Universiteit
Leiden
The Netherlands

Duidelijkheid van fiscale wetgeving: een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving

Heuvel, R.L.G. van den

Citation
Heuvel, R. L. G. van den. (2018, November 29). *Duidelijkheid van fiscale wetgeving: een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving*. s.n., S.l. Retrieved from https://hdl.handle.net/1887/67107

Version:	Not Applicable (or Unknown)
License:	Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden
Downloaded from:	https://hdl.handle.net/1887/67107

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

Cover Page

Universiteit Leiden

The handle http://hdl.handle.net/1887/67107 holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Heuvel, R.L.G. van den
Title: Duidelijkheid van fiscale wetgeving : een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving
Issue Date: 2018-11-29

Duidelijkheid van fiscale wetgeving

Duidelijkheid van fiscale wetgeving

Proefschrift

ter verkrijging van
de graad van Doctor aan de Universiteit Leiden,
op gezag van Rector Magnificus prof. mr. C.J.J.M. Stolker,
volgens besluit van het College voor Promoties
te verdedigen op donderdag 29 november 2018
klokke 16.15 uur

door

Roberto Leonardo Gustav van den Heuvel
geboren te Hengelo (O.)
in 1971

Promotores:	prof. dr. A.O. Lubbers prof. dr. H. Vording
Promotiecommissie:	prof. mr. dr. J.P. Boer prof. mr. dr. M.E. van Hilten (Universiteit van Amsterdam) mr. dr. J.J.M. Jansen (Raad van State) prof. mr. dr. G.J. Veerman (emeritus Universiteit Maastricht)

© R.L.G. van den Heuvel, 2018

Vormgeving omslag: Villa Y, Den Haag

Van deze studie is een handelseditie verschenen bij Sdu Uitgevers bv onder:

ISBN: 978 90 1240 355 1

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de auteur.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the author's prior consent.

Inhoudsopgave

Voorwoord / 9

Lijst van gebruikte afkortingen / 11

1 De toenemende complexiteit van wetgeving / 13

1.1 Aanleiding / 13
1.2 Afbakening van het onderzoek / 18
1.3 Onderzoeksstrategie / 21
1.4 Opbouw van het onderzoek / 23
1.5 Belang van het onderzoek / 24

2 Op welke wijze heeft de overheid de eis van duidelijkheid ingevuld? / 29

2.1 Inleiding / 29
2.2 Terugdringen van de complexiteit van wetgeving / 31
2.3 Fiscaal wetgevingsbeleid / 40
2.4 Kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid / 47
2.4.1 Uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid / 49
2.4.2 Plaats normstelling / 51
2.4.3 Inhoud normstelling / 51
2.4.4 Formulering normstelling / 52
2.4.5 Structuur en vormgeving normstelling / 53
2.4.6 Verduidelijking normstelling / 53
2.4.7 Uitwerking kwaliteitseis op decentraal niveau / 54
2.5 Kan de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid in de praktijk daadwerkelijk effect sorteren? / 54
2.6 Conclusie / 60

3 Wat kan de literatuur bijdragen aan de invulling van de eis van duidelijkheid? / 61

3.1 Inleiding / 61
3.2 De afzonderlijke begrippen en hun betekenissen / 62
3.2.1 Eenvoud / 63

3.2.1.1 Aspect van leesbaarheid / 64
3.2.1.2 Aspect van inzicht / 64
3.2.2 Duidelijkheid / 67
3.2.3 Toegankelijkheid / 68
3.2.4 Tussenconclusie / 69
3.3 Algemene beginselen van behoorlijke wetgeving / 69
3.3.1 Beginsel van duidelijke wetgeving / 70
3.3.2 Beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek / 72
3.3.3 Beginsel van doorzichtigheid / 73
3.3.4 Beginsel van niet tegenstrijdige wetgeving / 73
3.3.5 Beginsel van begrijpelijke wetgeving / 74
3.3.6 Beginsel van eenvoud / 74
3.3.7 Beginsel van de normatieve draagwijdte / 75
3.3.8 Beginsel van voorspelbaarheid / 75
3.3.9 Beginsel van consistente toepassing van wetgeving / 76
3.3.10 Beginsel van toegankelijke regelgeving / 77
3.3.11 Tussenconclusie / 79
3.4 Invulling kwaliteitseis vanuit het aspect van rechtszekerheid / 79
3.4.1 De waarborgfunctie van wetgeving / 80
3.4.2 Duidelijkheid omtrent rechtspositie / 82
3.4.2.1 Formulering normstelling / 82
3.4.2.2 Wettelijke systematiek / 90
3.4.2.3 Tussenconclusie / 91
3.4.3 Voorzienbaarheid optreden van de Belastingdienst / 91
3.4.3.1 Het legaliteitsbeginsel / 93
3.4.3.2 Het fiscale legaliteitsbeginsel / 97
3.4.3.3 Is de eis van nauwkeurigheid en duidelijkheid voor fiscale wetgeving eveneens afgezwakt? / 100
3.4.3.4 Eis van nadere normering / 102
3.4.3.5 Delegatie / 105
3.4.3.6 Tussenconclusie / 107
3.5 Conclusie / 108

4 Wat kan de jurisprudentie bijdragen aan de invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid? / 109

4.1 Inleiding / 109
4.2 Toetsing wetgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel / 110
4.2.1 Toetsing wetgeving aan het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden / 115
4.2.2 Toetsing wetgeving aan wettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd / 117
4.2.3 Toetsing wetgeving aan het internationale recht / 118
4.2.4 Toetsing wetgeving aan algemene beginselen van behoorlijke wetgeving / 122
4.2.5 Toetsing lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel / 123
4.2.6 Het buiten toepassing laten van 'strijdige' wetgeving / 125

4.2.7 Tussenconclusie / 126
4.3 Toetsing van lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel / 127
4.3.1 Eis van kenbaarheid / 127
4.3.2 Eis van duidelijkheid / 129
4.3.3 Tussenconclusie / 132
4.4 Toetsing van wetgeving aan wettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd / 133
4.4.1 Strafrechter / 134
4.4.2 Bestuursrechter / 136
4.4.3 Tussenconclusie / 141
4.5 Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens / 142
4.5.1 Rechtsgeldigheidseis / 143
4.5.2 Legaliteitsvereiste / 144
4.5.3 Rule of law / 145
4.5.4 Wetgevingskwaliteitseisen / 147
4.5.4.1 Eis van toegankelijkheid / 148
4.5.4.2 Eis van voorspelbaarheid rechtsgevolgen / 150
4.5.4.3 Eis van voorzienbaarheid overheidsoptreden / 153
4.5.4.4 Tussenconclusie / 155
4.6 Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) / 155
4.6.1 Eis van kenbaarheid / 156
4.6.2 Eis van duidelijkheid en nauwkeurigheid / 158
4.6.3 Voorspelbaarheid rechtsgevolgen / 160
4.6.4 Mate van duidelijkheid en nauwkeurigheid / 162
4.6.5 Tussenconclusie / 163
4.7 Conclusie / 165

5 In hoeverre heeft de wetgevingsadviseringspraktijk de eis van duidelijke wetgeving ingevuld? / 167

5.1 Inleiding / 167
5.2 De Afdeling advisering van de Raad van State / 168
5.2.1 Toetsingskader / 168
5.2.2 Kenbaarheid / 169
5.2.3 Leesbaarheid / 173
5.2.4 Nauwkeurigheid normstelling / 176
5.2.5 Reikwijdte / 178
5.2.6 Voorzienbaarheid overheidsoptreden / 179
5.2.7 Tussenconclusie / 182
5.3 De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs / 182
5.3.1 Normstelling / 183
5.3.2 Terminologie / 185
5.3.3 Delegatiegrondslag / 186
5.3.4 Tussenconclusie / 187
5.4 Conclusie / 187

6 In hoeverre is vanuit de Europese Unie en de OESO de eis van duidelijke wetgeving ingevuld? / 189

6.1 Aan Uniewetgeving te stellen kwaliteitseisen / 190
6.1.1 Duidelijkheid / 192
6.1.2 Eenvoud / 192
6.1.3 Nauwkeurigheid / 194
6.1.4 Tussenconclusie / 195
6.2 Wat kan de OESO bijdragen aan de invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid? / 195
6.2.1 Invulling van het rechtszekerheidsbeginsel / 196
6.2.2 Duidelijkheid van wetgeving / 197
6.2.3 Tussenconclusie / 199
6.3 Conclusie / 200

7 Wat kunnen wij leren van de uitwerking van de eis van duidelijkheid in de ons omringende landen? / 201

7.1 België / 201
7.1.1 Rechtszekerheid / 202
7.1.2 Eenvoud, duidelijk en toegankelijk / 202
7.2 Verenigd Koninkrijk / 204
7.2.1 Toegankelijke wetgeving / 205
7.2.2 Duidelijkheid / 205
7.3 Duitsland / 206
7.3.1 Duidelijkheid omtrent rechtspositie / 208
7.3.2 Fiscale wetgeving / 209
7.4 Conclusie / 209

8 Samenvatting en conclusies / 211

8.1 Beoogd doel van het onderzoek / 211
8.2 Methode van onderzoek / 214
8.3 Bevindingen van dit onderzoek / 218
8.4 Nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving / 225
8.5 Voorstel tot aanvulling op de Aanwijzingen voor de regelgeving / 226
8.6 Slotopmerkingen / 229

Summary / 231

Lijst van aangehaalde literatuur en jurisprudentie / 235

Curriculum vitae / 255

Trefwoordenregister / 257

Voorwoord

Na ruim tien jaar werkzaam te zijn geweest in de belastingadviespraktijk, heb ik in 2005 de overstap gemaakt naar de academische wereld. Aanvankelijk met de bedoeling om me volledig te gaan toeleggen op het geven van onderwijs, waarbij ik mijn fiscale kennis kon overbrengen op aankomende generaties fiscaal juristen. De bezieling van een aantal promovendi in mijn werkomgeving rondom hun onderzoek, was voor mij de directe aanleiding om te denken aan een promotietraject als buitenpromovendus. Middels het schrijven van artikelen heb ik onderzocht of het werken aan een proefschrift mij wel zou passen. Het verrichten van fiscaalrechtelijk onderzoek en het vervolgens publiceren van de onderzoeksresultaten, gaven mij veel voldoening in het werk. De beslissing om inderdaad te gaan promoveren was daarmee ook snel genomen. Ik hoop met dit proefschrift een zinvolle bijdrage te hebben geleverd aan de wetenschap en de wetgevingspraktijk.

Mijn dank gaat uit naar mijn collegae, familie, vrienden en mijn paranimfen Martijn en Jan, die allemaal op hun wijze een bijdrage hebben geleverd aan de totstandkoming van het proefschrift.

Mijn dank gaat natuurlijk uit naar mijn promotor Allard Lubbers en copromotor Henk Vording. De kritische input van Allard op mijn onderzoek is van grote waarde geweest. Van Allard heb ik met name meegekregen op welke wijze onderzoeksresultaten logisch en duidelijk te onderbouwen en te presenteren. De economische benadering rondom juridische vraagstukken door Henk hebben mij geleerd om in een veel breder verband te kijken naar de kwaliteit van fiscale wetgeving. Ook wil ik langs deze weg de leden van de promotiecommissie, prof. mr. dr. J.P. Boer, prof. mr. dr. M.E. van Hilten, mr. dr. J.J.M. Jansen en prof. mr. dr. G.J. Veerman, bedanken voor hun waardevolle commentaar en gedane suggesties.

Een bijzonder woord van dank gaat uit naar Jaap van den Berge voor de tijd die hij heeft gestoken in het voorzien van commentaar op mijn concepten. Vooral zijn heldere visie op wetgevingsvraagstukken heeft geleid tot een verbetering van het proefschrift.

Dat het werken aan een proefschrift een tijdrovende en vaak stressvolle bezigheid is, kan ik inmiddels beamen. Dat dit vaak kan leiden tot onhebbelijk gedrag van de promovendus zal mijn gezin zeker onderschrijven. Daarom wil ik Rixt, Storm en Rover ook bedanken voor het dulden van mijn gedrag gedurende de afgelopen jaren, maar vooral voor hun steun, toewijding en niet te vergeten liefde. Het

was mij anders niet gelukt om het promotietraject tot een goed einde te brengen. Heel veel dank hiervoor.

Storm en Rover, ik hoop dat jullie bij het vasthouden van dit boek inzien dat je iets kan bolwerken door er hard voor te werken. Dus wat jullie later in het leven ook willen gaan doen: ga ervoor en geef niet op!

Lijst van gebruikte afkortingen

AB	AB Rechtspraak Bestuursrecht
ABP	Stichting Pensioenfonds ABP
ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
A-G	advocaat-generaal
AR	Aanwijzingen voor de regelgeving
art.	artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BvG	Bundesverfassungsgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
BW	Burgerlijk Wetboek
CBb	College van Beroep voor het bedrijfsleven
CRvB	Centrale Raad van Beroep
CW	Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
e.a.	en andere
EG	Europese Gemeenschap
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VwEU	Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden
FED	FED Fiscaal Weekblad
Gw	Grondwet
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie

IAK	Integraal Afwegingskader voor beleid en regelgeving
ICHW	Interdepartementale commissie voor de Harmonisatie van Wetgeving
Idgr	100 Ideeën voor de gemeentelijke regelgever
JOM	Jurisprudentie Omgevingsrecht
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Juristenblad
NTBR	Nederlands Tijdschrift voor Burgerlijk Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
o.a.	onder andere
p.	pagina
r.o.	rechtsoverweging
Sr	Wetboek van Strafrecht
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
t/m	tot en met
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WODC	Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum
WRR	Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid

1 *De toenemende complexiteit van wetgeving*

1.1 AANLEIDING

In het voorjaar van 2016 stelde Stevens in een artikel in Het Financieele Dagblad de complexiteit van de ouderenkorting – zoals thans opgenomen in art. 8.17 Wet IB 2001 – aan de orde.[1] Met effect, want zijn klaagzang leidde tot het stellen van Kamervragen aan de staatssecretaris van Financiën (hierna: de staatssecretaris).[2] De staatssecretaris werd daarbij verzocht de Tweede Kamer nader te informeren welke stappen het kabinet-Rutte II zou gaan ondernemen om tot een – verdere – vereenvoudiging van het Nederlandse belastingstelsel te komen. De staatssecretaris liet in zijn reactie blijken dat het kabinet de noodzaak tot vereenvoudiging van het belastingstelsel zeer serieus neemt.[3] Zo onderzoekt het kabinet voortdurend mogelijkheden om tot een verdere vereenvoudiging van het belastingstelsel te komen. Daarnaast worden stappen gezet – bijvoorbeeld bij het jaarlijkse Belastingplan – om het Nederlandse fiscale stelsel ook beter uitvoerbaar te maken, aldus de staatssecretaris.

Een jaar later – in april 2017 – stelde Stevens wederom, maar nu in het Weekblad voor fiscaal recht, de kwaliteit van fiscale wetgeving aan de orde.[4] In zijn column betoogt de auteur dat van de wetgever grote zorgvuldigheid mag worden verwacht bij het redigeren van wetgeving. Dit is des te belangrijker nu binnen de Nederlandse samenleving algemeen wordt aanvaard dat iedere burger wordt geacht de wet te kennen. Dit juridische uitgangspunt – door de auteur aangeduid als 'kennisfictie' – is van wezenlijk belang voor het functioneren van de rechtsstaat. Volgens Stevens mag de samenleving dan ook in elk geval erop rekenen dat de wetgever streeft naar het vergroten van de kenbaarheid van fiscale wetgeving, evenals naar het – verder – vereenvoudigen van het Nederlandse belastingstelsel.

Het aan de orde stellen van de kwaliteit van fiscale wetgeving – en dan met name de ingewikkeldheid – is overigens van alle tijden. Zo opende Antal in 1947 zijn inaugurele rede met het uiten van zijn ongenoegen over de complexiteit van belastingwetgeving. In dat kader betoogde hij:

> *'Over weinig aspecten van de huidige belastingwetgeving in Nederland bestaat zo algemene eenstemmigheid als over het feit dat zij zeer ingewikkeld is.'*[5]

1. L.G.M. Stevens, 'Techniek verhult absurditeit van regels', *Het Financieele Dagblad,* 18 april 2016.
2. Aanhangsel Handelingen II, 2015-2016, 2016Z09028.
3. Aanhangsel Handelingen II,2015-2016, 2709.
4. L.G.M. Stevens, 'Iedere burger wordt geacht de wet te kennen', *WFR* 2017/80.
5. K.V. Antal, *Eenvoud in het belastingrecht in Nederland* (inaugurele rede), Leiden 1947, p. 5.

Vooral de hoeveelheid verschillende belastingsoorten en de ingewikkeldheid van de afzonderlijke heffingen waren volgens Antal destijds debet aan het binnen de maatschappij bestaande beeld van een systeemloos en complex fiscaal stelsel. Deze situatie vond zijn oorzaak in het feit dat het destijds geldende fiscale stelsel in de loop van de tijd stukje bij beetje was opgebouwd.[6] Daarbij kon de wetgever vaak niet overzien welke consequenties in te voeren fiscale maatregelen zouden kunnen hebben voor bestaande heffingen.[7] Hofstra was eveneens deze mening toegedaan en verwoordde dit – eveneens in 1947 – als volgt:

> *'De werkelijke grond voor het gebrek aan eenvoud in ons belastingstelsel is deze, dat aan het stelsel geen grote conceptie ten grondslag ligt: zelfs niet wanneer men alleen maar op de formele bepalingen en op de uitvoering let. Van oudsher heeft men gepeuterd aan elke belasting afzonderlijk, zonder voldoende op het geheel te letten. Voor elke belasting afzonderlijk heeft men detailregelingen ontworpen, die men meende, dat voor die belasting wel nuttig zouden zijn, zonder voldoende aandacht te schenken aan de vraag, hoe dezelfde kwestie elders in het belastingrecht was opgelost. Onze belastingwetgeving is stukwerk, en soms nog slecht stukwerk ook. Wat nodig is, is de strakke lijn van een waarlijk geheel. Alleen wat beheerst wordt door een grote gedachte, kan eenvoudig en goed zijn.'*[8]

Bovendien had de snelle ontwikkeling van de samenleving op technisch en economisch gebied impact op de ingewikkeldheid van het fiscale stelsel.[9] Door de snelle veranderingen op deze gebieden raakte wet- en regelgeving vaak snel verouderd en moest worden vervangen door – veelal uitgebreidere – wetgeving die was afgestemd op de nieuwe situatie.[10]

Zestig jaar voordat Antal zijn rede hield, constateerde Cort van der Linden dat de mate van ingewikkeldheid van het fiscale stelsel gelijke tred houdt met de ontwikkeling van de maatschappij.[11] Cort van der Linden betoogde dat een fiscaal stelsel slechts dan effectief kan zijn, indien het aansluit bij de bestaande maatschappij. Gegeven het feit dat de maatschappij in de loop van de jaren allesbehalve eenvoudiger was geworden, kon het ook niet anders zijn dat het fiscale stelsel zich tot een complex geheel had weten te ontwikkelen.

6. Antal 1947, p. 7.
7. Antal 1947, p. 14.
8. H.J. Hofstra, 'Eenvoud in de belastingheffing', *De Naamlooze Vennootschap*, december 1947, p. 141-144.
9. H. Vording, 'Tweehonderd jaar rijksbelastingen in trends en thema's' in: H. Vording e.a. (red.), *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2015, p. 68-75. Dit verschijnsel doet zich overigens nog steeds voor. Zie daartoe G.J. Veerman e.a., *Over wetgeving. Principes, paradoxen en praktische beschouwingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2009, p. 241.
10. G.W. van der Voet, *De kwaliteit van de WMCZ als medezeggenschapswet*, p. 153, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2005.
11. P.W.A. Cort van der Linden, *Leerboek der Financiën*, Gebr. Belinfante, Den Haag 1887, p. 350.

Dat er aan een bepaalde mate van ingewikkeldheid niet valt te ontkomen is te begrijpen.[12] Ook een sterk vereenvoudigd fiscaal stelsel – bijvoorbeeld een stelsel dat bestaat uit één belastingwet waarin fiscale normstellingen zeer rudimentair zijn geformuleerd – zal op enig moment niet kunnen ontkomen aan een bepaalde mate van verfijning. Dat zal bijvoorbeeld het geval zijn indien de wetgever het wenselijk acht het doelbereik van een regeling op een later moment uit te breiden, dan wel te beperken en daartoe afzonderlijke bepalingen in de wet opneemt.[13] Daarnaast draagt de codificatie van jurisprudentie bij aan de verdere verfijning van wet- en regelgeving.

Ik merk op dat niet mag worden uitgevlakt dat het economisch berekend handelen van belastingplichtigen mede heeft geleid tot het ontstaan van een ingewikkeld fiscaal stelsel. Naarmate de belastingtarieven stijgen, ontstaat bij burgers van nature de prikkel om – al dan niet met behulp van fiscaal adviseurs – op zoek te gaan naar mogelijkheden om belastingheffing te ontgaan. Om het risico van lagere belastingopbrengsten te vermijden, reageert de wetgever in de regel hierop door in fiscale wetgeving verfijningen op te nemen die aan deze handelwijzen van belastingplichtigen paal en perk beogen te stellen. Tijdens zijn afscheidscollege in 1975 in Leiden merkt Hofstra over deze ontwikkeling – wat de inkomstenbelasting betreft – het volgende op:

> *'Pogingen om de gebleken 'lekken' bij een zoveelste wetswijziging te dichten resulteren in wat een 'bijna groteske ingewikkeldheid' van de belasting werd genoemd, en in een 'verfiscalisering van het levenspatroon', omdat de belastingplichtige gedwongen wordt zijn financieel belangrijke beslissingen in sterke mate van haar fiscale consequenties afhankelijk te doen zijn. Reeds deze omstandigheden maken het duidelijk dat de inkomstenbelasting hard bezig is aan vlijt en detaillering ten onder te gaan.'*[14]

Antal moest destijds een voorzienende blik hebben gehad toen hij stelde dat het Nederlandse belastingstelsel alleen nog maar ingewikkelder zou worden.[15] Met name de omstandigheid dat belastingheffing niet alleen werd ingezet om financiële middelen voor de staat te generen, maar daarnaast in toenemende mate werd gebruikt om nevendoeleinden te verwezenlijken, zou daaraan debet zijn. Het probleem dat kleeft aan deze sturende of beleidsinstrumentele functie

12. Overigens betoogde Antal dat met name de belastingplichtigen die niet beschikken over voldoende administratieve kwaliteiten, veelal de dupe zijn van een ingewikkeld belastingstelsel. De complexiteit maakt het voor deze groep vaak onmogelijk om hun fiscale rechtspositie te kunnen achterhalen. Giele ging zelfs zo ver dat hij in zijn inaugurele rede stelde dat de ingewikkeldheid van met name de inkomstenbelasting wellicht zou kunnen worden beschouwd als de samenzwering tegen 'de kleine man' (J.F.M. Giele, *Het fiscale rechtstekort* (inaugurele rede), Kluwer, Deventer 1977, p. 6.). Daarnaast voelt deze groep belastingplichtigen zich vaak machteloos tegenover de Belastingdienst, aldus Antal. In hun ogen werkt de Belastingdienst met onduidelijke begrippen en een taal die zij niet begrijpen. In een dergelijke situatie ontstaat het gevaar dat niet de wet, maar juist de Belastingdienst de doorslag geeft bij hetgeen als belastingrecht heeft te gelden, aldus Antal. Overigens is vandaag de dag dit gevaar veel minder aanwezig. De Belastingdienst spant zich namelijk voortdurend in om de voorlichting aan burgers en bedrijven over geldende belastingwetgeving te verbeteren (Aanhangsel Handelingen II, 2015-2016, 2709; T.A. Cramwinckel, 'De Belastingdienst als vertaler: van wettekst naar webtekst. Een casestudy', *MBB* 2014, afl. 7-8, p. 299-312).
13. Vgl. Antal 1947, p. 11. Zie ook H.J. Hofstra, 'Algemene belastingherziening', *WFR* 1962/165.
14. H.J. Hofstra, 'De toekomst van de inkomstenbelasting', *WFR* 1975/1033.
15. Antal 1947, p. 11.

van belastingheffing werd decennia later door de overheid[16] ook zelf erkend.[17] Deze instrumentele functie bleek in de loop van de jaren de complexiteit van het Nederlandse belastingstelsel inderdaad aanzienlijk te hebben vergroot.[18]

Het vaker inzetten van wetgeving als beleidsinstrument deed zich met name voor in de tweede helft van de 20e eeuw. Oorspronkelijk had wetgeving primair als functie het vastleggen van waarden en normen die in de maatschappij algemeen werden aanvaard (waarborgfunctie).[19] Binnen een rechtsstaat vormt de wet van oudsher daarom ook een essentieel fundament.[20] Het vastleggen van regels in de wet moet burgers zekerheid geven omtrent de gevolgen van de in de door die regels bestreken gevallen. Doordat eenieder in de wet kan lezen welke regels voor hem gelden, weet de burger welk gedrag de overheid van hem verlangt[21] en welk gedrag de burger van de overheid mag verwachten. Aldus wordt de gehele maatschappij – inclusief de overheid zelf – onderworpen aan een gecodificeerd normenstelsel. Op deze wijze wordt de zekerheid van burgers met betrekking tot hun rechtspositie gewaarborgd. Niet alleen binnen de maatschappij, maar eveneens ten opzichte van de overheid.[22]

Gedurende de 19e eeuw kreeg de wet naast zijn waarborgfunctie geleidelijk aan eveneens een sturende functie. Het belang van deze sturende functie van wetgeving nam, zoals gezegd, in de tweede helft van de 20e eeuw toe.[23] In deze periode werd in het kader van de verdere ontwikkeling van de Nederlandse verzorgingsstaat de overheidszorg steeds verder uitgebreid.[24] Dit ging gepaard met een toename van overheidstaken die alleen konden worden uitgevoerd op basis van daartoe ingevoerde sociale wet- en regelgeving. De sturende functie van wetgeving ging steeds meer – ten opzichte van de codificerende functie –

16. In dit onderzoek versta ik onder overheid: regering, ministeries, Eerste en Tweede Kamer, provincies en gemeenten.
17. *Nota Zicht op wetgeving*, Kamerstukken II, 1990-1991, 22008, nr. 1-2, p. 16. Zie eveneens Kamerstukken II, 1983-1984, 17931, nr. 9, p. 221 en *De Fiscale agenda. Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendigbelastingstelsel*, Ministerie van Financie n, Den Haag 2011, p. 5.
18. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 7. *Graag of niet, Rapport van de Commissie voor de Belastingherziening*, Sdu Uitgevers, Den Haag 1991, p. 115.
19. T. Koopmans, 'De rol van de wetgever', in: H.C.F. Schoordijk e.a. (red.), *Honderd Jaar Rechtsleven*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1970, p. 151. De rechtsbron 'wet', zoals wij deze kennen in het huidige Nederlandse staatsbestel, is feitelijk ontstaan in de 18e eeuw ten tijde van de Verlichting. In deze periode ontstond in de maatschappij steeds meer de overtuiging dat de bestaande heerschappij van vorsten moest overgaan in de macht van de wet. Ik merk op dat de daarvoor uitgebrachte plakkaten en ordonnanties – die veelal werden aangeduid als 'wet' – feitelijk bevelen impliceerden. Deze rechtsbronnen waren iets geheel anders dan de hedendaagse wet, waarin met name rechtsposities worden vastgelegd. Zie ook A.M. Donner, 'Inleiding', in: W.F. de Gaay Fortman (red.), *Problemen van wetgeving*, Kluwer, Deventer 1982, p. 5.
20. Koopmans 1970, p. 161.
21. Scheltema, 'Bestuursrecht: is het bestuur wetgever in eigen zaak?', in: W.F. de Gaay Fortman (red.), *Problemen van wetgeving*, Kluwer, Deventer 1982, p. 72.
22. Overigens impliceert de waarborgfunctie van oudsher eveneens dat wetten niet strijdig mogen zijn met rechtsstatelijke beginselen, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel. C.M. Kleinhuis & E. Niemeijer, *Wet en werkelijkheid. Bevindingen uit evaluaties van wetten*, WODC, Den Haag 2008, p. 24.
23. R.A.J. van Gestel & M.L.M. Hertogh, *Wat is regeldruk? Een verkennende internationale literatuurstudie*, WODC, Den Haag 2006, p. 29.
24. C.J.M. Schuyt, 'De Fragmentering van Bestuur en Beleid in de Verzorgingsstaat', in: J. Gevers, R. in 't Veld (red.): *Planning als Maatschappelijke Vormgeving*, Van Loghum Slaterus, Deventer 1980, p. 33.

de boventoon voeren.[25] Daarbij kende de wetgever – juist met het oog op de uitvoering van deze sociale wetgeving – aan bestuursorganen meer regelgevende bevoegdheden toe.[26]

De sturende functie van wetgeving zien wij bij uitstek terug binnen het belastingrecht.[27] De overheid streeft naar modificatie van de samenleving met behulp van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen.[28] Fiscale wetgeving wordt daarbij ingezet voor onder meer de stimulering van de economie en werkgelegenheid, het verstevigen van de internationale concurrentiepositie en het behoud van cultuur en milieu.[29]

De sturende rol van (fiscale) wetgeving leidde in de loop van de jaren evenwel tot het maatschappelijk probleem van regelverdichting.[30] Met name doordat bestuursorganen bij de uitvoering van wetgeving gebruikmaakten van aan hen toegekende regelgevende bevoegdheden, groeide het aantal regels explosief. Zo is sinds 1980 het aantal in Nederland geldende wetten gegroeid met gemiddeld 2,2% per jaar.[31] Bovendien leidde de implementatie in de Nederlandse wetgeving van internationale regelgeving – met name EU-regelgeving – tot een flinke toename van het aantal wettelijke regels.[32] Het aldus ontstane omvangrijke wetgevingsbestand maakte het de burgers haast onmogelijk om te achterhalen welke regels in bepaalde situaties van toepassing waren.[33] Daardoor kwam de kenbaarheid van wetgeving in gevaar. Het verschijnsel van regelverdichting had niet alleen een negatief effect op de kenbaarheid van wetgeving, maar ook op de duidelijkheid voor burgers doordat regels onderling slecht op elkaar waren afgestemd, te gedetailleerd waren en voortdurend werden gewijzigd.[34] De rechtszekerheid kwam door de explosie aan wet- en regelgeving in gevaar.

De vraag die hierbij rijst, is op welke wijze deze situatie zich verhoudt tot de eis van duidelijkheid. Deze eis – voortvloeiend uit het rechtszekerheidsbeginsel – is een van de essentiële eisen die aan wetgeving wordt gesteld, zoals ook blijkt uit een citaat van Fuller:[35]

25. Van Gestel & Hertogh 2006, p. 30.
26. Koopmans 1970, p. 164; I.C. van der Vlies, *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving; de verandering van het legaliteitsbeginsel in de twintigste eeuw*, Vuga, Den Haag 1984, p. 80.
27. In de literatuur doorgaans aangeduid met het begrip 'fiscaal instrumentalisme'. Zie J.P. Boer, *Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'tax nudging'*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p.7.
28. J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid', *NTFR* 2012/517.
29. Koopmans 1970, p. 157; J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid', *NTFR* 2012/517.
30. *Orde in regelgeving: Eindrapport van de Commissie Wetgevingsvraagstukken*, Kamerstukken II, 1982-1983, 17931, nr. 1, p. 2; Veerman 2009, p. 237.
31. A.M. Bokhorst & F.J. van Ommeren, 'Regeldruk ontrafeld', *NJB* 2007, 635, p. 4. Op 1 januari 2007 golden er in Nederland op rijksniveau 1785 wetten, 2489 algemene maatregelen van bestuur en koninklijke besluiten en 6402 ministeriële regelingen.
32. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 3; *Nota Rechtsstaat en rechtsorde*, Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 9, p. 5; Veerman e.a. 2009, p. 240; *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, WRR-rapport nr. 63, Sdu Uitgevers, Den Haag 2002, p. 28 en 242.
33. M. Scheltema 1982, p. 136.
34. Van Gestel & Hertogh 2006, p. 30; R.A.J. van Gestel, 'De rol van de wetgevingsjurist: Zwoegers in het vooronder of professionals in de frontlinie?', *RegelMaat* 2011, afl. 1, p. 3-7.
35. H. Coremans & M. Van Damme, *Beginselen van wetgevingstechniek en behoorlijke regelgeving*, die Keure, Brugge 2001, p.103.

'The desideratum of clarity represents one of the most essential ingredients of legality.'[36]

De eis van duidelijkheid impliceert dat moet worden voorkomen dat wetgeving vaag, onnauwkeurig en dubbelzinnig wordt geformuleerd.[37] Wettelijke regelingen moeten daarom zodanig worden opgebouwd en geformuleerd dat wetgeving burgers en bedrijven[38] oriëntatiepunten biedt om hun rechtspositie in voldoende mate te kunnen bepalen.[39] Het stellen van deze voorwaarden aan wetgeving is met name van belang ten aanzien van wetgeving waarbij aan burgers (financiële) verplichtingen worden opgelegd.[40]

In het licht van de hiervoor weergegeven kritiek op de complexiteit van fiscale wetgeving, lijkt die wetgeving – vaak – niet aan de eis van duidelijkheid te voldoen. Aan de hand van mijn onderzoek wil ik daarom ook een antwoord geven op de volgende vraag:

> *In hoeverre behoeft de door de overheid aan de eis van duidelijkheid gegeven invulling een aanvulling, gegeven de eisen die vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan fiscale wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid?*

Alvorens ik uiteenzet op welke wijze ik deze vraag beantwoord (paragrafen 1.3 en 1.4), bespreek ik hierna (paragraaf 1.2) welke beperkingen ik in mijn onderzoek aanhoud.

1.2 AFBAKENING VAN HET ONDERZOEK

Zoals ik hierna (paragraaf 1.3) nader zal uiteenzetten, maak ik in mijn onderzoek met name gebruik van de in de literatuur, jurisprudentie en wetgevingsadvisering ontwikkelde inzichten met betrekking tot de eis van duidelijkheid voor wetgeving in het algemeen en fiscale wetgeving in het bijzonder. Daarbij breng ik in kaart welke eisen volgens die rechtsbronnen vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan (fiscale) wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.

Een punt van aandacht daarbij is het pluriforme karakter van het rechtszekerheidsbeginsel. Afhankelijk van de context waarin het beginsel aan de orde komt, wordt daaraan steeds weer een andere invulling gegeven. Het rechtszekerheidsbeginsel laat zich derhalve min of meer als een containerbegrip kwalificeren.[41] Het 'algemene en ruime' rechtszekerheidsbeginsel is mijns inziens daarom ook niet bruikbaar ten behoeve van mijn onderzoek. Bovendien – teneinde de omvang van dit onderzoek binnen proporties te houden – waag ik mij er niet aan om over te gaan tot een rechtsfilosofische beschouwing van het

36. L.L. Fuller, *The morality of law* (herziene editie), Yale University Press, New Haven-Londen 1969, p. 63.
37. J. Raz, *The authority of law: Essays on Law and Morality*, Oxford University Press, Oxford 2009, p. 213.
38. Waar ik in dit onderzoek voortaan spreek over burgers versta ik daaronder mede bedrijven en organisaties.
39. P. Popelier, *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving*, Intersentia rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 1997, p. 175.
40. Zie daartoe onder meer HvJ EU 1 oktober 1998, zaak C-233/96 (*Denemarken/Commissie*), par. 38.
41. H.A. Oldenziel, *Wetgeving en rechtszekerheid*, Kluwer, Deventer 1998, p. 38; M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 85.

rechtszekerheidsbeginsel. Ik heb daarom ook ervoor gekozen om eerst te bekijken welke aspecten van het 'ruime' rechtszekerheidsbeginsel van belang zijn ten behoeve van de duidelijkheid van fiscale wetgeving. Voor zover vanuit deze aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel de door mij te raadplegen bronnen eisen aan (fiscale) wetgeving stellen, acht ik deze bruikbaar ten behoeve van een gewenste invulling van de eis van duidelijkheid voor fiscale wetgeving.
Een geschikte definitie, waarin het aspect van duidelijkheid tot uitdrukking komt, is de door Popelier gegeven definitie van het rechtszekerheidsbeginsel. Popelier stelt dat het beginsel van rechtszekerheid als volgt moet worden omschreven:

> *'een uit de rechtstaat voortvloeiend rechtsbeginsel, volgens hetwelk het objectieve recht het elke persoon moet mogelijk maken zijn gedrag te regelen en in redelijke mate de rechtsgevolgen daarvan te voorzien, en volgens hetwelk elke persoon erop moet kunnen vertrouwen dat rechtmatige verwachtingen, gewekt door het objectief recht of door wat redelijkerwijs als objectief recht kan worden beschouwd, worden gehonoreerd.'*[42]

In deze definitie komen het hiervoor genoemde aspect van duidelijkheid van wetgeving in voldoende mate naar voren. Echter deze definitie is minder geschikt – dan wel onvolledig –wat betreft fiscale wetgeving. Naast de voorwaarde dat belastingheffing een wettelijke grondslag behoeft, is het vanuit het oogpunt van rechtszekerheid immers noodzakelijk dat de Belastingdienst ook conform deze wettelijke grondslag handelt. Dat impliceert dat de Belastingdienst een belastingaanslag oplegt waarvan de hoogte aansluit bij het bedrag dat uit de fiscale wetgeving kan worden opgemaakt. Dit aspect van het rechtszekerheidsbeginsel – het aspect van de voorzienbaarheid van het overheidsoptreden – ontbreekt evenwel in de omschrijving van Popelier.

Het aspect van de voorzienbaarheid van het overheidsoptreden komt daarentegen wel terug in de door Oldenziel gegeven omschrijving van het rechtszekerheidsbeginsel. Oldenziel stelt voorop dat duidelijkheid over de rechtspositie de kern vormt van het rechtszekerheidsbegrip. Het gewenste gevolg van deze duidelijkheid is dat het overheidsoptreden voorzienbaar wordt.[43] Indien de wet de burger duidelijkheid verschaft over zijn rechtspositie, dan is de burger – in de regel – in staat om met behulp van deze wet te voorspellen welk besluit het bestuur zal nemen, aldus Oldenziel.

Of dit in de praktijk ook het geval zal zijn, hangt uiteraard ervan af of het bestuur de desbetreffende wetgeving ook op de juiste wijze toepast. Zo zal het opleggen van een hogere belastingaanslag door de Belastingdienst – in verband met een andere interpretatie van een wettelijke regeling – voor belastingplichtige niet voorzienbaar zijn, indien de fiscus vooraf zijn afwijkende standpunt niet kenbaar heeft gemaakt (bijvoorbeeld aan de hand van het uitbrengen van een wetsinterpreterend besluit). Dit aspect van de voorzienbaarheid van overheidsoptreden –

42. P. Popelier 1997, p. 175. Uit deze definitie van het rechtszekerheidsbeginsel leidt Popelier overigens een aantal beginselen van behoorlijke regelgeving af.
43. Oldenziel 1998, p. 28.

al dan niet wetsconform – beschouw ik als een belangrijk aspect met het oog op het waarborgen van de voorzienbaarheid van belastingheffing.

In mijn onderzoek naar de voorwaarden die aan fiscale wetgeving moeten worden gesteld met het oog op de duidelijkheid van wetgeving en daarmee ook de voorzienbaarheid van belastingheffing, stel ik het aspect van het rechtszekerheidsbeginsel centraal dat burgers aan de hand van het geldend recht hun fiscale rechtspositie te kunnen bepalen.[44] Voor zover vanuit dit aspect de door mij te raadplegen bronnen bepaalde eisen aan (fiscale) wetgeving stellen, neem ik deze mee in de door mij te geven invulling van de eis van duidelijkheid.

In mijn onderzoek houd ik daarnaast de volgende beperkingen aan:

a) *Nederlandse fiscale wetgeving*
Mijn onderzoek beperkt zich tot een invulling van de eis van duidelijkheid voor in Nederland geldende fiscale wetgeving. Dit betreft de door de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk vastgestelde fiscaal wettelijke regelingen (wetten in formele zin). In dit onderzoek ziet de term 'wetgeving' dan ook uitsluitend op wetten in formele zin, tenzij anders is vermeld.

Deze beperking impliceert niet, dat de door dit onderzoek tot stand gebrachte invulling van de eis van duidelijkheid niet bruikbaar zou zijn voor andere dan fiscale wetgeving en/of lagere fiscale regelgeving. Hier en daar zal dan wel een vertaalslag moeten worden gemaakt.

b) *aspect van duidelijkheid*
Het onderzoek beperkt zich tot de duidelijkheid van fiscale wetgeving als aspect van het rechtszekerheidsbeginsel. Daarbij ligt de nadruk op de rechtsstatelijke aspecten van wetgeving. Andere aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel die betrekking hebben op wetgeving in het algemeen en fiscale wetgeving in het bijzonder worden niet in het onderzoek betrokken. Binnen het onderzoek blijven de taalkundige aspecten van wetgeving – die uiteraard de duidelijkheid kunnen verbeteren – buiten beschouwing. Deze aspecten behoren immers tot het onderzoeksdomein van de taalwetenschap.
Een nadere beschouwing van factoren die een negatieve uitwerking hebben op de duidelijkheid van fiscale wetgeving, blijft binnen dit onderzoek eveneens achterwege. Als mogelijke factoren kunnen worden aangemerkt de wijze van ontwikkeling van de maatschappij, het berekenend handelen van belastingplichtigen, de bestrijding van belastingontwijking, het veelvuldig hanteren van fiscale wetgeving als beleidsinstrument, de implementatie door de wetgever van onduidelijke Europese Unie-richtlijnen en de invoering van fiscale wetgeving die voorvloeit uit internationale afspraken.

44. Zie eveneens J.H. van Kreveld, 'De kwaliteit van wetgeving: rechtsstatelijke en bestuurlijke eisen', in: *Recht doen door wetgeving, Opstellen over wetgevingsvraagstukken*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1990, p. 194 en H. Drion, 'Het rechtszekerheidsargument', in: *De hanteerbaarheid van het recht*, Tjeenk Willink, Zwolle 1981, p. 2.

c) *voorwaarden ten behoeve van duidelijkheid*

Aan de hand van het onderzoek beoog ik te komen tot een opsomming van voorwaarden, waaraan fiscale wetgeving – met het oog op de duidelijkheid van fiscale wetgeving en daarmee ook op de voorzienbaarheid van belastingheffing – moet voldoen. Ik merk op dat het mogelijk is dat een aan wetgeving te stellen eis vanuit een ander perspectief bezien juist de duidelijkheid van wetgeving en/of de voorzienbaarheid van belastingheffing vermindert. Gedacht zou kunnen worden aan een eis die voorschrijft dat details inzake een wettelijke regeling niet in de wet zelf worden opgenomen, maar in lagere regelgeving. Op deze wijze zou een ingewikkelde geformuleerde wettelijke regeling kunnen worden voorkomen. Echter het feit dat men vervolgens meerdere niveaus van regelgeving moet raadplegen om de geldende rechtsnorm op te sporen, kan evenwel als ingewikkeld worden ervaren. Dergelijke aan wetgeving te stellen – min of meer tegenstrijdige – eisen neem ik niettemin op in mijn uitwerking. Daarbij bespreek ik op welke wijze de vanuit een ander perspectief bestaande bezwaren op het punt van duidelijkheid kunnen worden weggenomen.

Het onderzoek is niet gericht op het aanreiken van instrumenten aan de hand waarvan gedurende het wetgevingsproces kan worden bewerkstelligd dat aan deze kwaliteitseis wordt voldaan.[45] Evenmin beoog ik met het onderzoek een inventarisatie te geven van de mogelijkheden om het in Nederland geldende belastingstelsel te vereenvoudigen.[46]

Evenmin wordt in dit onderzoek de vraag beantwoord, in hoeverre externe werking moet worden toegekend aan de eis van duidelijke wetgeving in die zin dat voor de rechter de onverenigbaarheid van belastingwetgeving met deze eis kan worden ingeroepen.

Ten slotte merk ik op, dat dit onderzoek niet impliceert een vergelijking te zijn van de methoden waarop de door mij geraadpleegde rechtsbronnen het aspect van duidelijkheid hebben ingevuld.

1.3 ONDERZOEKSSTRATEGIE

Om de vraag te kunnen beantwoorden in hoeverre de door de overheid aan de eis van duidelijkheid gegeven invulling voor fiscale wetgeving een nadere invulling behoeft, is het nodig eerst in kaart te brengen op welke wijze deze eis tot op heden door de overheid ten behoeve van het wetgevingsproces is ingevuld. Daartoe analyseer ik de documenten waarin de overheid in het kader van wetgevingskwaliteitsbeleid maatregelen heeft genomen – dan wel heeft aangekondigd – om te effectueren dat burgers in voldoende mate hun rechtspositie kunnen bepalen. Deze te raadplegen documenten hebben doorgaans betrekking op wetgeving in het algemeen. Voor zover daarbij het aspect van duidelijkheid aan de orde komt, zijn deze documenten onverkort van betekenis ten behoeve van

45. Bijvoorbeeld het instrument van wetgevingsconsultatie of het opstellen van een schrijfwijzer voor wetgevingsjuristen.
46. Dit onderzoek mag overigens niet worden beschouwd als een beoordeling van het door de overheid te voeren beleid op het gebied van de kwaliteit van wetgeving.

het onderzoek naar de huidige invulling van de eis van duidelijkheid voor fiscale wetgeving. Daarnaast analyseer ik die documenten die specifiek betrekking hebben op het door de overheid te voeren fiscaal wetgevingskwaliteitsbeleid.

Ter beoordeling in hoeverre de gegeven invulling een aanvulling behoeft, bespreek ik vervolgens die rechtsbronnen waarin nadere eisen aan wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid. Daarbij gaat het om eisen die zien op de duidelijkheid van wetgeving in het algemeen, dan wel fiscale wetgeving in het bijzonder. Ik beperk mij daarbij tot enkel die rechtsbronnen die voor het Nederlandse recht relevant zijn. Ten aanzien van de daartoe te raadplegen rechtsbronnen, maak ik de volgende selectie:

- rechtsliteratuur inzake de kwaliteit van wetgeving;
- rechtsliteratuur die het rechtszekerheidsbeginsel beschrijft;[47]
- Nederlandse jurisprudentie en jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en het Hof van Justitie van de Europese Unie, voor zover deze betrekking heeft op eisen die vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan belastingwetgeving worden gesteld op het punt van voorzienbaarheid van belastingheffing;[48]
- wetgevingsadviezen en overige documenten uitgebracht door de Raad van State, waaruit kan worden opgemaakt op welke wijze de Raad van State wetsvoorstellen toetst op het punt van duidelijkheid;
- wetscommentaren van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, waaruit kan worden opgemaakt op welke wijze deze beroepsorganisatie fiscale wetsvoorstellen toetst op het punt van duidelijkheid als aspect van rechtszekerheid;[49]
- documenten uitgebracht door EU-instellingen, waarin is te vinden welke voorwaarden deze instellingen stellen met betrekking tot de duidelijkheid van wet- en regelgeving van de lidstaten;
- documenten uitgebracht door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling, waaruit blijkt welke voorwaarden deze organisatie stelt met betrekking tot de duidelijkheid van fiscale wet- en regelgeving;

47. Om de omvang van het literatuuronderzoek binnen proporties te houden, heb ik met name de daartoe relevante Nederlandstalige rechtsliteratuur in mijn onderzoek betrokken. Voor zover buitenlandse rechtsliteratuur in het onderzoek wordt aangehaald, impliceert dit geenszins een rechtsvergelijkend onderzoek.
48. In het onderzoek heb ik enkel die jurisprudentie opgenomen, die rechtstreeks doorwerkt in het Nederlandse rechtsstelsel.
49. Weliswaar is de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs geen onafhankelijke wetgevingsadviseur, maar deze beroepsorganisatie levert al meer dan 25 jaar commentaren op fiscale wetsvoorstellen. Daarmee heeft zij een grote reputatie verworven. De voorwaarden die deze organisatie stelt met betrekking tot de duidelijkheid van belastingwetgeving, wil ik om die reden in mijn onderzoek opnemen.

– rechtsliteratuur, jurisprudentie en documenten betreffende de toetsing van fiscale wetgeving op het punt van duidelijkheid in, België, het Verenigd Koninkrijk en Duitsland.[50]

Gelet op het feit dat de in dit onderzoek te geven invulling van de eis van duidelijkheid in belangrijke mate is gebaseerd op literatuur, jurisprudentie- en documentenonderzoek, moet dit onderzoek als inventariserend van karakter worden beschouwd. Voor zover het onderzoek ziet op de huidige invulling van de eis van duidelijkheid en de vraag op welke nadere invulling deze eis behoeft, is het onderzoek mede evaluerend respectievelijk ontwerpend van aard.[51]

1.4 OPBOUW VAN HET ONDERZOEK

In hoofdstuk 2 onderzoek ik op welke wijze de overheid de eis van duidelijkheid heeft ingevuld. Daartoe analyseer ik zowel de documenten inzake het wetgevingsbeleid die door de centrale overheid als die door de lagere overheden zijn uitgebracht.

In de hoofdstukken 3 tot en met 7 onderzoek ik de rechtsbronnen waarin aanwijzingen zijn te vinden betreffende de duidelijkheid van (fiscale) wetgeving. Aan het slot van elk van deze hoofdstukken geef ik weer welke aanwijzingen ik al dan niet opneem in de in hoofdstuk 8 te geven invulling van de eis van duidelijkheid voor fiscale wetgeving.

In hoofdstuk 3 onderzoek ik de relevante literatuur op het gebied van kwaliteit van wetgeving. Zo bespreek ik allereerst welke invulling in de literatuur aan de begrippen eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid is gegeven. Deze begrippen komen in de literatuur veelvuldig naar voren als het gaat om de kwaliteit van wetgeving. Daarnaast bespreek ik de literatuur met betrekking tot de zogenoemde beginselen van behoorlijke wetgeving. Deze beginselen zijn binnen de rechtsliteratuur ontwikkeld. Een aantal van die beginselen ziet op het aspect van duidelijkheid van wetgeving. Ten slotte bespreek ik in hoofdstuk 3 de literatuur waarin vanuit het rechtszekerheidsbeginsel eisen worden gesteld inzake de duidelijkheid van fiscale wetgeving en de voorzienbaarheid van belastingheffing.

De jurisprudentie waarin eisen worden gesteld aan fiscale wetgeving op het punt van duidelijkheid staat centraal in hoofdstuk 4. Daartoe bespreek ik zowel de nationale jurisprudentie als de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Euro-

50. Uiteraard zijn de in deze landen aan belastingwetgeving gestelde voorwaarden op het punt van duidelijkheid niet relevant voor het Nederlandse rechtsstelsel. Niettemin kunnen deze voorwaarden bruikbaar zijn ten behoeve van de door mij te geven nadere uitwerking. Daarom betrek ik de daartoe van belang zijnde buitenlandse rechtsbronnen ook in mijn onderzoek. De reden dat ik enkel deze drie landen in mijn onderzoek heb opgenomen, hangt samen met het feit dat juist deze landen een aantal interessante maatregelen hebben genomen om duidelijke belastingwetgeving te bewerkstelligen. Voor zover ik deze maatregelen bespreek, houdt dit geenszins een rechtsvergelijkend onderzoek in.
51. Ik merk op dat binnen het onderzoek niet op empirische wijze wordt getoetst of deze nader te geven uitwerking in de praktijk effect sorteert.

pese Unie. In dit hoofdstuk staat die jurisprudentie centraal waarin de rechter (fiscale) wetgeving toetst aan het rechtszekerheidsbeginsel. Daarnaast bespreek ik de jurisprudentie waarbij een uitleg wordt gegeven van die wettelijke regelingen waarin het legaliteitsbeginsel als uitvloeisel van het rechtszekerheidsbeginsel besloten ligt.

Vervolgens bespreek ik in hoofdstuk 5 de wijze waarop in het kader van wetgevingsadvisering aan het aspect van duidelijkheid invulling is gegeven. Daartoe onderzoek ik de wetgevingsadviezen die de Afdeling advisering van de Raad van State heeft uitgebracht, evenals de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

In hoofdstuk 6 onderzoek ik op welke wijze in internationaal verband het vereiste van duidelijke wetgeving is ingevuld. In dat kader bespreek ik de eisen die de Europese instellingen stellen aan Uniewetgeving. Daarnaast ga ik in dit hoofdstuk na in hoeverre de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling binnen haar adviserende taak landen richtlijnen biedt om te komen tot duidelijke wetgeving.

Als laatste bron voor de invulling van de kwaliteitseis besteed ik in hoofdstuk 7 aandacht aan de wijze waarop in het buitenland invulling is gegeven aan de eis dat fiscale wetgeving duidelijk moet zijn voor belastingplichtigen. Daarbij beperk ik mij tot de landen België, het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. De aldaar gegeven invullingen kunnen waardevol zijn om te komen tot een bruikbare invulling van de eis van duidelijkheid voor Nederlandse fiscale wetgeving.

In hoofdstuk 8 blik ik terug op het onderzoeksproces, waarbij ik de toegevoegde waarde van de door mij geraadpleegde bronnen bespreek en een aantal kanttekeningen plaats. Vervolgens presenteer ik een schematische uitwerking van de eis van duidelijkheid voor fiscale wetgeving.[52] Aan de hand van deze uitwerking kan vervolgens worden bepaald op welke punten de huidige invulling van de eis van duidelijkheid aanvulling behoeft. Deze aanvulling presenteer ik in hoofdstuk 8. Deze aanvulling bevat ten behoeve van wetgevingsjuristen voorschriften om de duidelijkheid van fiscale wetgeving en daarmee eveneens de voorzienbaarheid van belastingheffing te waarborgen.

1.5 BELANG VAN HET ONDERZOEK

Bij belastingheffing is sprake van eenzijdig overheidsoptreden, waarbij een inbreuk wordt gemaakt op het eigendomsrecht van burgers. Vanuit rechtsstatelijk oogpunt is het daarom ook noodzakelijk dat de overheid bij belastingheffing gebonden is aan regels. Daarbij gaat het om regels die kenbaar én duidelijk zijn. Dergelijke regels stellen burgers immers in staat hun fiscale rechtspositie

52. Ik merk op dat de door mij te geven uitwerking van de eis van duidelijkheid eveneens bruikbaar is ten behoeve van de overige deelnemers aan het wetgevingsproces (de Raad van State, het parlement en belangenorganisaties) om te kunnen beoordelen in hoeverre een fiscaal wettelijke regeling aan de – rechtsstatelijke – eis van duidelijkheid voldoet.

jegens de overheid met een bepaalde mate van zekerheid te bepalen. Belastingheffing wordt alsdan voor burgers voorzienbaar.[53]

Met dit onderzoek lever ik een bijdrage aan de verkenning naar de mogelijkheden om de duidelijkheid van fiscale wetgeving verder te verbeteren. Zoals hiervoor vermeld, bestaat deze bijdrage uit het geven van een aanvulling op de huidige door de overheid gegeven invulling van de eis van duidelijkheid van fiscale wetgeving. Langs deze weg kan een stap voorwaarts worden gemaakt richting de situatie van het bestaan van duidelijke fiscale regels en daarmee samenhangend de voorzienbaarheid van belastingheffing wordt vergroot.[54] De behoefte binnen de samenleving aan duidelijkheid op dit punt mag niet worden onderschat. Burgers moeten met het oog op de planning van hun levensactiviteiten immers kunnen begrijpen welke rechtsgevolgen fiscale wetgeving aan hun handelen verbindt. Fiscale wetgeving moet burgers deze duidelijkheid dan ook bieden. Aan de hand van duidelijke fiscale regels zijn burgers beter in staat hun handelen af te stemmen op de fiscale rechtsgevolgen. Dit is overigens des te meer van belang, indien de overheid fiscale wetgeving heeft ingezet als beleidsinstrument om het handelen van burgers te beïnvloeden. Rechtsonzekerheid resulteert als de desbetreffende belastingwetgeving burgers onvoldoende richting biedt voor hun handelen.[55] Onduidelijkheid staat alsdan haaks op een effectieve sturing van het gedrag van burgers.[56] Duidelijke fiscale wetgeving vergroot juist de kans dat het resultaat dat met deze wetgeving wordt beoogd (mate van effectiviteit), ook daadwerkelijk wordt bereikt.

Daarentegen kan ingewikkelde en onduidelijke fiscale wetgeving een negatieve impact hebben op de groei van de nationale economie. Zo kunnen buitenlandse bedrijven en investeerders afzien van voorgenomen activiteiten op Nederlands grondgebied, indien wetgeving deze groep in het onzekere laat over de fiscale gevolgen van hun activiteiten.[57]

Duidelijkheid is van groot belang indien belastingwetgeving aan burgers verplichtingen oplegt.[58] In het bijzonder, indien deze verplichtingen kunnen worden gehandhaafd met het opleggen van boetes. Voorkomen moet worden dat aan belastingplichtigen boetes worden opgelegd, terwijl uit de desbetreffende fiscale wettelijke bepaling door hen niet zonder meer kan worden opgemaakt dat een bepaalde verplichting bestaat of op welke wijze aan een wettelijke verplichting moet worden voldaan.

53. Vgl. P. Popelier 1997, p. 136.
54. Ik zal niet betogen dat na de implementatie van de uitkomst van mijn onderzoek – een voorstel tot aanvulling van de huidige invulling van de eis van duidelijkheid – onduidelijke fiscale wetgeving voortaan tot het verleden behoort. Mijn onderzoek moet worden beschouwd als een eerste stap daartoe. Daarnaast zal bijvoorbeeld nader moeten worden onderzocht op welke wijze een wettelijke boodschap zo effectief mogelijk met de desbetreffende groep normadressaten kan worden gecommuniceerd. Dit betreft dan met name taalgebruik en wetgevingstechniek.
55. Vgl. Gribnau 2006, p. 5.
56. J.L.M. Gribnau, 'Rechtszekerheid en overgangsrecht', in: *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer 2005, p. 82.
57. Vgl. K. Edmiston e.a., *Tax Structures and FDI: The Deterrent Effects of Complexity and Uncertainty*, Institute for Fiscal Studies, Londen 2003.
58. Bijvoorbeeld verplichtingen die voortvloeien uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Ook vanuit het kostenaspect is het van belang dat fiscale wetgeving belastingplichtigen duidelijkheid omtrent verplichtingen biedt. Gedacht kan worden aan kosten die gepaard gaan met de tijd en de arbeid die men moet besteden om een belastingaangifte in te vullen. Of de kosten die men moet maken voor het inhuren van belastingadviseurs om zo kennis te verkrijgen hoe aan wettelijke verplichtingen moet worden voldaan.[59] Naarmate wetgeving op deze punten minder ingewikkeld en duidelijker is, zullen de door belastingplichtigen in dat kader te maken kosten naar verwachting ook minder zijn. Mede vanuit het oogpunt van compliance is het daarom van belang dat fiscale wetgeving zo duidelijk mogelijk is.

Het kostenaspect geldt overigens onverminderd voor de overheid zelf. Naarmate fiscale wetgeving ingewikkelder is, nemen de kosten bij uitvoering van deze wetgeving toe.[60] Bovendien zal de overheid extra kosten moeten maken ten behoeve van voorlichting. Aan de hand van nadere voorlichting kan bestaande onduidelijkheid over ingewikkelde belastingwetgeving bij belastingplichtigen worden weggenomen. Daarnaast nemen bij onduidelijke fiscale wetgeving de kosten van het gerechtelijk apparaat toe. Belastingplichtigen zullen bij onduidelijkheid over de toepassing van de belastingwet eerder bij de belastingrechter aankloppen.

Bovenstaand kostenaspect wordt ook onderkend door onder meer de Studiecommissie belastingstelsel.[61] Volgens de commissie bestaat er een zekere relatie tussen de kosten voor belastingplichtigen en de kosten voor de overheid. Zo zal het vereenvoudigen van fiscale wetgeving weliswaar leiden tot verlaging van de kosten bij de één, maar daarentegen vaak juist leiden tot verhoging van de kosten bij de ander.[62] Niettemin betoogt de commissie dat er zeker vereenvoudigingen binnen het fiscale stelsel mogelijk zijn, die leiden tot verlaging van zowel de administratieve lasten bij belastingplichtigen, als de uitvoeringskosten bij de overheid.

Zowel het aspect van voorzienbaarheid van belastingheffing als het kostenaspect van onduidelijke fiscale wetgeving, rechtvaardigt een onderzoek naar het stellen van nadere voorwaarden aan fiscale wetgeving. Voorwaarden die de duidelijkheid van fiscale wetgeving en daarmee de voorzienbaarheid van belastingheffing vergroten. In het verleden is hiertoe ook vanuit de fiscale rechtsliteratuur een oproep gedaan.[63] Weliswaar is er inmiddels ook enig

59. F. Chittenden e.a., *Taxation and Red Tape: The Cost to British Business of Complying with the UK Tax System*, The Institute of Economic Affairs, Londen 2010 p. 33.
60. Chittenden e.a. 2010, p. 37.
61. *Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel.* Rapport van de Studiecommissie belastingstelsel (hierna: Rapport Commissie-Van Weeghel), Kamerstukken II, 2009-2010, 32 140, nr. 4.
62. Rapport Commissie-Van Weeghel 2010, p. 17.
63. L.W. Sillevis & N.H. de Vries, 'Universiteit, belastingbeginselen en samenleving', *WFR* 1990/1882.

onderzoek verricht naar de duidelijkheid van (fiscale) wetgeving.[64] Echter tot een daadwerkelijke uitwerking van de aan fiscale wetgeving te stellen voorwaarden op het punt van duidelijkheid in het kader van het wetgevingsbeleid is het tot op heden nog niet gekomen. Vanuit wetenschappelijke optiek is mijn onderzoek daarom eveneens relevant.

De uitwerking van mijn onderzoeksvraag maakt deel uit van het fiscale deelonderzoeksprogramma 'Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit' van de Universiteit Leiden. Binnen dit onderzoeksprogramma wordt onderzoek gedaan naar de kwaliteit van fiscale wetgeving en naar de wijzen waarop die kwaliteit kan worden verbeterd.

64. W.J.M. Voermans & Ph. Eijlander, *Onderzoek kwaliteit van ministeriële regelingen*, Centrum voor wetgevingsvraagstukken, Tilburg 2002; J.L.W. Broeksteeg e.a., *Zicht op wetgevingskwaliteit: Een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de Raad van State*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2005; G.J. Veerman e.a., *Een empathische wetgever: Meta-evaluatie van empirisch onderzoek naar de werking van wetten*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013; R.L.G. van den Heuvel, 'Kan Duitse jurisprudentie bijdragen aan de invulling van ons beginsel van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid?', *WFR* 2011/1667; R.L.G. van den Heuvel, 'Wat leren wij van de Raad van State over de eis van duidelijkheid van belastingwetgeving?', *WFR* 2012/1493.

2 *Op welke wijze heeft de overheid de eis van duidelijkheid ingevuld?*

2.1 INLEIDING

In het vorige hoofdstuk heb ik de vraag opgeworpen in hoeverre de overheid de eis van duidelijkheid heeft ingevuld voor fiscale wetgeving. De directe aanleiding voor het stellen van deze vraag vormen de sterke geluiden vanuit de maatschappij over de complexiteit van fiscale regelingen. Voor een belangrijk deel is deze complexiteit toe te schrijven aan de toename van het aantal wetten. Zo is sinds 1980 het aantal in Nederland geldende wetten gegroeid met gemiddeld 2,2% per jaar.[65] Daarnaast zijn met name fiscale wetten in de loop van de tijd een stuk omvangrijker geworden.[66] Eveneens heeft de implementatie van internationale regelgeving – met name EU-regelgeving – tot een flinke toename geleid van het aantal wettelijke regels.[67] Het aldus ontstane omvangrijke wetgevingsbestand maakt het de burgers dan ook haast onmogelijk om te achterhalen welke regels in bepaalde situaties van toepassing zijn (gebrek aan kenbaarheid).[68] Het probleem van regelverdichting houdt zichzelf overigens in stand.[69] Indien wetgeving in de praktijk als belastend of onrechtvaardig wordt ervaren, dan reageert de wetgever hier veelal op door de desbetreffende wetgeving verder uit te breiden en te verfijnen.[70]

De rechtszekerheid komt door een dergelijke explosie aan wet- en regelgeving dan ook in gevaar. Terwijl het de bedoeling is om met wetgeving burgers zekerheid over hun rechtspositie te bieden (de primaire functie van wetgeving), leidt het aldus ontstane omvangrijke wet- en regelgevingsbestand juist tot het

65. A.M. Bokhorst & F.J. van Ommeren, 'Regeldruk ontrafeld', *NJB* 2007, 635, p. 4. Op 1 januari 2007 golden er in Nederland op rijksniveau 1785 wetten, 2489 algemene maatregelen van bestuur en koninklijke besluiten en 6402 ministeriële regelingen.
66. Zie eveneens *Alle regels tellen*, WODC, Den Haag 2004.
67. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 3; *Nota Rechtsstaat en rechtsorde*, Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 9, p. 5; Veerman e.a. 2009, p. 240; *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, WRR-rapport nr. 63, Sdu Uitgevers, Den Haag 2002, p. 28 en 242.
68. M. Scheltema 1982, p. 136.
69. Ik merk op dat niet alleen het algemene bestuursrecht en het belastingrecht debet waren aan de ontstane regelverdichting. Ook in het privaatrecht deed zich het verschijnsel van regelverdichting voor. Door de juridificering van de maatschappelijke verhoudingen konden ontstane geschillen in de particuliere sfeer – arbeidsrecht, huurrecht en ondernemingsrecht – steeds vaker niet, dan wel onvoldoende, worden opgelost zonder ingrijpen door de overheid. Dit verschijnsel vergrootte de druk op de wetgever om wetgeving binnen het privaatrecht te wijzigen, dan wel aan te vullen. *Rapport Commissie Vermindering en vereenvoudiging van overheidsregelingen (Commissie-Geelhoed)*, Kamerstukken II, 1983-1984, 17931, nr. 9, p. 9; Koopmans 1970, p. 152; *Tussenbericht van de Commissie Vermindering en vereenvoudiging van overheidsregelingen (Commissie-Geelhoed)*, Kamerstukken II, 1982-1983, 17931, nr. 3, p. 11.
70. *Rapport Commissie Vermindering en vereenvoudiging van overheidsregelingen (Commissie-Geelhoed)*, Kamerstukken II, 1983-1984, 17931, nr. 9, p. 10.

tegenovergestelde.[71] Wetgeving dreigt daardoor ook haar betekenis als bron van rechtszekerheid (waarborgfunctie) te verliezen. De toekomst van de Nederlandse rechtsstaat komt hierdoor in gevaar.[72]

Het omvangrijke wet- en regelgevingsbestand raakt niet alleen de burger, maar leidt eveneens tot problemen bij de overheid zelf. Door het verschijnsel van de regelverdichting is het justitiële apparaat niet meer in staat om de handhaving van wet- en regelgeving in voldoende mate te waarborgen. Dit kan ertoe leiden dat burgers steeds slordiger worden in het naleven van voor hen geldende regels.[73] Daarnaast hebben bestuursorganen vaak moeite om nadere regels te stellen ten behoeve van de aan hen opgedragen uitvoering van wetgeving. Oorzaak hiervan is het feit dat in de achterliggende wetgeving veelal geen materiële normen zijn opgenomen. Bestuursorganen kunnen daardoor minder goed vaststellen op welke wijze bij de uitvoering de effecten kunnen worden bereikt die de wetgever heeft beoogd.[74]

Het verschijnsel van regelverdichting heeft eveneens een negatief effect op de duidelijkheid voor burgers. Ten gevolge van de regelverdichting zijn regels vaak onderling slecht op elkaar afgestemd, te gedetailleerd geformuleerd en voortdurend aan wijziging onderhevig.[75] Aldus lijkt wetgeving in strijd te komen met de eis van duidelijkheid. Deze eis – zoals in paragraaf 1.1 beschreven – schrijft voor dat wettelijke regelingen zodanig moeten worden opgebouwd en geformuleerd dat wetgeving burgers oriëntatiepunten biedt om hun rechtspositie te kunnen bepalen.

Het in de samenleving bestaande ongenoegen over de regelverdichting en het daarmee samenhangend gebrek aan rechtszekerheid en duidelijkheid heeft de overheid reeds in het verleden gedwongen tot het nemen van maatregelen. In dit hoofdstuk breng ik in kaart welke maatregelen de overheid daartoe heeft genomen. Daarbij maak ik een onderscheid tussen de maatregelen ten aanzien van het wettelijk stelsel in het algemeen (paragraaf 2.2) en de fiscale wetgeving in het bijzonder (paragraaf 2.3). Daarbij sta ik uitgebreid stil bij de door de overheid gepresenteerde kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, welke eis moet worden beschouwd als de invulling van de eis van duidelijkheid (paragraaf 2.4). Ten slotte bespreek ik of de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid ten behoeve van de duidelijkheid van fiscale wetgeving een aanvulling behoeft (paragraaf 2.5).

71. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 10; De toekomst van de nationale rechtsstaat 2002.
72. H.Th.J.F. van Maarseveen, 'Een appèl inzake de wetgevingsproblematiek', *NJB* 1978, p. 1-3.
73. Kamerstukken II, 1982-1983, 17931, nr. 1, p. 4.
74. Kamerstukken II, 1982-1983, 17555, nr. 51, p. 1; *Orde in regelgeving. Eindrapport van de Commissie Wetgevingsvraagstukken*, Staatsuitgeverij, Den Haag 1985, p. 4.
75. Van Gestel & Hertogh 2006, p. 30; R.A.J. van Gestel, 'De rol van de wetgevingsjurist: Zwoegers in het vooronder of professionals in de frontlinie?', *RegelMaat* 2011, afl. 1, p. 3-7.

2.2 TERUGDRINGEN VAN DE COMPLEXITEIT VAN WETGEVING

Om onder meer het probleem van regelverdichting het hoofd te kunnen bieden, stelde het kabinet-Van Agt I in 1978 een commissie in. Deze commissie – ook wel aangeduid als de Commissie-Polak – kreeg als opdracht om problemen rondom wetgeving in kaart te brengen én voor die problemen mogelijke oplossingen aan te dragen.

Commissie-Polak

In haar rapport 'Verkenning van enige problemen rond de coördinatie en harmonisatie van de wetgeving' constateerde de Commissie-Polak dat burgers vaak worden geconfronteerd met voor hen onbegrijpelijke complicaties bij de toepassing van wet- en regelgeving.[76] Met name de onderling slecht op elkaar afgestemde wetgeving én de daarmee samenhangende beleidsvorming zouden debet zijn aan deze complicaties. Het niet kunnen begrijpen van wetgeving hing volgens de commissie samen met het feit dat de wet zelf veelal niet de hoofdpunten bevat van het na te streven beleid.[77] Voor de burgers die met deze wetgeving worden geconfronteerd, is het dan lastig om te controleren of het door het bestuursorgaan gevormde én uitgevoerde beleid overeenkomt met het doel en de reikwijdte van de wet. De Commissie-Polak stelde in haar rapport dan ook voor om in elk geval in de wet het doel en de reikwijdte van de wet op te nemen. Daarnaast moest een wet een nauwkeurige omschrijving geven van de aard en de omvang van de aan het desbetreffende bestuursorgaan toegekende (regelgevende) bevoegdheden.[78] De Commissie-Polak deed daarbij de aanbeveling dat bestuursorganen bij het opstellen van de beleidsregels in elk geval zouden aangeven op welke wet deze beleidsregels zijn gebaseerd én wat met de beleidsregels wordt beoogd.[79] Dit zou bijvoorbeeld kunnen plaatsvinden in een toelichting op de beleidsregels. Dit zou de burgers in staat moeten stellen om te kunnen controleren of het door het bestuursorgaan te voeren beleid verenigbaar is met de doelstelling van desbetreffende wetgeving.

De Commissie-Polak adviseerde daarnaast om bij de totstandkoming van een wet aandacht te besteden aan de innerlijke consistentie van de wet. Evenals aan de samenhang van het wetgevingsbestand waarin de wet wordt opgenomen. Gedacht moest worden aan het harmoniseren van wetgeving wat betreft opbouw, systematiek én gehanteerde begrippen. Om dit te bewerkstelligen kon het nodig zijn om de bestaande aanwijzingen voor de wetgevingstechniek aan te vullen, aldus de Commissie-Polak. Maar het is nog veel belangrijker dat erop wordt toegezien dat deze aanwijzingen ook daadwerkelijk worden nageleefd.

Naar aanleiding van het rapport van de Commissie-Polak nam het kabinet-Lubbers I een aantal maatregelen. Deze maatregelen waren vooral gericht op de vermin-

76. *Stcrt.* 1979, afl. 49, p. 4.
77. Kamerstukken II, 1979-1980, 15800 hoofdstuk III, nr. 3, p. 15.
78. *Stcrt.* 1979, afl. 49, p. 5.
79. *Stcrt.* 1979, afl. 49, p. 5.

dering, de harmonisatie én de vereenvoudiging van wet- en regelgeving.[80] Daarbij kon een onderscheid worden gemaakt tussen maatregelen betreffende de waarborgfunctie van wetgeving – het bieden van zekerheid over rechtspositie – en maatregelen die zagen op de kwaliteit van wetgeving als beleidsinstrument.[81]

Om het probleem van regelverdichting terug te dringen begon de overheid met het ontwikkelen van wetgevingsbeleid.[82] Binnen dit beleid was het noodzakelijk om wetgeving op een andere wijze te benaderen.[83] Daarbij moest de nadruk komen te liggen op het streven naar een vermindering en vereenvoudiging van overheidsregelingen. Maar eveneens moesten bepaalde (kwaliteits)eisen aan wetgeving worden gesteld.[84] Daarbij moest echter niet uit het oog worden verloren dat achter het verschijnsel van regelverdichting de behartiging van wezenlijke maatschappelijke taken schuilgaat. Binnen het te voeren wetgevingsbeleid mocht derhalve in géén geval afstand worden genomen van deze taken.[85]

Om te illustreren op welke wijze de overheid het probleem van regelverdichting beoogde een halt toe te roepen, schets ik hierna in vogelvlucht het door de diverse kabinetten gevoerde wetgevingsbeleid op dit punt.

ICHW

In 1980 stelde het kabinet-Van Agt I de Interdepartementale commissie voor de Harmonisatie van Wetgeving (hierna: ICHW) in.[86] Deze commissie kreeg als opdracht het adviseren van de minister van Justitie over de harmonisatie van wetgeving en over wetgevingstechniek. Daarbij kreeg de ICHW de specifieke opdracht om 'aanwijzingen voor de wetgevingstechniek' tot stand te brengen. Met dergelijke aanwijzingen werd beoogd om de kwaliteit en de uniformiteit van wetgeving op centraal niveau te bevorderen.[87] Deze nieuwe 'Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek' werden uiteindelijk in 1984 vastgesteld.[88] In 1992 werden deze aanwijzingen vervangen door de Aanwijzingen voor de regelgeving.[89]

80. Kamerstukken II, 1982-1983, 17555, nr. 51, p. 2.
81. In het kader van mijn onderzoek bespreek ik hierna met name die maatregelen die de waarborgfunctie van wetgeving beoogden te verbeteren.
82. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 2; Veerman e.a. 2009, p. 237; C.J.M. Schuyt, *Ongeregeldheden: naar een theorie van wetgeving in de verzorgingsstaat*, Samsom, Alphen aan den Rijn 1982, p. 12; L.A. Geelhoed, *De interveniërende staat: aanzet voor een instrumentenleer*, Staatsuitgeverij, Den Haag 1983, p. 23.
83. Donner 1982, p. 15.
84. Koopmans 1970, p. 161.
85. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 9.
86. Kamerstukken II, 1979-1980, 15454, nr. 2, p. 3.
87. C. Waaldijk, *Wetgevingswijzer*, Vermande, Lelystad 1985, p. 55.
88. Besluit van de Minister-President van 14 februari 1984, *Stcrt.* 1984, 52. Ik merk op dat reeds in 1954 aanwijzingen voor de wetgevingstechniek waren vastgesteld bij besluit van de Minister-President van 21 juni 1954, nr. 38 169. Overigens werd reeds in 1948 van overheidswege ingesteld de commissie voor de Wetgevingstechniek, die zich bezighield met de advisering omtrent het ontwerpen van richtlijnen voor de wetgevingstechniek.
89. *Aanwijzingen voor de regelgeving*, circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230.

Commissie-Geelhoed
In 1983 stelde het kabinet-Lubbers I de Commissie vermindering en vereenvoudiging van overheidsregelingen – beter bekend als de Commissie-Geelhoed – in.[90] Hoewel de opdracht van de Commissie-Geelhoed met name betrekking had op de kwaliteit van wetgeving als beleidsinstrument, is er niettemin een aantal bevindingen in het rapport van de Commissie-Geelhoed te vinden die ten behoeve van mijn onderzoek aandacht vergen.

Ook de Commissie-Geelhoed constateerde in haar rapport dat wettelijke regelingen veelal onvoldoende op elkaar zijn afgestemd, ondoorzichtig én onoverzichtelijk zijn. [91] Op deze wijze werd er volgens de Commissie-Geelhoed ernstig afbreuk gedaan aan de werking van het recht in het algemeen. Een dergelijke staat van wetgeving zou nog problematischer worden, indien de in wetgeving opgenomen rechtsnormen onnauwkeurig en slecht zijn geformuleerd.[92] In een dergelijke situatie kan wetgeving niet meer fungeren als een betrouwbaar kompas voor maatschappelijke besluitvorming, aldus de Commissie-Geelhoed.[93] Dit is met name ongewenst indien wetgeving toepassing vindt bij ingrijpende gebeurtenissen, zoals bij ontslag of echtscheiding. Juist bij dergelijke gebeurtenissen is het voor burgers van groot belang om duidelijkheid te verkrijgen over hun rechtspositie.[94]

Bovendien kunnen ingewikkeld geformuleerde of technisch gecompliceerde normen gepaard gaan met hoge kosten. Zo zullen burgers vaker – betaald – advies moeten inwinnen om dergelijke wetgeving op de juiste wijze te kunnen toepassen. Daarnaast zal de overheid vaker informatie moeten verstrekken om de toepassing van lastige wetgeving in goede banen te leiden. Geschillen die tussen burgers en overheid zijn ontstaan ten gevolge van dergelijke wetgeving zullen in het uiterste geval door de rechter moeten worden beslecht. Dit alles gaat uiteindelijk ten koste van de openbare middelen.[95]

De Commissie-Geelhoed constateerde in haar rapport dat de problematiek van ingewikkeldheid zich eveneens voordeed bij fiscale wetgeving. Oorzaak van de ingewikkeldheid van fiscale wetgeving hing volgens de Commissie-Geelhoed samen met het feit dat de overheid belastingheffing steeds meer is gaan inzetten als beleidsinstrument. Dit heeft binnen de maatschappij evenwel tot gevolg gehad, dat burgers hun activiteiten steeds meer gingen afstemmen op de fiscale gevolgen van hun voorgenomen activiteiten. Indien juist door dit calculerend gedrag van de maatschappij het beoogde doel van de desbetreffende fiscale maatregel niet werd bereikt, was de belastingwetgever vervolgens genoodzaakt om de desbetreffende maatregel aan te passen. Dit leidde ertoe dat door het opnemen van allerlei uitzonderingen, differentiaties én nadere verfijningen, de

90. Kamerstukken II, 1983-1984, 17931, nr. 9.
91. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 16.
92. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 56.
93. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 16.
94. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 35.
95. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 36.

desbetreffende fiscale maatregel ingewikkeld en ondoorzichtig werd, aldus de Commissie-Geelhoed.[96]

Gegeven de geconstateerde problematiek van de ingewikkeldheid van wetgeving, beval de Commissie-Geelhoed aan om bij het stellen van wettelijke normen te streven naar eenvoud én kenbaarheid. Dit impliceerde onder meer dat voorkomen moest worden dat bij het stellen van algemene normen vervolgens weer vele specifieke uitzonderingen werden gemaakt.[97] Wat belastingwetgeving betreft, was het volgens de commissie noodzakelijk om naast vereenvoudiging de belastingwetgeving eveneens te versoberen.[98] Versobering impliceerde dat de overheid een meer terughoudend wetgevingsbeleid ging voeren en zich daarbij zou beperken tot het maken van de minimaal noodzakelijke wetgeving.[99]

De hiervoor omschreven maatregelen die door de diverse kabinetten werden genomen in het kader van het te voeren wetgevingsbeleid, zagen met name op deregulering én harmonisatie van wetgeving. Aan het begin van de jaren negentig van de vorige eeuw vond evenwel een verschuiving plaats naar de zorg voor wetgevingskwaliteit in het algemeen. Deze zorg voor de kwaliteit van wetgeving kwam voor het eerst aan de orde in de nota Zicht op wetgeving.

Zicht op wetgeving

De nota Zicht op wetgeving werd door het kabinet-Lubbers III uitgebracht in 1991.[100] In deze nota stelde het kabinet voorop dat wetgeving bij uitstek het middel blijft om een democratische legitimatie te verschaffen voor het ingrijpen van de overheid op allerlei gebied. Echter de daartoe gewenste kwaliteit van wetgeving werd volgens het kabinet feitelijk door de bestaande regelverdichting in gevaar gebracht. Het kabinet doelde daarbij concreet op de onnodige ingewikkeldheid van wetgeving én het gebrek aan kenbaarheid en samenhang van wetgeving.[101]

De tekortkomingen in de kwaliteit van wetgeving bleken, aldus de nota Zicht op wetgeving, uit het feit dat wetgeving veelal te beknellend voor burgers was en soms niet of nauwelijks uit te voeren of te handhaven. Daarnaast bestond er onvoldoende samenhang tussen wetten onderling en waren wetten veelal onnodig ingewikkeld en ondoorzichtig. Vaak kwam wetgeving ook in strijd met hogere regels. Deze tekortkomingen deden zich met name voor bij wetgeving die als beleidsinstrument werd ingezet, waaronder belastingwetgeving.[102] De achterliggende oorzaak van de tekortkomingen juist bij dit soort wetgeving was het feit dat beleidsinstrumentele wetgeving vaak te weinig was doordacht

96. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 221.
97. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 80.
98. Rapport Commissie-Geelhoed 1984, p. 221.
99. Kamerstukken II, 1982-1983, 17931, nr. 1, p. 4.
100. Nota Zicht op wetgeving 1991.
101. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 12 en 16. Daarnaast kwam de kwaliteit van wetgeving ook steeds verder onder druk te staan door de implementatie van internationale en communautaire regelgeving in de nationale wetgeving, aldus het kabinet-Lubbers III (nota p.18).
102. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 7.

en onvoldoende zorgvuldig tot stand kwam.[103] Dit hing samen met politieke druk, evenals met de wens van het kabinet om zo snel mogelijk besparingen op overheidsniveau te realiseren. Eveneens liet bij beleidsinstrumentele wetgeving de juridische kwaliteit te wensen over.[104] Dit hing weer samen met het feit dat de waarborgen voor het bereiken van de vereiste juridische kwaliteit niet altijd voldoende waren.

Het kabinet-Lubbers III benadrukte in de nota Zicht op wetgeving dat de kwaliteit van wetgeving van zeer groot belang is binnen een democratische rechtsstaat. Wetten zijn in veel gevallen onmisbaar voor het verschaffen van rechtszekerheid en voor het normeren van overheidsbeleid. Om deze kwaliteit te kunnen waarborgen presenteerde het kabinet-Lubbers III in de nota een aantal kwaliteitseisen waaraan wetgeving moest voldoen.[105]

De in de nota Zicht op wetgeving geformuleerde wetgevingskwaliteitsvereisten zijn op zich niet nieuw. In de rechtsliteratuur in de jaren vóór het uitbrengen van de nota, waren reeds beginselen ontwikkeld waaraan wetgeving zou moeten voldoen. Deze beginselen staan bekend als algemene beginselen van behoorlijke regelgeving.[106] Naar alle waarschijnlijkheid heeft het kabinet-Lubbers III bij het formuleren van de kwaliteitseisen in de nota Zicht op wetgeving deze in de literatuur ontwikkelde beginselen op het oog gehad.[107] Volgens het kabinet-Lubbers III was het evenwel noodzakelijk dat de in de nota gepresenteerde wetgevingskwaliteitseisen verder zouden worden ontwikkeld en ook daadwerkelijk in de praktijk zouden doorwerken.[108]

MDW-project

In 1994 kondigde het kabinet-Kok I het project Marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit (MDW) aan.[109] Aanleiding voor dit project was het feit dat – ondanks de vele dereguleringsoperaties uit het verleden – wetgeving vaak nog te complex, te gedetailleerd en onvoldoende doorzichtig was. In het kader van dit project – dat werd afgesloten in 2002 – werd bestaande wetgeving door diverse daartoe in te stellen commissies doorgelicht. Een van de doelen daarvan was om

103. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 17.
104. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 17.
105. Ik merk op dat bepaalde wetgevingskwaliteitseisen onderling tegenstrijdig (kunnen) zijn. Dit werd overigens in de nota zelf ook erkend. Zo houdt bijvoorbeeld de kwaliteitseis van subsidiariteit onder meer in dat verantwoordelijkheden zoveel mogelijk bij decentrale overheden moeten worden neergelegd. De centrale overheid moet zich daarom ook slechts bezighouden met het creëren van de daartoe noodzakelijke randvoorwaarden. Consequentie van deze zienswijze is wel dat aldus een gelaagde wetgevingsstructuur ontstaat, waarbinnen het nodige aan decentrale overheden wordt gedelegeerd. Uit het oogpunt van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van wetgeving kan dit evenwel weer problemen opleveren. Vgl. G.J. Veerman, *De wet als zinsbegoochelingstoestel: over de kwaliteit van wetgeving*,Universiteit Maastricht, Maastricht 2004, p.18.
106. De benaming 'beginselen van behoorlijke *wetgeving*' is volgens de literatuur ongeschikt, omdat de beginselen ook zien op rechtsnormen opgesteld door andere organen dan de wetgever; zie daartoe onder meer Van der Vlies 1984, p. 191.
107. Ik merk op dat eveneens in de rechtsliteratuur de meeste beginselen van behoorlijke wetgeving – al dan niet rechtstreeks – zijn afgeleid uit het rechtszekerheidsbeginsel.
108. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 22. Het gedachtegoed van de nota Zicht op wetgeving zien we onder meer uitgewerkt in de Aanwijzingen voor de regelgeving, die ik hierna bespreek.
109. Kamerstukken II, 1994-2095, 24036, nr. 1, p. 1.

aan de hand van de bevindingen van de commissies de kwaliteit van wetgeving – verder – te verbeteren. Daartoe werd de geanalyseerde wetgeving getoetst op transparantie en onderlinge samenhang. Naar aanleiding van het project heeft er een opschoning plaatsgevonden van verouderde wetten en regels. Daarnaast heeft het project geleid tot een betere afstemming tussen diverse wetgevingscomplexen.[110]

Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie
In 2000 bracht het kabinet-Kok II de nota Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie uit. Directe aanleiding hiertoe was het feit dat vanuit de samenleving nog steeds kritiek bestond op de omvang én met name de complexiteit van het wetgevingsbestand. Het wetgevingsbestand had een verstikkende werking voor zowel burgers als voor bestuursorganen.[111] In de nota gaf het kabinet-Kok II aan dat het noodzakelijk was om binnen het te voeren wetgevingskwaliteitsbeleid nieuwe accenten te gaan leggen. Zo moest het wetgevingskwaliteitsbeleid zich voortaan uitstrekken over alle fasen van het wetgevingsproces én op alle niveaus van regelgeving.[112] De in de nota Zicht op wetgeving geformuleerde kwaliteitscriteria bleven daarbij het uitgangspunt, aldus het kabinet-Kok II.[113]

Bruikbare rechtsorde
Enkele jaren later – in 2004 – verscheen de nota Bruikbare rechtsorde. In deze nota gaf het kabinet-Balkenende II aan dat de wet nog steeds het fundament van de rechtsstaat is. In de praktijk was evenwel gebleken dat de wet veelal niet het meest geschikte middel is om effectief maatschappelijke structuren vorm te geven.[114]

Zo constateerde het kabinet-Balkenende II bijvoorbeeld dat regels met elkaar in strijd komen, indien regels op hetzelfde object betrekking hebben, maar vanuit een verschillend belang zijn geschreven.[115] Van een dergelijk gebrek aan onderlinge afstemming van regels is volgens het kabinet ook sprake, indien gelijktijdige toepassing van regels feitelijk tot een uitkomst leidt die niet door de wetgever is bedoeld.[116] In de nota stelt het kabinet dat dergelijke inconsistentie de kwaliteit van wetgeving – en dan met name het aspect van duidelijkheid omtrent de rechtsgevolgen – kan schaden. Dit ongewenste effect kan evenwel worden voorkomen door wettelijke regels beter op elkaar af te stemmen, aldus het kabinet-Balkenende II.[117]

Uit de nota Bruikbare rechtsorde blijkt verder dat het kabinet met name duidelijkheid van belang acht, indien een regeling kan worden gehandhaafd door het opleggen van een bestuurlijke boete. Ten behoeve van de duidelijkheid

110. Kamerstukken II, 2002-2003, 24036, nr. 284, p. 12.
111. Kamerstukken II, 2000-2001, 27475, nr. 2, p. 4.
112. Kamerstukken II, 2000-2001, 27475, nr. 2, p. 13.
113. Kamerstukken II, 2000-2001, 27475, nr. 2, p. 1 en 5.
114. Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 9, p. 9.
115. Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 9, p. 9.
116. Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 9, p. 10.
117. Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 9, p. 9.

moet een dergelijke regeling ook zodanig – met name nauwkeurig – worden opgesteld dat het voor normadressaten mogelijk is om in de praktijk een vaste handelswijze te ontwikkelen.[118] Het kabinet merkt op dat, indien wetgeving te nauwkeurig wordt geformuleerd, het gevaar bestaat dat wetgeving juist aan duidelijkheid inboet door gedetailleerdheid. Gedetailleerde wetgeving kan worden voorkomen door het opnemen van zogenoemde zorgplichtbepalingen in de wet.[119] Zorgplichtbepalingen zijn vrij algemeen geformuleerde gedragsnormen, die normadressaten bepaalde verantwoordelijkheden opleggen. Deze bepalingen schrijven normadressaten echter niet dwingend en gedetailleerd voor op welke wijze precies moet worden gehandeld. Dit heeft ermee te maken dat er verschillende manieren zijn waarop het door de zorgplicht beschermde belang kan worden bereikt.[120]

Om de bruikbaarheid van wetgeving te kunnen vergroten, stelde het kabinet-Balkenende II voor dat wetgeving in bepaalde gevallen moet kunnen volstaan met abstracte normen. Deze abstracte normen zouden dan door de uitvoerders van wetgeving moeten worden toegepast. En wel in een permanente open communicatie met de maatschappij. Deze abstracte normen moesten dan wel zo worden geformuleerd, dat bij de uitvoering rekening kon worden gehouden met de inmiddels plaatsgevonden veranderingen in de maatschappij.[121]

'Tafel van Elf'

Een ander document dat ziet op het wetgevingsbeleid, is de zogenoemde 'Tafel van Elf' welk document in 2006 is uitgebracht door het Ministerie van Justitie en Veiligheid. In dit document is een model neergelegd ten behoeve van de analyse van het nalevingsgedrag van regelgeving door burgers.[122] Het model bestaat uit een opsomming van factoren die van belang zijn voor de naleving van regels. Een van die factoren betreft de duidelijkheid van regelgeving voor normadressaten. In het document wordt geconstateerd dat overtreding van regels door burgers veelal te wijten is aan de vaagheid en/of de complexiteit van regelgeving. Burgers kunnen onder die omstandigheden de wetgeving onvoldoende begrijpen, laat staan dat zij in staat zijn te bepalen welke regels in welke situaties van toepassing zijn en welke rechtsgevolgen aan de orde zijn. Volgens het ministerie kunnen deze problemen worden voorkomen door in de maatschappij meer aandacht aan regelgeving te besteden. Daarbij kan worden gedacht aan het geven van meer gerichte voorlichting omtrent regelgeving via kranten, radio en televisie, internet en belangenorganisaties. Ik merk op dat met dergelijke informatieverstrekking met name de kenbaarheid van bepaalde wetgeving binnen de maatschappij kan worden vergroot. Hiermee wordt echter nog niet de onduidelijkheid en/of complexiteit van wettelijke regelingen zelf weggenomen.

118. Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 2, p. 24.
119. Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 9, p. 19.
120. Als voorbeeld van een zorgplichtbepaling kan worden gewezen op art. 1.11 Wet natuurbescherming, welk artikel bepaalt dat eenieder voldoende zorg in acht neemt voor natuurgebieden en voor in het wild levende dieren en planten en hun directe leefomgeving.
121. Kamerstukken II,2003-2004, 29279, nr. 9, p. 12.
122. De 'Tafel van Elf', Ministerie van Justitie en Veiligheid, Den Haag 2006.

Vertrouwen in wetgeving
In de nota Vertrouwen in wetgeving, welke in 2008 door het kabinet-Balkenende IV werd uitgebracht, presenteerde dit kabinet een programma voor een integraal wetgevingsbeleid.[123] De nota stelde voorop dat de wet primair burgers in staat moet stellen om hun onderlinge verhoudingen vorm te geven. Om deze functie daadwerkelijk te kunnen vervullen is het wel noodzakelijk dat wetgeving duidelijk, consistent – dat wil zeggen géén tegenstrijdige voorschriften bevat – én proportioneel is. Deze aan wetgeving te stellen eisen moesten het uitgangspunt zijn bij nieuw te vormen wetgevingsbeleid, aldus het kabinet-Balkenende IV. Daarnaast moest binnen het nieuwe wetgevingsbeleid de focus niet enkel worden gelegd op de ontwikkeling én de toepassing van kwaliteitscriteria. Eveneens moest aandacht worden besteed aan het proces van voorbereiding van beleid én wetgeving.[124] Binnen een nieuw wetgevingsbeleid moest de nadruk komen te liggen op heldere, uitvoerbare en rechtmatige wetgeving.[125]

In de jaren na het verschijnen van de nota Vertrouwen in wetgeving, kwam binnen het wetgevingsbeleid de nadruk echter meer te liggen op – wederom – het terugdringen van de regeldruk voor de maatschappij. Uitgangspunt binnen dit beleid was dat alleen wet- en regelgeving tot stand kwam die daadwerkelijk nodig was.[126] Het terugbrengen in de omvang van het wetgevingsbestand hoefde daarbij overigens niet noodzakelijk tot minder regeldruk te leiden. De vermindering van regeldruk was slechts dan haalbaar, indien het terugbrengen van de omvang van het wetgevingsbestand gepaard zou gaan met de stroomlijning en de vereenvoudiging ervan. Dit alles zou dan moeten leiden tot een meer coherent en begrijpelijk wetstelsel.[127]

Uit de eindrapportage met betrekking tot de uitvoering van de nota Vertrouwen in wetgeving, bleek dat het aantal geldende regelingen inderdaad in de loop van de jaren zichtbaar was afgenomen.[128] Het kabinet-Balkenende IV concludeerde dat de verschillende vereenvoudigingsoperaties inderdaad succes hadden. Terughoudendheid met bestaande of nieuwe regels moest volgens dit kabinet daarom ook een belangrijk aandachtspunt voor de overheid in de toekomst zijn.[129]

IAK-systeem
Een grote verandering in het wetgevingsbeleid vond plaats in 2009. Het kabinet-Balkenende IV voerde namelijk een nieuwe werkwijze voor een integrale voorbereiding en verantwoording van beleid en wetgeving in, te weten het Integraal Afwegingskader voor beleid en regelgeving (hierna: IAK). Het IAK is een systeem, waarin aan de hand van zeven centrale vragen alle relevante kwaliteitsaspecten zijn opgenomen die bij een wetsvoorstel een rol kunnen

123. Kamerstukken II, 2008-2009, 31731, nr. 1.
124. Kamerstukken II, 2008-2009, 31731, nr. 1, p. 7.
125. Kamerstukken II, 2008-2009, 31731, nr. 1, p. 3.
126. Verzamelbrief Regeldruk, Kamerstukken II, 2012-2013, 29362, nr. 224, p. 3.
127. Verzamelbrief Regeldruk 2013, p. 6.
128. Kamerstukken II, 2009-2010, 31731, nr. 4, p. 5.
129. Kamerstukken II, 2009-2010, 31731, nr. 4, p. 5.

spelen. Het IAK bevordert onder meer dat alleen regelgeving tot stand komt die echt nodig en proportioneel is, met zo min mogelijk regeldruk.[130] Aan de hand van de in het IAK opgenomen kwaliteitseisen toetst bijvoorbeeld de sector Wetgevingskwaliteitsbeleid van het Ministerie van Justitie en Veiligheid de naleving van de Aanwijzingen voor de regelgeving. En zo toetst het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat de naleving van de eisen voor het reduceren van de administratieve lasten voor bedrijven.

Internetconsultatie
In 2009 heeft het kabinet-Balkenende IV het wetgevingsinstrument van internetconsultatie ingevoerd.[131] Een van de doelen van deze maatregel was om de kwaliteit van wetgeving te verbeteren aan de hand van suggesties van burgers en ondernemingen voorafgaande aan de behandeling van een wetsvoorstel in het parlement.[132]
Inmiddels is gebleken dat internetconsultatie inderdaad een belangrijke bijdrage levert aan de kwaliteit van wetsvoorstellen. Internetconsultatie blijkt vooral effectief te zijn bij wetgeving die veel verandering brengt in de rechten en plichten van burgers en ondernemingen, dan wel grote gevolgen heeft voor de uitvoeringspraktijk.[133]

Handleiding Wetgeving en Europa
Concrete voorschriften ten behoeve van het bereiken van duidelijke wetgeving – weliswaar ten behoeve van de omzetting van Europese regelgeving in nationale wetgeving – worden gegeven in de in 2017 door het Ministerie van Justitie en Veiligheid uitgebrachte herziene Handleiding Wetgeving en Europa.[134] Een van de daarin opgenomen voorschriften houdt in dat de implementatie van Europese regelgeving niet mag leiden tot het ontstaan van tegenstrijdigheden in het nationale recht.[135] Een ander voorschrift bepaalt dat de wetgever nationale implementatiewetgeving zo helder en duidelijk mogelijk moet formuleren, deze vervolgens dient te publiceren en deze dient te voorzien van transponeringstabellen.[136] Daarbij is het evenwel niet noodzakelijk dat in de nationale wettelijke bepalingen exact dezelfde bewoordingen worden gebruikt als in de desbetreffende Europese regelgeving.[137]

In de handleiding wordt daarnaast ingegaan op de vraag op welke wijze nationale implementatiewetgeving aan het aspect van duidelijkheid kan voldoen, indien

130. Kamerstukken II, 2009-2010, 31731, nr. 6; Kamerstukken II,2010-2011, 29515, nr. 330.
131. Zie over internetconsultatie in het belastingrecht: N.M.A. van Kreveld en A.O. Lubbers, 'De bruikbaarheid van internetconsultatie bij de totstandkoming van fiscale wet- en regelgeving', in: H. de Boer, R. van der Have en B. van Raaij (red.), *50 jaar Directe Belastingen* (Verhoeven-bundel), Kluwer, Deventer 2012 (p. 131 t/m 140). Zie eveneens N.M.A van Kreveld, *Consultatie bij fiscale wetgeving*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2016.
132. Kamerstukken II, 2010-2011, 29279, nr. 121.
133. Kamerstukken II, 2010-2011, 29279, nr. 121.
134. *Handleiding Wetgeving en Europa*, Den Haag 2017. Het Ministerie van Justitie en Veiligheid heeft deze handleiding uitgegeven ten behoeve van zijn wetgevingsjuristen.
135. Handleiding Wetgeving en Europa 2017, p. 18.
136. Handleiding Wetgeving en Europa 2017, p. 20.
137. Handleiding Wetgeving en Europa 2017, p. 29. Het lijkt mij evenwel wenselijk om zomin mogelijk verschillen ten opzichte van Europese regelgeving te laten ontstaan.

in Europese regelgeving zelf vage normen staan opgenomen. De handleiding schrijft voor dat alsdan eerst te rade moet worden gegaan bij andere lidstaten alvorens deze vage normen in de nationale wetgeving te concretiseren.[138] Een andere mogelijkheid die de handleiding biedt, is dat in de nationale wetgeving volstaan kan worden met een verwijzing naar de Europese regeling die moet worden geïmplementeerd.[139] Dit laatste voorschrift staat evenwel haaks op het streven naar het redigeren van voor normadressaten duidelijke wetgeving. Immers, in plaats van het verduidelijken van een vage 'Europese' norm in de nationale wetgeving, wordt voorgeschreven om naar deze vage norm te verwijzen. Op deze wijze komen normadressaten in hun zoektocht naar de wijze waarop een wettelijke regeling moet worden toegepast, van de regen in de drup.

Conclusie
Uit het voorgaande blijkt dat de verschillende kabinetten in de loop van de jaren de nodige maatregelen hebben genomen om het ongenoegen rondom de onduidelijkheid en de ingewikkeldheid van wetgeving zo veel mogelijk weg te nemen. Binnen het daartoe te voeren wetgevingsbeleid lag de nadruk op het terugdringen van het aantal regels, evenals op de vereenvoudiging en de harmonisatie van wetgeving.

Anno 2018 lijkt de ontwikkeling vanuit de overheid van het algemene wetgevingskwaliteitsbeleid stil te staan. Na de introductie van de internetconsultatie in 2009 zijn er namelijk geen nadere maatregelen meer genomen tot verdere verbetering van de kwaliteit van wetgeving.[140] Anders is dit evenwel op het gebied van fiscale wetgeving. Met name het kabinet-Rutte II heeft met het project Consultatie Vereenvoudiging Belastingwetgeving een belangrijke stap gezet op het gebied van de vereenvoudiging van belastingwetgeving. Deze aandacht voor vereenvoudiging van belastingwetgeving is niet nieuw en gaat terug naar de jaren tachtig van de vorige eeuw. Het daartoe gevoerde fiscale wetgevingsbeleid bespreek ik hierna (paragraaf 2.3).

2.3 FISCAAL WETGEVINGSBELEID

Commissie Oort
In 1985 werd door het kabinet-Lubbers I de Commissie tot vereenvoudiging van de loonbelasting en de inkomstenbelasting ingesteld. Deze commissie staat beter bekend als de Commissie-Oort.[141] Aanleiding voor het kabinet-Lubbers I om de Commissie-Oort in te stellen waren de klaagzangen van de belastingwetenschap en de fiscale beroepsorganisaties over de ingewikkeldheid van het fiscale stelsel.[142] De opdracht aan de Commissie-Oort was dan ook om de

138. Handleiding Wetgeving en Europa 2017, p. 32.
139. Handleiding Wetgeving en Europa 2017, p. 43.
140. Vgl. M. Bokhorst, Bronnen van legitimiteit. Over de zoektocht van de wetgever naar zeggenschap en gezag, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2014, p. 375.
141. Ministerie van Financiën, nr. 085-2500, *Stcrt.* 23 september 1985, nr. 184.
142. *Zicht op eenvoud; rapport van de commissie tot vereenvoudiging van de loonbelasting en de inkomstenbelasting*, Distributiecentrum Overheidspublikaties, Den Haag 1986, p. 15.

mogelijkheden tot vereenvoudigen van een aantal belastingwetten in kaart te brengen.

In haar rapport 'Zicht op eenvoud' constateerde de Commissie-Oort dat burgers het belastingstelsel inderdaad als uiterst ingewikkeld ervaren. Niet alleen de complexiteit van fiscale wetgeving was hier debet aan. De ingewikkeldheid werd eveneens veroorzaakt doordat de met belastingwetgeving samenhangende procedures – waaronder het invullen van formulieren – ondoorzichtig zijn en onvoldoende door de burger worden begrepen.[143] De Commissie-Oort haalde in haar rapport een onderzoek aan, waaruit bleek dat maar liefst driekwart van de Nederlanders hun aangifte inkomstenbelasting niet zonder hulp van een ander kunnen invullen.[144] Als hoofdoorzaak van dit onvermogen werd in dat onderzoek de ingewikkeldheid van de inkomstenbelasting genoemd.[145] Ik merk op dat dit verschijnsel door Hofstra ook reeds in 1947 werd geconstateerd:

> *'Tenslotte heeft zij [RvdH: de ontwikkeling van het belastingstelsel] zich na de bevrijding op bedenkelijke wijze voortgezet. En hoe "herrlich weit" wij het thans in dit opzicht hebben gebracht, hebben vele tienduizenden Nederlanders in de achter ons liggende weken aan den lijve ondervonden, toen zij moeizaam hebben zitten zwoegen over de aangiftebiljetten voor de inkomstenbelasting 1946 en de vermogensbelasting 1947, die de fiscus ter invulling had rondgezonden.'*[146]

Volgens de Commissie-Oort kon het belastingstelsel worden versimpeld en de uitvoering daarvan worden vereenvoudigd, door onder meer het aantal aftrekposten in de inkomstenbelasting en de loonbelasting te verminderen.[147] Naar de verwachting van de Commissie-Oort zou hierdoor de belastingheffing voor burgers een stuk doorzichtiger en begrijpelijker worden.[148]

In haar rapport besteedde de Commissie-Oort eveneens aandacht aan de wenselijkheid om ingewikkelde belastingwetgeving door geautomatiseerde processen te laten uitvoeren. De commissie verwierp het in de praktijk verdedigde standpunt dat het niet bezwaarlijk is dat fiscale wetgeving door velen als ingewikkeld wordt ervaren, mits wetgeving maar zonder al te veel moeite kan worden toegepast. Volgens de commissie is immers het uitgangspunt dat burgers zelf hun publieke plichten kunnen begrijpen.[149]

143. Zicht op eenvoud 1986, p. 12 en 16.
144. *Onderzoek naar de ervaringen van belastingplichtigen met de aangifte inkomstenbelasting en hulp-bij-aangifte*, Stichting Research voor Beleid, Leiden 1986 (30 januari).
145. Onderzoek verricht door het Nederlandse Instituut voor de Publieke Opinie en het Marktonderzoek (TNS NIPO) in opdracht van de Commissie voor de Belastingherziening. Aangiftebiljet IB 1990, Amsterdam.
146. H.J. Hofstra, 'Eenvoud in de belastingheffing', *De Naamlooze Vennootschap*, december 1947, p. 141-144.
147. Zicht op eenvoud 1986, p. 90. De Commissie-Oort deed in haar rapport hiertoe een aantal voorstellen; het voert evenwel te ver om binnen het kader van mijn onderzoek deze voorstellen te bespreken.
148. Zicht op eenvoud 1986, p. 129.
149. Zicht op eenvoud 1986, p. 124.

Commissie Stevens

In 1990 stelde het kabinet-Lubbers III de Commissie voor de Belastingherziening in.[150] Deze commissie – beter bekend als de Commissie-Stevens – kreeg als opdracht om voorstellen te formuleren voor een verdere vereenvoudiging van de loon- en inkomstenbelasting. Deze vereenvoudigingsvoorstellen moesten niet alleen de belastingwetgeving zelf betreffen, maar moesten eveneens zien op de uitvoering daarvan.

De Commissie-Stevens constateerde in haar rapport 'Graag of niet' dat het aantal ingewikkelde fiscale wetsbepalingen in de loop van de jaren sprongsgewijs was toegenomen. Bovendien vergrootte het gebrek aan voldoende samenhang tussen deze – in aantal toegenomen – bepalingen de complexiteit van het belastingstelsel. Omdat de uitleg van dergelijke ingewikkelde belastingwetgeving vaak moest worden gevonden in een omvangrijke jurisprudentie, was het belastingstelsel voor een groot deel feitelijk slechts toegankelijk voor specialisten.[151] Deze ongewenste situatie deed zich met name gevoelen bij de inkomsten- en de loonbelasting. Met deze belastingen kreeg immers een groot deel van de belastingplichtigen te maken.[152] In het bijzonder op het moment waarop de aangifte inkomstenbelasting moest worden gedaan, dan wel op het tijdstip waarop de daaropvolgende belastingaanslag werd ontvangen.[153] Volgens de Commissie-Stevens kon het niet de bedoeling zijn dat de maatschappij door de overheid werd belast met onbegrijpelijke wetgeving en een inefficiënte uitvoering.[154]

Bij de beoordeling in hoeverre een voor te stellen vereenvoudigingsmaatregel zou kunnen bijdragen aan de vereenvoudiging van het belastingstelsel, hanteerde de Commissie-Stevens de volgende drie criteria:[155]

- de duidelijkheid van de wetteksten en de rechtspraak;
- de uitvoerbaarheid van de regeling en de kosten van uitvoering;
- de controleerbaarheid en fraudegevoeligheid van de regeling.

Volgens de Commissie-Stevens vloeiden vereenvoudigingen voor belastingplichtigen met name voort uit het verkrijgen van een beter inzicht in hun fiscale rechten en verplichtingen.[156] Daarnaast zou een betere informatieverschaffing omtrent wetgeving kunnen bijdragen tot vereenvoudiging van het belastingstelsel.[157]

De Commissie-Stevens constateerde evenwel dat het niet altijd zo is dat zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst baat hebben bij de vereenvoudiging van belastingwetgeving. Het is denkbaar dat een bepaalde vereenvoudigings-

150. *Stcrt.* 1990, 67.
151. *Graag of niet, Rapport van de Commissie voor de Belastingherziening*, Sdu Uitgevers, Den Haag 1991, p. 115.
152. Graag of niet 1991, p. 115.
153. Graag of niet 1991, p. 117.
154. Graag of niet 1991, p. 9.
155. Graag of niet 1991, p. 25.
156. Graag of niet 1991, p. 117.
157. Graag of niet 1991, p. 117.

maatregel de belastingheffing voor belastingplichtigen eenvoudiger maakt, maar voor de Belastingdienst juist ingewikkelder.[158]

Bouwstenennotitie
In 1994 bracht het kabinet-Lubbers III de Bouwstenennotitie uit waarin een herbezinning op het fiscale stelsel plaatsvond.[159] Deze notitie bevatte een aantal analyses van mogelijke aanpassingen in de loon- en inkomstenbelasting. Volgens het kabinet-Lubbers III kon door eenvoudige regelgeving de fiscale bureaucratie worden teruggedrongen en daarmee eveneens de acceptatie van belastingheffing worden vergroot.[160] In de notitie werden daartoe vervolgens een aantal 'bouwstenen' aangeleverd.[161]

Werkgroep fiscaaltechnische herziening loon- en inkomstenbelasting
Als vervolgstap op de Bouwstenennotitie stelde het kabinet-Kok I in 1994 de werkgroep 'Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting' in.[162] Deze werkgroep ging zich onder meer bezighouden met het in kaart brengen van bestaande onvolkomenheden binnen de loon- en inkomstenbelasting. Daarnaast was het de taak van de werkgroep om te komen met oplossingen voor bestaande knelpunten binnen de loon- en inkomstenbelasting, evenals het ontwikkelen van vereenvoudigingen.

Naar aanleiding van de bevindingen van deze werkgroep bracht het kabinet-Kok II in 1997 de nota 'Belastingen in de 21e eeuw: een verkenning' uit.[163] In deze nota stelde het kabinet-Kok II voorop dat een belastingstelsel onder meer moet voldoen aan rechtsbeginselen. Zo moeten onder meer de in een dergelijk stelsel opgenomen regels duidelijk kenbaar zijn. Daarbij ging het volgens het kabinet-Kok II met name om eenvoud, inzichtelijkheid en begrijpelijkheid.[164] In het verlengde van deze nota presenteerde het kabinet-Kok II de Belastingherziening 2001. Binnen deze herziening van de inkomstenbelasting werd inderdaad onder meer duidelijkheid van belastingwetgeving als uitgangspunt gehanteerd.[165]

Studiecommissie belastingstelsel
In 2009 ging de Studiecommissie belastingstelsel – beter bekend als de Commissie-Van Weeghel – van start. Het kabinet-Balkenende IV gaf deze commissie de opdracht om te onderzoeken of verdere vereenvoudigingen binnen het Nederlandse belastingstelsel mogelijk waren.[166] In haar rapport 'Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel' constateerde de Commissie-Van Weeghel dat 60% van de burgers niet in staat is om zelf de aangifte inkomsten-

158. Graag of niet 1991, p. 117.
159. *Bouwstenennotitie: materiaal voor onderhoud en aanpassing van de loon- en inkomstenbelasting op weg naar 2000*,Ministerie van Financiën, Den Haag 1994.
160. Persbericht staatssecretaris van Financiën 5 juli 1994, nr. 94/72, onderdeel 7.1.
161. Voor mijn onderzoek is een nadere bespreking van die bouwstenen niet relevant.
162. Kamerstukken II, 1996-1997, 25051, nr. 3, p. 4.
163. Kamerstukken II, 1997-1998, 25810, nr. 2.
164. Kamerstukken II, 1997-1998, 25810, nr. 2, p. 35.
165. Kamerstukken II,1998-1999, 26727, nr. 3, p. 5.
166. Instellingsbesluit Studiecommissie Belastingstelsel, 22 oktober 2009, AFP2009/632.

belasting te doen. Voorts besteedt 90% van de bedrijven zijn belastingzaken uit.[167] Daarnaast constateerde de commissie dat onduidelijkheid en complexiteit de belangrijkste oorzaken zijn voor foutief ingediende aangiften.[168]

De Commissie-Van Weeghel maakte overigens voor de beoordeling van de mate van eenvoud – dan wel ingewikkeldheid – van het belastingstelsel een onderscheid tussen een 'zachte kant' en een 'harde kant'.

Bij de 'zachte kant' kwam de vraag aan de orde op welke wijze belastingplichtigen het belastingstelsel ervaren. Daarbij speelde een rol of belastingplichtigen de indruk hadden dat zij fiscale wet- en regelgeving begrepen. Daarnaast was voor de beoordeling van de mate van ingewikkeldheid relevant in hoeverre de fiscaliteit van invloed was op de door belastingplichtigen te nemen dagelijkse beslissingen. De Commissie-Van Weeghel stelde zich in haar rapport op het standpunt dat belastingwetgeving als ingewikkeld moest worden gekwalificeerd indien belastingplichtigen zich onzeker voelden en/of niet zonder deskundig advies konden.[169]

Bij de 'harde kant' ging het daarentegen om de omvang van de administratieve lasten voor belastingplichtigen en de hoogte van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst.[170] De commissie constateerde een zekere relatie tussen de vereenvoudiging van belastingwetgeving en deze administratieve lasten en uitvoeringskosten. Vereenvoudiging leidt in de regel weliswaar tot verlaging van kosten bij de een, maar kan juist weer leiden tot verhoging van kosten bij de ander.[171] Volgens de commissie zijn er evenwel vereenvoudigingen denkbaar die zowel leiden tot het verminderen van de administratieve lasten, als tot verlaging van de uitvoeringskosten.[172]

Fiscale Agenda

In 2011 presenteerde het kabinet-Rutte I de 'Fiscale Agenda' waarmee de nieuwe beleidsvisie van dit kabinet werd verkondigd.[173] Een van de uitgangspunten van het te voeren fiscale beleid betrof de vereenvoudiging van het belastingstelsel.[174] Het kabinet-Rutte I erkende dat de opeenstapeling van steeds weer nieuwe belastingsoorten, wettelijke uitzonderingen én aftrekposten in de loop van de tijd heeft geleid tot een ingewikkeld belastingstelsel dat nog maar door weinig mensen kan worden begrepen.[175] Met name het te ver doorgeschoten gebruik van het fiscaal instrumentalisme was daar debet aan, aldus dit kabinet.[176] Zo konden nog maar weinig burgers en bedrijven zonder hulp van derden hun

167. Rapport Commissie-Van Weeghel 2010, p. 54.
168. Rapport Commissie-Van Weeghel 2010, p. 54.
169. Rapport Commissie-Van Weeghel 2010, p. 17.
170. Rapport Commissie-Van Weeghel 2010, p. 17.
171. Rapport Commissie-Van Weeghel 2010, p. 17.
172. Rapport Commissie-Van Weeghel 2010, p. 17.
173. *De Fiscale agenda. Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendigbelastingstelsel*, Ministerie van Financiën, Den Haag 2011.
174. De Fiscale agenda 2011, p. 2 en 5.
175. De Fiscale agenda 2011, p. 5.
176. De Fiscale agenda 2011, p. 5.

belastingaangiften doen.[177] Bovendien vereist een dergelijk ingewikkeld belastingstelsel een uitvoeringsapparaat dat in staat is om de desbetreffende fiscale wet- en regelgeving naar behoren uit te voeren.

Vereenvoudiging van het belastingstelsel stond daarom ook hoog op de agenda van het kabinet-Rutte I.[178] In de 'Fiscale Agenda' werd aangegeven dat voor de toekomst moest worden gestreefd naar een eenvoudig, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel. Een belastingstelsel dat begrijpelijk is en aldus zowel de administratieve lasten voor belastingplichtigen, als de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst beperkt weet te houden.[179] Met het oog hierop werd in de 'Fiscale Agenda' door dit kabinet een aantal concrete maatregelen geschetst.[180]

Commissie inkomstenbelasting en toeslagen
In navolging op de 'Fiscale Agenda' stelde het kabinet-Rutte I in 2012 de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen (Commissie-Van Dijkhuizen) in. Deze commissie kreeg als opdracht om een aantal scenario's uit te werken voor een eenvoudig, solide en fraudebestendig belastingstelsel. In 2012 bracht de Commissie-Van Dijkhuizen haar rapport 'Naar een activerender belastingstelsel' uit. In dit rapport waren aanbevelingen opgenomen om tot een dergelijk belastingstelsel te kunnen komen.[181]

Wat het punt van vereenvoudiging betreft, merkte de Commissie-Van Dijkhuizen op dat het inzetten van belastingwetgeving op het gebied van belastinguitgaven[182] de inkomstenbelasting in de loop van de jaren inderdaad ingewikkeld(er) heeft gemaakt.[183] Daarnaast heeft de hoeveelheid van bestaande belastinguitgaven de controleproblematiek voor de overheid verzwaard.[184]

Brede agenda Belastingdienst
In 2014 kwam het kabinet-Rutte II met een Kamerbrief, waarin wederom werd ingegaan op het streven naar een beter belastingstelsel.[185] Aanleiding voor deze brief vormden de diverse problemen rondom de betalingen van toeslagen en teruggaven van inkomstenbelasting die zich in de periode daarvoor hadden voorgedaan binnen de Belastingdienst. In de brief erkende dit kabinet dat deze problemen grotendeels te wijten waren aan de grote hoeveelheid wijzigingen binnen de fiscale wet- en regelgeving die de Belastingdienst diende uit te voeren.[186] In de praktijk bleek een juiste uitvoering van deze wet- en regelgeving – met

177. De Fiscale agenda 2011, p. 5.
178. De Fiscale agenda 2011, p. 6.
179. De Fiscale agenda 2011, p. 5.
180. De Fiscale agenda 2011, p. 3 en 13. Het voert te ver om binnen het kader van mijn onderzoek deze maatregelen te bespreken.
181. *Naar een activerender belastingstelsel: Eindrapport van de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen*, Den Haag 2013, p. 10.
182. Belastinguitgaven zijn fiscale subsidies in de vorm van onder meer aftrekposten, vrijstellingen en uitzonderingen in de inkomstenbelasting.
183. Rapport Commissie-Van Dijkhuizen 2013, p.100.
184. Rapport Commissie-Van Dijkhuizen 2013, p.100.
185. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 19 mei 2014, DGB/2014/2920 U.
186. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 19 mei 2014, DGB/2014/2920 U, p. 3.

name door de complexiteit daarvan – niet altijd haalbaar.[187] De enige wijze waarop deze problemen binnen de Belastingdienst zouden kunnen worden opgelost, was de vereenvoudiging van fiscale wet- en regelgeving.[188] In de Kamerbrief zegde het kabinet-Rutte I daarom ook toe om de komende jaren tot een complexiteitsvermindering van het belastingstelsel te komen.[189]

Consultatie Vereenvoudiging Belastingwetgeving
Dat het kabinet-Rutte I inderdaad streefde naar een vereenvoudiging van het Nederlandse belastingstelsel, bleek onder meer uit de aankondiging van de Consultatie Vereenvoudiging Belastingwetgeving. Ten behoeve van een verdere vereenvoudiging zocht het kabinet oplossingen voor bestaande knelpunten uit de praktijk. Daartoe werd gedacht aan het verduidelijken en/of schrappen van regels, het terugdringen van administratieve rompslomp en de verbetering van de uitvoerbaarheid en de handhaving voor de Belastingdienst.[190] Aan de hand van de Consultatie Vereenvoudiging Belastingwetgeving beoogde het kabinet ideeën vanuit de praktijk te verkrijgen. Daarbij zouden de ontvangen voorstellen worden beoordeeld op de volgende criteria: politiek realistisch, budgetneutraal, juridisch houdbaar én uitvoerbaar voor burgers, bedrijven en de Belastingdienst.[191] De door belastingplichtigen en belangenorganisaties ingestuurde vereenvoudigingsvoorstellen raakten de gehele breedte van de fiscaliteit.[192] Een aantal van de ontvangen ideeën werd door het kabinet opgenomen in het pakket Belastingplan 2017.[193]

Conclusie
Uit de hiervoor beschreven ontwikkeling van het fiscale wetgevingsbeleid blijkt dat reeds decennialang daarbij de nadruk ligt op de vereenvoudiging van fiscale wetgeving. Doel van de verschillende vereenvoudigingsprojecten was om te bewerkstelligen dat belastingplichtigen beter inzicht zouden kunnen krijgen in hun fiscale rechtspositie. Anders dan bij het algemene wetgevingsbeleid het geval is, heeft het terugdringen van de regelverdichting evenals het verbeteren van de kwaliteit van wetgeving binnen het fiscale wetgevingsbeleid minder prioriteit.[194]

Ik merk op dat de voorstellen die binnen het hiervoor geschetste fiscale wetgevingsbeleid zijn gedaan min of meer het karakter hebben van 'tekentafeleenvoud'.[195] Bij dergelijke voorstellen is het altijd maar de vraag in hoeverre deze na uitwerking in wetgeving én in de praktijk daadwerkelijk als resultaat hebben dat fiscale wetgeving beter door belastingplichtigen kan worden begrepen. Ik

187. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 19 mei 2014, DGB/2014/2920 U, p. 3.
188. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 19 mei 2014, DGB/2014/2920 U, p. 3.
189. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 19 mei 2014, DGB/2014/2920 U, p. 5.
190. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 12 mei 2016, AFP/2016/334 U, p. 3.
191. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 12 mei 2016, AFP/2016/334 U, p. 4.
192. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 12 mei 2016, AFP/2016/334 U, p. 4. Er zijn 43 voorstellen van organisaties en bedrijven ontvangen en 25 voorstellen van burgers.
193. Kamerstukken II, 2016-2017, 34552, nr. 3, p. 2.
194. M. van Kempen & W. Suyker, *De politieke economie van de hervormingen in de loon- en inkomstenbelasting*, Centraal Planbureau, Den Haag 2016.
195. Vgl. H. Vording, 'Fiscale beleidsnotities 2017', *WFR* 2016/191.

roep in herinnering hetgeen ik hiervoor heb betoogd, namelijk dat een aanvankelijk vereenvoudigd wettelijk stelsel zich in de regel ontwikkelt richting een min of meer complex wettelijk stelsel door onder meer de ontwikkeling van de maatschappij en het berekend handelen van belastingplichtigen.[196]

2.4 KWALITEITSEIS VAN EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID

Omwille van het voorkomen van ingewikkelde wetgeving heeft het kabinet-Lubbers III in de nota Zicht op wetgeving de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid geformuleerd.[197] In de visie van het kabinet was het vanuit de rechtszekerheid van groot belang dat het voor burgers en ondernemingen duidelijk is wat de wetgever met bepaalde wettelijke regelingen wil bereiken. Dit is met name van belang indien wetgeving financiële gevolgen verbindt aan bepaalde activiteiten. Het moet dan voor burgers en ondernemingen gemakkelijk zijn om hun activiteiten op de desbetreffende wetgeving af te stemmen:

> *'Uiterst belangrijk is het tenslotte, dat wetten* ***eenvoudig***, ***duidelijk*** *en* ***toegankelijk*** *zijn. Degenen die met de regels worden geconfronteerd, de burgers, en degenen die de regels moeten toepassen, bestuur en rechter, moeten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever wil en bedoelt en wat zij zelf* ***mogen*** *of* ***moeten*** *doen of nalaten.'*[198]

Om de beoogde duidelijkheid te kunnen realiseren is het volgens de nota noodzakelijk dat hoge eisen worden gesteld aan de formulering, structuur én vormgeving van wetgeving.[199] Dit impliceert dat ten behoeve van de wetgevingspraktijk de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid moet worden uitgewerkt in concrete aandachtspunten en toetsingscriteria.[200]

Het doel dat met het stellen van deze kwaliteitseis aan wetgeving wordt gesteld, lijkt samen te vallen met doel en strekking van de eis van duidelijkheid. Zoals in paragraaf 1.1 beschreven, impliceert de eis van duidelijkheid dat wettelijke regelingen zodanig moeten worden opgebouwd en geformuleerd dat wetgeving burgers oriëntatiepunten biedt om hun rechtspositie in voldoende mate te kunnen bepalen.[201] Betoogd kan worden dat door het stellen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid de overheid een zekere invulling heeft gegeven aan de eis van duidelijkheid.

Om onder meer de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid in de wetgevingspraktijk ook daadwerkelijk te kunnen operationaliseren, bracht het kabinet-Lubbers III in 1992 de Aanwijzingen voor de regelgeving (hierna: AR)

196. Zie paragraaf 1.1.
197. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.
198. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.
199. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.
200. Bovendien zou wetgeving die aan deze kwaliteitseis voldeed, beter in staat zijn om bestuursorganen duidelijkheid te bieden op welke wijze wetgeving in bepaalde situaties moet worden toegepast. Daarnaast zou de rechter beter in staat zijn te beoordelen of wetgeving al dan niet op de juiste wijze was toegepast, aldus het kabinet-Lubbers III (nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30).
201. P. Popelier, *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving*, Intersentia rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 1997, p. 175.

uit.[202] De AR waren feitelijk een samenvoeging en actualisering van de verschillende reeds bestaande aanwijzingen, richtlijnen en circulaires, die waren gericht op het maken van wet- en regelgeving.[203]

Reeds in 1948 publiceerde de Vereniging voor Administratief Recht richtlijnen voor de wetgevingstechniek.[204] Deze richtlijnen werden vervolgens in 1951 door de overheid overgenomen en omgedoopt tot de zogenoemde 'Richtlijnen voor de wetgevingstechniek'. Deze richtlijnen werden daarna nog een aantal keren herzien, waarbij in 1972 de titel werd gewijzigd in 'Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek'. In 1992 werden deze 'Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek' op hun beurt weer vervangen door de breder opgezette AR. De AR werden bij het verschijnen ervan beschouwd als een eerste uitwerking van de in de nota Zicht op wetgeving geformuleerde kwaliteitseisen. De AR zijn sinds 1992 regelmatig herzien.[205]

De AR moeten daarom ook worden beschouwd als een nadere uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. In het verlengde hiervan kunnen de AR dan ook worden aangemerkt als een nadere invulling van de eis van duidelijkheid. Hierna breng ik in kaart hoe de nadere uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid door de overheid heeft plaatsgevonden.

Ik merk op dat wat fiscale wetgeving betreft, er geen documenten zijn te vinden waarin de centrale overheid de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid specifiek voor fiscale wetgeving heeft uitgewerkt. Op het eerste gezicht zouden de door de Belastingdienst opgestelde communicatierichtlijnen voor belastingdienstteksten kunnen worden beschouwd als een concretere uitwerking van die kwaliteitseis.[206] In deze communicatierichtlijnen zijn met name voorschriften opgenomen die de leesbaarheid van teksten verbeteren. Evenwel ontbreken daarin voorschriften die het inzicht in doel, toepassing en uitwerking van fiscale wetgeving kunnen vergroten. Bovendien zien deze richtlijnen op de communicatie tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen in de vorm van voorlichting of correspondentie. Deze richtlijnen betreffen niet de communicatie tussen de fiscale wet(gever) en belastingplichtigen. Daarom kunnen deze communicatierichtlijnen niet worden aangemerkt als een door de overheid gegeven uitwerking van de kwaliteitseis voor fiscale wetgeving.

202. *Aanwijzingen voor de regelgeving*, circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230.
203. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 3.
204. *Wetgevingstechniek, rapport van een commissie uit de vereniging voor administratief recht*, H.D. Tjeenk Willink & zoon N.V., Haarlem 1948. Zie eveneens S.E. Zijlstra, *De waarde van wetgevingstechniek* (preadvies CJV), Amsterdam 2012, p. 24.
205. De laatste wijziging is vastgesteld bij besluit van de Minister-President van 22 december 2017, nr. 3215945. Ten opzichte van de vorige versies bevat de laatste wijziging een nieuwe vaststelling van de gehele tekst van de Aanwijzingen voor de regelgeving. Hiermee is beoogd de structuur en de leesbaarheid te verbeteren. Daarnaast zijn in de laatste versie ook meer inhoudelijke wijzigingen doorgevoerd.
206. Cramwinckel 2014, p. 299-312.

2.4.1 Uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Wat betreft de uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, is in de huidige versie van de AR slechts één aanwijzing te vinden waarin de uitwerking van deze kwaliteitseis centraal lijkt te staan.[207] Dit is aanwijzing 2.6, die als volgt luidt:

> *'Gestreefd wordt naar duidelijkheid en eenvoud van regelingen en naar een bestendig karakter daarvan.'*[208]

Gezien de tekst lijkt het erop dat deze aanwijzing enerzijds ziet op de eenvoud en duidelijkheid van regels, anderzijds op de bestendigheid van regels.[209]

Uit de toelichting op aanwijzing 2.6 maak ik op dat wetgeving voor normadressaten[210] duidelijker en eenvoudiger is, indien bij het redigeren van wetgeving rekening wordt gehouden met hun hoedanigheid. De toelichting – voor zover deze ziet op de aspecten van duidelijkheid en eenvoud – luidt als volgt:

> *'Voor de beoordeling of regelgeving duidelijk en eenvoudig is, wordt mede acht geslagen op de eigenschappen van de doelgroep. Bij technische voorschriften die primair gericht zijn tot professionele normadressanten, is een ander woordgebruik aanvaardbaar dan bij gedragsvoorschriften die tot burgers in het algemeen zijn gericht.'*[211]

Gegeven deze toelichting gaan de opstellers van de AR er kennelijk vanuit dat de mate van duidelijkheid en eenvoud van een wettelijke regeling met name afhangt van het in een regeling gehanteerde woordgebruik. Ik betwijfel dat.

Het is opvallend dat in aanwijzing 2.6 met geen woord wordt gerept over de toegankelijkheid van wetgeving. Een mogelijke verklaring daarvoor zou kunnen zijn dat aanwijzing 2.6 juist ziet op de toegankelijkheid van wetgeving.[212] Duidelijkheid en eenvoud moeten alsdan worden beschouwd als een uitwerking van de toegankelijkheid. Deze visie zou dan tevens impliceren dat de kwaliteitseis in elk geval niet kan worden beschouwd te zijn opgebouwd uit drie afzonderlijke kwaliteitseisen (eis van eenvoud, eis van duidelijkheid en eis van toegankelijkheid). De toelichting op de eis in de nota Zicht op wetgeving – en dan met name de vetgedrukte weergave van de afzonderlijke drie begrippen – lijkt dit te veronderstellen.

207. Ik heb de versie van de AR geraadpleegd, zoals gepubliceerd in *Stcrt.* 2011, 6602. Voor de volledigheid merk ik op dat de toelichting op aanwijzing 254 voorschrijft dat voor te stellen wetgeving onder meer wordt getoetst op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.
208. In de vorige versies van de AR was deze tekst opgenomen in aanwijzing 10.
209. Uit de toelichting op aanwijzing 2.12 kan worden opgemaakt dat het in aanwijzing 2.6 opgenomen voorschrift een inhoudelijke kwaliteitseis impliceert.
210. Onder normadressaat wordt verstaan die categorie van personen waarvoor een bepaalde wettelijke norm geldt.
211. Ik merk op dat de toelichting op aanwijzing 2.6 ten opzichte van de vorige versies is aangescherpt. In de toelichting op aanwijzing 10 ontbrak namelijk een uiteenzetting onder welke voorwaarden een regeling als 'duidelijk en eenvoudig' moet worden beschouwd.
212. J.L.W. Broeksteeg e.a. 2005, p. 490.

Overigens werd in de nota Zicht op wetgeving met de nodige stelligheid bepaald dat wetgeving eenvoudig, duidelijk en toegankelijk *moet* zijn. De AR gaan evenwel uit van een realistischer beeld. Aanwijzing 2.6 schrijft voor dat nog 'slechts' *gestreefd* wordt naar eenvoud en duidelijkheid.

De vraag is in hoeverre aanwijzing 2.6 en de hierop gegeven toelichting daadwerkelijk bruikbaar zijn binnen de wetgevingspraktijk. Bij een gebrek aan een invulling van de kwaliteitseis biedt deze aanwijzing wetgevingsjuristen immers géén enkel handvat om te beoordelen in hoeverre door hen geconcipieerde wetgeving voldoet aan de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. In de AR zijn overigens ook geen andere aanwijzingen te vinden die uitdrukkelijk zien op de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van wetgeving.

Ik merk op dat in de AR voorschriften zijn te vinden die niet zozeer zien op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, maar die wel hetzelfde doel beogen te bereiken als deze kwaliteitseis. Dergelijke voorschriften beogen eveneens normadressaten duidelijkheid te verschaffen omtrent doel en werking van wetgeving, evenals inzicht te bieden op welke wijze zij hun handelen op wetgeving moeten afstemmen.[213] Zo hanteren de AR als uitgangspunt dat een regeling in voldoende mate moet zijn te handhaven.[214] Daartoe is het van belang dat een regeling zo weinig mogelijk ruimte laat voor interpretatiegeschillen en zodoende mogelijke conflicten voorkomt. Dit impliceert onder meer dat een regeling is gericht op objectief waarneembare feiten.[215] Daarnaast dienen binnen een wettelijke regeling uitzonderingsbepalingen tot een minimum te worden beperkt. De AR onderkennen dat het tot op zekere hoogte evenwel onvermijdelijk is dat bepaalde regels aanleiding geven tot conflicten.[216] Dat zijn dan met name die regelingen waarbij aan burgers lasten worden opgelegd of die burgers aanspraak geven op (financiële) voordelen.

De AR stellen dat wettelijke regelingen daarom ook op een zodanige wijze moeten worden ingericht, dat zij tot zo weinig mogelijk interpretatiegeschillen leiden.[217] Met dit doel geven de AR een aantal voorschriften die ik hierna in de paragrafen 2.4.2 tot en met 2.4.7 bespreek.

Ik merk overigens op dat in de vorige versie van de AR in de toelichting op aanwijzing 12 (huidige aanwijzing 2.8) werd opgesomd welke elementen van een regeling specifiek voor fiscale wetgeving conflictopwekkend zijn. Het betreft de volgende onderdelen:

– een financieel belang wordt verbonden aan bijzondere, niet strikt te omschrijven omstandigheden;

213. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.
214. Aanwijzing 2.7.
215. Toelichting bij aanwijzing 2.7.
216. Toelichting bij aanwijzing 2.8.
217. Aanwijzing 2.8.

– ontwikkelingen in vele uiteenlopende en betrekkelijk smalle sectoren van het maatschappelijk leven worden door middel van het fiscale instrument overmatig gestuurd;
– doelgroepen worden onduidelijk afgebakend.

Uit de toelichting op aanwijzing 2.8 blijkt dat de opstellers van de AR van mening zijn dat deze wetselementen ook bij niet-fiscale regelingen tot conflicten kunnen leiden.

2.4.2 Plaats normstelling

De AR schrijven voor dat de door de wetgever te stellen normen moeten zijn opgenomen in de wettelijke bepalingen zelf. Het is daarom niet toegestaan om de memorie van toelichting te gebruiken voor het stellen van nadere regels.[218]

Evenmin is het toegestaan om in de considerans van een wet normstellende elementen op te nemen, die in de wettelijke bepalingen zelf niet voorkomen.[219] Dit neemt evenwel niet weg dat de wetgever in de considerans reeds moet weergeven – weliswaar kort – wat de strekking en het motief van een wet zijn.[220]

2.4.3 Inhoud normstelling

In de AR zijn specifieke voorschriften opgenomen om conflicten te voorkomen rondom regelingen op grond waarvan burgers recht hebben op (financiële) aanspraken richting de overheid (waaronder fiscale subsidies). Zo dienen dergelijke regelingen zo duidelijk en zo volledig mogelijk te worden omschreven.[221] In de normstelling moet dan ook worden omschreven welke kring van personen in aanmerking komt voor dergelijke aanspraken, evenals de verschillende elementen die bij de toekenning van die aanspraken een rol kunnen spelen. Deze eis geldt eveneens voor de wettelijke voorschriften die zien op de daarbij in te dienen formulieren en mee te sturen bescheiden.[222]

Voor zover wetgeving aan lagere regelgevers regelgevende bevoegdheden toekent, schrijven de AR voor dat de desbetreffende wet in elk geval de hoofdelementen van de wettelijke regeling behoort te bevatten.[223] Tot de hoofdelementen van een wettelijke regeling worden gerekend de reikwijdte en de structurele elementen van een regeling. De AR schrijven voor dat delegatie van belastingheffing ten aanzien van rijksbelastingen slechts in zeer beperkte mate is toegestaan. Onderwerpen als belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief moeten in elk geval in de belastingwet zelf

218. Aanwijzing 4.47.
219. Aanwijzing 4.12.
220. Aanwijzing 4.12.
221. Aanwijzingen 2.8 en 2.21.
222. Toelichting bij aanwijzing 2.21.
223. Aanwijzing 2.19.

zijn vastgelegd.[224] Dit vloeit reeds voort uit art. 104 Gw, waarin het fiscale legaliteitsbeginsel is opgenomen.[225]

2.4.4 Formulering normstelling

Indien een wettelijke regeling door het opleggen van sancties kan worden gehandhaafd, schrijven de AR voor dat de in deze regeling opgenomen normstelling nauwkeurig moet worden geformuleerd.[226] Aanwijzing 5.44 stelt dat het ten behoeve van de rechtszekerheid namelijk van groot belang is, dat burgers kunnen bepalen in welke gevallen een gedraging tot toepassing van een sanctie kan leiden.[227]

Hoewel aanwijzing 5.44 dit niet expliciet voorschrijft, dient het daarin opgenomen voorschrift onverkort toepassing te vinden bij fiscale wetgeving. Immers bij niet juiste naleving van fiscale wet- en regelgeving kan een bestuurlijke boete worden opgelegd. Ook fiscale normstellingen dienen derhalve – vanuit het oogpunt van rechtszekerheid – nauwkeurig te worden geformuleerd. Voor zover fiscale wetgeving daarentegen aftrekposten, vrijstellingen en overige fiscale subsidies aan belastingplichtigen toekennen, moeten deze eveneens zo duidelijk en zo volledig mogelijk worden omschreven.[228]

De AR schrijven de eis van nauwkeurige formulering niet alleen voor met betrekking tot sanctiebepalingen, maar ook bij het concipiëren van wettelijke bepalingen, waarin aan het bestuur (regelgevende) bevoegdheden worden toegekend.[229] Om burgers voldoende rechtswaarborgen te bieden tegen willekeurig overheidsoptreden, moeten deze aan het bestuur toegekende bevoegdheden juist zo nauwkeurig mogelijk worden genormeerd.

De AR schrijven voor dat ervoor moet worden gewaakt dat de wetgever zich bedient van ficties in wettelijke regelingen.[230] Volgens de toelichting op aanwijzing 3.10 levert een fictie namelijk een onweerlegbaar rechtsvermoeden op. Ik vind het opmerkelijk dat de AR terughoudend is met het opnemen van ficties. Juist door gebruik te maken van ficties kan de wetgever de omvang van wetgeving relatief beperkt houden zonder dat dit hoeft te leiden tot onbegrijpelijke wetgeving.[231] Bovendien kan het stellen van een fictie de rechtszekerheid vergroten en daarmee de kans op conflicten bij de interpretatie van wettelijke regelingen verkleinen.

224. Toelichting bij aanwijzing 2.20.
225. Het fiscale legaliteitsbeginsel bespreek ik nader in paragraaf 3.4.3.2.
226. Aanwijzing 5.44.
227. Aanwijzing 5.44.
228. Aanwijzingen 2.8 en 2.21.
229. Aanwijzing 2.14; zie eveneens aanwijzing 2.21.
230. Aanwijzing 3.10 en toelichting bij aanwijzing 2.7. Vgl. S. Dusarduijn, 'De rechtsfictie in de inkomstenbelasting. De fiscale kleur van het alsof', in *WFR* 2015/1478, p. 418, 2015.
231. *Ficties en forfaits in het belastingrecht* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap), nr. 252, Kluwer, Deventer 2014, p. 232.

2.4.5 Structuur en vormgeving normstelling

In de AR zijn eveneens voorschriften opgenomen die zien op de structuur en de vormgeving van wetten. Deze voorschriften beogen de leesbaarheid van wettelijke bepalingen te verbeteren. Onder meer wordt voorgeschreven op welke wijze naar andere wettelijke bepalingen moet worden verwezen,[232] hoe een wet moet worden ingedeeld, de wijze van nummering van artikelen en de wijze van het benoemen van hoofdstukken en paragrafen.[233]

Zo schrijft aanwijzing 3.1 voor dat wettelijke bepalingen zo beknopt mogelijk moeten worden geformuleerd.[234] Met dit voorschrift wordt beoogd wetgevingsjuristen ertoe te dwingen om bij het concipiëren van een wettelijke bepaling – die weliswaar sluitend doch ingewikkeld is geformuleerd – te bekijken of deze wellicht eenvoudiger kan worden geformuleerd. Daarbij kan onder meer worden gedacht aan het weglaten van overbodige woorden.[235]

Eveneens geven de AR voorschriften inzake de in wetgeving te hanteren terminologie. Uitgangspunt is dat het normale spraakgebruik zoveel mogelijk wordt gevolgd.[236] Termen waarvan de betekenis te weinig bepaald of te onduidelijk is, mogen niet worden gebruikt. Indien aan bepaalde termen binnen een wettelijke regeling een betekenis moet worden toegekend die afwijkt van het spraakgebruik, dan schrijven de AR voor deze termen te definiëren.[237] Overigens schrijven de AR voor dat moet worden gestreefd naar eenheid in terminologie binnen het gehele wetgevingsbestand.[238]

Met het oog op de leesbaarheid zijn in aanwijzing 4.49 concrete voorschriften opgenomen voor helder en bondig taalgebruik.[239] Deze voorschriften zien evenwel op de memorie van toelichting en niet op de wettelijke bepalingen zelf. Mijns inziens zouden de AR soortgelijke voorschriften moeten geven voor wettelijke bepalingen zelf, dan wel de in aanwijzing 4.49 opgenomen voorschriften van overeenkomstige toepassing verklaren.

2.4.6 Verduidelijking normstelling

De AR zetten uiteen dat het doel van een memorie van toelichting is om een motivering en een uitleg te geven van een wettelijke regeling.[240] Dit is met name dan van belang, indien voor te stellen wettelijke regelingen omvangrijk en/of

232. Aanwijzingen 3.27, 3.28 en 3.64.
233. Aanwijzingen 3.56, 3.58 en 3.59.
234. Aanwijzing 3.1.
235. Toelichting bij aanwijzing 3.1.
236. Aanwijzing 3.3.
237. Aanwijzing 5.1.
238. Aanwijzingen 2.47, 3.4 en 3.7.
239. Aanwijzing 4.49.
240. Aanwijzingen 4.42 en 4.43. Zie Van Gestel 2013, p. 260: de auteur trekt in twijfel of de memorie van toelichting inderdaad nader licht zou kunnen werpen op de beoogde reikwijdte van de regeling. Een memorie van toelichting is bij het uitleggen van de bedoelingen van de wetgever namelijk een verraderlijke bron. De toelichting wordt immers veelal geschreven door ambtenaren die enkel het bestuurlijke been van de wetgever vertegenwoordigen.

technisch complex zijn. In dergelijke gevallen is het praktisch om in de memorie van toelichting een korte schets te geven van de strekking van de regeling, het probleem, de (politieke) doelstelling, de gekozen oplossing evenals de systematiek van de regeling.[241]

2.4.7 Uitwerking kwaliteitseis op decentraal niveau

De AR zijn niet van toepassing op regelgeving afkomstig van gemeenten, provincies, waterschappen en andere openbare lichamen.[242] Niettemin moet ook deze lagere regelgeving vanuit het oogpunt van rechtszekerheid aan bepaalde eisen voldoen. Daartoe zijn in het verleden de zogenoemde Aanwijzingen voor de decentrale regelgeving uitgebracht.[243] Welbeschouwd vormden deze 'decentrale' aanwijzingen een vertaling van de AR. De Aanwijzingen voor de decentrale regelgeving zijn inmiddels weer vervangen door de zogenoemde '100 Ideeën voor de gemeentelijke regelgever' (hierna: Idgr).

Evenals de AR schrijven ook de Idgr voor dat bepalingen beknopt moeten worden geformuleerd.[244] Een beknopte formulering mag volgens de Idgr echter niet de begrijpelijkheid van een regeling in gevaar brengen. De Idgr gaan overigens ervan uit dat het bij de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid gaat om de meer technische kenmerken van regelingen.[245] Zo moet een goede structuur van een regeling ertoe leiden dat de gebruiker ervan zonder moeite vindt wat hij nodig heeft, zonder daarbij iets belangrijks over het hoofd te zien.[246] Er wordt daarbij belang gehecht aan een duidelijke wettelijke structuur.

Veel aanbevelingen uit de Idgr komen grotendeels overeen met de AR. Sommige aanbevelingen lijken zelfs letterlijk daaruit te zijn overgenomen.[247] Derhalve moet worden geconcludeerd dat de Idgr géén bruikbaar materiaal bevat ten behoeve van een aanvulling op de AR op het punt van duidelijkheid.

2.5 KAN DE KWALITEITSEIS VAN EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID IN DE PRAKTIJK DAADWERKELIJK EFFECT SORTEREN?

Een groot deel van de hiervoor besproken aanwijzingen beoogt de *vindbaarheid en de leesbaarheid* van wetgeving te vergroten. Een ander deel ziet op het verdui-

241. Aanwijzingen 4.42 en 4.43.
242. Zie aanwijzing 1.1 die als volgt luidt: 'Deze aanwijzingen hebben betrekking op regelingen die onder ministeriële verantwoordelijkheid tot stand komen en, voor zover uitdrukkelijk aangegeven, op verdragen, bindende besluiten van instellingen van de Europese Unie en andere besluiten van volkenrechtelijke organisaties.'
243. W.J. Voermans, '100 Ideeën', *RegelMaat* 2012, afl. 1, p. 41.
244. Aanbeveling 22, onderdeel 1: 'Formuleer de bepaling zo beknopt als mogelijk is zonder dat de begrijpelijkheid daardoor in het gedrang komt.'
245. W. Konijnenbelt, *100 Ideeën voor de gemeentelijke regelgever*, VNG, Den Haag 2011, p. 16.
246. Konijnenbelt 2011, p. 23.
247. Ik bespreek alleen de aanbevelingen die niet in soortgelijke bewoordingen zijn opgenomen in de AR. Daarnaast bespreek ik die aanbevelingen, die mijns inziens een verbetering zijn ten opzichte van de soortgelijke aanwijzingen uit de AR.

delijken van de normstelling. Daarbij worden voorschriften gegeven voor een viertal aspecten van een wettelijke regelingen. Deze aspecten – formulering wettelijke norm[248], wetssystematiek[249], te hanteren terminologie[250], toelichting op regeling[251] – vormen mijns inziens belangrijke aanknopingspunten bij het kunnen achterhalen van de bedoeling van de wetgever en het verkrijgen van inzicht in de werking van een wettelijke regeling.

Indien de hiervoor besproken aanwijzingen door wetgevingsjuristen worden nageleefd, wordt het voor een burger gemakkelijker de voor hem van toepassing zijnde wettelijke norm te vinden. Indien de tekst van de desbetreffende bepaling het voorgeschreven taalgebruik hanteert, zal de wettelijke bepaling waarin de norm is opgenomen bovendien voor deze burger leesbaar zijn. En indien de voorwaarden waaronder de desbetreffende wettelijke bepaling van toepassing zijn ook nog eens duidelijk, nauwkeurig en volledig zijn geformuleerd, kan deze burger met grotere mate van zekerheid vaststellen of de regeling op zijn situatie al dan niet van toepassing is en wat de rechtsgevolgen zijn die de regeling aan zijn activiteiten verbindt.

Gegeven de doelstelling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid – voor de burger moet duidelijk zijn wat de wetgever wil én wat de burger dientengevolge mag of moet – impliceert de kwaliteitseis voor fiscale wetgeving dat belastingheffing voorzienbaar moet zijn. Daartoe hoort fiscale wetgeving duidelijk te zijn, zodat belastingplichtigen hierop hun handelen kunnen afstemmen. Dat brengt onder meer mee dat fiscaal wettelijke regelingen aanknopingspunten moeten bevatten aan de hand waarvan belastingplichtigen de fiscale gevolgen van hun activiteiten kunnen bepalen. Daarbij gaat het om aanknopingspunten die doel en strekking van fiscale wetgeving verduidelijken en inzicht bieden in de toepassing en de werking van een fiscale regeling. Met andere woorden: de aanknopingspunten moeten voldoende houvast bieden bij het kunnen begrijpen en het kunnen toepassen van fiscale wetgeving. Juist voor fiscale wetgeving is duidelijkheid – en daarmee de voorzienbaarheid van belastingheffing – van groot belang.[252] Belastingheffing raakt immers de financiële bestedingsvrijheid van burgers en ondernemingen. Dat belastingheffing voorzienbaar moet zijn, is in de literatuur en jurisprudentie algemeen als een aspect van het rechtszekerheidsbeginsel erkend.[253]

Zoals hiervoor reeds opgemerkt, bevatten de AR weliswaar voorschriften voor de formulering van wettelijke normen, de wetssystematiek, de te hanteren terminologie en de toelichting op regeling. Echter deze lijken naar mijn mening

248. Aanwijzingen 2.8, 2.19, 2.20, 2.21, 2.23 en 5.44.
249. Aanwijzingen 2.45, 3.27, 3.28 en 3.64.
250. Aanwijzingen 2.47, 3.7 en 5.1.
251. Par. 4.9 AR.
252. Naast de voorzienbaarheid van belastingheffing brengt de eis mijns inziens eveneens mee dat het voor belastingplichtigen duidelijk moet zijn welke rechten zij jegens de overheid in het kader van belastingheffing hebben (duidelijkheid omtrent fiscale rechtspositie).
253. Zie bijvoorbeeld J.L.M. Gribnau, *Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving, Rechtvaardigheid hanteerbaar gemaakt*, Kluwer, Deventer 2006, p. 5 respectievelijk HvJ EU 8 mei 2008, nrs. C-95/07 en C-96/07 (*Ecotrade*), par. 44.

nog te vaak tekort te schieten om belastingplichtigen de noodzakelijke duidelijkheid omtrent fiscale wetgeving te bieden. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van art. 10, lid 1, Wet op de loonbelasting 1964.

Art. 10, lid 1, Wet op de loonbelasting 1964 definieert wat onder het begrip loon moet worden verstaan voor de heffing van de loonbelasting:

> *'1. Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.'*

Ondanks het feit dat deze regeling en de daarin opgenomen fiscale norm *vindbaar en leesbaar* is – wellicht doordat de AR op deze punten door de desbetreffende wetgevingsjuristen zijn nageleefd – slaagt deze regeling er niet in om de inhoudingsplichtige werkgever duidelijkheid te geven over de mogelijke belastbaarheid van een aan zijn werknemer betaalde kostenvergoeding. Op basis van de tekst van de wettelijke regeling zou deze aan een werknemer betaalde vergoedingen namelijk moeten worden gekwalificeerd als belast loon. De duidelijke omschrijving van het begrip loon vormt voor de werkgever daartoe een belangrijk aanknopingspunt. Echter deze kosten – de zogenoemde 'intermediaire vergoedingen' – blijken evenwel een uitzondering te vormen op het – ruime in de wettekst opgenomen en duidelijke – loonbegrip.[254] Deze uitzondering – die behoort tot de normstelling, zoals de wetgever kennelijk voor ogen stond – vindt evenwel geen uitdrukking in de tekst van art. 11, lid 1, Wet op de loonbelasting 1964. Of anders gezegd: de tekst van het artikel biedt géén aanknopingspunten op grond waarvan de inhoudingsplichtige werkgever kan beoordelen of de betaalde kostenvergoeding onbelast kan worden verstrekt.

Een ander voorbeeld ter illustratie van de ontoereikendheid van de AR op het punt van duidelijkheid vormt art. 5.2 Wet IB 2001, waarin een gedifferentieerd forfaitair rendement is opgenomen ten aanzien van het voordeel uit sparen en beleggen. De tekst van de regeling geeft een cryptische omschrijving op welke wijze de inkomsten uit sparen en beleggen door de wetgever worden vastgesteld.[255] Belastingplichtigen kunnen op grond van de tekst niet eenvoudig bepalen wat het te belasten rendement is. Bovendien werkt de onduidelijkheid die deze bepaling oproept door naar bijvoorbeeld art. 3.17 Wet IB 2001. Dit artikel regelt een kostenbeperking inzake tot het privévermogen van de belastingplichtige ondernemer behorende bezittingen die in de onderneming worden gebruikt. Aftrekbaar is een gebruiksvergoeding van maximaal het voordeel uit sparen en beleggen dat ter zake van deze bezitting in aanmerking wordt genomen. Een aftrekpost waarvan de hoogte door een belastingplichtige maar moeilijk kan worden bepaald gegeven de onduidelijkheid van art. 5.2 Wet IB 2001.

Bovenstaande voorbeelden illustreren dat – ondanks de uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid in de AR – belas-

254. MvT, Kamerstukken II, 2009-2010, 32130, nr. 3, p. 61.
255. L.G.M. Stevens, 'Iedere burger wordt geacht de wet te kennen', *WFR* 2017/80.

tingplichtigen nog vaak in het ongewisse verkeren over het bereik van een fiscale normstelling en de wijze van toepassing van een fiscale regeling. Op deze tekortkomingen in fiscale wetgeving doelen de hiervoor aangehaalde klaagzangen van onder meer Antal, Hofstra en Stevens. De vraag moet dan ook worden gesteld of de huidige aanwijzingen misschien onvoldoende zijn toegespitst op de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.[256] Of dat de hiervoor besproken aanwijzingen in de wetgevingspraktijk bij het redigeren van fiscale wetgeving wellicht niet worden nageleefd.[257] Hierachter schuilt de – belangrijke – vraag of het tot op heden gevoerde wetgevingskwaliteitsbeleid überhaupt effect kan sorteren.

Deze laatste vraag heeft de overheid zichzelf in het verleden ook gesteld. Zo blijken de binnen het wetgevingsbeleid geformuleerde normen niet altijd bruikbaar te zijn en effect te sorteren.[258] Met name de veelheid van deze kwaliteitseisen, de niet altijd duidelijke status of geldigheid van de eisen én het hanteren van verschillende indicatoren, zou hieraan debet zijn. Het kabinet-Balkenende IV gaf daarom ook aan dat er meer nodig is om betere wetgeving te maken dan enkel het stellen van bepaalde kwaliteitseisen aan wetgeving. Volgens dit kabinet zou binnen een wetgevingsbeleid meer aandacht moeten worden besteed aan het proces van voorbereiding van beleid en wetgeving.[259] Dit brengt het voeren van een integraal wetgevingsbeleid mee, te weten een beleid dat zich naast het ontwikkelen van kwaliteitscriteria ook richt op het scheppen van voorwaarden om goede wetgeving tot stand te brengen. Binnen een dergelijk beleid zal gebruik moeten worden gemaakt van aanwezige kennis en opgedane ervaring betreffende de effecten van wetgeving in de praktijk.[260]

De Raad van State heeft eveneens de nodige kanttekeningen geplaatst bij het stellen van kwaliteitseisen aan wetgeving. Dit deed de Raad van State in zijn advies betreffende de door het kabinet uitgebrachte nota Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie.[261] De Raad van State stelde dat de term 'kwaliteit' in relatie tot wetgeving feitelijk weinig betekenis heeft. Het gebruik van de term 'kwaliteit' impliceert namelijk een oordeel over de geschiktheid van iets met het oog op de – beoogde – functie daarvan. Een wet heeft evenwel verschillende functies die niet altijd homogeen én onderling verenigbaar zijn. Zo dient een wet het beoogde doel te realiseren, flexibel te zijn met het oog op een onzekere

256. Ik merk evenwel op dat ingewikkelde en ondoorzichtige wetgeving niet altijd te voorkomen is. Dit is met name onmogelijk, indien de met wetgeving te reguleren materie zelf complex van aard is (nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30). Bovendien kan de uitwerking van de kwaliteitseis niet statisch en onveranderlijk zijn. De inhoud van de te concretiseren kwaliteitseisen wordt namelijk mede door maatschappelijke, juridische, politieke en bestuurlijke veranderingen in de loop van de tijd bei nvloed (nota Zicht op wetgeving 1991, p. 23).
257. Tot op de dag van vandaag vormen de AR een belangrijk instrument voor wetgevingsjuristen bij het concipiëren van wetgeving. Met deze kanttekening dat de AR binnen de wetgevingspraktijk niet altijd bruikbaar zijn. Met name doordat een groot aantal voorschriften in de AR is opgenomen – die bovendien ook regelmatig werden gewijzigd – vormen de AR voor wetgevingsjuristen feitelijk een moeilijk leesbaar geheel (Veerman 2004, p. 17; J.M. Bonnes, 'Aard en omvang van de Aanwijzingen voor de regelgeving', *RegelMaat* 2005, afl. 1, p. 9).
258. Kamerstukken II, 2008-2009, 31731, nr. 1, p. 7.
259. Kamerstukken II, 2008-2009, 31731, nr. 1, p. 7.
260. Kamerstukken II, 2008-2009, 31731, nr. 1, p. 7.
261. Nota Wetgevingskwaliteitsbeleid, Kamerstukken II, 2000-2001, 27475, A, p. 5.

toekomst, de burger voldoende rechtsbescherming te bieden, uitvoeringsinstanties duidelijke instructies te verschaffen én voldoende houvast te bieden bij de controle en de handhaving van een wet. Wat een kwaliteitsverbetering van een wet voor een bepaalde functie lijkt, kan evenwel een aantasting betekenen van de kwaliteit in het licht van een andere functie, aldus de Raad van State.[262]

Bovendien kan worden betoogd dat het oordeel over de kwaliteit van wetgeving voor een belangrijk deel subjectief wordt bepaald. Voor het kwaliteitsoordeel over wetgeving hangt het namelijk af vanuit wiens perspectief deze kwaliteit wordt beoordeeld.[263] De verschillende gebruikers van wetgeving zullen veelal de kwaliteit van wetgeving beoordelen in relatie tot de functie die wetgeving voor hen dient te vervullen.[264]

Ook vanuit de literatuur is kritiek geleverd op de bruikbaarheid van de door de overheid geformuleerde wetgevingskwaliteitseisen. Deze eisen zouden te open én van een zeer abstract niveau zijn.[265]Juist omdat deze kwaliteitseisen niet nader zijn ingevuld – bijvoorbeeld aan de hand van empirisch onderzoek – zouden deze eisen onvoldoende houvast bieden bij de beoordeling van de kwaliteit van wetgeving.[266] Daarentegen kan ook worden betoogd dat de kwaliteitseisen slechts aandachtsgebieden vormen bij de totstandbrenging van wetgeving.[267] De kwaliteitseisen beogen dan slechts die domeinen aan te wijzen die specifieke aandacht behoeven bij het opstellen van wetgeving.

Ik merk op dat het evenwel goed mogelijk is dat gedurende het wetgevingsproces het belang van duidelijke en voorzienbare fiscale wetgeving is afgewogen tegen andere belangen. Een afweging waarbij uiteindelijk het belang van duidelijke wetgeving het onderspit heeft moeten delven. Bijvoorbeeld omdat de kosten die samenhangen met het verduidelijken van wetgeving niet in verhouding staan tot het aantal normadressaten dat daadwerkelijk de wettelijke regeling zal raadplegen.[268] Of dat de wetgever een fiscale regeling bewust in een bepaalde mate onduidelijk heeft geformuleerd om aan belastingplichtigen een signaal af te geven dat zij maar beter niet kunnen beginnen aan belastingontwijkende handelingen.[269]

262. Nota Wetgevingskwaliteitsbeleid, Kamerstukken II, 2000-2001, 27475, A, p. 5.
263. R.A.J. van Gestel, 'Kwaliteit van wetgeving', *RegelMaat* 2013, afl. 4, p. 259.
264. Zo zal bijvoorbeeld voor het kabinet het kwaliteitsoordeel afhangen van de mate waarin wetgeving in staat is bepaalde politieke doelstellingen te bereiken. Een wet moet voor het kabinet daarom ook met name effectief zijn. Voor burgers is het daarentegen van belang dat men in zijn rechten wordt beschermd, dat wetgeving eenvoudig kan worden toegepast én dat – indien het belastingwetgeving betreft – de met belastingheffing gepaard gaande administratieve lastendruk voor hen laag is. Voor burgers moet wetgeving dus met name weer eenvoudig en duidelijk zijn. De rechterlijke macht wil juist duidelijke wetgeving, die rechtmatig is én voldoende ruimte laat om recht te doen in een concreet geval (M.Tj. Bouwes, *Beeld en werkelijkheid: een analyse van de adviezen van de Raad van State*, Academie voor Wetgeving, Den Haag 2014, p. 1).
265. Veerman e.a. 2009, p. 165; G.J. Veerman & R. Mulder, *Wetgeving met beleid: bouwstenen voor een bruikbare wetgevingstheorie*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2010, p. 4.
266. Van Gestel 2013, p. 263.
267. Veerman & Mulder 2010, p. 4.
268. Vgl. Fuller 1969, p. 45.
269. Vording 2015, p. 83.

Indien door het kabinet voorgestelde wetgeving niet over de vereiste duidelijkheid beschikt –bijvoorbeeld omdat bij de wetsvoorbereiding de aanwijzingen uit de AR niet in acht zijn genomen en/of verbetersuggesties van de Raad van State niet zijn overgenomen[270] – kan alleen het parlement nog voorkomen dat ingewikkelde en onduidelijke wetgeving tot geldend recht wordt verheven.

Deze laatste strohalm veronderstelt wel dat het parlement wetsvoorstellen ook daadwerkelijk toetst aan de in de nota Zicht op wetgeving geformuleerde kwaliteitseisen en de aanwijzingen uit de AR. Uiteraard is het parlement niet verplicht om hieraan te toetsen, omdat de kwaliteitseisen en aanwijzingen strikt genomen slechts betrekking hebben op de voorbereiding van wetgeving.[271]

Niettemin mag worden verwacht dat het parlement – als rechtsinstituut – aandacht besteedt aan de duidelijkheid van wetteksten, de logische opbouw van een wet en de mate van consistentie van een wetsvoorstel met andere wetgeving.[272] Dat blijkt in de praktijk ook het geval te zijn. De kwaliteit van wetgeving speelt onmiskenbaar een rol in de beoordeling door het parlement van voorgestelde wetgeving.[273] Dit blijkt onder meer uit een rapport van de Algemene Rekenkamer.[274] Dit rapport meldt dat de Eerste Kamer relatief veel aandacht besteedt aan de formulering van wetgeving.[275] Daartoe maakt de Eerste Kamer gebruik van een tweetal lijsten waarin aandachtspunten voor wetgevingskwaliteit zijn opgenomen.[276] Als aandachtspunten komen op deze lijsten onder meer voor de afstemming met andere verwante regelingen, het beginsel van rechtszekerheid en het naleven van de AR. Eveneens beoordeelt de Eerste Kamer wetsvoorstellen op het punt van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Daarbij moet worden aangetekend dat bij die beoordeling slechts wordt gekeken naar het in het wetsvoorstel gehanteerde taalgebruik.[277] Helaas is uit de lijsten niet op te maken welke criteria de Eerste Kamer op dat punt hanteert. Daarmee bieden deze lijsten geen bruikbare inzichten ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Ofschoon in de Tweede Kamer bij de beoordeling van wetsvoorstellen geen gebruik wordt gemaakt van lijsten met kwaliteitscriteria, is de aandacht voor de kwaliteit van wetgeving ook in de Tweede Kamer groot.[278] De meeste aandacht blijkt daarbij uit te gaan naar de eis van uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en controleerbaarheid van wetgeving en niet zozeer naar de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van voorgestelde wettelijke regelingen.[279]

270. In paragraaf 5.2 bespreek ik op welke wijze de Afdeling advisering van de Raad van State wetsvoorstellen toetst op het aspect van duidelijkheid.
271. Veerman & Mulder 2010, p. 4.
272. B. de Gaay Fortman, 'Parlement en wetgeving', in: W.F. de Gaay Fortman (red.), *Problemen van wetgeving*, Kluwer, Deventer 1982, p. 60.
273. Zijlstra 2012, p. 28.
274. Kamerstukken II, 1993-1994, 23710, nr. 1-2.
275. Kamerstukken II, 1993-1994, 23710, nr. 1-2, p. 25.
276. De lijsten staan op de website van de Eerste Kamer <www.eerstekamer.nl>.
277. Kamerstukken II, 1993-1994, 23710, nr. 1-2, p. 25.
278. B.R. Dorbeck-Jung, *'Zicht op wetgevingskwaliteit. Welke criteria achten leden van de Tweede Kamer de belangrijkste kwaliteitseisen voor wetgeving?'*, *RegelMaat* 2004, afl. 4, p. 135.
279. Dorbeck-Jung 2004, p. 137.

2.6 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk heb ik in kaart gebracht op welke wijze de overheid de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid – en daarmee indirect de eis van duidelijkheid – heeft uitgewerkt. Mijn 'overall-conclusie' is dat de overheid – noch in de AR noch op een andere wijze – de kwaliteitseis op een bruikbare wijze heeft uitgewerkt. Dit heeft met name een negatief effect op fiscale wetgeving waarvoor – gegeven het ingrijpende karakter van belastingheffing – duidelijkheid omtrent de fiscale positie van de burger een absoluut vereiste is. Een onderzoek ten behoeve van een nadere uitwerking van de kwaliteitseis voor specifiek fiscale wetgeving is daarom noodzakelijk.

Om tot deze nadere invulling te komen onderzoek ik hierna op welke wijze de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid moet worden ingevuld.[280] Dat doe ik door in de hoofdstukken 3 tot en met 7 onder meer de literatuur en de jurisprudentie te analyseren betreffende de eisen die vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan (fiscale) wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid. Aan de hand van dit onderzoek kom ik in paragraaf 8.4 tot een nadere invulling van de kwaliteitseis voor fiscale wetgeving. Vervolgens kan op basis van deze invulling worden bepaald op welke wijze de huidige AR moeten worden aangevuld. Vervolgens doe ik in paragraaf 8.5 daartoe een voorstel.

280. Ik merk op dat twee andere kwaliteitseisen, die eveneens in de nota Zicht op wetgeving werden geformuleerd, ook beogen de rechtszekerheid te vergroten en dus ook de voorzienbaarheid van belastingheffing. Zo houdt de kwaliteitseis van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen in dat wetgeving in overeenstemming moet zijn met het recht én moet zijn gericht op het bevorderen van de rechtszekerheid. Daarnaast veronderstelt de kwaliteitseis van onderlinge afstemming dat overzichtelijkheid van wetgeving een element van rechtszekerheid vormt. Indien regels die betrekking hebben op dezelfde onderwerpen zijn opgenomen in afzonderlijke wetten, is het noodzakelijk dat deze afzonderlijke wetten goed op elkaar zijn afgestemd. Aldus wordt voorkomen dat de overzichtelijkheid van het recht wordt geschaad. Ik merk op dat ik het vereiste van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, evenals het vereiste van onderlinge afstemming, in dit onderzoek niet nader bespreek.

3 *Wat kan de literatuur bijdragen aan de invulling van de eis van duidelijkheid?*

3.1 INLEIDING

Met het stellen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid beoogde het kabinet-Lubbers III de rechtszekerheid voor adressaten van wetgeving te vergroten.[281] Normadressaten behoorden beter inzicht te krijgen in doel en werking van wetgeving. Het zou dan voor normadressaten eenvoudiger zijn om te achterhalen wat wetgeving hun opdroeg te doen dan wel na te laten.[282] Het kabinet benadrukte de noodzaak om de kwaliteitseis in concrete aandachtspunten uit te werken. Bij gebrek aan een concrete uitwerking van die kwaliteitseis zou het namelijk moeilijk worden om te beoordelen in hoeverre wetgeving als eenvoudig, duidelijk en toegankelijk kan worden aangemerkt.[283]

In hoofdstuk 2 heb ik onderzocht op welke wijze de overheid – op centraal én op decentraal niveau – de kwaliteitseis heeft uitgewerkt en daarmee feitelijk eveneens een invulling heeft gegeven aan de eis van duidelijkheid. Ik kwam tot de conclusie dat binnen de aldus gegeven uitwerking de nadruk ligt op het bevorderen van de leesbaarheid van wettelijke regelingen. Een uitwerking die beoogt het inzicht te vergroten in doel, toepassing en uitwerking van wettelijke regelingen ontbreekt in zekere mate. Om tot een nadere invulling van de kwaliteitseis op deze laatste punten te komen, onderzoek ik in dit hoofdstuk de literatuur die betrekking heeft op de kwaliteit van wetgeving. De in dit hoofdstuk te bespreken – met name Nederlandstalige – literatuur biedt een aantal aanknopingspunten om tot een invulling te komen. In de eerste plaats worden in de literatuur op het gebied van wetgevingskwaliteit veelvuldig de begrippen 'eenvoud', 'duidelijkheid' en 'toegankelijkheid' gehanteerd. In paragraaf 3.2 bespreek ik de – overigens vaak verschillende – betekenissen die in de literatuur aan deze begrippen zijn gegeven.[284] Daarbij onderzoek ik welke eisen – bezien vanuit deze betekenissen – aan wetgeving behoren te worden gesteld.

281. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 7.
282. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.
283. Kamerstukken II, 1990-1991, 22008, A, p. 7.
284. Ik merk op dat de begrippen in de literatuur weliswaar niet eenduidig worden gebruikt. Zo wordt bijvoorbeeld de term 'duidelijk' zowel gehanteerd in de betekenis van 'gemakkelijk te begrijpen', als in de betekenis van 'helder taalgebruik'. Het formuleren van wetgeving in duidelijke taal brengt niet zonder meer met zich dat deze wetgeving ook gemakkelijk kan en zal worden begrepen. Daarbij kan worden gedacht aan het gebruik van open normen die aan de begrijpelijkheid van de wetgeving in de weg kunnen staan. Vgl. N.A. Florijn, *Complexiteit en vereenvoudiging van de wetgevingsprocedure* (preadvies Vereniging voor Wetgeving en wetgevingsbeleid), Nijmegen 2010.

Een ander aanknopingspunt voor de invulling van de kwaliteitseis aan de hand van de literatuur betreft de in die literatuur ontwikkelde beginselen van behoorlijke wetgeving.[285] Een aantal van deze beginselen komt qua doel en strekking overeen met de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.[286] In paragraaf 3.3 breng ik in kaart welke voorwaarden vanuit deze beginselen aan wetgeving worden gesteld.

In paragraaf 1.2 heb ik te kennen gegeven dat ik in mijn onderzoek centraal stel het aspect van het rechtszekerheidsbeginsel dat burgers aan de hand van het geldend recht hun fiscale rechtspositie kunnen bepalen. Dit aspect komt in de literatuur uitgebreid aan de orde. In paragraaf 3.4 bespreek ik de relevante literatuur waarin met het oog op dit aspect aan wetgeving bepaalde voorwaarden worden gesteld.[287]

3.2 DE AFZONDERLIJKE BEGRIPPEN EN HUN BETEKENISSEN

In deze paragraaf bespreek ik de betekenissen die in de literatuur aan de begrippen 'eenvoud' (paragraaf 3.2.1), 'duidelijkheid' (paragraaf 3.2.2) en 'toegankelijkheid' (paragraaf 3.2.3) zijn gegeven. Daarbij breng ik in kaart de voorwaarden die vanuit deze betekenissen aan (fiscale) wetgeving worden gesteld.

In de literatuur wordt, zoals gezegd, aan de hiervóór genoemde begrippen veelal géén eenduidige betekenis gegeven. Vaak blijken de betekenissen van de begrippen elkaar onderling te overlappen. Uit de literatuur valt bovendien niet goed op te maken op welke wijze de begrippen met elkaar samenhangen. Ter illustratie wijs ik op de volgende twee citaten:

> *'Beknoptheid en eenvoud bevorderen de duidelijkheid en de begrijpelijkheid van de wet.'*

> *'Hieruit zou kunnen worden geconcludeerd dat duidelijkheid en eenvoud zijn te beschouwen als een uitwerking van toegankelijkheid.'*

Uit het eerste citaat blijkt dat 'eenvoudig formuleren' moet worden beschouwd als een manier om duidelijke wetgeving te kunnen maken. Daarentegen lijkt het tweede citaat te impliceren dat 'eenvoud' en 'duidelijkheid' als – afzonderlijke – kenmerken van toegankelijke wetgeving kunnen worden gezien.

285. Ik merk op dat in de rechtsliteratuur de meeste beginselen van behoorlijke wetgeving – al dan niet rechtstreeks – zijn afgeleid uit het rechtszekerheidsbeginsel.
286. Het is niet ondenkbaar dat het kabinet zich destijds bij het formuleren van de kwaliteitseisen in de nota Zicht op wetgeving juist heeft laten inspireren door deze in de literatuur ontwikkelde beginselen van behoorlijke wetgeving.
287. Ik merk op dat het niet is uitgesloten dat de literatuur in zekere mate is beïnvloed door de jurisprudentie die is gewezen rondom beide aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel. Voor zover uit de desbetreffende jurisprudentie – die ik in hoofdstuk 4 behandel – een soortgelijke uitwerking voortvloeit, impliceert dit niet dat de literatuur en de jurisprudentie los van elkaar tot een soortgelijke invulling van deze aspecten zijn gekomen.

3.2.1 Eenvoud

In de literatuur ziet het begrip 'eenvoud' zowel op de leesbaarheid van de wettekst, als op de mogelijkheid om inzicht te verkrijgen in de werking van een wettelijke regeling. Op beide aspecten – leesbaarheid en inzicht – ga ik hierna in.

Ik merk op dat in de literatuur het begrip 'ingewikkeldheid' vaak als tegenpool van het begrip 'eenvoud' wordt beschouwd. Opvallend is dat in de literatuur aan het begrip 'ingewikkeldheid' vaker een invulling is gegeven dan aan het begrip 'eenvoud' zelf. De daarbij aan het begrip 'ingewikkeldheid' gegeven betekenis is evenmin eenduidig. Zo onderscheidt McCaffery op het gebied van fiscale wetgeving twee vormen van ingewikkeldheid. De eerste vorm – 'technical complexity' – ziet op de onmogelijkheid voor belastingplichtigen om een fiscale regeling te kunnen begrijpen. Bij een dergelijke regeling is het niet mogelijk om de daarin opgenomen fiscale normstelling (bijvoorbeeld het belastbaar feit of subject) op te sporen. Fiscale wetgeving wordt in dergelijke gevallen door belastingplichtigen als ingewikkeld ervaren. De tweede vorm van ingewikkeldheid – 'structural complexity' – betreft de onmogelijkheid voor belastingplichtigen om te kunnen bepalen of een – op zich begrijpelijke fiscale regeling – al dan niet op hun situatie van toepassing is. Weliswaar is het bij een dergelijke regeling mogelijk de daarin opgenomen normstelling op te sporen en te begrijpen, maar het is onmogelijk te bepalen in welke situaties deze normstelling toepassing vindt. Daarbij kan worden gedacht aan vaag geformuleerde elementen van de normstelling (bijvoorbeeld het wetselement 'een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling', zoals opgenomen in art. 3.91, lid 3, Wet IB 2001).

Pronk stelt – eveneens op het gebied van fiscale wetgeving – dat het bij ingewikkeldheid gaat om de vraag in hoeverre wetgeving 'geleed' is. De mate van geleedheid ziet op het aantal artikelen, leden en onderdelen dat een belastingplichtige moet doornemen om uiteindelijk zijn – materiële – belastingschuld te kunnen bepalen. Naarmate de geleedheid van een fiscale regeling toeneemt, des te moeilijker wordt het voor een belastingplichtige om te doorgronden wat zijn fiscale verplichtingen zijn, aldus Pronk. Op basis van de betekenis die Pronk aan het begrip 'ingewikkeldheid' heeft toegekend, kan men stellen dat in zijn visie een beperkte geleedheid als een kenmerk van eenvoudige wetgeving moet worden beschouwd.

Ik deel de mening van Pronk voor zover een beperkte geleedheid de leesbaarheid van een wettelijke regeling betreft. Echter vanuit het oogpunt van duidelijkheid – in de zin dat belastingplichtigen duidelijk voor ogen hebben op welke wijze een regeling moet worden toegepast en wat de daaraan verbonden rechtsgevolgen zijn – kan een bepaalde mate van geleedheid juist ingewikkeldheid voorkomen. Daarbij kan worden gedacht aan het geval, waarin de wetgever in afzonderlijke leden de betekenis van opgenomen begrippen definieert, dan wel het vaststellen van de situaties waarin een regeling moet worden toegepast overlaat aan lagere regelgevers.

3.2.1.1 *Aspect van leesbaarheid*

In de literatuur wordt niet omschreven onder welke omstandigheden wetgeving als voldoende leesbaar kan worden gekwalificeerd. Daarentegen gaat de literatuur wel in op de vraag op welke wijze de leesbaarheid van wetgeving kan worden geschaad.

Zo komt de leesbaarheid in gevaar, indien in wetgeving gedetailleerde bepalingen zijn opgenomen. Dit doet zich met name voor, indien volgens de wetgever het gevaar bestaat dat een regeling zal worden ontdoken. Om dit te voorkomen gaat de wetgever vaak over tot het opnemen van zeer gecompliceerde zinnen die alle denkbare situaties onder de regeling proberen te brengen. Een dergelijk streven doet evenwel afbreuk aan de leesbaarheid van wetgeving. Ook bij belastingwetgeving doet dit verschijnsel zich voor met als gevolg dat de aldus ontstane verfijnde fiscale wetteksten voor belastingplichtigen pas duidelijk worden bij herhaalde lezing.

De leesbaarheid van wetgeving komt niet alleen in gevaar door gedetailleerdheid, maar ook door het in een wettelijke bepaling veelvuldig verwijzen naar andere bepalingen. Dit verschijnsel kan worden geïllustreerd aan de hand van art. 2:330, lid 2, BW dat als volgt luidt:

> *'2. Zijn er aandelen van een bepaalde soort of aanduiding, dan is er naast het besluit tot fusie van de algemene vergadering vereist een voorafgaand of gelijktijdig goedkeurend besluit van elke groep houders van aandelen van een zelfde soort of aanduiding aan wier rechten de fusie afbreuk doet. Artikel 231 lid 4 is niet van toepassing ten aanzien van een besluit tot fusie. Artikel 226 lid 2 is niet van toepassing ten aanzien van een fusie als bedoeld in artikel 333h. Goedkeuring kan eerst geschieden na verloop van een maand na de dag waarop alle fuserende vennootschappen de nederlegging of openbaarmaking van het voorstel tot fusie hebben aangekondigd.'*

Om te voorkomen dat de leesbaarheid van wetgeving in gevaar komt, dienen volgens de literatuur bij het vormgeven van wettelijke regelingen de volgende voorschriften in acht te worden genomen:

- het hanteren van normaal taalgebruik;
- het gebruiken van duidelijke én eenduidige terminologie;
- het afstemmen van termen en definities op het algemene of juridische spraakgebruik;
- een wettelijke regeling systematisch opbouwen.

In paragraaf 2.5 ben ik tot de conclusie gekomen dat soortgelijke voorschriften zijn opgenomen in de AR. Zoals ik aldaar heb betoogd, is moeilijk in te zien of het naleven van dergelijke voorschriften inderdaad ertoe kan leiden dat de tekst van een wettelijke regeling voldoende duidelijkheid biedt over doel, toepassing en uitwerking van een regeling.

3.2.1.2 *Aspect van inzicht*

In de literatuur wordt als uitgangspunt gehanteerd dat het van belang is dat normadressaten inzicht verkrijgen in de werking van een wettelijke regeling.

Dat wil zeggen dat normadressaten de regeling niet alleen kunnen 'lezen', maar deze ook kunnen begrijpen. Het is immers de bedoeling dat normadressaten aan de hand van wetgeving hun rechtspositie kunnen bepalen en duidelijkheid verkrijgen over de mogelijke rechtsgevolgen van hun activiteiten.

In dit kader betoogt Sebus dat een wettelijke regeling alleen dan kan worden begrepen, indien de 'boodschap' van de normstelling de normadressaat ongeschonden bereikt. Dit is slechts het geval, indien de normadressaat aan de wettekst dezelfde betekenis toekent als de wetgever. Dit veronderstelt dat wetgever en normadressaten in elk geval dezelfde – juridische – taal spreken.

Daarentegen betoogt Zijlstra dat het absoluut niet noodzakelijk is dat wetgeving door burgers kan worden begrepen. In de visie van Zijlstra dient de wetgever bij het formuleren van wettelijke bepalingen voor ogen te houden dat het uiteindelijke doel van wetgeving is het dienen van burgers. Volgens Zijlstra ontlenen burgers nog steeds zekerheid aan de wet, maar niet als lezer van de wet. De wet bevordert immers de rechtszekerheid voor burgers, omdat alle rechtsuitleggers en rechtstoepassers zich eraan hebben te houden. Dit veronderstelt uiteraard wel dat wetgeving in elk geval moet kunnen worden begrepen door deze gebruikers van wetgeving. Het uitgangspunt van Zijlstra neemt naar mijn mening niet weg dat burgers voordat zij bepaalde activiteiten ondernemen, vooraf duidelijkheid willen hebben over de aan deze activiteiten verbonden rechtsgevolgen.

Het is overigens wel de vraag of de wetgever überhaupt in staat is wetgeving zo vorm te geven dat deze door alle normadressaten – en daarnaast dus rechtsuitleggers en rechtstoepassers – kan worden begrepen. De wetgever bedient zich bij het geven van de wettelijke regels namelijk van het gebrekkige instrument 'taal'. Hoe duidelijk de woorden van de wet ook zijn, de bedoeling van de wetgever zal altijd moeten worden opgespoord.

De mate waarin een wettelijke regeling daadwerkelijk wordt begrepen lijkt onder meer afhankelijk te zijn van de (juridische) kennis en ervaring van de normadressaten. Zo betoogt Kloosterman dat de mate waarin en de snelheid waarmee een burger de tekst van de regeling kan begrijpen, gerelateerd is aan diens algemene kennis en begrip van juridische of andere vaktermen. Daarbij maakt de auteur een onderscheid tussen terminologische en stijlmatige begrijpelijkheid van een wettekst. De tekst van een wettelijke regeling wordt in 'terminologische' zin begrepen, indien woorden in een wettelijke bepaling zodanig worden opgeschreven dat de betekenis van deze woorden door de normadressaten kan worden herkend. Daarbij wordt aangehaakt op welke wijze de lezer taalkundig woorden begrijpt en interpreteert. Stijlmatige begrijpelijkheid ziet daarentegen op de stijl waarin de regeling is vormgegeven en draagt bij aan de leesbaarheid van de wettekst.

Met betrekking tot het in het kader van fiscale wetgeving te hanteren taalgebruik stelt Tuk dat de woordkeus zo duidelijk en zo eenvoudig mogelijk dient te zijn. Daarbij moet het taalgebruik zoveel mogelijk binnen het gehele fiscale wetgevingsbestand op elkaar worden afgestemd. Daar waar zulks mogelijk en wenselijk

is, moet eveneens worden gestreefd naar overeenstemming in taalgebruik met het burgerlijk recht en het strafrecht. Tuk betoogt dat met name overzichtelijkheid en helder taalgebruik de toegankelijkheid van wetgeving aanzienlijk kunnen bevorderen. Normadressaten kunnen dan eenvoudiger hun rechtspositie bepalen én de rechtsgevolgen van hun activiteiten voorzien.

Overzichtelijkheid van wetgeving kan onder meer worden bereikt door wetgeving te structureren. Een aldus tot stand te brengen systematisch wetsstelsel maakt het voor burgers bovendien mogelijk om de onderlinge samenhang tussen verschillende wetten en regelgeving te doorgronden. Het wetsstelsel kan dan inzicht bieden in de werking van een wettelijke regeling binnen het totale wetgevingsbestand. Het belang van een dergelijke wettelijke systematiek werd ook onderkend in de hiervoor in paragraaf 2.2 behandelde nota Bruikbare rechtsorde.
De Langen betoogt dat een stelsel van belastingwetten alleen dan als eenvoudig kan worden aangemerkt, indien dit belastingstelsel overzichtelijk is. Daarvan kan volgens De Langen slechts sprake zijn, indien de voor belastingplichtigen vereiste kennis over het geldend belastingstelsel tot een minimum wordt teruggebracht. Dit betekent onder meer dat er zo weinig mogelijk belastingsoorten en wettelijke begrippen zouden moeten bestaan. Een toename in de loop van de tijd van het aantal belastingwetten en de daarin opgenomen begrippen, grondslagen en tarieven, is de overzichtelijkheid en daarmee de eenvoud van het belastingstelsel dan ook niet ten goede gekomen.

Uit de hiervoor behandelde literatuur kan de conclusie worden getrokken dat aan normadressaten inzicht in de werking van wetgeving kan worden geboden door bij het redigeren van wetgeving rekening te houden met het taalgebruik en de wettelijke systematiek. Sebus stelt dat daarnaast het beschikbaar stellen van achtergrondinformatie bij een wettelijke regeling kan bijdragen aan een beter begrip van de wettelijke regeling. Dergelijke informatie kan de context waarin de wet moet worden gelezen aanzienlijk verduidelijken. Niet is duidelijk of de auteur hiermee bedoelt te zeggen dat de overheid zich actief moet opstellen bij het verstrekken van informatie hieromtrent (lees: voorlichting nadat de wet in werking is getreden) of dat het voldoende is om de regeling in de memorie van toelichting te verduidelijken. Van der Vlies is voorstander van de eerste aanpak. Volgens Van der Vlies is het raadzamer om burgers door de overheid en door belangenorganisaties te laten informeren over hun rechten en plichten. Ik merk op dat indien de overheid zelf deze informatie verstrekt, het gevaar bestaat dat wetgeving wordt uitgelegd op een voor de overheid gunstige(re) wijze.

Florijn – die zich richt op fiscale wetgeving – geeft een alternatief ten behoeve van het vereenvoudigen van wetgeving. Volgens Florijn kan slechts een klein deel van de Nederlandse bevolking de Wet IB 2001 begrijpen, terwijl eenieder die inkomen geniet wel wordt geacht jaarlijks het aangifteformulier inkomstenbelasting in te vullen. Volgens Florijn moet het beleid van de overheid dan ook niet gericht zijn om de Wet IB 2001 – en dan met name de wettekst – te vereenvoudigen, maar juist om applicaties te ontwikkelen aan de hand waarvan bur-

gers gemakkelijker aan hun fiscale verplichtingen kunnen voldoen. Uiteraard is het daarbij wel een vereiste dat burgers erop kunnen vertrouwen dat deze door de fiscus gebruikte applicaties in overeenstemming zijn met de wettelijke regels en deze regels dus niet worden toegepast op een voor de Belastingdienst voordelige(re) wijze.

3.2.2 Duidelijkheid

In de literatuur wordt het begrip 'duidelijkheid' met name gebezigd in het licht van de normstelling. Een normstelling kan volgens de literatuur slechts als duidelijk worden gekwalificeerd, indien deze erin slaagt zijn functie als gedragsmaatstaf adequaat te vervullen. Daarvan is sprake indien burgers het gedrag vertonen – dan wel bepaald gedrag nalaten – dat de wetgever bij het stellen van de desbetreffende norm voor ogen stond. Om het gewenste gedrag daadwerkelijk te effectueren is vereist dat in een normstelling bestanddelen zijn opgenomen die normadressaten duidelijkheid bieden over het door de wetgever beoogde gedrag. Waaldijk stelt dat deze duidelijkheid kan worden bewerkstelligd door bij het redigeren van wetteksten de wetgevingslogica centraal te stellen. De wetgevingslogica veronderstelt dat een wettelijke normstelling een vaste structuur kent die uit de volgende wetselementen bestaat:

a. *subject*: de personen die iets moeten doen, iets mogen doen of juist iets niet mogen doen;
b. *modus van behoren*: het element van een wettelijke regeling waaruit blijkt of iets moet worden gedaan, iets mag worden gedaan of iets juist niet mag worden gedaan;
c. *object*: de gedraging die moet, mag of juist niet mag;
d. *normcondities*.

Daarnaast zullen de in de normstelling opgenomen wetselementen over bepaalde kenmerken moeten beschikken om daadwerkelijk de noodzakelijke duidelijkheid te kunnen bieden. Daarbij moet worden gedacht aan onder meer de volgende kenmerken:

– de mate van specificatie van de normstelling;
– de mate van vaagheid van in de normstelling opgenomen begrippen;
– de mate waarin normcondities zijn opengelaten;
– het aantal voorwaarden voor het intreden van het rechtsgevolg;
– de mate waarin de wettelijke regeling inconsistenties bevat;
– de mate waarin wetgevende bevoegdheid wordt gedelegeerd.

Geconcludeerd kan worden dat vanuit de invulling van het begrip 'duidelijkheid' bezien, wettelijke normstellingen volledig moeten zijn en logisch moeten worden opgebouwd. Daartoe moet bij het redigeren van wettelijke regelingen aandacht worden besteed aan de wijze van formuleren van de in de regeling op te nemen wetselementen. Ten behoeve van de duidelijkheid van deze wetselementen is de in de vorige paragraaf aan het begrip 'eenvoud' gegeven invulling relevant en de eisen die daaruit voortvloeien met betrekking tot wetgeving.

3.2.3 Toegankelijkheid

De betekenissen die in de literatuur aan het begrip 'toegankelijkheid' zijn gegeven, blijken aanzienlijk van elkaar te verschillen. Zo betrekken Eijlander en Voermans het begrip 'toegankelijkheid' op de leesbaarheid van een wettelijke regeling. Daarentegen gaan Van Aeken en Popelier ervan uit dat wetgeving toegankelijk is, indien deze kan worden begrepen. In zoverre vallen deze betekenissen samen met de betekenissen die in de literatuur aan het begrip 'eenvoud' zijn gegeven (het aspect van leesbaarheid respectievelijk het aspect van inzicht).

Zowel Scheltema als Sebus is van mening dat het begrip 'toegankelijkheid' ziet op de mate waarin het voor een burger mogelijk is om die wetgeving te vinden die op zijn situatie van toepassing is. Beide auteurs kennen aan het begrip 'toegankelijkheid' dan ook de betekenis van vindbaarheid toe. Scheltema merkt daarbij op dat de toegankelijkheid van wetgeving in gevaar kan worden gebracht door een omvangrijk wetgevingsbestand en door een daarin ontbrekende systematiek. Evenals is gebleken bij de invulling van het begrip 'eenvoud', is een systematisch wetstelsel ook essentieel ten behoeve van de toegankelijkheid van wetgeving.

De diverse in de literatuur aan het begrip 'toegankelijkheid' gegeven betekenissen komen –samengevoegd – terug in de door Mommers gegeven invulling van het begrip. Mommers onderscheidt op het niveau van het gebruik van wetteksten vier verschillende niveaus van toegankelijkheid:

1. vindbaarheid van relevante wetgeving;
2. doorzoekbaarheid van wetteksten;
3. mate van betekenisvol zoeken naar informatie binnen wetgeving;
4. begrijpelijkheid van wetgeving.

Mommers stelt dat het voor het begrip van een wettelijke regeling onvoldoende is om slechts de tekst van een wettelijke regeling in eenvoudigere bewoordingen op te schrijven. Bij een dergelijke 'vertaling' moet ook rekening worden gehouden met onder meer de doelgroep waarop de wettelijke regeling ziet, de intenties van die doelgroep, evenals hun achtergrondkennis. Deze aan wetgeving te stellen eis wordt in de literatuur ook gesteld ter zake van de invulling van het begrip 'eenvoud'.

Mijn conclusie is dat de aan het begrip 'toegankelijkheid' in de literatuur gegeven betekenissen grotendeels samenvallen met de betekenissen die vanuit de literatuur aan het begrip 'eenvoud' zijn gegeven. Daarnaast komen de eisen die aan wetgeving worden gesteld vanuit deze betekenissen overeen met de aan wetgeving gestelde eisen in het kader van het begrip 'eenvoud'.

3.2.4 Tussenconclusie

Hiervoor heb ik onderzocht welke betekenissen in de literatuur aan de begrippen 'eenvoud', 'duidelijkheid' en 'toegankelijkheid' zijn gegeven. Doel van dit onderzoek was om aan de hand van de betekenis van deze begrippen te achterhalen welke voorwaarden ingevolge de literatuur aan (fiscale) wetgeving worden gesteld met het oog op de eis van duidelijkheid. Deze voorwaarden zijn immers bruikbaar om te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Mijn conclusie is dat de gegeven betekenissen niet eenduidig zijn en bovendien elkaar onderling sterk overlappen. Ten behoeve van mijn onderzoek zijn de aan deze begrippen gegeven betekenissen niet zozeer van belang, maar met name de voorwaarden die vanuit deze betekenissen aan wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.
In de nota Zicht op wetgeving stelde het kabinet-Lubbers III dat met het oog op de vereiste duidelijkheid hoge eisen moeten worden gesteld aan de formulering, structuur én vormgeving van wetgeving. Uit mijn onderzoek blijkt dat in de literatuur voorwaarden worden gesteld die de leesbaarheid van wettelijke regelingen (het kunnen opsporen van een wettelijke norm) kunnen vergroten, evenals voorwaarden die de werking van wettelijke regelingen kunnen verduidelijken.
Met het oog op het geven van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, acht ik de volgende in de literatuur aan wetgeving gestelde voorwaarden op het punt van duidelijkheid bruikbaar:

- wettelijke normstellingen dienen volledig te zijn;
- wettelijke normstellingen dienen logisch te zijn opgebouwd;
- wettelijke regelingen dienen onderling op elkaar te zijn afgestemd;
- de formulering van een wettelijke regeling is afgestemd op de status van de normadressaten;
- wettelijke regelingen dienen te worden toegelicht op een daartoe geschikte wijze.

3.3 ALGEMENE BEGINSELEN VAN BEHOORLIJKE WETGEVING

In de literatuur op het gebied van wetgevingskwaliteit is een aantal algemene beginselen van behoorlijke wetgeving geformuleerd. Vanuit deze beginselen worden bepaalde eisen aan wetgeving gesteld. Een aantal van deze algemene beginselen van behoorlijke wetgeving komt – wat doel en strekking betreft – overeen met de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.[288] Hierna bespreek ik deze aanverwante beginselen en de voorwaarden die vanuit deze beginselen aan wetgeving worden gesteld.

288. Dit onderzoek beperkt zich tot de behandeling van die beginselen van behoorlijke wetgeving geïntroduceerd door die auteurs waarnaar in de literatuur het meest wordt verwezen. Aan de volgorde van bespreking van de beginselen ligt geen specifieke reden ten grondslag. Veelal vormen de hieronder te bespreken beginselen een onderdeel van een reeks van door de desbetreffende auteur geformuleerde beginselen (ook wel eisen genoemd) van behoorlijke wet- of regelgeving.

De in de literatuur geïntroduceerde algemene beginselen van behoorlijke wetgeving vormen min of meer een warrig geheel. Dit wordt met name veroorzaakt door de veelheid aan verschillende benamingen van de afzonderlijke beginselen en het geheel van beginselen.[289] Maar daarnaast is sprake van een min of meer warrig geheel doordat bij de inhoud van de beginselen veelal wordt uitgegaan van de persoonlijke visie van de auteur met betrekking tot de vereiste kwaliteit van wetgeving.[290]

Zo formuleert Fuller de beginselen van interne moraliteit als beginselen waaraan een rechtsstelsel moet voldoen om te kunnen functioneren.[291] Van der Vlies introduceert de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving vooral als middel om regelgevers te hulp te komen bij het oplossen van bestaande problemen met het stellen en handhaven van regels.[292] De door Popelier geformuleerde – uit het rechtszekerheidsbeginsel afgeleide – beginselen van behoorlijke wetgeving beogen juist weer de rechtszekerheid te waarborgen.[293] Specifiek voor belastingwetgeving presenteren De Kam en Van Herwaarden kwaliteitseisen waaraan 'goede' belastingwetgeving moet voldoen.[294]

3.3.1 Beginsel van duidelijke wetgeving

Het beginsel van duidelijke wetgeving komt op meerdere plaatsen in de literatuur terug.

Zo stelt Fuller dat duidelijkheid van wetgeving een van de meest essentiële eisen is die aan wetgeving moet worden gesteld.[295] Volgens Fuller kan wetgeving het gedrag van burgers immers niet reguleren zonder op een behoorlijke wijze met hen te communiceren. Wetgeving moet daarom ook duidelijk zijn.[296] Daarbij erkent Fuller dat het niet altijd mogelijk is te bepalen op welke wijze aan de eis van duidelijkheid kan worden voldaan. Uiteraard kunnen rechtsregels zonder interpretatie duidelijk zijn.[297] Maar de duidelijkheid van wetgeving wordt volgens Fuller met name bevorderd door het opnemen in wetgeving van in de maatschappij levende en inmiddels geaccepteerde (rechts)normen. Daarnaast is het ten behoeve van de duidelijkheid noodzakelijk dat het wettelijk stelsel een samenhangend geheel vormt. Volgens Fuller impliceert het beginsel van duidelijkheid niet dat wettelijke regelingen heel eenvoudig moeten worden geformuleerd, dan wel dat de wetgever de invulling van de regelingen moet overlaten aan de rechter.[298] Opvallend is dat Fuller geen aandacht besteedt aan

289. V. Verlinden, *De hoeders van de wet: de rol van instellingen in het wetgevingsproces*, die Keure, Brugge 2010, p. 65.
290. Verlinden 2010, p. 64.
291. Fuller 1969, p. 39.
292. Van der Vlies 1984, p. 211.
293. Popelier 1997, p. 220.
294. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 77.
295. Fuller 1969, p. 63.
296. W.J. Veraart, *Ontrechting en rechtsherstel in Nederland en Frankrijk in de jaren van bezetting en wederopbouw*, Kluwer, Deventer 2005, p. 7.
297. Vgl. Popelier 1997, p. 204.
298. Fuller 1969, p. 64; M. Nesbitt, *Taking the (International) Rule of Law Seriously: Legality and legitimacy in United Nations ad hoc commissions of inquiry*, University of Toronto, Toronto 2013, p. 11.

het aspect van taalgebruik en enkel de nadruk legt op de duidelijkheid van de rechtsnorm die onderdeel uitmaakt van een wettelijk samenhangend stelsel. Dit is opvallend aangezien (het juiste) taalgebruik juist essentieel is in het slagen van de communicatie tussen wet(gever) en burgers.

Raz is eveneens van mening dat het gedrag van burgers alleen dan kan worden gestuurd, indien wetgeving ten minste voldoet aan het beginsel van duidelijkheid.[299] Anders dan Fuller, neemt Raz het aspect van taal wel mee. Volgens Raz impliceert het beginsel dan ook dat in elk geval vage, onnauwkeurige en dubbelzinnige wetgeving moet worden voorkomen.

Coremans en Van Damme betogen dat het beginsel van duidelijkheid een direct uitvloeisel is van de rechtsstaatgedachte.[300] Volgens dit beginsel moeten wettelijke normen duidelijk worden geformuleerd, zodat wetgeving voor het ruimst mogelijke publiek leesbaar én begrijpelijk is. De tekst van een wettelijke regeling moet burgers een duidelijke richtlijn bieden om te achterhalen wat hun exacte rechtspositie is. Een duidelijke wettekst voorkomt eveneens dat burgers voor het bepalen van deze rechtspositie een beroep op een derde moeten doen. Bovendien bewerkstelligt een duidelijk geredigeerde wetsbepaling dat de betekenis en de draagwijdte van een wettelijk norm niet worden beïnvloed door onzekere factoren, aldus de auteurs. Duidelijke wetgeving impliceert volgens de auteurs een goede woordkeuze, het hanteren van eenvoudige terminologie en degelijk taalgebruik, evenals een systematische indeling van wetgeving.

Bij het opstellen van wetgeving zal volgens Coremans en Van Damme dan ook rekening moeten worden gehouden met de volgende punten:[301]

- in een wettelijke regeling op te nemen normen dienen te worden geformuleerd in een zo breed mogelijk verstaanbare taal, waarbij rekening wordt gehouden met de hoedanigheid van de normadressaat;
- voorkomen moet worden dat in een regeling complexe zinnen worden geformuleerd die in alle mogelijke gevallen beogen te voorzien;
- voorkomen moet worden dat een regeling zeer gedetailleerd is uitgewerkt, dan wel juist overmatig vereenvoudigd is;
- voorkomen moet worden dat binnen een regeling algemene regels worden gesteld, waarop vervolgens weer vele specifieke uitzonderingen worden gemaakt;
- in een regeling opgenomen begrippen dienen te worden gebruikt in hun gewone en door het gebruik verkregen betekenis. Indien evenwel binnen een wettelijke regeling aan begrippen juist een afwijkende betekenis moet worden

299. J. Raz 2009, p. 213.
300. Coremans & Van Damme 2001, p.103. De auteurs spreken niet over het beginsel van duidelijke wetgeving, maar over het beginsel van duidelijke regelgeving. Gegeven de benaming, richten deze beginselen zich niet alleen tot de formele wetgever, maar tevens tot andere overheidsorganen die belast zijn met het uitvaardigen van regels.
301. Coremans & Van Damme 2001, p.114. In zekere zin betreffen deze punten de techniek van wetgeving.

gegeven, moeten deze begrippen zodanig worden gedefinieerd dat deze géén aanleiding tot verwarring kunnen geven;
– de wetgever moet terughoudend zijn met het gebruik van verwijzingen in een wettelijke regeling, aangezien verwijzingen problemen kunnen geven bij de uitleg van het doel van de desbetreffende regeling. Een logische ordening van de bepalingen van een regeling kan de noodzaak tot verwijzingen reduceren.

Coremans en Van Damme leggen hiermee bij de invulling van het beginsel van duidelijkheid de nadruk op de leesbaarheid en de begrijpelijkheid. Deze aan wetgeving te stellen voorwaarden gelden onverminderd indien wetgeving als beleidsinstrument wordt ingezet. Het argument dat wetgeving weliswaar onduidelijk is voor normadressaten, maar wel voor het bestuur dat de desbetreffende wetgeving moet toepassen, vindt volgens de auteurs geen steun in het recht.[302]

3.3.2 Beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek

Het aspect van het juiste gebruik van taal staat centraal binnen een van de door Van der Vlies geformuleerde algemene beginselen van behoorlijke wetgeving. Van der Vlies betoogt dat het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek voorschrijft dat wettelijke regelingen begrijpelijk moeten zijn.[303] Het kunnen begrijpen van wetgeving kan worden vergroot aan de hand van gebruik van duidelijke woorden én het hanteren van een duidelijke structuur.

Met name de terminologische duidelijkheid van een wettelijke regel kan een juiste toepassing daarvan bevorderen en daarmee de voorspelbaarheid van het handelen door zowel burgers als overheid vergroten.[304] Deze duidelijkheid kan onder meer worden bewerkstelligd door een juiste woordkeuze en door eenheid in terminologie te hanteren. Overigens wordt de voorspelbaarheid van het gedrag van burgers en overheid groter naarmate een wettelijke norm preciezer in een wettelijke regeling is geformuleerd, aldus Van der Vlies.[305]

Met betrekking tot de vereiste duidelijkheid van de wettelijke structuur stelt Van der Vlies dat deze duidelijkheid met name wordt bepaald door de volgorde van de hoofdstukken, de volgorde van de bepalingen en de wijze waarop naar andere wettelijke bepalingen wordt verwezen.[306]

Het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek impliceert volgens Van der Vlies geenszins dat wettelijke regelingen zonder nadere toelichting voor iedereen begrijpelijk moeten zijn. Het is namelijk volgens haar onmogelijk dat wetgeving – die bijvoorbeeld ziet op zeer gespecialiseerde onderwerpen – daadwerkelijk door iedereen kan worden begrepen.

302. Coremans & Van Damme 2001, p. 114.
303. Van der Vlies 1984, p.192; Van der Vlies 1991, p. 168.
304. Van der Vlies 1984, p. 201.
305. Van der Vlies 1991, p. 173.
306. Van der Vlies 1991, p. 168.

Ook in de strafrechtelijke literatuur komt het beginsel van duidelijkheid terug.[307] Zo stelt Visser dat het beginsel impliceert dat binnen strafwetgeving vage termen, zeer gecompliceerde zinsconstructies, gebrek aan eenheid in terminologie, ondoorzichtig gelede normstellingen en onduidelijke rubriceringen moeten worden vermeden.[308] De voorspelbaarheid van een wettelijke regeling kan volgens de auteur met name worden vergroot door bij het opstellen van wetgeving aandacht te besteden aan de systematiek van een wettelijke regeling, evenals aan een nauwkeurige formulering van strafrechtelijke normstelling.
Nan stelt dat bij onduidelijke wetgeving een onderscheid moet worden gemaakt tussen semantische en wetssystematische onduidelijkheid. Van semantische onduidelijkheid is sprake als de bewoordingen van een wettelijke strafbepaling voor onduidelijkheid zorgen. Bij wetssystematische onduidelijkheid is een wettelijke strafbepaling juist onduidelijk door de verhouding met andere (straf)bepalingen.[309]

3.3.3 Beginsel van doorzichtigheid

Specifiek voor belastingwetgeving formuleren De Kam en Van Herwaarden een aantal beginselen waaraan goede fiscale wetgeving moet voldoen. Niet duidelijk is op te maken wat de auteurs exact onder 'goede' fiscale wetgeving verstaan. Het door de auteurs aangehaalde beginsel van doorzichtigheid schrijft voor dat fiscale wetgeving begrijpelijk moet zijn. Dat houdt volgens de auteurs in dat de rechten en de verplichtingen van belastingplichtigen ondubbelzinnig in de wet moeten worden vastgelegd.[310] Fiscale wetgeving in Nederland voldoet niet aan dit beginsel, omdat in de visie van de auteurs sprake is van een groot aantal afzonderlijke heffingen. Bovendien zijn fiscale wettelijke bepalingen vaak onderling slecht op elkaar afgestemd. Als ik de auteurs goed begrijp, proberen zij hiermee te betogen dat het fiscale wetgevingsbestand het belastingplichtigen feitelijk onmogelijk maakt de voor hen geldende fiscale normstelling op te sporen. Echter, dit aspect ziet meer op de leesbaarheid van wetgeving. Dit neemt evenwel niet weg dat de door hen gestelde voorwaarden – te weten: duidelijke bepalingen omtrent fiscale rechten en verplichtingen én onderlinge afstemming fiscale wetgeving – voor een nadere invulling van de kwaliteitseis bruikbaar zijn.

3.3.4 Beginsel van niet tegenstrijdige wetgeving

Naast het beginsel van duidelijke wetgeving, formuleert Fuller het beginsel dat wetgeving onderling niet tegenstrijdig mag zijn.[311] Dit beginsel ziet zowel op de

307. Mijn onderzoek richt zich op het vinden van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor specifiek fiscale wetgeving. Daartoe lijkt het mij relevant om te onderzoeken welke voorwaarden op het punt van duidelijkheid worden gesteld aan strafwetgeving, welke wetgeving eveneens ingrijpende gevolgen voor burgers kan hebben.
308. M. Visser, *Zorgplichtbepalingen in het strafrecht*, Gouda Quint, Deventer 2001, p. 77.
309. J.S. Nan, *Het lex certa-beginsel*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011, p. 156.
310. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 77. Ik merk op dat beide auteurs het niet hebben over 'beginselen', maar over 'eisen'. Gegeven het doel en de strekking van deze eisen en gelet op de overzichtelijkheid van deze paragraaf, duid ik deze eisen aan als beginselen.
311. Fuller 1969, p. 65.

tegenstrijdigheid tussen wettelijke regelingen onderling als op de tegenstrijdigheid binnen een wettelijke regeling zelf.

Van Buggenhout en Debaene formuleren het wetgevingskwaliteitscriterium van 'onderlinge afstemming'. Dit criterium impliceert dat de wetgever moet voorkomen dat zowel binnen een wettelijke regeling zelf als tussen andere regelingen met hetzelfde onderwerp onderling een vorm van tegenstrijdigheid ontstaat.[312] Volgens de auteurs moet daarom ook gestreefd worden naar wetgeving die een harmonieuze eenheid vormt. Een dergelijke staat van wetgeving maakt het mogelijk om aan de hand van een systematische interpretatie wetgeving te kunnen begrijpen. Een samenhangend wettelijk systeem kan daarnaast een – abusievelijk – onduidelijke formulering van wetteksten of begrippen verduidelijken.

3.3.5 Beginsel van begrijpelijke wetgeving

Van Buggenhout en Debaene formuleren daarnaast het beginsel van begrijpelijke wetgeving. Dit beginsel impliceert dat wetteksten voldoende duidelijk én eenduidig moeten worden geformuleerd.[313] Hiermee stellen auteurs aan wetgeving in wezen de eis van duidelijkheid en eenduidigheid. De begrijpelijkheid van een wettekst wordt volgens de auteurs onder meer vergroot door het gebruik van een bondige, heldere en zakelijke schrijfstijl, door het uniform gebruik van termen en door het aanbrengen van een systematische indeling in de wet.[314] Mijns inziens kunnen dergelijke aan wetgeving te stellen voorwaarden slechts de leesbaarheid van wetgeving vergroten. Ik betwijfel of deze voorwaarden eveneens het inzicht in de werking van wettelijke regelingen kunnen vergroten.

Als antwoord op de vraag voor wie wetgeving dan begrijpelijk moet zijn, stellen Van Buggenhout en Debaene dat het in géén geval zo mag zijn dat wetgeving enkel met het oog op juristen wordt geschreven. Voorkomen moet worden dat burgers bij de uitleg van wettelijke regelingen te afhankelijk worden van juristen.[315] Opvallend is dat de auteurs daarbij niet de mogelijkheid bespreken dat een dergelijke afhankelijkheid kan worden voorkomen doordat de overheid deze burgers nadere informatie verschaft omtrent de toepassing van wettelijke regelingen.

3.3.6 Beginsel van eenvoud

De Kam en Van Herwaarden formuleren voorts het beginsel van eenvoud.[316] Dit beginsel houdt in dat de naleving én de handhaving van belastingwetgeving

312. B. van Buggenhout & S. Debaene, 'Hoe het gebruik van juridische informatica de kwaliteit van wetgeving kan bevorderen', in: S. Debaene & B. van Buggenhout (red.), *Informatietechnologie en de kwaliteit van wetgeving*, Intersentia Rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 2000, p. 68.
313. Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 69.
314. Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 72.
315. Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 70.
316. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 77.

zo weinig mogelijk kosten – voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst – moet meebrengen. Dit impliceert dat ingewikkelde – dat wil zeggen niet eenvoudige – belastingwetgeving zoveel mogelijk moet worden voorkomen, omdat dergelijke wetgeving juist tot hoge kosten leidt. Ingewikkelde belastingwetgeving doet zich met name voor, indien de overheid belastingheffing inzet als beleidsinstrument. [317] De auteurs laten aldus de mate van eenvoud van belastingwetgeving afhangen van het kostenplaatje dat daaraan vastzit. Kennelijk is dus niet relevant in hoeverre belastingwetgeving door belastingplichtigen kan worden begrepen.

De Kam en Van Herwaarden benadrukken dat het aspect van kosten met name van belang is ten aanzien van fiscale wetgeving die in zekere mate van fraude uitlokt. Dergelijke wetgeving kan slechts tegen zeer hoge overheidskosten worden gecontroleerd.[318] Ik betwijfel ten zeerste of dit aspect – de door de overheid te maken kosten – wel een rol mag spelen bij de beoordeling in hoeverre fiscale wetgeving voor belastingplichtigen als eenvoudig kan worden gekwalificeerd. Het door De Kam en Van Herwaarden geformuleerde beginsel van eenvoud acht ik daarom niet bruikbaar ten behoeve van een invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor specifiek fiscale wetgeving.

3.3.7 Beginsel van de normatieve draagwijdte

Naast de beginselen van onderlinge afstemming en begrijpelijke wetgeving formuleren Van Buggenhout en Debaene het beginsel van de normatieve draagwijdte.[319] Dit beginsel beoogt te voorkomen dat juridische, niet relevante bepalingen in wettelijke regelingen worden opgenomen. Dergelijke bepalingen maken het in de visie van de auteurs namelijk voor burgers zeer moeilijk om hun rechtspositie aan de hand van de tekst van de wet te kunnen achterhalen. Mij is niet duidelijk of de auteurs ook afwijzend staan tegenover het opnemen van zinsneden die weliswaar geen normatieve waarde hebben, maar wel doel en strekking van een wettelijke regeling kunnen verduidelijken.

3.3.8 Beginsel van voorspelbaarheid

Sebus beschouwt het beginsel van voorspelbaarheid als een van de algemene beginselen van wetgeving.[320] Volgens de auteur houdt dit beginsel onder meer in dat overheidsoptreden voor de burger voorspelbaar moet zijn.[321] Dit is niet alleen van belang bij strafwetgeving, maar ook bij wetgeving waarbij sprake is van een financiële impact voor burgers. Indien dergelijke wetgeving gepaard gaat met overheidsoptreden – bijvoorbeeld bij belastingheffing – dan is het noodzakelijk dat burgers de rechtmatigheid van dat overheidsoptreden kunnen toetsen. Burgers dienen alsdan aan de hand van de wettelijke regeling te kunnen toetsen of het daarmee samenhangende overheidsoptreden inderdaad plaatsvindt

317. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 77.
318. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 78.
319. Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 69.
320. Sebus 1984, p. 20.
321. In dit onderzoek spreek ik echter over de 'voorzienbaarheid van overheidsoptreden'.

conform de aan de overheid toegekende wettelijke bevoegdheden. Daarvoor is van belang dat deze burgers beschikken over die kennis van wetgeving die voor de desbetreffende situatie relevant is. Onduidelijke, onoverzichtelijke en ingewikkelde wetgeving is daarbij uit den boze. Dergelijke wetgeving vergroot immers de macht van de overheid ten opzichte van burgers, aldus Sebus.[322]

Naast de voorzienbaarheid van overheidsoptreden strekt het beginsel zich ook uit tot de voorspelbaarheid van de uit een wettelijke regeling voortvloeiende rechtsgevolgen.[323] Volgens Sebus weegt dit beginsel zwaarder naarmate de burger ten gevolge van zijn handelen meer verstrekkende rechtsgevolgen in het leven roept. Van belang is daarom ook dat de bewoordingen van wettelijke regelingen in elk geval door burgers kunnen worden begrepen.[324]

Met de invulling van het beginsel van voorspelbaarheid geeft Sebus in mijn ogen een treffende invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving. Daarbij gaat het om een invulling die beoogt de voorzienbaarheid van belastingheffing te waarborgen. Helaas is uit de invulling van Sebus niet goed op te maken welke voorwaarden daartoe aan wetgeving in het algemeen en fiscale wetgeving in het bijzonder moeten worden gesteld.

3.3.9 Beginsel van consistente toepassing van wetgeving

Fuller hanteert als uitgangspunt dat wetgeving moet worden toegepast op een wijze die overeenkomt met de inhoud van de desbetreffende wetgeving.[325] Dit uitgangspunt ziet evenwel niet zozeer op wetgeving zelf, maar eerder op de toepassing daarvan door het bestuur en de rechter.[326] Dit is kennelijk ook wat Sebus bedoelt met het beginsel van voorspelbaarheid.[327] Volgens Fuller is het daarom noodzakelijk dat ook het bestuur en de rechterlijke macht omwille van een juiste taakvervulling worden geleid door een duidelijk, stabiel en coherent wettelijk kader. Dit is overigens ook het standpunt dat het kabinet-Lubbers III in de nota Zicht op wetgeving huldigt: wetgeving behoort niet alleen eenvoudig, duidelijk en toegankelijk te zijn voor degenen die met wetgeving worden geconfronteerd (burgers), maar eveneens voor degenen die deze wetgeving moeten toepassen (bestuur en rechter).[328]

322. Sebus 1984, p. 21.
323. Sebus 1984, p. 20.
324. Sebus 1984, p. 56.
325. Fuller 1969, p. 81.
326. Popelier 1997, p. 207.
327. In dit onderzoek spreek ik echter over de 'voorzienbaarheid van overheidsoptreden'.
328. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.

3.3.10 Beginsel van toegankelijke regelgeving

Popelier leidt uit het algemene beginsel van rechtszekerheid een aantal algemene beginselen van behoorlijke wetgeving af.[329] Tot die beginselen rekent Popelier het beginsel van toegankelijke regelgeving. Dit beginsel houdt in dat een burger a) moet weten dat er regelgeving – waaronder wetgeving – bestaat die relevant is voor zijn situatie, b) deze regelgeving kan vinden én c) de inhoud van deze regelgeving kan begrijpen.[330]

Indien regelgeving aan dit beginsel voldoet, is het volgens Popelier voor een burger mogelijk om de rechtsgevolgen van zijn (voorgenomen) handelen te voorspellen en eventueel zijn handelen daarop aan te passen. Aldus lijkt doel en strekking van dit beginsel volledig samen te vallen met hetgeen het kabinet-Lubbers III beoogde te bereiken met het stellen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.[331]

Het beginsel van toegankelijke regelgeving wordt vervolgens door Popelier in de volgende deeleisen geconcretiseerd, waarbij aan wetgeving bepaalde eisen worden gesteld:[332]

a. *eis van behoorlijke bekendmaking*: een regeling wordt zodanig bekendgemaakt dat deze als authentieke versie kan dienen bij de naleving door burgers, bij de toepassing door het bestuur en bij de toetsing en de interpretatie door de rechter. Wetgeving die niet is bekendgemaakt op de daartoe – wettelijk – voorgeschreven wijze kan immers niet rechtsgeldig verbindend zijn.[333]

b. *eis van voldoende duidelijk geformuleerde regelgeving*: regelgeving wordt inhoudelijk zodanig duidelijk geformuleerd én gepresenteerd, dat deze burgers oriëntatiepunten biedt om rechtsgevolgen te voorspellen en juridische argumenten levert om een bepaalde handelingsstrategie op te zetten.

c. *eis van een coherente ordening van regelgeving*: regelgeving is voldoende coherent geordend, zowel naar inhoud als naar voorrangsregels.

De onder a) vermelde eis van behoorlijke bekendmaking betreft feitelijk de eis van kenbaarheid.[334] Kenbaarheid van wetgeving impliceert dat burgers op de hoogte zijn – of kunnen zijn – van het bestaan van wetgeving die voor hun

329. Popelier 1997, p. 609. Ook voor de door Popelier geformuleerde beginselen geldt, dat deze zich niet alleen tot de formele wetgever richten, maar eveneens tot andere overheidsorganen die zijn belast met het uitvaardigen van regelgeving.
330. Popelier 1997, p. 501.
331. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.
332. Popelier 1997, p. 610; P. Popelier, 'De kwaliteit van de wet: over de opsomming en classificatie van kwaliteitseisen in een leer van "beginselen van behoorlijke regelgeving"', in: S. Debaene & B. van Buggenhout (red.), *Informatietechnologie en de kwaliteit van wetgeving*, Intersentia Rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 2000, p. 19.
333. Popelier 1997, p. 219.
334. Zie eveneens Van der Vlies 1991, p. 170. Van der Vlies betoogt dat de eis van kenbaarheid in elk geval meebrengt dat wetgeving op de daartoe voorgeschreven wijze wordt gepubliceerd.

situatie relevant is.[335] Dit aspect ziet met name op de waarborg van het geldend recht als geheel.[336]

De vraag moet worden gesteld of het louter publiceren van wetgeving voldoende is om aan de door Popelier geformuleerde eis van toegankelijkheid te voldoen. In een dergelijke visie gaat men ervan uit dat burgers regelmatig de desbetreffende officiële publicatiebladen raadplegen. Ik betwijfel of dat in de werkelijkheid ook het geval is en vind daarvoor steun bij Oldenziel. Hij stelt dat burgers veelal niet op de hoogte zijn van het bestaan van wetgeving die juist voor hen van belang is.[337] En voor zover burgers al mochten beschikken over relevante wetskennis, dan is volgens Oldenziel deze kennis veelal niet ontleend aan de wetgeving zelf, maar aan informatie die daartoe door (overheids)instanties is verstrekt.[338]

Wat het belastingrecht betreft, kan worden betoogd dat de kenbaarheid met name in gevaar wordt gebracht door de grote hoeveelheid fiscale wet- en regelgeving. Voor belastingplichtigen is het veelal feitelijk onmogelijk geworden om hun fiscale verplichtingen te kennen en hun handelen daarop af te stemmen.[339] De bescherming die de wet hen moet bieden bij de inbreuk op hun eigendomsrecht wordt aldus ondermijnd. Kortmann voegt hieraan toe dat met name de gelede normstelling binnen de belastingwetgeving ertoe heeft geleid dat belastingwetgeving een 'ondoordringbaar oerwoud' is geworden. Hierdoor ontstaat volgens Kortmann strijdigheid met het uitgangspunt dat eenieder geacht wordt de wet te kennen én zelfs met de gedachte dat eenieder geacht wordt de wet te kunnen kennen.[340] Daarentegen merkt Gribnau op dat het juist een voordeel kan zijn indien bepaalde wetgeving niet – of minder goed – voor iedereen kenbaar is, maar enkel voor die burgers op wie de desbetreffende wetgeving toepassing moet vinden.[341] Dan worden de overige burgers niet lastiggevallen met voor hen niet relevante wetgeving.

335. Popelier 1997, p. 218; Van Aeken 2008, p. 152. Van Aeken maakt een onderscheid tussen kenbaarheid sensu stricto (de waarschijnlijkheid dat de inhoud van de wet is gekend door de burgers en eventuele intermediaire instanties) en kenbaarheid sensu lato (waaronder het gehele domein van begrijpbaarheid van de wet valt, inclusief duidelijkheid en eenvoud). Kenbaarheid van wetgeving wordt in de literatuur zowel als een dimensie van rechtszekerheid beschouwd, als gerekend tot een van de beginselen van behoorlijke wetgeving. Zie onder meer Van der Vlies 1991, p. 170 en Popelier 1997, p. 609.
336. Oldenziel 1998, p. 19.
337. Oldenziel 1998, p. 183.
338. Oldenziel betoogt op p. 203 dat de *feitelijke* rechtszekerheid die een burger heeft niet alleen wordt bepaald door de mate van rechtszekerheid die het recht – bijvoorbeeld de wet zelf – verschaft, maar eveneens door de kennis die een burger over het recht bezit.
339. P.A. Mackaaij, 'Het streven naar legaliteit in het belastingrecht', *WFR* 1980/341; Van Aeken 2008, p. 154.
340. C.A.J.M. Kortmann, 'Behoorlijke wetgeving', in: *Regel en praktijk*, Tjeenk Willink, Zwolle 1979, p. 72.
341. J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB*, Kluwer, Deventer 2006, p. 41.

3.3.11 Tussenconclusie

Hiervóór heb ik een aantal in de literatuur beschreven beginselen van behoorlijke wetgeving besproken die – gelet op hun inhoud – raakvlakken hebben met de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, dan wel deze kwaliteitseis overlappen. Net als voor de in de literatuur gebruikte begrippen 'eenvoud', 'duidelijkheid' en 'toegankelijkheid', geldt voor de hiervoor besproken beginselen dat deze niet eenduidig zijn ingevuld en elkaar deels overlappen. Voor een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid is dan ook met name van belang welke voorwaarden vanuit deze beginselen aan wetgeving worden gesteld. Uit mijn onderzoek blijkt dat vanuit de hiervoor besproken beginselen de volgende voorwaarden aan wetgeving kunnen worden gesteld op het punt van duidelijkheid:[342]

- wettelijke regelingen dienen eenduidig – oftewel: ondubbelzinnig – te worden geformuleerd;
- wettelijke regelingen dienen nauwkeurig, maar niet te gedetailleerd te worden geformuleerd;
- de formulering van een wettelijke regeling is afgestemd op de status van de normadressaten;
- de bepalingen in een wettelijke regeling dienen logisch te worden geordend;
- wettelijke regelingen dienen onderling op elkaar te zijn afgestemd;
- wettelijke regelingen dienen te worden toegelicht op een daartoe geschikte wijze.

3.4 INVULLING KWALITEITSEIS VANUIT HET ASPECT VAN RECHTSZEKERHEID

Uit de nota Zicht op wetgeving blijkt duidelijk dat het kabinet-Lubbers III bij het formuleren van de wetgevingskwaliteitseisen het rechtszekerheidsbeginsel voor ogen stond. Zo wordt onder meer in de nota opgemerkt dat wetgeving onmisbaar is voor het verschaffen van rechtszekerheid[343] en dat wetgeving daarom in overeenstemming moet zijn met het rechtszekerheidsbeginsel.[344] Met name de overzichtelijkheid van wetgeving draagt daaraan bij.[345] Daarentegen blijkt gedetailleerdheid van wetgeving de rechtszekerheid juist te schaden, zoals wordt gesteld in de nota.[346]

Betoogd kan worden dat een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid daarom in elk geval dient samen te vallen met de eisen die vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan wetgeving worden gesteld. Hierna onderzoek ik welke eisen daartoe in de literatuur aan (fiscale) wetgeving worden gesteld op het aspect van duidelijkheid. In paragraaf 3.4.2

342. Ik merk op dat een aantal van de daarbij te stellen voorwaarden – waaronder die van een duidelijke wetssystematiek – ook werd gesteld in de literatuur betreffende de afzonderlijke begrippen.
343. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 7.
344. Nota Zicht op wetgeving 1991, p.15 en 24.
345. Nota Zicht op wetgeving 1991, p.16 en 29.
346. Nota Zicht op wetgeving 1991, p.30.

onderzoek ik het aspect dat burgers aan de hand van het geldend recht hun (fiscale) rechtspositie moeten kunnen bepalen. In paragraaf 3.4.3 bespreek ik – specifiek ten behoeve van de voorzienbaarheid van belastingheffing – in hoeverre ingevolge het rechtszekerheidsbeginsel het optreden van de Belastingdienst voorzienbaar moet zijn.

Voordat ik de daartoe relevante literatuur onderzoek, bespreek ik eerst in hoeverre wetgeving binnen de huidige – dynamische en internationaal georiënteerde – maatschappij haar waarborgfunctie nog kan vervullen (paragraaf 3.4.1). Van oudsher is men immers van mening dat juist wetgeving burgers de vereiste rechtszekerheid kan verschaffen. De vraag is of dit heden ten dage daadwerkelijk nog het geval is.

3.4.1 De waarborgfunctie van wetgeving

Popelier betoogt dat het beginsel van rechtszekerheid veronderstelt dat binnen een rechtsstaat een rechtsbestel (regelgevend kader) bestaat.[347] Daarbij gaat het om een rechtsbestel dat zodanig is ingericht, dat burgers op grond hiervan een persoonlijk beslissingsmodel kunnen construeren. Een dergelijk rechtsbestel moet daartoe voldoende duidelijk, begrijpelijk én precies zijn.[348] Van oudsher is men van mening dat juist wetgeving burgers de vereiste rechtszekerheid kan verschaffen.[349] Wetgeving zou daarom ook een centrale positie moeten innemen binnen een rechtsbestel. Logischerwijs zou dit dan impliceren dat aan wetgeving – evenals aan het rechtsbestel zelf – dezelfde eisen moeten worden gesteld. Dat wil zeggen dat wetgeving voldoet aan de eis van duidelijkheid, begrijpelijkheid en precisie.[350]

Popelier trekt evenwel in twijfel of vandaag de dag wetgeving nog wel een dergelijke centrale positie mag innemen. Volgens de auteur kan wetgeving in de huidige maatschappij burgers feitelijk niet meer de vereiste rechtszekerheid bieden.[351] Indien de overheid wetgeving in overeenstemming wil brengen met de steeds veranderende maatschappij, dan impliceert dit logischerwijs dat de frequentie van wetswijzigingen moet worden verhoogd. Dit brengt de bestendigheid van wetgeving en daarmee ook de vereiste rechtszekerheid in gevaar. De onmogelijkheid voor de wetgever om van tevoren maatschappelijke veranderingen te voorzien, impliceert in deze visie dat wetgeving een minder geschikt instrument is voor overheidsregulering en het waarborgen van de rechtspositie van burgers.[352]

Dit ongewenste gevolg kan volgens Popelier worden voorkomen door bijvoorbeeld in wetgeving open normen op te nemen.[353] Bij het gebruik van open

347. Popelier 2000, p. 19.
348. Popelier 2000, p. 20; Van der Vlies 1984, p. 207; Van der Vlies 1991, p. 173.
349. Oldenziel 1998, p. 101.
350. Vgl. W. Leisner, 'L'état de droit – une contradiction?', in: M. Waline (red.), *Recueil d'études en hommage à Charles Eisenmann*, Cujas, Parijs 1977, p. 71.
351. Popelier 1997, p. 109.
352. De toekomst van de nationale rechtsstaat 2002, p. 239.
353. P. Popelier 1997, p. 118.

normen vindt de invulling van de door de overheid op te leggen rechtsnorm feitelijk plaats door het bestuur en de rechter.[354] Veelvuldige wetswijzigingen die de rechtsnorm in overeenstemming moet brengen met de maatschappelijke realiteit kunnen dan ook achterwege blijven. Popelier merkt op dat – niettegenstaande de flexibiliteit – bij het gebruik van open normen niet uit het oog mag worden verloren dat het voor burgers veelal lastiger zal zijn om hun rechtspositie te bepalen. De tekst van de wet biedt burgers daartoe bij het gebruik van open normen minder bruikbare aanknopingspunten.[355] Bij het gebruik van open normen is het voor het kunnen begrijpen van wetgeving dus noodzakelijk dat burgers eveneens op de hoogte zijn van de invullingen van desbetreffende open normen in de bestuurlijke praktijk en de jurisprudentie. Ook vanuit dit standpunt bezien, is het pleitbaar dat wetgeving binnen een rechtsbestel niet langer een centrale positie mag innemen.

Indien men evenwel het standpunt huldigt dat wetgeving binnen een modern rechtsbestel nog steeds een centrale positie behoort in te nemen, moet men ervoor waken dat wetgeving niet altijd de rechtspositie van burgers in voldoende mate kan waarborgen. Het is immers niet zo dat een wettelijke regeling – die vooraf in abstracto wordt opgesteld – zo duidelijk kan zijn geformuleerd, dat de toepassing van de regeling op een bepaalde situatie kan plaatsvinden door louter deductief interpreteren van de wettelijke regeling. Dit zou impliceren dat burgers volledig kunnen vertrouwen op de tekst van de wet en aan de hand van de wettekst zelf de rechtsgevolgen van hun gedrag kunnen voorspellen.[356] In deze visie lijkt men te veronderstellen dat eveneens de rechter de wet letterlijk toepast. Daarbij wordt echter voorbijgegaan aan de veelal noodzakelijke interpretatie door de rechter van de wet. De tekst van de wet kan immers alleen worden begrepen in onder meer de context van de wettelijke regeling en in verhouding tot aangrenzende regelingen.[357]

Gegeven bovenstaande kanttekeningen bij de rol van wetgeving binnen een rechtsbestel vraag ik mij af of het überhaupt nog wel zinvol is om vanuit het rechtszekerheidsbeginsel op zoek te gaan naar eisen waaraan (fiscale) wetgeving op het punt van duidelijkheid moet voldoen. Om deze vraag te kunnen beantwoorden is het relevant zicht te krijgen op wat de achtergrond is geweest om over te gaan tot het formuleren van wetgevingskwaliteitseisen. Eén van de redenen die daartoe in de nota Zicht op wetgeving wordt gegeven, is de omstandigheid dat de overheid vaak maatschappelijke processen niet goed kon doorgronden en dat wetgeving daarom ook tekortschoot.[358] Met name dit punt vormt in de literatuur een argument om te stellen dat wetgeving binnen een modern rechtsbestel een minder geschikt instrument is.[359] Volgens de nota Zicht op wetgeving doen dergelijke tekortkomingen evenwel niets af aan de centrale

354. In paragraaf 3.4.2.1 ga ik nader in op het gebruik van open normen in wetgeving.
355. P. Popelier 1997, p. 118.
356. P. Popelier 1997, p. 139.
357. C.E. Smith, 'Het woord als grenswachter: functies van taalkundige interpretatie voor de rechtsvinding', *RMThemis* 2009, afl. 2, p. 61-72.
358. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 15.
359. De toekomst van de nationale rechtsstaat 2002, p. 239; Popelier 1997, p. 109.

positie van wetgeving binnen een rechtsbestel. Volgens het kabinet-Lubbers III blijft wetgeving de ruggengraat van de rechtsstaat vormen.[360] Wetgeving blijft daarom noodzakelijk voor het waarborgen van essentiële belangen en voor de effectuering van een belangrijk deel van het overheidsbeleid. Juist door kwaliteitseisen te formuleren zouden dergelijke tekortkomingen van wetgeving kunnen worden voorkomen en/of worden gerepareerd, aldus dit kabinet. Het antwoord op mijn vraag kan dan ook niet anders zijn dat een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor (fiscale) wetgeving vandaag de dag nog steeds noodzakelijk is.

3.4.2 Duidelijkheid omtrent rechtspositie

De literatuur hanteert als uitgangspunt dat het voor eenieder op voorhand duidelijk moet zijn wat zijn rechtspositie is.[361] Dit uitgangspunt veronderstelt dat de rechtspositie van een burger op eenduidige wijze uit het recht – waaronder wetgeving – moet kunnen worden afgeleid.[362] De mate van duidelijkheid die een burger omtrent zijn rechtspositie heeft, is volgens Oldenziel daarom ook afhankelijk van de mate waarin de wet hem deze duidelijkheid biedt.[363]

De mate waarin fiscale wetgeving belastingplichtigen duidelijkheid biedt omtrent hun fiscale rechtspositie, is volgens Gribnau en Meussen afhankelijk van de mate waarin deze wetgeving als duidelijk en eenvoudig kwalificeert.[364] Duidelijke en eenvoudige wetgeving maakt het voor burgers mogelijk om zich te oriënteren op het belastingrecht en de fiscale gevolgen van hun handelingen te voorzien.[365]

In deze paragraaf bespreek ik de voorwaarden die vanuit de literatuur aan wetgeving worden gesteld met het oog op het waarborgen van de (fiscale) rechtspositie van burgers.[366] Binnen deze literatuur kan een onderscheid worden gemaakt tussen voorwaarden die betrekking hebben op de formulering van normstellingen (3.4.2.1) en voorwaarden die zien op de wettelijke systematiek (paragraaf 3.4.2.2).

3.4.2.1 *Formulering normstelling*

De mate waarin een normadressaat aan wetgeving duidelijkheid omtrent zijn rechtspositie kan ontlenen, hangt in belangrijke mate af van de wijze waarop de in de wettelijke regeling opgenomen normstelling is geformuleerd. Indien deze normstelling nauwkeuriger is geformuleerd, dan is deze duidelijkheid in

360. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 12.
361. Oldenziel 1998, p. 18; Verlinden 2010, p. 68.
362. Bruijsten stelt daarom ook aan (fiscale) wetgeving de eis dat deze in elk geval volledig is; C. Bruijsten, 'De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving', *WFR* 2002/715.
363. Oldenziel 1998, p. 17 en 27. Oldenziel verstaat onder rechtspositie het geheel van rechten en plichten dat een rechtssubject op een bepaald moment heeft.
364. J.L.M. Gribnau & G.T.K. Meussen, 'Rechtszekerheid en de Wet IB 2001 (I)', *MBB* 2002/251.
365. J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en ethiek: De ethische dimensie van tax planning', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2013, p. 537.
366. De te bespreken voorwaarden zijn onverkort van belang voor de (fiscale) rechtspositie van bedrijven en organisaties.

de regel groter dan in het geval de wetgever bij het formuleren gebruik heeft gemaakt van abstracte bewoordingen.[367] Hierna bespreek ik de literatuur, waarin wordt ingegaan op de modi waarop de wetgever (fiscale) normstellingen kan formuleren.

Nauwkeurige normstelling
Door een wettelijke regeling zo nauwkeurig mogelijk te formuleren, voorkomt de wetgever dat de regeling mogelijk een groter toepassingsbereik krijgt dan de bedoeling is. Indien de wetgever voor een scherpe normstelling kiest, dan zijn in de normstelling onder meer het rechtsfeit en de rechtsgevolgen nauwkeurig omschreven. Op deze wijze ontneemt een nauwkeurige normstelling de onzekerheid die bij burgers kan bestaan omtrent het al dan niet van toepassing zijn van een regeling in hun situatie.[368] Van Ommeren betoogt dat het nauwkeurig formuleren van wettelijke regelingen weliswaar is aan te merken als een ideaal, maar dat dit geenszins een verplichting is die voortvloeit uit het positieve recht.[369]

Voor wat fiscale wetgeving betreft, kan een nauwkeurige fiscale normstelling belastingplichtigen duidelijkheid bieden omtrent de hoogte van de verschuldigde belasting.[370]
Van Leijenhorst duidt dit aan als de eis van zekerheid en bepaaldheid.[371] Om aan deze eis te kunnen voldoen, is het volgens Van Leijenhorst noodzakelijk dat in fiscale regelingen alle materiële elementen van de belastingschuld worden opgenomen. Bovendien moeten deze essentialia zodanig nauwkeurig worden geformuleerd dat hierover bij de toepassing van een fiscale regeling geen discussie kan ontstaan tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen.

Een nauwkeurig geformuleerde wettelijk normstelling lijkt op het eerste gezicht een gunstig effect uit te oefenen op de mate van duidelijkheid omtrent de rechtspositie. Oldenziel merkt evenwel op dat in veel gevallen een sterk gespecificeerde normstelling juist ertoe kan leiden dat wetgeving als ingewikkeld wordt ervaren. Alsdan heeft een nauwkeurige normstelling juist een negatieve uitwerking op de duidelijkheid.[372] Overigens biedt een nauwkeurige normstelling in vergelijking tot een in meer of mindere mate abstractere normstelling de rechter minder ruimte voor een 'creatieve' interpretatie.[373]

Niettemin ziet Oldenziel, indien sprake is van een nauwkeurige en daardoor in sommige gevallen gedetailleerde normstelling, mogelijkheden om burgers duidelijkheid te verschaffen omtrent hun rechtspositie. Dit zou volgens de auteur

367. Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding: een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957 - 1 maart 1965,* FED, Amsterdam 1965, p. 121.
368. Vgl. Gribnau 2006, p. 37.
369. F.J. van Ommeren, 'Het legaliteitsbeginsel in het staats- en bestuursrecht: opkomst en ondergang van geïmpliceerde bevoegdheden?', *RMThemis* 2002, afl. 3, p. 125.
370. De Langen 1954, p. 372.
371. G.J. van Leijenhorst, 'De fiscale toekomst getoetst aan de beginselen van behoorlijke belastingheffing', *WFR* 1998/889.
372. Oldenziel 1998, p. 70.
373. Van der Vlies 1993, p. 47.

kunnen plaatsvinden door in de desbetreffende regeling schemateksten en/of beslissingstabellen op te nemen. Een schematekst presenteert een wettelijke regeling aan de hand van een met tekst gevuld schema. Bij een beslissingstabel worden daarentegen de in een wettelijke regeling voorkomende beslispunten overzichtelijk en samenhangend weergegeven. Dergelijke hulpmiddelen kunnen de burgers tegemoetkomen om de in een wettelijke regeling besloten rechtsnorm op te sporen en aldus duidelijkheid omtrent hun rechtspositie te verkrijgen, zo betoogt Oldenziel.[374] Ondanks de door Oldenziel voorgestelde tegemoetkomingen, is het mijns inziens veel belangrijker om in de situatie van complexe materie eerst te onderzoeken of deze materie – gegeven de complexiteit – zich überhaupt wel laat reguleren.

Van der Vlies betoogt dat in het geval van nauwkeurige wetgeving ook nog op een andere wijze duidelijkheid kan worden geboden, namelijk door het opnemen in een wettelijke regeling van uitzonderingen op een nauwgezette normstelling.[375] Mij lijkt deze benadering juist detaillering van een normstelling in de hand te werken met als gevaar dat wetgeving zo onoverzichtelijk en daardoor onduidelijk wordt dat deze evenmin door burgers kan worden begrepen.

Gegeven de door Oldenziel geconstateerde mogelijke negatieve uitwerking van een nauwkeurige normstelling op de duidelijkheid van de rechtspositie van de burger, kan men zich afvragen of de wetgever er niet vaker voor moet kiezen om normstellingen 'abstracter' te formuleren.[376] Deze vraag zal ik hierna aan de hand van de literatuur beantwoorden.

Abstracte normstelling

Scheltema betoogt dat het absoluut niet nodig is om wetgeving te formuleren voor alle denkbare gevallen. Volgens Scheltema is het voldoende dat een wet regels bevat die min of meer het karakter hebben van richtlijnen, dan wel van voorschriften die als uitgangspunten worden geformuleerd.[377] Ook Visser beschouwt het hanteren van een abstracte normstelling als een groot voordeel. Aan de hand van een abstracte normstelling kan wetgeving – al dan niet door rechterlijke tussenkomst – namelijk op meerdere situaties worden toegepast.[378] Hofstra beschouwt abstracte normstellingen voor fiscale wetgeving als een

374. Oldenziel 1998, p. 203.
375. I.C. van der Vlies, *Grenzen aan het recht*, Tjeenk Willink, Zwolle 1993, p. 49.
376. In de literatuur komt naast het begrip 'abstracte normstelling' eveneens het begrip 'vage normstelling' voor. Uit de literatuur valt evenwel niet eenduidig op te maken wat het exacte verschil tussen beide begrippen is. Ten behoeve van mijn onderzoek beschouw ik een normstelling als 'abstract', indien die normstelling niet als gedetailleerd kan worden gekenmerkt. Daarentegen beschouw ik een normstelling als 'vaag', indien onduidelijk is of de desbetreffende normstelling al dan niet op een bepaalde situatie toepassing moet vinden. Ter illustratie van dergelijke 'vage' normstellingen wijs ik op de termen 'voorwerpen van geringe waarde' (art. 3.30, lid 4, Wet IB 2001) en 'kosten en lasten in verband met het voeren van een zekere staat' (art. 3.14, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001).
377. Scheltema 1982, p. 90.
378. Visser 2001, p. 45.

groot voordeel.[379] Dergelijke normstellingen verlenen aan het recht immers de nodige flexibiliteit zonder dat steeds bij veranderende omstandigheden wetswijzigingen nodig zijn. Aldus wordt de bestendigheid van wetgeving bevorderd en daarmee de rechtszekerheid, aldus Hofstra.

Ik vraag mij af welke mate van abstractheid nog toelaatbaar is vanuit het oogpunt van rechtszekerheid. Voorkomen moet worden dat de reikwijdte van een abstracte normstelling zo ruim kan worden opgevat dat deze – door bijvoorbeeld bestuur en rechter – ook wordt toegepast op situaties die de wetgever juist niet voor ogen stonden. Nan betoogt, op het gebied van strafwetgeving, dat met name de wetsgeschiedenis op een abstracte norm de benodigde aanknopingspunten kan bevatten om daarbij de door de wetgever beoogde invulling van de normstelling te vinden.[380] Indien het voor de wetgever inderdaad niet mogelijk is om een scherpe duidelijke wettelijke norm te formuleren, bijvoorbeeld omdat de te regelen materie nog volop in ontwikkeling is, dan zal de parlementaire behandeling duidelijkheid moeten verschaffen omtrent doel en strekking van de desbetreffende wettelijke regeling.[381]

Gribnau en Meussen erkennen dat bijna elke wettelijke norm wel een bepaalde mate van onbepaaldheid kent. Dit is veelal het gevolg van de onvermijdelijke vaagheid van de gebruikte bewoordingen en van de complexiteit van de situaties waarop een wettelijke norm moet worden toegepast.[382] Niettemin pleiten Gribnau en Meussen ervoor dat de wetgever terughoudend moet zijn met het opnemen van abstracte normstellingen in fiscale bepalingen.[383] Met name in het geval van antimisbruikbepalingen moet de wetgever de normstelling juist duidelijk handen en voeten geven.[384] Het opnemen van abstracte normstellingen in antimisbruikbepalingen kan namelijk leiden tot onzekerheid bij belastingplichtigen. Daarbij gaat het met name om onzekerheid of hun handelingen door de antimisbruikbepalingen alsnog onder de wettelijke regeling worden gebracht.[385]

Geppaart wijst op een ander bezwaar dat samenhangt met het hanteren van abstracte normstellingen. Volgens de auteur gaat het gebruik van abstracte normstellingen veelal gepaard met een ruime mate van delegatiebevoegdheden. Daarbij wordt de abstracte norm uiteindelijk geconcretiseerd door het bestuur. Een dergelijke verschuiving van wetgevende bevoegdheden naar de uitvoerende macht acht Geppaart ongewenst.[386] Daartegen kan worden ingebracht dat in die situatie belastingplichtigen niettemin meer duidelijkheid – weliswaar door het bestuur – omtrent toepassing van een regeling wordt gegeven.

379. H.J. Hofstra, 'Belastingvereenvoudiging en belastingstructuur', in: *Van Dijck-Bundel*, FED, Deventer 1988, p. 209-210.
380. Nan 2011, p. 235.
381. Gribnau 2006, p. 43.
382. Gribnau & Meussen 2002.
383. Gribnau & Meussen 2002; Van Kreveld 1990, p. 194.
384. G.T.K. Meussen, 'Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving', *WFR* 2002/6479.
385. Gribnau 2006, p. 48.
386. Geppaart 1965, p. 121.

Betoogd kan worden dat noch een nauwkeurige noch een abstracte normstelling normadressaten feitelijk duidelijkheid kan bieden omtrent hun rechtspositie. Om de vereiste duidelijkheid te kunnen bieden, zal de wetgever een compromis moeten zien te vinden tussen een regeling die alles tot in detail regelt en een uiterst abstracte regeling.[387] Derhalve gaat het om een evenwicht tussen een scherpe – mogelijk te rigide en minder duurzame – wettelijke norm en een in de toepassing flexibele – doch minder duidelijke – wettelijke norm.[388] Bij het vinden van een dergelijk evenwicht kan bijvoorbeeld meewegen in hoeverre het recht waarop de te reguleren materie betrekking heeft al in de jurisprudentie is ontwikkeld. Naarmate een onderdeel van het recht meer is uitgekristalliseerd kan door het opnemen in wetgeving van de uit deze jurisprudentie voortvloeiende rechtsregels een grotere duidelijkheid worden bereikt. Voor een onderdeel van het recht dat nog in ontwikkeling is, kan de wetgever juist kiezen voor een meer abstracte formulering van de norm. Met een dergelijke norm geeft de wetgever de rechter ruimte bij het vinden van oplossingen voor die gevallen die de wetgever niet had kunnen voorzien en waarop de norm toepassing dient te vinden.[389]

Open normen

Een andere wijze waarop een normstelling kan worden geformuleerd, betreft het gebruik van open normen. Een open norm onderscheidt zich ten opzichte van nauwkeurige en abstracte normstellingen door het feit dat de invulling van een open norm niet plaatsvindt door de wetgever zelf, maar door het bestuur en de rechter.[390] Daarbij bieden open normen bestuur en rechter ruimte bij het toepassen van de desbetreffende wettelijke regelingen.[391] Open normen maken het mogelijk om bijvoorbeeld de concrete invulling van een normstelling te laten evolueren met maatschappelijke en bedrijfseconomische ontwikkelingen en opvattingen.[392] Een open norm is als zodanig flexibel en maakt een verdere rechtsontwikkeling mogelijk zonder dat voortdurend de wettelijke regeling waarin de norm is opgenomen moet worden aangepast.[393] Dit komt de bestendigheid van wetgeving ten goede.[394] Wel is het vanuit het oogpunt van rechtszekerheid vereist dat de open norm zelf zo precies mogelijk wordt geformuleerd.[395]

Een goed voorbeeld van een open norm die aantoont dat het gebruik van open normen de bestendigheid van wetgeving bevordert, is de in de belastingwetge-

387. Geppaart 1965, p. 121.
388. Gribnau 2006, p. 47.
389. De Langen 1954, p. 489.
390. Ch.J. Langereis, 'Open normen in het belastingrecht', in: *Liberale Gifte*, Kluwer, Deventer 1999, p. 243; W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, Samsom, Alphen aan den Rijn 1949, p. 106; Veerman e.a. 2013, p. 105.
391. Veerman e.a. 2013, p. 42.
392. Gribnau 2006, p. 10; Veerman e.a. 2013, p. 43.
393. Gribnau 2006, p. 10.
394. Wanneer wordt gesproken over open normen gaat het niet om dubbelzinnige woorden met verschillende betekenissen in verschillende contexten. Evenmin zijn open normen synoniem voor vage begrippen waarvan onduidelijk is of deze al dan niet op een bepaalde situatie zien. Vgl. Gribnau 2006, p. 10.
395. Gribnau 2006, p. 47.

ving geldende norm van goed koopmansgebruik. Deze in art. 3.25 Wet IB 2001 opgenomen open norm is sinds de Wet IB 1914 tot ontwikkeling gekomen in de jurisprudentie van de Hoge Raad én tot op de dag van vandaag in de kern onveranderd gebleven.[396]

Barendrecht stelt voorop dat wettelijke bepalingen – gezien hun aard – altijd in woorden moeten worden uitgedrukt.[397] Vaak is het echter niet mogelijk om het met wetgeving beoogde doel voor eens en altijd in woorden te vangen. Juist door de introductie van open normen kunnen de doelstellingen achter de regels rechtstreeks worden verwezenlijkt in concrete beslissingen, aldus de auteur.

Ook bij het gebruik van open normen moet de vraag worden gesteld of deze feitelijk de rechtspositie van normadressaten voldoende kunnen waarborgen. Of nog belangrijker: kunnen normadressaten aan de hand van een open norm inzicht verkrijgen wat de mogelijke rechtsgevolgen zijn van hun activiteiten? Daartoe lijkt het mij noodzakelijk dat normadressaten in elk geval op de hoogte zijn van de jurisprudentie omtrent de desbetreffende open norm én op de hoogte zijn van hoe deze norm in de praktijk door het bestuur wordt ingevuld. Ik betwijfel of dat altijd het geval zal zijn.

Niettemin blijken in de literatuur veel voorstanders te vinden voor het opnemen van open normen in fiscale wetgeving. Zo is Hofstra van mening dat open normen in het voortdurend veranderende belastingrecht juist de mogelijkheid bieden tot aanpassingen aan gewijzigde rechtsopvattingen en omstandigheden zonder dat daarbij steeds de tussenkomst van de wetgever noodzakelijk is.[398] Fiscale wetgeving wordt dan als het ware flexibeler én bestendiger. Volgens Langereis komt dit de rechtszekerheid van belastingplichtigen ten goede. Een belangrijk kenmerk van een open norm is immers dat deze gedurende lange tijd gelding heeft.[399] Stevens wijst daarnaast op de mogelijkheid dat met open normen in concrete situaties meer vorm kan worden gegeven aan de bedoeling van wetgeving. Dit heeft volgens de auteur tot positief gevolg dat wetgeving als minder beperkend wordt ervaren én daardoor eveneens minder conflictgevoelig wordt.[400]

Binnen de literatuur zijn evenwel ook kanttekeningen geplaatst bij het gebruik van open normen in fiscale wetgeving. Zo stelt Van Dijck dat open normen zeker de rechtswaarde van het recht kunnen versterken, maar dat daarbij niet uit het oog mag worden verloren dat de invulling van open normen een lange periode kan beslaan.[401] Daarbij gaat het om een periode waarin belastingplichtigen zich voortdurend tot de rechter moeten wenden om tot een verfijning van een open norm te komen. [402] Geppaart wijst in dat kader op het gebrek aan rechtszekerheid

396. A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2017, p. 27.
397. J.M. Barendrecht, 'Een pleidooi voor informatiever burgerlijk recht', *NTBR* 1995, afl. 7, p. 165-169.
398. H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1992, p. 158; Gribnau 2006, p. 47.
399. Langereis 1999, p. 247.
400. L.G.M. Stevens, 'Durf te vertrouwen op open normen', *WFR* 2007/6736.
401. J.E.A.M. van Dijck, 'Vereenvoudiging zonder wetswijziging', in: *Fiscale aspecten van ondernemingen*, Kluwer, Deventer 1985.
402. Geppaart 1965, p. 122.

dat gedurende die periode bij belastingplichtigen bestaat omtrent de invulling van de normstelling.[403] Deze rechtsonzekerheid neemt volgens Geppaart bovendien toe in het geval de belastingrechter – ten gevolge van gewijzigde rechtsopvattingen, omstandigheden en maatschappelijke ontwikkelingen – terugkomt op een eerdere invulling van een open norm. Veelal hebben belastingplichtigen dan reeds gehandeld overeenkomstig deze eerdere gegeven invulling. Langereis betwijfelt deze rechtsonzekerheid. Volgens Langereis ligt het voor de hand dat een rechter te allen tijde wil voorkomen dat het in het verleden geconcipieerde bouwwerk van rechtspraak op het desbetreffende rechtsgebied wordt afgebroken of verstoord.[404] Bovendien maakt de wetgever bij het opnemen van open normen in fiscale wetgeving veelal gebruik van reeds bestaande en ingeburgerde fiscale begrippen[405] of sluit aan bij civielrechtelijke begrippen, aldus Langereis. Voor de invulling van 'nieuwe' open normen kan dan ook worden aangesloten bij de betekenis die daaraan in de praktijk of in civielrechtelijke rechtspraak is gegeven. Het is volgens Langereis dus ook niet nodig de invulling van een dergelijke open norm door de belastingrechter af te wachten.

In het kader van de discussie omtrent de voor- en nadelen van het gebruik van open normen in belastingwetgeving, stelt Van Dijck dat het een schrale troost is dat belastingplichtigen bij een open norm te maken hebben met een 'beknopte wet'. Volgens Van Dijck moeten belastingplichtigen immers daarnaast nog uitvoerige rechtspraak raadplegen om een totaalbeeld van hun fiscale rechtspositie te kunnen krijgen.[406] Volgens Langereis is dit evenwel niet anders in de situatie van gedetailleerde wetgeving.[407] Echter bij nieuwe gedetailleerde wetgeving kan men veelal *niet* terugvallen op de jurisprudentie inzake voorafgaande – inmiddels vervallen – wetgeving.

Hoewel het gebruik van open normen de leesbaarheid van de wet vergroot, worden open normen op het punt van hun inhoud juist vaak als ingewikkeld ervaren door normadressaten.[408] Feitelijk laten open normen immers veel ruimte voor interpretatie totdat de norm in de jurisprudentie is ingevuld. Daardoor kunnen open normen in concrete gevallen ook op uiteenlopende, voor normadressaten onvoorziene, wijzen door het bestuur worden toegepast. Open normen bieden vanuit dit perspectief bekeken dan ook weinig houvast en evenmin rechtszekerheid voor belastingplichtigen.[409]

Het gebruik van open normen in financiële wetgeving staat de laatste jaren volop ter discussie in de literatuur.[410] Gegeven de snelle ontwikkelingen binnen

403. Geppaart 1965, p. 122.
404. Langereis 1999, p. 247.
405. Langereis 1999, p. 245.
406. J.E.A.M. van Dijck, *Belastingbeschouwingen*, Kluwer, Deventer 1989, p. 40.
407. Langereis 1999, p. 246.
408. Florijn 2010, p. 5.
409. Vgl. Veerman e.a. 2013, p. 43.
410. Zie daartoe o.a. T.C.A. Dijkhuizen en V.Y.E. Caria, 'De invulling van financieelrechtelijke open normen in een meerlagige rechtsorde', in: *Rechtsvinding in een meerlagige* rechtsorde, Kluwer, Deventer 2013, p. 109-121.

de financiële sector heeft het gebruik van open normen als groot voordeel dat toezichthouders altijd over een wettelijke basis beschikken op grond waarvan kan worden ingegrepen bij schadelijk gedrag van financiële ondernemingen. De in deze literatuur naar voren gebrachte argumenten voor en tegen het gebruik van open normen acht ik voor mijn onderzoek niet bruikbaar. Waar in de literatuur wordt gesproken over open normen wordt namelijk gedoeld op zogenoemde – generieke – zorgplichtbepalingen.[411] Zoals in paragraaf 2.2 beschreven, zijn zorgplichtbepalingen vrij algemeen geformuleerde gedragsnormen die normadressaten bepaalde verantwoordelijkheden opleggen. Deze bepalingen schrijven normadressaten niet voor op welke wijze zij moeten handelen, maar geven de normadressaten daartoe een keuzeruimte. Naar mijn mening bestaat – althans op dit moment – voor dergelijke zorgplichtbepalingen binnen de fiscale wetgeving geen plaats. Gegeven het karakter van belastingheffing, mag er voor belastingplichtigen immers geen keuzeruimte bestaan ten aanzien van de gedwongen overdrachten aan de overheid.[412]

Hoedanigheid normadressaten

Afgezien van de vraag op welke wijze de wetgever een wettelijke norm dient te formuleren, komt in de literatuur ook de vraag naar voren in hoeverre de wetgever daarbij rekening dient te houden met de hoedanigheid van de normadressaat.

Polak stelt dat de verstaanbaarheid van wetgeving wel degelijk afhankelijk mag worden gesteld van de deskundigheid van de (groepen van) personen voor wie wetgeving bestemd is.[413] Popelier pleit er eveneens voor wetgeving af te stemmen op de hoedanigheid van de normadressaat. Daarbij moet de 'rechtstreekse' normadressaat voor ogen worden gehouden: de persoon die door de desbetreffende wetgeving *zelf* bepaalde lasten te dragen krijgt en/of rechten toegekend krijgt.[414]

Vraag is natuurlijk of het überhaupt mogelijk is wetgeving zo te formuleren dat deze door de normadressaten kan worden begrepen.[415] De kennis en de vaardigheden van de afzonderlijke personen van een ruime adressatenkring is immers zo ongelijk en gediversifieerd, dat het voor de wetgever feitelijk onmogelijk is voor deze gehele groep duidelijke en begrijpelijke regelingen te formuleren.[416] En ook al mochten normadressaten niettemin de wet zelf (willen) raadplegen, dan lijkt het mij niet realistisch om te veronderstellen dat de normadressaten eveneens de grote toename van wetgeving (kunnen) bijhouden, de inhoud ervan kunnen begrijpen en de juridische draagwijdte ervan kunnen inschatten.[417]

Witteveen heeft zich eveneens afgevraagd of het wenselijk is dat wettelijke regelingen zo moeten zijn geformuleerd dat zelfs de ongetrainde lezer deze kan

411. Een zorgplichtbepaling is bijvoorbeeld opgenomen in art. 4:90, eerste lid, Wet op het financieel toezicht.
412. Vgl. J.W. van den Berge in: *Beginselbepalingen in misbruiksituaties als alternatief voor concrete rechtsregels* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap), nr. 251, Kluwer, Deventer 2014, p. 232.
413. J.M. Polak, 'Enkele opmerkingen over relatie tussen recht en taal', *WPNR* 1979, p. 471.
414. Popelier 1997, p. 502.
415. Vgl. Zijlstra 2012, p. 9.
416. P. Popelier, *De wet juridisch bekeken*, die Keure, Brugge 2004, p. 244-247.
417. Popelier 1997, p. 502.

begrijpen.[418] Hij heeft zelfs de idee geopperd om met betrekking tot de kennis omtrent het recht een zekere 'arbeidsdeling' na te streven. Daarbij zou de wetskennis tot het exclusieve domein van de juristen moeten behoren. Wetten zijn immers in het algemeen onbegrijpelijk voor hen die geen juridische scholing hebben genoten. Wettelijke bepalingen moeten niet alleen veelal worden uitgelegd tegen de achtergrond van hun parlementaire geschiedenis en plaats in de regeling, ook zijn ze vaak nader uitgewerkt in lagere regelingen en moeten ze ook nog worden begrepen in samenhang met één of meer andere algemene wettelijke regelingen.[419]

Uiteraard is het alleen dan zinvol met de hoedanigheid van normadressaten rekening te houden, indien men ook terecht ervan mag uitgaan dat normadressaten de op hen van toepassing zijnde wetgeving daadwerkelijk zullen raadplegen. Zoals ik in paragraaf 3.3.10 heb beschreven, blijkt dit in de praktijk vaak niet het geval te zijn. Vaak laten normadressaten zich door derden informeren omtrent de uit wetgeving voor hen voortvloeiende rechten en verplichtingen. Popelier betoogt dat het daarom van belang is te onderkennen dat wetgever en normadressaat vanuit verschillend perspectief optreden. De wetgever wil een algemene rechtstoestand scheppen, terwijl de normadressaat een concreet rechtsprobleem wil oplossing. Daartoe is een vertaling nodig, zodat de normadressaat in staat wordt gesteld na te gaan welke rechten en verplichtingen in zijn individuele geval voortvloeien uit het algemene juridische kader dat door de wetgever is gecreëerd. Het zullen met name de overheidsorganen die de wet uitvoeren en de rechtshulpverleners zijn die deze vertaalslag moeten maken ten behoeve van de normadressaten.[420] Voor hen dient wetgeving derhalve duidelijk te zijn.[421]
Popelier betoogt dat het verstandiger is dat de wetgever een hele andere normadressaat voor ogen houdt namelijk die organisaties die in de praktijk de inhoud van wetgeving in duidelijke taal overbrengen op burgers voor wie de desbetreffende wetgeving relevant is.[422]

3.4.2.2 *Wettelijke systematiek*

Oldenziel betoogt dat de wettelijke systematiek eveneens een belangrijke factor vormt voor de mate waarin burgers duidelijkheid kunnen verkrijgen met betrekking tot hun rechtspositie.[423] Volgens Oldenziel wordt de bedoeling van een wettelijke regeling veelal pas duidelijk uit het systeem van de wet zelf. Normadressaten zijn er daarom ook bij gebaat dat wetgeving systematisch

418. W.J. Witteveen, 'Over de verraderlijke eenvoud der wetten', RegelMaat 2002, afl. 6, p. 199-205.
419. Zijlstra 2012, p.12.
420. Popelier 2004, p. 244-247.
421. Vgl. Zijlstra 2012, p. 12.
422. Popelier 1997, p. 502.
423. Oldenziel 1998, p. 79. Het aspect van wettelijke systematiek zien wij ook terug in de literatuur omtrent de invulling van het begrip eenvoud (paragraaf 3.2.1.2), het begrip toegankelijkheid (paragraaf 3.2.3) en de beginselen van behoorlijke wetgeving (het beginsel van duidelijke wetgeving (paragraaf 3.3.1), het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek (paragraaf 3.3.2) en het beginsel van toegankelijke regelgeving (paragraaf 3.3.10).

wordt opgebouwd. Alleen dan kost het normadressaten minder inspanning om aan de hand van de wet duidelijkheid over zijn rechtspositie te ontlenen.[424]

Bij de beoordeling in hoeverre wetgeving systematisch is opgebouwd, gaat het volgens Oldenziel onder meer om de vraag of de verschillende onderdelen van de wet als een doelmatig geordend, samenhangend geheel zijn te beschouwen.[425] Dit geldt niet alleen op het niveau van de in een wet opgenomen regelingen, maar eveneens op de onderlinge verhouding tussen verschillende wetten. Wetgeving dient daarbij als het ware een harmonieuze eenheid te vormen, aldus Oldenziel.

Naar mijn mening moeten de voorwaarden rondom de wettelijke systematiek niet worden verward met de voorwaarden die omtrent de indeling en de structuur van een wet worden gesteld. Dergelijke voorwaarden beogen de leesbaarheid van wetgeving te bevorderen en maken het voor normadressaten eenvoudiger om de voor hen geldende rechtsnorm(en) binnen een bepaalde wet op te sporen. De voorwaarden die aan de wettelijke systematiek worden gesteld, beogen daarentegen te bewerkstelligen dat normadressaten aan de hand van een systematische behandeling van een wet duidelijkheid kunnen verkrijgen met betrekking tot hun rechtspositie.

3.4.2.3 *Tussenconclusie*

Aan de hand van de door mij geraadpleegde literatuur rondom het rechtszekerheidsbeginsel moet worden geconcludeerd dat normadressaten aan wettelijke regelingen duidelijkheid over hun rechtspositie kunnen ontlenen, indien wetgeving wordt opgesteld met inachtneming van de volgende voorwaarden:

- wettelijke regelingen zijn zo nauwkeurig mogelijk – doch niet te gedetailleerd – geformuleerd;
- *indien een gedetailleerde wettelijke regeling onvermijdelijk is*: de regeling biedt duidelijkheid met behulp van schemateksten en/of beslissingstabellen;
- *indien een nauwkeurige formulering onhaalbaar is*: de wettelijke normstelling biedt ruimte om te worden toegepast op situaties die overeenkomstig doel en strekking onder de wettelijke regeling behoren te vallen;
- *indien gekozen is voor een open normstelling*: de open norm sluit aan bij binnen de samenleving en/of rechtspraktijk bekende en duidelijke begrippen;
- de formulering van wettelijke regelingen is afgestemd op de deskundigheid en hoedanigheid van de normadressaten;
- wettelijke regelingen zijn onderling op elkaar afgestemd.

3.4.3 Voorzienbaarheid optreden van de Belastingdienst

In de vorige paragraaf heb ik onderzocht welke voorwaarden in de literatuur aan wetgeving worden gesteld met het oog op het waarborgen van de rechtspositie van burgers. Met name het stellen van voorwaarden aan de formulering

424. Oldenziel 1998, p. 79.
425. Oldenziel 1998, p. 78.

van de normstelling en de wettelijke systematiek beoogt deze rechtspositie te waarborgen. Het waarborgen van de rechtspositie aan de hand van een duidelijk geformuleerde wettelijke regeling is evenwel een lege huls, indien de desbetreffende regeling niet op de correcte wijze wordt toegepast. Dit is met name bezwaarlijk, indien deze regeling gepaard gaat met overheidsoptreden waarbij door de overheid een inbreuk wordt gemaakt op rechten van burgers. Bij belastingheffing gaat het dan om de Belastingdienst die op basis van een fiscale regeling inbreuk maakt op het eigendomsrecht van belastingplichtigen. Voor dergelijke wetgeving is het vanuit het oogpunt van rechtszekerheid noodzakelijk dat de overheid (uitvoerder) conform geldende wet- en regelgeving optreedt. Alleen dan wordt belastingheffing voor burgers voorzienbaar.

Wat betreft het overheidsoptreden kan aan de hand van Duitse terminologie een onderscheid worden gemaakt tussen de volgende twee vormen: 'Leistungsverwaltung' en 'Eingriffsverwaltung'. 'Leistungsverwaltung' ziet op het optreden van de overheid binnen de verzorgingsstaat.[426] Daarbij kan worden gedacht aan het verbeteren van de arbeidsmarkt en het bieden van zorg en onderwijs. Daarentegen betreft 'Eingriffsverwaltung' het overheidsoptreden waarbij burgers worden beperkt in hun vrijheden en het gebruik van hun eigendommen. Voorbeelden hiervan zijn het opsporen van strafbare feiten en het heffen van belastingen.

Voorzienbaarheid van overheidsoptreden dat als 'Eingriffsverwaltung' moet worden gekwalificeerd is alleen dan mogelijk, indien burgers ook op de hoogte zijn onder welke voorwaarden de overheid mag optreden. Zo zal een belastingplichtige aan de hand van een tekst van een belastingwet moeten kunnen opmaken aan welke voorwaarden moet worden voldaan wil er sprake zijn van een belastbaar feit op grond waarvan belasting is verschuldigd en een aanslag kan worden opgelegd. Dit maakt het overheidsoptreden niet alleen voorzienbaar, maar eveneens toetsbaar. Deze aan het overheidsoptreden te stellen eis komt met name in het legaliteitsbeginsel tot uitdrukking.

In deze paragraaf onderzoek ik welke voorwaarden vanuit het legaliteitsbeginsel aan wetgeving worden gesteld met het oog op de voorzienbaarheid van het overheidsoptreden bij belastingheffing. Daartoe bespreek ik in paragraaf 3.4.3.1 de aspecten die ten aanzien van het – algemene – legaliteitsbeginsel kunnen worden onderscheiden. In paragraaf 3.4.3.2 onderzoek ik vervolgens welke voorwaarden vanuit het fiscale legaliteitsbeginsel – zoals gecodificeerd in art. 104 Gw – specifiek aan fiscale wetgeving worden gesteld. Uit de literatuur blijkt evenwel dat in de loop van de jaren de eisen die vanuit het legaliteitsbeginsel aan strafwetgeving worden gesteld, in een bepaalde mate zijn afgezwakt. In paragraaf 3.4.3.3 onderzoek ik of deze verzachting van aan wetgeving te stellen voorwaarden ook vanuit het fiscale legaliteitsbeginsel heeft plaatsgevonden. Ten slotte bespreek ik in de paragrafen 3.4.3.4 en 3.4.3.5 welke mogelijk-

426. O.a. F.J. van Ommeren, *De verplichting verankerd; De reikwijdte van het legaliteitsbeginsel en het materiële wetsbegrip*, Tjeenk Willink, Deventer 1996, p. 10; K. Faber, *Re-integratie volgens plan: Een onderzoek naar de mogelijkheden en consequenties van het gebruik van het instrument trajectplan bij re-integratie,* Boom Juridische uitgevers, Groningen 2009, p. 21.

heden vanuit de literatuur worden aangereikt om de voorzienbaarheid van het optreden van de overheid bij belastingheffing te vergroten.

3.4.3.1 *Het legaliteitsbeginsel*

In de literatuur zijn veel omschrijvingen van het legaliteitsbeginsel te vinden.[427] Ondanks de verschillende omschrijvingen van het beginsel, komt daarbij steeds naar voren dat het legaliteitsbeginsel in de kern inhoudt dat voor overheidsoptreden een wettelijke grondslag noodzakelijk is.[428] Door het handelen van de overheid aan de wet te binden, beoogt het legaliteitsbeginsel willekeurig overheidsoptreden te voorkomen en daarmee de rechtszekerheid voor burgers te vergroten.[429] Door een wettelijke grondslag te eisen, wordt het overheidsoptreden voor burgers aldus voorzienbaar én kan dit overheidsoptreden door de rechter op rechtmatigheid worden getoetst.[430] Het legaliteitsbeginsel biedt aldus een waarborg tegen ongeoorloofde inbreuken door de overheid op de rechtspositie van burgers.[431]

De literatuur onderscheidt de volgende vier aspecten van het legaliteitsbeginsel:

a. de wetgever heeft het exclusieve recht om ingrijpende besluiten te mogen nemen;[432]
b. de wet moet de aan het bestuur toegekende bevoegdheden inhoudelijk normeren;[433]
c. bestuursbevoegdheden moeten overeenkomstig de wettelijke grondslag worden uitgevoerd;[434]
d. wettelijke regels moeten ingevolge het bepaaldheidsgebod duidelijk, voorzienbaar en kenbaar zijn.[435]

Het onder b) vermelde aspect – de wet moet de aan het bestuur toegekende bevoegdheden inhoudelijk normeren – staat ook bekend als de eis van inhoudelijke normering. Deze eis schrijft eveneens voor dat bestuursbevoegdheden door de wet begrensd moeten worden begrensd. Oftewel: de wet moet aanduiden

427. Voor een overzicht van de verschillende in de literatuur gegeven definities zie W.J.M. Voermans, 'Legaliteit als middel tot een doel', in: *Controverses rondom legaliteit en legitimiteit*, Kluwer, Deventer 2011, p. 7.
428. Gesteld kan worden dat de eis der legaliteit, zoals in 1215 in de Magna Carta schriftelijk vastgelegd, in de loop der eeuwen niet aan betekenis heeft ingeboet.
429. Popelier 1997, p. 81; M. Scheltema, 'Van rechtsbescherming naar een volwaardig bestuursrecht', *NJB* 1996, p. 1358.
430. J.M. Polak & M. Scheltema, Dient verandering te worden gebracht in de wijze van voorbereiding en totstandkoming van wetgeving (preadvies NJV), 1979, p. 73; Popelier 1997, p. 111.
431. Van Ommeren 2002, p. 132.
432. Van der Vlies 1984, p. 124; Waaldijk 1985, p. 4.
433. Oldenziel 1998, p. 45.
434. Van der Vlies 1984, p. 121; Th.L. Bellekom e.a., *Compendium van het staatsrecht*, Kluwer, Deventer 2011; W.J.M. Voermans 2011, p. 41.
435. W.J.M. Voermans 2011, p. 42. Waar in de rechtsliteratuur wordt gedoeld op het bepaaldheidsgebod (het – Duitse – Bestimmtheitsgebot) wordt ook veelvuldig gebruikgemaakt van synoniemen van dit beginsel, waaronder het lex certa-beginsel, het voorzienbaarheidsvereiste en het voorspelbaarheidsvereiste.

onder welke voorwaarden én op welke wijze een bestuursbevoegdheid kan worden uitgeoefend.[436]

Het inhoudelijk normeren van aan het bestuur toegekende bevoegdheden dient daarnaast op een duidelijke wijze in de wet plaats te vinden. Ingevolge het bepaaldheidsgebod – het hiervoor onder d) vermelde aspect van het legaliteitsbeginsel – moeten in wetgeving opgenomen voorschriften duidelijk zijn.[437] Naarmate een bestuursbevoegdheid nauwkeuriger in de wet is omschreven en nauwgezetter aangeeft op welke wijze en met welk doel het bestuur behoort op te treden, is het voor de burger eenvoudiger om de grenzen van het bestuurshandelen te bepalen.[438] Uiteraard moet ook hier worden voorkomen dat deze bevoegdheden te gedetailleerd worden omschreven, waardoor de duidelijkheid van een wettelijke bepaling in het gedrang komt.

In het strafrecht wordt deze aan wetgeving te stellen eis – het bepaaldheidsgebod – beschouwd als een subbeginsel dat rechtstreeks uit het legaliteitsbeginsel voortvloeit. Dit subbeginsel, dat wordt aangeduid als het lex certa-beginsel, schrijft voor dat wettelijke delictsomschrijvingen nauwkeurig én duidelijk worden omschreven. Duidelijkheid niet zozeer met betrekking tot de woorden van de wet, maar omtrent de bedoeling van de wetgever.[439] Indien een strafrechtelijke wetsbepaling aan dit vereiste van duidelijkheid voldoet, is het – in de regel – voor personen mogelijk om te bepalen of hun gedrag al dan niet onder een delictsomschrijving valt.[440] Of zoals 't Hart het treffend heeft omschreven:

> *'Het gebod van (altijd relatieve) duidelijkheid en precisie, dat in het nulla poenabeginsel gelezen wordt, dwingt niet tot een bepaalde en bovendien verouderde en onhoudbare opvatting over taal en betekenis; (…). Het genoemde gebod eist niet dat de wettelijke terminologie zou verwijzen naar in abstracto vaststaande duidelijke betekenissen, maar hooguit dat in de specifieke context de betekenis met voldoende helderheid en exactheid te bepalen valt.'*[441]

Gesteld kan worden dat uit het legaliteitsbeginsel – en dan met name uit het hiervoor onder d) aangeduide aspect – in elk geval de eis voortvloeit dat wetgeving die gepaard gaat met overheidsoptreden, nauwkeurig én duidelijk moet worden geformuleerd.

Nan somt een aantal kenmerken van (straf)wetgeving op die de duidelijkheid van wettelijke bepalingen in gevaar kan brengen. Daarbij maakt de auteur een

436. N. Verheij, 'Alleen de wet heerscht over ons. Over wetmatigheid van bestuur', *Publiek Domein* 1989, p. 196. Volgens Oldenziel 1998, p. 63, kan daarbij een onderscheid worden gemaakt tussen procedurele en materiële normering. Bij de procedurele normering gaat het onder meer om de wijze waarop een besluit moet worden voorbereid, terwijl bij de materiële normering de wet vastlegt welke beslissingen door het bestuur moeten worden genomen.
437. Van der Vlies 1984, p. 76 en p. 124.
438. Van Ommeren 2002, p. 126.
439. Nan 2011, p. 64.
440. Visser 2001, p. 93.
441. A.C. 't Hart in zijn noot onder HR 11 maart 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC1900.

onderscheid tussen wetssystematische onduidelijkheid en semantische onduidelijkheid.[442]
Een wet is systematisch onduidelijk, indien de daarin opgenomen bepalingen onduidelijk zijn door de verhouding met andere bepalingen. Met name gelede normstellingen, verwijzingen naar andere regelingen, gedetailleerde regelingen en tegenstrijdige regels zijn debet aan het ontstaan van deze vorm van onduidelijkheid.[443]
Semantische onduidelijkheid ontstaat daarentegen, indien de bewoordingen van een wet voor onduidelijkheid zorgen. Nan haalt daarbij als voorbeeld aan het opnemen van vage normen in een wettelijke bepaling. Dergelijke normen leiden tot onduidelijkheid bij burgers over de inhoud, de toepassing en de gevolgen van de desbetreffende wettelijke bepaling, aldus de auteur.[444]

Op het eerste gezicht zou derhalve kunnen worden geconcludeerd dat uit de literatuur blijkt dat het lex certa-beginsel niet toestaat om in delictsomschrijvingen vage en ruime begrippen op te nemen.[445] Het beginsel stelt immers de eis van nauwkeurigheid en duidelijkheid. De heersende opvatting in de literatuur blijkt evenwel te zijn dat vage en ruime delictsomschrijvingen onvermijdelijk zijn om het strafrecht flexibel te houden.[446] Vage normen bieden namelijk de mogelijkheid om door de wetgever onvoorziene gevallen door de rechter te laten oplossen. Bovendien is het bij specifieke – veelal technische – wetgeving vaak onmogelijk om delictsomschrijvingen duidelijk te formuleren. Binnen de strafwetgeving zal daarom vaak moeten worden volstaan met min of meer vaag geformuleerde normen.

Dat de wetgever binnen zijn delictsomschrijving gebruik mag maken van vage en ruime begrippen is ook de opvatting van de Hoge Raad, zoals blijkt uit zijn arrest van 31 oktober 2000.[447] In dit arrest geeft de Hoge Raad een uitleg aan het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel, zoals opgenomen in art. 1 Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) en art. 16 Gw:

> *'3.4. In deze voorschriften ligt onder meer het zogenaamde bepaaldheidsgebod besloten. Dit houdt in dat de burger moet kunnen weten ter zake van welke gedragingen hij kan worden gestraft. De rechtszekerheid eist dit. Van de wetgever mag worden verlangd dat hij met het oog daarop op een zo duidelijk mogelijke wijze delicten omschrijft. Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de wetgever soms met een zekere vaagheid, bestaande in het bezigen van algemene termen, delicten omschrijft om te voorkomen dat gedragingen die strafwaardig zijn buiten het bereik van de delictsomschrijving vallen. Die vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat niet altijd te voorzien is op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, indien dit wel is te voorzien, delictsomschrijvingen*

442. Nan 2011, p. 156.
443. Nan 2011, p. 156 e.v.
444. Nan 2011, p. 161.
445. C.P.M. Cleiren e.a., *Strafrecht, serie Tekst & Commentaar*, Kluwer, Deventer 2014, p. 6.
446. Nan 2011, p. 233.
447. HR 31 oktober 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7954, *NJ* 2001, 14.

anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van de wetgeving schade lijdt.'[448]

Het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel impliceert volgens de Hoge Raad weliswaar dat strafbepalingen zo duidelijk en ook zo nauwkeurig mogelijk worden geformuleerd, maar hij staat omwille van de duidelijkheid en de flexibiliteit toe dat de wetgever zich bedient van enigszins vage begrippen. In dit arrest heeft de Hoge Raad in zekere zin de eis van nauwkeurigheid – zoals volgt uit het lex certa-beginsel – verzacht. Helaas blijkt uit dit arrest niet welke mate van vaagheid daarbij volgens de Hoge Raad nog toelaatbaar is of – anders gezegd – over welke mate van nauwkeurigheid én duidelijkheid een wettelijke regeling in elk geval dient te beschikken om (nog) aan de lex certa-eis te kunnen voldoen. Gesteld kan worden dat het voorkomen van willekeurig overheidsoptreden – het voornaamste doel van het legaliteitsbeginsel – aan de hand van wettelijke bepalingen ingevolge de toelaatbare afzwakking van het lex certa-beginsel niet altijd mogelijk zal zijn.

Een dergelijke afzwakking van de eis van nauwkeurigheid zien wij ook terug in de literatuur omtrent het bestuursrecht. Met name daar waar de overheid optreedt in het kader van de 'Leistungsverwaltung' is het legaliteitsbeginsel volgens de literatuur steeds meer gaan inhouden dat een wet nog slechts het regelgevend kader vaststelt waarbinnen het bestuur kan optreden.[449] De wet schrijft daarbij niet langer voor *hoe* het bestuur moet optreden, maar geeft 'slechts' de grenzen aan waarbinnen het bestuur mag optreden. Om de opgedragen taken inderdaad te kunnen vervullen, kent de wet daarbij aan het bestuur discretionaire bevoegdheden en regelgevende bevoegdheden toe. De toekenning van bestuursbevoegdheden gaat vaak gepaard met het opnemen van open normen in de wet.[450] Het bestuur verkrijgt bij de uitvoering van zijn taken aldus de vrijheid om binnen de door de wetgever aangegeven grenzen zelf zijn beleid te maken en dienovereenkomstig nadere regels te stellen.[451] Van een duidelijke wettelijke grondslag die het optreden van het bestuur nauwkeurig normeert en voor burgers voorzienbaar maakt, is dan niet langer sprake.[452]

De vraag rijst of naast het strafrecht en het bestuursrecht de eis van nauwkeurigheid ook voor het belastingrecht is afgezwakt. Deze vraag beantwoord ik in paragraaf 3.4.3.3. Daartoe is allereerst van belang vast te stellen of ingevolge het fiscale legaliteitsbeginsel – zoals thans gecodificeerd in art. 104 Gw – über-

448. In zijn conclusie in deze zaak gaat de procureur-generaal overigens in op de vraag in hoeverre de strafrechter – gegeven onder meer het toetsingsverbod ex art. 120 Gw – gehouden is om te onderzoeken of wettelijke bepalingen in die mate vaag zijn, dat een strafrechtelijke veroordeling op basis van de desbetreffende wettelijke bepaling in strijd zou komen met het lex certa-beginsel. Slechts indien niet kan worden gezegd dat de verdachte in redelijkheid kan hebben geweten dat zijn handelen in strijd met de wet zou komen, kan de rechter zich bevoegd achten het te vage wettelijk voorschrift de betekenis van toepasselijke strafbaarstelling te ontzeggen, aldus de procureur-generaal. Conclusie 5 september 2000, punt 10, ECLI:NL:PHR:2000:AA7954.
449. Popelier 1997, p. 92; Van der Vlies 1984, p. 100.
450. Oldenziel 1998, p. 53.
451. Vgl. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer, Deventer 1996, p. 9.
452. Vgl. Oldenziel 1998, p. 49; Faber 2009, p. 21.

haupt de eis van nauwkeurigheid en duidelijkheid aan fiscale wetgeving kan worden gesteld. Deze kwestie bespreek ik in de volgende paragraaf.

3.4.3.2 *Het fiscale legaliteitsbeginsel*

Het fiscale legaliteitsbeginsel is in de Grondwet gecodificeerd en wel in art. 104 Gw. Het artikel luidt als volgt:

> *'Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld.'*

Deze grondwettelijke bepaling beoogt burgers rechtszekerheid te bieden bij het heffen van belastingen.[453] Rechtszekerheid is daarbij van groot belang, omdat de overheid bij belastingheffing een inbreuk maakt op het eigendomsrecht van burgers. Belastingheffing kan ingevolge art. 104 Gw daarom ook slechts plaatsvinden op grond van een wet in formele zin:[454]

'Waar het bij dit grondwetsartikel om gaat is dat voorkomen wordt dat heffingen, onder welke benaming ook, door het Rijk zouden kunnen worden opgelegd zonder wettelijke grondslag. Dit doel wordt naar onze mening met het voorgestelde artikel bereikt doordat het voor belastingen en andere heffingen van het Rijk gelijkelijk een wettelijke grondslag vereist.'

Uit deze toelichting blijkt zonder meer dat art. 104 Gw ziet op het hiervoor in paragraaf 3.4.3.1 onder a) vermelde aspect van het legaliteitsbeginsel, te weten dat slechts de wetgever het exclusieve recht heeft om ingrijpende besluiten te mogen nemen. Belastingheffing is, getuige art. 104 Gw, een dergelijk ingrijpend besluit.

Op de keper beschouwd, is het fiscale legaliteitsbeginsel minder strikt dan het lijkt. Art. 104 Gw staat namelijk toe dat de wetgever het stellen van regels omtrent belastingheffing delegeert aan een ander dan de formele wetgever.[455] Bij delegatie kan dan ook niet meer worden gezegd dat slechts de wetgever het exclusieve recht heeft het ingrijpende besluit tot belastingheffing te nemen. Regels omtrent belastingheffing worden dan geregeld bij algemene maatregel van bestuur of bij een ministeriële regeling.

Hoewel art. 104 Gw delegatie toestaat, dient de wetgever in formele zin wel voorzichtig om te gaan met het instrument van delegatie:[456]

> *'Wij wijzen er hierbij op, dat het feit dat artikel 5.2.6.a de mogelijkheid tot delegatie biedt, niet wil zeggen, dat aan de wetgever een vrijbrief tot onbeperkte delegatie wordt gegeven. (…). De genoemde aspecten in aanmerking nemende zal de wetgever op het stuk van de*

453. Daarnaast impliceert het fiscale legaliteitsbeginsel eveneens de democratische legitimatie van belastingheffing ('no taxation without representation'). Zie daartoe R.H. Happé 1996, p. 12 en P.J. Wattel, *De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken* (preadvies NJV), Tjeenk Willink, Zwolle 1995, p. 191.
454. Kamerstukken II, 1978-1979, 15575, nr. 3, p. 3.
455. Ik merk op dat feitelijk geen delegatie kan plaatsvinden zonder dat het parlement daarmee heeft ingestemd.
456. Kamerstukken II, 1978-1979, 15575, nr. 3, p. 5.

belastingen bij delegatie grote terughoudendheid in acht moeten nemen. Een richtsnoer moet daarbij zijn (…) dat het aanbeveling zal verdienen, indien delegatie niet te vermijden valt, onderdelen als de kring van belastingplichtigen, de basis van het tarief, de belastinggrondslag e.d., in de wet zelf te vermelden. Voorts kan in daarvoor in aanmerking komende gevallen de wet vorderen dat krachtens gedelegeerde bevoegdheid gestelde regels achteraf door de volksvertegenwoordiging worden goedgekeurd.'

Uit de toelichting op art. 104 Gw blijkt dat het in géén geval is toegestaan om het vaststellen van de essentialia van een belastingwet – waaronder de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van belastingsubjecten – te delegeren. Deze essentialia moeten in de wet in formele zin worden opgenomen.

Gelet op doel en strekking van art. 104 Gw, kan worden gesteld dat niet alle hiervoor in paragraaf 3.4.3.1 opgenomen aspecten van het legaliteitsbeginsel in het artikel zijn opgenomen. Enkel het aspect dat slechts de wetgever het exclusieve recht heeft om ingrijpende besluiten te mogen nemen heeft zijn weerslag gevonden in het in art. 104 Gw neergelegde fiscale legaliteitsbeginsel. Dat het aspect van inhoudelijke normering én het aspect dat bestuursbevoegdheden overeenkomstig de wet moeten worden uitgevoerd niet in art. 104 Gw zijn terug te vinden, is op zich niet zo vreemd. Deze aspecten zijn immers voor fiscale wetgeving in beginsel niet relevant. In elk geval zijn zij niet relevant voor die wettelijke bepalingen waaruit de materiële belastingschuld voortvloeit.[457] Dergelijke bepalingen kennen immers geen bestuursbevoegdheden toe aan de Belastingdienst. Zij vormen gebonden recht waarvan de Belastingdienst als handhaver niet mag afwijken.[458] Omdat een belastingwet feitelijk het bestuursoptreden dicteert, is het ten behoeve van een juiste uitvoering eveneens voor de Belastingdienst van belang dat de wet de materiële belastingschuld duidelijk normeert. Op het aspect van duidelijkheid ga ik hierna nader in.

Het aspect van inhoudelijke normering en het aspect van wetsconform bestuursoptreden spelen daarentegen wel een rol bij die wettelijke bepalingen, waarin aan de Belastingdienst bevoegdheden worden toegekend om het materiële belastingrecht te kunnen handhaven. De toekenning van dergelijke bevoegdheden – bijvoorbeeld de bevoegdheid tot het opleggen van een aanslag of het verzoeken om informatie – gaat vaak gepaard met het bestaan van discretionaire bevoegdheden voor de Belastingdienst.[459] Deze bepalingen, die veelal zijn te vinden in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, moeten ingevolge het legaliteitsbeginsel de aan de Belastingdienst toegekende bevoegdheden ook inhoudelijk normeren. Dat moet op zodanige wijze gebeuren dat belastingplichtigen het daarmee samenhangend optreden van de Belastingdienst kunnen voorzien en eventueel door de belastingrechter op rechtmatigheid kunnen

457. De materiële belastingschuld vloeit rechtstreeks voort uit de wet, indien de daartoe door de wet gestelde voorwaarden zijn vervuld. Zie H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1992, p. 260.
458. Happé 1996, p. 23.
459. Happé 1996, p. 24.

laten toetsen. In zoverre wordt het handhavend optreden van de Belastingdienst voor belastingplichtigen voorzienbaar.

Het aspect dat wettelijke regels duidelijk moeten zijn (voldoen aan het bepaaldheidsgebod) is evenmin in art. 104 Gw opgenomen. Weliswaar blijkt uit de parlementaire geschiedenis van deze bepaling dat de essentialia (belastingsubject, belastingobject en tarief) van een belastingwet in de wet in formele zin geregeld moeten zijn,[460] maar tijdens de parlementaire behandeling is niets opgemerkt op welke wijze deze essentialia moeten worden geformuleerd.[461]

Wattel is van mening dat het fiscale legaliteitsbeginsel géén enkele praktische betekenis heeft.[462] Het bepaalt immers niets inhoudelijks omtrent belastingen.[463] Volgens de auteur is het fiscale legaliteitsbeginsel onduidelijk in de terminologie, vaag in de strekking, kent geen concrete rechten aan burgers toe en bovendien kan formele belastingwetgeving niet aan het artikel worden getoetst.[464]

Ik onderschrijf de mening van Wattel op dit punt. Feitelijk betreft art. 104 Gw de codificatie van het aspect van het – algemene – legaliteitsbeginsel dat slechts de wetgever het exclusieve recht heeft tot het nemen van ingrijpende besluiten, waaronder belastingheffing en niet meer dan dat. Noch uit de tekst van art. 104 Gw, noch uit de hierop tijdens het wetgevingsproces gegeven toelichting is op te maken aan welke voorwaarden fiscale wetgeving moet voldoen om het daarmee gepaard gaande optreden van de Belastingdienst te voorzien en op rechtmatigheid te toetsen.

De vraag is of een en ander wellicht impliceert dat het aspect van nauwkeurigheid en duidelijkheid van wettelijke regels niet zou gelden voor fiscale wetgeving. Of dat het aspect van duidelijkheid zozeer besloten ligt in het fiscale legaliteitsbeginsel dat het vanzelfsprekend wordt geacht dat fiscale wetgeving duidelijk en nauwkeurig wordt geformuleerd? Vergelijk in dit kader het oordeel van de Hoge Raad, inhoudende dat het lex certa-beginsel besloten ligt in het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel.[465]

Boer betoogt dat het lex certa–beginsel weliswaar in de fiscaliteit een minder nadrukkelijk bestaan leidt, maar dat het beginsel desalniettemin in volle omvang geldt.[466] Hij maakt daarbij wel de kanttekening dat het beginsel helaas geen

460. H.P.A.M. van Arendonk, 'No taxation without representation; over legaliteit en legitimiteit', in: *Liberale Gifte*, Kluwer, Deventer 1999, p. 17; G.J. van Leijenhorst, 'De fiscale toekomst getoetst aan de beginselen van behoorlijke belastingheffing', *WFR* 1998/889; J.A. Schlette, *Delegatie in het belastingrecht*, Buijten & Schipperheijn, Amsterdam 1963, p. 120.
461. Ploeger stelt in zijn noot onder het arrest HR 13 februari 1985, nr. 22 571, *BNB* 1985/127 (conclusie A-G Moltmaker), dat art. 104 Gw meebrengt dat de voor de vaststelling van de hoogte van een heffing benodigde criteria zo duidelijk mogelijk worden omschreven in een wettelijke regeling. Alleen dan is het voor de rechter mogelijk om de juistheid van de aanslagen te controleren.
462. P.J. Wattel, 'No taxation without representation', in: *Verhalen over de Grondwet*, Sdu Uitgevers, Den Haag 1993, p. 116.
463. Wattel 1995, p. 189.
464. P.J. Wattel 1993, p. 116.
465. HR 31 oktober 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7954, *NJ* 2001, 14.
466. J.P. Boer, 'Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus', *NTFR* 2007/444.

antwoord biedt op de vraag of een wettelijke bepaling als duidelijk dan wel als onduidelijk kwalificeert. Popelier stelt dat aan fiscale wetgeving hoge eisen moeten worden gesteld met het oog op de voorspelbaarheid en de berekenbaarheid van belastingheffing.[467] Gribnau en Meussen betogen eveneens dat fiscale normen duidelijkheid moeten bieden, zodat belastingheffing voor belastingplichtigen voorzienbaar is.[468]

Een aanwijzing dat fiscale wetgeving wel degelijk dient te voldoen aan het lex certa–beginsel, volgt mijns inziens uit de parlementaire geschiedenis van art. 5:4 Awb. In dit wetsartikel is onder meer bepaald dat het opleggen van een bestuurlijke boete slechts mogelijk is, indien de overtreding én de sanctie bij een wettelijk voorschrift zijn omschreven. [469] Uit de toelichting op het artikel is op te maken dat daarbij het wettelijk voorschrift dat door bestuurlijke sancties wordt gehandhaafd, voldoende duidelijk, voorzienbaar en kenbaar moet zijn omschreven:

> *'Uit het legaliteitsbeginsel volgt voorts ook, dat een voorschrift dat door bestuurlijke sancties wordt gehandhaafd, voldoende duidelijk, voorzienbaar en kenbaar moet zijn (ook wel genoemd het 'lex certa-beginsel').'*[470]

Gegeven de bestuurlijke boetes die de Belastingdienst kan opleggen in geval van een onjuist gedane aangifte, kan worden gesteld dat het lex certa-beginsel onverkort toepassing dient te vinden op fiscale wetgeving. Fiscale wetgeving dient alsdan te voldoen aan de eis van nauwkeurigheid en duidelijkheid. Indien deze eis ook voor fiscale wetgeving is afgezwakt – zoals voor het strafrecht en het bestuursrecht heeft plaatsgevonden – kan de voorzienbaarheid van belastingheffing evenwel weer in het gedrang komen. In de volgende paragraaf onderzoek ik of dit voor fiscale wetgeving inderdaad het geval is.

3.4.3.3 *Is de eis van nauwkeurigheid en duidelijkheid voor fiscale wetgeving eveneens afgezwakt?*

Happé constateert dat in de loop van de jaren het karakter van fiscale wetgeving is gewijzigd.[471] Bij de uitvoering van haar taken is de overheid belastingheffing namelijk steeds meer gaan inzetten als instrument om bepaalde doelen te bereiken. Naast het heffen van belastingen om overheidsuitgaven te kunnen bekostigen, zet de overheid belastingheffing veelvuldig in als beleidsinstrument om allerlei maatschappelijke veranderingen na te streven en bij te sturen.[472]

Volgens Happé heeft het op deze wijze gebruikmaken van belastingheffing onvermijdelijk tot gevolg dat burgers van hun activiteiten mede laten afhangen

467. P. Popelier 1997, p. 111.
468. Gribnau & Meussen 2002.
469. Art. 5:4 Awb luidt als volgt: *'1. De bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke sanctie bestaat slechts voor zover zij bij of krachtens de wet is verleend. 2. Een bestuurlijke sanctie wordt slechts opgelegd indien de overtreding en de sanctie bij of krachtens een aan de gedraging voorafgaand wettelijk voorschrift zijn omschreven.'*
470. MvT, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 86.
471. Happé 1996, p. 17.
472. Happé 1996, p. 20.

van fiscale wetgeving ('fiscalisering van gedrag'). De overheid probeert met fiscale wetgeving gedrag te sturen en gaat er daarbij vanuit – als het goed is – dat burgers calculeren en vervolgens tot gewenst gedrag komen. Bijvoorbeeld dat burgers voor het woon-werkverkeer eerder gebruikmaken van openbaar vervoer wanneer het gebruik van een auto zwaarder wordt belast.

Echter het calculerende gedrag van burgers kan de door de overheid beoogde doelstellingen echter ook in gevaar brengen.[473] Dat zal zich bijvoorbeeld kunnen voordoen, indien burgers routes bewandelen – die wellicht niet door de overheid waren voorzien – met het enige doel om hun belastingbijdrage te minimaliseren. Veelal probeert de overheid vervolgens dit 'ongewenste' gedrag bij te sturen door het uitbrengen van reparatiewetgeving, al dan niet met terugwerkende kracht.[474] Naast het feit dat reparatiewetgeving in de regel vaak complex is en derhalve de vereenvoudiging van fiscale wetgeving verstoort[475], bevat deze wetgeving veelal ruim geformuleerde bepalingen en vage begrippen die de fiscus veel armslag laten.[476]

Het gebruik van ruim geformuleerde bepalingen en ruime begripsomschrijvingen door de wetgever is overigens ook schering en inslag ten aanzien van fiscale antimisbruikbepalingen.[477] Ook dergelijke bepalingen bieden belastingplichtigen veelal onvoldoende houvast om de fiscale rechtsgevolgen van voorgenomen activiteiten in te schatten.[478] En voor zover een belastingplichtige in de tekst van deze bepalingen al enig houvast mocht vinden, dan is het geenszins zeker dat zijn handelen – juist gegeven de ruime normstelling – alsnog onder de regeling wordt gebracht.[479]

Resultaat van het op deze wijze optreden door de fiscale wetgever is dat de fiscale wetgeving op vele punten onduidelijkheden bevat, leemten vertoont en tot onbillijkheden in de toepassing leidt.[480] Fiscale wetgeving vormt dan feitelijk niet meer een geheel van duidelijke regels, maar eerder een raamwerk waarbinnen voor zowel belastingplichtigen als de fiscus een eigen invulling mogelijk is.[481] Een dergelijke situatie druist in tegen de gewenste duidelijkheid omtrent de fiscale rechtspositie én uiteraard tegen de voorzienbaarheid van het optreden van de Belastingdienst.[482]

In de literatuur wordt weliswaar ingegaan op de nadelige gevolgen van het gebruik van ruim geformuleerde bepalingen en begrippen in fiscale wetgeving

473. Happé 1996, p. 25.
474. Happé 1996, p. 23 en 25.
475. J. Van Soest, 'Belastingbeginselen', in: *Honderd jaar rechtsleven*, Tjeenk Willink, Zwolle 1970, p. 335.
476. A.K. Koekkoek, *De Grondwet: een systematisch en artikelgewijs commentaar*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 2000, p. 498; J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Kluwer, Deventer 1998, p. 188; Happé 1996, p. 25.
477. K.L.H. van Mens, *Legaliteit en belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1988, p. 13.
478. Gribnau & Meussen 2002.
479. Gribnau & Meussen 2002.
480. Happé 1996, p. 25.
481. Gribnau & Meussen 2002.
482. Vgl. Happé 1996, p. 31.

in het licht van de rechtszekerheid en dan specifiek het fiscale legaliteitsbeginsel, echter daarbij wordt niet expliciet het gebruik van dergelijke bepalingen en begrippen afgewezen.[483]

Het is wel duidelijk dat – zoals betoogd in paragraaf 3.4.3.2 – het fiscale legaliteitsbeginsel niet voorschrijft, althans niet uitdrukkelijk, dat fiscale wettelijke bepalingen moeten voldoen aan de eis van nauwkeurigheid en duidelijkheid. Betoogd kan worden dat de wetgever bij het opnemen van ruim geformuleerde bepalingen en vage begrippen in fiscale wetgeving dan ook niet in strijd handelt met het fiscale legaliteitsbeginsel. Voor zover daartegen weer kan worden betoogd dat de wetgever wel in strijd handelt met het uit het legaliteitsbeginsel voortvloeiende bepaaldheidsgebod, kan worden gesteld dat het legaliteitsbeginsel voor fiscale wetgeving eveneens moet worden geacht te zijn afgezwakt. Immers als het legaliteitsbeginsel voor het strafrecht én het bestuursrecht al (toelaatbaar) is afgezwakt, waarom zou dat dan anders zijn voor fiscale wetgeving?

Een dergelijk standpunt zou echter impliceren dat een afzwakking van het (fiscale) legaliteitsbeginsel haaks staat op het doel dat met het stellen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid wordt nagestreefd. Dat doel is het bieden van duidelijkheid – en daarmee rechtszekerheid – aan normadressaten omtrent toepassing en uitwerking van wetgeving. Indien het fiscale legaliteitsbeginsel inderdaad moet worden geacht in betekenis te zijn afgezwakt, dan zal nader moeten worden onderzocht op welke andere wijze belastingplichtigen – overeenkomstig doel en strekking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijk en toegankelijkheid – duidelijkheid omtrent toepassing en gevolgen van fiscale wetgeving kan worden geboden.

3.4.3.4 *Eis van nadere normering*

Happé betoogt dat in gevallen, waarin fiscale wetgeving de vereiste duidelijkheid niet kan verschaffen, de concretiserende en specificerende taak van de fiscus van groot belang is.[484] De staatssecretaris van Financiën vervult deze taak onder meer door het uitbrengen van wetsinterpreterende besluiten.[485] In deze

483. Anders is dit voor de vraag of de literatuur een nauwkeurige dan wel een abstracte normstelling voorschrijft. Daar is in elk geval duidelijk geworden dat de meningen hierover in de literatuur in hoge mate zijn verdeeld. Niettemin kan uit die literatuur wel worden geconcludeerd dat een nauwkeurige normstelling niet altijd normadressaten duidelijkheid omtrent hun rechtspositie kan garanderen. Ik betwijfel of er in de literatuur wel een eenduidig antwoord zou bestaan op de vraag in hoeverre vanuit het legaliteitsbeginsel het gebruik van ruim geformuleerde bepalingen en begrippen voor fiscale wetgeving al dan niet toelaatbaar is. Wellicht moet de conclusie dan ook zijn dat een ruime normstelling de duidelijkheid niet wezenlijk kan verbeteren, maar dat het gebruik van ruime begrippen en omschrijvingen in de normstelling deze duidelijkheid ook niet kan schaden.
484. Happé 1996, p. 26.
485. Dergelijke wetsinterpreterende besluiten worden beschouwd als pseudowetgeving. Pseudowetgeving betreft regels die bestuursorganen stellen om aan lagere bestuursorganen of aan burgers een bepaalde gedragslijn op te leggen of hun rechtspositie te beïnvloeden *zonder* dat het regelstellend orgaan op dit punt wetgevende bevoegdheid bezit. Zie J. van der Hoeven, *Pseudo-wetgeving*, Tjeenk Willink, Zwolle 1965, p. 8. Op grond van het vertrouwensbeginsel is de Belastingdienst aan deze besluiten gebonden en kunnen belastingplichtigen zich hierop met succes beroepen voor de belastingrechter.

besluiten wordt aangegeven welke betekenis volgens de staatssecretaris aan wettelijke voorschriften moet worden toegekend.[486] Langs deze weg neemt de staatssecretaris mogelijke onduidelijkheden over de toepassing van wettelijke bepalingen bij belastingplichtigen weg en vergroot daarmee de voorzienbaarheid van belastingheffing.[487] Dit doet hij voor die situaties waarin de wet onduidelijke begrippen of normen hanteert en jurisprudentie over de uitleg hiervan nog ontbreekt.[488]

Deze wetsinterpreterende besluiten zijn in de praktijk van zeer grote betekenis voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen, omdat deze besluiten het optreden van de Belastingdienst bij het opleggen van – 'wetsconforme' – belastingaanslagen voorzienbaar maken.[489] Bestaande onduidelijkheden omtrent de betekenis van wettelijke voorschriften worden daarbij immers weggenomen door aan te geven welk standpunt de Belastingdienst bij het vaststellen van de aanslag zal innemen. Aldus lijkt te kunnen worden voldaan aan – volgens De Langen – een van de belangrijkste aspecten van fiscale zekerheid, te weten dat aan belastingplichtigen zo snel mogelijk zekerheid wordt verschaft omtrent de hoogte van hun belastingschuld.[490] Ik merk op dat het daartoe vereist is dat deze besluiten de desbetreffende fiscale regeling verduidelijken en dus niet leiden tot juist meer onduidelijkheden.

Door het uitbrengen van wetsinterpreterende besluiten – weliswaar ten behoeve van de eenheid in de uitvoering door de Belastingdienst – bepaalt de staatssecretaris in zekere zin de feitelijke toepassing van – onduidelijke – fiscale wetgeving. De vertaalslag die in deze besluiten wordt gemaakt van een fiscale regeling naar een concrete norm is daarmee ook van grote invloed op de betekenis van fiscale wetgeving voor belastingplichtigen. [491] Gribnau betoogt dat de staatssecretaris derhalve ook de plicht heeft om in wetsinterpreterende besluiten fiscale wetgeving op een objectieve wijze te interpreteren.[492] De staatssecretaris mag een onduidelijke fiscale bepaling daarom ook niet interpreteren enkel met het oog op de belangen van de Belastingdienst. Natuurlijk is het niet altijd zeker of de wetsinterpreterende besluiten inderdaad dergelijke objectieve interpretaties van fiscale wetgeving bevatten.

Happé stelt dat de staatssecretaris door het uitbrengen van wetsinterpreterende besluiten inhoud geeft aan een bijzondere eis van het fiscale legaliteitsbeginsel, te weten de eis van nadere normering.[493] Deze eis houdt in dat de fiscus in geval van onduidelijke wetgeving zijn standpunt omtrent de juiste wetsuitleg vooraf bepaalt en bekendmaakt. Volgens Happé heeft de fiscus niet alleen de bevoegd-

486. De staatssecretaris heeft daarbij de plicht de uitleg van de wet zo objectief mogelijk vast te stellen.
487. Gribnau & Meussen 2002.
488. Happé 1996, p. 27.
489. Happé 1996, p. 32.
490. De Langen 1954, p. 372.
491. *Belastingen en ethiek* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap) Kluwer, Deventer 2011, p. 137.
492. Belastingen en ethiek 2011, p. 137.
493. Happé 1996, p. 44.

heid om fiscale wetgeving die op het punt van duidelijkheid tekortschiet aan te vullen, maar ook de plichtdaartoe over te gaan.[494]

Ik onderschrijf dit standpunt van Happé niet. Ik zie namelijk niet in op welke wijze de eis van nadere normering uit het legaliteitsbeginsel zou kunnen voortvloeien. Het legaliteitsbeginsel schrijft onder meer voor dat wettelijke regels duidelijk, voorzienbaar en kenbaar moeten zijn.[495] Echter, dit impliceert niet dat in plaats van de wetgever de uitvoerende macht deze duidelijkheid zou moeten geven.[496] Uiteraard kan worden betoogd dat de eis van nadere normering weliswaar niet uit het legaliteitsbeginsel voortvloeit, maar dat deze eis evenmin met dat beginsel in strijd komt. Ingevolge het fiscale legaliteitsbeginsel mag alleen de wetgever in formele zin tot belastingheffing besluiten, maar het beginsel verbiedt niet dat de fiscus belastingplichtigen in kennis stelt op welke wijze de fiscus overeenkomstig bepaalde – al dan niet onduidelijke – wetgeving belasting wil gaan heffen.

Van Mens stelt zich daarentegen op het standpunt dat het uitvaardigen van wetsinterpreterende besluiten in sommige situaties juist wel strijd kan opleveren met het fiscale legaliteitsbeginsel.[497] Volgens de auteur gaat het dan om de volgende situaties:

- het besluit creëert of breidt de belastingplicht uit, dan wel houdt een beperking van rechten van belastingplichtigen in;
- het besluit creëert door een bestel van feiten een situatie die feitelijk overeenkomt met de situatie waarin kan worden gezegd dat de regeling ervan is voorbehouden aan de wetgever;
- het wetsinterpreterend besluit treedt buiten de oevers van toelaatbare interpretatie;
- indien de wettelijke regeling waarop het desbetreffende besluit betrekking heeft volledig is.[498]

Happé lijkt de eis van nadere normering, zoals eerder door Van der Vlies is geïntroduceerd voor het bestuursrecht, zonder meer te willen toepassen op fiscale wetgeving.[499] Van der Vlies formuleert deze eis – als aspect van het rechtszekerheidsbeginsel – aldus dat het bestuur zoveel mogelijk zijn bevoegdheid moet uitoefenen volgens van te voren vastgestelde, zo algemeen mogelijke geformuleerde regels.[500] Happé miskent mijns inziens dat er binnen het belastingrecht in de regel géén sprake is van toekenning van bestuursbevoegdheden, laat staan van een – impliciete – aan de fiscus toegekende

494. Happé 1996, p. 67; Gribnau & Meussen 2002.
495. Dit aspect van het legaliteitsbeginsel heb ik hiervoor besproken in paragraaf 3.4.3.1.
496. Het uitbrengen van wetsinterpreterende besluiten kan nimmer worden beschouwd als het uitvoering geven aan krachtens delegatie toegekende regelgevende bevoegdheden. Dat is slechts mogelijk bij algemene maatregel van bestuur of ministeriële regeling.
497. Van Mens 1988, p. 18.
498. Van Mens 1988, p. 16.
499. Happé 1996, p. 32.
500. I.C. van der Vlies, *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving; de verandering van het legaliteitsbeginsel in de twintigste eeuw*, Kluwer, Deventer 1984, p. 124.

bevoegdheid om onduidelijke fiscale wetgeving te verduidelijken. Dit neemt uiteraard niet weg dat wetsinterpreterende besluiten de voorzienbaarheid van belastingheffing inderdaad – wellicht ten gunste van de Belastingdienst – kunnen vergroten. Daarentegen zijn deze besluiten juist vanwege hun doel en strekking niet bruikbaar om het optreden van de Belastingdienst bij belastingheffing op rechtmatigheid te toetsen. Dit neemt uiteraard niet weg dat aan dergelijke besluiten door belastingplichtigen in rechte vertrouwen kan worden ontleend.

Ik merk op dat de duidelijkheid en de rechtszekerheid die de staatssecretaris beoogt te bereiken door het uitbrengen van wetsinterpreterende besluiten juist teniet wordt gedaan door de voortdurende stroom van deze verschijnende besluiten. De grote hoeveelheid uitgebrachte besluiten maken het belastingplichtigen moeilijker om kennis te kunnen nemen van de voor hen relevante besluiten. Ten gevolge van het gebrek aan kenbaarheid – niet van wetgeving zelf, maar van de wetsinterpreterende besluiten – zijn belastingplichtigen veelal genoodzaakt fiscale deskundigheid in te huren om aan hun fiscale verplichtingen te kunnen voldoen.[501] In zoverre bevordert het uitbrengen van wetsinterpreterende besluiten de rechtszekerheid van belastingplichtigen zeker niet, laat staan de voorzienbaarheid van belastingheffing.[502]

In de volgende paragraaf onderzoek ik in hoeverre de wetgever aan de eis van duidelijkheid kan voldoen door het stellen van nadere regels te delegeren.

3.4.3.5 *Delegatie*

Zoals hiervoor in paragraaf 3.4.3.2 beschreven, staat art. 104 Gw niet eraan in de weg dat het stellen van fiscale regels wordt overgelaten aan 'lagere' regelgevers.[503] Met uitzondering van de essentialia van belastingheffing (belastingsubject, belastingobject en tarief) kunnen bij algemene maatregel van bestuur en/of ministeriële regeling (nadere) fiscale regels worden gesteld. In deze paragraaf onderzoek ik in hoeverre de literatuur van mening is dat delegatie de duidelijkheid ten aanzien van de toepassing van fiscale wetgeving daadwerkelijk kan vergroten.

Van den Berge en De Langen betogen dat door gebruik te maken van delegatie een onoverzichtelijk en een te gedetailleerd geheel van wettelijke bepalingen kan worden voorkomen. Gegeven de veelal hoge mate van complexiteit van de fiscaal te reguleren materie, kan met delegatie een bepaalde mate van geleedheid in een fiscale regeling worden bewerkstelligd waardoor de duidelijkheid juist

501. Van Arendonk, p. 20.
502. Volgens Meussen vormt de grote hoeveelheid besluiten de weerslag van de huidige overgeorganiseerde samenleving. Daarnaast is het eveneens een gevolg van een inadequaat wetgevingsproces. Allerlei onvolkomenheden in het wetgevingsproces moeten worden gladgestreken in de vorm van besluiten (G.T.K. Meussen, 'Meer besluiten gevraagd!', *WFR* 2004/1765).
503. Voor het belastingrecht wordt gesproken van delegatie, indien de wetgever in formele zin de uitwerking van bepaalde in de wet omschreven onderwerpen uitdrukkelijk opdraagt, dan wel overlaat aan een ander overheidsorgaan; zie R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2010, p. 161.

wordt vergroot. Daarbij blijven de leesbaarheid en de flexibiliteit behouden.[504] Ik merk op dat in de parlementaire geschiedenis van de voorgangers van het huidige art. 104 Gw reeds werd betoogd, dat delegatie binnen belastingwetgeving het mogelijk maakt de leesbaarheid van een wet te bevorderen.[505]
Volgens Van den Berge is het feit dat belastingwetgeving veelal als ingewikkeld wordt ervaren, juist te wijten aan het feit dat een systematiek met betrekking tot delegatie ontbreekt.[506] Een systematiek aan de hand waarvan kan worden bepaald welke zaken door de wetgever in formele zin moeten worden geregeld, dan wel kunnen worden vastgesteld bij algemene maatregel van bestuur of ministeriële regeling. Wattel stelt dat door gebruik te maken van delegatie juist wordt voorkomen dat de wetgever zich moet gaan bezighouden met allerlei fiscale 'meet- en regeltechnieken'.[507]

Daarnaast heeft delegatie van regelgevende bevoegdheden als groot voordeel, dat aldus gestelde fiscale regelingen veel gemakkelijker en sneller kunnen worden gewijzigd, indien de praktijk daartoe aanleiding geeft.[508] Dit in tegenstelling tot die regelingen waarbij de normstelling in de fiscale wet zelf zijn opgenomen.

In de literatuur zijn daarentegen ook argumenten te vinden die pleiten om bij fiscale wetgeving juist niet tot delegatie over te gaan. Zo stelt Van Arendonk dat bij delegatie de fiscale wet zelf niet meer de vereiste duidelijkheid biedt. Pas nadat het daartoe bevoegde overheidsorgaan nadere regels heeft gesteld, kunnen belastingplichtigen vaststellen welke fiscale rechten en verplichtingen op hen van toepassing zijn.[509] Dit komt volgens Van Arendonk de rechtszekerheid niet ten goede.

Popelier betoogt dat niet zozeer het stellen van nadere regels krachtens delegatie de rechtszekerheid in gevaar brengt, maar juist het feit dat de normstelling op meerdere niveaus plaatsvindt.[510] Om de voor belastingplichtige relevante normstelling te kunnen achterhalen moet daarbij vaak veel regelgeving worden geraadpleegd.[511] Indien het stellen van nadere regels daarnaast ook nog eens uitblijft, is duidelijkheid voor belastingplichtigen überhaupt ver te zoeken. Oldenziel merkt op dat een dergelijke situatie zich onder meer voordoet, indien een wet delegatie als een bevoegdheid heeft geformuleerd en niet zozeer als een plicht om nadere regels te stellen.[512]

Ik ben het in zoverre met bovenvermelde kritiek eens dat inderdaad pas duidelijkheid voor belastingplichtigen bestaat, zodra de lagere regelgever daadwer-

504. Van den Berge 1949, p. 106; De Langen 1954, p. 422; *Delegatie van wetgevende bevoegdheid* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap) Kluwer, Deventer 1972, p. 14.
505. Delegatie van wetgevende bevoegdheid 1972, p. 9.
506. W.H. van den Berge, 'De structuur van het belastingrecht', *WFR* 1951/421.
507. Wattel 1995, p. 193; Schlette 1963, p. 139.
508. Delegatie van wetgevende bevoegdheid 1972, p. 17.
509. Van Arendonk 1999, p. 19; Van Mens 1988, p. 13.
510. Popelier 1997, p. 111; Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 75; Oldenziel 1998, p. 77.
511. Vgl. Oldenziel 1998, p. 77.
512. Oldenziel 1998, p. 75.

kelijk regels heeft gesteld. Ik onderschrijf echter niet de opvatting dat door een aldus ontstane gelede normstelling de rechtszekerheid in gevaar zou komen. De rechtszekerheid is immers allereerst gebaat bij duidelijke regels. Het lijkt mij dat het voor belastingplichtigen dan ook irrelevant is of de ten behoeve van hun rechtszekerheid noodzakelijke duidelijkheid door de fiscale wet zelf wordt geboden, dan wel door een algemene maatregel van bestuur en/of ministeriële regeling. Weliswaar is de krachtens delegatie tot stand gekomen normstelling geleed, maar in de regel niettemin leesbaarder en flexibeler in de toepassing. Daarnaast mag men niet uit het oog verliezen dat burgers bij het vergaren van voor hen relevante wetskennis veelal niet de weg bewandelen die wordt verondersteld. In plaats van het raadplegen van de wet, ontlenen burgers vaak hun wetskennis via andere kanalen.[513]

Van Mens wijst voorts nog op het gevaar dat bij delegatie de toegekende regelgevende bevoegdheid ruimer kan worden opgevat dan de belastingwet in concreto toelaat.[514] Aan dit bezwaar kan mijns inziens tegemoet worden gekomen door in de wet de krachtens delegatie toegekende regelgevende bevoegdheden duidelijk te omschrijven en nauwkeurig af te bakenen. Voor belastingplichtigen moet het dan in principe mogelijk zijn te beoordelen in hoeverre de lagere regelgever bij het stellen van nadere regels de delegatie daartoe overschrijdt.[515] Uiteraard moet ervoor worden gewaakt dat een dergelijke omschrijving en afbakening niet zelf wordt gekenmerkt door een bepaalde mate van onduidelijkheid.

3.4.3.6 *Tussenconclusie*

Geconcludeerd moet worden dat de voorwaarden die in de literatuur aan wetgeving worden gesteld met het oog op de voorzienbaarheid van belastingheffing, feitelijk zeer beperkt zijn. Er kan – op indirecte wijze – uit de literatuur worden afgeleid dat het fiscale legaliteitsbeginsel voorschrijft dat fiscale wetgeving aan de eis van nauwkeurigheid en duidelijkheid moet voldoen. Aannemelijk is evenwel dat deze eis ten gunste van de rechtspraktijk is verzacht in de zin dat het opnemen van ruim geformuleerde bepalingen en vage begrippen in fiscale wetgeving steeds vaker toelaatbaar wordt geacht. In dat kader heb ik een parallel getrokken met het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel. Dat impliceert dat het toelaatbaar is om fiscale normen minder nauwkeurig – en daardoor ook minder duidelijk – te formuleren. Dit met het oog om een fiscale regeling ook van toepassing te doen zijn op door de fiscale wetgever onvoorziene situaties.

Volgens de literatuur kan het gebrek aan duidelijkheid dat hiervan het gevolg is, min of meer worden gecompenseerd door het uitbrengen van wetsinterpreterende besluiten en/of bij het opstellen van wetgeving vaker gebruik te maken van de mogelijkheid tot delegatie.

513. Zie paragraaf 3.4.2.1.
514. Van Mens 1988, p. 24.
515. Oldenziel 1998, p. 30.

3.5 CONCLUSIE

Om tot een nadere invulling te komen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid heb ik in dit hoofdstuk de relevante literatuur onderzocht. Aan de hand van literatuuronderzoek ben ik gekomen tot een aantal aan wetgeving te stellen voorwaarden. Daarbij gaat het om voorwaarden die beogen dat normadressaten aan de tekst van wetgeving duidelijkheid kunnen ontlenen omtrent doel, toepassing en (fiscale) rechtsgevolgen van wettelijke regelingen. Tijdens het opstellen van wetgeving moet dan ook specifiek aandacht worden besteed aan deze aan wetgeving te stellen voorwaarden.

Uit het literatuuronderzoek zijn evenwel ook voorwaarden naar voren gekomen die weliswaar de leesbaarheid van wetgeving kunnen verbeteren (waaronder het hanteren van een bondige, heldere en zakelijke schrijfstijl), maar mijns inziens niet bijdragen aan een beter begrip omtrent doel, toepassing en uitwerking van een wettelijke regeling. Hetzelfde geldt voor voorwaarden die worden gesteld met het oog om de kosten van naleving te minimaliseren.

Aan de hand van het verrichte literatuuronderzoek kom ik tot de volgende aan (fiscale) wetgeving te stellen voorwaarden op het punt van duidelijkheid:
- wettelijke regelingen zijn duidelijk – oftewel: niet vaag – geformuleerd;
- wettelijke regelingen zijn eenduidig – oftewel: ondubbelzinnig – geformuleerd;
- wettelijke regelingen zijn zo nauwkeurig mogelijk – doch niet te gedetailleerd – geformuleerd;
- indien een nauwkeurige formulering onhaalbaar is: de wettelijke normstelling biedt ruimte om te worden toegepast op situaties die overeenkomstig doel en strekking onder de wettelijke regeling behoren te vallen;
- indien een gedetailleerde wettelijke regeling onvermijdelijk is: de regeling biedt duidelijkheid met behulp van schemateksten en/of beslissingstabellen;
- indien gekozen is voor een open normstelling: de open norm sluit aan bij binnen de samenleving en/of rechtspraktijk bekende en duidelijke begrippen;
- wettelijke normstellingen zijn volledig;
- wettelijke normstellingen zijn logisch opgebouwd;
- wettelijke regelingen zijn onderling op elkaar afgestemd;
- de formulering van wettelijke regelingen is afgestemd op de deskundigheid en hoedanigheid van de normadressaten;
- wettelijke regelingen worden toegelicht op een daartoe geschikte wijze.

4 *Wat kan de jurisprudentie bijdragen aan de invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid?*

4.1 INLEIDING

De complexiteit van het huidige fiscale wetgevingsbestand vormt de aanleiding voor dit onderzoek. Een situatie waarin – ondanks de vele vereenvoudigingsmaatregelen uit het verleden – geen verbetering lijkt te zijn gekomen. Een van de oorzaken van het uitblijven van een verbetering schrijf ik toe aan het feit dat de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid onvoldoende is uitgewerkt. Tot deze conclusie ben ik gekomen in paragraaf 1.5. Het doel van mijn onderzoek is dan ook om te komen tot een nadere invulling van deze kwaliteitseis.

In dit hoofdstuk onderzoek ik in hoeverre de jurisprudentie bruikbare gezichtspunten biedt ten behoeve van een nadere invulling. In paragraaf 1.4 heb ik besproken dat aan de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid het rechtszekerheidsbeginsel ten grondslag ligt. De jurisprudentie waarin het rechtszekerheidsbeginsel centraal staat, kan dan ook een waardevolle bijdrage leveren aan de invulling van de kwaliteitseis. Hierna bespreek ik die jurisprudentie waarin de rechter (a) uitleg geeft aan wettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd, dan wel (b) wetgeving toetst aan het rechtszekerheidsbeginsel. Daarbij bespreek ik zowel de nationale jurisprudentie als de internationale jurisprudentie. Het rechtszekerheidsbeginsel komt immers niet alleen terug in de nationale rechtsorde als ongeschreven rechtsbeginsel, maar is eveneens vaak neergelegd in verdragsbepalingen.

Alvorens de relevante jurisprudentie te bespreken, breng ik hierna in kaart in hoeverre het de rechter staatsrechtelijk is toegestaan om wetgeving te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Dit doe ik om te komen tot een juiste afbakening van de jurisprudentie die ik voor mijn onderzoek moet raadplegen.

4.2 TOETSING WETGEVING AAN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL

Ingevolge art. 120 Gw is het de rechter niet toegestaan te beoordelen of wetten en verdragen in overeenstemming zijn met de Grondwet.[516] Art. 120 Gw luidt als volgt:

> *'De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen.'*

Dit grondwettelijk toetsingsverbod betreft enkel wetgeving in formele zin, dat wil zeggen wetgeving die tot stand is gekomen door samenwerking van de regering en de Staten-Generaal.[517]

Achtergrond van het toetsingsverbod is de staatsrechtelijke opvatting – die overigens in de literatuur niet onomstreden is[518] – dat de wetgever zelf bepaalt of de inhoud van een wet in formele zin overeenstemt met de Grondwet. De rechter mag daarin derhalve geen – aanvullende dan wel corrigerende – taak hebben.[519] Als de wetgever zich eenmaal heeft uitgesproken over de grondwettigheid van wetgeving, dan mag de rechter die beoordeling niet overdoen.[520] Deze zienswijze – 'wetten zijn onschendbaar' – blijkt duidelijk uit de op art. 120 Gw gegeven toelichting:

> *'Artikel 131, tweede lid, van de Grondwet bepaalt, dat de wetten onschendbaar zijn. (…). Blijkens de wordingsgeschiedenis van genoemd artikellid – (…) – heeft de grondwetgever het oordeel over de vraag met welke bepalingen van de Grondwet bij het totstandbrengen der wetten moet worden rekening gehouden en hoe die bepalingen moeten worden uitgelegd en toegepast, uitsluitend willen doen toekomen aan de wetgever zelf en dus aan de beoordeling door de rechter onttrokken.'*[521]

Uit de op art. 120 Gw gegeven toelichting blijkt dat het grondwettelijk toetsingsverbod zich eveneens uitstrekt tot de wijze van de totstandkoming van wetten (de wetgevingsprocedure):

516. Het toetsingsverbod, zoals thans opgenomen in art. 120 Gw borduurt voort op hetgeen in vroegere versies van de Gw omtrent de mogelijkheid van rechterlijke toetsing was bepaald. Zo werd bij de grondwetsherziening van 1848 in de Gw de bepaling opgenomen dat wetten onschendbaar zijn. De aanleiding om deze bepaling in de Gw op te nemen was het politieke standpunt dat voorkomen moet worden dat de rechter zich boven de wetgever stelt door wetten te beoordelen en te veroordelen (M.L.P. van Houten, *Meer zicht op wetgeving: rechterlijke toetsing van wetgeving aan de Grondwet en fundamentele rechtsbeginselen*, Schoordijk Instituut, Tilburg 1997, p. 33). Het toetsingsverbod ziet zowel op de beoordeling van de inhoud van een wet, als op de beoordeling van de wijze van totstandkoming van de desbetreffende wet. Art. 11 Wet algemene bepalingen bepaalt daarnaast dat de rechter niet de innerlijke waarde of billijkheid van een wet mag beoordelen.
517. Art. 81 Gw. Waar in dit onderzoek wordt gesproken over 'wet' en 'wetgeving' wordt daarmee steeds bedoeld wetten in formele zin, tenzij anders vermeld.
518. Zie annotatie van M. Scheltema bij HR 14 april 1989, 13 822, *NJ* 1989/469. Eveneens Rapport Staatscommissie Grondwet 2010, p. 46.
519. Zie voor een overzicht van de verschillende voor- en tegenargumenten van het grondwettelijk toetsingsverbod MvT (initiatiefwetsvoorstel constitutionele toetsing), Kamerstukken II, 2001-2002, 28 331, nr. 3.
520. Rapport Staatscommissie Grondwet 2010, p. 44.
521. Grondwetsherziening 1983, Kamerstukken II, 1979-1980, 16 162, nr. 3, p. 20.

> *'Daarbij bestaat geen reden verschil te maken tussen de vraag, of de inhoud van een wet in overeenstemming is met de Grondwet, en de vraag, of bij de totstandkoming der wet de door de Grondwet voor de wetsvorming voorgeschreven procedure is in acht genomen. De rechter, gesteld voor de vraag of enig zich blijkens de wijze van afkondiging als wet aandienend voorschrift inderdaad in de zin van het eerste lid van artikel 131 der Grondwet kracht van wet heeft, zal bij de beantwoording van deze vraag het standpunt hebben te eerbiedigen, dat ten aanzien van die aanneming blijkens de voor zijn kennisneming vatbare stukken door de Staten-Generaal zelf is ingenomen.'*[522]

Het verbod om te toetsen of wetgeving overeenkomstig de daartoe voorgeschreven wijze tot stand is gekomen was reeds binnen de jurisprudentie een uitgemaakte zaak. Deze vraag stond centraal in HR 27 januari 1961, *NJ* 1963, 248. Dit arrest betrof het toetsingsverbod, zoals destijds opgenomen in art. 131, lid 2, Gw (de voorganger van het huidige art. 120 Gw). Het geschil speelde zich af rondom de vermindering van het aan professor Van den Bergh – tevens oud-Tweede Kamerlid – uit te betalen pensioen. Deze van rechtswege toegepaste vermindering vloeide voort uit de AOW. Van den Bergh was het met de vermindering van zijn pensioen niet eens. Hij voerde in cassatie aan dat de AOW niet overeenkomstig de regels uit de Grondwet tot stand was gekomen. Van den Bergh stelde dat de wet daarom ook rechtskracht zou missen. De Hoge Raad oordeelde hierover evenwel als volgt:

> *'dat hieruit volgt dat de grondwetgever het oordeel over de vraag, met welke bepalingen van de Grondwet bij het tot stand brengen der wetten moet worden rekening gehouden en hoe die bepalingen moeten worden uitgelegd en toegepast, uitsluitend heeft willen doen toekomen aan den wetgever zelf en dus aan de beoordeling door den rechter heeft willen onttrekken;*
> *dat daarbij geen reden bestaat verschil te maken tussen de vraag of de inhoud ener wet in overeenstemming is met de Grondwet, en die of bij de totstandkoming der wet de door de Grondwet voor de wetsvorming voorgeschreven procedure in acht is genomen, daar het antwoord op beide vragen afhankelijk is van de beoordeling van de wijze waarop bij den wetgevenden arbeid de bepalingen van de Grondwet zijn uitgelegd en toegepast door de organen, aan welke de wetgevende macht door den grondwetgever is toevertrouwd;'*

Uit deze rechtsoverweging blijkt ontegenzeggelijk dat naar het oordeel van de Hoge Raad het rechterlijk toetsingsverbod zowel een inhoudelijke als een procedurele toetsing van wetgeving verbiedt.

Ik merk op dat art. 120 Gw de rechter niet verbiedt om te onderzoeken of wetgeving al dan niet verenigbaar is met grondwettelijke bepalingen. Wat art. 120 Gw *wel* verbiedt, is dat de rechter aan de uitkomsten van zijn onderzoek juridische gevolgen verbindt.[523] De rechterlijke praktijk zelf lijkt overigens het toetsingsverbod op te vatten als een algeheel verbod om überhaupt een nader oordeel te hebben over wetgeving in formele zin.[524]

Voorts merk ik op dat indien lagere regelgeving tot stand is gekomen op basis van een delegatiebepaling – in formele zin – slechts deze lagere regelgeving kan

522. Grondwetsherziening 1983, Kamerstukken II, 1979-1980, 16 162, nr. 3, p. 20.
523. Van Houten 1997, p. 66.
524. W.J.M. Voermans, 'De bestuursrechter en artikel 120 Grondwet', *Jurisprudentiebestuursrecht plus* 2003, p. 145.

worden getoetst aan de Grondwet en dus niet de delegatiebepaling zelf. Dat art. 120 Gw dit verhindert, volgt uit HR 23 december 1992, nr. 27 711, *BNB* 1993/104. Dit arrest betrof de toetsing van een delegatiebepaling aan het in art. 104 Gw opgenomen fiscale legaliteitsbeginsel. De Hoge Raad overwoog daarbij als volgt:

> *'3.2. Dit betoog mondt in wezen uit in de vraag of de in de Meststoffenwet opgenomen delegatiebevoegdheid - welke bevoegdheid zich ook uitstrekt tot essentialia - in strijd komt met artikel 104 van de Grondwet. Die vraag staat niet ter beoordeling van de rechter omdat ingevolge artikel 120 van de Grondwet toetsing van een formele wet aan de Grondwet niet is toegestaan.'*

Langere tijd was het evenwel onduidelijk of het toetsingsverbod zich ook uitstrekt tot toetsing van wetgeving in formele zin aan het rechtszekerheidsbeginsel als ongeschreven rechtsbeginsel.[525] Hierover werd in de literatuur verschillend gedacht.[526] De Hoge Raad bood uiteindelijk in een tweetal arresten – Landbouwvliegers-arrest en Harmonisatiewet-arrest – duidelijkheid op dit punt.

Landbouwvliegersarrest

In het Landbouwvliegers-arrest kwam de vraag aan de orde of regelgeving – niet zijnde wetgeving in formele zin – door de rechter mocht worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen.[527] In casu ging het om een beschikking die door de staatssecretaris van Landbouw en Visserij was uitgevaardigd. In de desbetreffende beschikking was een regeling opgenomen met betrekking tot het gebruik van sproeivliegtuigen. Deze regeling hield in dat de minimale afstand tot gebieden waarop de vliegtuigen de bestrijdingsmiddelen op de landbouw mochten inzetten, werd teruggebracht tot 50 meter van kwetsbare plaatsen (scholen, ziekenhuizen en bejaardentehuizen). Een tweetal belangenverenigingen voor sproeivliegtuigen vorderden dat de regeling buiten werking moest worden gesteld, omdat de regeling in strijd zou zijn met algemene beginselen van ongeschreven recht.

De Hoge Raad oordeelde in het Landbouwvliegers-arrest dat algemeen verbindende voorschriften (wetgeving in materiële zin) door de rechter kunnen worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen:[528]

> *'Het tweede onderdeel stelt de vraag aan de orde of naar Nederlands recht algemeen verbindende voorschriften (wetten in materiële zin) door de rechter kunnen worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen. Het hof heeft deze vraag, voor wat betreft voorschriften als de onderhavige, bevestigend beantwoord.Dit antwoord — voor zover in de onderhavige zaak van belang — is in zoverre juist dat geen rechtsregel eraan in de weg staat dat de rechter een zodanig, niet door de formele wetgever gegeven voorschrift onverbindend en in verband daarmee de vaststelling en uitvoering daarvan onrechtmatig kan oordelen op de grond dat sprake is van willekeur in dier voege dat het desbetreffende overheidsorgaan, in aanmerking genomen de belangen die aan dit orgaan ten tijde van de totstandbrenging*

525. Toetsing van wetgeving aan een grondwettelijke bepaling waarin het rechtszekerheidsbeginsel besloten ligt – in het bijzonder art. 16 en art. 104 Gw – is ingevolge art. 120 Gw reeds niet toegestaan.
526. Van Houten 1997, p. 59 e.v.
527. HR 16 mei 1986, *NJ* 1987/251 (met noot van M. Scheltema), *AB* 1986/574 (met noot van P.J.J. Buuren).
528. R.o. 6.1.

van het voormelde uitvoeringsbesluit bekend waren of behoorden te zijn, in redelijkheid niet tot het desbetreffende voorschrift is te kunnen komen.'[529]

Scheltema schreef in zijn annotatie bij het arrest dat de door de Hoge Raad gegeven rechtsregel past bij de richting die de Hoge Raad de jaren daarvoor had gekozen. Volgens de annotator toetste de Hoge Raad wetgeving in materiële zin reeds zodanig aan hogere wetgeving dat in feite weinig verschil meer bestond met toetsing aan algemene rechtsbeginselen.[530]

De hierboven weergegeven rechtsoverwegingen gaven aanleiding te veronderstellen dat de Hoge Raad het evenwel niet toestond wetgeving in formele zin te toetsen aan algemene rechtsbeginselen. Echter geheel zeker was het niet of de Hoge Raad inderdaad deze uitleg aan het rechterlijk toetsingsverbod gaf. Volgens annotator Buuren beperkte de door de Hoge Raad gegeven mogelijkheid om algemene verbindende voorschriften aan het beginselenrecht te toetsen zich slechts tot die voorschriften die *niet* door de formele wetgever zijn gegeven. Volgens de annotator was deze beperking een duidelijke aanwijzing voor de opvatting van de Hoge Raad dat de toetsing door de rechter van wetten in formele zin aan algemene rechtsbeginselen in het Nederlandse recht niet is geoorloofd.[531] In de visie van de annotator bleek de Hoge Raad niet te zijn overtuigd van de in de rechtsliteratuur bestaande opvatting dat sinds de grondwetsherziening van 1983 art. 120 Gw niet langer verbood om wetgeving in formele zin te toetsen aan ongeschreven rechtsbeginselen.

Harmonisatiewetarrest

Pas in het Harmonisatiewet-arrest oordeelde de Hoge Raad ondubbelzinnig dat art. 120 Gw eveneens niet toestaat dat de rechter wetten in formele zin toetst aan algemene rechtsbeginselen. In casu voerde de Landelijke Studentenvakbond een procedure tegen de Staat vanwege de invoering van de Harmonisatiewet. Een bepaalde groep studenten werd ten gevolge van de invoering van deze wet getroffen door enerzijds een verhoging van het collegegeld en anderzijds een beperking van de studiefinanciering. De Landelijke Studentenvakbond eiste dat de Harmonisatiewet niet zou worden toegepast, omdat deze wet onder meer in strijd zou zijn met ongeschreven fundamentele rechtsbeginselen. In het Harmonisatiewetarrest ging het daarbij specifiek om het rechtszekerheidsbeginsel. De Hoge Raad oordeelde als volgt:[532]

'Het eerste onderdeel van het in dit beroep voorgedragen middel stelt de vraag aan de orde of art. 120 Grondwet de rechter vrijheid laat de wet (in formele zin) te toetsen aan fundamentele rechtsbeginselen. In het arrest van 16 mei 1986, NJ 1987, 251 ligt reeds besloten dat deze vraag naar het oordeel van de Hoge Raad ontkennend moet worden beantwoord. Aan dat oordeel meent de Hoge Raad — hoe zeer ook hij de te dezen bestreden bepalingen

529. Weliswaar staat de Hoge Raad toe dat wetgeving in materiële zin kan worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen, echter A-G Mok betoogt in zijn conclusie bij het arrest (onderdeel 3.3) dat daarbij niettemin grote terughoudendheid moet worden betracht. Volgens de advocaat-generaal moet namelijk worden voorkomen dat de rechter op de stoel van de regelgever gaat zitten.
530. M. Scheltema, *NJ* 1987/251, punt 2.
531. P.J.J. Buuren, *AB* 1986/574, punt 5.
532. HR 14 april 1989, nr. 13 822, *NJ* 1989/469 (met noot van M. Scheltema), *AB* 1989/207, (met noot van F.H. van der Burg), r.o. 3.1.

van de zgn. Harmonisatiewet (Wet van 7 juli 1988, Stb. 334) in strijd acht met gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken studenten en derhalve met het rechtszekerheidsbeginsel — te moeten vasthouden.'

A-G Mok betoogde in zijn conclusie dat het onaannemelijk zou zijn dat de rechter een wet aan algemene rechtsbeginselen zou mogen toetsen op voorwaarde dat deze rechtsbeginselen *niet* in de Grondwet zijn opgenomen.[533] Volgens de advocaat-generaal moest art. 120 Gw dan ook zo worden gelezen dat het de rechter niet alleen verboden is wetten in formele zin aan de Grondwet te toetsen, maar dat het hem evenmin is toegestaan deze wetten te toetsen aan algemene – ongeschreven – rechtsbeginselen. In de visie van de advocaat-generaal zou het verbod van toetsing aan rechtsbeginselen reeds volgen uit de parlementaire geschiedenis van op art. 120 Gw.[534]

Mede aan de hand van een uitgebreide behandeling van de parlementaire geschiedenis van art. 120 Gw, kwam de Hoge Raad in zijn arrest tot het oordeel dat het artikel eveneens impliceert een verbod tot toetsing van wetten aan fundamentele rechtsbeginselen:[535]

'In dat kader is van de zijde van de regering bij herhaling betoogd dat, hoewel de tekst van de voorgestelde bepaling (het latere art. 120) toetsing aan fundamentele rechtsbeginselen niet uitsluit, de nieuwe bepaling dezelfde strekking heeft als de oude onschendbaarheidsregel, zodat zodanige toetsing niet is toegelaten. Dat betoog is van de zijde van de volksvertegenwoordiging niet wezenlijk weersproken. Tot amendering in andere zin is het ook niet gekomen. Aangenomen moet daarom worden dat bij het tot stand komen van de Grondwet van 1983 de argumenten voor afschaffing of beperking van het toetsingsverbod onder ogen zijn gezien en tegenover de aan toetsing door de rechter verbonden bezwaren te licht zijn bevonden.'

Annotator Van der Burg bekritiseerde het feit dat de Hoge Raad de Grondwet interpreteerde aan de hand van uitlatingen van de regering.[536] Volgens de annotator impliceerde een dergelijke wetshistorische aanpak dat de uitleg van de Grondwet wordt beheerst door de opvatting van de autoriteiten die juist door de Grondwet zouden moeten worden gebonden. De toetsing van de wet aan de Grondwet én de verhouding tussen het geschreven en het ongeschreven recht zijn twee afzonderlijke vragen die goed van elkaar moeten worden onderscheiden, aldus Van der Burg. Naar mijn mening miskent Van der Burg de mogelijkheid dat de Hoge Raad aan de hand van een teleologische en/of rechtshistorische interpretatie – 'wetten zijn onschendbaar' – naar alle waarschijnlijkheid tot een soortgelijk oordeel zou zijn gekomen.

Gegeven het Harmonisatiewet-arrest staat het voortaan buiten kijf dat het de rechter niet is toegestaan wetgeving te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Dit impliceert uiteraard geenszins dat de wetgever met het rechtszekerheidsbeginsel geen rekening hoeft te houden.[537] Integendeel, want zoals in paragraaf

533. Conclusie A-G Mok, onderdeel 4.3.
534. Conclusie A-G Mok, onderdeel 4.2.2.
535. R.o. 3.5.
536. F.H. van der Burg, *AB* 1989/207.
537. Vgl. Waaldijk 1985, p. 5.

1.4 besproken blijkt uit de nota Zicht op wetgeving dat bij het redigeren van wetgeving door wetgevingsjuristen juist het rechtszekerheidsbeginsel in acht moet worden genomen. Echter enige vorm van rechterlijke toetsing van wetgeving op het punt van conformiteit met het rechtszekerheidsbeginsel lijkt – vooralsnog – te zijn uitgesloten.

Hierna bespreek ik in hoeverre het de rechter wellicht is toegestaan wetgeving te toetsen aan niet-grondwettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd (indirecte wijze van toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel). Voor zover dit rechtens toelaatbaar is, kan de jurisprudentie waarin dienovereenkomstig wordt getoetst een belangrijke input leveren voor mijn onderzoek.

4.2.1 Toetsing wetgeving aan het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden

De Hoge Raad heeft in het Harmonisatiewet-arrest in niet mis te verstane bewoordingen geoordeeld dat wetgeving door de rechter evenmin mag worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel. In ditzelfde arrest heeft de Hoge Raad eveneens een oordeel gegeven over de toelaatbaarheid van toetsing van wetgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel op een indirecte wijze, te weten door wetgeving aan het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden (hierna: het Statuut) te toetsen.[538] Indien deze wijze van toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel wel toelaatbaar zou zijn, dan zou met een beroep op art. 43 het Statuut wetgeving niettemin – weliswaar op een indirecte wijze – aan het beginsel van rechtszekerheid kunnen worden getoetst. Art. 43 het Statuut schrijft voor dat binnen de landen van het Koninkrijk der Nederlanden het rechtszekerheidsbeginsel dient te worden verwezenlijkt. Art. 43 het Statuut luidt als volgt:

> *'1. Elk der landen draagt zorg voor de verwezenlijking van de fundamentele menselijke rechten en vrijheden, de rechtszekerheid en de deugdelijkheid van het bestuur.*
> *2. Het waarborgen van deze rechten, vrijheden, rechtszekerheid en deugdelijkheid van bestuur is aangelegenheid van het Koninkrijk.'*

De Hoge Raad overwoog in het Harmonisatiewet-arrest dat de mogelijkheid om wetgeving te toetsen aan het Statuut met name afhangt welke uitleg aan art. 49 het Statuut moet worden gegeven.[539] Art. 49 het Statuut luidt als volgt:

> *'Bij rijkswet kunnen regels worden gesteld omtrent de verbindendheid van wetgevende maatregelen, die in strijd zijn met het Statuut, een internationale regeling, een rijkswet of een algemene maatregel van rijksbestuur.'*

538. De constitutie van het Koninkrijk der Nederlanden bestaat uit het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden en delen van de Grondwet. In die gevallen waarin het Statuut een andere regeling bevat dan de Grondwet, prevaleert steeds het Statuut. Dit volgt uit de tekst van art. 5, lid 2, het Statuut: '2. *De Grondwet neemt de bepalingen van het Statuut in acht.*'
539. R.o. 4.2.

Om tot een juiste uitleg van art. 49 het Statuut te komen is het volgens de Hoge Raad noodzakelijk om acht te slaan op de rechtshistorische context waarbinnen dit artikel tot stand is gekomen:[540]

> *'Bij de beantwoording van deze vraag moet in aansluiting op het onder 3 overwogene worden vooropgesteld dat ten tijde van de totstandkoming van het Statuut gold dat wetten niet mochten worden getoetst aan de Grondwet en fundamentele rechtsbeginselen en dat zulks wezenlijk was voor de traditionele plaats van de rechter in ons staatsbestel. Tegen deze achtergrond ligt het niet voor de hand te veronderstellen dat men bij de totstandkoming van het Statuut daarin een dergelijke toetsing zou hebben willen invoeren. Daarom is voor een bevestigende beantwoording van evenbedoelde vraag slechts plaats indien de tekst van het Statuut dan wel de officiële toelichting of de geschiedenis van zijn totstandkoming ondubbelzinnig in die richting wijzen.'*

In het kader van de uitleg van art. 49 het Statuut stelt de Hoge Raad voorop dat – verwijzend naar de doctrine in de rechtsliteratuur daaromtrent – het artikel op twee verschillende wijzen kan worden gelezen. Allereerst op een wijze waarin de bepaling – in samenhang met de daarop gegeven toelichting – lijkt te impliceren dat de vraag *of* een toetsingsrecht moet worden ingevoerd afhangt van de wens van de rijkswetgever daartoe. De andere lezing impliceert dat art. 49 het Statuut slechts de bevoegdheid aan de rijkswetgever delegeert om het aan de rechter in beginsel toekomend toetsingsrecht zo nodig nader te regelen. De Hoge Raad oordeelt op basis van rechts- en wetshistorische gronden dat art. 49 het Statuut overeenkomstig de eerste lezing moet worden uitgelegd. Naar het oordeel van de Hoge Raad is het de rechter dan ook niet toegestaan wetgeving te toetsen aan het Statuut, indien de rijkswetgever de rechter daartoe geen wettelijke bevoegdheid heeft toegekend:

> *'4.3. (…). Dat men van Nederlandse zijde een beslissing met betrekking tot het rechterlijk toetsingsrecht voor zich uitschoof, ligt in de lijn van het verzet dat de Nederlandse regering ongeveer tezelfdertijd bood tegen invoering van de in 3.2 bedoelde uitzondering op het grondwettelijk toetsingsverbod.'*
> *(…).*
> *'4.6. Uit het voorgaande volgt dat de vraag of de rechter de wet mag toetsen aan het Statuut voor het Koninkrijk, anders dan de Pres. heeft geoordeeld, ontkennend moet worden beantwoord, (…).'*

Gegeven dit oordeel van de Hoge Raad is het dus niet mogelijk om wetten in formele zin alsnog via het Statuut op een indirecte wijze te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel.

Annotator Scheltema onderschreef deze door de Hoge Raad gegeven rechtsregel. Indien men namelijk via het Statuut wel een toetsing van de wet aan de rechtszekerheid zou aanvaarden, zou er volgens de annotator een willekeurige grens worden getrokken tussen de rechtsbeginselen waaraan de wet wel kan worden getoetst en de rechtsbeginselen waarbij dat niet mogelijk is.[541] Volgens de annotator kon het immers niet de bedoeling zijn dat toetsing van wetgeving aan algemene rechtsbeginselen alsnog via 'de achterdeur van het Statuut' zou

540. R.o. 4.2.
541. M. Scheltema, *NJ* 1989/469.

kunnen worden binnengehaald. Mijns inziens miskent Scheltema hiermee de mogelijkheid dat wetgeving eveneens via de achterdeur van eenieder verbindende verdragsbepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel besloten ligt, aan het rechtszekerheidsbeginsel kan worden getoetst. De mogelijkheden van de wijze van toetsing van wetgeving aan het internationale recht bespreek ik hierna in paragraaf 4.2.3.

4.2.2 Toetsing wetgeving aan wettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd

In het Nederlandse wetgevingsbestand zijn ook andere dan grondwettelijke bepalingen opgenomen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd.[542] Deze wettelijke bepalingen zien evenwel niet op het rechtszekerheidsbeginsel als geheel, maar op bepaalde aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel waaronder het aspect van legaliteit.[543] Deze wettelijke bepalingen zijn veelal opgenomen in zogenoemde koepelwetten.[544]

De jurisprudentie waarin de rechter een uitleg geeft aan deze 'overkoepelende' wettelijke bepalingen zijn voor mijn onderzoek bruikbaar, met name voor zover daarin specifieke eisen aan wetgeving worden gesteld met het oog op het waarborgen van de rechtszekerheid. Het moet de rechter dan uiteraard wel zijn toegestaan wetgeving te toetsen aan deze koepelwetten. Of dat inderdaad mogelijk is bespreek ik hierna.

Gegeven doel en strekking van art. 120 Gw – evenals de daaraan gegeven uitleg door de Hoge Raad in zijn hiervoor besproken jurisprudentie – verbiedt het grondwetartikel niet de rechterlijke toetsing van wettelijke bepalingen aan wetgeving anders dan de Grondwet. Dit lijkt dan in beginsel ook te impliceren dat het de rechter wel is toegestaan om wetgeving te toetsen aan andere wetgeving (in formele zin). Dat dit staatsrechtelijk inderdaad mogelijk is, lijkt te volgen uit art. 11 Wet algemene bepalingen, welk artikel als volgt luidt:

> *'De regter moet volgens de wet regt spreken: hij mag in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid der wet beoordeelen.'*

Op grond van art. 11 Wet algemene bepalingen is het de taak van de rechter om geschillen te beslechten en effectieve rechtsbescherming te verlenen. Daarbij heeft de rechter de plicht om volgens de wet recht te spreken.[545] Deze plicht brengt mee dat de rechter gehouden is om te beoordelen op welke wijze wetge-

542. Onder meer art. 1 Wetboek van Strafrecht, art. 5:4 Algemene wet bestuursrecht, art. 220a Provinciewet en art. 217 Gemeentewet.
543. Zoals in paragraaf 3.4.3.1 besproken, houdt de eis van legaliteit in de kern in dat voor elk overheidsoptreden een wettelijke grondslag nodig is.
544. Een koepelwet beoogt wetgeving op een bepaald gebied te systematiseren en te uniformeren. Daarbij moet in het bijzonder worden gedacht aan het strafrecht en het bestuursrecht (Wetboek van Strafrecht respectievelijk Algemene wet bestuursrecht). Vgl. F.J. Van Ommeren, 'Wetgevingsbeleid: remedies en instrumenten', in S. E. Zijlstra (Ed.), *Wetgeven. Handboek voor de centrale en decentrale overheid*, Kluwer, Deventer 2012, p. 173.
545. G. Boogaard, *Het wetgevingsbevel: Over constitutionele verhoudingen en manieren om een wetgever tot regelgeving aan te zetten*, Wolf Legal Publishers, Oisterwijk 2013, p. 57.

ving zich verhoudt tot hogere regelgeving. In de Grondwet zijn evenwel geen bepalingen te vinden die de rangorde tussen koepelwetgeving en andere wetgeving – in formele zin – regelen. Gegeven het feit dat koepelwetgeving kennelijk staatsrechtelijk geen hogere status geniet dan 'gewone' wetgeving, is het de vraag of wetgeving überhaupt wel in overeenstemming moet zijn met – 'overkoepelende' – wettelijke bepalingen waarin het legaliteitsbeginsel is neergelegd.

In de literatuur is de doctrine ontwikkeld dat algemene wetten (waartoe worden gerekend het Wetboek van Strafrecht, de Algemene wet bestuursrecht en de Gemeentewet) worden beschouwd een algemeen – overkoepelend – kader te scheppen ten aanzien van bijzondere regelingen. Dit brengt volgens de literatuur mee dat deze overkoepelende wetten voorrang hebben boven de meer specifieke bijzondere regelingen van gelijke rang.[546] Gegeven deze 'regel van ongeschreven constitutionele recht' kan rechterlijke toetsing van wetgeving aan bepalingen van koepelwetten waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd ook effect sorteren.[547] In paragraaf 4.4 bespreek ik dan ook de jurisprudentie waarin de rechter uitleg geeft aan art. 1 Sr (strafrechtelijk legaliteitsbeginsel), art. 5:4 Algemene wet bestuursrecht (legaliteitsbeginsel bestuurlijke sancties) en art. 217 Gemeentewet (legaliteitsbeginsel voor gemeentelijke belastingen).[548]

4.2.3 Toetsing wetgeving aan het internationale recht

Het rechtszekerheidsbeginsel speelt naast de nationale rol eveneens een wezenlijk rol in het internationale recht. Zo is het beginsel neergelegd in veel bepalingen van verdragen, die rechtstreeks doorwerken in de Nederlands rechtsorde.[549] Hierna beantwoord ik de vraag in hoeverre het de rechter is toegestaan wetgeving eveneens te toetsen aan verdragsbepalingen. Indien dit staatsrechtelijk inderdaad toelaatbaar is, kan wetgeving ook op deze – indirecte – wijze aan het rechtszekerheidsbeginsel worden getoetst.

546. Vgl. C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Kluwer, Deventer 2016, p. 350; T. Koopmans, *Compendium van het staatsrecht*, Kluwer, Deventer 1987, p. 254; W.J.M. Voermans e.a., in A.K. Koekkoek, *De Grondwet: een systematisch en artikelgewijs commentaar*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 2000, p. 395-422.
547. Het moge duidelijk zijn dat er geen jurisprudentie voorhanden is betreffende de toetsing van wetgeving aan art. 16 en art. 104 Grondwet, welke artikelen het strafrechtelijke respectievelijk het fiscaalrechtelijke legaliteitsvereiste behelzen. Zoals ik in paragraaf 4.2 heb besproken staat art. 120 Gw een dergelijke toetsing door de rechter niet toe.
548. Ik merk op dat voor zover het de jurisprudentie betreft waarbij een uitleg wordt gegeven aan art. 217 Gemeentewet het daar in de regel gaat om toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en niet om wettelijke bepalingen in formele zin. Overigens behelst art. 220a Provinciewet ook een legaliteitsbeginsel. Omdat relevante jurisprudentie omtrent dit artikel ontbreekt, laat ik dit artikel in mijn onderzoek verder buiten beschouwing.
549. Daarbij moet worden gedacht aan onder meer het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden, de daaraan toegevoegde Protocollen, het Europees Sociaal Handvest en het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Volgens het volkenrecht zijn verdragen overeenkomsten tussen staten of andere volkenrechtelijke rechtssubjecten (art. 2, lid 1, onderdeel a, Weens Verdragenverdrag). In dit onderzoek beperk ik mij tot het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden, evenals tot de daaraan toegevoegde Protocollen.

Dat het nationale recht in overeenstemming moet zijn met verdragsbepalingen is reeds lange tijd geleden door de Hoge Raad beslist. In zijn arrest van 3 maart 1919, *NJ* 1919, 371 (Grenstractaat Aken), oordeelde de Hoge Raad dat het internationale recht rechtstreeks doorwerkt in de nationale rechtsorde. De Hoge Raad overwoog daartoe als volgt:

> *'O., dat aan den Koning ingevolge artikel 53 der Grondwet van 1815 toekwam het onbeperkte recht om verdragen die geen afstand of ruiling van grondgebied inhielden met vreemde mogendheden te sluiten, en dat voormeld tractaat van Aken van 26 Juni 1816 eenmaal wettig tot stand gekomen en bekrachtigd, had de dubbele werking, dat Nederland tegenover de vreemde mogendheid was gebonden, doch tevens dat aan den in dat tractaat bedoelden gemengden eigenaar toekwam het door een ieder te eerbiedigen recht om vrijelijk, behoudens aangifte bij de ambtenaren der douane, de producten van het deel van zijn eigendom in Nederland gelegen te vervoeren naar het andere deel van dien eigendom buitenslands gelegen;'*

De Hoge Raad oordeelde dat het niet vereist is dat een verdrag in nationale wetgeving wordt omgezet alvorens burgers zich op het verdrag kunnen beroepen (monistisch stelsel). Wil een burger met succes de toepassing van een verdrag kunnen inroepen, dan is het wel vereist dat het verdrag is bekendgemaakt. Dit volgt uit art. 93 Gw dat als volgt luidt:

> *'Bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties, die naar haar inhoud een ieder kunnen verbinden, hebben verbindende kracht nadat zij zijn bekendgemaakt.'*[550]

Art. 93 Gw moet worden beschouwd als een bepaling die de rechter voorschrijft een verdragsbepaling slechts dan toe te passen, indien het verdrag waarin de desbetreffende bepaling is opgenomen is bekendgemaakt.[551] Indien de toepassing van een nationaal wettelijke bepaling in strijd komt met deze verdragsbepaling, schrijft art. 94 Gw daaropvolgend voor dat de rechter deze nationaal wettelijke bepaling buiten toepassing moet laten.[552] Art. 94 Gw luidt als volgt:

> *'Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties.'*

Ik merk op dat art. 94 Gw niet eist dat de rechter een wettelijke bepaling toetst aan eenieder verbindende verdragsbepaling. Wel schrijft het artikel voor dat er een rechterlijke toetsing plaatsvindt naar de verenigbaarheid met eenieder verbindende verdragsbepaling *bij de toepassing* van een wettelijke bepaling.[553] Dat wil zeggen dat de rechter beoordeelt in hoeverre een wettelijk bepaling in de toepassing leidt tot onverenigbaarheid met een verdragsbepaling.

550. In de jurisprudentie en de rechtspraak worden een veelvoud aan verschillende termen gehanteerd betreffende de werking van verdragsbepalingen, waaronder 'rechtstreeks werkende', 'rechtstreeks toepasselijk' en 'algemeen verbindende'.
551. Kortmann 2016, p. 175.
552. Vgl. Van Houten 1997, p. 211.
553. Kamerstukken II, 1977-1978, 15 049, nr. 7, p. 18. Vgl. Kortmann 2016, p. 179.

Geconcludeerd moet worden dat het de rechter is toegestaan wettelijke bepalingen te toetsen aan eenieder verbindende verdragsbepaling, mits het desbetreffende verdrag op de daartoe voorgeschreven wijze is bekendgemaakt.[554] Voor zover daarbij wordt getoetst aan verdragsbepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd, is het dus ook mogelijk wetgeving – op een indirecte wijze – te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel.

In paragraaf 4.5 onderzoek ik welke uitleg binnen het internationale recht is gegeven aan het rechtszekerheidsbeginsel. Daarbij beperk ik mij tot de uitleg die daartoe is gegeven in het kader van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM), evenals tot de daaraan toegevoegde Protocollen. Daartoe bespreek ik de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM), waarin vanuit het oogpunt van rechtszekerheid specifieke eisen worden gesteld aan wetgeving in het algemeen en fiscale wetgeving in het bijzonder.[555]

Unierecht

Voor de Nederlandse rechtsorde is eveneens de werking van het Unierecht van groot belang. In zijn jurisprudentie heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) namelijk geoordeeld dat het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: EU-verdrag) een aparte supranationale rechtsorde tot stand heeft gebracht binnen de rechtsorde van lidstaten.[556] De binnen deze EU-rechtsorde geldende regels hebben rechtstreekse werking binnen de nationale rechtsorde van de lidstaten en staan wat hiërarchie betreft boven de nationaal geldende regels. Het HvJ EU overwoog daartoe als volgt:[557]

> *'Overwegende dat het E.E.G.-Verdrag, anders dan met gewone internationale verdragen het geval is, een eigen rechtsorde in het leven heeft geroepen, die bij de inwerkingtreding van het Verdrag in de rechtsorde der Lid-Staten is opgenomen en waarmede de nationale rechters rekening dienen te houden;'*

Het Unierecht vormt daarom ook een integraal onderdeel binnen de nationale rechtsorde, waarbij het Unierecht bindend is voor zowel de lidstaten zelf als hun onderdanen.[558] Omdat het Unierecht krachtens het EU-verdrag rechtstreeks doorwerkt in de Nederlandse rechtsorde is een beroep op art. 94 Gw ook niet

554. Zo zal bijvoorbeeld de bestuursrechter op grond van art. 8:69, lid 2, Awb (ambtshalve aanvulling rechtsgronden) verplicht zijn een onbeholpen geformuleerde klacht op te vatten als een beroep op een verdragsbepaling. De rechter zal dan moeten toetsen of de in het geding zijnde nationale wetsbepaling in de toepassing verenigbaar is met de desbetreffende verdragsbepaling.
555. De jurisprudentie waarin de nationale rechter wetgeving toetst aan het rechtszekerheidsbeginsel, zoals uitgelegd door het EHRM, bespreek ik niet in dit onderzoek. Deze nationale jurisprudentie kan feitelijk geen bijdrage leveren aan een invulling van de kwaliteitseis. Deze jurisprudentie ziet immers 'slechts' op de toepassing van de door het EHRM gegeven rechtsregels op de aan de nationale rechter voorgelegde situatie.
556. In 1993 werd met het Verdrag van Maastricht de Europese Unie opgericht en vormde daarmee een supranationale rechtsorde. Bij het Verdrag van Lissabon (2009) werd op een aantal punten het Verdrag van Maastricht aangepast. Zie voor een beschrijving van de historie van de Europese Unie, Kortmann 2016, p. 113
557. HvJ EU 5 juli 1964, zaak C-6/64 (*Costa/E.N.E.L).* Zie eveneens HvJ EU 5 februari 1963, zaak C-26/62 (*Van Gend en Loos*).
558. Vgl. Kortmann 2016, p. 113.

nodig.[559] Dit is onder meer bevestigd in HR 2 november 2004, nr. 00156/04 E, *NJ* 2005/80:[560]

> *'Het middel miskent dat een op grond van het EG-verdrag vastgestelde verordening zoals waarvan hier sprake is, krachtens dat verdrag en niet krachtens enig nationaal besluit gelding heeft en rechtstreeks toepasselijk is in elke Lid-Staat. Die gelding is niet gebaseerd op het stelsel van art. 93 en 94 Gw.'*

De vraag op welke wijze het Unierecht in de nationale rechtsorde moet worden toegepast is een vraag van het Unierecht zelf. Deze vraag zal dan ook vooral door het HvJ EU moeten worden beantwoord.[561] Voor zover nationale rechters Unierecht moeten toepassen, dienen zij de uitleg die daaraan door het HvJ EU gegeven is ook te volgen. Bij twijfel omtrent de juiste uitleg en toepassing van het Unierecht kunnen de nationale rechters daartoe aan het HvJ EU prejudiciële vragen stellen.[562]

Tot het Unierecht behoort onder meer het ongeschreven rechtszekerheidsbeginsel.[563] Dit werd geoordeeld in HvJ EU 13 februari 1996, zaak C-143/93 (*Gebroeders Van Es Douane Agenten*):[564]

> *'Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het rechtszekerheidsbeginsel een fundamenteel beginsel van gemeenschapsrecht is (…).'*

Omdat de algemene beginselen van het Unierecht 'rechtstreeks werkend zijn'[565] moet het rechtszekerheidsbeginsel dan ook zonder meer worden toegepast op nationale wet- en regelgeving die onder de reikwijdte van het Unierecht vallen.[566] Dit impliceert dat de rechter wetgeving – voor zover deze (de uitwerkingen van) het Unierecht bestrijkt – ook aan het rechtszekerheidsbeginsel dient te toetsen.[567] Voor zover sprake is van met Unierecht strijdige nationale wetgeving, moet de rechter deze wetgeving buiten toepassing laten. Tot dit oordeel kwam de Europese rechter in HvJ EU 9 maart 1978, nr. 106/77 (*Simmenthal*). Het HvJ EU oordeelde daarin als volgt:[568]

> *'dat derhalve op de eerste vraag moet worden geantwoord dat de nationale rechter, belast met de toepassing, in het kader zijner bevoegdheid, van de bepalingen van het gemeenschaps-*

559. J.W.A. Fleuren, *Een ieder verbindende bepalingen van verdragen*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2004, p. 3.
560. R.o. 3.6.
561. Kortmann 2016, p. 119.
562. Art. 267 VwEU. De hoogste nationale rechters zijn zelfs verplicht om dergelijke prejudiciële vragen aan HvJ EU te stellen.
563. Tot het Unierecht behoren ook het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU), het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.
564. Par. 27.
565. 'Rechtstreekse werking' is materieel grotendeels identiek aan 'een ieder verbindend' in art. 93 en art. 94 Gw (Kortmann 2016, p. 125). Van belang is dat de kwalificatie meebrengt dat rechtstreeks werkende bepalingen burgers rechten geven waarop zij zich kunnen beroepen bij de nationale rechter.
566. Kortmann 2016, p. 117. Rechtstreeks werkende bepalingen van het Unierecht kennen burgers niet alleen rechten toe, maar kunnen aan burgers ook verplichtingen opleggen.
567. Kortmann 2016, p. 124; Van Houten 1997, p. 218.
568. R.o. 24.

recht, verplicht is zorg te dragen voor de volle werking dezer normen, daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke strijdige bepaling van de — zelfs latere — nationale wetgeving buiten toepassing latende, zonder dat hij de voorafgaande opheffing hiervan via de wetgeving of enige andere constitutionele procedure heeft te vragen of af te wachten;'

In paragraaf 4.6 bespreek ik de jurisprudentie van het HvJ EU waarin bij de uitleg van het communautaire rechtszekerheidsbeginsel specifieke eisen worden gesteld aan (fiscale) wetgeving.[569]

4.2.4 Toetsing wetgeving aan algemene beginselen van behoorlijke wetgeving

Hiervoor heb ik de vraag beantwoord in hoeverre het de rechter staatsrechtelijk is toegestaan wetgeving – rechtstreeks dan wel op indirecte wijze – te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel wordt daarbij beschouwd als een algemeen rechtsbeginsel dat voortvloeit uit het ongeschreven recht. Daarnaast kan het rechtszekerheidsbeginsel ook worden bestempeld als een beginsel van behoorlijke wetgeving.[570] De Hoge Raad heeft echter in zijn – met name fiscale – jurisprudentie geoordeeld dat wetgeving evenmin kan worden getoetst aan beginselen van behoorlijke wetgeving.[571]

Zo betrof HR 21 maart 1990, nr. 26 283, *BNB* 1990/179, het geval waarbij belanghebbende voor zijn invalidevoertuig een vrijstelling genoot voor de motorrijtuigenbelasting. Door een wetswijziging kwam deze vrijstelling te vervallen. Belanghebbende stelde dat de wetswijziging niet voldeed aan de beginselen van behoorlijke wetgeving en dat de regeling daarom buiten toepassing moest blijven. De Hoge Raad oordeelde als volgt:[572]

'Dit betoog miskent evenwel dat die geen beginselen uitdrukking hebben gevonden in enige een ieder verbindende verdragsbepaling, zodat het de rechter niet vrijstaat de wet in formele zin aan die beginselen te toetsen.'

In HR 9 november 2001, nr. 36 111, *BNB* 2002/17, kwam de Hoge Raad tot een soortgelijk oordeel. Dit arrest betrof een belanghebbende die in verband met het bezit van een recreatiewoning in de heffing van zowel de onroerendezaakbelasting als de woonforensenbelasting werd betrokken. Volgens belanghebbende kwam het naast elkaar heffen van deze belastingen in strijd met beginselen van behoorlijke wetgeving. De Hoge Raad overwoog:[573]

'Voorzover het middel strekt ten betoge dat voormelde bepalingen van de Gemeentewet, voorzover zij cumulatie van beide heffingen toelaten, onverbindend zijn wegens strijd met

569. De jurisprudentie waarin de nationale rechter wetgeving toetst aan het rechtszekerheidsbeginsel, zoals uitgelegd door het HvJ EU bespreek ik niet in dit onderzoek. Deze nationale jurisprudentie kan feitelijk geen bijdrage leveren aan een invulling van de kwaliteitseis. Deze jurisprudentie ziet immers 'slechts' op de toepassing van de door het HvJ EU gegeven rechtsregels op de aan de nationale rechter voorgelegde situatie.
570. Ik verwijs naar hetgeen ik hierover in paragraaf 3.3 heb opgemerkt.
571. Voor zover beginselen van behoorlijke wetgeving uitdrukking hebben gevonden in eenieder verbindende verdragsbepaling is een toetsing op indirecte wijze mogelijk.
572. R.o. 4.4.
573. R.o. 3.4.

> *beginselen van behoorlijke wetgeving, faalt het eveneens, aangezien, gesteld al dat tot die beginselen een verbod tot cumulatie van heffingen zou behoren, dat beginsel geen uitdrukking heeft gevonden in enige een ieder verbindende verdragsbepaling, en het de rechter niet vrijstaat de wet in formele zin aan die beginselen te toetsen.'*

Gezien bovenstaande jurisprudentie lijkt op het eerste gezicht de mogelijkheid te zijn uitgesloten dat de rechter wetgeving kan toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel als ongeschreven beginsel van behoorlijke wetgeving. Zou een dergelijk beginsel evenwel zijn neergelegd in eenieder verbindende verdragsbepaling, dan zou rechterlijke toetsing volgens de Hoge Raad wel toelaatbaar zijn. Afgezien van de vraag of het aannemelijk is dat beginselen van behoorlijke wetgeving daadwerkelijk binnen de internationale rechtsorde zullen worden erkend, twijfel ik – althans wat het rechtszekerheidsbeginsel betreft – aan de noodzaak van een dergelijke erkenning. Juist omdat het rechtszekerheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel in het internationale recht reeds geldend recht vormt, zie ik niet in dat het daarnaast als beginsel van behoorlijke wetgeving bestaansrecht kan hebben, dan wel van toegevoegde waarde zou kunnen zijn.

4.2.5 Toetsing lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel

Zoals hiervoor in paragraaf 4.2 besproken, volgt uit het Landbouwvliegers-arrest dat lagere regelgeving[574] door de rechter kan worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen.[575] Dat deze rechtsregel niet alleen geldt voor algemene maatregelen van bestuur – zoals het geval was in het Landbouwvliegers-arrest – maar ook voor voorschriften afkomstig van de gemeentelijke wetgever wordt bevestigd in HR 7 oktober 1992, nr. 26 974, *BNB* 1993/4. In dit arrest kwam de vraag aan de orde of een gemeente terecht leges in rekening had gebracht voor aan belanghebbende verrichte diensten. De Hoge Raad oordeelde dat gemeentelijke belastingverordeningen als algemeen verbindende voorschriften eveneens kunnen worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen:

> *'4.3. (…). Dit roept de vraag op of de Legesverordening 1987 als algemeen verbindend voorschrift (wet in materiële zin) kan worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen. Die vraag moet bevestigend worden beantwoord.'*

Ik vraag mij af in hoeverre deze door de Hoge Raad gegeven rechtsregel feitelijk van betekenis is – dat wil zeggen toegevoegde waarde heeft – voor zover het de toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel betreft. Veelal kan lagere regelgeving reeds aan het rechtszekerheidsbeginsel worden getoetst op de wijze zoals beschreven in paragraaf 4.2.2. Zo kan een strafbaarstelling in een gemeentelijke

574. Hierna ook wel aan te duiden als wetgeving in materiële zin.
575. Weliswaar staat de Hoge Raad toe dat wetgeving in materiële zin kan worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen, echter A-G Mok betoogt in zijn conclusie bij het arrest (onderdeel 3.3) dat daarbij niettemin grote terughoudendheid moet worden betracht. Volgens de advocaat-generaal moet namelijk worden voorkomen dat de rechter – alsnog – op de stoel van de wetgever gaat zitten.

verordening via art. 1 Sr reeds worden getoetst op conformiteit met het rechtszekerheidsbeginsel.[576]

Hetzelfde geldt voor de toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen aan het rechtszekerheidsbeginsel.[577] De rechterlijke toets daartoe kan ook plaatsvinden via art. 217 Gemeentewet.[578] Dit artikel beoogt de rechtszekerheid van burgers te waarborgen door voor te schrijven dat een gemeentelijke belastingverordening alle essentialia moet bevatten
waaruit de burger de omvang van zijn belastingschuld kan afleiden, alsmede de omstandigheden waaronder hij deze is verschuldigd.

Wellicht dat de door de Hoge Raad gegeven rechtsregel soelaas kan bieden voor die gevallen waarin lagere regelgeving moet worden getoetst aan die aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel die niet in wettelijke bepalingen zijn neergelegd.

Ik merk op dat indien lagere regelgeving tot stand is gekomen op basis van een delegatiebepaling, slechts deze lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel kan worden getoetst en dus niet de delegatiebepaling die is opgenomen in een wet in formele zin.[579] Dit volgt onder meer uit HR 21 maart 2001, nr. 35 425, *BNB* 2001/329. In dit arrest ging het om de vraag of een fiscale eenheidvoorwaarde die onduidelijk was geformuleerd daardoor in strijd kwam met het rechtszekerheidsbeginsel. De Hoge Raad oordeelde:

> *'5.2. De formulering van voorwaarde 16 is inderdaad ruim. Gelet op de grote diversiteit van gevallen die zich in de praktijk bij het verbreken van een fiscale eenheid kunnen voordoen, kan echter niet worden gezegd dat aldus geformuleerd de voorwaarde de grenzen van de redelijkheid overschrijdt dan wel de rechtszekerheid onnodig of anderszins op onaanvaardbare wijze geweld aandoet.'*

In paragraaf 4.3 onderzoek ik de jurisprudentie waarin met het oog op de rechtszekerheid eisen aan lagere regelgeving worden gesteld.

576. J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijk aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Kluwer, Deventer 2015, H.II.3.1. In art. 1 Wetboek van Strafrecht ligt een tweetal aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel besloten, te weten de eis van legaliteit en het bepaaldheidsgebod.
577. Dat de rechter een gemeentelijke belastingverordening mag toetsen, staat overigens vast sedert het arrest van de Hoge Raad van 20 oktober 1854, W. 1587 (lantaarngeld gemeente Breda).
578. Art. 217 Gemeentewet luidt als volgt: *'Een belastingverordening vermeldt, in de daartoe leidende gevallen, de belastingplichtige, het voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf, het tarief, het tijdstip van ingang van de heffing, het tijdstip van beëindiging van de heffing en hetgeen overigens voor de heffing en de invordering van belang is.'*
579. Zie daartoe eveneens HR 23 december 1992, nr. 27 711, *BNB* 1993/104. Uiteraard kan de krachtens delegatie tot stand gekomen lagere regelgeving worden getoetst aan de wettelijke delegatiebepaling zelf. Een dergelijke toetsing is wellicht noodzakelijk om te beoordelen in hoeverre de lagere regelgever is gebleven binnen de grenzen van de hem toegekende regelgevende bevoegdheden. Zie daartoe bijvoorbeeld het arrest HR 22 december 1976, nr. 17 988, *BNB* 1977/50.

4.2.6 Het buiten toepassing laten van 'strijdige' wetgeving

In de voorgaande paragrafen heb ik onderzocht in hoeverre het de nationale rechter is toegestaan om wetgeving te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Ik merk op dat de rechter alsdan veelal wettelijke voorschriften niet rechtstreeks toetst, maar exceptief.[580] Dat wil zeggen dat de rechter wetgeving toetst aan een hoger voorschrift of een algemeen rechtsbeginsel als voorvraag bij de beslechting van een geschil.[581] Een dergelijke toetsing doet zich bijvoorbeeld voor in het bestuursrecht, indien in het kader van een beroep tegen een besluit wordt geklaagd over de wettelijke regeling waarop dat besluit is gebaseerd.[582] De bestuursrechter zal dan – alvorens een oordeel te geven over de rechtmatigheid van het genomen besluit – de desbetreffende wettelijke regeling toetsen op conformiteit met bijvoorbeeld het rechtszekerheidsbeginsel.

De vraag is nu op welke wijze de rechter dient te beslissen, indien hij constateert dat een wettelijke bepaling in strijd komt met het rechtszekerheidsbeginsel.[583] De hoofdregel is dat – overeenkomstig de normenhiërarchie – de rechter het strijdige wettelijke voorschrift buiten toepassing moet laten.[584] Deze hoofdregel geldt eveneens indien wetgeving in strijd komt met eenieder verbindende verdragsbepaling waarin het rechtszekerheidsrecht is neergelegd. Dit volgt uit art. 94 Gw, welk artikel ik in paragraaf 4.2.3 heb besproken.

Indien wetgeving in strijd komt met het communautair rechtszekerheidsbeginsel – voor zover de desbetreffende wetgeving onder de reikwijdte van het Unierecht valt – zal de nationale rechter de strijdige bepaling eveneens buiten toepassing moeten laten. Het Unierecht – en daarmee ook het communautair rechtszekerheidsbeginsel – heeft immers voorrang op wettelijke voorschriften uit de nationale rechtsorde. Dit volgt uit de jurisprudentie van het HvJ EU, zoals eveneens in paragraaf 4.2.3 is besproken.[585]

Een bij toetsing vastgestelde discrepantie kan evenwel niet altijd worden weggenomen door een wettelijk voorschrift buiten toepassing te laten. Dit doet zich met name voor indien belanghebbende niet is gebaat bij het buiten toepassing laten van het strijdige wettelijke voorschrift. Deze situatie deed zich voor in HR 12 mei 1999, nr. 33 320, *BNB* 1999/271. De Hoge Raad overwoog:

> *'3.14. In dit geval kan een dergelijke bescherming niet daarin worden gevonden dat de discriminatoire regeling – de tegemoetkoming aan werkenden door verhoging van het*

580. J.J.J. Sillen, *Rechtsgevolgen van toetsing van wetgeving*, Kluwer, Deventer 2010, p. 28.
581. Sillen 2010, p. 9.
582. Ik merk op dat art. 8:2, aanhef en onderdeel a, Awb een rechtstreeks beroep tegen algemeen verbindende voorschriften bij de bestuursrechter uitsluit.
583. Vgl. J.C de Wit, *Artikel 94 Grondwet toegepast*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 44.
584. Kortmann 2016, p. 350. Er bestaat een verschil tussen het blote buiten toepassing laten van een wettelijk voorschrift en diens onverbindendheid. Een onverbindend voorschrift is een voorschrift dat zelf onrechtmatig is en daarom buiten toepassing moet worden gelaten. Een voorschrift waarvan alleen de toepassing onrechtmatig is, moet ook buiten toepassing worden gelaten, maar is niet onverbindend (Sillen 2010, p. 72).
585. HvJ EU 5 juli 1964, zaak C-6/64 (*Costa/E.N.E.L);* HvJ EU 5 februari 1963, zaak C-26/62 (*Van Gend en Loos*).

arbeidskostenforfait – buiten toepassing wordt gelaten. Die oplossing zou immers belanghebbende niet baten. Dat doet de vraag rijzen of de rechter de effectieve rechtsbescherming kan bieden door op andere wijze in het door de regeling veroorzaakte rechtstekort te voorzien dan wel of hij zulks vooralsnog aan de wetgever dient over te laten. In zodanige situaties dienen, met inachtneming van de aard van het rechtsgebied waar de vraag rijst, twee belangen tegen elkaar afgewogen te worden. Voor het zelf in het rechtstekort voorzien pleit dat de rechter daardoor aan de belanghebbende direct een effectieve bescherming kan bieden, maar ertegen pleit dat in de gegeven staatsrechtelijke verhoudingen de rechter bij zulk ingrijpen in een wettelijke regeling een terughoudende opstelling past.'

Technieken die de rechter in dergelijke gevallen hanteert om in het ontstane rechtstekort te voorzien zijn onder meer het verdragsconform uitleggen en toepassen van nationaal recht, het uitbreiden of inperken van de werkingssfeer van een wettelijk voorschrift of het anderszins ontwikkelen van nieuw recht.[586]

4.2.7 Tussenconclusie

In de voorgaande paragrafen heb ik in kaart gebracht in hoeverre het de rechter is toegestaan wetgeving – rechtstreeks dan wel op een indirecte wijze – te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Dit heb ik gedaan om te komen tot een afbakening van de jurisprudentie die ik in het kader van mijn onderzoek moet onderzoeken om te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Geconcludeerd moet worden dat het de rechter slechts dan is toegestaan wetgeving te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel, indien feitelijk wordt getoetst aan (a) nationale wettelijke bepalingen – niet zijnde grondwettelijke bepalingen – waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd, dan wel aan (b) eenieder verbindende verdragsbepalingen waarin het beginsel is vastgelegd. Daarnaast is rechterlijke toetsing van wetgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel toelaatbaar, indien wetgeving het Unierecht bestrijkt én wordt getoetst aan het communautair rechtszekerheidsbeginsel, zoals uitgelegd door het HvJ EU.

Deze vanuit het constitutionele recht toegestane mogelijkheden tot rechterlijke toetsing in aanmerking nemende, onderzoek ik hierna de volgende jurisprudentie:

a. jurisprudentie waarin de nationale rechter lagere regelgeving toetst aan het rechtszekerheidsbeginsel, dan wel toetst aan wettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd (paragraaf 4.3);
b. jurisprudentie waarin de nationale rechter wetgeving toetst aan wettelijke bepalingen – niet zijnde bepalingen uit de Grondwet – waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd (paragraaf 4.4);
c. jurisprudentie van het EHRM waarin een uitleg wordt gegeven aan die bepalingen uit het EVRM waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd (paragraaf 4.5);

586. J.C. de Wit 2012, p. 300.

d. jurisprudentie van het HvJ EU waarin uitleg wordt gegeven aan het communautair rechtszekerheidsbeginsel (paragraaf 4.6).

Aan de hand van deze te onderzoeken jurisprudentie kom ik in paragraaf 4.7 tot een opsomming van eisen die vanuit de literatuur aan wetgeving worden gesteld op het punt van het waarborgen van de rechtszekerheid.

4.3 TOETSING VAN LAGERE REGELGEVING AAN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL

Met mijn onderzoek wil ik komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Zoals hiervoor betoogd is daartoe onder meer bruikbaar de jurisprudentie waarin de rechter lagere regelgeving toetst aan het rechtszekerheidsbeginsel, dan wel toetst aan wettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd.[587] In deze jurisprudentie wordt aan lagere regelgeving (a) de eis van kenbaarheid en (b) de eis van duidelijkheid gesteld. Deze aan regelgeving te stellen eisen bespreek ik in paragraaf 4.3.1 respectievelijk 4.3.2.

4.3.1 Eis van kenbaarheid

Daar waar de rechter lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel toetst, komt onder meer het aspect van kenbaarheid naar voren.[588] Kenbaarheid van regelgeving impliceert dat burgers op de hoogte (kunnen) zijn van het bestaan van regelgeving die voor hun situatie van belang is.[589]

In de hierna te behandelen jurisprudentie waarin de eis van kenbaarheid aan de orde is en deze eis door de rechter nader wordt ingevuld, ging het telkens om de vraag of het voor de belastingplichtige duidelijk kon zijn of er parkeerbelasting was verschuldigd. Uit deze jurisprudentie – die weliswaar in hoofdzaak werd gewezen door feitenrechters – blijkt zonder meer dat de verschuldigdheid van parkeerbelasting zodanig kenbaar moet worden gemaakt dat hierover redelijkerwijs géén misverstand kan bestaan. Zo oordeelde Hof Amsterdam in zijn uitspraak van 19 oktober 2007, nr. 06/00341, *V-N* 2008/12.29, als volgt:[590]

> *'7. De verplichting om parkeerbelasting te betalen voor het op een bepaalde plaats en een bepaalde tijd en gedurende een maximale tijdsduur parkeren van een voertuig dient kenbaar te zijn gemaakt op zo een wijze, dat omtrent de verschuldigdheid van parkeerbelasting voor dat parkeren redelijkerwijs geen misverstand kan bestaan.'*

587. Weliswaar richt mijn onderzoek zich op de invulling van de kwaliteitseis voor wetgeving in formele zin. Dit neemt echter niet weg dat de jurisprudentie omtrent lagere wetgeving voor de invulling eveneens relevant is. Voor zover deze jurisprudentie eisen stelt aan lagere regelgeving op het punt van duidelijkheid in het kader van het waarborgen van de rechtszekerheid, kunnen deze naar mijn mening ook – onverkort – worden gesteld aan wetgeving in formele zin.
588. Zoals in paragraaf 3.3.10 reeds opgemerkt, heeft de kenbaarheid van wetgeving – als aspect van het rechtszekerheidsbeginsel – niet zozeer betrekking op de waarborgfunctie van wetgeving, maar eerder op het waarborgen van het geldend recht als geheel.
589. Popelier 1997, p. 218; Van Aeken 2008, p. 152.
590. Zie eveneens Hof Arnhem-Leeuwarden 3 november 2015, nr. 15/00234, *V-N* 2016/6.17.13.

Aan het kenbaarheidsvereiste wordt reeds voldaan door de aanwezigheid van parkeerautomaten in het gebied waar parkeerbelasting is verschuldigd. Dat volgt uit HR 22 november 1995, nr. 30 141, *BNB* 1996/27, in welke zaak belastingplichtige zich op het standpunt stelde dat hij niet op de hoogte kon zijn van de verschuldigdheid van parkeerbelasting. De Hoge Raad oordeelde als volgt:

> *'3.2. Het oordeel van het Hof dat in het onderhavige geval door de Gemeente aannemelijk is gemaakt dat omtrent de verschuldigdheid van parkeerbelasting voor het door belanghebbende in de a-straat parkeren van een auto redelijkerwijs geen misverstand kon bestaan, waarmee het Hof tot uitdrukking heeft gebracht dat voldoende duidelijk was dat ter plaatse voor het parkeren betaald diende te worden door middel van het in werking stellen van een parkeerautomaat, kan als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk in cassatie niet met vrucht worden bestreden. Het ontbreken van officiële verkeersborden, waarmee belanghebbende kennelijk bedoelt in bijlage II van het toentertijd geldende Reglement verkeersregels en verkeerstekens opgenomen verkeerstekens kan in dit oordeel geen wijziging brengen omdat dat Reglement geen regels bevat ter zake van de aanduiding van plaatsen waar kan worden geparkeerd tegen betaling van parkeerbelasting. Voor zover de klachten van een andere opvatting uitgaan treffen zij derhalve geen doel.'*

Uit het oordeel van de Hoge Raad volgt eveneens dat het ten behoeve van de kenbaarheid van de verschuldigdheid van parkeerbelasting niet is vereist dat daartoe verkeersborden worden geplaatst. Van belastingplichtige wordt ook enige inspanningen verwacht om te achterhalen of er ter zake van het parkeren al dan niet parkeerbelasting is verschuldigd. Dit volgt ook uit de hiervoor aangehaalde uitspraak van Hof Amsterdam van 19 oktober 2007:[591]

> *'7. (…). Van een weggebruiker mag echter worden verwacht dat hij zich op de hoogte stelt van de geldende regels met betrekking tot verschuldigdheid van parkeerbelasting in het gebied waar hij wenst te parkeren.'*

Naast de eis dat van de gemeentelijke regelgever wordt verwacht de kenbaarheid van de verschuldigdheid van de parkeerbelasting ten behoeve van de burger te bewerkstelligen, wordt er in de jurisprudentie dus ook een onderzoekplicht op de burger gelegd. In zijn uitspraak van 29 maart 2016, nr. 15/00082, *V-N* 2016/30.23.7, omschrijft Hof Amsterdam deze onderzoeksplicht als volgt:[592]

> *'Van een belanghebbende mag immers worden verwacht dat hij adequaat onderzoekt of voor het ter plekke parkeren parkeerbelasting verschuldigd is. In geval een parkeerder zich daarvan voorafgaande aan het parkeren niet op een adequate wijze op de hoogte stelt - bijvoorbeeld door het raadplegen van een geschikte website - houdt die onderzoeksplicht in:*
>
> *(a) dat hij, alvorens te parkeren, oplet of hij bebording 'betaald parkeren', dan wel een parkeerautomaat, passeert, en*
>
> *(b) dat hij, nadat hij heeft geparkeerd, zich enige inspanning getroost. Dit laatste kan hij doen door een (korte) wandeling te maken rondom zijn parkeerplek om na te gaan of er in de buurt een parkeerautomaat was geplaatst die zich buiten zijn directe gezichtsveld bevond.'*

591. Hof Amsterdam 19 oktober 2007, nr. 06/00341, *V-N* 2008/12.29. Zie eveneens Hof Den Haag 13 augustus 2014, nr. BK-13-00177, *V-N* 2014/58.18.6.
592. R.o. 5.4.3.

De vraag rijst in hoeverre deze jurisprudentie bruikbaar is voor een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. In deze jurisprudentie worden immers geen voorwaarden aan wetgeving – in materiële zin – gesteld in het kader van de duidelijkheid. Slechts wordt voorgeschreven dat gemeentelijke regelgevers aan burgers voldoende kenbaar moeten maken dat in de desbetreffende situatie – het parkeren van een voertuig op een bepaalde plek – parkeerbelasting is verschuldigd.

Naar mijn mening kan deze wijze van 'kenbaar maken' worden beschouwd als een vertaling van hetgeen in de desbetreffende gemeentelijke belastingverordening omtrent parkeerbelasting is geregeld. Het is een feit van algemene bekendheid dat – met name in de grotere steden – ter zake van het parkeren van een motorvoertuig parkeerbelasting is verschuldigd. Dat er regelgeving bestaat die dit effectueert moet voor de meeste bestuurders daarom ook kenbaar zijn ('ze moeten het kunnen weten'). Echter in redelijkheid kan men niet verwachten dat een bestuurder – alvorens hij zijn auto parkeert – aan de hand van de tekst van de desbetreffende gemeentelijke belastingverordening bepaalt of er op die plek parkeerbelasting is verschuldigd én hoeveel. Doordat de jurisprudentie opdraagt kenbaar – lees: duidelijk – te maken dat op een bepaalde locatie de desbetreffende gemeentelijke belastingverordening van toepassing is, wordt feitelijk duidelijkheid geboden over de toepassing van de regeling.

Daarnaast kan worden gesteld dat met deze wijze van 'kenbaar maken' rekening wordt gehouden met de deskundigheid van belastingplichtigen. Parkeerbelasting is een belasting die wordt geheven bij wege van voldoening op aangifte.[593] Met het betalen van belasting bij wege van voldoening op aangifte heeft de doorsneeburger evenwel weinig tot geen ervaring.[594] De doorsneeburger krijgt in de regel enkel te maken met aanslagbelastingen – bijvoorbeeld de inkomstenbelasting – waarbij de burger wordt aangegeven dat hij belasting is verschuldigd. Door aan parkeerbelasting uitdrukkelijk de eis van kenbaarheid te stellen, lijkt de jurisprudentie de gemeentelijke regelgever voor te schrijven bij het heffen van parkeerbelasting rekening te houden met het gebrek aan ervaring van de normadressaten met aangiftebelastingen.

4.3.2 Eis van duidelijkheid

In de jurisprudentie waarin lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel wordt getoetst, komt eveneens het aspect van duidelijkheid naar voren. Dit deelaspect van rechtszekerheid speelt met name een rol bij de toetsing van

593. Art. 234, lid 1, Gemeentewet. De betalingsverplichting van parkeerbelasting volgt uit de daartoe opgestelde gemeentelijke belastingverordening en het daarbij behorende Aanwijzingsbesluit parkeren. Het tweede lid, onderdeel a, bepaalt dat als voldoening op aangifte ter zake van parkeerbelasting uitsluitend wordt aangemerkt *'het bij de aanvang van het parkeren in werking stellen van een parkeermeter of een parkeerautomaat op de daartoe bestemde wijze en met inachtneming van de door het college gestelde voorschriften'*.

594. Het zijn veelal ondernemers die met aangiftebelastingen te maken krijgen, bijvoorbeeld met loonbelasting, omzetbelasting en wat gemeentelijke belastingen betreft, de toeristenbelasting. Voor deze groep zal de verschuldigdheid van deze belastingen en de wijze van voldoening in de regel ook bekend (kunnen) zijn.

gemeentelijke belastingverordeningen aan art. 217 Gemeentewet. In dit artikel zijn de (basis)voorwaarden opgenomen waaraan een gemeentelijke belastingverordening moet voldoen. Art. 217 Gemeentewet luidt als volgt:

> *'Een belastingverordening vermeldt, in de daartoe leidende gevallen, de belastingplichtige, het voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf, het tarief, het tijdstip van ingang van de heffing, het tijdstip van beëindiging van de heffing en hetgeen overigens voor de heffing en de invordering van belang is.'*

Door voor te schrijven dat de essentialia van een gemeentelijke belasting in een belastingverordening worden opgenomen, moet het voor belastingplichtigen in de regel mogelijk zijn om te bepalen onder welke omstandigheden hoeveel belasting door hen is verschuldigd.[595] Het aantal essentialia dat in de belastingverordening moet zijn geregeld en de gedetailleerdheid waarmee dit gebeurt, zijn evenwel afhankelijk van het karakter en de ingewikkeldheid van de desbetreffende belasting.[596] Het artikel lijkt hiermee een nadere invulling te geven van het legaliteitsbeginsel voor gemeentelijke belastingen, zoals opgenomen in art. 132, lid 6, Gw.[597] Een invulling die evenwel ontbreekt voor het fiscale legaliteitsbeginsel ex art. 104 Gw, welk artikel ziet op fiscale wetten in formele zin.[598]

Het aspect van duidelijkheid komt eveneens tot uitdrukking in de jurisprudentie van de Hoge Raad. Zo oordeelde de Hoge Raad reeds in HR 19 februari 1973, nr. 16 970, *BNB* 1973/72, dat een gemeentelijke belastingverordening zodanig moet zijn geformuleerd, dat daaruit kan worden opgemaakt wie belastingplichtig is:[599]

> *'dat uit een gemeentelijke verordening waarbij een plaatselijke belasting wordt ingevoerd, moet kunnen worden opgemaakt wie de belasting verschuldigd zijn;'*

Deze rechtsregel impliceert ook dat de criteria aan de hand waarvan de belastingschuld moet worden bepaald duidelijk moeten zijn geformuleerd. Tot dit oordeel kwam de Hoge Raad in HR 13 februari 1985, nr. 22 571, *BNB* 1985/127, waarin een belastingverordening – weliswaar niet een gemeentelijke doch een provinciale verordening – werd getoetst op de duidelijkheid van de daarin opgenomen maatstaven. De Hoge Raad overwoog:

> *'5. (…). Met name is het in artikel 12 voorkomende criterium voor de vaststelling van de hoogte van de correctie zo vaag dat de heffingsplichtigen niet in staat zijn de omvang van hun te dezen uit de Verordening voortvloeiende verplichtingen te leren kennen, terwijl dit criterium ook aan de rechter onvoldoende mogelijkheden biedt om de juistheid van de aanslagen, waarin een piekcorrectie is verwerkt, te controleren.'*

595. MvT, Kamerstukken II, 1988-1990, 21591, nr. 3, p. 63. Deze vereisten vormen feitelijk een uitwerking van het legaliteitsbeginsel, dat onder meer inhoudt dat de burger zijn belastingverplichtingen moet kunnen opmaken uit de belastingverordening.
596. J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, Kluwer, Deventer 1999, p. 34.
597. Art. 132, lid 6, Gw luidt als volgt: *'De wet bepaalt welke belastingen door de besturen van provincies en gemeenten kunnen worden geheven en regelt hun financiële verhouding tot het Rijk.'*
598. Zie daartoe paragraaf 3.4.3.2.
599. Zie eveneens HR 1 maart 1989, nr. 25 996, *BNB* 1989/127.

De eis van duidelijkheid komt ook terug in de jurisprudentie omtrent de verschuldigdheid van parkeerbelasting. Belastingheffing kan ingevolge deze jurisprudentie niet plaatsvinden op basis van onduidelijke regelgeving. Tot dit oordeel kwam de rechtbank Haarlem in zijn uitspraak van 8 februari 2007, nr. 06/9127, *NTFR* 2007/668:[600]

> *'In de gemeentelijke belastingverordening (en de daarmee samenhangende besluiten) dient duidelijk en ondubbelzinnig te zijn vastgelegd wanneer parkeerbelasting verschuldigd is. Belastingheffing kan niet plaatsvinden op basis van onduidelijke regelgeving.'*

Aan de door de Hoge Raad gestelde eis van duidelijkheid wordt in elk geval niet voldaan, indien een aan de belastingplichtige op te leggen aanslag is opgebouwd uit twee afzonderlijke belastingsoorten en heffing plaatsvindt naar een – niet tot die onderdelen herleidbaar – samengesteld tarief. Het arrest HR 19 december 1990, nr. 26 767, *BNB* 1991/104, betrof het geval waarbij aan belastingplichtige een aanslag in de riool- en zuiveringsrechten was opgelegd. Deze aanslag berustte op een gemeentelijke belastingverordening waarin een aantal heffingen waren gecombineerd tot een samengesteld tarief. De Hoge Raad oordeelde dat het aldus voor belastingplichtige niet mogelijk was de juistheid van de aan hem opgelegde aanslag te beoordelen:

> *'5.4. Aangezien aan een verontreinigingsheffing ingevolge de Wet verontreiniging oppervlaktewateren andere vereisten worden gesteld dan aan de op artikel 277 van de gemeentewet gebaseerde rioolbelasting leidt het combineren van deze heffingen in een verordening met een tarief, zoals in artikel 7 van de Verordening is geschied, voor de belastingplichtige tot een ondoorzichtigheid die hem de mogelijkheid ontneemt de juistheid van zijn aanslag te beoordelen.'*

Het aspect van duidelijkheid van belastingverordeningen impliceert niet dat het bedrag aan verschuldigde belasting altijd in de verordening moet worden vermeld. Volgens de Hoge Raad is namelijk het uitgangspunt dat belastingplichtigen inzicht verkrijgen in de opbouw van de verschuldigde belasting. Derhalve kan ook op een andere wijze aan de eis van duidelijkheid worden voldaan. Zo ging het in HR 22 juli 1985, nr. 22 780, *BNB* 1985/259, om de vraag of het duidelijk was hoeveel leges door de gemeente zou worden geheven ter zake van de aanvraag van een vergunning. Het aan leges verschuldigde bedrag was namelijk niet opgenomen in de desbetreffende belastingverordening. De Hoge Raad oordeelde:[601]

> *'5.2. Wat betreft het tarief brengt zulks mede, dat de verordening niet – (…) – het bedrag van de belasting hoeft te vermelden, maar dat ook op andere wijze kan worden aangegeven tot welke belastingverplichtingen het belastbare feit leidt, mits daarbij op voldoende duidelijke wijze aan de belastingplichtige inzicht wordt gegeven in het beloop van het van hem te heffen bedrag.'*

600. R.o. 13.
601. Simons merkt in zijn noot onder dit arrest op dat de Hoge Raad weliswaar de desbetreffende verordening toetst aan art. 270 Gemeentewet – voorganger van het huidige art. 217 Gemeentewet –, maar dat ook toetsing aan art. 104 Gw, dan wel algemene rechtsbeginselen zou kunnen plaatsvinden. Zie eveneens HR 24 februari 2006, nr. 39 999, BNB 2006/173.

HR 2 december 2005, nr. 40 079, *BNB* 2006/69, betrof het geval waarbij de desbetreffende gemeentelijke belastingverordening bepaalde dat het bedrag van de verschuldigde leges gelijk was aan de werkelijk door de gemeente te maken kosten. Nu in de verordening eveneens was opgenomen dat belastingplichtige vooraf over de omvang van deze kosten zou worden geïnformeerd – en dat in feite ook was gebeurd –, oordeelde de Hoge Raad dat belastingplichtige wel degelijk inzicht was gegeven in het beloop van het van hem te heffen bedrag. Het rechtscollege overwoog daartoe als volgt:

> *'3.4.1. Onjuist is 's Hofs oordeel (in 5.1) dat de belastingplichtige door het ontbreken van een tarief niet in staat zou zijn de omvang van de leges te kennen vóór het in behandeling nemen van de aanvraag. Een tarief ontbreekt niet: in onderdeel 5.5 van de Tarieventabel is immers bepaald dat voor een geval als hier aan de orde de werkelijke kosten in rekening worden gebracht. De omvang van de in een bepaald geval te heffen leges kan een belastingplichtige kennen doordat aldaar tevens is bepaald: 'Over de hoogte van het in rekening te brengen bedrag wordt de aanvrager voor het in behandeling nemen van de aanvraag door middel van een gespecificeerde begroting van de kosten door burgemeester en wethouders geïnformeerd'. Aldus verzekert de Verordening dat aan de belastingplichtige vooraf voldoende inzicht wordt gegeven in het beloop van het van hem te heffen bedrag.'*

Dat aan de eis van duidelijkheid eveneens kan worden voldaan door ten behoeve van de heffingsmaatstaf te verwijzen naar externe normen, wordt elders in de jurisprudentie bevestigd. In de uitspraak van Rechtbank Den Haag van 26 oktober 2011, nr. *AWB* 11/3998, *V-N* 2012/7.29, stelde belastingplichtige zich op het standpunt dat door hem geen leges waren verschuldigd, omdat de toepasselijke gemeentelijke verordening op dat punt verwees naar normen die volgens hem niet konden worden beschouwd als algemeen verbindende voorschriften. Onder verwijzing naar HR 22 juli 1985, nr. 22780, *BNB* 1985/259, oordeelde de rechtbank dat de desbetreffende verordening wel degelijk in overeenstemming was met art. 217 Gemeentewet:

> *'16. (…). Door de verwijzing naar het normblad verschaft de Verordening, naar de eis van artikel 217 van de Gemeentewet, aan de belastingplichtige op voldoende duidelijke wijze inzicht in het beloop van het van hem te heffen bedrag. Een verdergaande eis kan op dit punt aan de Verordening niet worden gesteld (vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 22 juli 1985, nr. 22780, BNB 1985/259). Met name is daarvoor niet nodig dat het normblad door de raad wordt vastgesteld en wordt gepubliceerd als betrof het een avv.'*[602]

4.3.3 Tussenconclusie

Hiervoor heb ik de jurisprudentie besproken waarin de rechter aan lagere regelgeving – met name gemeentelijke verordeningen – eisen stelt op het punt van duidelijkheid. Een aantal van de daarbij naar voren gekomen eisen zijn waardevol voor mijn onderzoek.

Zo volgt uit deze jurisprudentie onder meer de eis dat bij de uitvoering van regelgeving de overheid zich rekenschap moet geven van de ervaring en de

602. Zie eveneens voor verwijzing naar NEN-normen in het kader van de eis van kenbaarheid HR 19 juni 2015, nr. 14/00520, *BNB* 2015/168.

deskundigheid van de normadressaten.[603] Uit deze eis vloeit dan ook de plicht voort dat de overheid maatregelen moet nemen om normadressaten op de hoogte te brengen dat in bepaalde situaties bepaalde regelgeving van toepassing is. Op deze wijze kan de overheid de kenbaarheid omtrent de toepassing van regelgeving bij burgers vergroten. Daarnaast schrijft deze jurisprudentie voor dat op de overheid eveneens de plicht rust om burgers te informeren op welke wijze kan worden voldaan aan uit regelgeving voortvloeiende verplichtingen. Deze informatie dient bovendien duidelijk te zijn.

Bovenstaande eisen die de overheid bij de uitvoering van regelgeving in acht behoort te nemen, beschouw ik als een invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Doel van het stellen van de kwaliteitseis is immers om te realiseren dat burgers kunnen begrijpen welke verplichtingen wetgeving voor hen meebrengt en op welke wijze aan deze verplichtingen moeten worden voldaan. Met name door het verschaffen van informatie – door de regelgever zelf, dan wel door de handhaver van regelgeving – kan deze beoogde situatie worden bereikt. Ofschoon bovenstaande eisen in beginsel zijn gesteld aan lagere regelgeving kunnen deze mijns inziens zonder meer ook aan (fiscale) wetgeving in formele zin worden gesteld.

Een andere eis die uit de jurisprudentie naar voren komt – en die gericht is op de regelgever en niet op de handhaver – betreft de eis dat regelgeving zodanig moeten worden geformuleerd dat het normadressaten inzicht biedt in de werking ervan.[604] Daartoe is het van essentieel belang dat regelgeving vooral duidelijk wordt geformuleerd. Ook deze eis is bruikbaar voor een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Voor zover deze eis wordt gesteld aan regelgeving die op basis van een delegatiebepaling tot stand is gebracht – zoals op grond van art. 217 Gemeentewet – kan deze eis eveneens worden beschouwd als een uitwerking van het legaliteitsbeginsel.[605]

4.4 TOETSING VAN WETGEVING AAN WETTELIJKE BEPALINGEN WAARIN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL IS NEERGELEGD

Een andere categorie rechtspraak die bruikbare inzichten kan bieden op welke wijze de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid nader kan worden ingevuld, betreft die jurisprudentie waarin wetgeving wordt getoetst aan bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd. Dit zijn dan met name die wettelijke bepalingen waarin het legaliteitsbeginsel – als aspect van het rechtszekerheidsbeginsel – is gecodificeerd. Zoals ik hiervoor in paragraaf 3.4.3.1 heb uiteengezet is binnen ons rechtsbestel het legaliteitsbeginsel zeer

603. Zie daartoe o.a. HR 22 november 1995, nr. 30 141, *BNB* 1996/27.
604. Zie daartoe o.a. HR 19 februari 1973, nr. 16 970, *BNB* 1973/72 en HR 13 februari 1985, nr. 22 571, *BNB* 1985/127.
605. Niet zozeer het staatsrechtelijk aspect van het legaliteitsbeginsel van toekenning van heffingsbevoegdheden aan gemeenten respectievelijk provincies ligt in deze wetartikelen besloten (deze toekenning is immers vastgelegd in art. 127 jo. 132 Gw), maar het aspect van het legaliteitsbeginsel – als onderdeel van het rechtszekerheidsbeginsel – dat gemeentelijke respectievelijk provinciale belastingheffing een duidelijke grondslag behoeft.

relevant voor de voorzienbaarheid en de rechtsmatigheid van overheidsoptreden. Om dit te benadrukken is voor die rechtsgebieden waarbij de overheid rechtshandhavend optreedt het legaliteitsbeginsel gecodificeerd.[606]

Hierna bespreek ik de jurisprudentie waarbij wetgeving aan het strafrechtelijke dan wel aan het bestuursrechtelijke legaliteitsbeginsel wordt getoetst. In het kader van deze toetsing legt de rechter veelal het desbetreffende gecodificeerde legaliteitsbeginsel uit. Een uitleg die waardevol is voor de door mij nader te geven invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor specifiek fiscale wetgeving. Immers een uitleg van het fiscale legaliteitsbeginsel, zoals gecodificeerd in art. 104 Gw, is in de jurisprudentie niet te vinden, omdat art. 120 Gw de rechter verbiedt fiscale wetgeving aan dit legaliteitsbeginsel te toetsen.

Niet valt in te zien waarom de door de rechter aan het strafrechtelijke en bestuursrechtelijke legaliteitsbeginsel gegeven uitleg niet relevant zou kunnen zijn voor de invulling van het fiscale legaliteitsbeginsel. Daarom bespreek ik hierna de jurisprudentie inzake het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel (paragraaf 4.4.1), evenals het bestuursrechtelijke legaliteitsbeginsel (paragraaf 4.4.2).

4.4.1 Strafrechter

Voor het strafrecht is het legaliteitsbeginsel gecodificeerd in art. 16 Gw en art. 1 Sr. De formulering van beide wetsartikelen is identiek en luidt als volgt:

> *'Geen feit is strafbaar dan uit kracht van een daaraan voorafgegane wettelijke strafbepaling.'*

De vraag die ik in deze paragraaf zal beantwoorden, is in hoeverre volgens de jurisprudentie in deze artikelen de eis van duidelijkheid besloten ligt en welke voorwaarden deze eis aan (straf)wetgeving stelt. Hierna richt ik mij op art. 1 Sr aangezien de rechter – gegeven het toetsingsverbod ex art. 120 Gw – geen uitleg heeft mogen geven aan het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel, zoals neergelegd in art. 16 Gw. De jurisprudentie die ik hierna bespreek betreft dan ook met name art. 1 Sr.

Dat in het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel (art. 1 Sr) de eis van duidelijkheid besloten ligt, volgt uit HR 31 oktober 2000, nr. 01745/00 E, *NJ* 2001/14. In dit arrest was sprake van een verdachte die werd verweten art. 1 Warenwetregeling Nitraatgehalte groenten te hebben overtreden. Deze regeling verbood de verkoop van sla met een te hoog nitraat-iongehalte. De verdachte had evenwel geen sla, maar krulsla te koop aangeboden. Verdachte stelde dat het voorschrift waarin een opsomming werd gegeven van de groenten die onder de regeling vielen, niet duidelijk aangaf dat hieronder ook krulsla moet worden verstaan. De Hoge Raad oordeelde:

606. Onder meer art. 16 Gw, art. 104 Gw, art. 1 Wetboek van Strafrecht en art. 5:4 Algemene wet bestuursrecht.

> *'3.4. In deze voorschriften [RvdH: onder meer artikel 1 Sr] ligt onder meer het zogenaamde bepaaldheidsgebod besloten. Dit houdt in dat de burger moet kunnen weten ter zake van welke gedragingen hij kan worden gestraft. De rechtszekerheid eist dit. Van de wetgever mag worden verlangd dat hij met het oog daarop op een zo duidelijk mogelijke wijze delicten omschrijft.'*

Uit deze rechtsoverweging blijkt dat de eis van duidelijkheid – door de Hoge Raad aangeduid als het bepaaldheidsgebod – besloten ligt in het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel, zoals opgenomen in art. 1 Sr. Gegeven de bewoordingen van het wetsartikel lijkt de eis van duidelijkheid volgens de Hoge Raad rechtstreeks voort te vloeien uit het rechtszekerheidsbeginsel.

De Hoge Raad nuanceert de eis van duidelijkheid overigens wel. Hij onderkent het gevaar dat bij het redigeren van delicten mogelijk gedragingen die strafwaardig zijn buiten het bereik van de delictsomschrijving zouden kunnen vallen. De Hoge Raad staat de wetgever daarom ook toe om delicten te omschrijven aan de hand van algemene termen. De Hoge Raad overwoog daartoe in het arrest als volgt:

> *'3.4 (…). Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de wetgever soms met een zekere vaagheid, bestaande in het bezigen van algemene termen, delicten omschrijft om te voorkomen dat gedragingen die strafwaardig zijn buiten het bereik van de delictsomschrijving vallen. Die vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat niet altijd te voorzien is op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, indien dit wel is te voorzien, delictsomschrijvingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van de wetgeving schade lijdt.'*[607]

Hoewel ik de overwegingen van de Hoge Raad om een zeker mate van vaagheid toe te staan begrijp, vind ik het jammer dat de Hoge Raad niet – ook niet in zijn latere rechtspraak – aanduidt onder welke omstandigheden 'vage' dan wel 'te verfijnde' wettelijke bepalingen nog als 'zo duidelijk mogelijk' kunnen worden aangemerkt.

Bij de invulling van de eis van duidelijkheid blijkt de Hoge Raad kennelijk waarde te hechten aan de status van de normadressaat van strafrechtelijke bepalingen. Hij schrijft immers voor 'dat indien het om 'professionele marktdeelnemers' gaat, mag worden verlangd dat deze zich terdege laten informeren over de beperkingen waaraan hun gedragingen zijn onderworpen.'[608] Hieruit leid ik af dat de Hoge Raad 'professionals' verplicht te (laten) onderzoeken of de door hen voorgenomen handelingen wellicht verboden gedragingen impliceren.

Deze aan professionals opgelegde onderzoeksplicht blijkt eveneens uit HR 29 maart 2005, nr. 01289/04 E. In dit arrest had de verdachte een koelinstallatie in gebruik die niet voldoende lekdicht was. Het CFK-besluit 1995 verbood het houden van bepaalde stoffen in een koelinstallatie die onvoldoende lekdicht is. In dit besluit had de regelgever welbewust afgezien van het geven van voorschriften

607. Zie eveneens HR 28 mei 2002, nr. 01549/01, *NJ* 2002/483.
608. R.o. 3.5.

omtrent de maximaal toegestane procentuele lekverliezen. De Hoge Raad oordeelde dat van verdachte mocht worden verlangd te onderzoeken of er mogelijk sprake kon zijn van een delict:

> *'3.4. (…). De aard en inhoud van de aan de hier toepasselijke voorschriften ten grondslag liggende norm maakt enerzijds een zekere vaagheid in de delictsomschrijving onvermijdelijk, terwijl anderzijds die voorschriften voldoende concreet zijn om de betrokkene in staat te stellen zijn gedrag daarop af te stemmen.Daarbij verdient opmerking dat van professionele marktdeelnemers, zoals in het onderhavige geval, mag worden verlangd dat deze zich terdege laten informeren over de beperkingen waaraan hun gedragingen zijn onderworpen. Gelet op de door het Hof feitelijk vastgestelde lekverliezen (bewijsmiddel 3), moet het ook voor de verdachte duidelijk zijn geweest dat haar gedraging een overtreding van de desbetreffende voorschriften opleverde.'*

Uit deze rechtsoverweging leid ik af dat een delictsomschrijving naar het oordeel van de Hoge Raad aan het bepaaldheidsgebod voldoet, indien de strafbepaling voldoende concreet is om burgers in staat te stellen hun gedrag hierop af te stemmen. Deze rechtsregel komt ook terug in HR 28 maart 2006, nr. 00903/05, *NJ* 2006/237. In deze zaak nam de verdachte het standpunt in dat de bepaling uit een gemeentelijke verordening – waarin het rondhangen rondom gebouwen strafbaar was gesteld – niet voldeed aan het bepaaldheidsgebod. De Hoge Raad oordeelde:

> *'3.6. Anders dan in het eerste middel wordt voorgestaan is art. 78, eerste lid, APV 's-Gravenhage 1982 niet in strijd met het bepaaldheidsgebod. De in die bepaling geformuleerde norm maakt voldoende concreet duidelijk welke gedragingen op of aan de weg met betrekking tot gebouwen zijn verboden en strafbaar gesteld en stelt de verdachte voldoende in staat zijn gedrag daarop af te stemmen.'*

4.4.2 Bestuursrechter

Ook binnen het bestuursrecht speelt het bepaaldheidsgebod een belangrijke rol. In het bijzonder geldt dit voor die regelgeving die het bestuur de bevoegdheid geeft handhavend – bijvoorbeeld door het opleggen van een bestuurlijke boete – op te treden. Evenals voor het strafrecht geldt, vloeit het bepaaldheidsgebod voor het bestuursrecht voort uit het legaliteitsbeginsel. Dit voor het bestuursrecht geldende legaliteitsbeginsel is gecodificeerd in art. 5:4 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), welk artikel als volgt luidt:

> *'1. De bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke sanctie bestaat slechts voor zover zij bij of krachtens de wet is verleend.*
> *2. Een bestuurlijke sanctie wordt slechts opgelegd indien de overtreding en de sanctie bij of krachtens een aan de gedraging voorafgaand wettelijk voorschrift zijn omschreven.'*

Uit de parlementaire geschiedenis van art. 5:4 Awb blijkt dat in het wetsartikel inderdaad het bepaaldheidsgebod – weliswaar aangeduid als het lex certa-beginsel – besloten ligt:[609]

609. *Kamerstukken II*, 2003/04, 29702, 3, p. 86.

> *'Uit het legaliteitsbeginsel volgt voorts ook, dat een voorschrift dat door bestuurlijke sancties wordt gehandhaafd, voldoende duidelijk, voorzienbaar en kenbaar moet zijn (ook wel genoemd het «lex certa-beginsel»).'*

Uit deze omschrijving blijkt dat volgens de wetgever uit het legaliteitsbeginsel in elk geval als eis voortvloeit dat regelgeving voldoende duidelijk, voorzienbaar en kenbaar moet zijn. Deze eisen vormen samen het zogenaamde lex certa-beginsel. Deze aan het – bestuursrechtelijke – legaliteitsbeginsel gegeven uitleg wijkt af van de door de strafkamer van de Hoge Raad gegeven invulling aan het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel. Enerzijds lijkt de bestuursrechtelijke variant minder streng door te eisen dat wetgeving voldoende duidelijk moet zijn in plaats van 'zo duidelijk mogelijk'. Echter daarentegen vloeien uit het bestuursrechtelijke legaliteitsbeginsel twee aanvullende eisen voort, te weten de eis van voorzienbaarheid en de eis van kenbaarheid.

Hieronder bespreek ik op welke wijze de verschillende hoogste bestuursrechters het legaliteitsbeginsel in hun rechtspraak hebben uitgewerkt. Daartoe onderzoek ik de daartoe relevante jurisprudentie van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, de Centrale Raad van Beroep en het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Jurisprudentie op het punt van de eis van legaliteit afkomstig van de Hoge Raad als hoogste bestuursrechter in belastingzaken is niet voorhanden. Art. 120 Gw verbiedt het de rechter immers om fiscale wetgeving te toetsten aan het fiscale legaliteitsbeginsel, zoals neergelegd in art. 104 Gw.

Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: ABRvS) heeft in zijn rechtspraak aan het lex certa-beginsel een soortgelijke invulling gegeven als de Hoge Raad aan het bepaaldheidsgebod van art. 1 Sr. Dit blijkt uit onder meer ABRvS 17 maart 2010, nr. 200903394/1/V6, *AB* 2010/182, waarin de ABRvS als volgt oordeelde:[610]

> *'2.3.1. Het lex certa-beginsel, dat onder meer besloten ligt in artikel 7 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en fundamentele vrijheden (hierna: het EVRM), verlangt van de wetgever dat hij met het oog op de rechtszekerheid op een zo duidelijk mogelijke wijze de verboden gedragingen omschrijft. Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de wetgever soms met een zekere vaagheid, bestaande uit het gebruik van algemene termen, verboden gedragingen omschrijft om te voorkomen dat gedragingen die strafwaardig zijn buiten het bereik van die omschrijving vallen. Die vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat niet altijd te voorzien is op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, indien dit wel is te voorzien, de omschrijvingen van verboden gedragingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van wetgeving schade lijdt.'*

Opvallend is dat de ABRvS in deze uitspraak niet oordeelt dat het lex certa-beginsel besloten ligt in art. 5:4 Awb, maar in art. 7 EVRM. Het zou mijns inziens meer voor de hand hebben gelegen om specifiek naar het gecodificeerde legaliteitsbeginsel te verwijzen. Dit zien we ook terug in andere uitspraken van de ABRvS waarin wordt getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel, maar geen gewag

610. Zie eveneens ABRvS 9 juli 2014, nr. 201212030/1/A3, *NJB* 2014/1526 en ABRvS 12 mei 2015, nr. 200901894/1/V6.

wordt gemaakt van art. 5:4 Awb. Zo speelde in ABRvS 17 maart 2004, nr. 200304695/1, *JOM* 2008/234, de vraag of een in een vergunning gehanteerd begrip te vaag was geformuleerd. De ABRvS oordeelde dat het desbetreffende begrip – 'redelijk vermoeden' – inderdaad te vaag was en daardoor – rechtstreeks – in strijd kwam met het rechtszekerheidsbeginsel:

> *'2.3.4. (…). Ten aanzien van voorschrift 9.3.1 overweegt de Afdeling [RvdH: bestuursrechtspraak van de Raad van State] dat onduidelijk is wanneer sprake is van onaanvaardbare geurhinder als bedoeld in dat voorschrift. Het voorschrift verdraagt zich in zoverre niet met het beginsel van rechtszekerheid, zodat het besluit op dat punt moet worden vernietigd.'*

Tot een soortgelijk oordeel kwam het rechtscollege in ABRvS 20 april 2011, nr. 201004611/1/M1, Omgevingsvergunning in de praktijk 2012/4975. Deze uitspraak had betrekking op een door de gemeente op grond van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren verleende vergunning. De ABRvS stond voor de vraag in hoeverre de vergunning voldoende bescherming bood tegen een mogelijke verontreiniging van het oppervlaktewater. De ABRvS oordeelde dat het daartoe opgestelde voorschrift – zoals opgenomen in de vergunning – géén indicatie bevatte onder welke voorwaarden een oppervlakteverontreiniging al dan niet toelaatbaar was. Het desbetreffende voorschrift was daarom in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, aldus de ABRvS:

> *'2.8.2. Nu voorschrift 16 geen enkele indicatie bevat over de vraag wanneer optredende hinder of oppervlaktewaterverontreiniging wel of niet ontoelaatbaar is en het dagelijks bestuur ter zitting te kennen heeft gegeven dat het daarvoor geen criterium heeft en ook niet weet in welke gevallen er aanleiding is het voorschrift toe te passen, is voorschrift 16 in strijd met het algemene rechtsbeginsel van de rechtszekerheid.'*

Evenals uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt, is naar het oordeel van de ABRvS duidelijke wetgeving een eis die rechtstreeks uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeit. In de praktijk is de ABRvS soms nogal soepel. Zo achtte de ABRvS in zijn uitspraak van 21 maart 2007, nr. 200604740/1, *JOM* 2007/28 onvoldoende nauwkeurig omschreven voorschriften niet in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. Ondanks de onnauwkeurigheid kon volgens de ABRvS aan de hand van het doel van de regeling worden afgeleid welke maatregelen dienden te worden genomen om aan de desbetreffende vergunningvoorschriften te kunnen voldoen. De ABRvS overwoog daarbij als volgt:

> *'2.7.2. (…). De Afdeling overweegt verder dat in een aantal voorschriften weliswaar niet exact is voorgeschreven welke maatregelen dienen te worden getroffen of hoe vaak de voorgeschreven handelingen moeten worden verricht. Maar uit die voorschriften volgt wel duidelijk welk doel dient te worden bereikt, te weten dat stofemissie dan wel (zichtbare) stofverspreiding (buiten de inrichting) wordt voorkomen. De Afdeling acht de voorschriften niet in strijd met de rechtszekerheid.'*

Uit deze uitspraak lijkt te volgen dat aan de eis van duidelijkheid in elk geval wordt voldaan, indien uit de wettelijke bepaling door de normadressaten het doel van de daarin opgenomen regeling kan worden opgemaakt.

Centrale Raad van Beroep
Uit de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep (hierna: CRvB) blijkt dat deze bestuursrechter voor de invulling van het lex certa-beginsel zowel aansluiting zoekt bij de rechtspraak van de ABRvS, als bij de invulling die de strafkamer van de Hoge Raad aan het bepaaldheidsgebod heeft gegeven. Zo oordeelde deze bestuursrechter in CRvB 9 december 2016, nr. 15/7050 WAADI, *NJB* 2017/33, als volgt:

> *'5.2. Het lex certa-beginsel verlangt van de wetgever dat hij met het oog op de rechtszekerheid op een zo duidelijk mogelijke wijze een verboden gedraging omschrijft. Een burger of een onderneming moet kunnen weten ter zake van welke gedragingen hij kan worden gestraft. Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de wetgever soms met een zekere vaagheid, bestaande uit het gebruik van algemene termen ('vage norm'), verboden gedragingen omschrijft om te voorkomen dat gedragingen die strafwaardig zijn buiten het bereik van die omschrijving vallen. Die vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat niet altijd te voorzien is op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, indien dit wel is te voorzien, de omschrijvingen van verboden gedragingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van wetgeving schade lijdt (zie HR 31 oktober 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7954 en ABRvS 17 maart 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BL7836).'*

Bovenstaande uitspraak betrof een strafbepaling waarin een vage norm was opgenomen. De CRvB oordeelde dat ten behoeve van de beoordeling of een dergelijk voorschrift als voldoende bepaald moet worden gekwalificeerd, acht moet worden geslagen op de wetsgeschiedenis van die bepaling en op de uitleg die in de jurisprudentie aan die vage norm is gegeven:

> *'5.3. Indien het desbetreffende voorschrift een 'vage norm' bevat dient bij de beantwoording van de vraag of de rechtsnorm voldoende bepaald is ook de wetsgeschiedenis of, zo nodig, de uitleg die de rechter aan die 'vage norm' heeft gegeven in aanmerking te worden genomen.'*

De CRvB beoogt met bovenstaande rechtsoverweging uit te leggen in welke gevallen een vage norm nog als duidelijk kan worden gekwalificeerd.

College van Beroep voor het bedrijfsleven
Het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: CBb) legt in CBb 9 juli 2009, nr. AWB 08/970, *AB* 2009/295, het legaliteitsbeginsel uit overeenkomstig de uitleg die de wetgever in de parlementaire toelichting op art. 5:4 Awb aan dat beginsel heeft gegeven:[611]

> *'5.2 Het College [RvdH: van Beroep voor het bedrijfsleven] is met de voorzieningenrechter van oordeel dat uit het legaliteitsbeginsel volgt dat verweerder in het kader van artikel 49 Meststoffenwet geen bestuursdwang kan toepassen zonder dat de overtreding voldoende duidelijk, voorzienbaar en kenbaar bij of krachtens een wettelijk voorschrift is omschreven.'*

In CBb 7 mei 2010, nrs. *AWB* 06/827, *AWB* 07/251, *AWB* 07/252 en *NJB* 2010/1121, gaf het CBb evenwel een nadere invulling van het legaliteitsbeginsel. De uitspraak betrof een heffing die door het productschap Tuinbouw was opgelegd. Ter discussie stond de duidelijkheid van de daartoe in een verordening opgenomen

611. Zie eveneens CBb 9 juli 2009, nr. *AWB* 08/959.

heffingssystematiek. Deze zou willekeurig, onduidelijk en onbegrijpelijk zijn. Het CBb oordeelde dat de verordening in strijd was met het legaliteitsbeginsel, omdat de in de verordening opgenomen rechten en verplichtingen niet precies waren omschreven en evenmin herleidbaar waren:

> *'5.3 In het voorgaande vindt het College [RvdH: van Beroep voor het bedrijfsleven] grond voor het oordeel dat de Verordening met het daarbij behorende besluit 2004/1 PT de heffingsplichtigen onvoldoende houvast biedt bij het bepalen van de aard en omvang van de aan hen ter zake van de vakheffing bloembollen leverbaar over het oogstjaar 2004/2005 toegekende rechten en plichten. De Verordening is inconsistent en de daaruit voortvloeiende rechten en plichten zijn niet exact omschreven of herleidbaar. De Verordening is vastgesteld in strijd met het legaliteitsbeginsel.'*

Naar het oordeel van het CBb impliceert het legaliteitsbeginsel in elk geval dat normadressaten hun rechten en plichten kunnen opmaken. Daaraan lijkt in de visie van het CBb te zijn voldaan, indien wetgeving deze rechten en plichten nauwkeurig omschrijft, dan wel indien normadressaten deze aan de hand van deductie kunnen opmaken.

Ook indien aan de hand van de toelichting bij een wettelijke regeling het geheel van rechten en plichten van normadressaten wordt verduidelijkt, is wetgeving volgens het CBb in overeenstemming met het legaliteitsbeginsel. CBb 20 december 2007, nr. *AWB* 06/447 06/472, *AB* 2008/56, betrof het geval waarin aan appellant een bestuurlijke boete was opgelegd in verband met het overtreden van de Tabakswet. In de Tabakswet is onder meer strafbaar gesteld het maken van reclame voor sigaretten. Appellant stelde dat de in de Tabakswet opgenomen bepaling die een uitzondering maakt op het reclameverbod, onvoldoende bepaalbaar was. Het CBb oordeelde als volgt:[612]

> *'Uit de in meergenoemde bepaling geformuleerde norm in samenhang met de daarop gegeven toelichting blijkt naar het oordeel van het College [RvdH: van Beroep voor het bedrijfsleven] voldoende duidelijk welke methode van presentatie van de verpakkingen van tabaksproducten sinds de vergaande beperking van tabaksreclame nog is toegelaten. A heeft haar gedragingen ook op deze norm kunnen afstemmen. Zij heeft moeten of kunnen weten dat binnen het beperkte kader van voornoemde bepaling nog slechts een sobere uitstalling van verpakkingen is toegestaan, die niet verder strekt dan nodig is om te tonen welk tabaksproduct voor welke prijs wordt verkocht.'*

Pas in zijn latere rechtspraak hanteert het CBb bij de beoordeling van regelingen op het punt van duidelijkheid het lex certa-beginsel in plaats van het legaliteitsbeginsel. Daarbij sluit het CBb voor de invulling van het lex certa-beginsel aan bij de invulling die de ABRvS aan dit beginsel heeft gegeven. Zie daartoe CBb 22 februari 2012, nrs. *AWB* 08/74 en 08/76, *NJB* 2012/796, waarin het CBb het lex certa-beginsel als volgt omschrijft:

> *'Het lex certa-beginsel, dat onder meer besloten ligt in artikel 7 EVRM, verlangt van de wetgever dat hij met het oog op de rechtszekerheid op een zo duidelijk mogelijke wijze de verboden gedragingen omschrijft. Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de wetgever soms met het gebruik van algemene termen verboden gedragingen omschrijft*

612. R.o. 6.2.8.

om te voorkomen dat gedragingen die strafwaardig zijn buiten het bereik van die omschrijving vallen. Dit kan onvermijdelijk zijn, omdat niet altijd is te voorzien op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, indien dit wel is te voorzien, de omschrijvingen van verboden gedragingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van wetgeving schade lijdt.'

Evenals de Hoge Raad legt het CBb in het kader van de eis van duidelijkheid aan professionele deelnemers de plicht op om te onderzoeken of bepaalde regelingen op hun situatie van toepassing zijn.[613] In CBb 1 april 2008, nr. *AWB* 07/351, *AB* 2010/143, ging het om een geval, waarin aan de Stichting Pensioenfonds ABP (hierna: het ABP) een boete was opgelegd door De Nederlandsche Bank. Deze boete was opgelegd wegens overtreding van een aantal bepalingen van de Wet verplichte deelneming in een bedrijfstakpensioenfonds 2000. Het ABP stelde dat de desbetreffende bepalingen te onduidelijk waren om als grondslag voor boeteoplegging te kunnen dienen. Het CBb oordeelde evenwel dat van professionele deelnemers mag worden verwacht zichzelf op de hoogte te stellen van het doel en de reikwijdte van voor hun werkzaamheden relevante regelgeving:[614]

'5.7 (…). Van een grote en ervaren marktdeelnemer als ABP mag bovendien worden verwacht dat deze zichzelf op de hoogte stelt van doel en reikwijdte van dit soort bepalingen. Voor zover voor ABP zaken onduidelijk waren, had zij contact kunnen opnemen met DNB als de toezichthoudende instantie. Zij heeft dat echter niet gedaan.'

4.4.3 Tussenconclusie

Het legaliteitsbeginsel beoogt burgers rechtsbescherming te bieden tegen willekeurig en onrechtmatig overheidsoptreden. Voor die rechtsgebieden waarop de overheid rechtshandhavend optreedt, is het legaliteitsbeginsel dan ook gecodificeerd. Hiervoor heb ik die jurisprudentie onderzocht waarin de hoogste strafrechter en bestuursrechters in het kader van de toetsing van wetgeving een uitleg aan dit gecodificeerde legaliteitsbeginsel hebben gegeven. Een uitleg die ziet op het stellen van eisen aan wetgeving op het punt van duidelijkheid.

In het kader van mijn onderzoek acht ik evenwel de door de strafkamer van de Hoge Raad in HR 31 oktober 2000, nr. 01745/00 E, *NJ* 2001/14 gegeven uitleg beperkt bruikbaar. Weliswaar oordeelt de Hoge Raad daarin dat van de wetgever wordt verwacht zo duidelijk mogelijke wetgeving te maken, echter concrete eisen waaraan wetgeving daartoe behoort te voldoen worden door de Hoge Raad niet gegeven. Uit de rechtsoverwegingen van de Hoge Raad op dit punt blijkt evenwel dat vage bepalingen, dan wel zeer gedetailleerde bepalingen niet bijdragen aan de vereiste duidelijkheid van wetgeving.

Concretere eisen op het punt van duidelijkheid zijn daarentegen wel te vinden in de jurisprudentie afkomstig van de bestuursrechters. Zo dient wetgeving

613. Zie o.a. HR 29 maart 2005, nr. 01289/04 E.
614. Zie eveneens CBb 22 februari 2012, nrs. *AWB* 08/74 en 08/76, *NJB* 2012/796.

volgens deze bestuursrechters in elk geval nauwkeurig te worden geformuleerd.[615] Voor zover wetgeving niet anders dan in meer of mindere mate vaag moet worden geformuleerd – bijvoorbeeld om voldoende flexibiliteit te bieden bij de toepassing – moet uit de wettelijke bepalingen in elk geval het met wetgeving na te streven doel zijn op te maken.[616] Daarnaast moeten de wettelijke bepalingen het de normadressaten mogelijk maken de voor hen geldende rechten en verplichtingen te kunnen afleiden. Eveneens zal doel, strekking en werking van wetgeving gedurende de parlementaire geschiedenis, dan wel in een nader te geven toelichting ten behoeve van de normadressaten te worden verduidelijkt.[617] Deze van de bestuursrechters afkomstige eisen op het punt van duidelijkheid zijn zeer waardevol en zal ik ook opnemen in de nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Uit de door mij onderzochte jurisprudentie blijkt dat de verschillende rechters aan professionele marktdeelnemers min of meer de plicht opleggen om te onderzoeken in hoeverre aan de door hen te ondernemen activiteiten rechtsgevolgen zijn verbonden.[618] Dit is uiteraard geen plicht die aan de wetgever wordt opgelegd in het kader van het realiseren van duidelijke wetgeving. Niettemin merk ik op dat deze aan professionele marktdeelnemers opgelegde plicht lijkt te veronderstellen dat de eis van duidelijkheid wordt afgezwakt, indien de normadressaten van wetgeving professionele marktdeelnemers betreft. Kennelijk ligt daaraan de veronderstelling ten grondslag dat van professionele marktdeelnemers meer kennis van zaken mag worden verwacht dan van gewone burgers.

4.5 HET EUROPEES HOF VOOR DE RECHTEN VAN DE MENS

Voor de invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid is het voorts relevant de jurisprudentie van het EHRM te onderzoeken. In deze jurisprudentie komt namelijk veelvuldig het rechtszekerheidsbeginsel aan de orde.

Het EHRM doet uitspraken over schending door staten van rechten die zijn vastgelegd in het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (hierna: EVRM). Uit de jurisprudentie van het EHRM volgt dat het rechtszekerheidsbeginsel uitdrukking heeft gevonden in de verdragsbepalingen van het EVRM. Het EHRM verwoordt dit als volgt:[619]

> *'(…) the principle of legal certainty, a principle which is implicit in all the Articles of the Convention and constitutes one of the basic elements of the rule of law (…).'*

Hierna onderzoek ik welke eisen het EHRM vanuit het rechtszekerheidsbeginsel stelt aan wetgeving op het punt van duidelijkheid. Deze jurisprudentie is voor het Nederlandse rechtsbestel van groot belang. Ingevolge art. 93 en art. 94 Gw

615. Zie o.a. ABRvS 17 maart 2010, nr. 200903394/1/V6, *AB* 2010/182, CRvB 9 december 2016, nr. 15/7050 WAADI, *NJB* 2017/33 en CBb 22 februari 2012, nrs. *AWB* 08/74 en 08/76, *NJB* 2012/796.
616. ABRvS 21 maart 2007, nr. 2006047/1, *JOM* 2007/28.
617. CRvB 9 december 2016, nr. 15/7050 WAADI, *NJB* 2017/33.
618. Zie daartoe onder meer CBb 1 april 2008, nr. *AWB* 07/351, *AB* 2010/143.
619. EHRM 6 december 2007, 30658/05 (*Beian/Roemenië*), par. 39.

hebben verdragsbepalingen namelijk rechtstreekse werking binnen het nationale recht.[620] Met de uitleg die het EHRM geeft aan bepalingen uit het EVRM waarin het rechtszekerheidsbeginsel uitdrukking heeft gevonden, dient bij de rechtstoepassing daarom ook rekening te worden gehouden.[621] Dat deze plicht niet alleen op de rechter, maar ook op de wetgever rust, wordt bevestigd in de jurisprudentie van het EHRM:[622]

> *'However, the domestic law must itself be in conformity with the Convention, including the general principles expressed or implied therein.'*

Het belang van de jurisprudentie van het EHRM binnen de Nederlandse rechtsorde neemt naar verwachting verder toe. Nadat Protocol 16 bij het EVRM in werking is getreden, ontstaat er voor de nationale rechter de bevoegdheid om advies te vragen aan het EHRM.[623] Het door het EHRM uitgebrachte advies geeft de nationale rechter richtlijnen betreffende de interpretatie of toepassing van de rechten en vrijheden die zijn neergelegd in het EVRM.

4.5.1 Rechtsgeldigheidseis

Het EHRM stelt in zijn jurisprudentie voorwaarden aan de inbreuk die nationale wetgeving mag maken op de door het EVRM beschermde rechten. Een dergelijke inbreuk wordt door het EHRM slechts dan toegestaan, indien nationale wetgeving onder meer voldoet aan de zogenoemde eis van rechtsgeldigheid.[624]

De eis van rechtsgeldigheid schrijft voor dat wetgeving zodanig nauwkeurig moet worden geformuleerd dat natuurlijke personen én rechtspersonen de rechtsgevolgen van hun handelen kunnen voorzien. Het EHRM geeft voor het eerst in het arrest Sunday Times een omschrijving van de eis van rechtsgeldigheid. Dit arrest betrof een klacht van de Sunday Times dat de overheid verboden had een artikel te publiceren waarin nader werd ingegaan op de kwalijke gevolgen van het gebruik van een bepaald medicijn gedurende een zwangerschap. In de zaak stond onder meer de vraag centraal of de overheid de publicatie kon verbieden. Volgens het EHRM was dat inderdaad mogelijk, mits de wet de overheid daartoe de bevoegdheid verschaft. Het EHRM oordeelde dat het daarbij voor

620. Zie eveneens paragraaf 4.2.3.
621. Het EHRM houdt bij de uitleg van de bepalingen uit het EVRM rekening met de invulling en uitleg die aan soortgelijke bepalingen in andere verdragen wordt gegeven. Zie onder meer EHRM 12 juni 2014, 14717/04 (*Bergerkrall e.a./Slovenië*), par. 189. Het EHRM bevordert op deze wijze de uniforme toepassing van algemene rechtsbeginselen binnen de internationale rechtsorde.
622. EHRM 24 oktober 1979, 6301/73 (*Winterwerp/Nederland*), par. 45.
623. Met dit Protocol wordt onder meer beoogd om de tenuitvoerlegging van het EHRM in de nationale rechtsordes te verbeteren. Het Protocol is voor ondertekening opengesteld op 2 oktober 2013 en treedt in werking als tien staten het hebben geratificeerd. Ten tijde van het afronden van dit manuscript was dit Protocol nog niet in werking getreden.
624. Ik merk op dat de eis van rechtsgeldigheid onder verschillende benamingen terugkomt in de jurisprudentie van het EHRM. Afhankelijk van de desbetreffende bepaling uit het EVRM waarop de jurisprudentie betrekking heeft, wordt de eis van rechtsgeldigheid ook aangehaald als 'prescribed by law', 'in accordance with law', 'lawfulness' en 'provided by law'.

normadressaten wel duidelijk moet zijn dat bepaalde wetgeving op hun situatie van toepassing is:[625]

> *'In the Court's opinion, the following are two of the requirements that flow from the expression "prescribed by law". Firstly, the law must be adequately accessible: the citizen must be able to have an indication that is adequate in the circumstances of the legal rules applicable to a given case. Secondly, a norm cannot be regarded as a "law" unless it is formulated with sufficient precision to enable the citizen to regulate his conduct: he must be able - if need be with appropriate advice - to foresee, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail.'*

De eis van rechtsgeldigheid vindt niet alleen toepassing bij de beoordeling of sprake is van een geoorloofde inbreuk op het recht van vrijheid (art. 5 EVRM), maar eveneens bij de beoordeling of een bepaalde vorm van belastingheffing toelaatbaar is. Belastingheffing vormt immers een inbreuk op het recht van eigendom en valt als zodanig onder de reikwijdte van het EVRM (art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM). In de loop van de jaren heeft het EHRM in zijn jurisprudentie de eis van rechtsgeldigheid nader uitgewerkt. In dat kader heeft het EHRM eisen ontwikkeld die aan wetgeving moeten worden gesteld. In de volgende paragrafen bespreek ik deze jurisprudentie. Daarbij besteed ik in het bijzonder aandacht aan de eisen die het EHRM aan fiscale wetgeving stelt.

4.5.2 Legaliteitsvereiste

De eis van rechtsgeldigheid – zoals door het EHRM gesteld – impliceert allereerst dat een inbreuk op een door het EVRM beschermd recht moet plaatsvinden op grond van een wettelijke regeling. Het EHRM verwoordt dit als volgt:[626]

> *'A first principle that emerges from the Sunday Times judgment is that the interference in question must have some basis in domestic law (…).'*

De eis van een wettelijke grondslag komt terug in meerdere bepalingen in het EVRM. Zo luiden de eerste volzinnen van art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM – dat met name relevant is voor belastingheffing – als volgt:[627]

> *'Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.'*

Het EHRM beschouwt het legaliteitsvereiste als een van de belangrijkste fundamenten van een democratische samenleving. Dit blijkt onder meer uit EHRM 25 maart 1999, 31107/96 (*Iatridis/Griekenland*). In dit arrest moest het EHRM de vraag beantwoorden of de intrekking van een licentie om een openluchtbioscoop te exploiteren als een rechtsgeldige inbreuk op het eigendomsrecht kon worden

625. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par. 49. Zie ook EHRM 28 maart 2000, 28358/95 (*Baranowski/Polen*), par. 52; EHRM 8 juni 2006, 75039/01 (*Korchuganova/Rusland*), par. 47; EHRM 6 maart 2007, 63131/00 (*Gębura/Polen*), par. 29.
626. EHRM 25 maart 1983, 5947/72 (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*), par. 86.
627. Daarnaast komt het legaliteitsvereiste terug in art. 2, 5, 8, 9 en 10 van het EVRM.

beschouwd. Het EHRM oordeelde in deze zaak dat een inbreuk op een door het EVRM beschermd recht bij wet moet zijn geregeld:[628]

> *'The Court reiterates that the first and most important requirement of Article 1 of Protocol No. 1 is that any interference by a public authority with the peaceful enjoyment of possessions should be lawful: the second sentence of the first paragraph authorizes a deprivation of possessions only "subject to the conditions provided for by law" and the second paragraph recognizes that the States have the right to control the use of property by enforcing "laws"'*

Dat een inbreuk moet zijn gebaseerd op een wettelijke regeling is een eerste vereiste dat het EHRM stelt.[629] Daarnaast stelt het EHRM dat de regeling in overeenstemming moet zijn met de 'rule of law' om te kunnen voldoen aan de rechtsgeldigheidseis.

4.5.3 Rule of law

In de preambule van het EVRM wordt de rule of law weliswaar expliciet genoemd, maar uit het EVRM kan evenwel niet worden opgemaakt wat de inhoud van dit concept is:[630]

> *'Considering the Universal Declaration of Human Rights proclaimed by the General Assembly of the United Nations on 10th December 1948;*
> *Considering that this Declaration aims at securing the universal and effective recognition and observance of the Rights therein declared;*
> *(…);*
> *Being resolved, as the governments of European countries which are like-minded and have a common heritage of political traditions, ideals, freedom and the rule of law, to take the first steps for the collective enforcement of certain of the rights stated in the Universal Declaration, (…).'*

Evenmin kan uit de jurisprudentie van het EHRM een definitie van de rule of law worden opgemaakt. Het EHRM geeft slechts aan dat met de rule of law wordt beoogd willekeur bij overheidsoptreden te voorkomen. Het EHRM verwoordt dit als volgt:[631]

> *'The Court would reiterate its opinion that the phrase "in accordance with the law" does not merely refer back to domestic law but also relates to the quality of the law, requiring it to be compatible with the rule of law, which is expressly mentioned in the preamble to the Convention (…). The phrase thus implies - and this follows from the object and purpose of Article 8 (art. 8) - that there must be a measure of legal protection in domestic law against arbitrary interferences by public authorities with the rights safeguarded by paragraph 1 (…). Especially where a power of the executive is exercised in secret, the risks of arbitrariness are evident (…).'*

De eis van de rule of law werd onder meer geformuleerd in EHRM 2 juli 2013, 41838/11 (*R.Sz./Hongarije*). In deze zaak stelde belanghebbende zich op het standpunt dat een belastingheffing met een tarief van 98% in strijd was met het recht

628. Par. 58.
629. Zie eveneens EHRM 26 maart 1987, 9248/81 (*Leander/Zweden*), par. 50.
630. Zie hieromtrent eveneens het rapport 'On the rule of law' opgesteld door de European Commission for democracy through law, Straatsburg 2011.
631. EHRM 2 augustus 1984, 8691/79 (*Malone/Verenigd Koninkrijk*), par. 67.

van eigendom, ondanks het feit dat het een en ander in de wet was vastgelegd. Het EHRM oordeelde in zijn arrest dat naast de legaliteitseis een wettelijke regeling in overeenstemming moet zijn met de 'rule of law':[632]

> *'However, the existence of a legal basis in the domestic law does not suffice, in itself, to satisfy the principle of lawfulness. In addition, the legal basis must have a certain quality, namely it must be compatible with the rule of law and must provide guarantees against arbitrariness.'*

Het voorkomen van willekeur bij overheidsoptreden is niet alleen aan de orde binnen het strafrecht en bij belastingheffing, waarbij de overheid een inbreuk maakt op het recht van vrijheid respectievelijk het recht van eigendom. Zo ligt het gevaar van willekeur ook op de loer bij bijvoorbeeld de verplichte opname van burgers in psychiatrische inrichtingen. Een dergelijke vorm van willekeur kwam aan de orde in EHRM 24 oktober 1979, 6301/73 (*Winterwerp/Nederland*). Een psychiatrische patiënt klaagde over het feit dat in zijn ogen de Nederlandse overheid onzorgvuldig was omgesprongen met zijn opname in een psychiatrische inrichting. Ook hier oordeelde het EHRM dat wetgeving in overeenstemming moet zijn met de rule of law:[633]

> *'(…) in a democratic society subscribing to the rule of law (see the Golder judgment of 21 February 1975, Series A no. 18, pp. 16-17, para. 34, and the above-mentioned Klass and others judgment, p. 25, para. 55), no detention that is arbitrary can ever be regarded as "lawful"'*

Het voorkomen van willekeurig overheidsoptreden – en daarmee het vereiste van de rule of law – stond eveneens centraal in EHRM 14 september 2010, 38224/03 (*Sanoma Uitgevers B.V./Nederland*). Uitgever Sanoma was door de overheid gedwongen – onder de nodige dreigementen – bewijsmateriaal af te geven ten behoeve van een strafrechtelijk onderzoek. In casu was sprake van inbreuk van het recht van vrijheid van meningsuiting, zoals vastgelegd in art. 10 EVRM. Ter zake van de inbeslagneming van het relevante bewijsmateriaal oordeelde het EHRM in het licht van de rule of law als volgt:[634]

> *'In matters affecting fundamental rights it would be contrary to the rule of law, one of the basic principles of a democratic society enshrined in the Convention, for a legal discretion granted to the executive to be expressed in terms of an unfettered power.'*

Aan de hand van de hiervoor besproken jurisprudentie van het EHRM kan worden geconcludeerd dat bij een inbreuk op een door het EVRM beschermd recht aan de eis van rechtsgeldigheid – en dus aan het beginsel van rechtszekerheid – wordt voldaan, indien (a) deze inbreuk in nationale wetgeving is vastgelegd (legaliteitsvereiste) én (b) deze nationale wetgeving willekeurig overheidsoptreden voorkomt (rule of law). Deze visie lijkt te worden bevestigd in EHRM 4 december 2008, 30562/04 en 30566/04 (*S. en Marper/Verenigd Koninkrijk*). In dit arrest ging het om de vraag of gegevens van burgers die na een strafproces

632. Par. 36. Zie eveneens EHRM 6 februari 2014, 50179/07 (*Vikentijevik/Macedonië*), par. 64; EHRM 3 juli 2014, 37926/05, 25784/09, 36002/09, 44410/09 en 65546/09 (*R & L, S.R.O. e.a./Tsjechië*), par. 113.
633. Par. 39.
634. Par. 82.

onschuldig bleken te zijn, mochten worden bewaard. Bij die gegevens ging het onder meer om DNA en vingerafdrukken. Hoewel in de wet was vastgelegd onder welke omstandigheden de overheid van deze gegevens gebruik mocht maken, was de wettelijke omschrijving hiervan in de ogen van het EHRM te ruim. In het kader van de opsporing van strafbare feiten stelt het EHRM daarom ook als eis dat het daartoe absoluut noodzakelijk is dat deze opsporingsregels duidelijk worden geformuleerd. Daarnaast moeten deze opsporingsregels maatregelen bevatten waardoor mogelijk misbruik door de overheid van deze gegevens van burgers wordt voorkomen. Het EHRM oordeelt als volgt:[635]

> *'The Court notes from its well established case-law that the wording "in accordance with the law" requires the impugned measure both to have some basis in domestic law and to be compatible with the rule of law, which is expressly mentioned in the Preamble to the Convention and inherent in the object and purpose of Article 8.'*

4.5.4 Wetgevingskwaliteitseisen

In het arrest S. en Marper stelde het EHRM bovendien aan wetgeving een aantal kwaliteitseisen. Ik merk op dat het EHRM daarbij voortborduurde op het arrest Sunday Times, waarin het rechtscollege reeds een tweetal eisen aan wetgeving had gesteld, te weten (a) de eis van toegankelijkheid en (b) de eis van voorspelbaarheid van rechtsgevolgen:[636]

> *'In the Court's opinion, the following are two of the requirements that flow from the expression "prescribed by law". Firstly, the law must be adequately accessible: the citizen must be able to have an indication that is adequate in the circumstances of the legal rules applicable to a given case. Secondly, a norm cannot be regarded as a "law" unless it is formulated with sufficient precision to enable the citizen to regulate his conduct: he must be able - if need be with appropriate advice - to foresee, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail.'*

In het arrest S. en Marper werd door het EHRM daaraan toegevoegd de eis van voorzienbaarheid van overheidsoptreden. Door het stellen van deze eis aan wetgeving moest naar het oordeel van het EHRM willekeurig overheidsoptreden worden voorkomen. Deze eis kan daarom ook worden beschouwd voort te vloeien uit de rule of law. Het EHRM omschrijft de eis van voorzienbaarheid van overheidsoptreden als volgt:[637]

> *'The law must thus be adequately accessible and foreseeable, that is, formulated with sufficient precision to enable the individual – if need be with appropriate advice – to regulate his conduct. For domestic law to meet these requirements, it must afford adequate legal protection against arbitrariness and accordingly indicate with sufficient clarity the scope of discretion conferred on the competent authorities and the manner of its exercise (…).'*

Hierna bespreek ik de jurisprudentie waarin het EHRM een nadere invulling heeft gegeven aan deze drie wetgevingseisen.

635. Par. 95.
636. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par. 49.
637. EHRM 4 december 2008, 30562/04 en 30566/04 (*S. en Marper/Verenigd Koninkrijk*), par. 95.

4.5.4.1 *Eis van toegankelijkheid*

De eis van toegankelijkheid van wetgeving is door het EHRM voor het eerst gesteld in het arrest Sunday Times.[638] Daarbij omschreef het EHRM onder welke voorwaarden wetgeving – indien met deze wetgeving een inbreuk wordt gemaakt op een door het EVRM beschermd recht – als toegankelijk moet worden beschouwd. Het EHRM oordeelde dat het daarbij in elk geval voor normadressaten duidelijk moet zijn dat bepaalde wetgeving op hun situatie van toepassing is:[639]

> *'(…) the law must be adequately accessible: the citizen must be able to have an indication that is adequate in the circumstances of the legal rules applicable to a given case (…).'*

In zijn latere jurisprudentie nuanceert het EHRM de eis van toegankelijkheid door te oordelen dat wetgeving met name toegankelijk moet zijn voor die personen die door de desbetreffende wetgeving kunnen worden geraakt. Het EHRM verwoordt dit als volgt:[640]

> *'It also refers to the quality of the law in question, requiring that it be accessible to the persons concerned, precise and foreseeable in its application.'*

Inwinnen advies

In EHRM 28 maart 1990, 10890/84 (*Groppera Radio AG/Zwitserland*) oordeelde het rechtscollege dat van bepaalde normadressaten wordt verwacht zich te laten informeren of er bepaalde wetgeving op hun situatie van toepassing kan zijn. Het arrest betrof het geval waarin een radiostation niet in aanmerking kwam voor een Zwitserse zendvergunning. Het besloot daarom de radioprogramma's vanuit Italië uit te zenden. Omdat op deze wijze het vergunningenstelsel werd ontdoken, verbood de Zwitserse overheid de kabelexploitanten de programma's van dit radiostation door te geven. Het radiostation stelde zich bij het EHRM op het standpunt dat de relevante wetgeving zodanig ontoegankelijk was, dat het radiostation niet kon weten dat ook deze wijze van uitzending volgens de Zwitserse wetgeving verboden was. Het EHRM oordeelde evenwel dat van rechtssubjecten die zich bezighouden met ondernemingsactiviteiten, enige inspanning mag wordt verwacht om te achterhalen of er überhaupt wetgeving op de door hen ondernomen activiteiten van toepassing is. Indien nodig moeten zij daartoe de hulp van adviseurs inroepen, aldus het EHRM in dit arrest:[641]

> *'In the instant case the relevant provisions of international telecommunications law were highly technical and complex; furthermore, they were primarily intended for specialists, who knew, from the information given in the Official Collection, how they could be obtained. It could therefore be expected of a business company wishing to engage in broadcasting across a frontier – like Groppera Radio AG – that it would seek to inform itself fully about the rules applicable in Switzerland, if necessary with the help of advisers.'*

638. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*).
639. Par. 49.
640. EHRM 7 juli 2011, 39766/05 (*Serkov/Oekraïne*), par. 34.
641. Par. 68.

Gezien bovenstaande rechtsoverweging van het EHRM lijkt de plicht om nader advies in te winnen met name een issue, indien wetgeving als technisch en complex moet worden beschouwd.

Publicatieplicht

Ik merk op dat de door het EHRM gestelde eis van toegankelijkheid inhoudelijk overeenkomt met de in de rechtsliteratuur gegeven invulling van het 'kenbaarheidsvereiste' (zie paragraaf 3.3.10). Om aan het kenbaarheidsvereiste te kunnen voldoen, moet wetgeving in elk geval worden gepubliceerd, zo wordt in de literatuur bepleit.[642] Deze publicatie-eis zien wij ook terug in de jurisprudentie van het EHRM, onder meer in EHRM 24 november 1986, 9063/80 (*Gillow/Verenigd Koninkrijk*). Het arrest betrof een echtpaar dat een huis in het Verenigd Koninkrijk had en jarenlang buiten het Verenigd Koninkrijk werkzaam was geweest. Toen beide echtelieden later weer hun intrek in hun huis wilden nemen, weigerde de overheid de afgifte van een verblijfsvergunning. Het echtpaar stelde dat de wetgeving die in de weg stond aan de afgifte van een verblijfsvergunning een inbreuk maakte op hun recht op respect voor privé- en familieleven (art. 8 EVRM). In deze zaak oordeelde het EHRM dat de desbetreffende wetgeving voor het echtpaar bekend moest zijn, omdat deze wetgeving was gepubliceerd:[643]

> *'As to the applicants' first argument, the Court observes that the Housing Law 1975 was duly sanctioned by the Sovereign in accordance with the normal legislative procedure, registered in the records of the Island of Guernsey and published. There can accordingly be no doubt as to the constitutional validity and accessibility of this statute.'*

Aan deze publicatie-eis wordt volgens het EHRM slechts dan voldaan, indien publicatie van wetgeving terug te voeren is op een officiële bron. Daartoe overweegt het EHRM als volgt:[644]

> *'The Court (…) considers that journalistic reporting of the Supreme Court's decision cannot substitute for official publication of the text of the decision, or at least of its operative part. Only a publication emanating from an official source can give an adequate and reliable indication of the legal rules applicable in a given case.'*

Het louter publiceren van wetgeving is echter onvoldoende om aan de eis van toegankelijkheid te kunnen voldoen. Dat blijkt uit EHRM 16 december 1992, 12964/87 (*de Geouffre de la Pradelle/Frankrijk*), waarin werd geklaagd dat de voor belanghebbende relevante wetgeving te gefragmenteerd was gepubliceerd en daardoor in zijn geheel te complex en incoherent was:[645]

> *'All in all, the system was therefore not sufficiently coherent and clear. Having regard to the circumstances of the case as a whole, the Court finds that the applicant did not have a practical, effective right of access to the Conseil d'E tat.'*

Daarentegen oordeelde het EHRM in EHRM 9 november 1999, 26449/95 (*Špaček s.r.o./Tsjechië*) dat, hoewel de wettelijke regeling niet op officiële wijze was gepu-

642. Van der Vlies 1991, p. 170; Popelier 1997, p. 218; Van Aeken 2008, p. 152.
643. Par. 50.
644. EHRM 14 maart 2013, 26261/05 (*Kasymakhunov en Saybatalov/Rusland*), par. 92.
645. Par. 35.

bliceerd, toch werd voldaan aan de eis van toegankelijkheid. Het arrest betrof de situatie waarin belanghebbende op een andere wijze kennis had gekregen van het bestaan van bepaalde wetgeving en vervolgens dienovereenkomstig had gehandeld. Het EHRM oordeelde als volgt:[646]

> *'The Court (…) considers therefore that, even assuming that the Rules and Regulations published in the Financial Bulletin did not constitute legislative or regulatory instruments binding on citizens and legal entities in general, within the meaning of the national law then in force, Špaček SW had accepted the Financial Bulletin as an official public source of binding regulations, and had followed it for the purposes of keeping its accounts "in compliance with accounting principles", pursuant to section 25 of the Private Business Activities Act.'*

Uit bovenstaande rechtsoverweging kan worden geconcludeerd dat het EHRM niet de absolute eis stelt dat regels op de – krachtens constitutioneel recht – voorgeschreven wijze worden gepubliceerd. Om aan de eis van toegankelijkheid te kunnen beantwoorden is het voldoende *dat* regels worden gepubliceerd én dat normadressaten na kennisname van de regels dienovereenkomstig handelen. Kennelijk acht het EHRM van meer belang dat regels in de praktijk tot effectieve kenbaarheid hebben geleid, dan dat regels overeenkomstig de officiële wijze worden gepubliceerd.

4.5.4.2 *Eis van voorspelbaarheid rechtsgevolgen*

Een tweede kwaliteitseis die in de jurisprudentie van het EHRM naar voren komt, is de eis van voorspelbaarheid. Deze eis, die voor het eerst door het EHRM in het arrest Sunday Times werd gesteld, houdt in dat een wettelijke regeling voldoende nauwkeurig moet zijn geformuleerd, zodat het voor normadressaten mogelijk is de rechtsgevolgen van door hen voorgenomen handelingen te voorzien. Het EHRM verwoordt dit als volgt:[647]

> *'(…) a norm cannot be regarded as a "law" unless it is formulated with sufficient precisionto enable the citizen to regulate his conduct: he must be able – if need be with appropriate advice – to foresee, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail.'*

Behalve het kunnen voorspellen van rechtsgevolgen, houdt de eis van voorspelbaarheid volgens het EHRM eveneens in dat normadressaten moeten kunnen voorzien welke bijkomende aspecten aan hun activiteiten zijn verbonden. Daarbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld formaliteiten waaraan moet worden voldaan, evenals aan boetes die kunnen worden opgelegd. Het EHRM verwoordt dit als volgt:[648]

> *'The notion of foreseeability applies not only to a course of conduct, of which an applicant should be reasonably able to foresee the consequences, but also to "formalities, conditions, restrictions or penalties", which may be attached to such conduct, if found to be in breach of the national laws (…).'*

646. Par. 59.
647. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par. 49.
648. EHRM 5 mei 2011, 33014/05 (*Editorial board of Pravoye Delo en Shtekel/Oekraïne*), par. 52.

Het EHRM is zich terdege ervan bewust, zoals blijkt uit het arrest Sunday Times, dat rechtsgevolgen nooit met absolute zekerheid kunnen worden voorzien:[649]

> *'Those consequences need not be foreseeable with absolute certainty: experience shows this to be unattainable.'*

Nauwkeurige normstelling

Het EHRM is van oordeel dat rechtsgevolgen die voortvloeien uit wetgeving voor normadressaten voorspelbaarder worden naarmate wetteksten nauwkeuriger zijn geformuleerd. De wetgever moet er daarom ook voor waken om wetteksten niet te algemeen te formuleren. In EHRM 29 april 1988, 10328/83 (*Belilos/Zwitserland*), klaagde belanghebbende dat hij niet kon weten dat hem een boete zou kunnen worden opgelegd in verband met het houden van een demonstratie. Daarbij oordeelde het EHRM als volgt:[650]

> *'By "reservation of a general character" in Article 64 (art. 64) is meant in particular a reservation couched in terms that are too vague or broad for it to be possible to determine their exact meaning and scope. (…). They can therefore be interpreted in different ways, whereas Article 64 § 1 (art. 64-1) requires precision and clarity. In short, they fall foul of the rule that reservations must not be of a general character.'*

De vereiste mate van nauwkeurigheid van een wettelijke normstelling is afhankelijk van de te regelen materie, de reikwijdte van de wettelijke regeling en daarnaast van het aantal én de maatschappelijke positie van de rechtssubjecten waarop de wettelijke regeling ziet. Het EHRM overwoog daartoe in onder meer EHRM 26 september 1995, 17851/91 (*Vogt/Duitsland*) als volgt:[651]

> *'The Court reiterates that the level of precision required of domestic legislation - which cannot in any case provide for every eventuality - depends to a considerable degree on the content of the instrument in question, the field it is designed to cover and the number and status of those to whom it is addressed.'*

Het feit dat een wettelijke regeling voor meer dan één uitleg vatbaar is, impliceert niet zonder meer dat de regeling in strijd komt met de eis van voorspelbaarheid. Tot dit oordeel kwam het rechtscollege in EHRM 7 juli 2011, 39766/05 (*Serkov/Oekraïne*). Belanghebbende stelde financiële schade te hebben geleden doordat een hogere rechter een andere interpretatie aan een – fiscale – wettelijke regeling had gegeven dan een lagere rechter:[652]

> *'The mere fact that a legal provision is capable of more than one construction does not mean that it fails to meet the requirement of "foreseeability" for the purposes of the Convention.'*

Het EHRM erkent in het arrest Sunday Times dat wetgeving niet steeds zodanig nauwkeurig kan worden geformuleerd, dat ook daadwerkelijk kan worden voorzien in elke toekomstige situatie. Wetgeving moet immers flexibel zijn om in te kunnen spelen op gewijzigde maatschappelijke en economische omstan-

649. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par. 49.
650. Par. 55.
651. Par. 48.
652. Par. 35.

digheden. Het EHRM staat daarom ook toe dat de wetgever begrippen hanteert die in meer of mindere mate vaag zijn en waarvan de interpretatie en toepassing aan de praktijk wordt overgelaten. Het EHRM verwoordt dit als volgt:[653]

> *'Again, whilst certainty is highly desirable, it may bring in its train excessive rigidity and the law must be able to keep pace with changing circumstances. Accordingly, many laws are inevitably couched in terms which, to a greater or lesser extent, are vague and whose interpretation and application are questions of practice.'*

Inwinnen advies

Hoewel het in eerste instantie de taak van de wetgever is om duidelijke wetgeving te maken, blijkt uit het arrest Sunday Times dat ook normadressaten zelf – waar nodig – deskundig advies moeten inwinnen om de rechtsgevolgen van voorgenomen handelingen te kunnen voorspellen. Het EHRM omschrijft deze onderzoeksplicht als volgt:[654]

> *'(…) he must be able – if need be with appropriate advice – to foresee, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail.'*

De plicht om nader advies in te winnen geldt met name voor die normadressaten die ondernemingsactiviteiten verrichten.[655] In EHRM 15 november 1996, 17862/91 (*Cantoni/Frankrijk*) stelde belanghebbende zich op het standpunt dat een wettelijke definitie zo onnauwkeurig was opgesteld, dat deze zeer ruim kon worden uitgelegd. Belanghebbende kon daarom ook niet met zekerheid vaststellen of zijn activiteiten onder de desbetreffende wettelijke regeling vielen. Het EHRM oordeelde echter dat belanghebbende – gezien zijn activiteiten – extra maatregelen had moeten ondernemen om de rechtsgevolgen van zijn activiteiten te kunnen voorzien:[656]

> *'This is particularly true in relation to persons carrying on a professional activity, who are used to having to proceed with a high degree of caution when pursuing their occupation. They can on this account be expected to take special care in assessing the risks that such activity entails.'*

De plicht tot het inwinnen van advies door professionele marktdeelnemers geldt volgens het EHRM onverkort voor fiscale wetgeving. En dan gaat het met name om gevallen, waarin fiscale wetgeving als ingewikkeld moet worden beschouwd. Dit volgt uit het hiervoor aangehaalde arrest Špaček. Het EHRM overwoog daarin als volgt:[657]

> *'In addition, taking into consideration that the applicant company as a legal entity, contrary to an individual taxpayer, could and should have consulted the competent specialists, the publication of the Regulations in the Financial Bulletin was sufficient.'*

653. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par. 49.
654. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par. 49.
655. Deze eis zien we ook – zoals reeds hiervoor behandeld – terugkomen in de jurisprudentie van het EHRM betreffende de eis van toegankelijkheid. Daar betreft de informatieplicht evenwel het aspect of bepaalde wetgeving überhaupt van toepassing is in een bepaalde situatie. Zie onder meer EHRM 28 maart 1990, 10890/84 (*Groppera Radio AG/Zwitserland*).
656. Par. 35.
657. EHRM 9 november 1999, 26449/95 (*Špaček s.r.o./Tsjechië*), par. 59.

Deze eis werd door het EHRM ook gesteld in EHRM 20 september 2011, 14902/04 (*Neftyanaya Kompaniya Yukos/Rusland*). In deze zaak beklaagde belanghebbende zich over het feit dat aan hem fiscale boetes waren opgelegd voor feiten waarvan het niet duidelijk was dat die bepaalde fiscale rechtsgevolgen hadden. Het EHRM formuleert deze eis als volgt:[658]

> *'That, in view of the complexity of the relevant field of regulation, corporate entities, as opposed to individual taxpayers, may be required to act with additional caution and diligence by consulting competent specialists in this sphere (…).'*

De plicht om te achterhalen wat de rechtsgevolgen zijn, is overigens niet beperkt tot het raadplegen van de relevante wetgeving. Het EHRM verwacht dat daartoe eveneens nationale jurisprudentie wordt geraadpleegd, waarin een nadere uitleg wordt gegeven omtrent de desbetreffende wetgeving:[659]

> *'From these principles it follows that an offence must be clearly defined in the law. This requirement is satisfied where the individual can know from the wording of the relevant provision (…) and, if need be, with the assistance of the courts' interpretation of it, what acts and omissions will make him criminally liable.'*

Ik merk op dat het EHRM met betrekking tot de eis van voorspelbaarheid van rechtsgevolgen een zogenaamde meerderheidsregel formuleert. Hiertoe kwam het EHRM in de zaak Cantoni. In deze zaak had belanghebbende in strijd met een wettelijke regeling een bepaald medicijn verkocht. Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat, gezien de tekst van die regeling, het voor hem niet duidelijk kon zijn dat het medicijn onder het verkoopverbod viel. Het EHRM overwoog dat het bestaan van een grijs gebied binnen wetgeving niet aan de vereiste voorspelbaarheid in de weg staat, mits vaststaat dat deze wetgeving bij toepassing in de meeste gevallen voldoende duidelijk is:[660]

> *'When the legislative technique of categorization is used, there will often be grey areas at the fringes of the definition. This penumbra of doubt in relation to borderline facts does not in itself make a provision incompatible with Article 7 (art. 7), provided that it proves to be sufficiently clear in the large majority of cases.'*

4.5.4.3 *Eis van voorzienbaarheid overheidsoptreden*

In aanvulling op de in het arrest Sunday Times gegeven wetgevingseisen stelt het EHRM in het arrest S. en Marper dat wetgeving het burgers mogelijk moet maken om het daarmee samenhangend overheidsoptreden – uitvoering en handhaving – te voorzien. Door het stellen van deze kwaliteitseis aan wetgeving beoogt het EHRM willekeurig overheidsoptreden te voorkomen. Het EHRM verwoordt dit als volgt:[661]

658. Par. 559.
659. EHRM 15 november 1996, 17862/91 (*Cantoni/Frankrijk*), par. 29.
660. EHRM 15 november 1996, 17862/91 (*Cantoni/Frankrijk*), par. 32.
661. EHRM 4 december 2008, 30562/04 en 30566/04 (*S. en Marper/Verenigd Koninkrijk*), par. 95. Zie eveneens EHRM 2 juli 2013, 41838/11 (*R.Sz./Hongarije*), par. 37.

> *'For domestic law to meet these requirements, it must afford adequate legal protection against arbitrariness and accordingly indicate with sufficient clarity the scope of discretion conferred on the competent authorities and the manner of its exercise.'*

Deze eis moet worden beschouwd als een nadere uitwerking van de rule of law. Zoals hiervoor uiteengezet, blijkt uit de jurisprudentie van het EHRM immers dat met de rule of law wordt beoogd willekeur bij overheidsoptreden te voorkomen.[662]

Het vereiste van voorzienbaarheid van overheidsoptreden is uiteraard van belang voor fiscale wetgeving. Omdat bij belastingheffing de overheid een inbreuk maakt op het eigendomsrecht, dient voor burgers het daarmee samenhangende overheidsoptreden voorzienbaar te zijn. Tot dit oordeel kwam het EHRM in het hiervóór aangehaalde arrest Serkov:[663]

> *'Accordingly, in the Court's opinion, the lack of the required foreseeability and clarity of the domestic law on such an important fiscal issue, producing opposing judicial interpretations, upset the requirement of "quality of law" under the Convention.'*

De eis van voorzienbaarheid kwam ook aan de orde in EHRM 2 augustus 1984, 8691/79 (*Malone/Verenigd Koninkrijk*). Het arrest betrof de rechtmatigheid van het afluisteren van telefoongesprekken. In deze zaak was in geschil of de bevoegdheid daartoe wel voldoende precies in wetgeving was vastgelegd. Het EHRM oordeelde dat ten behoeve van het voorkomen van willekeurig overheidsoptreden, wetteksten in elk geval duidelijk moeten worden geformuleerd. Het EHRM motiveerde zijn oordeel als volgt:[664]

> *'Nevertheless, the law must be sufficiently clear in its terms to give citizens an adequate indication as to the circumstances in which and the conditions on which public authorities are empowered to (…).'*

Ter voorkoming van willekeur stelt het EHRM de eis van duidelijke formulering ook als aan een overheidsorgaan een discretionaire bevoegheid toekomt. De wet moet dan duidelijk omschrijven op welke wijze deze bevoegdheid kan worden uitgeoefend, aldus het EHRM in het arrest Gillow:[665]

> *'A law which confers a discretion is not in itself inconsistent with the requirement of foreseeability, provided that the scope of the discretion and the manner of its exercise are indicated with sufficient clarity, having regard to the legitimate aim of the measure in question, to give the individual adequate protection against arbitrary interference (…).'*

Naast het vereiste dat wetgeving duidelijk moet zijn geformuleerd, beschouwt het EHRM het de taak van de 'hoogste' nationale rechter om te waarborgen dat willekeurig overheidsoptreden wordt voorkomen. Het EHRM oordeelde daartoe in het arrest Serkov als volgt:[666]

662. EHRM 2 augustus 1984, 8691/79 (*Malone/Verenigd Koninkrijk*), par. 67.
663. EHRM 7 juli 2011, 39766/05 (*Serkov/Oekraïne*), par. 42.
664. Par. 67.
665. EHRM 24 november 1986, 9063/80 (*Gillow/Verenigd Koninkrijk*), par. 51.
666. EHRM 7 juli 2011, 39766/05 (*Serkov/Oekraïne*), par. 35.

'The role of adjudication vested in the courts is precisely to dissipate such interpretational doubts as remain, taking into account the changes in everyday practice (…). The task of the supreme courts in securing a uniform and coherent application of the law cannot be underestimated in this regard (…).'

4.5.4.4 *Tussenconclusie*

Dat het EHRM de eis van legaliteit hoog in het vaandel heeft staan blijkt onmiskenbaar uit de door mij onderzochte jurisprudentie. Binnen deze jurisprudentie staat voorop dat wetgeving zodanig nauwkeurig en duidelijk moet worden geformuleerd dat normadressaten de rechtsgevolgen van hun activiteiten kunnen voorspellen.[667] Indien wetgeving gepaard gaat met overheidsoptreden is duidelijkheid omtrent doel en werking van wetgeving des te belangrijker. Door specifieke eisen aan dergelijke wetgeving te stellen beoogt het EHRM willekeur bij overheidsoptreden te voorkomen. Zo stelt het EHRM daartoe onder meer als eis dat in wetgeving op een duidelijke wijze de reikwijdte van de aan de overheid toegekende discretionaire bevoegdheden worden omschreven.[668]

De vereiste mate van nauwkeurigheid van een wettelijke normstelling wordt door het EHRM overigens afhankelijk gesteld van de te regelen materie, de reikwijdte van de wettelijke regeling en van de omvang en de maatschappelijke positie van de groep van normadressaten.[669] Niettemin staat het EHRM – vanwege de beoogde flexibiliteit van wetgeving – toe dat in wetgeving min of meer vage begrippen worden gehanteerd.[670] Daarbij stelt het EHRM als aanvullende voorwaarde dat deze begrippen zich er wel toe lenen om in de praktijk te kunnen worden ingevuld.

4.6 HET HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE (HVJ EU)

Voor een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid is voorts de jurisprudentie gewezen door het HvJ EU relevant. Het HvJ EU ziet erop toe dat het Unierecht in alle lidstaten uniform wordt geïnterpreteerd en toegepast. Het waarborgen van het Unierecht door het HvJ EU vindt plaats in zijn jurisprudentie. In zijn arresten beslecht het HvJ EU onder meer geschillen betreffende lidstaten die hun verplichtingen volgend uit het Unierecht niet zijn nagekomen, dan wel handelingen hebben verricht die in strijd zijn met dit Unierecht. Daarnaast beantwoordt het HvJ EU vragen over de interpretatie van het Unierecht (prejudiciële beslissing). Dit doet het HvJ EU op verzoek van een rechter van een lidstaat (prejudiciële vraag). Uit zijn jurisprudentie blijkt dat het HvJ EU het rechtszekerheidsbeginsel beschouwt als een fundamenteel onderdeel van het Unierecht. Zo overwoog het HvJ EU in het arrest Gebroeders Van Es Douane Agenten:

667. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par. 49.
668. EHRM 4 december 2008, 30562/04 en 30566/04 (*S. en Marper/Verenigd Koninkrijk*), par. 95. Zie eveneens EHRM 2 juli 2013, 41838/11 (*R.Sz./Hongarije*), par. 37.
669. EHRM 26 september 1995, 17851/91 (*Vogt/Duitsland*), par. 48.
670. EHRM 26 april 1979, 6538/74 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), par. 49.

> *'Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het rechtszekerheidsbeginsel een fundamenteel beginsel van gemeenschapsrecht is (…).'*[671]

In HvJ EU 16 september 2008, zaak C-288/07 (*Isle of Wight Council e.a.*) oordeelt het HvJ EU dat lidstaten het rechtszekerheidsbeginsel in acht behoren te nemen bij de uitoefening van de hun door het Unierecht verleende bevoegdheden. In deze prejudiciële beslissing gaf het HvJ EU zijn interpretatie omtrent een bepaling uit een Btw-richtlijn. Het HvJ EU verwoordt dit als volgt:

> *'Het rechtszekerheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde, moet echter zowel door de gemeenschapsinstellingen als door de lidstaten in acht worden genomen bij de uitoefening van de hun door de communautaire richtlijnen verleende bevoegdheden (…).'*[672]

Aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ EU onderzoek ik hierna welke eisen vanuit het Unierecht worden gesteld aan nationale wetgeving met het oog op de gewenste duidelijkheid van wetgeving. Zoals ik hiervoor in paragraaf 4.2.3 heb uiteengezet, heeft het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU) een aparte supranationale rechtsorde tot stand gebracht binnen de internationale rechtsorde. Deze nieuwe rechtsorde staat boven de nationale rechtsorde. De meeste bepalingen van Unierecht hebben daarom ook binnen deze nationale rechtsorde rechtstreekse werking.[673] De nationale rechter is in die situaties dan ook verplicht nationale wetgeving te toetsen aan het Unierecht.

4.6.1 Eis van kenbaarheid

Een eerste eis die door het HvJ EU vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan EU-wetgeving wordt gesteld, betreft de eis van kenbaarheid. Het is immers van het grootste belang dat normadressaten op de hoogte (kunnen) zijn van het bestaan van wetgeving. Dit aspect kwam aan de orde in HvJ EU 25 januari 1979, zaak C-99/78 (*Decker*), in welk arrest het HvJ EU de vraag beantwoordde op welk tijdstip een Unieverordening geacht kan worden te zijn bekendgemaakt. Het HvJ omschreef dit aspect van het rechtszekerheidsbeginsel als volgt:[674]

> *'Immers, het is een fundamenteel beginsel van de communautaire rechtsorde, dat een overheidsbesluit niet aan de justitiabelen kan worden tegengeworpen voordat deze ervan kennis hebben kunnen nemen.'*

In HvJ EU 12 juli 1989, zaak C-161/88 (*Binder*) oordeelde het HvJ EU dat in elk geval aan het kenbaarheidsvereiste is voldaan, indien wetgeving op de officiële wijze is gepubliceerd. Het HvJ overwoog daartoe als volgt:[675]

671. HvJ EU 13 februari 1996, zaak C-143/93 (*Gebroeders Van Es Douane Agenten*), par. 27.
672. Par. 48.
673. Dit volgt eveneens uit het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Dit Handvest heeft in de nationale rechtsorde in elk geval rechtstreekse werking, indien en voor zover sprake is van handelen van de nationale overheid bij de uitvoering van het Unierecht (art. 51 Handvest EU).
674. Par. 3. Zie eveneens HvJ EU 25 januari 1979, zaak C-98/78 (*Racke*), par. 15; HvJ EU 9 januari 1990, zaak C-337/88 (*Safa*), par. 13.
675. Par. 19.

> *'In dit verband moet er in de eerste plaats aan worden herinnerd, dat de van toepassing zijnde communautaire tariefbepalingen verplicht in het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen moeten worden bekendgemaakt. Vanaf de datum van die bekendmaking vormen zij het enig positieve recht terzake, dat iedereen geacht wordt te kennen.'*

Deze opvatting van het HvJ EU kwam ook duidelijk naar voren in HvJ EU 10 maart 2009, zaak C-345/06 (*Gottfried Heinrich*). Het HvJ EU oordeelde dat burgers zich op de hoogte moeten kunnen stellen van de bron – EU-wetgeving – op grond waarvan nationale regels worden uitgevaardigd:[676]

> *'Bovendien moeten belanghebbenden zich in een dergelijke situatie tevens op de hoogte kunnen stellen van de bron van de nationale maatregelen waarbij aan hen verplichtingen worden opgelegd, aangezien de lidstaten juist ter uitvoering van een door het gemeenschapsrecht opgelegde verplichting dergelijke maatregelen hebben genomen. Dit is temeer noodzakelijk in het geval van communautaire verordeningen, nu de belanghebbenden, zonodig, aan de nationale rechterlijke instanties moeten kunnen verzoeken na te gaan of nationale maatregelen ter uitvoering van een communautaire verordening met deze verordening verenigbaar zijn (…). Derhalve moet in een dergelijke situatie niet alleen de betrokken nationale regeling worden bekendgemaakt, maar ook de communautaire verordening die de lidstaten verplicht maatregelen te nemen die verplichtingen opleggen aan particulieren.'*

Dat de eis van kenbaarheid naast de Uniewetgeving zelf eveneens geldt voor die nationale wetgeving waarin Uniewetgeving is geïmplementeerd, blijkt eveneens uit dit arrest. Het HvJ EU overwoog daartoe als volgt:[677]

> *'Derhalve moeten nationale maatregelen die ter uitvoering van een communautaire regeling verplichtingen opleggen aan particulieren, worden bekendgemaakt opdat de belanghebbenden er kennis van kunnen nemen (…).'*

Evenals het EHRM, oordeelt het HvJ EU dat van professionele marktdeelnemers mag worden verwacht inspanningen te verrichten om te achterhalen of er wetgeving in hun situatie van toepassing is. Dit kan bijvoorbeeld door het inwinnen van deskundig advies of het raadplegen van officiële publicaties. Het HvJ EU verwoordde deze eis in het arrest Binder als volgt:[678]

> *'Het lijkt derhalve niet onredelijk om van die marktdeelnemer te verlangen, dat hij zich door lezing van de desbetreffende Publikatiebladen vergewist van het gemeenschapsrecht dat op zijn transacties van toepassing is, (…).'*

Voor zover wetgeving voor de groep van normadressaten wordt ingevoerd of gewijzigd, mag deze groep ervan uitgaan dat de wetgever hen tijdig op de hoogte brengt van op stapel staande wetswijzigingen. Tot dit oordeel kwam het rechtscollege in HvJ EU 11 juli 1991, zaak C-368/89 (*Crispoltoni*) inzake de geldigheid van een Unieverordening. Het HvJ EU overwoog als volgt:[679]

> *'Hoewel zij rekening moesten houden met de mogelijkheid dat maatregelen zouden worden genomen om de toeneming van de tabaksproduktie in de Gemeenschap binnen de perken te houden en de produktie van soorten waarvoor afzetmoeilijkheden bestaan tegen te gaan,*

676. Par. 46.
677. HvJ EU 10 maart 2009, zaak C-345/06 (*Gottfried Heinrich*), par. 45.
678. HvJ EU 12 juli 1989, zaak C-161/88 (*Binder*), par. 22.
679. Par. 21.

mochten zij niettemin ervan uitgaan dat eventuele maatregelen die consequenties zouden hebben voor hun investeringen, hun tijdig ter kennis zouden worden gebracht.'

In zekere zin legt het HvJ EU hier de nationale wetgever de plicht op om maatregelen te nemen om de kenbaarheid van wetgeving ten behoeve van deze groep normadressaten te vergroten. Indien aan een in te voeren wettelijke regeling terugwerkende kracht wordt toegekend, impliceert deze plicht dat normadressaten op zodanige wijze in kennis worden gesteld dat zij in staat zijn te begrijpen welke gevolgen de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen heeft. Dit blijkt uit HvJ EU 26 april 2005, zaak C-376/02 (*Stichting 'Goed Wonen'*), waarin het HvJ EU als volgt overwoog:[680]

> *'Het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel verzetten zich er niet tegen dat een lidstaat, bij uitzondering en om te voorkomen dat tijdens de wetgevingsprocedure op grote schaal financiële constructies ter vermindering van de BTW-last worden toegepast die een wijzigingswet nu juist beoogt te bestrijden, aan deze wet terugwerkende kracht toekent, indien, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, de marktdeelnemers die de economische handelingen waarop de wet doelt verrichten, van de komende vaststelling van deze wet en de voorgenomen terugwerkende kracht op zodanige wijze in kennis zijn gesteld dat zij in staat zijn te begrijpen welke gevolgen de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen heeft.'*

4.6.2 Eis van duidelijkheid en nauwkeurigheid

Het HvJ EU gaat in zijn jurisprudentie uitgebreid in op het doel van het beginsel van rechtszekerheid. HvJ EU 1 oktober 1998, zaak C-233/96 (*Denemarken/Commissie*) betrof het verzoek van Denemarken om een door de Europese Commissie gegeven beschikking te vernietigen. De beschikking was gebaseerd op een Unieverordening, waarvan de formulering op bepaalde punten onduidelijk was volgens de regering van Denemarken. Het HvJ EU oordeelde dat uit het rechtszekerheidsbeginsel de eis voortvloeit dat wetgeving zodanig moet worden geformuleerd, dat normadressaten kunnen weten welke verplichtingen deze wetgeving aan hen oplegt:[681]

> *'Om te beginnen zij herinnerd aan het rechtszekerheidsvereiste. Dit houdt in, dat een regeling de belanghebbenden in staat moet stellen exact de omvang van hun verplichtingen te kennen (…).'*

Uit dit arrest blijkt dat met het rechtszekerheidsbeginsel binnen het Unierecht de rechtspositie van burgers – het geheel van rechten en plichten – wordt beoogd te waarborgen. Dit geldt onverminderd voor het kunnen bepalen van de fiscale rechtspositie van burgers. Dit volgt onder meer uit HvJ EU 8 mei 2008, nrs. C-95/07 en C-96/07 (*Ecotrade*), in welk arrest het HvJ EU een prejudiciële beslissing gaf omtrent de aftrek van omzetbelasting. Het HvJ EU overwoog daartoe als volgt:[682]

680. Par. 45.
681. Par. 38.
682. Par. 44. Zie eveneens HvJ EU 27 september 2007, zaak C-409/04 (*Teleos e.a.*), par. 48; HvJ EU 21 januari 2010, zaak C-472/08 (*Alstom Power Hydro*), par. 16; HvJ EU 6 september 2012, zaak C-273/11 (*Mecsek-Gabona Kft*), par. 39.

> *'Bovendien staat de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking haaks op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.'*

Om de (fiscale) rechtspositie van burgers – maar ook van ondernemingen – daadwerkelijk te kunnen waarborgen, moeten wetteksten duidelijk en nauwkeurig worden geformuleerd. Deze door het HvJ EU gestelde eis is terug te vinden in HvJ EU 28 april 1993, zaak C-306/91 (*Commissie/Italië*):[683]

> *'Volgens vaste rechtspraak van het Hof [RvdH: van Justitie] vereisen de beginselen van rechtszekerheid en van bescherming van de particulieren, dat op de door het gemeenschapsrecht beheerste gebieden de rechtsvoorschriften van de Lid-Staten volstrekt duidelijk zijn geformuleerd, zodat de belanghebbenden precies kunnen weten welke hun rechten en plichten zijn, en de nationale rechter in staat is de eerbiediging ervan te verzekeren (…).'*

De eis van duidelijkheid en nauwkeurigheid vloeit eveneens voort uit HvJ EU 17 november 1993, zaak C-71/92 (*Commissie/Spanje*). Dit arrest betrof de situatie waarin een lidstaat, Spanje, een Unierichtlijn op een onduidelijke wijze in nationale wetgeving had omgezet. Spanje had in de nationale wetgeving uitzonderingen opgenomen, die niet door de richtlijn werden toegestaan. Het HvJ EU oordeelde dat de Spaanse wetgeving niet voldeed aan de vereisten van duidelijkheid en nauwkeurigheid. Het HvJ EU oordeelde daarbij als volgt:[684]

> *'Wordt derhalve in de mogelijkheid voorzien om bij andere wetten andere uitzonderingen vast te stellen, dan kan zulks tot een onduidelijke rechtssituatie leiden, als gevolg waarvan het voor de betrokkenen niet mogelijk is om hun rechten en plichten op ondubbelzinnige wijze te kennen.'*

Duidelijke en nauwkeurige wetgeving is met name dan van belang, indien wetgeving aan burgers lasten oplegt. Tot dit oordeel kwam het HvJ EU in HvJ EU 22 februari 1989, nrs. C-92/87 en 93/87 (*Commissie/Frankrijk & Verenigd Koninkrijk*) inzake de verschuldigdheid van invoerrechten. Het HvJ EU overwoog daartoe als volgt:[685]

> *'Voorts zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof [RvdH: van Justitie] (…) het beginsel van rechtszekerheid eist, dat een regeling waarbij aan de belastingplichtige lasten worden opgelegd, duidelijk en nauwkeurig omschreven is, opdat de belastingplichtige ondubbelzinnig zijn rechten en verplichtingen kan kennen en dienovereenkomstig zijn beschikkingen kan treffen.'*

Om wetgeving conform de eisen van duidelijkheid en nauwkeurigheid te formuleren, is niet vereist dat bepalingen uit een Unierichtlijn formeel en letterlijk worden overgenomen. Dit blijkt uit HvJ EU 28 februari 1991, zaak C-360/87 (*Commissie/Italië*). Volgens het HvJ EU is het voldoende dat in de wetgeving een

683. Par. 14. Zie eveneens HvJ EU 30 januari 1985, zaak C-143/83 (*Commissie/Denemarken*), par. 10; HvJ EU 23 mei 1985, zaak C-29/84 (*Commissie/Duitsland*), par. 28; HvJ EU 21 juni 1988, zaak C-257/86 (*Commissie/Italië*), par. 12; HvJ EU 26 februari 1991, zaak C-119/89 (*Commissie/Spanje*), par. 10.
684. Par. 24.
685. Par. 22; HvJ EU 9 juli 1981, zaak C-169/80 (*Gondrand Frères*), par. 17. Zie eveneens HvJ EU 22 februari 1989, nrs. C-92/87 en 93/87 (*Commissie/Frankrijk & Verenigd Koninkrijk*), par. 22; HvJ EU 13 februari 1996, zaak C-143/93 (*Gebroeders Van Es Douane Agenten*), par. 27; HvJ EU 30 mei 1991, zaak C-59/89 (*Commissie/Duitsland*), par. 24.

algemene juridische context wordt opgenomen. Het HvJ EU stelt daarbij wel als voorwaarde dat de volledige toepassing van de richtlijn op voldoende bepaalde en duidelijke wijze wordt verzekerd:[686]

> *'Hierbij dient eraan te worden herinnerd, dat een wetgeving die de betrokken rechtssubjecten in onzekerheid laat over hun mogelijkheden om zich op het gemeenschapsrecht te beroepen, niet voldoet aan de verplichting om een richtlijn in nationaal recht om te zetten. (…), de Lid-Staten voor een duidelijk wettelijk kader op het betrokken gebied moeten zorgen ten einde de volledige toepassing van richtlijnen rechtens en niet alleen feitelijk te verzekeren.'*

4.6.3 Voorspelbaarheid rechtsgevolgen

Uit de hiervoor besproken jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat duidelijke en nauwkeurige wetgeving de (fiscale) rechtspositie van burgers dient te waarborgen. Deze aan wetgeving te stellen eisen zijn eveneens relevant voor de voorspelbaarheid van rechtsgevolgen. Het HvJ EU is van oordeel dat het rechtszekerheidsbeginsel voorts meebrengt dat de rechtsgevolgen van wetgeving voor burgers voorspelbaar moeten zijn. Dit blijkt onder meer uit HvJ EU 12 februari 2015, zaak C-48/14 *(Europees Parlement/Raad van de Europese Unie),* waarin het HvJ EU oordeelt dat normadressaten op basis van een wettelijke regeling moeten kunnen bepalen welke rechtsgevolgen zijn verbonden aan voorgenomen activiteiten.[687] Het HvJ EU oordeelde als volgt:[688]

> *'Volgens vaste rechtspraak vereist het rechtszekerheidsbeginsel dat de rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en voorzienbare gevolgen hebben, opdat de belanghebbenden daaraan houvast hebben in door het Unierecht beheerste rechtssituaties en -betrekkingen (…).'*

Ten behoeve van de rechtszekerheid van burgers en ondernemingen is voorts vereist dat wetgeving verwijst naar de desbetreffende bepalingen uit het Unierecht waarop de nationale regeling is gebaseerd. Tot dit oordeel kwam het HvJ in HvJ EU 16 juni 1993, zaak C-325/91 (*Frankrijk/Commissie*):[689]

> *'Ingevolge dit rechtszekerheidsvereiste dient elke handeling die rechtsgevolgen teweeg beoogt te brengen, haar verbindendheid te ontlenen aan een bepaling van het gemeenschapsrecht, die expliciet als rechtsgrondslag moet worden vermeld en die de rechtsvorm bepaalt waarin de handeling moet worden verricht.'*

De eis van duidelijkheid en nauwkeurigheid weegt met name dan zwaar, indien wetgeving nadelige gevolgen voor particulieren kan hebben. Dit aspect speelde onder meer in HvJ EU 14 januari 2010, zaak C-226/08 (*Stadt Papenburg*), waarin het HvJ EU een uitleg gaf op de zogenoemde habitatrichtlijn die ziet op de

686. Par. 12-13. Zie eveneens HvJ EU 23 mei 1985, zaak C-29/84 (*Commissie/Duitsland*), par. 28.
687. HvJ EU heeft het daarbij over voorzienbaarheid van rechtsgevolgen. Ik hanteer hieronder evenwel de term voorspelbaarheid. De term voorzienbaarheid hanteer ik voor het kunnen voorzien van overheidsoptreden.
688. Par. 45. Zie eveneens HvJ EU 15 februari 1996, zaak C-63/93 (Duff e.a.), par. 20; HvJ EU 18 mei 2000, zaak C-107/97 (Rombi), par. 66; HvJ EU 16 mei 2000, zaak C-78/98 (Preston e.a.), par. 68.
689. Par. 26.

instandhouding van flora en fauna. Omtrent de eis van duidelijkheid en nauwkeurigheid oordeelde het HvJ EU als volgt:[690]

> *'Wat het rechtszekerheidsbeginsel betreft, dit verlangt in het bijzonder dat een regeling die nadelige gevolgen voor particulieren heeft, duidelijk en nauwkeurig is en dat de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar is (…).'*

In iets andere bewoordingen kwam het HvJ EU tot hetzelfde oordeel in HvJ EU 17 juli 2008, zaak C-347/06 (*ASM Brescia SpA*). In dit arrest gaf het HvJ EU een prejudiciële beslissing omtrent een aantal artikelen uit het EG-verdrag. Het HvJ EU kwam daarbij tot het volgende oordeel:[691]

'In de derde plaats verlangt het rechtszekerheidsbeginsel onder meer dat de gevolgen van rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn, in het bijzonder wanneer die regels nadelig kunnen werken voor particulieren en ondernemingen (…).'

De eis van duidelijkheid en nauwkeurigheid geldt onverkort, indien nadelige gevolgen voor burgers en ondernemingen bestaan uit financiële gevolgen van bepaalde activiteiten. Zo oordeelde de Unierechter in HvJ EU 15 december 1987, zaak C-325/85 (*Commissie/Ierland*) dat de aan wetgeving gestelde eis van duidelijkheid met name voor die situaties van belang is, waarin wetgeving financiële consequenties voor normadressaten heeft:[692]

> *'Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, ten einde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen.'*

Ik merk nog op dat het HvJ EU het legaliteitsbeginsel ziet als een afzonderlijk rechtsbeginsel dat een bijzondere uitdrukking vormt van het algemene rechtszekerheidsbeginsel. Zo overwoog het HvJ EU in HvJ EU 3 juni 2008, zaak C-308/06 (*Intertanko e.a.*) – betreffende een prejudiciële beslissing omtrent de geldigheid van een Unierichtlijn die betrekking heeft op de verontreiniging van schepen – dat wetgeving die het mogelijk maakt sancties op te leggen, moet voldoen aan het legaliteitsbeginsel ter zake van strafbare feiten en straffen. Het HvJ EU oordeelde als volgt:[693]

> *'Voorts moet artikel 4 van richtlijn 2005/35, gelezen in samenhang met artikel 8 daarvan, nu de lidstaten daarin verplicht worden bepaalde gedragingen als inbreuken te beschouwen en daaraan sancties te verbinden, tevens het legaliteitsbeginsel ter zake van strafbare feiten en straffen (nullum crimen, nulla poena sine lege) in acht nemen, dat behoort tot de algemene*

690. Par. 45. Zie eveneens HvJ EU 10 maart 2009, zaak C-345/06 (*Gottfried Heinrich*), par. 44; HvJ EU 14 september 2010, zaak C-550/07 P (*Akzo Nobel Chemicals Ltd*), par. 100.
691. Par. 69. Zie eveneens HvJ EU 18 november 2008, zaak C-158/07 (*Förster*), par. 67; HvJ EU 14 oktober 2010, nr. 67/09 P (*Nuova Agricast Srl*), par.77; HvJ EU 22 februari 1984, zaak C-70/83 (*Kloppenburg*), par. 11.
692. Par. 18. Zie eveneens HvJ EU 15 december 1987, zaak C-326/85 (*Commissie/Nederland*), par. 24; HvJ EU 15 december 1987, zaak C-325/85 (*Commissie/Ierland*), par. 18; HvJ EU 13 maart 1990, zaak C-30/89 (*Commissie/ Frankrijk*), par. 23.
693. Par. 70-71. Zie eveneens HvJ EU 15 maart 1990, zaak C-339/87 (*Commissie/Nederland*), par. 22; HvJ EU 17 juni 2010, zaak C-413/08 P (*Lafarge*), par. 94.

rechtsbeginselen die ten grondslag liggen aan de constitutionele tradities welke de lidstaten gemeen hebben (…) en dat een bijzondere uitdrukking van het algemene rechtszekerheidsbeginsel is.'

De voornoemde eis van duidelijkheid en nauwkeurigheid vloeit volgens het HvJ EU op zijn beurt voort uit het legaliteitsbeginsel:[694]

> *'Het legaliteitsbeginsel ter zake van strafbare feiten en straffen impliceert dat de communautaire voorschriften een duidelijke omschrijving geven van de strafbare feiten en de daarop gestelde straffen. Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de justitiabele uit de bewoordingen van de relevante bepaling, zo nodig met behulp van de door de rechterlijke instanties daaraan gegeven interpretatie, kan opmaken voor welk handelen of nalaten hij strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld (…).'*

Uit de hiervóór behandelde jurisprudentie van het HvJ EU leid ik af dat Uniewetgeving in elk geval duidelijk en nauwkeurig moet zijn geformuleerd. Alleen dan kan aan twee belangrijke aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel – bepaalbaarheid rechtspositie en voorspelbaarheid rechtsgevolgen – worden voldaan. In de volgende paragraaf bespreek ik in welke mate wetgeving duidelijk en nauwkeurig moet worden geformuleerd.

4.6.4 Mate van duidelijkheid en nauwkeurigheid

In zijn jurisprudentie gaat het HvJ EU nader in op de vraag in welke mate een wettelijke normstelling duidelijk en nauwkeurig moet worden geformuleerd. In geen geval mag een normstelling zo vaag worden geformuleerd, dat het voor normadressaten onmogelijk is hun rechtspositie te kunnen kennen. Tot dit oordeel kwam het HvJ EU in HvJ EU 14 maart 2000, zaak C-54/99 (*Scientology International Reserves Trust*), waarin een prejudiciële beslissing werd gegeven over de uitleg van een artikel uit het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (hierna: VwEU). Het HvJ EU oordeelde als volgt:[695]

> *'Een dergelijke vaagheid maakt het de particulieren niet mogelijk, de omvang van hun uit artikel 73 B van het Verdrag voortvloeiende rechten en verplichtingen te kennen. In die omstandigheden is het ingevoerde stelsel in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel.'*

Het HvJ EU erkent dat het onvermijdelijk is dat wetgeving leidt tot een bepaalde mate van onzekerheid omtrent de betekenis en reikwijdte van een daarin opgenomen rechtsregel. Dit ontslaat de nationale wetgever er evenwel niet van om zoveel mogelijk onduidelijkheid hieromtrent uit de weg te nemen. Tot dit oordeel kwam het HvJ EU in HvJ EU 14 april 2005, zaak C-110/03 (*België/Commissie*). In die zaak had de regering van België gesteld dat een bepaalde Unieverordening onvoldoende duidelijk was:[696]

> *'Nu de betekenis of de draagwijdte van een rechtsregel evenwel steeds uit zichzelf in bepaalde mate onzeker is, dient, (…), alleen te worden onderzocht of de betrokken rechtshandeling*

694. Par. 70-71. Zie eveneens HvJ EU 15 maart 1990, zaak C-339/87 (*Commissie/Nederland*), par. 22; HvJ EU 17 juni 2010, zaak C-413/08 P (*Lafarge*), par. 94.
695. Par. 22. Zie eveneens HvJ EU 17 september 1987, zaak C-291/84 (*Commissie/Nederland*), par. 15.
696. Par. 31.

> *zo dubbelzinnig is, dat die lidstaat eventuele twijfels over de draagwijdte of de betekenis van de bestreden verordening niet met voldoende zekerheid kan wegwerken'*

De eis van duidelijkheid en nauwkeurigheid gaat volgens het HvJ EU echter niet zover, dat de nationale wetgever bij omzetting van een Unierichtlijn in wetgeving de bepalingen van deze richtlijn letterlijk in de nationale wetgeving moet overnemen. Dit volgt onder meer uit HvJ EU 9 april 1987, zaak C-363/85 (*Commissie/Italië*):[697]

> *'(…),vereist de omzetting van een richtlijn in nationaal recht niet noodzakelijkerwijs dat de bepalingen ervan formeel en woordelijk in een uitdrukkelijke en specifieke wettelijke bepaling worden opgenomen, en kan naargelang van de inhoud van de richtlijn worden volstaan met een algemene juridische context, wanneer deze daadwerkelijk de volledige toepassing van de richtlijn op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze verzekert, zodat, ingeval de richtlijn rechten voor particulieren in het leven beoogt te roepen, de begunstigden al hun rechten kunnen kennen en ze zo nodig voor de nationale rechterlijke instanties kunnen doen gelden.'*

4.6.5 Tussenconclusie

Evenals het EHRM is het HvJ EU in zijn jurisprudentie uitgebreid ingegaan op de aan wetgeving te stellen eisen op het punt van duidelijkheid. Anders dan het EHRM – die eisen stelt vanuit het legaliteitsbeginsel – worden door het HvJ EU eisen aan wetgeving gesteld bij zijn uitleg van het communautair rechtszekerheidsbeginsel. Volgens het HvJ EU beoogt het rechtszekerheidsbeginsel met name de rechtspositie van burgers te waarborgen. Het rechtzekerheidsbeginsel impliceert volgens het HvJ EU dan ook dat wetgeving zo duidelijk en zo nauwkeurig mogelijk wordt geformuleerd.[698] Deze vanuit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende eisen zijn met name dan relevant indien wetgeving nadelige gevolgen voor burgers kan hebben, dan wel aan hen bepaalde lasten oplegt.[699] Omtrent de mate van duidelijkheid en nauwkeurigheid laat het HvJ EU zich evenwel niet uit. Wel blijkt uit de jurisprudentie van het HvJ EU dat het in géén geval toelaatbaar is dat wetgeving zo ruim wordt geformuleerd dat het voor normadressaten feitelijk onmogelijk wordt om hun rechtspositie te bepalen.[700]

De eisen die het HvJ EU aan wetgeving stelt met het oog op de duidelijkheid van wetgeving, lijken op het eerste gezicht samen te vallen met de door het EHRM op dat punt gestelde eisen. Dit is mijns inziens ook niet zo vreemd. Het HvJ EU heeft reeds in 1979 aangegeven om binnen zijn rechtspraak – ook voor wat fiscale wetgeving betreft – aansluiting te willen zoeken bij het EVRM:[701]

> *'(…); dat aan internationale wilsverklaringen inzake de bescherming van de rechten van de mens, waaraan de Lid-Staten hebben medegewerkt of waarbij zij zich hebben aangesloten, ook aanwijzingen kunnen worden ontleend waarmede in het raam van het gemeenschapsrecht rekening dient te worden gehouden.*

697. Par. 7. Zie eveneens HvJ EU 27 april 1988, zaak C-252/85 (*Commissie/Frankrijk*), par. 5.
698. Zie daartoe o.a. HvJ EU 17 november 1993, zaak C-71/92 (*Commissie/Spanje*), par. 24.
699. HvJ EU 22 februari 1989, nrs. C-92/87 en 93/87 (*Commissie/Frankrijk & Verenigd Koninkrijk*), par. 22.
700. HvJ EU 14 maart 2000, zaak C-54/99 (*Scientology International Reserves Trust*), par. 22.
701. HvJ EU 13 december 1979, zaak C-44/79 (*Hauer*), par. 15-17.

> *(…). Het eigendomsrecht wordt in de communautaire rechtsorde gewaarborgd in overeenstemming met de opvattingen welke aan de constituties der Lid-Staten gemeen zijn en ook hun neerslag hebben gevonden in het eerste Protocol van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens.'*

Daarnaast waarborgt art. 52, lid 3, Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: Handvest EU) de samenhang tussen het Handvest EU en het EVRM. Dit artikel bepaalt dat – voor zover de rechten in het Handvest EU corresponderen met de door het EVRM gewaarborgde rechten – de inhoud en reikwijdte van het Handvest EU dezelfde zijn als die waarin het EVRM voorziet. Het artikel luidt als volgt:

> *'3. Voor zover dit Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten welke zijn gegarandeerd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, zijn de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Deze bepaling verhindert niet dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt.'*

Het is daarom ook niet zo verwonderlijk dat de jurisprudentie van het HvJ EU met betrekking tot de duidelijkheid van wetgeving veel gelijkenis vertoont met de jurisprudentie van het EHRM op dit punt. Wel ontbreekt een concrete uitwerking op punten. Juist het feit dat de door het EHRM en het HvJ EU aan wetgeving te stellen eisen op het punt van duidelijkheid elkaar grotendeels overlappen, pleit ervoor om juist deze eisen te gebruiken ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Overigens merk ik op dat de jurisprudentie van het HvJ EU op het punt van duidelijkheid en nauwkeurigheid verschilt van die van het EHRM. Het EHRM acht een *nauwkeurige* formulering van wetgeving noodzakelijk om het voor normadressaten mogelijk te maken te achterhalen welke rechtsgevolgen de wet aan hun activiteiten verbindt. Daarnaast acht het EHRM een *duidelijke* formulering van wetgeving van belang om het normadressaten mogelijk te maken overheidsoptreden te voorzien. Daarentegen stelt het HvJ EU juist *beide* eisen – duidelijke en nauwkeurige formulering – aan wetgeving om het voor normadressaten mogelijk te maken rechtsgevolgen te voorspellen.

Het aspect van de voorzienbaarheid van overheidsoptreden komt in de jurisprudentie van het HvJ EU veel minder voor dan in de jurisprudentie van het EHRM. Dit is overigens ook verklaarbaar. De jurisprudentie van het HvJ EU heeft immers veelal betrekking op de verenigbaarheid van de wet- en regelgeving van lidstaten met het Unierecht. Voor zover het HvJ EU daarbij aan wetgeving eisen stelt, beoogt het HvJ EU hiermee met name de juiste implementatie van het Unierecht te verzekeren. Het aspect van voorzienbaarheid van overheidsoptreden is daarbij kennelijk in mindere mate van belang.

Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is het van het grootste belang dat burgers op de hoogte zijn van het bestaan van EU-wetgeving. Echter het enkel stellen van deze eis draagt feitelijk niet bij aan het kunnen begrijpen en het

verduidelijken van EU-wetgeving, dan wel de nationale wetgeving waarin EU-wetgeving is geïmplementeerd. Het aspect van kenbaarheid en daartoe door het HvJ aan wetgeving te stellen eisen vormen daarom ook geen bruikbare criteria ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

4.7 CONCLUSIE

Met mijn onderzoek wil ik komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Een kwaliteitseis die reeds lange tijd geleden door de overheid aan wetgeving is gesteld met als doel dat burgers aan de hand van wetgeving hun rechtspositie kunnen bepalen, de rechtsgevolgen van hun handelen kunnen voorspellen en het handhavend overheidsoptreden kunnen voorzien. Zoals in hoofdstuk 2 geconcludeerd, is de huidige door de overheid gegeven uitwerking van de kwaliteitseis onvoldoende om daadwerkelijk duidelijke en inzichtelijke wetgeving te realiseren.

Om tot een bruikbare nadere invulling van de kwaliteitseis te komen heb ik in hoofdstuk 3 onderzocht in hoeverre de rechtsliteratuur daartoe waardevolle inzichten biedt. In dit hoofdstuk heb ik daartoe de jurisprudentie van de nationale rechters, evenals die van het EHRM en HvJ EU geraadpleegd. Daarbij heb ik met name onderzocht welke specifieke eisen de diverse rechters vanuit het rechtszekerheidsbeginsel, dan wel het legaliteitsbeginsel aan wetgeving stellen op het punt van duidelijkheid.

Uit mijn onderzoek blijkt dat vanuit de jurisprudentie specifieke eisen aan wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid. Een aantal van deze eisen valt evenwel samen met de eisen die vanuit de literatuur aan wetgeving worden gesteld. Deze eisen neem ik dan ook niet op in onderstaande lijst met bruikbare criteria, tenzij er sprake is van een nuancering. Op basis van het in dit hoofdstuk verrichte onderzoek acht ik de volgende eisen bruikbaar ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid:

- wettelijke regelingen zijn zodanig nauwkeurig geformuleerd dat normadressaten de (fiscale) rechtsgevolgen van door hen voorgenomen handelingen kunnen voorzien;
- wettelijke regelingen zijn zo nauwkeurig mogelijk geformuleerd, maar bieden – waar nodig – aan de hand van algemene begrippen ruimte om te worden toegepast op situaties die overeenkomstig doel en strekking onder de wettelijke regeling behoren te vallen;
- de mate van nauwkeurigheid van wettelijke regelingen is afhankelijk van (a) de te regelen materie, (b) de reikwijdte van de wettelijke regeling, (c) het aantal normadressaten en (d) de maatschappelijke positie van de normadressaten;
- indien wettelijke regelingen discretionaire bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de wettelijke regelingen omschrijven duidelijk de reikwijdte

van de toegekende bevoegdheden, evenals de wijze waarop deze bevoegdheden kunnen worden uitgeoefend.

5 *In hoeverre heeft de wetgevingsadviseringspraktijk de eis van duidelijke wetgeving ingevuld?*

5.1 INLEIDING

In het vorige hoofdstuk heb ik onderzocht in hoeverre binnen de nationale en de internationale rechtspraak wetgeving wordt getoetst op het punt van duidelijkheid als aspect van het rechtszekerheidsbeginsel. Ik heb vervolgens in kaart gebracht welke concrete eisen de rechter daarbij aan wetgeving stelt op dit punt. Ik ben van mening dat deze eisen een plek behoren te krijgen binnen een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Indien bij het ontwerpen van een wetsvoorstel reeds rekening wordt gehouden met deze vanuit de jurisprudentie aan wetgeving te stellen eisen, kan worden voorkomen dat wetgeving op een later moment – na een tijdrovende en kostbare rechtsgang – door de rechter buiten toepassing moet worden gelaten, omdat deze niet in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel.

Om wetgeving te maken die wel in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel – en het daaraan inherente aspect van duidelijkheid – lijkt het mij eveneens wenselijk dat de wetgever notitie neemt van de feedback die vanuit de wetgevingsadviseringspraktijk op wetsvoorstellen wordt gegeven. Daarbij moet in eerste instantie worden gedacht aan de wetgevingsadviezen gegeven door de Afdeling advisering van de Raad van State (hierna: de Raad). Voor wat fiscale wetgeving betreft is daartoe eveneens relevant de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: CW). In dit hoofdstuk staat dan ook de vraag centraal op welke wijze de eis van duidelijke wetgeving binnen de wetgevingsadviseringspraktijk is uitgewerkt. Ik hoop aan die wetgevingsadviseringspraktijk elementen te ontlenen die de kwaliteitseis verder kunnen invullen.

In paragraaf 5.2 onderzoek ik welke voorwaarden de Raad stelt aan wetgeving op het punt van duidelijkheid. Gegeven het feit dat de regering staatsrechtelijk gehouden is om de Raad advies te vragen over onder meer wetsvoorstellen, kan aan de daartoe uitgebrachte adviezen veel gezag worden toegekend. Voor zover daarbij gezichtspunten aan de orde komen met betrekking tot de duidelijkheid van wetgeving zijn deze in beginsel bruikbaar ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Vervolgens onderzoek ik in paragraaf 5.3 in hoeverre in de wetscommentaren van de CW voorwaarden worden gesteld ten aanzien van de duidelijkheid van fiscale wetgeving. Weliswaar is de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs een belangenorganisatie voor belastingadviseurs en niet – zoals de Raad – een onaf-

hankelijke wetgevingsadviseur, maar ik ben van mening dat deze wetscommentaren toch een bijdrage kunnen leveren aan de invulling van de kwaliteitseis. De CW geeft al meer dan 25 jaar gedegen commentaren op fiscale wetsvoorstellen en heeft hiermee een grote reputatie verworven.[702] Uit onderzoek blijkt dat deze wetscommentaren vele relevante tekortkomingen in fiscale wetsvoorstellen aan het licht brengen.[703] De visie van de CW op de aspecten van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van specifiek belastingwetgeving is daarom voor mijn onderzoek ook van belang.

5.2 DE AFDELING ADVISERING VAN DE RAAD VAN STATE

De Raad stelt in zijn uitgebrachte wetgevingsadviezen voorop dat wetgeving onder meer staat voor zekerheid én voorspelbaarheid.[704] Ten behoeve van het waarborgen van de rechtszekerheid en de voorspelbaarheid stelt de Raad daarom eisen aan wetgeving.[705] Een van deze eisen betreft de duidelijkheid van wetgeving.[706] Volgens de Raad impliceert de eis van duidelijkheid dat burgers moeten weten waar zij aan toe zijn indien zij met wettelijke normen worden geconfronteerd. Veelvuldig beoordeelt de Raad wetgeving daarom ook op het aspect van duidelijkheid.[707] Daarbij vormt de eis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid een belangrijk criterium, aldus de Raad.[708] In deze paragraaf onderzoek ik welke invulling de Raad heeft gegeven aan deze eis van duidelijkheid.

5.2.1 Toetsingskader

Ten behoeve van de beoordeling van wetsvoorstellen heeft de Raad een toetsingskader vastgesteld. Dit toetsingskader heeft de Raad gepresenteerd in zijn jaarverslag van 1998.[709] Binnen dit toetsingskader worden drie soorten toetsen onderscheiden: een beleidsmatige, een juridische en een wetstechnische toets. De eisen die de Raad aan wetgeving stelt op het punt van duidelijkheid komen tot uitdrukking bij zowel de juridische als bij de wetstechnische toets.

702. Bovendien blijkt uit een door Oxfam Novib in 2016 verricht onderzoek dat de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs een belangrijke rol speelt in het publieke debat en als lobbygroep opereert richting de Nederlandse overheid (rapport *Nederland belastingparadijs*, Oxfam Novib, Den Haag 2016, p. 24).
703. A.O. Lubbers & N.M.A. van Kreveld, *Wetgevingsadvisering door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs*, Universiteit Leiden, Leiden 2009, p. 3 en 45.
704. Jaarverslag Raad van State 2013, p. 43.
705. Ten behoeve van het onderzoek naar de door de Raad aan wetgeving te stellen eisen heb ik mij beperkt tot de jaarverslagen 1980 t/m 2016 en de wetgevingsadviezen die de Raad in de jaren 2000 t/m 2016 heeft uitgebracht. Ik merk dat in de periode vóór 1980 geen jaarverslagen door de Raad werden gepubliceerd. Het onderzoek op dit punt is een aanvulling op mijn artikel 'Wat leren wij van de Raad van State over de eis van duidelijkheid van belastingwetgeving?', *WFR* 2012/1493.
706. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 43.
707. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 42.
708. Jaarverslag Raad van State 1999, p. 42.
709. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 27. Zie voor een waardevolle beschouwing omtrent de toetsing van wetgeving door de Raad: G.J. Veerman, 'Om den algemeenen gang des bestuurs en der wetgeving met kalmte en nauwkeurigheid gade te slaan' of: de toetsing van wetgeving door de Raad van State', in: H.D. Tjeenk Willink e.a. (red.), *De Raad van State in perspectief*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2011.

Juridische toets
Bij de juridische toets spreekt de Raad zich uit over de juridische aspecten van een wetsvoorstel. Daarbij wordt onder meer getoetst of een wetsvoorstel verenigbaar is met hoger nationaal recht, waaronder de in de Grondwet opgenomen grondrechten, en met internationaal recht. Anders dan de nationale rechter, kan de Raad – in zijn hoedanigheid van wetgevingsadviseur – wetsvoorstellen wel toetsen aan de in de Grondwet opgenomen bepalingen. Met betrekking tot het internationale recht toetst de Raad wetsvoorstellen op mogelijke schending van (grond)rechten die zijn opgenomen in internationale verdragen, waaronder het EVRM en het VwEU.[710]

In het kader van de juridische toetsing beoordeelt de Raad wetsvoorstellen eveneens op hun verenigbaarheid met algemene rechtsbeginselen. Daarbij wordt voor te stellen wetgeving eveneens getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel en de daaraan inherente eis van duidelijkheid.[711] Voor zover de Raad bij de juridische toets wetgeving beoordeelt op het aspect van duidelijkheid, ligt de nadruk op de duidelijkheid van de rechtsnorm.[712]

Wetstechnische toets
Bij de wetstechnische toets staat de technische kwaliteit van een wetsvoorstel centraal.[713] De Raad toetst daarbij onder meer de interne samenhang van een wetsvoorstel, de toegankelijkheid van de in het wetsvoorstel opgenomen regelingen evenals de in een wetsvoorstel gehanteerde terminologie.[714] Welbeschouwd gaat het bij de wetstechnische toets om toetsing aan het technische gedeelte van de Aanwijzingen voor de regelgeving (zoals besproken in paragraaf 1.4). Voor zover de Raad wetgeving binnen de wetstechnische toetsing beoordeelt op het punt van duidelijkheid, ligt de nadruk met name op de leesbaarheid van de wettekst.[715]

Uit het door de Raad te hanteren toetsingskader blijkt evenwel niet welke criteria de Raad aanlegt bij toetsing van wetgeving aan de eis van duidelijkheid. Voor het antwoord hierop ben ik te rade gegaan bij de in de loop van de jaren door de Raad uitgebrachte wetgevingsadviezen. Daartoe heb ik de wetgevingsadviezen uit de periode van 2000 tot en met 2016 doorgenomen. Hierna bespreek ik welke toetsingscriteria aan deze wetgevingsadviezen kunnen worden ontleend.

5.2.2 Kenbaarheid

Een van de punten waarop de Raad wetgeving toetst met het oog op de vereiste duidelijkheid, betreft de kenbaarheid van wetgeving. Dit punt kwam onder meer aan de orde in het advies van de Raad inzake een voor te stellen regeling voor

710. Jaarverslag Raad van State 2011, p. 52.
711. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 33.
712. Vgl. Oldenziel 1998, p. 59.
713. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 27; jaarverslag Raad van State 2011, p. 51.
714. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 47.
715. J. Rookmaaker, 'De Raad van State over taalgebruik bij regelgeving', *RegelMaat* 1996, afl. 4, p. 175; L.F.M. Verhey, 'Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?', *RegelMaat* 2005, afl. 2, p. 70.

de financiële sector, waarin bepaalde handelingen strafbaar werden gesteld. De Raad stelde in dit advies voorop dat regelgeving met name kenbaar moet zijn, indien deze met het opleggen van sancties wordt gehandhaafd:

> *'De Afdeling merkt op dat, zo dat is beoogd, de opname van de bepalingen in de bijlage bij het besluit niet volstaat om overtreding van de door de Europese instanties vast te stellen gedelegeerde regelingen beboetbaar te maken. Er is niet voldaan aan de voorwaarde dat door straffen te handhaven bepalingen vooraf uit een oogpunt van rechtszekerheid voldoende kenbaar moeten zijn. De normen waaraan marktpartijen zich moeten houden zijn pas bekend nadat de Europese Commissie of ESMA deze heeft vastgesteld en een verwijzing naar de beboetbare bepaling in de aldus tot stand te brengen gedelegeerde regeling ontbreekt.'*[716]

Uit de door de Raad gegeven wetgevingsadviezen kan echter niet worden opgemaakt wat de Raad onder de 'kenbaarheid van wetgeving' verstaat. Dat kenbaarheid niettemin als een belangrijk criterium voor de duidelijkheid van wetgeving moet worden beschouwd, blijkt onmiskenbaar uit het advies van de Raad inzake het opnemen van een antimisbruikbepaling in wetgeving:

> *'(…). Er moet echter ook worden onderkend dat een algemene anti-misbruikbepaling afbreuk doet aan de rechtszekerheid. Er zal een adequaat evenwicht moeten worden gevonden tussen de wens om ontwijking van de wettelijke normen tegen te gaan en de rechtszekerheid in de praktijk. Tegen deze achtergrond merkt de Afdeling het volgende op.*
> *Kenbaarheid*
> *Om te kunnen bepalen of sprake is van constructies waarmee wordt beoogd de wet te ontwijken, is van belang dat de normstelling van de WNT helder is. (…). Dat betekent dat de normstelling van de WNT voor alle onderdelen en aspecten ervan voldoende uitgekristalliseerd en helder moet zijn, zodat betrokkenen vooraf kunnen weten wanneer toepassing van deze algemene anti-misbruikbepaling in beeld komt. (…).*
> *Dat de kenbaarheid van de normstelling van de WNT met het bestaan van een anti-misbruikbepaling problematisch is, wordt in de toelichting onderkend, waar wordt vermeld dat aan de algemene anti-misbruikbepaling zelf geen objectieve en verifieerbare criteria zijn te ontlenen die de accountant kan toetsen. Vermeld wordt dat in het Controleprotocol WNT aan dit vraagstuk aandacht zal worden besteed. De Afdeling merkt hierover op, dat dit de vraag oproept waarom van de betrokkenen bij de onder de WNT vallende rechtspersoon verwacht mag worden dat deze kunnen weten wanneer sprake is van een situatie waarin toepassing van de anti-misbruikbepaling in beeld komt, terwijl dit van de accountant niet mag worden verwacht.'*[717]

De Raad onderkende in dit advies dat het voor de wetgever onmogelijk is om vooraf alle mogelijke constructies tot wetsontduiking in kaart te brengen. Niettemin moet het voor normadressaten duidelijk zijn wanneer de desbetreffende antimisbruikbepaling toepassing kan vinden.

De kenbaarheid van wetgeving kan in gevaar komen, indien wetgeving op een bepaald terrein te vaak wijzigt. Wetgeving kan dan niet langer de vereiste duidelijkheid bieden. Nog afgezien van het feit dat het gezag van de wet wordt

716. Advies van de Raad van State van 5 oktober 2012, nr. W06.12.0379/III.
717. Advies van de Raad van State van 16 december 2013, nr. W04.16.0344/I, Kamerstukken II, 2016–2017, 34 654, nr. 4, p. 7.

aangetast.[718] De eis van duidelijkheid schrijft volgens de Raad daarom ook voor dat wetgeving bestendig is.[719]

De Raad erkent dat veelvuldige wijziging van belastingwetten – gegeven het beleidsinstrumentele karakter van belastingwetgeving – niet geheel is te voorkomen. Regelmatig repareert de wetgever onvolkomenheden in fiscale regelingen, onder meer aan de hand van zogenoemde veegwetten.[720] De Raad houdt hiermee ook rekening. In zijn wetgevingsadviezen – waaronder die betreffende de Belastingherziening 2001 – wijkt de Raad voor belastingwetgeving af van zijn visie dat wetgeving niet te vaak achter elkaar mag worden gewijzigd. De Raad adviseert de wetgever *juist* om belastingwetgeving periodiek en systematisch te wijzigen, waarbij technische onvolkomenheden moeten worden hersteld.[721] Dergelijk periodiek onderhoud komt volgens de Raad de vereenvoudiging en de stroomlijning van fiscale wetgeving ten goede.

Indien de wijziging van belastingwetgeving plaatsvindt binnen het kader van een complete belastingherziening – zoals in het verleden heeft plaatsgevonden bij de invoering van de Wet IB 2001 – dan stelt de RvS daartoe een aantal nadere eisen.
Ten eerste moet de belastingherziening niet alleen betrekking hebben op de opzet van een belastingwet, maar moet eveneens zien op de bijzondere regelingen die in de loop van de jaren in de desbetreffende belastingwet zijn opgenomen.[722] Als tweede eis stelt de Raad dat bij de belastingherziening specifieke aandacht wordt besteed aan de uniformering van zowel de techniek als aan de voorwaarden van de verschillende in de wet opgenomen fiscale faciliteiten. Aldus wordt bewerkstelligd dat bij belastingplichtigen meer duidelijkheid ontstaat omtrent de hoogte van een te verkrijgen 'fiscale subsidie'.[723] Ten derde moet het fiscale beleid dat zich in de loop van de jaren heeft ontwikkeld bij de belastingherziening worden gecodificeerd, aldus de Raad.[724] Als vierde eis geldt dat bij de belastingherziening de sterke kanten van de 'oude' wet worden gehandhaafd én de zwakke kanten worden versterkt.[725] Ten slotte stelt de Raad als eis dat de herziene belastingwet – evenals de toelichting daarop – geheel zelfstandig leesbaar moet zijn, zonder dat daarbij wordt verwezen naar de 'oude' belastingwet.[726]

Het criterium van kenbaarheid is voor belastingwetgeving eveneens van belang, indien aan fiscale wetsvoorstellen terugwerkende kracht wordt toegekend. De kenbaarheid van terugwerkende kracht kwam onder meer aan de orde in het advies betreffende voorstellen tot wijziging van fiscale wetgeving met het oog op de bestrijding van constructies met onroerende zaken. De Raad adviseerde daarbij als volgt:

718. Jaarverslag Raad van State 2000, p. 49.
719. Jaarverslag Raad van State 2000, p. 48.
720. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld de Veegwet Wet Inkomstenbelasting 2001.
721. Jaarverslag Raad van State 2002, p. 62.
722. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 5.
723. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 30.
724. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 5.
725. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 5.
726. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 107.

> *'De Raad van State is van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. In ieder geval kan echter geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn. Deze eis van kenbaarheid heeft de Raad ten aanzien van het onderhavige voorstel van wet getoetst aan het door de Staatssecretaris van Financiën uitgegeven persbericht van 31 maart 1995, nr. 95/62. De navolgende in het wetsvoorstel vervatte regelingen voldoen naar het oordeel van de Raad niet aan de voorwaarde dat zij voldoende kenbaar zijn geworden vóór het beoogde tijdstip van in werking treden.'*[727]

Dat bovenstaande beschouwing van de Raad op het wetsvoorstel effect sorteerde bleek niet alleen uit het feit dat het wetsvoorstel vervolgens op dit punt werd aangepast.[728] Want een jaar later bracht het kabinet-Kok II namelijk de nota Terugwerkende kracht in fiscale regelgeving uit, waarin over het aspect van kenbaarheid het volgende wordt opgemerkt:

> *'De grens van de terugwerkende kracht zal daarom veelal moeten samenvallen met de datum waarop van de betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij, reeds voorafgaande aan de inwerkingtreding, met de verandering in de regelgeving rekening konden houden. Daarbij geldt als uitgangspunt dat een regeling niet verder terugwerkt dan tot het moment waarop het publiek van regeringswege in kennis is gesteld van het voornemen tot het vaststellen van een regeling, bijvoorbeeld door indiening van het wetsvoorstel bij de Staten-Generaal dan wel doormiddel van een persbericht waarin de hoofdlijnen worden geschetst van de voorgestelde regeling en waarin tevens een mogelijke terugwerkende kracht van het voorstel is aangekondigd.'*[729]

Volgens de Raad is het noodzakelijk dat de normadressaten tijdig in kennis worden gesteld van de aan een wetsvoorstel toe te kennen terugwerkende kracht. Deze kennisgeving moet op een zodanige wijze plaatsvinden dat de normadressaten in staat zijn te begrijpen welke rechtsgevolgen het wetsvoorstel voor hun activiteiten heeft. Tot dit standpunt kwam de Raad in zijn advies omtrent voorgestelde wijzigingen in de Wet Vpb 1969 in het kader van de belastbaarheid van valutaresultaten van deelnemingen:

> *'Zo terugwerkende kracht op basis van een toets aan vorenstaande criteria gerechtvaardigd moet worden geacht, dient het voorstel bovendien voldoende kenbaar te zijn. Die kenbaarheid dient zodanig te zijn dat de marktdeelnemers die de economische handelingen waarop de wet doelt verrichten, van de komende vaststelling van deze wet en de voorgenomen terugwerkende kracht op zodanige wijze in kennis zijn gesteld dat zij in staat zijn te begrijpen welke gevolgen de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen heeft.'*[730]

Ten behoeve van de kenbaarheid acht de Raad het van belang dat de wetgever de normadressaten voldoende concretiseert. Dit betekent onder meer dat de groep van normadressaten niet te ruim mag zijn omschreven in de wet. Dit

727. Kamerstukken II, 1994-1995, 24172, A, p. 1. Zie eveneens Kamerstukken II, 2010-2011, 32818, nr. 4, p. 6.
728. Kamerstukken II, 1994-1995, 24172, A, p. 4.
729. Kamerstukken II, 1996-2097, 25212, nr. 1, p. 4.
730. Kamerstukken II, 2010-2011, 32818, nr. 4, p. 6. De Raad verwijst hierbij naar HvJ EU 26 april 2005, zaak C-376/02 (*Stichting Goed Wonen II*).

punt stipte de Raad onder meer aan in zijn advies betreffende de Belastingherziening 2001:

> *'In verschillende bepalingen van de Wet IB'01 wordt gesproken van «personen die tot het huishouden van de belastingplichtige behoren». In de toelichting op artikel 3.4.1.2 Wet IB'01 wordt uiteengezet dat met deze term wordt bedoeld de samenwoning van partners en hun inwonende kinderen. De Raad gaat ervan uit dat tot de bedoelde kring niet behoren inwonende ouders en andere familieleden, en inwonende niet-familieleden zoals «relaties» en au pairs.*
> *De Raad adviseert de kring van personen uitdrukkelijk te omschrijven, en deze omschrijving op te nemen in de «Algemene bepalingen» van de Wet IB'01.'* [731]

Dit aspect van kenbaarheid kwam eveneens aan de orde in het advies van de Raad op het punt van de renteaftrekbeperking van overnameholdings, zoals opgenomen in het Belastingplan 2017.

> *'De Afdeling merkt op dat het begrip samenwerkende groep niet wettelijk wordt gedefinieerd. De inhoud van dit begrip moet aan de hand van de feiten en omstandigheden van het individuele geval worden beoordeeld. In de artikelsgewijze toelichting wordt aan de hand van enkele voorbeelden beschreven wanneer "in ieder geval" sprake is van een samenwerkende groep.'*[732]

Ongetwijfeld zal de kenbaarheid van wetgeving in meer of in mindere mate de duidelijkheid van wetgeving ten goede kunnen komen. Echter de kenbaarheid an sich kan naar mijn mening niet het inzicht in doel, toepassing en uitwerking van wetgeving vergroten. De invulling van de eis van kenbaarheid, zoals door de Raad gegeven, kan daarom ook geen bruikbare bijdrage leveren aan een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

5.2.3 Leesbaarheid

Bij de beoordeling of wetgeving voldoet aan de eis van duidelijkheid, kijkt de Raad voorts naar de mate waarin wetgeving leesbaar is.[733] Ten behoeve van de duidelijkheid moet namelijk worden voorkomen dat wetgeving voor burgers een zoekplaatje gaat worden, waarbij de uitgangspunten van wetgeving moeilijk te doorgronden zijn. [734] Dit aspect van duidelijkheid stipte de Raad aan in zijn advies inzake de Wet DNA-onderzoek:

> *'Ten slotte merkt de Raad op dat de regeling van het DNA-onderzoek slecht toegankelijk is, waardoor de uitgangspunten daarvan, zoals deze wel duidelijk zijn verwoord in de Verkenningsnota, moeilijk te doorgronden zijn. De Raad wijst er bij voorbeeld op dat achter de basisbepaling van artikel 151a in de toekomst vier typen DNA-onderzoek schuil gaan en een veelvoud aan mogelijke beslissingen, terwijl dit uit het artikel strikt genomen niet valt af te*

731. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 11. Zie eveneens Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 11; Kamerstukken II, 2010-2011, 32536, nr. 4, p. 3.
732. Advies van de Raad van State van 12 september 2016, nr. W.06.16.0238/III, Kamerstukken II,2016-2017, 34552, nr. 4, p. 9.
733. Zoals opgemerkt komt het aspect van duidelijkheid met name terug binnen de wetstechnische toets.
734. Jaarverslag Raad van State 1997, p. 31.

leiden. Daarnaast is de verdeling over twee titels niet praktisch.'[735]

Het aspect van leesbaarheid veronderstelt dat wettelijke regelingen – op het punt van systematiek – juridisch-technisch goed in elkaar moeten zitten.[736] Wettelijke regelingen moeten daarom duidelijk, overzichtelijk en zo beknopt mogelijk zijn.[737] Een heldere en logische opzet evenals een heldere en logische indeling, zijn daartoe noodzakelijk.[738] Volgens de Raad wordt de leesbaarheid van wetgeving met name bevorderd door het bestaan van voldoende samenhang tussen wettelijke regelingen[739] en door de harmonisatie van deze regelingen onderling.[740] Daarom moet ook worden voorkomen dat in een wet regelingen worden opgenomen die in strijd zijn met de wettelijke systematiek.

Een voorbeeld waarin de Raad van mening was dat een voorgestelde wettelijke bepaling in strijd kwam met de wettelijke systematiek, is zijn advies inzake het wetsvoorstel fiscale behandeling van de WGA-premie. Het wetsvoorstel betrof de wijziging van art. 11c Wet op de loonbelasting 1964. Werkgevers konden de premie voor de regeling Werkhervatting Gedeeltelijk Arbeidsgeschikten (WGA) tot een bepaald maximum verhalen op werknemers. Het wetsvoorstel beoogde vast te leggen dat de aldus op werknemers verhaalde premie niet tot een verlaging van het fiscale loon kon leiden. In de fiscale jurisprudentie was evenwel bevestigd dat het op de werknemer verhaalde deel van de premie wel als negatief loon kon worden aangemerkt. De Raad merkte op dat, door nu te codificeren dat de verhaalde WGA-premie niet als negatief loon kon worden aangemerkt, deze regeling in strijd kwam met de voor de loonbelasting geldende systematiek:

> *'De Raad merkt op dat, gelet op de systematiek van de Wet op de loonbelasting 1964 – waarbij het begrip loon zowel positieve als negatieve bestanddelen kent – en de jurisprudentie van de Hoge Raad, bevestigd in de uitspraak van de rechtbank Haarlem, deze duidelijkheid reeds bestaat en acht het voorgestelde artikel 11c in strijd met deze systematiek.'*[741]

De in wetgeving gehanteerde terminologie is eveneens van invloed op de mate van leesbaarheid van een wettelijke regeling. De Raad stelt om die reden als eis dat de door de wetgever te hanteren terminologie zoveel mogelijk moet aansluiten bij het normale spraakgebruik.[742] Mocht voor een te hanteren wettelijk begrip evenwel een duidelijke betekenis ontbreken, dan moet dit begrip nader in de wet worden omschreven. Bij het definiëren van wettelijke begrippen moet overigens worden voorkomen, dat verschillende omschrijvingen worden gegeven voor dezelfde begrippen. De Raad plaatste op dit punt een opmerking in zijn advies inzake het wetsvoorstel Belastingherziening 2001:

735. Kamerstukken II, 2009-2010, 32168, nr. 4, p. 16.
736. Jaarverslag Raad van State 1997, p. 31.
737. Jaarverslag Raad van State 2005, p. 75.
738. Jaarverslag Raad van State 1997, p. 31.
739. Broeksteeg e.a. 2005, p. 502.
740. Jaarverslag Raad van State 1997, p. 30.
741. Kamerstukken II, 2008-2009, 31705, nr. 4, p. 5.
742. Jaarverslag Raad van State 2002, p. 60.

> *'In de artikelen 4.3.1 en 4.3.2 Wet IB'01 wordt de belastingplichtige die, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot of partner, een bepaald aandelenbezit heeft als aanmerkelijk belanghouder aangemerkt. Beoogd is, zoals uit de toelichting op artikel 4.3.2 Wet IB'01 blijkt, ook echtgenoten en geregistreerde partners die niet als «partner» zijn aan te merken in de relevante familiegroep te betrekken. Naar het oordeel van de Raad is het duidelijker in dit geval te spreken van: al dan niet tezamen met zijn partner en duurzaam van hem gescheiden levende echtgenoot. Met deze omschrijving wordt ook aangesloten bij de in artikel6.2.1, onder c, Wet IB'01 gebruikte terminologie. Vermeden moet worden dat in de Wet IB'01 verschillende omschrijvingen worden gebruikt voor dezelfde gevallen.'*[743]

In hetzelfde advies merkte de Raad op dat de wetgever bij het gebruik van vage termen in wetgeving, acht dient te slaan op die jurisprudentie waarin deze termen reeds zijn geconcretiseerd. Juist in dergelijke gevallen dient de wetgever deze jurisprudentie te codificeren:

> *'«Gezamenlijke huishouding» is een «vage term», waarvan de betekenis door de belastingrechter nader is geconcretiseerd. Het is een term die ook in het sociale zekerheidsrecht een belangrijke rol speelt, en daar reeds gecodificeerd is. De betekenis van de term voor de kwalificatie van de partnerrelatie is zo groot, dat een in de wet vastgelegde omschrijving van groot belang is. De Raad adviseert de rechtspraak te codificeren, en daartoe artikel 1.2 Wet IB'01 aan te vullen. Tevens kan daarbij worden omschreven wanneer sprake is van het duurzaam een gezamenlijke huishouding voeren (artikelen 3.6.7 en 3.6.9 Wet IB'01).'*[744]

De leesbaarheid van wetgeving komt volgens de Raad echter in gevaar, indien binnen een wettelijke regeling wordt verwezen naar andere wet- en/of regelgeving. Dergelijke verwijzingen komen de inzichtelijkheid en toegankelijkheid niet ten goede. Dit speelt met name een rol indien binnen een wettelijke regeling wordt verwezen naar het Unierecht:

> *'Een andere beperking van de inzichtelijkheid wordt veroorzaakt door het feit dat in sommige bepalingen van de verordening die op grond van het voorstel van overeenkomstige toepassing zijn verklaard, wordt verwezen naar de richtlijn. De richtlijn moet dan op haar beurt worden geraadpleegd om te bepalen op welke wijze de verordening moet worden toegepast. Dit alles leidt ertoe dat gebruikers van de voorgestelde wetgeving, wisselend bepalingen uit de wet, de richtlijn of verordening moeten toepassen. Dit komt de toegankelijkheid van de wetgeving en een handzaam gebruik niet ten goede. Het is hierbij bovendien, waar is bepaald dat de verordening van overeenkomstige toepassing is, in sommige gevallen lastig na te gaan of en hoe richtlijnbepalingen zijn geïmplementeerd, omdat bepalingen met betrekking tot dezelfde materie in de richtlijn en in de verordening een andere opzet hebben.'*[745]

De Raad is niet alleen van mening dat een wettelijke regeling leesbaar moet zijn, maar acht die leesbaarheid ook van belang voor de memorie van toelichting bij die regeling. De memorie van toelichting moet volgens de Raad zelfstandig leesbaar zijn[746] én dient aan te sluiten op de wettekst.[747] Daarnaast moet deze

743. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 10. Het advies van de Raad op dit punt werd overigens overgenomen in het aangepaste wetsvoorstel.
744. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 11.
745. Advies van de Raad van State van 29 april 2015, nr. W06.15.0082/III, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 208, nr. 4, p. 5. Zie eveneens Advies van de Raad van State van 30 september 2016, nr. W15.16.0161/IV, *Stcrt.* 2016, 56046, p. 15.
746. Jaarverslag Raad van State 2001, p. 60; jaarverslag Raad van State 2002, p. 62.
747. Kamerstukken II, 1999-2000, 27209, A, p. 21; Kamerstukken II, 2010-2011, 32504, nr. 10, p. 7; Kamerstukken II, 2011-2012, 33121, nr. 4, p. 13.

toelichting zo volledig mogelijk zijn.[748] Het is derhalve niet toegestaan een summiere toelichting te geven op een wettelijke regeling, aldus de Raad.[749]

Evenals ik hiervoor heb opgemerkt bij de invulling van de eis van kenbaarheid door de Raad, geldt ook voor het aspect van leesbaarheid dat deze op zichzelf niet het inzicht in de werking van wetgeving kan vergroten. Voor de daarbij door de Raad geformuleerde wetgevingseisen is daarom ook geen plaats binnen een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

5.2.4 Nauwkeurigheid normstelling

Naast het aspect van kenbaarheid en leesbaarheid is het ten behoeve van de duidelijkheid van belang dat wettelijke normstellingen nauwkeurig worden geformuleerd. Het kunnen opsporen van een geldende rechtsnorm in een wettekst – dit wordt de eis van leesbaarheid genoemd – is weliswaar een belangrijk aspect van duidelijkheid, maar het kunnen begrijpen van deze rechtsnorm is minstens zo relevant. Burgers moeten immers duidelijk voor ogen hebben staan wat de in de wettelijke regeling opgenomen rechtsnorm feitelijk betekent voor hun situatie. Aan dit aspect van het begrijpen van de rechtsnorm besteedt de Raad in zijn wetgevingsadvisering daarom ook veelvuldig aandacht.[750] Daarbij stelt de Raad met name voorwaarden ten aanzien van de formulering van de normstelling.

Eén van die voorwaarden houdt in dat wetgeving ondubbelzinnig moet worden geformuleerd. Dat stelt de Raad onder meer in zijn jaarverslag van 2000:

> *'Wel moet ook worden voldaan aan de overige eisen die voor wettelijke regelingen gelden, zoals die van ondubbelzinnigheid (dat kan een sterke troef zijn van deugdelijke tabelwetgeving) en van handhaafbaarheid.'*[751]

In het verlengde van de voorwaarde van ondubbelzinnigheid, ligt de door de Raad gestelde voorwaarde dat wettelijke regelingen evenmin mogen leiden tot a contrario-redeneringen. Dit gevaar voor de duidelijkheid van wetgeving voorzag de Raad in zijn advies betreffende de partnerregeling, zoals opgenomen in de Wet IB 2001:

> *'In artikel 1.2, eerste lid, onder a, Wet IB'01 wordt naast de echtgenoot ook de geregistreerde partner vermeld. Naar het oordeel van de Raad dienen uit deze bepaling de woorden «of geregistreerde partner» te worden geschrapt teneinde misverstanden over de overigens in de Wet IB'01 gebruikte term «echtgenoot» en a contrario-redeneringen te vermijden. Uiteraard kan in de toelichting op artikel 2, vijfde lid, AWR gewezen worden.'*[752]

748. Jaarverslag Raad van State 2001, p. 62; jaarverslag Raad van State 2002, p. 62.
749. Broeksteeg e.a. 2005, p. 501.
750. Zoals opgemerkt komt dit aspect van duidelijkheid met name terug bij de juridische toets.
751. Jaarverslag Raad van State 2000, p. 55. Zie eveneens Kamerstukken II, 2000-2001, 27836, A, p. 3.
752. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 10.

Samenvattend kan worden gesteld dat deze twee voorwaarden – het voorkomen dubbelzinnigheid en het vermijden van a contrario-redeneringen – beogen dat wettelijke bepalingen tot zo weinig mogelijk interpretatiegeschillen leiden. Dit wordt door de Raad min of meer bevestigd in zijn jaarverslag 2002:

> *'Met het ontwerp-Besluit bouwvergunningsvrije en licht-bouwvergunningplichtige bouwwerken wordt volgens de nota van toelichting beoogd een uniforme regeling te geven die zo concreet mogelijk aangeeft welke bouwwerken vergunningvrij, licht-vergunningplichtig dan wel vergunningplichtig zijn, zodat de burger weet waar hij aan toe is. Dit houdt in dat het besluit zo min mogelijk aanleiding mag geven tot interpretatiegeschillen. De Raad betwijfelt of degekozen opzet van het besluit aan deze voorwaarde voldoet en kan voldoen. Hij constateert enerzijds dat het besluit een groot aantal zeer gedetailleerde voorschriften bevat, waardoor de regeling ingewikkeld en moeilijk te doorgronden is, en anderzijds nog vragen openlaat over de interpretatie en toepassing van de voorschriften die bij handhaving van het besluit tot geschillen aanleiding kunnen geven.'*[753]

De Raad merkt op dat het ten behoeve van deze duidelijkheid niet de bedoeling is dat de wetgever in wettelijke regelingen overbodige bepalingen[754] of te veel details opneemt.[755] De Raad is zich overigens terdege ervan bewust dat wettelijk te regelen onderwerpen soms zo complex kunnen zijn, dat een eenvoudige wettelijke regeling feitelijk onbereikbaar is.[756] Een dergelijke situatie ontslaat de wetgever echter niet van zijn plicht om nader te onderzoeken of er wellicht toch een meer eenvoudige en daardoor minder tot in detail uitgebalanceerde regeling mogelijk is, aldus de Raad. Dit punt stelde de Raad aan de orde in zijn advies met betrekking tot de bijleenregeling eigen woning, zoals opgenomen in de Wet IB 2001:

> *'De Raad wil echter in dit kader opmerken, dat de regeling van de eigenwoningschuld en eigenwoningreserve inmiddels zodanig complex geworden is, in het bijzonder ingeval sprake is van partnerverhoudingen, dat er reden is te bezien of een meer eenvoudige en daardoor wellicht minder tot in detail uitgebalanceerde regeling mogelijk is, met behoud van het achterliggende motief dat de hogere opbrengst bij verkoop van een eigen woning boven de aankoopprijs bij aankoop van een nieuwe eigen woning niet fiscaal gefacilieerd vervangen kan worden door een (hypothecaire) lening.'* [757]

Te ruim geformuleerde criteria en vage normen kunnen de vereiste duidelijkheid van de normstelling eveneens in gevaar brengen. Voor normadressaten is het alsdan moeilijker om de rechtsgevolgen van hun activiteiten te voorspellen:

> *'De Afdeling acht het begrip «bevordering van de leefbaarheid», ook na lezing van de toelichting, een te ruim geformuleerd criterium. Zij acht het niet onaannemelijk dat dit criterium in strijd is met het vereiste van «voorzienbaar bij wet» als bedoeld in artikel 8, tweede lid, van het EVRM. Dit vereiste impliceert dat de desbetreffende rechtsregel dermate nauwkeurig moet zijn opgesteld, dat zij de justitiabele toelaat om redelijkerwijze de rechtsgevolgen voor*

753. Jaarverslag Raad van State 2002, p. 62.
754. Broeksteeg e.a. 2005, p. 501.
755. Jaarverslag Raad van State 2005, p. 73. Daarentegen mogen wettelijke regelingen uiteraard evenmin lacunes bevatten. Zie Broeksteeg e.a. 2005, p. 501.
756. Jaarverslag Raad van State 1999, p. 43.
757. Kamerstukken II, 2007-2008, 31404, nr. 5, p. 3.

zichzelf van een bepaalde handeling in te schatten, zodat hij er dus ook zijn gedrag op kan afstemmen.'[758]

5.2.5 Reikwijdte

Een andere voorwaarde die de Raad stelt met het oog op de duidelijkheid van de normstelling, is dat de tekst van een wettelijke regeling duidelijkheid verschaft over de reikwijdte van die regeling. Dit aspect was aan de orde in het wetgevingsadvies omtrent de documentatieverplichting, zoals opgenomen in art. 8b, lid 3, Wet Vpb 1969:

> *'De gegevens waarop artikel 8b, derde lid, Wet Vpb 1969 ziet, zijn ruim en weinig concreet omschreven. Uit de toelichting is echter op te maken dat het uitvoeringsbeleid zoals neergelegd in het besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/295, hierbij in aanmerking moet worden genomen. Onduidelijkheid over de reikwijdte van de regeling mag niet bestaan. In het bijzonder de toevoeging «en waaruit kan worden opgemaakt of er met betrekking tot deze verrekenprijzen sprake is van een afwijking als bedoeld in dat lid» roept echter veel onduidelijkheid op.'*[759]

De Raad stelt daarbij voorop dat de duidelijkheid met betrekking tot de reikwijdte van de regeling uit de wet zelf moet blijken:

> *'Uit een oogpunt van duidelijkheid moet uit de wet zelf blijken wat de reikwijdte van een bepaling is. Nu de beoogde «dubbele reikwijdte» van genoemde artikelen niet blijkt uit de titel waarin ze zijn opgenomen, zal de tekst van de bepalingen de nodige duidelijkheid dienen te verschaffen.'*[760]

Echter – indien nodig – staat de Raad toe dat de duidelijkheid over de reikwijdte van de wettelijke regeling door de memorie van toelichting kan worden verschaft. Tot deze aanvulling kwam de Raad in zijn advies met betrekking tot de Wet rijonderricht motorrijtuigen 1993. Deze wet bevat onder meer bepalingen omtrent de regelmatige nascholing van bestuurders van bussen en vrachtwagens. De Raad merkte op dat uit de wet niet kon worden opgemaakt welke opleidingen daartoe verplicht werden gesteld:

> *'De Raad adviseert de memorie van toelichting met inachtneming van de strekking van de richtlijn aan te vullen met concrete voorbeelden van beroepsopleidingen waarop artikel 151d, tweede lid, het oog heeft.'*[761]

Indien door een wetswijziging de reikwijdte van een bepaalde wettelijke regeling wijzigt, moet hierop in het wetsvoorstel nader worden ingegaan. Deze aan wetgeving te stellen voorwaarde kwam aan de orde in het wetsvoorstel waarin de fiscale aftrekbaarheid van kosten van agressieve dieren werd gewijzigd:

758. Kamerstukken II, 2010-2011, 32676, nr. 4, p. 6. De Raad verwijst hierbij naar art. 8 EVRM en de daarover door het EHRM gewezen jurisprudentie. Zie eveneens het advies van de Raad van State van 3 januari 2013, nr. W15.12.0441/IV, *Stcrt.* 2014, 23215, p.1.
759. Kamerstukken II, 2001-2002, 28034, A, p. 10.
760. Kamerstukken II, 2005-2006, 30600, nr. 4, p. 4.
761. Kamerstukken II, 2006-2007, 30827, nr. 4, p. 2.

> *'De Afdeling wijst er echter op dat de voorgestelde bepalingen een andere reikwijdte hebben dan de bestaande bepalingen. In de bestaande bepalingen gaat het om een zeer beperkte categorie dieren, namelijk uitsluitend bepaalde typen honden (pitbulls), terwijl de voorgestelde bepalingen ruimer zijn en zien op alle dieren. (…). De Afdeling adviseert in de toelichting op deze gewijzigde reikwijdte in te gaan.'*[762]

De reikwijdte van een wettelijke regeling kan eveneens worden bepaald aan de hand van doel en strekking van die regeling. Het doel van een wettelijke regeling is veelal niet alleen in de memorie van toelichting opgenomen, maar ook in de considerans van de wet.[763] Soms neemt de wetgever zogenoemde 'doelbepalingen' in wetgeving op. Dergelijke bepalingen worden als inleiding op de materiële bepalingen in de wet opgenomen om het maatschappelijke doel van de wet te markeren.[764] Uit het oogpunt van rechtszekerheid is de Raad er geen voorstander van om doelbepalingen in een wet op te nemen. Dergelijke bepalingen zouden namelijk bij burgers de indruk kunnen wekken dat aan deze bepalingen een zelfstandige betekenis moet worden toegekend, aldus de Raad in zijn advies inzake een voorstel tot wijziging van de Wet natuurbescherming. Het voorstel voorzag onder meer in een nieuw wetsartikel, waarin de doelstellingen van de wet waren opgenomen:

> *'De Afdeling merkt op dat de doelbepaling geen enkele functie vervult in het wetsvoorstel. Zoals hiervoor aangeduid wijst de toelichting juist op andere bepalingen waarin de normatieve werking tot uitdrukking komt en wordt geëxpliciteerd dat de doelbepaling bij de afweging door bestuursorganen en bij de beoordeling door de rechter evenmin als toetsingskader geldt. Gelet hierop mist de doelbepaling niet alleen toegevoegde waarde, maar kan deze ook verwarring wekken. Opname van de doelbepaling in het voorstel wekt immers de indruk dat deze toch zelfstandige betekenis zou hebben. De voorgestelde doelbepaling, die eerder een beleidsdoel lijkt te verwoorden, past niet bij de normatieve betekenis van de wet als grondslag voor het overheidshandelen en voor de rechtszekerheid voor burgers. Gelet op het voorgaande adviseert de Afdeling de doelbepaling te schrappen en het doel van het wetsvoorstel in de toelichting weer te geven.'*[765]

5.2.6 Voorzienbaarheid overheidsoptreden

Het aspect van de duidelijkheid van de normstelling is uiteraard van belang bij die wettelijke bepalingen die gepaard gaan met overheidsoptreden. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is het voor burgers immers van belang dat zij aan de hand van de wettelijke normstelling het overheidsoptreden kunnen voorzien én, nadat het heeft plaatsgevonden, op rechtmatigheid kunnen (laten) toetsen.

Zo stelt de Raad dat de burgers moeten kunnen weten welke feiten strafbaar zijn én dat voorzienbaar is welke sancties daarbij kunnen worden opgelegd. Onduidelijkheid die ontstaat als gevolg van een onnauwkeurige formulering van een strafbepaling, komt volgens de Raad dan ook in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel:

762. Kamerstukken II, 2010-2011, 32810, nr. 4, p. 2.
763. Zie aanwijzing 118 uit de AR.
764. Jaarverslag Raad van State 2014, p. 48.
765. Kamerstukken II,2013-2014, 33348, nr. 6, p. 6.

> *'De Afdeling wijst erop dat het bij een bestuurlijke boete om een punitieve sanctie gaat. In dat geval is het, vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, van wezenlijk belang dat het voor de burger duidelijk is voor welke feiten welke straf maximaal opgelegd kan worden.'*[766]

Met name het gebruik van vage normen kan de vereiste duidelijkheid van de normstelling in gevaar brengen, aldus de Raad:

> *'Door het gebruik van vage normen blijft onduidelijk welke maatregelen genomen moeten worden door vergunninghouders van kansspelen en welke handelingen verboden zijn. Wanneer het voor vergunninghouders onduidelijk is hoe te handelen, komt de rechtszekerheid in het geding.'*[767]

De door de Raad gestelde voorwaarden ten aanzien van de duidelijkheid van de normstelling zijn onverkort van toepassing op belastingwetgeving. Met het oog op de rechtszekerheid geldt ook voor belastingwetgeving dat burgers de fiscale gevolgen van hun activiteiten kunnen voorspellen. En daarnaast is van belang dat zij het daarmee samenhangende optreden van de Belastingdienst kunnen voorzien:

> *'Belastingplichtigen moeten met het oog op de rechtszekerheid immers kunnen voorzien wat de fiscale gevolgen van hun handelingen zijn.'*[768]

Omwille van de voorspelbaarheid van deze rechtsgevolgen is het volgens de Raad daarom ook van belang, dat – met name indien het ingewikkelde materie betreft – in de memorie van toelichting op een heldere wijze de bedoeling van de verschillende fiscale bepalingen wordt toegelicht. Daarbij kunnen fiscale bepalingen met één of meer (cijfer)voorbeelden worden geadstrueerd. Een dergelijke werkwijze bij het opstellen van wetgeving kan bijdragen aan een beter begrip van én een duidelijker inzicht in de bedoeling van de desbetreffende wettelijke bepalingen:

> *'Het ontwerpbesluit regelt een ingewikkelde materie die van groot belang is voor de praktijk omdat het ziet op gebeurtenissen die zich in velerlei vormen voordoen en veelal om zakelijke redenen plaatsvinden. Het is mede daarom noodzakelijk dat in de nota van toelichting op heldere wijze de bedoeling van de verschillende bepalingen wordt toegelicht. Belastingplichtigen moeten met het oog op de rechtszekerheid immers kunnen voorzien wat de fiscale gevolgen van hun handelingen zijn. De Afdeling meent dat de nota van toelichting in dit opzicht te summier is en aanzienlijk kan worden versterkt door de artikelen 4 tot en met 7 van het ontwerpbesluit met één of meer (cijfer)voorbeelden te adstrueren. Dit kan bijdragen aan een beter begrip van en een duidelijker inzicht in de bedoeling van deze bepalingen, dan wanneer alleen wordt volstaan met een beschrijving.'*[769]

Ten behoeve van de duidelijkheid met betrekking tot de fiscale rechtsgevolgen van een regeling merkt de Raad op dat moet worden voorkomen dat een voor

766. Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 4, p. 5.
767. Advies van de Raad van State van 25 februari 2013, nr. W03.13.0005/II, *Stcrt.* 2013, 14921. Zie eveneens Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 4, p. 5 en Kamerstukken II, 2014-2015, 34089, nr. 4, p. 6.
768. Advies van de Raad van State van 12 december 2012, nr. W.06.12.047 1/III, *Stcrt.* 2013, 2479, p. 4.
769. Advies van de Raad van State van 12 december 2012, nr. W.06.12.047 1/III, *Stcrt.* 2013, 2479, p. 4. Zie eveneens Kamerstukken II, 2010-2011, 32536, nr. 4, p. 4; Kamerstukken II, 2002-2003, 28946, B, p. 2.

een belastingplichtige niet kenbaar feit van betekenis is voor zijn fiscale rechtspositie.[770] Dit punt stelde de Raad aan de orde in zijn advies over de Belastingherziening 2001. De Raad bekritiseerde de regeling, zoals opgenomen in art. 3.111, lid 8, Wet IB 2001. Deze regeling houdt in dat indien belastingplichtige en zijn partner meer dan één woning als hoofdverblijf kunnen aanwijzen, door de belastingplichtige en zijn partner een keuze moet worden gemaakt welke woning als hoofdverblijf dient te gelden voor de heffing van de inkomstenbelasting. In de toelichting op deze regeling werd aangegeven dat indien belastingplichtige en zijn partner niet dezelfde keuze in hun aangifte hadden gemaakt, de aangifte die het eerst bij de Belastingdienst binnenkomt doorslaggevend is voor de vraag welke woning als zodanig moet worden aangemerkt.[771] De Raad stelde dat omwille van de voorspelbaarheid van fiscale rechtsgevolgen, de wetgever zich niet mag bedienen van een feitelijk criterium:[772]

> *'Naar het oordeel van de Raad moet worden vermeden dat een niet voor de belastingplichtige kenbaar feit van betekenis is voor de bepaling van het belastbare inkomen. De Raad adviseert indien de belastingplichtige en zijn partner niet dezelfde keuze voor de eigen woning hebben uitgebracht een kenbaar criterium, zoals de woning met de hoogste eigenwoningwaarde, doorslaggevend te laten zijn.'*[773]

De Raad onderkent dat het voor de wetgever feitelijk onmogelijk is om alles vast te leggen in wetgeving en dat hij daarom veelal zijn toevlucht moet nemen tot delegatie. De Raad tekent daarbij wel aan dat de oplossing van delegatie als consequentie heeft dat de burger steeds vaker is aangewezen op lagere regelgeving om zo duidelijkheid te verkrijgen over zijn rechten en plichten. De normstelling op wetsniveau ontbreekt immers, omdat de inhoudelijke normering bij delegatie juist op een lager niveau van regelgeving plaatsvindt.[774] De Raad stelt daarom als uitgangspunt dat in het geval van delegatie de wetgever ten minste zelf de essentie van een wettelijke regeling vaststelt, waaronder de reikwijdte, de structurele elementen en de voornaamste duurzame normen van de wet:

> *'Vanzelfsprekend kan het parlement niet bij de vaststelling van alle algemeen verbindende voorschriften worden betrokken. Veelal zal de bevoegdheid om bepaalde onderdelen van de wetgeving vast te stellen aan het bestuur moeten worden gedelegeerd. De essentie van een wettelijke regeling dient echter mede door het parlement te worden vastgesteld. Het gaat dan om:*
> *– de reikwijdte van de wet;*
> *– de structurele elementen van wettelijke regeling;*
> *– de voornaamste duurzame normen.*
> *De verantwoordelijkheid van het parlement om de essentie van de wettelijke regeling vast te stellen brengt bovendien met zich dat de regelgevende bevoegdheid die de wetgever aan het bestuur delegeert, waar mogelijk wordt begrensd. Op deze wijze neemt het parlement medeverantwoordelijkheid voor de beslissing op grond van welk belang verplichtingen worden gesteld aan burgers, wat de globale inhoud is van deze verplichtingen, wat de*

770. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 61.
771. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr. 3, p. 147.
772. Het door de Raad voorgestelde criterium werd evenwel niet overgenomen. Volgens het kabinet zou dit criterium noch voor de Belastingdienst noch voor de belastingplichtige de gesignaleerde complexiteit oplossen (Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 61).
773. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 61.
774. Advies van de Raad van State van 21 juli 2008, nr. W03.08.0171/II/B.

materiële grenzen zijn van deze verplichtingen en welke instanties op grond van welke bevoegdheden de verplichtingen (eventueel) nader specificeren, uitvoeren en handhaven.'[775]

5.2.7 Tussenconclusie

Hiervoor heb ik aan de hand van wetgevingsadviezen die de Raad in de periode 2000 tot en met 2016 heeft gegeven, onderzocht op welke wijze de Raad binnen zijn wetgevingsadviserende taak voorwaarden aan (fiscale) wetgeving stelt op het punt van duidelijkheid. Uit mijn onderzoek blijkt dat de Raad daartoe onder meer voorwaarden stelt die de kenbaarheid en leesbaarheid van wetgeving kunnen verbeteren. Zoals hiervoor betoogd (paragrafen 5.2.2 en 5.2.3), zijn de meeste van die voorwaarden niet bruikbaar voor een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Met mijn onderzoek beoog ik immers te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis, welke eis als doel heeft te bewerkstelligen dat burgers duidelijkheid verkrijgen omtrent doel, toepassing en uitwerking van wettelijke regelingen. Deze voorwaarden van kenbaarheid en leesbaarheid kunnen op zichzelf bezien dat niet waarborgen.

Daarentegen zijn de volgende voorwaarden die de Raad stelt met het oog op de nauwkeurigheid van wettelijke normstellingen, de reikwijdte van wettelijke regelingen en de voorzienbaarheid van overheidsoptreden, geschikt om te worden gebruikt voor het geven van een nadere invulling van de kwaliteitseis:

- wettelijke regelingen zijn nauwkeurig, maar niet te gedetailleerd geformuleerd;
- wettelijke regelingen bevatten geen ruim geformuleerde criteria, geen vage normen en geen overbodige bepalingen;
- indien wettelijke regelingen regelgevende bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de wettelijke regelingen bevatten ten minste de reikwijdte, de structurele elementen en de voornaamste duurzame normen van de wettelijke regeling;
- wettelijke regelingen waarin fiscale faciliteiten worden toegekend zijn onderling – wat de te hanteren techniek en de te stellen voorwaarden betreft – op elkaar afgestemd;
- wettelijke regelingen worden in de memorie van toelichting verduidelijkt aan de hand van (cijfer)voorbeelden.

5.3 DE NEDERLANDSE ORDE VAN BELASTINGADVISEURS

Ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving kan voorts gebruik worden gemaakt van de wetscommentaren van de CW. In deze wetscommentaren komt namelijk het rechtszekerheidsbeginsel regelmatig aan de orde.[776] Tevens komt daarbij aan de orde, weliswaar summier, dat een belastingplichtige aan de hand

775. Kamerstukken II, 2013-2014, 33962, nr. 4, p. 33.
776. Lubbers & Van Kreveld 2009, p. 31.

van fiscale wetgeving zijn fiscale rechtspositie moet kunnen bepalen.[777] Ik heb ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid ook de wetscommentaren van de CW over de periode 2000 tot en met 2016 bestudeerd. Daarbij heb ik die wetscommentaren bestudeerd waarin aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel naar voren kwamen. De aspecten, voor zover deze betrekking hebben op de duidelijkheid in de zin van de kwaliteitseis, bespreek ik hieronder.

5.3.1 Normstelling

In de zienswijze van de CW is het uitgangspunt dat belastingplichtigen uit de tekst van fiscale wetgeving moeten kunnen opmaken wat hun fiscale rechtspositie is:

> *'Het uitgangspunt van wetgeving is volgens de Orde dat belastingplichtigen, maar ook de Belastingdienst, uit lezing van de wet moeten kunnen opmaken wanneer een voordeel belast is of niet.'* [778]

Duidelijkheid omtrent de rechtspositie moet derhalve in eerste instantie volgen uit de wettekst zelf, waarbij in de memorie van toelichting duidelijke kaders kunnen worden gegeven.[779] Deze eis impliceert onder meer dat in wettelijke regelingen duidelijke begrippen worden opgenomen, waaruit valt af te leiden of iets onder de regeling valt of niet. In de visie van de CW vloeit deze eis voort uit het rechtszekerheidsbeginsel.[780]

Een voorbeeld van een wettelijke regeling die volgens de CW niet voldeed aan bovenstaande eis, vormt de aanvankelijk voorgestelde werkkostenregeling in de loonbelasting. In zijn wetscommentaar concludeerde de CW dat deze regeling onduidelijk was. De definitie van de werkkostenregeling deed namelijk vermoeden dat *alle* vergoedingen en verstrekkingen uit de dienstbetrekking tot het loonbegrip behoren. Met het oog op de rechtszekerheid achtte de CW het daarom van belang dat gedurende het wetgevingsproces de reikwijdte van de in te voeren wettelijke regeling duidelijk wordt aangegeven en onderbouwd.[781] De reikwijdte van een regeling kan volgens de CW bijvoorbeeld worden verduidelijkt door in de toelichting de maatregel met cijfervoorbeelden te illustreren.[782] Een wettelijke

777. De CW toetst fiscale wetsvoorstellen op uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk, terugwerkende kracht, verenigbaarheid met het recht en de gevolgen voor het investeringsklimaat.
778. *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen*, Amsterdam 2008, p. 3. Zie eveneens *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen*, Amsterdam 2016, p. 2.
779. *NOB-commentaar op de internetconsultatie Ontwerpwijzigingen van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen in de Wet1969*, Amsterdam 2016, p. 2.
780. Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen2008, p. 3. Zie eveneens Wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen 2016, p. 2.
781. *NOB-brief van 1 juli 2010 betreffende de reactie op het consultatiedocument 'Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011'*, p. 2.
782. *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2016 c.a.*, Amsterdam 2015, p. 14; *NOB-position paper betreffende het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen*, Amsterdam 2008, p. 2.

bepaling waarvan de reikwijdte en invulling reeds op het moment van invoeren niet duidelijk is, merkt de CW aan als onzorgvuldige wetgeving.[783]

Andere voorbeelden van regelingen die in de zienswijze van de CW niet voldoen aan deze eis van duidelijkheid, zijn de bepalingen uit de Wet Vpb 1969, waarin de zinsnede 'rechtens dan wel in feite, direct of indirect' is opgenomen.[784] Dergelijke formuleringen in wettelijke bepalingen komen volgens de CW eveneens in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. De CW gaf deze zienswijze in haar wetscommentaar betreffende de implementatie van een antimisbruikbepaling in de deelnemingsvrijstelling:

> *'De voorgestelde wettekst is wederom eer ruim geformuleerd ('rechtens dan wel in feite, direct of indirect'), zonder dat wordt aangegeven welke situaties hiermee worden bedoeld. Dit is een inbreuk op de rechtszekerheid.'*[785]

De CW is van mening dat de wetgever de tekst van een wettelijke regeling niet bewust vaag mag omschrijven, om zodoende de Belastingdienst meer speelruimte te geven in de uitvoering.[786] Dit geldt met name voor antimisbruikbepalingen. Van dergelijke bepalingen mag immers worden verwacht dat deze duidelijk zijn in hun bewoordingen. In de visie van de CW dienen de normadressaten van antimisbruikbepalingen te weten waaraan zij toe zijn.[787]

Niettemin toont de CW begrip voor de keuze van de wetgever om de Belastingdienst in de uitvoering meer ruimte te geven. Daarbij beperkt de CW zich slechts tot gevallen waarin wordt beoogd de 'grensverkennende' belastingplichtigen een halt toe te roepen.[788] Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid kan het volgens de CW evenwel niet zo zijn dat goedwillende belastingplichtigen daarvan de dupe worden:

> *'Vage begrippen om ruimte te houden misbruik te bestrijden gaan zeer ten koste van de rechtszekerheid voor ondernemingen die te goeder trouw zijn.'* [789]

Zoals hiervoor is opgemerkt, dient in de zienswijze van de CW de wet zelf de belastingplichtige de vereiste duidelijkheid te bieden. De CW plaatst daarom ook kanttekeningen bij het toenemende gebruik door de staatssecretaris van Financiën van de zogenaamde vraag- en antwoordbesluiten. In de ogen van de CW wordt feitelijk met dergelijke besluiten interpretatief beleid gepresenteerd.[790] Bovendien stellen deze besluiten ten gunste van de fiscus soms veel strengere eisen, dan de wettelijke normen zelf lijken in te houden.[791] Hoewel deze vraag- en antwoordbesluiten nuttig kunnen zijn voor de eenheid van

783. *NOB-brief van 4 april 2002 betreffende Lijst met aandachtspunten en knelpunten bij de uitvoering van APA en ATR praktijk en de artikelen 8b en 8c Wet Vpb*, p. 3.
784. Onder meer art. 8c, 10a, 10b, 13, 13aa, 13i, 13l, 15ac en 15ad Wet Vpb 1969.
785. Wetsvoorstel Belastingplan 2016 c.a. 2015, p. 21.
786. *NOB-position paper betreffende het fiscaal vestigingsklimaat*, Amsterdam 2008, p. 3.
787. Wetsvoorstel Belastingplan 2016 c.a. 2015, p. 15.
788. Het fiscaal vestigingsklimaat 2008, p. 3.
789. *NOB-reactie op rapport Commissie-Van Rooij*, Amsterdam 2001, p. 2.
790. *NOB-rapport De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces*, Amsterdam 2002, punt 2.9.
791. De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces 2002, punt 2.9.

beleid – en daarmee voor de rechtszekerheid – moet in de visie van de CW vanuit staatsrechtelijk oogpunt bezien, terughoudend worden omgegaan met het uitbrengen van deze besluiten.[792] De CW pleit er dan ook voor om reeds tijdens de parlementaire behandeling de werking van wetsbepalingen te illustreren met concrete voorbeelden en casusposities.[793]

5.3.2 Terminologie

Hiervoor heb ik reeds vermeld dat de CW van mening is dat in wettelijke bepalingen duidelijke begrippen moeten worden opgenomen.[794] Volgens de CW tast het gebruik van vage en ruime criteria in wetgeving de rechtszekerheid aan.[795] Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is daarom een heldere definitie van wettelijke begrippen veelal onontbeerlijk.

Dit aspect kwam aan de orde in onder meer het wetgevingscommentaar betreffende art. 3.29a Wet IB 2001. In dit artikel wordt bepaald op welke wijze een belang in een vrijgestelde beleggingsinstelling moet worden gewaardeerd voor de inkomstenbelasting. In de memorie van toelichting werd voor de omschrijving van het begrip 'belegging' naar art. 20a Wet Vpb 1969 verwezen. Volgens de CW werd op deze wijze het begrip evenwel niet verduidelijkt. De CW stelde zich in het desbetreffende wetscommentaar daarom ook op het standpunt dat met het oog op de rechtszekerheid een heldere definitie van het begrip 'belegging' ten behoeve van art. 3.29a Wet IB 2001 onontbeerlijk is.[796]

Een soortgelijke zienswijze is te vinden in het wetscommentaar van de CW betreffende de aanpassing van de doorschuiffaciliteit inzake de vererving van aandelen in het aanmerkelijkbelangregime in de inkomstenbelasting:

> *'De Orde merkt op dat met de zogenoemde materialisering van de ververvingsfaciliteit vanaf 2010 een afbakening moet plaatsvinden tussen ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen die thans niet nodig is. Het valt de Orde op dat de voorgestelde wetteksten geen definitie bevatten van beleggingsvermogen. De Orde verzoekt met klem in de wet aan te geven wat onder beleggingsvermogen wordt verstaan. Gebeurt dit niet, dan voorziet de Orde veel discussies met de belastinginspecteur.'*[797]

Indien wetgeving een definitie geeft van een wettelijk begrip, dan dient deze eenduidig te zijn. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid moet het voor belastingplichtigen immers duidelijk zijn of iets al dan niet onder een wettelijk begrip valt. Dit punt kwam aan de orde in het hiervoor genoemde wetscommentaar betreffende de werkkostenregeling. Het daarin opgenomen noodzakelijkheids-

792. De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces 2002, punt 2.9.
793. De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces 2002, punt 2.9.
794. Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen 2008, p. 3. Zie eveneens Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen 2016, p. 2.
795. *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001*, Amsterdam 2000, p. 21. Zie eveneens *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2015*, Amsterdam 2014, p. 6, met betrekking tot het criterium 'belang'.
796. *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2003*, Amsterdam 2002, p. 6.
797. *NOB-commentaar op verschillende nota's betreffende de wetsvoorstellen Belastingplan 2010, Overige fiscale maatregelen 2010 en Fiscale vereenvoudigingswet 2010*, Amsterdam 2009, p. 13.

criterium is onder meer van toepassing voor gereedschappen die door werknemers worden gebruikt. De CW vroeg zich af wat er precies onder 'gereedschappen' binnen het kader van de werkkostenregeling moest worden verstaan:

> *'Het noodzakelijkheidscriterium geldt voor onder andere gereedschappen. Uit de memorie van toelichting leidt de Orde een definitie af die naar haar oordeel niet duidelijk of eenduidig is. De Orde vraagt zich af waar deze definitie vandaan komt. Gelet op de in de memorie van toelichting gegeven voorbeelden is de Orde zeer benieuwd of bijvoorbeeld een fiets voor een postbode of fietskoerier en de brommer van een pizzakoerier onder het begrip "gereedschap" valt. Als er een nadere definitie van het begrip "gereedschap" wenselijk wordt geacht, hoort deze definitie volgens de Orde in het kader van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid opgenomen te worden in de wet en qua vormgeving eenduidig te zijn.'*[798]

In hetzelfde wetscommentaar achtte de CW het van belang dat een in de wet opgenomen definitie overeenkomt met de betekenis die elders in wetgeving aan hetzelfde begrip is gegeven. In de visie van de CW moet de betekenis van begrippen die in afzonderlijke wettelijke bepalingen voorkomen, worden geharmoniseerd:

> *'Hoewel de Orde verheugd is over de concernregeling, is het nadeel hiervan wel dat met dit nieuwe concernbegrip een vierde definitie van het begrip 'concern' in de loonbelasting wordt geïntroduceerd. De Orde beveelt aan de vier verschillende concernbegrippen in de Wet op de loonbelasting 1964 te stroomlijnen en meer rechtsvormneutraal vorm te geven.'*[799]

5.3.3 Delegatiegrondslag

Gegeven het door de CW gehanteerde uitgangspunt dat belastingplichtigen aan de hand van de wet hun fiscale rechtspositie moeten kunnen bepalen, is het niet verwonderlijk dat de CW de delegatie van regelgevende bevoegdheden soms ongewenst acht. In de visie van de CW dienen regels met het oog op de rechtszekerheid zoveel mogelijk in de belastingwet zelf te worden vastgelegd:

> *'Het voorgestelde vierde lid van art. 25 Invorderingswet bepaalt dat bij ministeriële regeling regels worden gesteld. In verband met de rechtszekerheid pleit de Orde ervoor deze regels voor zover mogelijk in de wet vast te leggen.'*[800]

Indien de wetgever niettemin ervoor kiest om het stellen van nadere regels over te laten aan de minister van Financiën, dan moet deze nadere regelgeving zo spoedig mogelijk tot stand worden gebracht en worden gepubliceerd. Deze zienswijze van de CW valt op te maken uit het wetscommentaar betreffende de voorgestelde groepsrentebox:

> *'Lid 7 van de voorgestelde regelgeving voorziet in nadere regels voor de toepassing, die krachtens algemene maatregelen van bestuur kunnen worden uitgevaardigd. De Orde*

798. *Belastingplan 2015* 2014, p. 5.
799. *Belastingplan 2015* 2014, p. 1.
800. *NOB-commentaar op het wetsvoorstel 'Wijzigingen van enkele belastingwetten ca. in verband met de tweede tranche van het ondernemerspakket 2001'*, Amsterdam 2000, p. 16. Zie eveneens *NOB-commentaar op het wetsvoorstel 'Wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928'*, Amsterdam 2000, p. 3 en *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2013 en Overige fiscale maatregelen 2013*, Amsterdam 2012, p. 8.

benadrukt de wenselijkheid om deze regels met het oog op de rechtszekerheid zo spoedig mogelijk te publiceren.'[801]

Dit standpunt verkondigde de CW eveneens in haar wetscommentaar betreffende de compartimenteringsreserve in de Wet Vpb 1969:

> *'De Orde dringt er omwille van de rechtszekerheid op aan dat staatssecretaris korte termijn op grond van de delegatiebepaling van het voorgestelde 28c, zesde lid, Wet Vpb de daarop betrekking hebbende uitvoeringsregels publiceert.'*[802]

Volgens de CW wordt de rechtszekerheid nog beter gewaarborgd, indien reeds tijdens de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel kan worden aangegeven wat deze nadere regels zullen gaan inhouden:

> *'In artikel 32g wordt de mogelijkheid geopend om bij ministeriële regeling nadere voorwaarden te stellen aan het teruggaaf verzoek. De Orde zou het op prijs stellen als tijdens de parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel al aangegeven kan worden wat die nadere regels zullen zijn.'*[803]

5.3.4 Tussenconclusie

Naar aanleiding van het onderzoek naar de wetscommentaren van de CW kom ik tot de conclusie dat deze commissie bij de beoordeling van fiscale wetsvoorstellen weliswaar veel aandacht besteedt aan het aspect van duidelijkheid, maar daarbij slechts een gering aantal voorwaarden aan fiscale wetgeving stelt op dit punt. Voor zover al voorwaarden worden gesteld, komen deze nagenoeg overeen met de voorwaarden die daartoe zijn gesteld vanuit de literatuur, de jurisprudentie en de Raad. Of positiever uitgedrukt: de CW bevestigt het belang van deze voorwaarden ten behoeve van de rechtszekerheid. Helaas kan niet worden gezegd dat mijn onderzoek naar de wetscommentaren van de CW een bijdrage heeft kunnen leveren aan een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

5.4 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk heb ik onderzocht of aan de wetgevingsadvisering door de Raad en de CW nadere criteria kunnen worden ontleend voor de invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Daartoe heb ik ruim vijftig wetgevingsadviezen van de Raad bestudeerd die in de periode van 2000 tot en met 2016 zijn uitgebracht. Ik heb me daarbij overigens niet beperkt tot gegeven wetgevingsadviezen betreffende fiscale wetgeving. Om een goed beeld te krijgen van het daarbij door de Raad te hanteren toetsingskader heb ik eveneens de vanaf 1980 verschenen jaarverslagen van de Raad van State uitgespit. Ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis voor specifiek fiscale

801. *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Werken aan Winst*, Amsterdam 2006, p. 18.
802. *NOB-commentaar op het wetsvoorstel Wet compartimenteringsreserve*, Amsterdam 2013, p. 5.
803. *NOB-commentaar op het wetsvoorstel betreffende de implementatie van de richtlijnen BTW-pakket*, Amsterdam 2009, p. 5.

wetgeving heb ik de wetscommentaren van de CW onderzocht die zijn uitgebracht vanaf 2000.

Uit mijn onderzoek is gebleken dat binnen de praktijk van wetgevingsadvisering het aspect van duidelijkheid van wetgeving inderdaad een belangrijk aandachtspunt vormt. Met name de Raad wil door het stellen van nadere voorwaarden aan wetgeving op het punt van duidelijkheid voorkomen dat wetgeving een zoekplaatje gaat worden waarbij de uitgangspunten van wetgeving moeilijk te doorgronden zijn. In het verlengde daarvan zouden de rechtsgevolgen voor normadressaten onvoorspelbaar worden. Zoals hiervoor reeds betoogd, moeten de door de Raad aan wetgeving te stellen voorwaarden – met uitzondering van de voorwaarden die zien op de kenbaarheid en leesbaarheid – zonder meer worden opgenomen in een nadere invulling van de kwaliteitseis.

Daarentegen laten de door de CW aan fiscale wetgeving te stellen voorwaarden evenwel een overlapping zien met de elders in mijn onderzoek gevonden voorwaarden die vanuit het oogpunt van duidelijkheid aan wetgeving moeten worden gesteld. Deze wetscommentaren hebben derhalve voor mijn onderzoek ook geen toegevoegde waarde en worden mitsdien ook niet opgenomen in onderstaande opsomming van aan wetgeving te stellen eisen.

Op basis van het in dit hoofdstuk verrichte onderzoek kom ik tot de volgende aan (fiscale) wetgeving te stellen voorwaarden op het punt van duidelijkheid:

- wettelijke regelingen bevatten geen ruim geformuleerde criteria, geen vage normen en geen overbodige bepalingen;
- indien wettelijke regelingen regelgevende bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de wettelijke regelingen bevatten ten minste de reikwijdte, de structurele elementen en de voornaamste duurzame normen van de wettelijke regeling;
- wettelijke regelingen waarin fiscale faciliteiten worden toegekend zijn onderling – wat de te hanteren techniek en de te stellen voorwaarden betreft – op elkaar afgestemd;
- wettelijke regelingen worden in de memorie van toelichting verduidelijkt aan de hand van (cijfer)voorbeelden.

6 *In hoeverre is vanuit de Europese Unie en de OESO de eis van duidelijke wetgeving ingevuld?*

Mijn onderzoek naar de eisen die vanuit de literatuur, de jurisprudentie en de wetgevingsadviseringspraktijk aan wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid heeft waardevolle inzichten en nuttig materiaal opgeleverd om te komen tot een bruikbare invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Zoals ik in paragraaf 1.5 heb betoogd, is een nadere invulling van de kwaliteitseis dringend nodig om met name de complexiteit van fiscale wetgeving terug te dringen. De huidige vanuit de overheid gegeven uitwerking van de kwaliteitseis is in mijn ogen daartoe onvoldoende geschikt.

In dit hoofdstuk ga ik onderzoeken of er wellicht binnen internationaal verband ook nog voorwaarden aan wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid. Daartoe onderzoek ik in paragraaf 6.1 documenten die zijn uitgebracht door organisaties die deel uitmaken van de Europese Unie, evenals documenten afkomstig van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO of OECD). Zo is het namelijk denkbaar dat met het oog op een juiste implementatie van Uniewetgeving in de nationale rechtsorde van de lidstaten, vanuit de EU eisen aan Uniewetgeving zelf worden gesteld op het punt van duidelijkheid.[804] Dit maakt het voor burgers mogelijk om te kunnen nagaan in hoeverre nationale wetgeving in overeenstemming is met Uniewetgeving.

Daarnaast kan ik mij goed voorstellen dat ook de OESO in de loop van de tijd een visie heeft ontwikkeld op het punt van duidelijkheid van wetgeving. De OESO geeft namelijk adviezen op onder meer het gebied van wetgevingskwaliteit aan de landen die bij het samenwerkingsverband zijn aangesloten. Het is goed mogelijk dat binnen deze adviserende taak ook aanwijzingen zijn gegeven op welke wijze nationale wetgeving kan voldoen aan de eis van duidelijkheid als aspect van rechtszekerheid.

De vraag kan natuurlijk worden gesteld in hoeverre de wetgever met het standpunt van de OESO rekening zou moeten houden. Weliswaar kunnen de door de OESO aan wetgeving te stellen eisen niet een toetsingskader vormen voor een rechterlijke toetsing, niettemin geven deze eisen wel weer op welke wijze binnen internationaal verband naar het aspect van duidelijkheid wordt gekeken. Een visie die de Nederlandse overheid niet zonder meer naast zich neer kan leggen. Daarom moeten de door de OESO aan wetgeving te stellen eisen op het punt van duidelijkheid ook worden opgenomen in een nadere invulling van de kwaliteits-

804. Binnen het Unierecht kent men het begrip 'wetgeving' evenwel niet; art. 249 Unieverdrag benoemt slechts verordeningen en richtlijnen als verbindende besluiten. Vgl. W.J.M. Voermans, 'Invloed van nationale parlementen op Europese wetgeving: hoe doen de buren dat?', *RegelMaat* 2007, afl. 4, p. 151.

eis. In paragraaf 6.2 onderzoek ik daarom welke eisen vanuit de OESO aan wetgeving worden gesteld.

6.1 AAN UNIEWETGEVING TE STELLEN KWALITEITSEISEN

In deze paragraaf onderzoek ik welke voorwaarden vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan Uniewetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid. Vanuit het rechtszekerheidsbeginsel bezien, is het een vereiste dat Uniewetgeving door de lidstaten op een juiste wijze in nationale wetgeving wordt geïmplementeerd. Het is derhalve ook noodzakelijk dat Uniewetgeving duidelijk is en kan worden begrepen. De noodzaak tot verbetering van de kwaliteit van Uniewetgeving werd tijdens de Europese Raad in Edinburgh (1992) erkend.[805] Het belang van kwaliteit werd nogmaals beklemtoond in de slotakte bij het Verdrag van Amsterdam (1997):

> *'De Conferentie neemt er nota van dat de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving, met het oog op een correcte toepassing door de bevoegde nationale instanties en een beter begrip bij het publiek en het bedrijfsleven, van cruciaal belang is.'*[806]

In deze slotakte werd aan het Europees Parlement, de Raad van Ministers en de Europese Commissie opgedragen om gezamenlijk richtlijnen vast te stellen ten behoeve van de (verbetering van de) kwaliteit van Uniewetgeving. De daartoe opgestelde richtlijnen zijn in 1998 vastgelegd in een interinstitutioneel akkoord (hierna: IIA).[807] In het IIA werd als uitgangspunt gehanteerd dat het communautaire beginsel van rechtszekerheid voorschrijft dat – overeenkomstig de jurisprudentie van het HvJ EU – Uniewetgeving aan de eisen van duidelijkheid, eenvoud en nauwkeurigheid dient te voldoen:[808]

> *'De communautaire wetgevingsbesluiten worden duidelijk, eenvoudig en nauwkeurig geredigeerd.'*[809]

Uit deze richtlijnen volgt dat bij het redigeren van Uniewetgeving rekening moet worden gehouden met de status van de normadressaten. De rechten en verplichtingen die wetgeving voor normadressaten meebrengt moeten immers door hen kunnen worden begrepen:

805. Sinds de Europese Raad van Edinburgh (1992) is de noodzaak van (goede) kwaliteit van wetgeving erkend.
806. *Verklaring nr. 39 inzake de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving, opgenomen in de slotakte bij het Verdrag van Amsterdam*, Publicatieblad, serie C, nummer 340 van 10 november 1997.
807. *Interinstitutioneel Akkoord van 22 december 1998 betreffende de gemeenschappelijke richtsnoeren voor de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving*, Publicatieblad, serie C, nummer 73 van 17 maart 1999. Aan de hand van een Interinstitutioneel Akkoord stellen de Raad van Ministers, het Europees Parlement en de Europese Commissie bestuurlijke kaders vast voor de Europese Unie.
808. Ik merk op dat de in het akkoord opgenomen richtlijnen veelal de wetgevingstechniek betreffen en aldus qua strekking overeenkomen met de door de Nederlandse wetgever gehanteerde Aanwijzingen voor de regelgeving. Zie daartoe met name de punten 4 t/m 22 uit het akkoord.
809. IIA 1998, punt 1.

> *'Bij redactie van besluiten wordt rekening gehouden met de doelgroep, zodat de betrokkenen ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen, en met degenen die tot taak hebben aan het besluit uitvoering te geven.'*[810]

Het IIA werd in de loop van de tijd door andere akkoorden aangevuld.[811] In 2016 werd echter een volledig nieuw akkoord op het gebied van wetgevingskwaliteit gesloten.[812] Ook in dit akkoord staat de eis van eenvoud en duidelijkheid centraal:

> *'Wijzend op het belang dat zij aan de communautaire methode hechten, komen de drie instellingen overeen om bij de uitoefening van hun bevoegdheden en overeenkomstig de in de Verdragen neergelegde procedures, algemene Unierechtelijke beginselen, zoals democratische legitimiteit, subsidiariteit en evenredigheid, en rechtszekerheid, in acht te zullen nemen. Voorts komen zij overeen om bij de opstelling van Uniewetgeving eenvoud, duidelijkheid en coherentie te bevorderen, alsook maximale transparantie van het wetgevingsproces.'*[813]

De door de Europese instellingen vastgestelde richtlijnen beogen te bereiken dat normadressaten Uniewetgeving kunnen begrijpen en daardoor inzicht verkrijgen in het geheel van voor hen geldende wettelijke rechten en verplichtingen:

> *'De drie instellingen komen overeen dat Uniewetgeving begrijpelijk en duidelijk moet zijn, burgers, overheidsdiensten en bedrijven in staat moet stellen gemakkelijk hun rechten en verplichtingen te begrijpen, passende voorschriften inzake rapportage, monitoring en evaluatie moet bevatten, overregulering en administratieve lasten moet vermijden en praktisch uitvoerbaar moet zijn.'*[814]

Aan de hiervoor vermelde akkoorden is gevolg gegeven door het uitbrengen van een gemeenschappelijke praktische handleiding voor het opstellen van Uniewetgeving.[815] In deze handleiding zijn de richtlijnen – zoals opgenomen in de akkoorden – nader uitgewerkt. In de handleiding werd herhaald dat ten behoeve van de begrijpelijkheid en een juiste toepassing de kwaliteit van de teksten van Uniewetgeving van zeer groot belang is:

> *'Om te bereiken dat de Gemeenschapswetgeving beter wordt begrepen en juist wordt toegepast, is de kwaliteit van de wetteksten van het allergrootste belang. Als men immers wil dat burgers en bedrijven hun rechten en plichten kennen en dat de rechter erop toeziet dat deze worden nagekomen, en als men wil dat, waar dit nodig is, de lidstaten de besluiten van de Gemeenschapsinstellingen juist en binnen de gestelde termijnen in nationaal recht omzetten, moeten deze op een begrijpelijke en samenhangende wijze zijn geformuleerd, met inachtneming van eenvormige beginselen inzake presentatie en wetgevingstechniek.'* [816]

810. IIA 1998, punt 3.
811. Onder meer *Interinstitutioneel Akkoord van 28 november 2001 over een systematischer gebruik van de herschikking van besluiten, Gemeenschappelijke verklaring van 13 juni 2007 over de wijze van uitvoering van de medebeslissingsprocedure* en *Gezamenlijke politieke verklaring van 27 oktober 2011 van het Europees Parlement, de Raad en de Commissie over toelichtende stukken*.
812. *Interinstitutioneel Akkoord van 13 april 2016 over beter wetgeven*, Publicatieblad L 123/1 van 12 mei 2016.
813. IIA 2016, punt 2.
814. IIA 2016, punt 3.
815. *Gemeenschappelijke praktische handleiding voor de opstelling van wetgevingsteksten van de Europese Unie*, Brussel 2015.
816. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 6.

Hierna onderzoek ik welke invulling binnen Unieverband is gegeven aan de eis van duidelijkheid, eenvoud en nauwkeurigheid.[817] Ik richt mij met name op de voorwaarden die vanuit deze eis aan Uniewetgeving worden gesteld. Het doel van de eis van duidelijkheid, eenvoud en nauwkeurigheid is tweeledig: ten eerste het begrijpelijker maken van Uniewetgeving en daarnaast het voorkomen van geschillen die het gevolg zijn van een slechte redactionele kwaliteit van Uniewetgeving.[818]

6.1.1 Duidelijkheid

Aan de eis van duidelijkheid – als deelvereiste van de eis van duidelijkheid, eenvoud en nauwkeurigheid – wordt volgens de handleiding voldaan, indien Uniewetgeving gemakkelijk te begrijpen én ondubbelzinnig is.[819] Voorts moet het voor normadressaten voorzienbaar zijn op welke wijze wetgeving in de praktijk zal worden toegepast.[820] Hoewel het veelal niet mogelijk is om de redactie van wetteksten terug te brengen tot gewoon taalgebruik, is het niettemin noodzakelijk wetgeving zodanig te formuleren dat deze in elk geval door de normadressaten kan worden begrepen:

> *'Even if legal language cannot always be reduced to ordinary, everyday language since it has to ensure a particular level of predictability and security, the overall aim must be to make it understandable for those to whom it is addressed.'*[821]

Om dit te kunnen realiseren moet bij het redigeren van Uniewetgeving een taal worden gehanteerd die aansluit bij de hoedanigheid van de normadressaten. Dan moet het in beginsel mogelijk zijn dat de desbetreffende groep van normadressaten daadwerkelijk weet wat zijn rechten en verplichtingen zijn:[822]

> *'Er bestaan verschillende soorten doelgroepen van rechtshandelingen, variërend van de bevolking in haar geheel tot enkele specialisten in bepaalde materies. Elke doelgroep heeft het recht te verlangen dat een taal wordt gebruikt die hij begrijpt.'*[823]

6.1.2 Eenvoud

De handleiding schrijft voor dat het in het belang van de eenvoud van wetgeving noodzaak is om Uniewetgeving beknopt én zonder overbodige toevoegingen te formuleren.[824] Eenvoudig geformuleerde wetgeving draagt bij aan de mate waarin burgers Uniewetgeving kunnen begrijpen en op de juiste wijze kunnen toepassen:

817. Daarnaast verwijs ik naar het rapport *Mandelkern Group on Better Regulation*, Brussel 2001. In dit rapport worden aanbevelingen gedaan ten behoeve van de verbetering van de kwaliteit van Uniewetgeving.
818. Gemeenschappelijke praktische handleiding,p. 10.
819. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 7.
820. Gemeenschappelijke praktische handleiding,p. 10.
821. Rapport Mandelkern, p. 44.
822. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 13.
823. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 13.
824. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 10.

> *'The aim should be to make any regulation simple to use and to understand, as this isan essential prerequisite if citizens are to make effective use of the rights granted tothem – regulation should be as detailed as necessary and as simple as possible.*[825]

Bij het redigeren van Uniewetgeving moeten lange wettelijke bepalingen, onnodig ingewikkelde bewoordingen en een overmatig gebruik van afkortingen zoveel mogelijk worden voorkomen.[826]

De inhoud van Uniewetgeving dient overigens zo homogeen mogelijk te zijn en een bepaalde samenhang te vertonen. Dit impliceert onder meer dat binnen Uniewetgeving géén overlappingen bestaan en wettelijke regelingen onderling niet tegenstrijdig mogen zijn.[827] Wettelijke regelingen moeten derhalve op elkaar zijn afgestemd.

Een dergelijke samenhang geldt eveneens voor de in Uniewetgeving te hanteren begrippen.[828] De binnen Uniewetgeving aan rechtsbegrippen gegeven betekenis dient zo min mogelijk af te wijken van de betekenis die daaraan in het juridische of technische taalgebruik wordt gegeven. Indien aan een wettelijk begrip een andere betekenis moet worden toegekend dan in het normale spraakgebruik, dan zal dat wettelijke begrip in de wet moeten worden gedefinieerd.[829] Voorts is het van belang te voorkomen dat binnen Uniewetgeving synoniemen van begrippen worden gebruikt.[830] Dit kan immers tot verwarring leiden en daarmee de duidelijkheid van wetgeving schaden.

Bovenstaande invulling van de eis van eenvoud vertoont gelijkenis met de invulling van de eis van leesbaarheid, zoals in de vorige hoofdstukken besproken. Ook voor deze binnen het EU-verband gegeven invulling geldt, dat deze an sich niet een waardevolle bijdrage kan leveren aan een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Ook deze invulling strekt er 'slechts' toe het de gebruiker van wetgeving gemakkelijker te maken de geldende rechtsnorm binnen wetgeving op te sporen. De binnen deze invulling aan wetgeving te stellen eisen kunnen evenwel niet het inzicht in doel en werking van een wettelijke regeling vergroten.
Anders is dit evenwel voor zover de hiervoor aangehaalde handleiding stelt dat de eis van eenvoud voorts impliceert dat het bestaande Uniewetgevingsbestand periodiek wordt bijgewerkt en vereenvoudigd. Op deze wijze kan worden voorkomen dat Uniewetgeving in de loop van de tijd zodanig ingewikkeld wordt dat hierdoor haar rechtswaarde wordt aangetast.[831] Ik merk op dat de eis van eenvoud daarbij niet gelijkstaat aan deregulering.[832] Deregulering impliceert namelijk het verminderen van wetgeving, terwijl vereenvoudiging juist het behoud van

825. Rapport Mandelkern, p. 10.
826. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 14.
827. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 14.
828. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 20 en p. 41.
829. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 21.
830. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 11.
831. Rapport Mandelkern, p. 32.
832. Rapport Mandelkern, p. 33.

wetgeving impliceert. Bij vereenvoudiging wordt deze wetgeving zodanig gewijzigd dat deze beter kan worden begrepen én kan worden toegepast.

Opmerkelijk is dat in de handleiding wordt gesteld dat zogenoemde illustratieve bepalingen – dat zijn toelichtende voorbeelden binnen de tekst van een wettelijke regeling – een bron van uitleggingsproblemen kunnen vormen:

> *'Het kenmerk van goede wetgevingsstijl is dat de hoofdgedachten van de tekst van de handeling beknopt worden geformuleerd. Illustratieve bepalingen, die worden geacht de tekst voor de lezer begrijpelijker te maken, kunnen een bron van uitleggingsproblemen vormen.'*[833]

Kennelijk zijn de opstellers van de handleiding van mening dat de beknoptheid – en daarmee de begrijpelijkheid van wetgeving – juist wordt geschaad, indien in de tekst van de wet voorbeelden ter verduidelijking worden opgenomen ('bijvoorbeeld', 'onder meer', 'waarbij gedacht moet worden aan', enz.).Dit is een opmerkelijk uitgangspunt, omdat gewoonlijk wordt aangeraden – zoals volgt uit de vorige hoofdstukken – dat de duidelijkheid en de begrijpelijkheid van een wettelijke regeling juist worden vergroot met behulp van voorbeelden.

In het kader van de eenvoud geeft de handleiding ten slotte een voorschrift omtrent het verwijzen naar wettelijke bepalingen. Een verwijzing moet op een zodanige wijze worden geformuleerd dat de essentie van de rechtsnorm waarnaar wordt verwezen kan worden begrepen zonder raadpleging van die rechtsnorm.[834] Daartoe geeft de handleiding 'ter illustratie' het volgende voorbeeld:

> *'Voorbeeld*
> *In plaats van:*
> *"Artikel 15 is van toepassing op de uitvoer van de …",*
>
> *schrijve men bij voorkeur:*
> *"De controleprocedure van artikel 15 is van toepassing op de uitvoer van de …".'*[835]

6.1.3 Nauwkeurigheid

De eis van nauwkeurigheid impliceert – kort gezegd – dat Uniewetgeving bij normadressaten geen enkele twijfel laat bestaan over het geheel van hun rechten en verplichtingen.[836]

In de handleiding wordt overigens erkend dat sprake kan zijn van een tegenstelling tussen de eis van nauwkeurigheid en de eis van eenvoud. Vereenvoudiging van wetgeving kan immers ten koste gaan van de nauwkeurigheid. Andersom kan nauwkeurige wetgeving de eenvoud weer in gevaar brengen.[837] Het is daarom van belang dat bij het redigeren van Uniewetgeving een optimum

833. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 14.
834. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 49.
835. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 49.
836. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p. 10.
837. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p.10.

wordt gevonden. Een situatie waarbij een wettelijke regeling zo nauwkeurig mogelijk wordt geformuleerd zonder dat daarbij op het punt van de begrijpelijkheid van de regeling wordt ingeboet.[838] Bij het redigeren van Uniewetgeving zal daarom moeten worden gestreefd om de normatieve bedoeling van een regeling te herleiden tot eenvoudige begrippen, die vervolgens eenvoudig kunnen worden uitgedrukt. Uniewetgeving dient derhalve zo nauwkeurig te zijn als noodzakelijk is én zo eenvoudig als mogelijk.[839]

De eis van nauwkeurigheid wordt eveneens gesteld aan de wijze waarop binnen een wettelijke regeling naar andere regelingen wordt verwezen:

> *'Zowel interne als externe verwijzingen moeten voldoende nauwkeurig zijn om de lezer in staat te stellen de handeling waarnaar wordt verwezen, gemakkelijk terug te vinden.'*[840]

6.1.4 Tussenconclusie

Het vereiste dat wetgeving duidelijk behoort te zijn in de toepassing en de uitwerking heeft ook voor Uniewetgeving handen en voeten gekregen. De daartoe aan Uniewetgeving te stellen eisen zijn mijns inziens daarom ook bruikbaar voor een nadere invulling van de kwaliteitseis. Hoewel binnen de vanuit de EU gegeven uitwerking relatief veel aandacht wordt besteed aan de leesbaarheid van wetgeving, worden eveneens een aantal voorwaarden voorgeschreven die doel, toepassing en uitwerking van wettelijke regelingen beogen te verduidelijken. Deze voorwaarden neem ik derhalve ook op in de nadere invulling van de kwaliteitseis. Het gaat dan om de volgende voorwaarden:

- wettelijke regelingen zijn duidelijk en nauwkeurig geformuleerd;
- in wetgeving opgenomen rechten en verplichtingen zijn samenhangend én niet tegenstrijdig;
- de formulering van wettelijke regelingen is afgestemd op de hoedanigheid van de groep van normadressaten.

6.2 WAT KAN DE OESO BIJDRAGEN AAN DE INVULLING VAN DE KWALITEITSEIS VAN EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID?

In de loop van de jaren is ook vanuit de OESO de nodige aandacht besteed aan de mogelijkheden voor nationale wetgevers om de kwaliteit van wetgeving te verbeteren. Aanleiding daartoe vormde een OESO-rapport, waarin werd gewezen op het gevaar dat bij gebrek aan de nodige kwaliteit wetgeving niet zou kunnen worden begrepen en onjuist zou kunnen worden toegepast:

> *'Implementation and follow-up of law-making has also been identified as a key weakness. Laws, once completed, may be given over to ministries without the resources and administrative capacities to carry them out. Members of the public may not understand the laws and*

838. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p.10.
839. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p.11.
840. Gemeenschappelijke praktische handleiding, p.48.

regulations, and even if they do, may be unable to comply. Appeals processes and judicial systems may not be prepared to deal with the legal and regulatory burdens of the new legal system. Given these difficulties, governments will not find it easy to translate new laws and rules into reality.'[841]

Hierna onderzoek ik welke aanbevelingen de OESO aan de nationale overheden heeft gedaan om bovenstaand risico op onduidelijke wetgeving te voorkomen. Daarbij richt ik mij in het bijzonder op de voorwaarden die de OESO aan wetgeving stelt. Daarbij zal ik beoordelen in hoeverre de daarbij gestelde voorwaarden bruikbaar zijn voor een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Zoals in de inleiding bij dit hoofdstuk reeds betoogd, kan de wetgever – ondanks het adviserende karakter – deze OESO-aanbevelingen niet zonder meer naast zich neerleggen.

6.2.1 Invulling van het rechtszekerheidsbeginsel

Binnen het door de OESO gehanteerde kader van wetgevingskwaliteit staat voorop dat wetgeving moet voldoen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel is door de OESO als volgt ingevuld:

'All OECD countries agree that restrictions on private action should be based on valid legalauthority, and should be exercised only by those who are properly authorized. That is, regulatory processes should be structured so that they rigorously respect the "rule of law". At the highest level, this may involve examination of constitutional authority to act; at lower levels, it involves systematic scrutiny of consistency with higher-level regulations and with treaty or other international obligations.'[842]

Bij deze invulling van het rechtszekerheidsbeginsel staat de eis van legaliteit voorop. Volgens de OESO impliceert de eis van legaliteit dat binnen een nationaal rechtsstelsel op zijn minst een wettelijke – constitutionele – grondslag bestaat voor het uitvaardigen van wetgeving:

'The Rule of Law means that all properly functioning regulatory systems and every regulatory action (which by definition intrudes on the activities of the others) must be based in law.'[843]

De OESO verwacht van met name de uitvoerders van wetgeving (bestuurders én de rechterlijke macht) dat deze op eigen initiatief onderzoeken of door hen toe te passen wetgeving in overeenstemming is met de algemene rechtsbeginselen.[844] Daarbij dient in het bijzonder te worden getoetst aan de eis van legaliteit:

'Administrators may also need to examine regulatory proposals for compliance with obligatorylegal principles such as certainty, proportionality, and equality before the law.'[845]

841. *Improving the Quality of Laws and Regulations: Economic, Legal and Managerial Techniques*, SIGMA-rapport, Parijs 1994, p. 7.
842. *Recommendation of the Council on Improving the Quality of Government Regulation, 1995*, p. 15.
843. *APEC-OECD Integrated Checklist on Regulatory Reform*, OECD 2008, p. 15.
844. Zoals ik in paragraaf 4.2 heb besproken is de Nederlandse rechter staatsrechtelijk wel beperkt in zijn mogelijkheden om wetgeving te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel.
845. Recommendation 1995, p. 16.

Daarnaast moet worden nagegaan of (wettelijke) regelingen in overeenstemming zijn met hogere nationale wetgeving én verdragsbepalingen.[846]

Met het oog op de kenbaarheid van wetgeving stelt de OESO dat wettelijke regelingen in elk geval worden gepubliceerd in een daartoe van overheidswege uit te geven publicatieblad (eis van kenbaarheid):

> *'Ready access to written law by everyone who needs to refer to it is a central requirement for states practising the rule of law.'*[847]

Het louter kenbaar maken van wetgeving acht de OESO evenwel onvoldoende. De OESO acht het eveneens van belang dat de normadressaten tijdig worden geïnformeerd over de gevolgen van in te voeren wetgeving:

> *'In addition, decision makers and stakeholders should be provided with information about the effects of new regulation.'*[848]

Het is evident dat met het oog op het waarborgen van de rechtszekerheid zowel de eis van legaliteit als de eis van kenbaarheid aan wetgeving moet worden gesteld. De inachtneming van deze eisen impliceert evenwel niet dat wetgeving zonder meer kan worden begrepen. Anders is dit wat betreft de eisen die de OESO stelt aan wetgeving op het punt van duidelijkheid. Deze eisen bespreek ik hierna.

6.2.2 Duidelijkheid van wetgeving

Enkel de intentie van nationale overheden om de kwaliteit van wetgeving te verbeteren, acht de OESO onvoldoende. De OESO adviseert de nationale overheden dan ook om voorwaarden te stellen aan de kwaliteit van wetgeving:

> *'Good intentions are not sufficient to ensure that legislation meets expectations for substantive content, legality, comprehensibility and adherence to process. Governments need to establish explicit standards for these attributes and mechanisms to ensure that the standards are met. Such standards can be established as internal administrative requirements or may even be given the force of law.'*[849]

Juist de wijze waarop wetgeving tot stand komt en de daarbij aan wetgeving te stellen kwaliteitseisen kan normadressaten inzicht geven in welke rechtsgevolgen wetgeving voor hen heeft, aldus de OESO:

> *'A clear system for rule making that is known to stakeholders and policies governing the enforcement of laws can ensure that stakeholders know and understand how the law affects them; furthermore, it ensures consistent application of laws. It is important to limit conflicts of interest in regulation between the regulated company and the regulator.'*[850]

846. Recommendation 1995, p. 15; *Better regulation in Europe: an OECD assessment of regulatory capacity in the 15 original member states of the EU*, Europese Commissie en OECD 2008, punt 17.
847. *Law Drafting and Regulatory Management in Central and Eastern Europe*, p. 61.
848. APEC-OECD 2008, p. 15.
849. Improving the Quality of Laws and Regulations1994, p. 33.
850. APEC-OECD 2008, p. 7

Een van de eisen waaraan nationale wetgeving in elk geval moet voldoen is dat wetgeving zodanig duidelijk is geformuleerd, dat deze door burgers en ondernemingen kan worden begrepen.[851] Ten bate van het resultaat dat met wetgeving wordt beoogd, dient volgens de OESO wetgeving dan ook vooral door normadressaten te kunnen worden begrepen:

> *'For any government, a key element in successful regulatory management is communication of laws and rules to citizens and government administrators. Effective communication strategies further legitimise regulatory actions and also help to ensure that regulatory requirements will be better written, easier to comply with, and easier to enforce. There are two essential elements to communication: comprehensibility and accessibility.'*[852]

Deze aan wetgeving te stellen eis van duidelijkheid werd benadrukt in het in 2012 uitgebrachte OESO-rapport 'Recommendation of the Council of the OECD on Regulatory Policy and Governance':

> *'Governments should ensure that regulations are comprehensible and clear and that parties can easily understand their rights and obligations.'*[853]

In het in 1995 uitgebrachte rapport – *Recommendation of the Council on Improving the Quality of Government Regulation* – werd ten behoeve van de bevordering van de wetgevingskwaliteit een checklist opgenomen. In deze checklist komt eveneens de eis naar voren dat een wettelijke regeling duidelijk, consistent, begrijpelijk én toegankelijk dient te zijn voor de gebruikers ervan:

> *'Question No. 8: Is the Regulation Clear, Consistent, Comprehensible, and Accessible to Users?*[854]

In de toelichting op deze voorwaarde schrijft de OESO dat nationale wetgevers stappen behoren te ondernemen om de structuur van wettelijke bepalingen en de wettekst zelf zo duidelijk mogelijk te doen zijn voor de gebruikers ervan. Duidelijke en nauwkeurige formulering van wettelijke bepalingen leidt namelijk ertoe dat wettelijke regelingen door normadressaten kunnen worden begrepen, aldus de OESO.[855] De vereiste duidelijkheid van wetgeving kan onder meer worden bereikt door bij het redigeren van wetgeving rekening te houden met de volgende aspecten: consistent taalgebruik, logische opbouw van wetgeving, duidelijke definities en het minimaliseren van vakjargon.[856]

Bovendien kan de overheid door het verstrekken van aanvullende informatie bevorderen dat normadressaten beter hun rechtspositie kunnen bepalen:

851. Improving the Quality of Laws and Regulations1994, p. 12. Zie eveneens Recommendation1995, p. 10.
852. Improving the Quality of Laws and Regulations 1994, p. 51.
853. *Recommendation of the Council of the OECD on Regulatory Policy and Governance*, 2012, p. 8.
854. Recommendation 1995, p. 10.
855. Recommendation1995, p. 17.
856. Recommendation1995, p. 17.

'Governments should have a policy that requires regulatory texts to be drafted using plain language. They should also provide clear guidance on compliance with regulations, making sure that affected parties understand their rights and obligations.'[857]

Overigens geldt in de visie van de OESO de eis van duidelijkheid niet alleen voor wetgeving, maar tevens voor alle andere van overheidswege ter beschikking gestelde informatie die van belang is ten behoeve van het naleven van wettelijke regelingen:

'Thus, administrative guidance, documents, directives, interpretation bulletins or other rules that do not have the force of law but will have a practical impact on stakeholders must also be clear and easily and comprehensively available for domestic and foreign businesses and service suppliers. Transparent, consistent, comprehensible, and accessible laws are necessary to ensure compliance and achieve public policy objectives (see also, Question C6 on transparency within government on competition law). Among other things, this promotes predictability, fairness and public confidence.'[858]

Voor zover wetgeving regelgevende bevoegdheden toekent aan lagere regelgevers, dient de wettelijke grondslag daartoe duidelijk te zijn geformuleerd. Volgens de OESO is dit noodzakelijk om te kunnen voldoen aan het vereiste van legaliteit. Een duidelijke wettelijke grondslag op dat punt voorkomt dat onduidelijk is wat de reikwijdte van de desbetreffende regelgevende bevoegdheden is:

'The growing tendency in many OECD countries for parliaments to delegate broad regulatorypowers to ministries, to sub-ministerial bodies, and to independent regulators has increased the difficulty of ensuring legality. When regulatory authority is exercised by delegation -- whether by ministers acting on authority directly delegated by law, or by local officials exercising power that must be traced through several levels of delegation -- the nature and limit of that authority become more open to interpretation. Delegating instruments should be as clear as possible about the nature and boundaries of the regulatory authority so delegated.'[859]

6.2.3 Tussenconclusie

Op basis van de door mij geraadpleegde OESO-documenten kan worden geconcludeerd dat de OESO in de loop van de jaren inderdaad een visie heeft ontwikkeld op het gebied van wetgevingskwaliteit. Binnen deze visie benadrukt de OESO de eis dat wettelijke regelingen voor normadressaten duidelijk moeten zijn. Dit is noodzakelijk om te kunnen verwezenlijken dat wetgeving inderdaad kan worden begrepen en aldus ook kan worden nageleefd. Deze door de OESO gepresenteerde visie stemt overeen met het doel dat het kabinet-Lubbers III destijds beoogde te bereiken door aan wetgeving de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid te stellen. De door de OESO aan wetgeving te stellen voorwaarden zijn daarom ook zeer relevant voor een nadere invulling van deze kwaliteitseis. En dan met name de volgende voorwaarden die met name het inzicht en de rechtsgevolgen van wettelijke regelingen beogen te verduidelijken:

857. Recommendation 2012, p. 8.
858. APEC-OECD 2008, p. 7.
859. Recommendation 1995, p. 15.

– indien wettelijke regelingen regelgevende bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de wettelijke grondslag daartoe dient zodanig te worden geformuleerd dat de reikwijdte van deze bevoegdheden duidelijk is;
– wettelijke regelingen zijn logisch opgebouwd;
– de rechtsgevolgen van in te voeren wettelijke regelingen worden afzonderlijk door de overheid toegelicht.

6.3 CONCLUSIE

Met mijn onderzoek beoog ik te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijk die met name gericht is op fiscale wetgeving. Ten behoeve van een bruikbare invulling heb ik in de voorgaande hoofdstukken onder meer de daartoe relevante literatuur en jurisprudentie bestudeerd. In dit hoofdstuk heb ik onderzocht op welke wijze binnen EU-verband en vanuit de OESO invulling is gegeven aan het aspect van duidelijkheid van wetgeving, met name welke concrete eisen daarbij aan wetgeving worden gesteld.

Uit mijn onderzoek blijkt ten eerste dat zowel vanuit de EU als de OESO – gelijksoortige – voorwaarden worden gesteld inzake de leesbaarheid van wetgeving. Zoals ik hiervoor reeds heb aangestipt zijn dergelijke voorwaarden evenwel niet bruikbaar voor een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Evenwel komt uit mijn onderzoek naar voren dat de EU en de OESO daarnaast eisen aan wetgeving stellen die wel degelijk de duidelijkheid qua toepassing en uitwerking kunnen verbeteren. Deze eisen neem ik dan ook mee in een nadere uitwerking van de kwaliteitseis. Ik merk op dat voor zover deze eisen ook voortvloeien uit mijn onderzoek in de voorgaande hoofdstukken, ik deze niet opneem in onderstaande lijst met aan wetgeving te stellen eisen.

Naar aanleiding van het in dit hoofdstuk verrichte onderzoek neem ik de volgende eisen mee bij het geven van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid:

– indien wettelijke regelingen regelgevende bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de wettelijke grondslag daartoe dient zodanig te worden geformuleerd dat de reikwijdte van deze bevoegdheden duidelijk is;
– in wetgeving opgenomen rechten en verplichtingen zijn samenhangend én niet tegenstrijdig;
– de rechtsgevolgen van in te voeren wettelijke regelingen worden afzonderlijk door de overheid toegelicht.

7 *Wat kunnen wij leren van de uitwerking van de eis van duidelijkheid in de ons omringende landen?*

Binnen mijn onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid ligt de nadruk op het vinden van aan (fiscale) wetgeving te stellen eisen op het punt van duidelijkheid. Een dergelijk onderzoek is noodzakelijk, omdat – zoals hiervoor betoogd – de overheid dit aspect van het rechtszekerheidsbeginsel onvoldoende heeft uitgewerkt.

Mijn onderzoek heeft tot dusver voldoende materiaal opgeleverd om te komen tot een bruikbare invulling van de kwaliteitseis. Niettemin wil ik in dit hoofdstuk aandacht besteden aan de wijze waarop de eis van duidelijke wetgeving in andere landen is ingevuld. Uiteraard zijn de in andere landen aan wetgeving te stellen eisen voor het Nederlandse rechtsstelsel irrelevant, maar de aldaar gegeven invulling kan ongetwijfeld een waardevolle aanvulling vormen op hetgeen ik tot nu toe heb gevonden.

Ik heb ervoor gekozen om daarbij de volgende landen in mijn onderzoek te betrekken: België (paragraaf 7.1), het Verenigd Koninkrijk (paragraaf 7.2) en Duitsland (paragraaf 7.3). De reden dat ik specifiek deze landen in mijn onderzoek betrek, is allereerst het feit dat deze landen elk vanuit verschillende achtergronden aan wetgeving de eis van duidelijkheid hebben gesteld. Voor de Belgische regering was de reden om specifieke eisen aan wetgeving te stellen op het punt van duidelijkheid gelegen in het te voeren wetgevingskwaliteitsbeleid. In het Verenigd Koninkrijk is de eis van duidelijkheid gesteld en uitgewerkt om burgers meer vertrouwen te geven in de wijze waarop 'goede' wetgeving tot stand komt. In Duitsland dient wetgeving vanuit constitutioneel opzicht te voldoen aan de eis van duidelijkheid. Daartoe heeft het Duitse constitutioneel hof deze eis in de loop van de jaren in zijn jurisprudentie ingevuld.

Een andere reden om juist voor deze drie landen te kiezen vormde de – althans voor mij –toegankelijkheid van de taal waarin de desbetreffende rechtsbronnen zijn gesteld. Het feit dat ik voor deze landen heb gekozen impliceert dus niet dat in andere landen de eis van duidelijkheid van wetgeving niet van betekenis is, dan wel niet of onvoldoende is uitgewerkt.

7.1 BELGIË

Evenals het Nederlandse kabinet, heeft de Belgische – federale – regering omschreven aan welke eisen goede wetgeving dient te voldoen.[860] In de visie van

860. *Kenmerken van goede wetgeving*, beslissing Vlaamse regering, VR/PV/2003/44, VR/2003/24.10/DOC.1039 en VR/2003/07.11/DOC.1039Bis, 7 november 2003.

de Belgische regering vormt het definiëren van wetgevingskwaliteitseisen een nuttig referentiepunt voor het verbeteren van de kwaliteit van wet- en regelgeving.[861] In dit kader heeft de Belgische regering onder meer aan wetgeving de eis gesteld dat deze eenvoudig, duidelijk en toegankelijk is.[862]

7.1.1 Rechtszekerheid

In het kader van het stellen van kwaliteitseisen aan wetgeving stelt de Belgische regering voorop dat bij het redigeren van wetgeving de algemene rechtsbeginselen moeten worden gerespecteerd.[863] Met name het rechtszekerheidsbeginsel speelt hierbij een belangrijke rol. Het rechtszekerheidsbeginsel beoogt in de visie van de Belgische regering burgers en organisaties (hierna: burgers) duidelijkheid te bieden over hun rechtspositie.

Uit het rechtszekerheidsbeginsel vloeien dan ook allerlei nadere eisen voort met betrekking tot de toegankelijkheid, duidelijkheid, bestendigheid en voorspelbaarheid van wetgeving.[864]
Daarbij gaat het onder meer om de eis dat wetgeving tijdig bekend wordt gemaakt en dat wetgeving niet veelvuldig mag worden gewijzigd.[865] Voorts moeten burgers in redelijke mate kunnen voorzien wat de gevolgen van hun activiteiten zijn. [866] Daarnaast schrijft de Belgische regering voor dat bij wijziging van bestaande wetgeving een overgangsperiode in acht moet worden genomen. Een dergelijke periode is voor normadressaten nodig om hun activiteiten te kunnen aanpassen aan de gewijzigde wetgeving.

Een ander aspect van het rechtszekerheidsbeginsel waarmee rekening moet worden gehouden, betreft de delegatie van regelgevende bevoegdheden.[867] Volgens de Belgische regering brengt het rechtszekerheidsbeginsel op dit punt mee dat wetgeving zich beperkt tot hetgeen voor de beoogde regulering essentieel is. Al hetgeen niet noodzakelijk is, kan worden gedelegeerd. Wel is het van belang dat deze delegatie niet te ruim is. De wettelijke bepaling waarin de delegatie is geregeld, moet daarom ook voldoende nauwkeurig aangeven onder welke omstandigheden en onder welke voorwaarden door lagere overheidsorganen kan worden opgetreden.[868]

7.1.2 Eenvoud, duidelijk en toegankelijk

De Belgische regering stelt voorop dat wetgeving voldoet aan de eis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, indien wetgeving snel toegankelijk is én

861. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 7.
862. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 26.
863. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.
864. Het aspect van toegankelijkheid en duidelijkheid van wetgeving – althans de invulling daarvan door de Belgische regering – wordt hieronder nader besproken.
865. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.
866. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.
867. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.
868. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.

goed te begrijpen voor iedereen voor wie deze wetgeving van belang kan zijn.[869] Toegankelijkheid en het kunnen begrijpen van wetgeving is volgens de Belgische regering een belangrijke voorwaarde voor burgers om hun rechten te kennen en daarvan ook daadwerkelijk gebruik te kunnen maken. Om aan deze voorwaarde te voldoen, is het onder meer noodzakelijk dat het bestaan van bepaalde wetgeving in elk geval bij burgers bekend is. Daarnaast moet de relevante wetgeving ook gemakkelijk door burgers kunnen worden gevonden. Een minimumvereiste is dan ook dat wetgeving op een adequate wijze wordt bekendgemaakt.[870] Volgens de Belgische regering is het niet altijd voldoende om nieuwe wetgeving enkel op de officiële wijze bekend te maken. Vaak is het noodzaak om aan de hand van aanvullende publiciteit – bijvoorbeeld in de vorm van brochures – de doelgroep waarop nieuwe wetgeving zich richt, in te lichten omtrent het bestaan van wetgeving.

Om te bewerkstelligen dat wetgeving door de normadressaten kan worden begrepen, is het van belang dat het taalgebruik dat in wetgeving wordt gehanteerd, eenvoudig is.[871] Het hanteren in wetteksten van bekende begrippen in plaats van onnodig juridisch-technisch jargon, vergroot het begrip. Eveneens dient bij het redigeren van wetgeving aandacht te worden besteed aan een transparante opbouw en structuur van de wet. Veelvuldige verwijzingen moeten daarbij worden vermeden, aldus de Belgische regering.

Het op bovenstaande wijze verduidelijken van wetteksten vereenvoudigt voor burgers het raadplegen van de inhoud van de wet. Naast het op deze wijze bevorderen van de leesbaarheid van wetgeving is het eveneens noodzakelijk dat wetgeving eenduidig én nauwkeurig wordt geformuleerd.[872] Alsdan kunnen eventuele onduidelijkheden, misverstanden en interpretatieproblemen omtrent de toepassing van een wet worden voorkomen. Dit kan onder meer worden bewerkstelligd door in wetgeving geen vage of dubbelzinnige formuleringen op te nemen en ervoor te zorgen dat wetgeving niet te vaak wordt gewijzigd.

Het vereiste dat wetgeving eenvoudig, duidelijk en toegankelijkheid moet zijn, stelt de Belgische regering overigens niet alleen aan wetgeving zelf, maar tevens aan alle daarbij behorende administratieve formaliteiten.[873]

Samenhang

Een ander kenmerk van goede wetgeving in de sfeer van duidelijkheid betreft de samenhang van wetgeving.[874] Wetgeving kan in de visie van de Belgische regering alleen dan als samenhangend worden gekwalificeerd, indien wetgeving onderdeel uitmaakt van een coherent wetgevingsbestand. Daarbij is het absolute noodzaak dat wetgeving ten opzichte van andere wet- en regelgeving géén

869. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 26.
870. Naar mijn mening impliceert het vereiste van toegankelijkheid volgens de Belgische regering dus eveneens het vereiste van kenbaarheid.
871. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 26.
872. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 26.
873. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 7.
874. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 24.

overlappingen of tegenstrijdigheden bevat. Wetgeving dient derhalve niet alleen intern consistent te zijn, maar dient ook op andere wetgeving te zijn afgestemd.[875]

Dat de in 2003 geformuleerde kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijk nog steeds hoog in het vaandel staat bij de Belgische regering, blijkt onder meer uit de in 2015 door deze regering uitgebrachte handleiding 'Stroomschema voor opmaak van regelgeving':

> *'Kwaliteitsvolle regelgeving voldoet aan volgende negen kenmerken:*
> *(…);*
> *6. eenvoudig, duidelijk en toegankelijk;'*[876]

De Belgische regering is overigens wel van mening dat goede wetgeving een zaak van iedereen is en verwacht daarom ook van burgers, bedrijven en organisaties om eveneens hun steentje bij te dragen aan de totstandkoming van goede wetgeving.[877]

7.2 VERENIGD KONINKRIJK

In 2013 heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk het zogenaamde 'Good Law'-project opgestart.[878] Doel van het project is om burgers te laten zien dat wetgeving met name ten behoeve van hen wordt gemaakt. Binnen het project worden makers van wetgeving, juridische specialisten én gebruikers van wetgeving samengebracht. Het uiteindelijke doel van het project is om burgers vertrouwen te geven in de wijze waarop wetgeving tot stand komt.

Directe aanleiding voor het initiëren van het project was het feit dat steeds meer burgers werden geconfronteerd met – complexer wordende – wetgeving. Een probleem dat daarbij werd geconstateerd is dat burgers het veelal moeilijk vinden om de voor hen relevante wetgeving te vinden. Als deze wetgeving al wordt gevonden, dan blijkt het voor burgers veelal moeilijk te zijn om wetgeving te begrijpen en in te zien welke verplichtingen wetgeving voor hen meebrengt.[879] Met name de omvang van de bestaande hoeveelheid, de versnipperde structuur, de frequentie van wijzigingen en de gedetailleerdheid van wetgeving blijken hieraan debet te zijn.

De diverse rapporten die in het kader van het 'Good Law'-project zijn uitgebracht en de informatie die op de website van dit project is opgenomen, geven een aardig beeld van wat in de ogen van de regering van het Verenigd Koninkrijk onder 'goede wetgeving' moet worden verstaan. Het uitgangspunt daarbij is dat wetgeving onder meer toegankelijk, samenhangend en duidelijk moet zijn:

875. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 24.
876. *Stroomschema voor opmaak van regelgeving*, beslissing Vlaamse regering, augustus 2015, p. 5.
877. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 9.
878. Bruikbare informatie met betrekking tot het 'Good Law'-project is met name te vinden op de daartoe gelanceerde website <www.gov.uk/good-law>.
879. *When Laws Become Too Complex, A review into the causes of complex legislation*, Office of the Parliamentary Counsel, Londen 2013, p. 1.

'Good law is necessary, effective, clear, coherent and accessible.'[880]

Hierna bespreek ik welke voorwaarden in deze rapporten aan wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.

7.2.1 Toegankelijke wetgeving

Binnen het 'Good Law'-project wordt in het kader van de duidelijkheid onder meer aandacht besteed aan de toegankelijkheid van wetgeving. In de rapporten die zijn verschenen, is evenwel niet een omschrijving te vinden onder welke voorwaarde wetgeving als – voldoende – toegankelijk kan worden gekwalificeerd. Eerder valt uit deze rapporten op te maken wanneer dit juist *niet* het geval is. Zo is wetgeving in elk geval niet toegankelijk, indien het voor burgers moeilijk is om feitelijke toegang tot voor hen relevante wetgeving te verkrijgen.[881] Daarnaast wordt wetgeving als ontoegankelijk beschouwd, indien de taal, stijl en structuur van de wet niet gebruiksvriendelijk is.

De toegankelijkheid van wetgeving wordt daarentegen juist bevorderd, indien de wetgever aanvullende informatie verstrekt die een toelichting op die wetgeving geeft en indien duidelijke aanwijzingen voor het toepassen van wetgeving worden verstrekt.[882]

Aan de hand van de door mij geraadpleegde rapporten kan worden geconcludeerd dat binnen het Verenigd Koninkrijk de eis van toegankelijke wetgeving zowel ziet op het feitelijk kunnen raadplegen van wetgeving, als op het daadwerkelijk kunnen begrijpen én kunnen toepassen van wetgeving.

7.2.2 Duidelijkheid

Wetgeving wordt binnen het 'Good Law'-project als 'duidelijk' gekwalificeerd, indien binnen een wettelijke regeling sprake is van een duidelijke structuur, dagelijks taalgebruik en een lay-out die de leesbaarheid ten goede komt. Dubbelzinnige en tegenstrijdige bepalingen brengen daarentegen de duidelijkheid in gevaar:[883]

'[RvdH: good legislation is] clear, as simple as possible, and well-integrated with other laws'[884]

Ten behoeve van het aspect van duidelijkheid moet wetgeving in bovenstaande visie dan ook onderling goed op elkaar worden afgestemd.[885] Een voor te stellen wettelijke regeling dient derhalve in overeenstemming te zijn met andere wetgeving zonder dat daarbij sprake is van overlappingen.[886]

880. When Laws Become Too Complex 2013, p. 1.
881. When Laws Become Too Complex 2013, p. 13.
882. When Laws Become Too Complex 2013, p. 13.
883. When Laws Become Too Complex 2013, p. 13.
884. When Laws Become Too Complex 2013, p. 11.
885. When Laws Become Too Complex 2013, p. 11.
886. When Laws Become Too Complex 2013, p. 13.

Binnen het 'Good Law'-project is de vraag aan de orde geweest of het ten behoeve van de wetgevingskwaliteit nodig is om een 'Code of legislative standards for good quality legislation' op te stellen.[887] Binnen het politieke speelveld zou namelijk consensus bestaan dat de oplossing om te komen tot betere wetgeving met name is gelegen in het formuleren van wetgevingskwaliteitseisen. Door de 'Political and Constitutional Reform'-commissie werd daarom geadviseerd om dergelijke eisen vast te leggen in een reglement. Dit reglement zou bindend moeten zijn voor regering en parlement. Op deze wijze zou kunnen worden bereikt dat gedurende het wetgevingsproces voldoende aandacht wordt besteed aan de kwaliteit van wetgeving en dan met name aan het aspect van duidelijkheid.[888]

De regering van het Verenigd Koninkrijk gaf evenwel aan niets te voelen voor een dergelijk reglement. Volgens haar voorzien de gebruikelijk uit te geven toelichtingen op wetgeving – de zogenaamde 'Explanatory Notes' – al in voldoende mate in de behoefte aan noodzakelijke informatie betreffende een wet en de toepassing hiervan. Bovendien zou een dergelijk reglement kunnen leiden tot een 'afvink'-cultuur. In een dergelijke situatie is het dan ook maar de vraag of de kwaliteit van wetgeving daadwerkelijk kan worden verzekerd, aldus de regering:

> *'The Government does not believe that a Code of Legislative Standards is necessary or would be effective in ensuring quality legislation. It is the responsibility of government to bring forward legislation of a high standard and it has comprehensive and regulary updated guidance to meet this objective. This is publicly available and can be used by parliamentarians in fulfilling their role of scrutinising legislation.'*[889]

De invulling van de eis van duidelijke wetgeving blijft binnen het Verenigd Koninkrijk derhalve beperkt tot hetgeen in de hiervoor aangehaalde rapporten is opgemerkt.

7.3 DUITSLAND

Zoals hiervoor reeds opgemerkt, dient Duitse wetgeving vanuit constitutioneel opzicht te voldoen aan de eis van duidelijkheid. Wetgeving die niet aan deze eis voldoet wordt in de regel door het Bundesverfassungsgericht – het Duitse constitutioneel hof – onverbindend verklaard. Zie daartoe ter illustratie de desbetreffende rechtsoverweging in zijn arrest van 23 oktober 1951. Het Bundesverfassungsgericht overwoog als volgt:

> *'Immerhin bleibt nach dieser Prüfung des Gesetzesinhalts die Tatsache bestehen, daß der - hier in Betracht kommende - wirkliche Gehalt der §§ 4, 5 und 10 des Gesetzes in der Formulierung der Bestimmungen nur sehr unvollkommen und nicht unmißverständlich zum Ausdruck gelangt. In extremen Fällen dieser Art könnte ein Gesetz nichtig sein, weil*

887. *Ensuring Standards in the Quality of Legislation*, rapport van 'The Political and Constitutional Reform Committee', Londen 2013, p. 18. Een dergelijke Code kan men min of meer vergelijken met de door het Nederlandse kabinet uitgebrachte nota Zicht op wetgeving.
888. Ensuring Standards in the Quality of Legislation 2013, p. 50.
889. *Ensuring standards in the quality of legislation: Government Response to the Committee's First Report of Session 2013-14 - Political and Constitutional Reform*, Londen 2013, punt 12.

> *es mit rechtsstaatlichen Grundsätzen - das Grundgesetz bekennt sich in Art. 20 Abs. 3 und 28 Abs. 1 ausdrücklich zu diesen Grundsätzen - unvereinbar ist.'*[890]

In hoeverre Duitse wetgeving voldoet aan de eis van duidelijkheid beoordeelt het Bundesverfassungsgericht (hierna: BvG) aan de hand van de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit.[891] Deze – ongeschreven – beginselen vloeien voort uit het rechtsstaatsbeginsel dat op zijn beurt weer besloten ligt in de Duitse grondwet.[892]

In de loop van de jaren heeft het BvG in zijn jurisprudentie de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit nader ingevuld. Uit deze jurisprudentie blijkt dat de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit in elk geval eisen dat burgers aan de hand van wettelijke regelingen hun rechtspositie zodanig moeten kunnen beoordelen dat zij hun gedrag hierop kunnen afstemmen:

> *'Das Gebot der Normenbestimmtheit und der Normenklarheit (…) soll die Betroffenen befähigen, die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung zu erkennen, damit sie ihr Verhalten danach ausrichten können.'*[893]

Uit deze rechtsoverweging lijkt te volgen dat de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit als één geheel moeten worden beschouwd. In de Duitse rechtsliteratuur worden de beginselen vaak aangehaald als afzonderlijke beginselen.[894] Het beginsel van Normenklarheit ziet daarbij dan veelal op de eis dat wetgeving duidelijk én niet tegenstrijdig is. Het beginsel van Normenbestimmtheit impliceert dat wetgeving nauwkeurig wordt geformuleerd.

Hierna bespreek ik welke invulling is gegeven aan de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit. Daartoe maak ik gebruik van een relevant arrest van het Bundesfinanzhof (de hoogste belastingrechter in Duitsland).[895] In dit arrest vat het Bundesfinanzhof (hierna: BFH) de door het BvG gegeven invulling van de beginselen namelijk samen én hanteert het BFH deze invulling bij het toetsen van een fiscaal wettelijke regeling aan de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit.[896] Het betrekken van andere uitspraken

890. BvG 23 oktober 1951, 2 BvG 1/151, r.o. 120.
891. Art. 93, lid 1, Grundgesetz.
892. Zie daartoe onder meer art. 20, lid 3, Grundgesetz dat luidt als volgt: *'Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden'*.
893. BvG 26 juli 2005, 1 BvR 782/94, r.o. 184.
894. C. Jehke, *Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht*, Duncker & Humblot, Berlijn 2005, p. 30.
895. BFH 6 september 2006, XI R 26/04. Het arrest betrof een in de Duitse inkomstenbelasting opgenomen verliesverrekeningsregeling die naar het oordeel van het BFH te complex was om belastingplichtigen de vereiste duidelijkheid te verschaffen. Opmerkelijk is dat in dit arrest de BFH voor de eerste keer oordeelt dat een fiscale regeling in strijd komt met de grondwettelijke beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit. Zie <www.steuerrat24.de/data/frei/y-verlustververfwidrig.htm>, geraadpleegd in 2016. Het BvG heeft in zijn uitspraak van 12 oktober 2010 het oordeel van het BFH met betrekking tot strijdigheid van de verliesverrekeningsregeling met de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit beoordeeld. Het BvG kwam evenwel niet toe aan een inhoudelijke beoordeling van het Vorlagebeschluß. Het BvG heeft het Vorlagebeschluß namelijk niet-ontvankelijk moeten verklaren, omdat het BFH de schending van de beginselen onvoldoende had gemotiveerd; BvG 12 oktober 2010, 2 BvL 59/06, r.o. 47.
896. Zie onderdeel II van het arrest.

afkomstig van Duitse rechters inzake dit leerstuk heeft dan ook weinig toegevoegde waarde. Dergelijke uitspraken zal ik dan ook niet in mijn onderzoek betrekken.

7.3.1 Duidelijkheid omtrent rechtspositie

Het BvG hanteert in zijn jurisprudentie als uitgangspunt dat normadressaten aan de hand van een wettelijke regeling de rechtsgevolgen van hun activiteiten moeten kunnen voorspellen.[897] In de visie van het BvG kan wetgeving aan deze eis voldoen, indien normadressaten duidelijkheid omtrent de rechtsgevolgen kunnen verkrijgen aan de hand van een systematische behandeling en uitleg van de desbetreffende wettelijke regeling.[898] Daartoe is het volgens het BvG noodzakelijk dat wetgeving systematisch wordt opgebouwd.[899] Dat impliceert dat de wetgever bij het redigeren van wetgeving acht slaat op een juiste en duidelijke verwijzingstechniek naar aangrenzende wet- en regelgeving.[900] Om vervolgens tegenstrijdigheden binnen wetgeving te voorkomen dient daarnaast wetgeving eveneens op elkaar te worden afgestemd.

Naast het aspect van samenhang moet wetgeving – met het oog op de vereiste duidelijkheid – nauwkeurig worden geformuleerd.[901] Nauwkeurige formulering is met name van belang, indien de rechtsgevolgen van wetgeving ingrijpender zijn. Het aspect van nauwkeurigheid impliceert volgens het BvG dat de wetgever terughoudend moet zijn met het opnemen van open en vage normen in wettelijke bepalingen.

De duidelijkheid van wetgeving wordt eveneens gediend met het vergroten van de leesbaarheid. Het is daartoe noodzakelijk om wettelijke bepalingen beknopt te formuleren. Bovendien draagt een duidelijke zinsopbouw binnen een wettekst bij aan de leesbaarheid en daarmee aan de duidelijkheid van wetgeving.[902]

Overigens dient de wet zelf aan normadressaten de vereiste duidelijkheid te verschaffen. Het BvG staat daarom ook niet toe dat bijvoorbeeld de toelichting op een wettelijke regeling in deze duidelijkheid voorziet.[903] Deze laatste aan wetgeving te stellen voorwaarde vind ik opmerkelijk. Men zou toch verwachten dat burgers gebaat zijn bij een toelichting op een complexe regeling, waarin duidelijkheid wordt geboden omtrent toepassing en uitwerking van de regeling.

897. BvG 26 juli 2005, 1 BvR 782/94, r.o. 184.
898. Onder meer BvG 3 maart 2004, 1 BvF 3/92, r.o. 107.
899. BvG 12 oktober 2010, 2 BvL 59/06, r.o. 64.
900. BFH 6 september 2006, r.o. 42, 45, 47, 50 en 51.
901. Onder meer BvG 9 april 2003, 1 BvL 1/01, r.o. 56 en BvG 3 maart 2004, 1 BvF 3/92, r.o. 106.
902. BFH 6 september 2006, r.o. 40.
903. BFH 6 september 2006, r.o. 54.

7.3.2 Fiscale wetgeving

De invulling van de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit – zoals door het BvG gegeven – zijn onverkort van toepassing op belastingwetgeving. Echter gegeven het ingrijpende karakter van belastingheffing stelt het BvG wel aanvullende eisen aan fiscale wetgeving op het punt van duidelijkheid.

In de visie van het BvG is het uitgangspunt dat de betekenis van fiscale rechtsnormen door de belastingplichtige zelf moeten kunnen worden opgemaakt aan de hand van de tekst van de wet. Dit betekent dan ook dat in de desbetreffende wettekst de belastbare feiten en daaraan verbonden rechtsgevolgen duidelijk moeten staan omschreven.[904] Voor die situaties waarin een belastingplichtige zich gewoonlijk laat bijstaan door een (fiscaal) adviseur, staat het BvG evenwel toe dat de fiscale wettekst zodanig mag worden geformuleerd dat deze in elk geval voor de adviseur duidelijk is en kan worden begrepen.[905] Het BvG lijkt hier dus rekening te houden met de status van de gebruiker van belastingwetgeving.

De eis van nauwkeurige formulering – zoals hiervoor in paragraaf 7.3.1 besproken – impliceert voor fiscale wetgeving dat in de wettekst belastbare feiten niet alleen duidelijk, maar ook nauwkeurig worden omschreven. Een belastingplichtige moet aan de hand van de wet bij voorbaat de door hem verschuldigde belasting kunnen berekenen. Deze eis – 'Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten' – vloeit volgens het BvG rechtstreeks voort uit het rechtszekerheidsbeginsel.[906] Het in een fiscale wettelijke bepaling opgenomen belastbaar feit dient daarom ook in voldoende mate te worden bepaald én begrensd.[907]

Het door het BvG gehanteerde uitgangspunt dat een burger aan de hand van wetgeving zijn rechtspositie moet kunnen bepalen, stemt grotendeels overeen met het doel van het stellen van de Nederlandse kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. De door het BvG aan de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit gegeven invulling is daarom zonder meer bruikbaar voor een nadere invulling van de Nederlandse kwaliteitseis.

7.4 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op de wijze waarop in de ons omringende landen de eis van duidelijke (fiscale) wetgeving is ingevuld. Geconcludeerd kan worden dat de in deze landen daarbij aan wetgeving gestelde eisen nagenoeg – op enkele nuanceringen na – overeenkomen met de eisen die ik gedurende mijn onderzoek in de literatuur en jurisprudentie ben tegengekomen. Alleen voor zover de in België, het Verenigd Koninkrijk en/of Duitsland gestelde eisen een nuancering bevatten ten opzichte van de eerder gevonden eisen, acht ik deze bruikbaar voor een nadere invulling van de kwaliteitseis. Het gaat dan om de volgende aan wetgeving te stellen eisen:

904. BFH 6 september 2006, r.o. 30.
905. BFH 6 september 2006, r.o. 30.
906. Onder meer BvG 8 maart 1983, 2 BvL 27/81, r.o. 38.
907. Onder meer BvG 10 oktober 1961, 2 BvL 1/59, r.o. 19.

– in het geval van fiscaal wettelijke regelingen: de wettelijke regeling is zodanig geformuleerd dat belastingplichtigen aan de hand van fiscale wetgeving bij voorbaat de door hen verschuldigde belasting kunnen berekenen;
– indien wettelijke regelingen regelgevende bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de omstandigheden en de voorwaarden waaronder overheidsorganen regels mogen stellen zijn nauwkeurig geformuleerd;
– wettelijke regelingen zijn systematisch opgebouwd;
– wettelijke regelingen zijn onderling zodanig op elkaar afgestemd dat er sprake is van een samenhangend wetstelsel;
– de formulering van wettelijke regelingen is afgestemd op de gebruiker van de regeling;
– wettelijke regelingen worden nader toegelicht waarbij aanwijzingen worden gegeven hoe de desbetreffende regeling moet worden toegepast.

Ten slotte merk ik op dat het doorgenomen onderzoeksmateriaal interessante gezichtspunten oplevert omtrent de wijze waarop in de ons omringende landen wordt omgegaan met het vraagstuk van wetgevingskwaliteit.

Zo laat het in het Verenigd Koninkrijk gelanceerde 'Good Law'-project zien dat het van belang is om burgers te betrekken bij het proces van het tot stand brengen van kwalitatief betere wetgeving. Dit vindt overigens ook in Nederland plaats in het kader van de consultaties over wetsvoorstellen. Binnen dat kader kunnen burgers hun ideeën over nieuwe wetgeving kenbaar maken. Een van de doelen van deze wijze van consultatie is om hiermee de kwaliteit van wetgeving te verbeteren.[908]

Daarnaast is het interessant om te zien dat in Duitsland de rechterlijke macht – anders dan de Nederlandse – wel mag waken over de kwaliteit van wetgeving en aan wetgeving – op straffe van onverbindendheid – voorwaarden mag stellen in het kader van de rechtszekerheid.

908. N.M.A van Kreveld 2016, p. 78.

8 *Samenvatting en conclusies*

8.1 BEOOGD DOEL VAN HET ONDERZOEK

Belastingheffing is te beschouwen als een inbreuk op het eigendomsrecht van burgers. Vanuit het rechtszekerheidsbeginsel wordt aan fiscale wetgeving daarom ook de eis gesteld dat fiscale regelingen burgers duidelijkheid moeten bieden omtrent hun fiscale rechtspositie.[909] Niet alleen om te kunnen beoordelen of belastingheffing op een rechtmatige wijze plaatsvindt, maar vooral om het burgers mogelijk te maken zicht te krijgen op de financiële gevolgen van hun (voorgenomen) handelingen. Dit vergt fiscale wetgeving die duidelijk is én door burgers kan worden begrepen.

Het belang van duidelijke wetgeving is onlangs nog eens door de Hoge Raad benadrukt.[910] In de visie van de Hoge Raad is goede, evenwichtige maar vooral duidelijke wetgeving een groot goed binnen een rechtstaat. De Hoge Raad heeft te kennen gegeven om daarom ook in de toekomst vaker signalen te geven als hij bij de behandeling van zaken tekortkomingen in (de kwaliteit van) wetgeving constateert.

Dat het allesbehalve eenvoudig is om fiscale wetgeving voor burgers duidelijk te doen zijn, wordt bevestigd door de vaak gehoorde klachten over de complexiteit van het huidige fiscale stelsel.[911] In hoofdstuk 1 heb ik uiteengezet dat deze klachten onder meer inhouden dat fiscale wetgeving moeilijk te doorgronden is vanwege het gebrek aan samenhang tussen de verschillende fiscale regels. Voorts wordt erover geklaagd dat fiscale wetgeving feitelijk onleesbaar is door de gedetailleerdheid van normstellingen. Niet alleen voor de burgers, maar ook voor de Belastingdienst zelf en de rechterlijke macht zou het vaak niet meer helder zijn op welke wijze fiscale regelingen moeten worden toegepast. In dat kader kan bijvoorbeeld worden gewezen op de veelheid aan regelingen die in de Wet IB 2001 zijn opgenomen rondom de aftrek van eigen-woningrente.[912]

De klachten omtrent de kwaliteit van fiscale wetgeving zijn overigens niet iets van de laatste tijd. Zo beklaagde Hofstra zich reeds in 1947 over de matige kwa-

909. Fuller 1969, p. 63.
910. Zie <www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Hoge-Raad-der-Nederlanden/Nieuws> geraadpleegd op 6 september 2017.
911. In paragraaf 1.1 heb ik een aantal veelvoorkomende klachten rondom het belastingstelsel besproken.
912. Art. 3.119a t/m art. 3.121 Wet IB 2001.

liteit van het toentertijd geldende fiscale stelsel.[913] In de ogen van Hofstra stond het fiscale wetgevingsbestand bol van ingewikkelde fiscale regelingen die het belastingplichtigen feitelijk onmogelijk maakten om bijvoorbeeld op juiste wijze hun aangifteformulier voor de inkomstenbelasting in te vullen.

Maar met name de tsunami aan wet- en regelgeving in de loop van de jaren zeventig leidde tot het ontstaan van een ingewikkeld en onsamenhangend wetgevingsbestand.[914] De overheid kon de kritiek rondom de kwaliteit van wetgeving ook niet langer naast zich neer leggen en moest op korte termijn actie ondernemen. Dit vergde onder meer het nemen van maatregelen met het oog op het terugdringen van de complexiteit van het wetgevingsbestand en daarnaast maatregelen ter verbetering van de kwaliteit van wetgeving.[915] Een voorbeeld van een maatregel daartoe op fiscaal terrein betrof het instellen van de Commissie-Oort.[916] Deze commissie kreeg als opdracht om de mogelijkheden tot vereenvoudigen van een aantal fiscale wetten in kaart te brengen.

De vraag die ik in mijn onderzoek heb gesteld is in hoeverre de diverse door de overheid genomen maatregelen op het punt van duidelijkheid beantwoorden aan de eis van duidelijkheid. Deze eis – voortvloeiend uit het rechtszekerheidsbeginsel – impliceert dat wettelijke regelingen zodanig worden opgebouwd en geformuleerd dat wetgeving burgers oriëntatiepunten biedt om hun rechtspositie in voldoende mate te kunnen bepalen. Het stellen van deze voorwaarden aan wetgeving is met name van belang ten aanzien van wetgeving waarbij aan burgers (financiële) verplichtingen worden opgelegd. Een in mijn ogen zeer belangrijke maatregel daartoe – die weliswaar niet specifiek zag op fiscale wetgeving, maar op wetgeving in het algemeen – betrof het uitbrengen van de nota Zicht op wetgeving door het kabinet-Lubbers III. In deze nota werd ten aanzien van wetgeving een aantal kwaliteitseisen (beginselen van behoorlijke wetgeving) geformuleerd.[917] Deze kwaliteitseisen vonden hun grondslag in het rechtszekerheidsbeginsel. Een van deze kwaliteitseisen zag in het bijzonder op het aspect van duidelijkheid van wetgeving, te weten de eis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Door deze kwaliteitseis aan wetgeving te stellen, beoogde het kabinet-Lubbers III te bewerkstelligen dat degenen die met wetgeving worden geconfronteerd – niet alleen burgers, maar ook de uitvoerende instanties en de rechterlijke macht – duidelijk voor ogen kregen wat de wetgever met bepaalde wetgeving beoogt te bereiken. Daarmee samenhangend moet duidelijke wetgeving ophelderen wat burgers ingevolge wetgeving mogen, dan wel moeten doen of juist moeten nalaten.[918] Het formuleren van deze kwaliteitseis kan derhalve ook worden beschouwd als een door de overheid gegeven invulling aan de eis van duidelijkheid. Om de in de nota opgenomen wetgevingskwaliteitseisen in de praktijk te kunnen toepassen, moesten deze

913. H.J. Hofstra, 'Eenvoud in de belastingheffing', De Naamlooze Vennootschap, december 1947, p. 141-144, zoals besproken in paragraaf 1.1.
914. Zie paragraaf 1.1.
915. Zie voor een overzicht van de daartoe genomen maatregelen paragrafen 2.2 en 2.3.
916. Zicht op eenvoud 1986, p. 15.
917. Ik heb de nota Zicht op wetgeving behandeld in paragraaf 2.2. De daarin geïntroduceerde kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid heb ik besproken in paragraaf 2.4.
918. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.

nader worden uitgewerkt. Deze uitwerking heeft plaatsgevonden in de Aanwijzingen voor de regelgeving.[919]

Uit mijn analyse van de in de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen voorschriften blijkt dat de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid in elk geval voor fiscale wetgeving onvoldoende is uitgewerkt.[920] Niet kan worden gezegd dat de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving wetgevingsjuristen die handvatten bieden waaraan zij kunnen beoordelen in hoeverre een fiscale regeling voldoet aan de vanuit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende eis van duidelijkheid. Weliswaar schrijft bijvoorbeeld aanwijzing 2.8 voor dat voorkomen moet worden dat doelgroepen van wetgeving onduidelijk worden afgebakend. Of stelt aanwijzing 5.44 dat wettelijke bepalingen waarin een – bestuurlijke – sanctie is opgenomen nauwkeurig moeten worden geformuleerd. Echter, een voorschrift waarin vervolgens wordt voorgeschreven op welke wijze deze duidelijkheid respectievelijk nauwkeurigheid binnen een wettelijke normstelling kan worden gerealiseerd, ontbreekt. Een dergelijk voorschrift zou evenwel onder meer de duidelijkheid van art. 10, lid 1, Wet op de loonbelasting 1964 ten goede zijn gekomen.[921] De in dit wetsartikel opgenomen definitie van het begrip 'loon' is namelijk zo ruim dat daaronder bijvoorbeeld ook de zogenoemde intermediaire vergoedingen lijken te vallen.[922] Uit de parlementaire geschiedenis blijkt evenwel dat dergelijke vergoedingen juist van het loonbegrip zijn uitgezonderd. Deze uitzondering vindt geen uitdrukking in de tekst van het wetsartikel. Noch biedt art. 10 Wet op de loonbelasting 1964 aanknopingspunten aan de hand waarvan een inhoudingsplichtige werkgever kan beoordelen of betaalde kostenvergoedingen al dan niet onbelast kunnen worden verstrekt. Zodoende biedt art. 10 Wet op de loonbelasting 1964 belastingplichtigen – en inhoudingsplichtigen – niet die duidelijkheid die het kabinet-Lubbers III met het stellen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor ogen stond.

Het is uiteraard heel goed mogelijk dat de overheid op een andere wijze de eis van duidelijkheid had ingevuld dan in de Aanwijzingen voor de regelgeving. Ik heb daarom ook onderzocht of dit inderdaad het geval mocht zijn.[923] Daartoe heb ik onder meer documenten geanalyseerd betreffende het door de centrale overheid gevoerde wetgevingsbeleid, evenals documenten die de lagere overheden hebben opgesteld met het oog op de duidelijkheid van – lagere – regelgeving. Aan de hand van mijn analyse kom ik tot de conclusie dat de in deze documenten opgenomen voorschriften nagenoeg overeenkwamen met de in de Aanwijzingen

919. *Aanwijzingen voor de regelgeving*, circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230. De laatste versie is vastgesteld bij besluit van de Minister-President van 22 december 2017, nr. 3215945.
920. Tot die conclusie ben ik gekomen in paragraaf 2.5.
921. In paragraaf 2.5 heb ik aan de hand van dit wetsartikel geïllustreerd dat de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving tekortschieten op het punt van het geven van voorschriften ten behoeve van de duidelijkheid van fiscale wetgeving.
922. Intermediaire kosten zijn kosten van de werkgever die door de werknemer worden voorgeschoten en vervolgens
door de werkgever worden terugbetaald.
923. Zie paragraaf 2.4.7

voor de regelgeving opgenomen voorschriften en mitsdien evenmin in voldoende mate een invulling van de eis van duidelijkheid bevatten.

Mijn conclusie is dat tot op heden – in elk geval voor fiscale wetgeving – de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid onvoldoende is uitgewerkt. De huidige in de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen voorschriften kunnen onvoldoende bijdragen aan de uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid en daarmee dus evenmin aan de totstandkoming van duidelijke fiscale wetgeving.

Gegeven het ingrijpende karakter van belastingheffing op de financiële bestedingsvrijheid van burgers, is het een absolute 'must' dat fiscale wetgeving burgers duidelijkheid biedt over de fiscale gevolgen van hun (voorgenomen) handelingen. Omwille van deze duidelijkheid – en daarmee ook zekerheid – is het noodzakelijk dat reeds gedurende het wetgevingsproces een inschatting kan worden gemaakt op welke wijze de normstelling en het normbereik van fiscale regelingen kunnen worden verduidelijkt.[924] Hierin ligt naar mijn mening dan ook besloten dat de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving op het punt van duidelijkheid moeten worden aangevuld. Aan de hand van de bevindingen van mijn onderzoek doe ik daartoe een voorstel. Met deze aanvulling beoog ik wetgevingsjuristen – maar ook de overige deelnemers aan het wetgevingsproces (de Raad van State, het parlement en belangenorganisaties) – praktische handvatten te bieden om fiscale wetgeving beter op het aspect van duidelijkheid te kunnen beoordelen.

8.2 METHODE VAN ONDERZOEK

Om te kunnen komen met een dergelijke – in de wetgevingspraktijk bruikbare – aanvulling op de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving heb ik eerst onderzocht op welke wijze de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor wetgeving moet worden ingevuld. Daartoe heb ik diverse rechtsbronnen doorgenomen en geanalyseerd.[925] Daarbij heb ik mij voornamelijk gericht op die bronnen waarin vanuit het rechtszekerheidsbeginsel eisen aan (fiscale) wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.[926] Zo komt bijvoorbeeld in de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens veelvuldig het aspect van duidelijkheid betreffende fiscale wetgeving aan de orde. De reden om juist vanuit het rechtszekerheidsbeginsel op zoek te gaan naar een invulling hangt samen met het feit dat – zoals hiervoor

924. Daarnaast kunnen de uit dit onderzoek voortvloeiende bevindingen ook bruikbaar zijn voor de rechtspraak in het kader van toetsing van (fiscale) regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel. De mogelijkheden tot rechterlijke toetsing heb ik besproken in paragraaf 4.2.
925. De bronnen die ik heb geraadpleegd om te kunnen komen tot een nadere invulling zijn de (fiscale) rechtsliteratuur (hoofdstuk 3), jurisprudentie (hoofdstuk 4), wetgevingsadviezen (hoofdstuk 5) en andere documenten inzake wetgevingskwaliteit (hoofdstukken 6 en 7).
926. Uiteraard zijn ook andere methoden van onderzoek denkbaar om te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Zo zou de jurisprudentie waarin (fiscaal) wettelijke bepalingen worden uitgelegd, kunnen worden geanalyseerd om te kijken welke wetselementen met name tot onduidelijkheden leiden. Of een onderzoek naar die fiscale wetgeving waarover de staatssecretaris juist ten behoeve van de duidelijkheid omtrent de toepassing wetsinterpreterende besluiten heeft uitgebracht.

reeds aangeduid – de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid op dit beginsel is geënt.[927]

Binnen mijn onderzoek vormt het pluriforme karakter van het rechtszekerheidsbeginsel een aandachtspunt. Het rechtszekerheidsbeginsel laat zich immers min of meer als een containerbegrip kwalificeren.[928] Afhankelijk van de context waarin het beginsel aan de orde komt, wordt daaraan – met name in de literatuur – steeds een andere invulling gegeven. Ik heb ervoor gekozen om in mijn onderzoek niet uitgebreid in kaart te brengen op welke verschillende wijzen het rechtszekerheidsbeginsel is ingevuld. Ik heb alleen die bronnen in mijn onderzoek opgenomen waarbij de duidelijkheid omtrent (i) de fiscale rechtspositie en (ii) de voorzienbaarheid van belastingheffing – als aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel – centraal staan.[929] Het zijn immers ook deze twee aspecten die centraal staan in de hedendaagse kritiek met betrekking tot de complexiteit van ons fiscale stelsel.

Alvorens mijn onderzoeksbevindingen samen te vatten en een voorstel tot een aanvulling op de Aanwijzingen voor de regelgeving te presenteren, bespreek ik hierna eerst de soort rechtsbronnen die ik in het kader van mijn onderzoek heb geanalyseerd.

Literatuur
Allereerst heb ik de literatuur onderzocht waarin de kwaliteit van wetgeving op het punt van duidelijkheid centraal staat.[930] Daarbij heb ik in kaart gebracht welke betekenissen in de literatuur aan de afzonderlijke begrippen eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid zijn gegeven.[931] Het valt mij daarbij op dat de aan deze begrippen gegeven invullingen niet eenduidig zijn. Zo ziet bijvoorbeeld het begrip 'eenvoud' zowel op de leesbaarheid van de wettekst als op de mogelijkheid om inzicht te verkrijgen in de werking van een wettelijke regeling.[932] Dit gebrek aan een eenduidige invulling komt overigens ook naar voren uit mijn onderzoek naar de literatuur betreffende de beginselen van behoorlijke wetgeving (zie hierna).[933] Het gebrek aan eenduidigheid betekent overigens niet dat in de literatuur geen wetgevingseisen zijn te vinden die bruikbaar zijn voor mijn onderzoek. Integendeel, zo wordt bijvoorbeeld als eis gesteld dat wettelijke normstellingen volledig dienen te zijn en logisch moeten zijn opgebouwd.[934] Een andere bruikbare eis ziet op het aspect van nauwkeurigheid. In de literatuur wordt betoogd dat het ten behoeve van de duidelijkheid van belang is dat wettelijke normstellingen zo nauwkeurig mogelijk moeten worden geformuleerd. Daarentegen wordt er wel voor gewaarschuwd dat een normstelling niet zo nauwkeurig mag worden geformuleerd dat de duidelijkheid van de regeling

927. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 15.
928. Zie daartoe paragraaf 1.2.
929. De keuze daartoe heb ik nader gemotiveerd in paragraaf 1.2.
930. Ik heb mij daarbij beperkt tot met name de Nederlandstalige literatuur.
931. Paragraaf 3.2.
932. Zie daartoe paragraaf 3.2.1.
933. In paragraaf 3.3 heb ik onderzocht voor zover deze beginselen gelijkenis vertonen met de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.
934. Paragraaf 3.2.2.

daardoor juist in gevaar komt.[935] Dat aan deze waarschuwing in de wetgevingspraktijk niet altijd gehoor wordt gegeven, blijkt bijvoorbeeld uit de verschillende in de Wet Vpb 1969 opgenomen regelingen omtrent de aftrekbaarheid van rente.[936]

In mijn onderzoek heb ik eveneens de literatuur verwerkt waarin specifiek wordt ingegaan op de eisen die vanuit het legaliteitsbeginsel – als uitvloeisel van het rechtszekerheidsbeginsel – aan wetgeving op het punt van duidelijkheid worden gesteld.[937] Duidelijkheid omtrent de rechtspositie is immers vooral dan van belang, indien sprake is van wetgeving waarbij de overheid handhavend optreedt.[938] In mijn onderzoek ben ik in het bijzonder ingegaan op de vraag in hoeverre het fiscale legaliteitsbeginsel – zoals gecodificeerd in art. 104 Gw – daartoe aanvullende eisen aan fiscale wetgeving stelt.[939] Ik vond het daarbij opmerkelijk dat de eisen die daartoe aan fiscale wetgeving worden gesteld niet zo stringent zijn als mag worden verwacht gegeven het ingrijpende karakter van belastingheffing. Zo acht de literatuur het toelaatbaar dat fiscale normstellingen minder nauwkeurig – en daardoor ook vaak minder duidelijk – worden geformuleerd. Dit om te effectueren dat fiscale regelingen in de toekomst ook kunnen worden toegepast op aanvankelijk onvoorziene situaties.[940] Daarbij moet in het bijzonder worden gedacht aan antimisbruikbepalingen die veelal ruim zijn geformuleerd door het opnemen van termen, zoals 'rechtens dan wel in feite, direct of indirect'.[941]

Uit mijn literatuuronderzoek zijn eveneens eisen naar voren gekomen die weliswaar de leesbaarheid van wetgeving kunnen verbeteren – bijvoorbeeld het hanteren van een bondige, heldere en zakelijke schrijfstijl – maar die mijns inziens niet het inzicht in de werking van een wettelijke regeling kunnen vergroten. Deze heb ik daarom ook niet verwerkt in de door mij te geven invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Tijdens mijn onderzoek stuitte ik op literatuur waarin wordt beschreven op welke wijze in, België, het Verenigd Koninkrijk en Duitsland wordt omgegaan met de kwaliteit van wetgeving. Ofschoon mijn onderzoek zich richt tot de Nederlandse (fiscale) wetgeving leek het mij nuttig om kennis te nemen van de ontwikkelingen in die landen op het punt van duidelijkheid van wetgeving.[942] Uit de daartoe geraadpleegde literatuur bleek dat de in deze landen aan wetgeving te stellen eisen nagenoeg overeenkomen met de eisen die in de Nederlandse literatuur aan wetgeving op het punt van duidelijkheid worden gesteld.

935. Paragraaf 3.4.2.1.
936. Ik doel daarbij bijvoorbeeld op art. 10a Wet Vpb 1969.
937. Ik heb de desbetreffende literatuur besproken in paragraaf 3.4.
938. Daarbij moet bijvoorbeeld aan strafwetgeving worden gedacht, maar ook aan fiscale wetgeving die feitelijk het optreden van de Belastingdienst dicteert.
939. Paragrafen 3.4.3.2 t/m 3.4.3.4.
940. Paragraaf 3.4.3.1.
941. Zie bijvoorbeeld art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001 evenals art. 10a Wet Vpb 1969.
942. De desbetreffende literatuur heb ik besproken in hoofdstuk 7.

Jurisprudentie
Een andere voor mijn onderzoek bruikbare rechtsbron vormt de jurisprudentie waarin het rechtszekerheidsbeginsel aan de orde komt. Zo heb ik aan de hand van de nationale jurisprudentie in kaart gebracht welke eisen de Nederlandse rechter aan regelgeving stelt op het punt van duidelijkheid.[943] Dergelijke eisen zijn met name te vinden in de jurisprudentie waarin lagere regelgeving – direct – aan het rechtszekerheidsbeginsel wordt getoetst.[944] Daarnaast was bruikbaar materiaal te vinden in die rechterlijke uitspraken waarin regelingen worden getoetst aan het legaliteitsbeginsel.[945]

Uit mijn jurisprudentieonderzoek volgt de eis dat wetgeving duidelijk en nauwkeurig moet worden geformuleerd. Evenwel – omwille van een juiste toepassing van wettelijke regelingen – staat dezelfde jurisprudentie het toe dat wettelijke normstellingen ruimer, dan wel 'vager' mogen worden geformuleerd.[946] Ik merk op dat deze jurisprudentie in het bijzonder ziet op toetsing van wetgeving aan het in art. 1 Sr gecodificeerde – strafrechtelijke – legaliteitsbeginsel. De hieruit voortvloeiende verfijning van de eis van nauwkeurigheid geldt derhalve niet zonder meer voor het in art. 104 Gw gecodificeerde fiscale legaliteitsbeginsel. Sterker nog, uit de jurisprudentie waarin fiscale – lagere – regelgeving wordt getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel blijkt dat belastingheffing niet kan plaatsvinden op basis van onduidelijke regelgeving. Ingevolge deze jurisprudentie moet fiscale wetgeving duidelijk én nauwkeurig worden geformuleerd. Daarentegen kan worden ingebracht dat de belastingkamer van de Hoge Raad – indien het grondwettelijk toetsingsverbod niet zou bestaan – naar alle waarschijnlijkheid eveneens voor fiscale wetgeving een ruimere wettelijke normstelling zou toestaan. Het valt niet in te zien dat de Hoge Raad voor het belastingrecht anders zou oordelen dan voor het strafrecht. Op beide rechtsgebieden wordt immers een inbreuk gemaakt op grondrechten, te weten het eigendomsrecht respectievelijk het recht van vrijheid.

Voor mijn onderzoek waren tevens waardevol de uitspraken afkomstig van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie.[947] Uit deze jurisprudentie volgt bijvoorbeeld dat van ondernemers wordt verwacht dat zij zich laten informeren of bepaalde wetgeving op hun situatie van toepassing is en zo ja, welke rechtsgevolgen deze wetgeving voor hen meebrengt.[948] De eis van duidelijke wetgeving impliceert

943. Ik heb mij daarbij beperkt tot twee onderdelen van de jurisprudentie, te weten toetsing van lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel (paragraaf 4.3) en toetsing van wetgeving aan wettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd (paragraaf 4.4). Deze beperking hangt samen met het toetsingsverbod ex art. 120 Gw. Dit artikel verbiedt immers dat formeel wettelijke bepalingen – rechtstreeks – worden getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel.
944. De desbetreffende jurisprudentie heb ik besproken in paragraaf 4.3.
945. Zie paragraaf 4.4. De beperking tot deze twee onderdelen van de nationale jurisprudentie hangt samen met het toetsingsverbod ex art. 120 Gw. Dit artikel verbiedt immers dat formeel wettelijke bepalingen worden getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel. Het gaat hier om het gecodificeerde legaliteitsbeginsel.
946. Paragraaf 4.4.1.
947. Deze jurisprudentie – die eveneens van invloed is op ons nationaal rechtsbestel – heb ik onderzocht in de paragrafen 4.5 en 4.6.
948. Zie daartoe de jurisprudentie die ik in de paragrafen 4.5.4.1 en 4.6.1 heb besproken.

kennelijk dus eveneens dat van de gebruiker van wetgeving mag worden verwacht inspanningen te verrichten om doel, reikwijdte en de toepassing van een wettelijke regeling te achterhalen. Betoogd kan worden dat hiermee de verplichting van de wetgever om duidelijke wetgeving te maken lijkt te zijn teruggebracht, indien de desbetreffende wetgeving ziet op een bepaalde groep van normadressaten.

Wetgevingsadviezen, wetgevingscommentaren en overige documenten
Een andere bruikbare bijdrage aan de nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid wordt gevormd door adviezen en commentaren rondom voorgestelde wetgeving. Zo hanteert de Afdeling advisering van de Raad van State ten behoeve van zijn wetgevingsadviserende taak een toetsingskader.[949] Dit toetsingskader is waardevol gebleken voor mijn onderzoek, omdat in dit toetsingskader aan voorgestelde wetgeving eisen worden gesteld op het punt van duidelijkheid. Zo moeten in de memorie van toelichting op een fiscaal wetsvoorstel cijfervoorbeelden zijn opgenomen, die het inzicht in de werking van een ingewikkelde fiscale regeling ten behoeve van belastingplichtigen vergroten.[950]

Ten behoeve van mijn onderzoek heb ik eveneens de commentaren geraadpleegd op fiscale wetsvoorstellen afkomstig van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.[951] Uit dit deel van mijn onderzoek is gebleken dat de commissie weliswaar veel aandacht besteedt aan het aspect van duidelijkheid, maar daartoe slechts een gering aantal voorwaarden stelt.[952]

Ten slotte heb ik in mijn onderzoek de documenten betrokken die in het kader van de kwaliteit van wetgeving zijn uitgebracht door instellingen van de Europese Unie en door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.[953] Ook binnen dit internationale kader heeft de eis van duidelijkheid in de loop van de jaren handen en voeten gekregen. Zowel vanuit EU-perspectief als vanuit OESO-perspectief kan van duidelijke wetgeving worden gesproken, indien wetgeving zodanig duidelijk en ondubbelzinnig is geformuleerd, dat deze door burgers en ondernemingen gemakkelijk kan worden begrepen.[954]

8.3 BEVINDINGEN VAN DIT ONDERZOEK

Uit de door mij verrichte analyse van de hiervóór vermelde bronnen blijkt dat het aspect van duidelijkheid van (fiscale) wetgeving – anders dan door de

949. Dit toetsingskader heb ik geanalyseerd in de paragrafen 5.2.1 t/m 5.2.6.
950. Zie paragraaf 5.2.6.
951. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs is de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland. De Commissie Wetsvoorstellen binnen deze beroepsvereniging geeft al meer dan 25 jaar gedegen commentaren op fiscale wetsvoorstellen en heeft hiermee een grote reputatie verworven.
952. Zie daartoe paragraaf 5.3.4.
953. Hoofdstuk 6.
954. Paragraaf 6.3.

overheid zelf – reeds in een bepaalde mate is uitgewerkt. Deze uitwerking – en dan met name de daarbij aan wetgeving te stellen eisen – is bruikbaar om te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. De uit mijn analyse voortkomende wetgevingseisen laten zich indelen in de volgende categorieën:

a. eisen omtrent de formulering van normstellingen;
b. eisen omtrent de opbouw van het wettelijk stelsel;
c. eisen omtrent de hoedanigheid van normadressaten;
d. eisen omtrent de toelichting op een wettelijke regeling.

Hierna zal ik deze categorieën eisen kort uitwerken.

Ad a) eisen omtrent de formulering van normstellingen
Uit mijn onderzoek vloeit onder meer als eis voort dat – met het oog op de vereiste duidelijkheid van wetgeving – normstellingen volledig, eenduidig en niet abstract moeten worden geformuleerd.[955] Aan deze eis kan bijvoorbeeld niet worden voldaan, indien in een wettelijke normstelling ruim geformuleerde criteria zijn opgenomen. [956] Daarbij moet – voor specifiek fiscale wetgeving – bijvoorbeeld worden gedacht aan criteria zoals 'feitelijk functioneert' of 'rechtens dan wel in feite direct of indirect', zoals opgenomen in art. 10 respectievelijk art. 10a Wet Vpb 1969.

Een van de redenen waarom fiscale regelingen vaak in gedetailleerdheid verzanden, houdt verband met de wens van de wetgever om mogelijk misbruik van een regeling te voorkomen.[957] Dit zien wij bijvoorbeeld terug in de antimisbruikbepalingen, zoals opgenomen in art. 10a Wet Vpb 1969. Uit mijn onderzoek blijkt dat het daartoe helemaal niet noodzakelijk is om gedetailleerde – en daardoor onduidelijke – regelingen in de wet op te nemen. Juist omwille van de duidelijkheid staat bijvoorbeeld de jurisprudentie het toe dat de wetgever normstellingen – voor zover nodig – mag omschrijven aan de hand van algemene termen.[958]

Op het eerste gezicht lijkt dat aan de eis van duidelijkheid kan worden voldaan door normstellingen nauwkeurig te formuleren.[959] Daarbij moet er wel voor worden gewaakt dat een nauwkeurig geformuleerde normstelling niet omslaat in een gedetailleerde normstelling. Alsdan wordt een wettelijke normstelling toch veelal door normadressaten als ingewikkeld en daardoor als onduidelijk ervaren.[960] Dat doet zich bijvoorbeeld voor in het hiervóór aangehaalde art. 10 Wet Vpb 1969 (antimisbruikbepaling). Naast het feit dat in dit wetsartikel een an sich ingevolge de jurisprudentie toelaatbaar ruim geformuleerd criterium is opgenomen – 'rechtens dan wel in feite direct of indirect' – staat het artikel bol

955. Paragrafen 3.2.1 t/m 3.2.1.2, 3.3.1, 3.3.2, 3.3.5, 3.4.2, 3.4.2.1, 3.4.3.1, 4.4.1, 4.4.2, 4.6.2, 5.2.2, 5.2.3, 5.3.1, 5.3.2, 6.1.1,6.1.2, 6.2.2, 7.1.2, 7.2.2 en 7.3.1.
956. Paragrafen 3.3.1, 3.4.2.1, 3.4.3.1, 4.4.1, 4.4.2, 5.2.4, 7.1.2 en 7.3.1.
957. Paragrafen 3.2.11, 3.4.2.1, 4.4.1, 4.4.2, 4.5.4.2 en 5.3.1.
958. Paragrafen 3.4.3.1, 3.4.3.3, 4.4.1 en 4.4.2.
959. Paragrafen 3.4.2.1, 4.4.2, 4.5.4.2, 4.6.2, 5.2.4, 6.1.3 en 7.1.2.
960. Paragrafen 3.2.1.1 en 5.2.4.

van bepalingen die mogelijk misbruik van de renteaftrek in de vennootschapsbelasting beogen te voorkomen.[961]

Uit mijn onderzoek blijkt evenwel dat de – toegestane – mate van gedetailleerdheid afhankelijk moet worden gesteld van hetgeen de wetgever beoogt te reguleren. Zo zal in de regel een nauwkeurige normstelling niet mogelijk zijn, indien een wettelijke regeling ziet op nieuw te reguleren thema's.[962] De wetgever kan in dat geval namelijk vaak niet goed overzien op welke wijze het desbetreffende thema zich in de praktijk gaat ontwikkelen en op welke wijze de wetgever bij voorbaat op dergelijke ontwikkelingen moet inspelen. Voor dergelijke situaties is het vanuit het oogpunt van duidelijkheid niet bezwaarlijk om voor zolang nodig in wetgeving een in meer of mindere mate abstracte – en dus minder nauwkeurige – normstelling op te nemen. Dit biedt de wetgever namelijk de mogelijkheid om aanvankelijk onvoorziene situaties alsnog onder de toepassing van een wettelijke regeling te brengen. Ten behoeve van de duidelijkheid is het daartoe wel noodzakelijk dat doel en strekking van de regeling nauwkeurig door de wetgever – in de memorie van toelichting – worden uiteengezet.[963]

Indien daarentegen een wettelijke regeling een bestaande regeling omtrent een bepaald thema wijzigt en/of aanvult, kan het vanuit het oogpunt van volledigheid – en daarmee ook duidelijkheid – juist nodig zijn om de inmiddels over dit thema verschenen jurisprudentie en/of gevoerd beleid te codificeren.[964] Daarbij moet er wel weer voor worden gewaakt dat deze codificatie niet leidt tot zodanige gedetailleerde wetgeving dat hiermee de beoogde duidelijkheid weer teniet wordt gedaan.

Ingeval een wettelijke regeling een dynamisch – aan maatschappelijke ontwikkelingen onderhevig – thema beoogt te regeluren, ligt een open normstelling meer voor de hand.[965] Door het hanteren van een open normstelling wordt voorkomen dat een regeling voortdurend moet worden gewijzigd waardoor de bestendigheid – en daarmee ook de duidelijkheid – in gevaar komt. De invulling van een open norm vindt in de loop van de tijd plaats in de praktijk en in de jurisprudentie. In dat kader wijs ik op de in art. 3.25 Wet IB 2001 opgenomen norm van 'goed koopmansgebruik'.[966] Ten behoeve van de uitwerking van een wettelijke regeling waarin een open norm is opgenomen, is evenwel kennis van praktijk en jurisprudentie onontbeerlijk. Ik pleit er daarom ook voor om het gebruik van open normstellingen te beperken tot die wetgeving die zich richt op die normadressaten die zich gewoonlijk laten bijstaan door deskundigen.

961. Paragraaf 3.2.1.1.
962. Paragraaf 3.4.2.1.
963. Paragrafen 5.2.5, 5.2.6 en 6.2.2.
964. Paragrafen 3.4.2.1 en 5.2.2, 5.2.3.
965. Paragrafen 3.4.1 en 3.4.2.1.
966. Zo vindt de invulling van het goed koopmansgebruik feitelijk plaats door de belastingkamer van de Hoge Raad.

Voor zover een wettelijke regeling de overheid bepaalde bevoegdheden toekent – zoals het stellen van nadere regels ten behoeve van de uitvoering van wetgeving of belasting te heffen – dient acht te worden geslagen op het aspect van legaliteit.[967] Dit aspect impliceert dat de in de wettelijke normstelling toe te kennen bestuursbevoegdheden nauwkeurig worden geformuleerd en worden afgebakend.[968] Daarnaast zal de essentie van de wettelijke regeling – waaronder de reikwijdte van de regeling – nauwkeurig moeten worden vastgelegd. Deze eis – het nauwkeurig vastleggen van bestuursbevoegdheden – is eveneens van belang voor fiscale wetgeving, omdat de toepassing van fiscale wetgeving per definitie gepaard gaat met het opleggen van belastingaanslagen door de Belastingdienst en het vervolgens innen van de verschuldigde belastingen door de Ontvanger.

De eis om fiscale wetgeving nauwkeurig te formuleren vloeit overigens eveneens voort uit het fiscale legaliteitsbeginsel, zoals gecodificeerd in art. 104 Gw.[969] De wetgever zal daarom ook de essentialia van een fiscale wet (de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van belastingsubjecten) zodanig moeten formuleren dat belastingplichtigen aan de hand van de wet de verschuldigde belasting kunnen berekenen.[970] Dit impliceert onder meer dat de wetgever de in een fiscale regeling opgenomen normstelling voor belastingplichtigen voldoende concretiseert.[971] Daarnaast dient het object (belastbaar feit of toekennen van een fiscale faciliteit) nauwkeurig én aan de hand van voor belastingplichtigen verstaanbare begrippen te worden geformuleerd. Daarbij moet een fiscale normstelling zodanig worden opgebouwd dat belastingplichtigen inzicht verkrijgen in de opbouw van de door hen verschuldigde belastingen.[972]

Ad b) eisen omtrent de opbouw van het wettelijk stelsel
Een andere categorie aan wetgeving te stellen eisen ziet op de opbouw van het wettelijk stelsel. Naast de tekst van een wettelijke regeling kan het wettelijk systeem normadressaten de nodige duidelijkheid verschaffen over doel, strekking, toepassing en rechtsgevolgen van wetgeving.[973] Indien sprake is van een samenhangend wettelijk stelsel, dan kunnen normadressaten – in de regel – aan de hand van een systematische behandeling van een wettelijke regeling duidelijkheid krijgen over de uitwerking van de regeling voor hun situatie. Een dergelijk samenhangend systeem veronderstelt op zijn minst dat wettelijke regelingen op elkaar zijn afgestemd en in elk geval géén tegenstrijdigheden bevatten.[974] Verder moeten wetten systematisch worden ingedeeld, waarbij sprake is van een duidelijke en logische volgorde van de hoofdstukken.[975] Een dergelijk samenhangend wettelijk stelsel kan inzicht bieden – al dan niet aan de hand

967. Paragrafen 3.4.3.1 en 5.2.6. Deze eis is in de regel niet relevant voor fiscale wetgeving, omdat dit dwingend recht vormt. Dit is evenwel anders indien fiscale wetgeving aan de Belastingdienst bevoegdheden toekent bijvoorbeeld in het kader van het vaststellen van een aanslag, zoals het verzoek om nadere informatie te verschaffen.
968. Paragrafen 3.3.2, 3.3.8, 3.4.2.1, 3.4.3.1, 3.4.3.2, 4.5.4.3, 5.2.6, 6.2.2 en 7.1.1.
969. Paragraaf 3.4.3.2.
970. Paragrafen 3.4.2.1, 3.4.3.2, 4.3.2, 5.2.6 en 7.3.2.
971. Paragraaf 5.2.2.
972. Paragrafen 4.3.2, 5.3.1 en 7.3.
973. Paragrafen 3.2.1.2, 3.2.3, 3.3.2, 3.3.5, 3.3.10, 3.4.2.2, 7.1.2 en 7.3.1.
974. Paragrafen 3.2.1.2, 3.3.1 t/m 3.3.4, 3.3.10, 5.2.2 t/m 5.2.4, 6.1.2, 7.1.2, 7.2.1, 7.2.2 en 7.3.1.
975. Paragrafen 3.2.2, 3.3.1, 3.3.10, 5.2.3 en 6.2.2.

van deductie – in de werking van een regeling binnen het totale wetgevingsbestand.

Met name voor de voorzienbaarheid van belastingheffing is een dergelijke wettelijke systematiek relevant. Gegeven de omvang van het fiscale wetgevingsbestand én de voortdurend daarin aan te brengen wijzigingen, dient het fiscale stelsel samenhangend en logisch te zijn opgebouwd. Een dergelijke samenhang kan onder meer worden gerealiseerd door de uniformering van fiscale begrippen en heffingstechnieken.[976] Belastingplichtigen behoren aan de hand van het fiscale stelsel te kunnen achterhalen onder welke voorwaarden zij belasting zijn verschuldigd én hoeveel belasting zij zijn verschuldigd. Voorkomen moet worden dat fiscale wetgeving voor belastingplichtigen een zoekplaatje gaat worden waarbij de uitgangspunten van fiscale regels (waaronder doel, reikwijdte en strekking) moeilijk te doorgronden zijn. Juist ten behoeve van de duidelijkheid die volgt uit een juiste wettelijke systematiek, moeten op periodieke basis technische onvolkomenheden in wetgeving worden hersteld, dan wel (een deel van) het fiscaal wettelijk stelsel qua systematiek worden herzien.[977]

In het kader van de vereiste wetssystematiek blijkt uit mijn onderzoek niet eenduidig of de geleedheid van wettelijke regelingen de duidelijkheid van het wettelijk stelsel ten goede komt. De geleedheid van een wettelijke regeling ziet op het aantal artikelen, leden, onderdelen en lagere regelgeving dat een normadressaat moet doornemen om zijn rechtspositie te kunnen bepalen. Weliswaar kan men betogen dat door het verspreiden van de normstelling over meerdere niveaus van wet- en regelgeving de regeling moeilijker te doorgronden is.[978] Daarentegen kan ook worden betoogd dat op lager niveau (bijvoorbeeld krachtens delegatie) juist meer duidelijkheid over de normstelling kan worden geboden in vergelijking met de situatie dat de normstelling is opgenomen in een – formele – wettelijke bepaling.[979]

Ad c) eisen omtrent de hoedanigheid van normadressaten
Uit mijn onderzoek komt eveneens de eis naar voren dat bij het redigeren van wetgeving rekening moet worden gehouden met de achtergrond van de groep van normadressaten.[980] Deze eis volgt zowel uit de literatuur als uit de jurisprudentie. Ten behoeve van de duidelijkheid – en daarmee indirect ook voor de naleving van wetgeving – behoort ingevolge deze eis wetgeving te luiden in een voor normadressaten 'verstaanbare' taal.[981]

Indien wetgeving evenwel ziet op normadressaten die zich gewoonlijk in het kader van de uitoefening van hun activiteiten laat bijstaan door deskundigen – gedacht kan worden aan ondernemers of professionele organisaties – is het

976. Paragrafen 5.2.2 en 7.1.2.
977. Paragraaf 5.2.2.
978. Paragrafen 3.2.1, 3.4.3.1, 5.2.6 en 5.3.3.
979. Paragrafen 3.3.10, 3.4.1 en 3.4.3.5.
980. Paragrafen 3.2.1.2, 3.2.3, 3.3.1, 3.4.2.1, 4.3.1, 4.5.4.2, 6.1 en 7.3.2. Indien het fiscale wetgeving betreft dient de wetgever rekening te houden met de hoedanigheid van belastingplichtigen.
981. Paragraaf 6.1.1.

voor de wetgevingspraktijk van belang te weten dat op deze groep normadressaten een onderzoeksplicht rust.[982] Deze onderzoeksplicht impliceert dat deze normadressaten zijn gehouden deskundige hulp in te roepen, indien wetgeving door hen als ingewikkeld en/of onduidelijk wordt ervaren. Uiteraard is het daarbij noodzakelijk dat deze wetgeving in elk geval kan worden begrepen door deze deskundigen.

Indien wetgeving daarentegen betrekking heeft op normadressaten die gewoonlijk geen wetteksten raadplegen of van wie niet kan worden verwacht dat zij – gegeven hun hoedanigheid – kunnen raadplegen, dient de overheid actief op te treden bij het verstrekken van informatie.[983] Bijvoorbeeld in het geval van parkeerbelasting kan daarbij worden gedacht aan het plaatsen van informatieborden.[984] Aldus wordt belastingplichtigen duidelijkheid geboden over de verschuldigdheid van parkeerbelasting en op welke wijze deze moet worden voldaan zonder dat zij daartoe de relevante gemeentelijke verordening waarin dit is bepaald moeten raadplegen.

Ad d) eisen omtrent de toelichting op een wettelijke regeling
Uit mijn literatuuronderzoek blijkt dat een toelichting op een wettelijke regeling met name dan de benodigde duidelijkheid kan bieden, indien de regeling betrekking heeft op complexe materie. Daarbij moet allereerst worden gedacht aan de memorie van toelichting bij een wetsvoorstel. Juist de memorie van toelichting kan bijdragen aan een beter begrip van én een duidelijker inzicht in de bedoeling van voorgestelde wetgeving. Daarbij kan eveneens het geheel van – te wijzigen – wettelijke rechten en verplichtingen van normadressaten worden geschetst.[985] Met name ingewikkelde fiscale regelingen kunnen in de memorie van toelichting met cijfervoorbeelden worden verduidelijkt.[986]

Helaas schiet de memorie van toelichting vaak nog tekort in het bieden van de gewenste duidelijkheid.[987] Zo geeft de memorie van toelichting in de praktijk vaak slechts een summiere – en dus niet een volledige – toelichting op in een wetsvoorstel opgenomen regelingen.[988]

In de literatuur wordt betoogd dat – voor wat fiscale wetgeving betreft – de overheid de plicht heeft om onduidelijkheden rondom de toepassing van wetgeving weg te nemen.[989] De staatssecretaris van Financiën lijkt deze plicht te vervullen door het uitbrengen van besluiten waarin wordt aangegeven welke betekenis – volgens de staatssecretaris – aan wettelijke voorschriften moet worden toegekend.[990] Uiteraard ligt hier het gevaar op de loer dat in dergelijke wetsinterpreterende besluiten fiscale wetgeving op een voor de overheid gunstige wijze

982. Paragrafen 4.3.1, 4.4.1, 4.4.2, 4.5.4.1, 4.5.4.2 en 4.6.1.
983. Paragrafen 3.2.1.2, 3.3.5, 6.2.2 en 7.2.1.
984. Paragraaf 4.3.1.
985. Paragraaf 4.4.2.
986. Paragrafen 3.4.2.1, 5.2.6 en 5.3.1.
987. Paragrafen 3.3.2 en 5.2.3.
988. Paragraaf 5.2.3.
989. Paragraaf 3.4.3.4.
990. Paragraaf 3.4.3.4.

wordt uitgelegd.[991] Dit neemt evenwel niet weg dat het verschaffen van dergelijke toelichtingen nog steeds van belang is voor burgers. De duidelijkheid van wetgeving wordt immers bevorderd indien de overheid duidelijke aanwijzingen geeft voor het toepassen van wetgeving.[992] Bovendien wordt op deze wijze voorkomen dat burgers bij de uitleg van wettelijke regelingen té afhankelijk worden van juristen.[993]

Ofschoon een wetsinterpreterend besluit belastingplichtigen inzicht kan bieden in doel, strekking, toepassing en rechtsgevolgen van wetgeving, dient de eerste bron van het recht nog steeds de wet zelf te zijn. Het zal daarom ook de tekst van de fiscale wet zijn die in eerste instantie belastingplichtigen de vereiste duidelijkheid op deze punten moet verschaffen. Daartoe moet met name aan de memorie van toelichting een aanvullende en wezenlijke rol – blijven – worden toegekend.[994]

Resumé

Mijn bevindingen omtrent de eisen die op het punt van duidelijkheid aan wetgeving moeten worden gesteld, heb ik hiervóór in een viertal categorieën ondergebracht, te weten 1) eisen omtrent de formulering van normstellingen, 2) eisen omtrent de opbouw van het wettelijk stelsel, 3) eisen omtrent de hoedanigheid van normadressaten en 4) eisen omtrent de toelichting op een wettelijke regeling. Ik merk op dat de voorschriften op het punt van duidelijkheid die in de huidige versie van de Aanwijzingen voor de regelgeving zijn opgenomen, ook op deze wijze zouden kunnen worden gecategoriseerd.[995] Zoals ik in paragraaf 1.5 heb betoogd, beogen deze voorschriften evenwel 'slechts' de leesbaarheid en de vindbaarheid van wetgeving te vergoten. In de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving ontbreken echter voorschriften die instrueren op welke wijze wetgeving geredigeerd moet worden opdat wetgeving normadressaten duidelijkheid – en daarmee ook zekerheid – kan bieden omtrent hun rechtspositie. Daarbij gaat het in het bijzonder erom dat in wettelijke regelingen aanknopingspunten zijn te vinden die doel en strekking van wetgeving verduidelijken en inzicht bieden in de toepassing en de werking van wetgeving. Dit is met name voor fiscale wetgeving van belang. Belastingplichtigen willen immers bij voorbaat duidelijkheid hebben omtrent de fiscale – en daarmee ook de financiële – gevolgen die fiscale wetgeving heeft voor bijvoorbeeld door hen te verrichten handelingen. De bevindingen van mijn onderzoek kunnen voorzien in de leemte die op dat punt in de in de Aanwijzingen voor de regelgeving bestaat. Hierna in paragraaf 8.5 stel ik daarom ook voor een aanvulling op de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving te geven op het punt van duidelijkheid van fiscale wetgeving.

991. Paragraaf 3.4.3.4.
992. Paragraaf 7.2.1.
993. Paragrafen 6.2.2, 7.2.1 en 7.2.2.
994. Paragraaf 5.3.1.
995. Ad 1): aanwijzingen 2.8, 2.19, 2.20, 2.21, 2.23 en 5.44, ad 2) aanwijzingen 2.45, 3.27, 3.28 en 3.64, ad 3) toelichting op aanwijzing 2.6 en ad 4) paragraaf 4.9.

Zoals hiervóór beschreven, vormen de Aanwijzingen voor de regelgeving een uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, zoals gepresenteerd in de nota Zicht op wetgeving. Alvorens ik mijn aanvulling op de Aanwijzingen voor de regelgeving presenteer, geef ik hierna in paragraaf 8.4 eerst weer hoe naar aanleiding van mijn onderzoek deze kwaliteitseis voor fiscale wetgeving moet worden ingevuld. Ik ben gekomen tot een invulling die bestaat uit een achttal voorwaarden waaraan fiscale wetgeving moet voldoen om in overeenstemming te kunnen zijn met de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.[996]

8.4 NADERE INVULLING VAN DE KWALITEITSEIS VAN EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID VOOR FISCALE WETGEVING

Zoals destijds door het kabinet-Lubbers III is betoogd in de nota Zicht op wetgeving, behoort wetgeving te voldoen aan de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Deze kwaliteitseis impliceert voor fiscale wetgeving dat belastingplichtigen op basis van de tekst van een fiscale regeling de daarop gebaseerde belastingheffing kunnen voorzien. Eveneens dient fiscale wetgeving belastingplichtigen in staat te stellen hun fiscale rechtspositie te bepalen. Om dit te realiseren zal fiscale wetgeving in elk geval voldoende aanknopingspunten moeten bevatten aan de hand waarvan belastingplichtigen zicht kunnen krijgen op de wijze waarop deze wetgeving wordt toegepast en welke gevolgen die wetgeving heeft. Dit is mijns inziens slechts dan mogelijk, indien de opbouw, de formulering én de systematiek van een fiscale normstelling in elk geval aan de volgende voorwaarden voldoen:

1. de fiscale regeling is leesbaar doordat deze bondig én helder is geformuleerd;

2. aan de hand van de tekst van de fiscale regeling, dan wel de structuur van de fiscale wet waarin de regeling is opgenomen, kan worden bepaald op welke groep van belastingplichtigen de regeling van toepassing is;

3. de fiscale regeling sluit aan bij de hoedanigheid van belastingplichtigen en hanteert daartoe voor hen verstaanbare taal en bekend veronderstelde – wettelijke – begrippen;

4. de normcondities zijn nauwkeurig en ondubbelzinnig geformuleerd. Indien dit gegeven de aard van de normstelling evenwel niet mogelijk is, wordt in de toelichting op de fiscale regeling het doel en de strekking van het stellen van de normcondities uitgebreid toegelicht;

996. De hierna te geven invulling van de kwaliteitseis is gebaseerd op de huidige inzichten inzake het aspect van duidelijkheid, zoals is te vinden in onder meer de literatuur en de jurisprudentie. Indien in de toekomst nieuwe inzichten hieromtrent mochten ontstaan, dan dienen deze uiteraard nader in de te geven invulling te worden verwerkt. Hetzelfde geldt indien vanuit het door de overheid te voeren wetgevingskwaliteitsbeleid nadere eisen aan (fiscale) wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.

5. indien de fiscale regeling het stellen van nadere normcondities, dan wel de invulling van wettelijke normcondities delegeert, dient de fiscale regeling de inhoud en de omvang van de regelgevende bevoegdheden nauwkeurig aan te duiden;

6. de fiscale regeling strookt met de systematiek van de wet waarin de regeling is opgenomen en leidt daarbij niet tot tegenstrijdigheden met andere – fiscale – regelingen;

7. de tekst van de fiscale regeling in combinatie met de opbouw van de normstelling én de wettelijke systematiek, maken de fiscale rechtsgevolgen van door belastingplichtigen voorgenomen handelingen voor hen voorzienbaar;

8. de toelichting op de fiscale regeling verduidelijkt de toepassing en de uitwerking van de regeling aan de hand van (cijfer)voorbeelden, schemateksten en/of beslissingstabellen.

8.5 VOORSTEL TOT AANVULLING OP DE AANWIJZINGEN VOOR DE REGELGEVING

Aan de hand van mijn onderzoek ben ik gekomen tot de hiervóór in paragraaf 8.4 weergegeven invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor specifiek fiscale wetgeving. Deze nadere invulling van de kwaliteitseis lijkt mij niet alleen van belang voor wetgevingsjuristen, die zich bezighouden met het opstellen van wetteksten, maar ook van belang voor instanties die zich bezighouden met de beoordeling en bewaking van de kwaliteit van wetgeving. Daarbij denk ik specifiek aan de Afdeling advisering van de Raad van State en het parlement. Met name bij de toetsing van wetgeving op het aspect van duidelijkheid kan mijn invulling van betekenis zijn, omdat de gegeven invulling juist gebaseerd is op in de literatuur en jurisprudentie bestaande inzichten omtrent de reikwijdte van het rechtszekerheidsbeginsel.

Uiteraard is het van veel groter belang dat voorkomen wordt dat onduidelijke wettelijke regelingen überhaupt de status van geldend recht krijgen. Dit kan onder meer worden voorkomen door reeds gedurende het wetgevingsproces beter te letten op het aspect van duidelijkheid. Zo zal bijvoorbeeld bij het redigeren van wetgeving meer aandacht moeten worden besteed aan de hoedanigheid van de groep van normadressaten waarop voor te stellen wetgeving zich richt. Of zal de toepassing van – gegeven de complexiteit van de te reguleren materie niet te voorkomen – ingewikkelde wetgeving in de memorie van toelichting aan de hand van (cijfer)voorbeelden nader moeten worden uitgelegd. Ten behoeve van de wetgevingspraktijk heb ik daarom de door mij hiervóór gegeven invulling omgezet in een voorstel tot een wijziging van de huidige aanwijzing 2.6. Dit voorstel luidt als volgt:

Aanwijzing 2.6
Ten behoeve van de duidelijkheid van wetgeving wordt bij de formulering van een wettelijke regeling acht geslagen op de volgende aspecten:

a. de wijze waarop een wettelijke norm wordt gesteld;
b. de systematiek van het wettelijk stelsel waarin een regeling wordt opgenomen;
c. de hoedanigheid van de groep van normadressaten;
d. de noodzaak tot het geven van een nadere toelichting op de werking en de toepassing van een regeling.

Toelichting:
Met het stellen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid – zoals geformuleerd in de nota Zicht op wetgeving – wordt beoogd te bereiken dat normadressaten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever met een wettelijke regeling wenst te bereiken. Eveneens moeten normadressaten aan de hand van de wettekst kunnen opmaken welke rechten en verplichtingen een regeling met zich brengt. Om wettelijke regelingen aan deze kwaliteitseis te kunnen laten voldoen, zijn hierna (hoofdstukken 3 en 5) enkele aanwijzingen daartoe opgenomen. Deze aanwijzingen zien op a) de formulering van wettelijke bepalingen en b) de structuur en de vormgeving van wetten. Bovendien is het voor normadressaten van groot belang dat zij inzicht verkrijgen in de wijze waarop een regeling in hun situatie moet worden toegepast en uitwerkt. Dat brengt dan ook mee dat de tekst van een wettelijke regeling aanknopingspunten moet bevatten die voldoende houvast bieden bij het kunnen begrijpen en toepassen van wetgeving.

Nauwkeurigheid normstelling
Een wettelijke norm moet voldoende nauwkeurig worden gesteld. Dit impliceert dat uit de tekst van een wettelijke regeling in elk geval moet zijn op te maken wat het karakter van de normstelling is (een handeling verbieden, dan wel juist een handeling voorschrijven, het eisen van een toestemming voor een handeling of het verlenen van een vrijstelling). Daarnaast dient een regeling de groep van normadressaten te concretiseren en de handelingen waarop de regeling betrekking heeft te specificeren. Voor zover een wettelijke regeling alleen toepassing kan vinden indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, dienen deze normcondities duidelijk en nauwkeurig in de regeling te worden omschreven. Ten behoeve van de voorzienbaarheid van belastingheffing impliceert het een en ander dat fiscale regelingen zodanig nauwkeurig worden geformuleerd dat belastingplichtigen inzicht verkrijgen in de opbouw van de door hen verschuldigde belasting. Dit vereist in elk geval dat de belastinggrondslag en de voorwaarden voor de toepassing van een fiscale faciliteit duidelijk en nauwkeurig worden omschreven, evenals een duidelijke tariefstelling.
Omwille van de duidelijkheid van een wettelijke regeling moet wel worden voorkomen dat – ondanks de vereiste nauwkeurigheid – een normstelling te gedetailleerd wordt geformuleerd. Het is daarom ook niet bezwaarlijk om bij het stellen van een norm algemene termen te gebruiken, mits uit deze termen onmiskenbaar doel en strekking van de normstellingblijkt.

Om aan de eis van nauwkeurigheid te kunnen voldoen mogen in wettelijke regelingen géén vage, dubbelzinnige normen of te ruim geformuleerde criteria worden opgenomen. Indien een normstelling een voor normadressaten onbekend wettelijk begrip hanteert, dan dient dit begrip in de wet duidelijk en nauwkeurig

te worden gedefinieerd. Daarbij dient acht te worden geslagen op de samenhang van de binnen het wetstelsel gehanteerd begrippenapparaat.

Om te voorkomen dat aan onderdelen van een wettelijke regeling – onbedoeld – een zelfstandige betekenis wordt toegekend, worden in wettelijke regelingen géén overbodige bepalingen opgenomen, zoals bepalingen die een normatieve betekenis ontberen.

Voor die gevallen waarin het niet mogelijk is een normstelling nauwkeurig te formuleren – bijvoorbeeld indien sprake is van een nieuw te reguleren onderwerp – is een abstracte(re) normstelling toegestaan, mits de desbetreffende regeling uitgebreid wordt toegelicht. Indien in een later stadium de werking en de toepassing van de regeling naar aanleiding van verschenen jurisprudentie en/of ontwikkeld beleid is uitgekristalliseerd, dan dient deze jurisprudentie respectievelijk dit beleid nauwkeurig te worden gecodificeerd.
Indien het de bedoeling is dat een normstelling dient te evolueren met maatschappelijke en/of bedrijfseconomische ontwikkelingen en opvattingen, wordt – met het oog op de bestendigheid – het gebruik van een open normstelling voorgeschreven. Bij het formuleren van deze norm dient te worden aangesloten bij binnen de samenleving bekend veronderstelde begrippen.
Een duidelijke en nauwkeurige formulering is vanuit het oogpunt van rechtszekerheid eveneens van belang, indien een wettelijke regeling ter uitvoering van wetgeving discretionaire en/of regelgevende bevoegdheden toekent aan overheidsorganen.

Wetssystematiek
Normadressaten kunnen eveneens duidelijkheid ontlenen over de werking en de rechtsgevolgen van een wettelijke regeling aan de hand van een systematische behandeling en uitleg van een regeling. Zo moeten belastingplichtigen aan de hand van een systematische benadering van de fiscale wetgeving de door hen verschuldigde belasting kunnen berekenen. Daartoe is het van belang dat zowel de regeling, als de wet waarin de regeling is opgenomen systematisch zijn opgebouwd. Wetten dienen daarom ook een systematische indeling te hanteren die zich kenmerkt door een logische opbouw. Daarnaast moeten binnen het wettelijk stelsel regelingen onderling op elkaar zijn afgestemd, zodat er geen sprake is van onderlinge tegenstrijdigheden, dan wel overlappingen. Omwille van de systematiek van fiscale wetgeving is het noodzakelijk om geregeld deze wetgeving door te lichten om bestaande technische onvolkomenheden binnen het fiscale wetstelsel te herstellen.

Normadressaten
Bij het formuleren van een normstelling dient rekening te worden gehouden met de hoedanigheid van de groep van normadressaten. Dit impliceert allereerst dat de normstelling moet worden opgemaakt in voor normadressaten verstaanbare taal en bekende begrippen. Daarnaast dient acht te worden geslagen op de mate waarin normadressaten bekend en kundig zijn met de te reguleren materie.

Voor zover de norm zich richt tot normadressaten waarvan algemeen bekend is dat zij zich gewoonlijk bij de toepassing van wetgeving laten bijstaan door een deskundige, dan dient de normstelling te worden geformuleerd rekening houdend met de feitelijke raadpleger van de tekst van de regeling.

Toelichting op de regeling
Waar nodig – bijvoorbeeld in het geval van een nieuw te reguleren onderwerp, het gebruik van een abstracte normstelling of ingewikkelde materie – wordt in de toelichting op een wettelijke regeling duidelijkheid geboden over de werking en de toepassing van de regeling. Daarbij dient gebruik te worden gemaakt van (cijfer)voorbeelden, schemateksten en/of beslissingstabellen.

Voor zover de groep van normadressaten gewoonlijk géén wetteksten raadpleegt en daartoe evenmin deskundigen inschakelt, dient in het wetsvoorstel waarin de regeling is opgenomen nader te worden ingegaan op welke wijze de overheid deze groep van normadressaten op de hoogte brengt van het bestaan, de toepassing en de uitwerking van de in te voeren regeling.

De hiervóór voorgestelde wijziging van aanwijzing 2.6 biedt – in tegenstelling tot de tekst van de huidige aanwijzing[997] – wetgevingsjuristen praktische handvatten om de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van (fiscale) wetgeving te beoordelen. De essentie van de voor te stellen wijziging is dat duidelijke wetgeving slechts dan in voldoende mate kan worden bewerkstelligd, indien bij het opstellen van wetgeving specifieke aandacht wordt besteed aan 1) de wijze van normstelling, 2) de wettelijke systematiek, 3) de status van de groep van normadressaten en 4) de wijze waarop aan normadressaten toelichtende informatie wordt verstrekt inzake de werking van een (fiscaal) wettelijke regeling.

8.6 SLOTOPMERKINGEN

De toepassing van de hiervóór in paragraaf 8.4 gegeven nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving én de hierop gebaseerde – in paragraaf 8.5 – voorgestelde aanvulling op de Aanwijzingen voor de regelgeving, impliceert uiteraard geenszins dat fiscaal wettelijke regelingen in de praktijk nimmer meer door burgers – maar ook door bestuur en rechter – als ingewikkeld en onduidelijk worden ervaren. Het is mijns inziens namelijk een illusie om te veronderstellen dat de tekst van een wettelijke regeling altijd én door iedere normadressaat kan worden begrepen. Dit hangt onder meer samen met het feit dat bij het stellen van normen aan de hand van wetgeving gebruik wordt gemaakt van het min of meer gebrekkige instrument taal. Hierdoor kunnen wettelijke regels voor meerdere uitleg vatbaar zijn en daardoor burgers onvoldoende duidelijkheid bieden omtrent de rechtsgevolgen van hun activiteiten. Daarnaast kunnen zich in de toekomst situaties voordoen, die noch door de wetgever noch door de overige deelnemers aan het wetgevingsproces konden worden voorzien. De tekst van de wet zal daarom ook geen dui-

997. Zoals in paragraaf 2.4 reeds opgemerkt zijn recentelijk – in de laatste fase van mijn onderzoek – de Aanwijzingen voor de regelgeving nog gewijzigd.

delijkheid kunnen bieden over de toepassing van de wet in deze onvoorziene situatie. Ik merk op dat gezien de onvoorzienbaarheid van dergelijke situaties, de wetgever uiteraard géén verwijt kan worden gemaakt omtrent de alsdan onstane onduidelijkheid.

Dit neemt evenwel niet weg dat – juist ten behoeve van de voorzienbaarheid van belastingheffing – belastingplichtigen zo veel mogelijk duidelijkheid moet worden geboden over de toepassing en de uitwerking van een fiscale regeling in dergelijke door de overheid onvoorziene situaties. Gegeven het fiscale legaliteitsbeginsel is een aanpassing van een wettelijke regeling op basis van een herstelwet daartoe mijns inziens de meest voor de hand liggende optie. Rekening houdend met de tijd die in de regel is gemoeid bij het doorlopen van het wetgevingstraject, lijkt dit evenwel niet de beste optie te zijn om belastingplichtigen op korte termijn de gewenste duidelijkheid te geven. Ten gunste van de praktijk lijken de door de staatssecretaris van Financiën uit te brengen wetsinterpreterende besluiten daarom ook een welkome – voorlopige – oplossing te zijn. Heikel punt is daarbij uiteraard of de staatssecretaris daarin fiscale regelingen niet uitlegt in het voordeel van de Belastingdienst.[998] Mijns inziens mag een wetsinterpreterend besluit slechts een tijdelijke werking hebben en moet de bestaande onduidelijkheid zo spoedig mogelijk worden weggenomen middels een alsnog uit te brengen herstelwet.

Hoewel het primair de taak van de wetgever is – en blijft – om zorg te dragen voor duidelijke en begrijpelijke wetgeving, mag niet uit het oog worden verloren dat ook van de normadressaten zelf de nodige inspanningen mag worden verwacht om duidelijkheid te verkrijgen omtrent hun rechtspositie. Zo zullen belastingplichtigen deskundig advies behoren in te winnen, indien een fiscale regeling hen in het ongewisse laat omtrent de mogelijke fiscale gevolgen van de door hen te ondernemen activiteiten. Duidelijkheid inzake fiscale wetgeving kan daarom ook worden beschouwd als een gezamenlijke taak van de overheid (wetgever én de Belastingdienst) en haar onderdanen.

998. Zie hetgeen ik daarover in paragraaf 3.4.3.4 heb opgemerkt.

Summary

Clarity of tax legislation
The objective of my research is to provide an overview of the way in which the requirement of clarity regarding tax legislation has been filled in by the literature, by case law and by organizations working in the field of legislative advice. The reason for my research is the multitude of complaints about the complexity of tax legislation in the Netherlands. While studying these complaints the question arose how this complexity relates to the requirement of clarity. This requirement – resulting from the principle of legal certainty – is one of the essential requirements for legislation. The requirement of clarity implies that legislation must be structured and formulated in a way that offers citizens sufficient guidance to determine their legal position. This requirement is particularly important for legislation that has financial consequences for citizens, such as tax legislation.

Of course, the Dutch government is aware of the importance of clarity as a requirement for legislation. In the past, the government has taken some measures to reduce the complexity of the legal system. One of these measures was the formulation of the so-called legislative quality requirement of simplicity, clarity and accessibility. This quality requirement is based on the principle of legal certainty. According to the quality requirement of simplicity, clarity and accessibility, citizens must have a clear view of the intention of the legislator when they are faced with legal rules. Citizens must be able to determine what they are supposed to do – or not to do – according to the legislation concerned.

In the light of the many complaints about the complexity of tax legislation, it seems that tax legislation often does not meet the requirement of clarity, despite the introduction of the quality requirement of simplicity, clarity and accessibility. That is why I have first investigated how this quality requirement has been worked out by the government. My conclusion is that the current operationalization of the quality requirement does not provide the legislative department with adequate instructions to legislate with clarity. My research question therefore includes to what extent the current operationalization of the requirement of clarity needs to be supplemented, given the principle of legal certainty. Therefore, I first had to investigate how the requirement of clarity should be filled in.

During my research I consulted those sources of law in which – according to the principle of legality – specific conditions are imposed on legislation concerning the aspect of clarity. Given the multiform nature of the principle of legal certainty, I did not make an exhaustive analysis of those cases in which the legal certainty principle has been fulfilled. I have only involved those sources in which

the clarity of (i) the fiscal legal position and (ii) the foreseeability of taxation were discussed.

One of the sources of law I have consulted is the Dutch literature focusing on the criterion of clarity of legislation. In this literature valuable interpretations concerning the terms simplicity, clarity and accessibility have been provided. In addition, the so-called principles of appropriate legislation that have been developed in literature, were useful to get an idea how the literature evaluates the criteria of legal certainty and clarity.

During my research I came across literature discussing the use of the criterion of clarity as used by the governments of Belgium, the United Kingdom and Germany. Although my research focuses on Dutch tax legislation, I thought it could be valuable to note the developments and the measures taken in these countries concerning the clarity of legislation.

To come to a synthesis of the way in which the requirement of clarity should be filled in by the Dutch government, the case law in which the principle of legal certainty – and also the aspect of clarity – is discussed was very important. In particular the judgments from the European Court of Human Rights and the case law of the Court of Justice of the European Union have made an important contribution to my research.

Another useful contribution to get to an operationalization of the requirement of clarity concerning tax legislation, were the opinions from those organizations working in the field of legislative advice. I have consulted documents that have been issued for this purpose by the Advisory Division of the Council of State (Raad van State), the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), various institutions of the European Union and the Committee on Law proposals of the Dutch Association of Tax Advisers (NOB).

Based on the results of my research, the criteria that have to be applied to legislation can be categorized as conditions concerning **i)** the formulation of legislation, **ii)** the structure of a legal system, **iii)** the status of persons at whom legislation is addressed to and **iv)** the way in which the relevant rules are explained.

The requirement of clarity concerning tax regulation implies that taxpayers should be able to determine their fiscal legal position and to foresee the tax consequences of their activities. According to the results of my research, tax legislation could only meet this requirement if:

1) legislation is readable because it is formulated clearly;

2) based on the words of the law or the structure of the tax law system, the group of taxpayers at whom tax legislation is addressed can be determined;

3) the wording of the law takes into account the status of the group of taxpayers at whom it is addressed and contains language and legal terms understandable to that group;

4) legislation is formulated accurately and unambiguously. If this is for any reason not feasible, the explanatory memorandum to the law has to explain in detail the purpose and the scope of the law concerned;

5) if a law delegates the setting of further regulations to administrative bodies (such as the tax administration), it has to accurately define the content and scope of this regulatory power;

6) new legislation has to be consistent with the existing tax law system and should not lead to inconsistencies with other legislation;

7) based on the words and the structure of legislation in combination with the structure of the tax law system, it is possible for taxpayers to foresee the fiscal consequences of their activities;

8) the explanatory memorandum to the law concerned clarifies its application with (numerical) examples, schematic texts and/or decision tables.

The analysis of the sources of law as consulted during my research shows that the criterion of clarity of tax legislation has already been worked out to a certain extent. The results of my research could therefore also be used to come to a further elaboration of the legislative quality requirement of simplicity, clarity and accessibility. At the end of my research I also made a concrete proposal to that purpose.

Lijst van aangehaalde literatuur en jurisprudentie

Boeken en tijdschriftartikelen

Van Aeken 2008	K. van Aeken, *'De kenbaarheid van wetgeving vanuit rechtssociologisch perspectief'*, in: P. Popelier & J. van Nieuwenhove (red.), *Toegang tot de wet*, die Keure, Brugge 2008.
Antal 1947	K.V. Antal, *Eenvoud in het belastingrecht in Nederland* (inaugurele rede), Leiden 1947.
Van Arendonk 1999	H.P.A.M. van Arendonk, 'No taxation without representation; over legaliteit en legitimiteit', in: *Liberale Gifte*, Kluwer, Deventer 1999.
Arendsen 2017	R. Arendsen, 'Zicht op vereenvoudiging?', *WFR* 2017/151.
Barendrecht 1995	J.M. Barendrecht, 'Een pleidooi voor informatiever burgerlijk recht', *NTBR* 1995.
Bellekom 2011	Th.L. Bellekom e.a., *Compendium van het staatsrecht*, Kluwer, Deventer 2011.
Van den Berge 1949	W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, Samsom, Alphen aan den Rijn 1949.
Van den Berge 1951	W.H. van den Berge, 'De structuur van het belastingrecht', *WFR* 1951/421.
Boer 2007	J.P. Boer, 'Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus', *NTFR* 2007/444.
Boer 2013	J.P. Boer, *Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'taxnudging'*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013.
Bokhorst 2014	M. Bokhorst, *Bronnen van legitimiteit. Over de zoektocht van de wetgever naar zeggenschap en gezag*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2014.

Bokhorst en van Ommeren 2007	A.M. Bokhorst & F.J. van Ommeren, *'Regeldruk ontrafeld'*, *NJB* 2007.
Bonnes 2005	J.M. Bonnes, 'Aard en omvang van de Aanwijzingen voor de regelgeving', *RegelMaat* 2005, afl. 1.
Boogaard 2013	G. Boogaard, *Het wetgevingsbevel: Over constitutionele verhoudingen en manieren om een wetgever tot regelgeving aan te zetten*, Wolf Legal Publishers, Oisterwijk 2013.
Bouwes 2014	M.Tj. Bouwes, *Beeld en werkelijkheid: een analyse van de adviezen van de Raad van State*, Academie voor Wetgeving, Den Haag 2014.
Broeksteeg 2005	J.L.W. Broeksteeg e.a., *Zicht op wetgevingskwaliteit: een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de Raad van State*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2005.
Van Buggenhout en Debaene	B. van Buggenhout & S. Debaene, *'Hoe het gebruik van juridische informatica de kwaliteit van wetgeving kan bevorderen'*, in: S. Debaene & B. van Buggenhout (red.), *Informatietechnologie en de kwaliteit van wetgeving*, Intersentia Rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 2000.
Bruijsten 2002	C. Bruijsten, 'De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving', *WFR* 2002/715.
Chittenden 2010	F. Chittenden e.a., *Taxation and Red Tape: The Cost to British Business of Complying with the UK Tax System*, The Institute of Economic Affairs, Londen 2010.
Cleiren 2014	C.P.M. Cleiren e.a., *Strafrecht, serie Tekst & Commentaar*, Kluwer, Deventer 2014.
Coremans en Van Damme 2001	H. Coremans & M. Van Damme, *Beginselen van wetgevingstechniek en behoorlijke regelgeving*, die Keure, Brugge 2001.
Cort van der Linden 1887	P.W.A. Cort van der Linden, *Leerboek der Financiën*, Gebr. Belinfante, Den Haag 1887.
Cramwinckel 2014	T.A. Cramwinckel, 'De Belastingdienst als vertaler: van wettekst naar webtekst. Een casestudy', *MBB* 2014.

Van Dijck 1985	J.E.A.M. van Dijck, 'Vereenvoudiging zonder wetswijziging', in: *Fiscale aspecten van ondernemingen*, Kluwer, Deventer 1985.
Van Dijck 1989	J.E.A.M. van Dijck, *Belastingbeschouwingen*, Kluwer, Deventer 1989.
Donner 1982	A.M. Donner '*Inleiding*', in: W.F. de Gaay Fortman (red.), *Problemen van wetgeving*, Kluwer, Deventer 1982.
Dorbeck-Jung 2004	*B.R.* Dorbeck-Jung, 'Zicht op wetgevingskwaliteit. Welke criteria achten leden van de Tweede Kamer de belangrijkste kwaliteitseisen voor wetgeving?', *RegelMaat*2004, afl. 4.
Drielsma 1958	H.A. Drielsma, *De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger*, Kluwer, Deventer 1958.
Drion 1981	H. Drion, *'Het rechtszekerheidsargument'*, in: *De hanteerbaarheid van het recht*, Tjeenk Willink, Zwolle 1981.
Dusarduijn 2015	S. Dusarduijn, 'De rechtsfictie in de inkomstenbelasting. De fiscale kleur van het alsof', *WFR* 2015/1478.
Edmiston 2003	K. Edmiston e.a., *Tax Structures and FDI: The Deterrent Effects of Complexity and Uncertainty*, Institute for Fiscal Studies, Londen 2003.
Europese Unie 1997	*Verklaring nr. 39 inzake de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving, opgenomen in de slotakte bij het Verdrag van Amsterdam*, Publicatieblad, serie C, nummer 340 van 10 november1997.
Europese Unie 1999	*Interinstitutioneel Akkoord van 22 december 1998 betreffende de gemeenschappelijke richtsnoeren voor de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving*, Publicatieblad, serie C, nummer 73van 17 maart 1999.
Europese Unie 2015	*Gemeenschappelijke praktische handleiding voor de opstelling van wetgevingsteksten van de Europese Unie*, Brussel 2015.
Europese Unie 2016	*Interinstitutioneel Akkoord van 13 april 2016 over beter wetgeven*, Publicatieblad L 123/1 van 12 mei 2016.

Faber 2009 — K. Faber, *Re-integratie volgens plan: Een onderzoek naar de mogelijkheden en consequenties van het gebruik van het instrument trajectplan bij re-integratie,* Boom Juridische uitgevers, Groningen 2009.

Fleuren 2004 — J.W.A. Fleuren, *Een ieder verbindende bepalingen van verdragen*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2004.

Florijn 2010 — N.A. Florijn, *Complexiteit en vereenvoudiging van de wetgevingsprocedure* (preadvies Vereniging voor Wetgeving en wetgevingsbeleid), Nijmegen 2010.

Fuller 1969 — L.L. Fuller, *The morality of law*, Yale University Press, New Haven-Londen 1969.

De Gaay Fortman 1982 — B. de Gaay Fortman, 'Parlement en wetgeving', in: W.F. de Gaay Fortman (red.), *Problemen van wetgeving*, Kluwer, Deventer 1982.

Geelhoed 1983 — L.A. Geelhoed, *De interveniërende staat: aanzet voor een instrumentenleer*, Staatsuitgeverij, Den Haag 1983.

Geppaart 1965 — Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding: een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957 - 1 maart 1965,* FED, Amsterdam 1965.

Geppaart 2001 — Ch.P.A. Geppaart, 'Over de toenemende ingewikkeldheid van het belastingrecht', *WFR* 2001/675.

Van Gestel 2011 — R.A.J. van Gestel, 'De rol van de wetgevingsjurist: Zwoegers in het vooronder of professionals in de frontlinie?', *RegelMaat* 2011, afl. 1.

Van Gestel 2013 — R.A.J. van Gestel, 'Kwaliteit van wetgeving', *RegelMaat* 2013, afl. 4.

Van Gestel en Hertogh 2006 — R.A.J. van Gestel & M.L.M. Hertogh, *Wat is regeldruk? Een verkennende internationale literatuurstudie*, WODC, Den Haag 2006.

Giele 1977 — J.F.M. Giele, *Het fiscale rechtstekort*, Kluwer, Deventer 1977.

Gribnau 1998 — J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en*

fiscale vaststellingsovereenkomst, Kluwer, Deventer 1998.

Gribnau 2005 — J.L.M. Gribnau, 'Rechtszekerheid en overgangsrecht', in: *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer 2005.

Gribnau 2006 — J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer, Deventer 2006.

Gribnau 2012 — J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid', *NTFR* 2012/517.

Gribnau 2013 — J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en ethiek: De ethische dimensie van tax planning', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2013.

Gribnau en Meussen 2007 — J.L.M. Gribnau & G.T.K. Meussen, 'Rechtszekerheid en de Wet IB 2001 (I)', *MBB* 2002/251.

Groenendaal 1956 — J. Groenendaal, *Inleiding tot de wetgevingstechniek*, Samsom, Alphen aan den Rijn 1956.

Happé 1996 — Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer, Deventer 1996.

Van den Heuvel 2011 — R.L.G. van den Heuvel, 'Kan Duitse jurisprudentie bijdragen aan de invulling van ons beginsel van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid?', *WFR* 2011/1667.

Van den Heuvel 2012 — R.L.G. van den Heuvel, 'Wat leren wij van de Raad van State over de eis van duidelijkheid van belastingwetgeving?', *WFR* 2012/1493.

Hofstra 1947 — H.J. Hofstra, 'Eenvoud in de belastingheffing', *De Naamlooze Vennootschap*, december 1947.

Hofstra 1962 — H.J. Hofstra, 'Algemene belastingherziening', *WFR* 1962/165.

Hofstra 1975 — H.J. Hofstra, 'De toekomst van de inkomstenbelasting', *WFR* 1975/1033.

Hofstra 1988 — H.J. Hofstra, 'Belastingvereenvoudiging en belastingstructuur', in: *Van Dijck-Bundel*, FED, Deventer 1988.

Hofstra 1992 — H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1992.

Van Houten 1997 — M.L.P. van Houten, *Meer zicht op wetgeving: rechterlijke toetsing van wetgeving aan de Grondwet en fundamentele rechtsbeginselen*, Schoordijk Instituut, Tilburg 1997.

De Hullu 2015 — J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijk aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Kluwer, Deventer 2015.

Jehke 2005 — C. Jehke, *Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht*, Duncker & Humblot, Berlijn 2005.

De Kam en van Herwaarden 1989 — F. de Kam & F. van Herwaarden, *De prijs van de beschaving: over de belastingen van Nederland: zoals ze zijn en zoals ze kunnen zijn*, Academic Service, Economie en Bedrijfskunde, Schoonhoven 1989.

Van Kempen en Suyker 2016 — M. van Kempen & W. Suyker, *De politieke economie van de hervormingen in de loon- en inkomstenbelasting*, Centraal Planbureau, Den Haag 2016.

Kleinhuis en Niemeijer 2008 — C.M. Kleinhuis & E. Niemeijer, *Wet en werkelijkheid. Bevindingen uit evaluaties van wetten*, WODC, Den Haag 2008.

Kloosterman 2002 — D.R. Kloosterman e.a., *In zelfstandigheid geregeld*, Rijksuniversiteit Groningen, Groningen 2002.

Koekkoek 2000 — A.K. Koekkoek, *De Grondwet: een systematisch en artikelgewijs commentaar*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 2000.

Konijnenbelt 2010 — W. Konijnenbelt, *Ingewikkelde wetgeving en de wijze van wetgeven* (preadvies Vereniging voor Wetgeving en wetgevingsbeleid), Nijmegen 2010.

Konijnenbelt 2011 — W. Konijnenbelt, *100 Ideeën voor de gemeentelijke regelgever*, VNG, Den Haag 2011.

Koopmans 1970 — T. Koopmans, 'De rol van de wetgever', in: H.C.F. Schoordijk e.a. (red.), *Honderd Jaar Rechtsleven*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1970.

Koopmans 1987 — T. Koopmans, *Compendium van het staatsrecht*, Kluwer, Deventer 1987.

Kortman 1987 — C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Kluwer, Deventer 2016.

Kortmann 1979	*C.A.J.M.* Kortmann, 'Behoorlijke wetgeving', in: *Regel en praktijk*, Tjeenk Willink, Zwolle 1979.
Kortmann 2016	C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Kluwer, Deventer 2016.
Van Kreveld 1990	J.H. van Kreveld, 'De kwaliteit van wetgeving: rechtsstatelijke en bestuurlijke eisen', in: *Recht doen door wetgeving, Opstellen over wetgevingsvraagstukken*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1990.
Van Kreveld 2016	N.M.A van Kreveld, *Consultatie bij fiscale wetgeving*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2016.
Van Kreveld en Lubbers 2012	N.M.A. van Kreveld en A.O. Lubbers, 'De bruikbaarheid van internetconsultatie bij de totstandkoming van fiscale wet- en regelgeving', in: H. de Boer, R. van der Have en B. van Raaij (red.), *50 jaar Directe Belastingen* (Verhoeven-bundel), Kluwer, Deventer 2012.
De Langen 1954	W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse Belastingrecht*, p. 393, Samsom, Alphen aan den Rijn 1954.
Langereis 1999	Ch.J. Langereis, 'Open normen in het belastingrecht', in: *Liberale Gifte*, Kluwer, Deventer 1999.
Van Leijenhorst 1998	G.J. van Leijenhorst, 'De fiscale toekomst getoetst aan de beginselen van behoorlijke belastingheffing', *WFR* 1998/889.
Leisner 1977	W. Leisner, 'L'état de droit – une contradiction?', in: M. Waline (red.), *Recueil d'études en hommage à Charles Eisenmann*, Cujas, Parijs 1977.
Lubbers 2017	A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2017.
Lubbers en van Kreveld 2009	A.O. Lubbers & N.M.A. van Kreveld, *Wetgevingsadvisering door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs*, Universiteit Leiden, Leiden 2009.
Van Maarseveen 1978	H.Th.J.F. van Maarseveen, 'Een appèl inzake de wetgevingsproblematiek', *NJB* 1978.
Mackaaij 1980	P.A. Mackaaij, 'Het streven naar legaliteit in het belastingrecht', *WFR* 1980/341.

McCaffery 1990	E.J. McCaffery, 'The holy grail of tax simplification', *Wisconsin Law Review* 1990/1267.
Van Mens 1988	K.L.H. van Mens, *Legaliteit en belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1988.
Meussen 2002	G.T.K. Meussen, 'Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving', *WFR* 2002/6479.
Meussen 2004	G.T.K. Meussen, 'Meer besluiten gevraagd!', *WFR* 2004/1765.
Ministerie van Justitie en Veiligheid 2006	*De 'Tafel van Elf'*, Ministerie van Justitie en Veiligheid, Den Haag 2006.
Ministerie van Justitie en Veiligheid 2009	*Handleiding Wetgeving en Europa: De voorbereiding, totstandkoming en nationale implementatie van Europese regelgeving*, Den Haag 2009.
Mommers 2010	L. Mommers, *Toegang tot juridische informatie als grondrecht*, eLaw@Leiden, Leiden 2010.
Monsma 1999	J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, Kluwer, Deventer 1999.
Nan 2011	J.S. Nan, *Het lexcerta-beginsel*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011.
Nesbitt 2013	M. Nesbitt, *Taking the (International) Rule of Law Seriously: Legality and legitimacy in United Nations ad hoc commissions of inquiry*, University of Toronto, Toronto 2013.
Niessen 2010	R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2010.
OECD 1994	*Improving the Quality of Laws and Regulations: Economic, Legal and Managerial Techniques*, SIGMA-rapport, Parijs 1994.
OECD 1995	*Recommendation of the Council on Improving the Quality of Government Regulation, Parijs 1995*.
OECD 1997	*Law Drafting and Regulatory Management in Central and Eastern Europe*, SIGMA-rapport, Parijs 1997.
OECD 2008	*Better regulation in Europe: an OECD assessment of regulatory capacity in the 15 original memberstates of the EU*, Parijs 2008.
OECD 2008	*APEC-OECD Integrated Checklist on Regulatory Reform*, Parijs 2008.

OECD 2012	*Recommendation of the Council of the OECD on Regulatory Policy and Governance*, Parijs 2012.
Oldenziel 1998	H.A. Oldenziel, *Wetgeving en rechtszekerheid*, Kluwer, Deventer 1998.
Van Ommeren 1996	F.J. van Ommeren, *De verplichting verankerd; De reikwijdte van het legaliteitsbeginsel en het materiële wetsbegrip*, Tjeenk Willink, Deventer 1996.
Van Ommeren 2002	F.J. van Ommeren, 'Het legaliteitsbeginsel in het staats- en bestuursrecht: opkomst en ondergang van geïmpliceerde bevoegdheden?', *RMThemis* 2002.
Van Ommeren 2012	F.J. Van Ommeren, 'Wetgevingsbeleid: remedies en instrumenten', in S. E. Zijlstra (Ed.), *Wetgeven. Handboek voor de centrale en decentrale overheid*, Kluwer, Deventer 2012.
Pauwels 2009	M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009.
Polak 1979	J.M. Polak, 'Enkele opmerkingen over relatie tussen recht en taal', *WPNR* 1979.
Polak en Scheltema 1979	J.M. Polak & M. Scheltema, *Dient verandering te worden gebracht in de wijze van voorbereiding en totstandkoming van wetgeving (preadvies NJV)*, 1979.
Popelier 1997	P. Popelier, *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving*, Intersentia rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 1997.
Popelier 2000	P. Popelier, 'De kwaliteit van de wet: over de opsomming en classificatie van kwaliteitseisen in een leer van "beginselen van behoorlijke regelgeving"', in: S. Debaene & B. van Buggenhout (red.), *Informatietechnologie en de kwaliteit van wetgeving*, Intersentia Rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 2000.
Popelier 2004	P. Popelier, *De wet juridisch bekeken*, die Keure, Brugge 2004.
Popelier en Van Nieuwenhove	P. Popelier en J. Van Nieuwenhove, *Toegang tot de wet*, die Keure, Brugge 2008.
Pronk 2008	P.A. Pronk, 'Waar ligt de eenvoud?', *WFR* 2008/1405.

Raz 2009 — J. Raz, *The authority of law: Essays on Law and Morality*, Oxford University Press, Oxford 2009.

Rookmaker 1996 — J. Rookmaaker, 'De Raad van State over taalgebruik bij regelgeving', *RegelMaat* 1996/4.

Ruiter 1987 — D.W.P. Ruiter, *Bestuursrechtelijke wetgevingsleer*, Van Gorcum, Assen/Maastricht 1987.

Scheltema 1979 — M. Scheltema, *Dient wijziging te worden gebracht in het proces van wetgeving?*, Tjeenk Willink, Zwolle 1979.

Scheltema 1982 — M. Scheltema, 'Bestuursrecht: is het bestuur wetgever in eigen zaak?', in: W.F. de Gaay Fortman (red.), *Problemen van wetgeving*, Kluwer, Deventer 1982.

Scheltema 1996 — M. Scheltema, 'Van rechtsbescherming naar een volwaardig bestuursrecht', *NJB* 1996.

Schlette 1963 — J.A. Schlette, *Delegatie in het belastingrecht*, Buijten & Schipperheijn, Amsterdam 1963.

Schuyt 1980 — C.J.M. Schuyt, 'De Fragmentering van Bestuur en Beleid in de Verzorgingsstaat', in: J. Gevers, R. in 't Veld (red.): *Planning als Maatschappelijke Vormgeving*, Van Loghum Slaterus, Deventer 1980.

Schuyt 1982 — C.J.M. Schuyt, *Ongeregeldheden: naar een theorie van wetgeving in de verzorgingsstaat*, Samsom, Alphen aan den Rijn 1982.

Sebus 1984 — G. Sebus, *Wetgevingstechniek en de toegankelijkheid van de wet voor de burger*, Tjeenk Willink, Zwolle 1984.

Sillen 2010 — J.J.J. Sillen, *Rechtsgevolgen van toetsing van wetgeving*, Kluwer, Deventer 2010.

Sillevis en de Vries 1990 — L.W. Sillevis & N.H. de Vries, 'Universiteit, belastingbeginselen en samenleving', *WFR* 1990/1882.

Smith 2009 — *C.E. Smith, 'Het woord als grenswachter: functies van taalkundige interpretatie voor de rechtsvinding', RMThemis* 2009.

Van Soest 1970 — J. Van Soest, 'Belastingbeginselen', in: *Honderd jaar rechtsleven*, Tjeenk Willink, Zwolle 1970.

Stevens 2007	L.G.M. Stevens, 'Durf te vertrouwen op open normen', *WFR* 2007/6736.
Stevens 2016	L.G.M. Stevens, 'Techniek verhult absurditeit van regels', *Het Financieele Dagblad* 18 april 2016.
Stevens 2017	L.G.M. Stevens, 'Iedere burger wordt geacht de wet te kennen', *WFR* 2017/80.
Tuk 1971	C.P. Tuk, 'Vijfentwintig jaar vereenvoudiging belastingen', *WFR* 1971/549.
Veerman 2004	G.J. Veerman, *De wet als zinsbegoochelingstoestel: over de kwaliteit van wetgeving*,Universiteit Maastricht, Maastricht 2004.
Veerman 2009	G.J. Veerman e.a., *Over wetgeving. Principes, paradoxen en praktische beschouwingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2009.
Veerman 2011	G.J. Veerman, 'Om den algemeenen gang des bestuurs en der wetgeving met kalmte en nauwkeurigheid gade te slaan' of: de toetsing van wetgeving door de Raad van State', in: H.D. Tjeenk Willink e.a. (red.), *De Raad van State in perspectief*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2011.
Veerman 2013	G.J. Veerman e.a., *Een empathische wetgever: Meta-evaluatie van empirisch onderzoek naar de werking van wetten*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013.
Veerman 2018	G.J. Veerman, *Hoe bereik je als wetgever de burgers - een essay*, Stichting Recht en Overheid, Den Haag 2018.
Veerman en Mulder 2010	G.J. Veerman & R. Mulder, *Wetgeving met beleid: bouwstenen voor een bruikbare wetgevingstheorie*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2010.
Veraart 2005	W.J. Veraart, *Ontrechting en rechtsherstel in Nederland en Frankrijk in de jaren van bezetting en wederopbouw*, Kluwer, Deventer 2005.
Vereniging voor Belastingwetenschap 1972	Delegatie van wetgevende bevoegdheid (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap), Kluwer, Deventer 1972.
Vereniging voor Belastingwetenschap 2011	Belastingen en ethiek (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap), Kluwer, Deventer 2011.

Vereniging voor Belastingwetenschap 2014	Beginselbepalingen in misbruiksituaties als alternatief voor concrete rechtsregels (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap), nr. 251, Kluwer, Deventer 2014.
Vereniging voor Belastingwetenschap 2014	Ficties en forfaits in het belastingrecht (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap), nr. 252, Kluwer, Deventer 2014.
Verheij 1989	N. Verheij, 'Alleen de wet heerscht over ons. Over wetmatigheid van bestuur', *Publiek Domein* 1989.
Verhey 2005	L.F.M. Verhey, 'Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?', *RegelMaat*2005, afl. 2.
Verlinden 2010	V. Verlinden, *De hoeders van de wet: de rol van instellingen in het wetgevingsproces*, die Keure, Brugge 2010.
Visser 2001	M. Visser, *Zorgplichtbepalingen in het strafrecht*, Gouda Quint, Deventer 2001.
Van der Vlies 1984	I.C. van der Vlies, *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving; de verandering van het legaliteitsbeginsel in de twintigste eeuw*, Vuga, Den Haag 1984.
Van der Vlies 1991	I.C. van der Vlies, *Handboek wetgeving*, Tjeenk Willink, Zwolle 1991.
Van der Vlies 1993	I.C. van der Vlies, *Grenzen aan het recht*, Tjeenk Willink, Zwolle 1993.
Vlaamse regering 2003	*Kenmerken van goede wetgeving*, beslissing Vlaamse regering, VR/PV/2003/44, VR/2003/24.10/DOC.1039 en VR/2003/07.11/DOC.1039Bis, Brussel 2003.
Vlaamse regering 2015	*Stroomschema voor opmaak van regelgeving*, beslissing Vlaamse regering, Brussel 2015.
Voermans 2000	W.J.M. Voermans e.a., in A.K. Koekkoek, *De Grondwet: een systematisch en artikelgewijs commentaar*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 2000.
Voermans 2003	W.J.M. Voermans, 'De bestuursrechter en artikel 120 Grondwet', *Jurisprudentiebestuursrecht plus* 2003.

Voermans 2003	W.J.M. Voermans, *Evaluatie van de Wet vervoer gevaarlijke stoffen 1996-2002*, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, Leiden 2003.
Voermans 2012	W.J. Voermans, '100 Ideeën', *RegelMaat* 2012, afl. 1.
Van der Voet	G.W. van der Voet, *De kwaliteit van de WMCZ als medezeggenschapswet*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2005.
Voermans 2007	W.J.M. Voermans, 'Invloed van nationale parlementen op Europese wetgeving: hoe doen de buren dat?', *RegelMaat* 2007, afl. 4.
Voermans 2011	W.J.M. Voermans, 'Legaliteit als middel tot een doel', in: *Controverses rondom legaliteit en legitimiteit*, Kluwer, Deventer 2011.
Voermans en Eijlander 2000	P. Eijlander & W. Voermans, *Wetgevingsleer*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2000.
Voermans en Eijlander 2002	W.J.M. Voermans & Ph. Eijlander, *Onderzoek kwaliteit van ministeriële regelingen*, Centrum voor wetgevingsvraagstukken, Tilburg 2002.
Vording 2015	H. Vording, 'Tweehonderd jaar rijksbelastingen in trends en thema's' in: H. Vording e.a. (red.) *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2015.
Vording 2016	H. Vording, 'Fiscale beleidsnotities 2017', *WFR* 2016/191.
Waaldijk 1985	C. Waaldijk, *Wetgevingswijzer*, Vermande, Lelystad 1985.
Wattel 1993	P.J. Wattel, 'No taxation without representation', in: *Verhalen over de Grondwet*, Sdu Uitgevers, Den Haag 1993.
Wattel 1995	P.J. Wattel, *De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken*, Tjeenk Willink, Zwolle 1995.
De Wit 2012	J.C de Wit, *Artikel 94 Grondwet toegepast*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012.
Witteveen 2002	W.J. Witteveen, 'Over de verraderlijke eenvoud der wetten', *RegelMaat* 2002, afl. 6.
Zijlstra 2012	S.E. Zijlstra, *De waarde van wetgevingstechniek*, Amsterdam 2012.

Rapporten

Wetgevingstechniek, rapport van een commissie uit de vereniging voor administratief recht, H.D. Tjeenk Willink & zoon N.V., Haarlem 1948.
Orde in regelgeving,eindrapport van de Commissie Wetgevingsvraagstukken, Kamerstukken II, 1982-1983, 17931, nr. 1.
Tussenbericht van de Commissie Vermindering en vereenvoudiging van overheidsregelingen Kamerstukken II, 1982-83, 17931, nr. 3.
Rapport Commissie Vermindering en vereenvoudiging van overheidsregelingen, Kamerstukken II, 1983-1984, 17931, nr. 9.
Zicht op eenvoud,rapport van de commissie tot vereenvoudiging van de loonbelasting en de inkomstenbelasting, Distributiecentrum Overheidspublikaties, Den Haag 1986.
Graag of niet,rapport van de Commissie voor de Belastingherziening,Sdu Uitgevers, Den Haag 1991.
Bouwstenennotitie: materiaal voor onderhoud en aanpassing van de loon- en inkomstenbelasting op weg naar 2000, Ministerie van Financiën, Den Haag 1994.
Rapport *Mandelkern Group on Better Regulation*, Brussel 2001.
De toekomst van de nationale rechtsstaat, WRR-rapport nr. 63, Sdu Uitgevers, Den Haag 2002.
Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel, rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel, Ministerie van Financiën, Den Haag 2010.
Rapport van de Staatscommissie Grondwet, Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Den Haag 2010.
De Fiscale agenda. Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendigbelastingstelsel, Ministerie van Financiën, Den Haag 2011.
On the rule of law, rapport opgesteld door de European Commission for democracy through law, Straatsburg 2011.
Naar een activerender belastingstelsel,eindrapport van de Commissie inkomstenbelasting en
toeslagen, 2013, Den Haag.
Ensuring Standards in the Quality of Legislation, rapport van The Political and Constitutional Reform Committee, Londen 2013.
When Laws Become Too Complex, A review into the causes of complex legislation, Office of the Parliamentary Counsel, Londen 2013.
Nederland belastingparadijs, Oxfam Novib, Den Haag 2016.
Jaarverslagen Raad van State (1980 t/m 2016).

Parlementaire stukken

Kamerstukken II, 1977-1978, 15049, 7.
Kamerstukken II, 1978-1979, 15575, 3.
Kamerstukken II, 1979-1980, 15454, 2.
Kamerstukken II, 1979-1980, 15800 hoofdstuk III, 3.
Kamerstukken II, 1979-1980, 16162, 3.
Kamerstukken II, 1982-1983, 17555, 51.
Kamerstukken II, 1982-1983, 17931, 1.
Kamerstukken II, 1983-1984, 17931, 9.

Kamerstukken II, 1989-1990, 21591, 3.
Kamerstukken II, 1990-1991, 22008, 1-2.
Aanwijzingen voor de regelgeving, circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230.
Kamerstukken II, 1993-1994, 23710, nr. 1-2.
Kamerstukken II, 1994-1995, 24036, nr. 1.
Kamerstukken II, 1994-1995, 24172, A.
Kamerstukken II, 1996-1997, 25051, nr. 3.
Kamerstukken II, 1996-1997, 25212, nr. 1.
Kamerstukken II, 1997-1998, 25810, nr. 2.
Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr. 3.
Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A.
Kamerstukken II, 2000-2001, 27475, nr. 2.
Kamerstukken II, 2000-2001, 27475, A.
Kamerstukken II, 2001-2002, 28331, nr. 3.
Kamerstukken II, 2002-2003, 24036, nr. 284.
Kamerstukken II, 2003-2004, 29279, nr. 9.
Kamerstukken II, 2003-2004, 29702, nr. 3.
Kamerstukken II, 2008-2009, 31705, nr. 4.
Kamerstukken II, 2008-2009, 31731, nr. 1.
Instellingsbesluit Studiecommissie Belastingstelsel, 22 oktober 2009, AFP2009/632.
Kamerstukken II, 2009-2010, 31731, nr. 6.
Kamerstukken II, 2009-2010, 32130, nr. 3.
Kamerstukken II, 2009-2010, 32168, nr. 4.
Kamerstukken II, 2010-2011, 29279, nr. 121.
Kamerstukken II, 2010-2011, 29515, nr. 330.
Kamerstukken II, 2010-2011, 32536, nr. 4.
Kamerstukken II, 2010-2011, 32818, nr. 4.
Kamerstukken II, 2011-2012, 31570, nr. 20.
Kamerstukken II, 2012-2013, 29362, nr. 224.
Brief van de staatssecretaris van Financiën, 19 mei 2014, DGB/2014/2920 U.
Aanhangsel Handelingen II, 2015-2016, nr. 2709.
Brief van de staatssecretaris van Financiën, 12 mei 2016, AFP/2016/334 U.
Kamerstukken II, 2016-2017, 34552, nr. 3.
Kamerstukken II, 2016-2017, 34552, nr. 4.
Kamerstukken II, 2016-2017, 34654, nr. 4.

Jurisprudentie

Hoge Raad

HR 20 oktober 1854, W. 1587 (lantaarngeld gemeente Breda).
HR 19 februari 1973, nr. 16.970, *BNB* 1973/72.
HR 22 december 1976, nr. 17.988, *BNB* 1977/50.
HR 13 februari 1985, nr. 22.571, *BNB* 1985/127.
HR 11 maart 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC1900.
HR 16 mei 1986, *NJ* 1987/251.
HR 1 maart 1989, nr. 25.996, *BNB* 1989/127.
HR 14 april 1989, nr. 13.822, *NJ* 1989/469.

HR 23 december 1992, nr. 27.711, *BNB* 1993/104.
HR 22 november 1995, nr. 30.141, *BNB* 1996/27.
HR 31 oktober 2000, *NJ* 2001, 14.
HR 28 mei 2002, nr. 01549/01, *NJ* 2002/483.
HR 29 maart 2005, nr. 01289/04 E.
HR 24 februari 2006, nr. 39.999, *BNB* 2006/173.
HR 19 juni 2015, nr. 14/00520, *BNB* 2015/168.

Hof
Hof Arnhem-Leeuwarden 3 november 2015, nr. 15/00234, *V-N* 2016/6.17.13.
Hof Amsterdam 19 oktober 2007, nr. 06/00341, *V-N* 2008/12.29.
Hof Den Haag 13 augustus 2014, nr. BK-13-00177, *V-N* 2014/58.18.6.

Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
ABRvS 21 maart 2007, nr. 2006047/1, *JOM* 2007/28.
ABRvS 17 maart 2010, nr. 200903394/1/V6.
ABRvS 9 juli 2014, nr. 201212030/1/A3, *NJB* 2014/1526.
ABRvS 12 mei 2015, nr. 200901894/1/V6.

Centrale Raad van Beroep
CRvB 9 december 2016, nr. 15/7050 WAADI, *NJB* 2017/33.

College van Beroep voor het bedrijfsleven
CBb 1 april 2008, nr. AWB 07/351, *AB* 2010/143.
CBb 9 juli 2009, nr. *AWB* 08/959.
CBb 22 februari 2012, nrs. AWB 08/74 en 08/76, *NJB* 2012/796.

EHRM
EHRM 26 april 1979, 6538/74 (Sunday Times/Verenigd Koninkrijk).
EHRM 24 oktober 1979, 6301/73 (Winterwerp/Nederland).
EHRM 25 maart 1983, 5947/72 (Silver e.a./Verenigd Koninkrijk).
EHRM 2 augustus 1984, 8691/79 (Malone/Verenigd Koninkrijk).
EHRM 24 november 1986, 9063/80 (Gillow/Verenigd Koninkrijk).
EHRM 26 maart 1987, 9248/81 (Leander/Zweden).
EHRM 28 maart 1990, 10890/84 (Groppera Radio AG/Zwitserland).
EHRM 26 september 1995, 17851/91 (Vogt/Duitsland).
EHRM 15 november 1996, 17862/91 (Cantoni/Frankrijk).
EHRM 9 november 1999, 26449/95 (Špaček s.r.o./Tsjechië).
EHRM 28 maart 2000, 28358/95 (Baranowski/Polen).
EHRM 8 juni 2006, 75039/01 (Korchuganova/Rusland).
EHRM 6 maart 2007, 63131/00 (Gębura/Polen).
EHRM 6 december 2007, 30658/05 (Beian/Roemenië).
EHRM 4 december 2008, 30562/04 en 30566/04 (S. en Marper/Verenigd Koninkrijk).
EHRM 5 mei 2011, 33014/05 (Editorial board of Pravoye Delo en Shtekel/Oekraïne).
EHRM 7 juli 2011, 39766/05 (Serkov/Oekraïne).
EHRM 14 maart 2013, 26261/05 (Kasymakhunov en Saybatalov/Rusland).
EHRM 2 juli 2013, 41838/11 (R.Sz./Hongarije).

EHRM 6 februari 2014, 50179/07 (Vikentijevik/Macedonië).
EHRM 12 juni 2014, 14717/04 (Bergerkrall e.a./Slovenië).

HvJ EU
HvJ EU 5 juli 1964, zaak C-6/64 (Costa/E.N.E.L).
HvJ EU 5 februari 1963, zaak C-26/62 (Van Gend en Loos).
HvJ EU 25 januari 1979, zaak C-98/78 (Racke).
HvJ EU 13 december 1979, zaak C-44/79 (Hauer).
HvJ EU 9 juli 1981, zaak C-169/80 (Gondrand Frères).
HvJ EU 22 februari 1984, zaak C-70/83 (Kloppenburg).
HvJ EU 30 januari 1985, zaak C-143/83 (Commissie/Denemarken).
HvJ EU 23 mei 1985, zaak C-29/84 (Commissie/Duitsland).
HvJ EU 17 september 1987, zaak C-291/84 (Commissie/Nederland).
HvJ EU 15 december 1987, zaak C-326/85 (Commissie/Nederland).
HvJ EU 15 december 1987, zaak C-325/85 (Commissie/Ierland).
HvJ EU 27 april 1988, zaak C-252/85 (Commissie/Frankrijk).
HvJ EU 21 juni 1988, zaak C-257/86 (Commissie/Italië).
HvJ EU 22 februari 1989, zaak C-92/87 en 93/87 (Commissie/Frankrijk & Verenigd Koninkrijk).
HvJ EU 12 juli 1989, zaak C-161/88 (Binder).
HvJ EU 9 januari 1990, zaak C-337/88 (Safa).
HvJ EU 13 maart 1990, zaak C-30/89 (Commissie/Frankrijk).
HvJ EU 15 maart 1990, zaak C-339/87 (Commissie/Nederland).
HvJ EU 26 februari 1991, zaak C-119/89 (Commissie/Spanje).
HvJ EU 30 mei 1991, zaak C-59/89 (Commissie/Duitsland).
HvJ EU 17 november 1993, zaak C-71/92 (Commissie/Spanje).
HvJ EU 13 februari 1996, zaak C-143/93 (Gebroeders Van Es Douane Agenten).
HvJ EU 15 februari 1996, zaak C-63/93 (Duff e.a.).
HvJ EU 14 maart 2000, zaak C-54/99 (Scientology International Reserves Trust).
HvJ EU 18 mei 2000, zaak C-107/97 (Rombi).
HvJ EU 26 april 2005, zaak C-376/02 (Stichting Goed Wonen II).
HvJ EU 27 september 2007, zaak C-409/04 (Teleos e.a).
HvJ EU 8 mei 2008, zaak C-95/07 en zaak C-96/07 (Ecotrade).
HvJ EU 18 november 2008, zaak C-158/07 (Förster).
HvJ EU 10 maart 2009, zaak C-345/06 (Gottfried Heinrich).
HvJ EU 21 januari 2010, zaak C-472/08 (Alstom Power Hydro).
HvJ EU 17 juni 2010, zaak C-413/08 P (Lafarge).
HvJ EU 14 september 2010, zaak C-550/07 P (Akzo Nobel Chemicals Ltd).
HvJ EU 14 oktober 2010, zaak 67/09 P (Nuova Agricast Srl).
HvJ EU 6 september 2012, zaak C-273/11 (Mecsek-Gabona Kft).

Duitsland
BvG 23 oktober 1951, 2 BvG 1/151.
BvG 10 oktober 1961, 2 BvL 1/59.
BvG 8 maart 1983, 2 BvL 27/81.
BvG 9 april 2003, 1 BvL 1/01.
BvG 3 maart 2004, 1 BvF 3/92.
BvG 26 juli 2005, 1 BvR 782/94.

BFH 6 september 2006, XI R 26/04.
BvG 12 oktober 2010, 2 BvL 59/06.

Wetgevingsadviezen Raad van State

Advies van de Raad van State van 21 juli 2008, nr. W03.08.0171/II/B.
Advies van de Raad van State van 5 oktober 2012, nr. W06.12.0379/III.
Advies van de Raad van State van 12 december 2012, nr. W.06.12.047 1/III.
Advies van de Raad van State van 3 januari 2013, nr. W15.12.0441/IV.
Advies van de Raad van State van 25 februari 2013, nr. W03.13.0005/II.
Advies van de Raad van State van 16 december 2013, nr. W04.16.0344/I.
Advies van de Raad van State van 29 april 2015, nr. W06.15.0082/III.
Advies van de Raad van State van 12 september 2016, nr. W.06.16.0238/III.
Advies van de Raad van State van 30 september 2016, nr. W15.16.0161/IV.

Kamerstukken II, 1994-1995, 24172, A.
Kamerstukken II, 1996-1997, 25212, nr. 1.
Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A.
Kamerstukken II, 1999-2000, 27209, A.
Kamerstukken II, 2001-2002, 28034, A.
Kamerstukken II, 2002-2003, 28946, B.
Kamerstukken II, 2005-2006, 30600, nr. 4.
Kamerstukken II, 2006-2007, 30827, nr. 4.
Kamerstukken II, 2007-2008, 31404, nr. 5.
Kamerstukken II, 2008-2009, 31705, nr. 4.
Kamerstukken II, 2009-2010, 32168, nr. 4.
Kamerstukken II, 2010-2011, 32818, nr. 4.
Kamerstukken II, 2010-2011, 32504, nr. 10.
Kamerstukken II, 2010-2011, 32536, nr. 4.
Kamerstukken II, 2010-2011, 32676, nr. 4.
Kamerstukken II, 2010-2011, 32810, nr. 4.
Kamerstukken II, 2011-2012, 33121, nr. 4.
Kamerstukken II, 2013-2014, 33348, nr. 6.
Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 4.
Kamerstukken II, 2013-2014, 33962, nr. 4.
Kamerstukken II, 2014-2015, 34089, nr. 4.
Kamerstukken II, 2014-2015, 34208, nr. 4.
Kamerstukken II, 2016-2017, 34552, nr. 4.
Kamerstukken II, 2016-2017, 34654, nr. 4.

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

NOB-commentaar op het wetsvoorstel ‘Wijzigingen van enkele belastingwetten ca. in verband met de tweede tranche van het ondernemerspakket 2001’, Amsterdam 2000.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001, Amsterdam 2000.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel ‘Wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928’, Amsterdam 2000.
NOB-reactie op rapport Commissie-Van Rooij, Amsterdam 2001.

NOB-brief van 4 april 2002 betreffende Lijst met aandachtspunten en knelpunten bij de uitvoering van APA en ATR praktijk en de artikelen 8b en 8c Wet Vpb.
NOB-rapport De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces, Amsterdam 2002.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2003, Amsterdam 2002.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Werken aan Winst, Amsterdam 2006.
NOB-position paper betreffende het fiscaal vestigingsklimaat, Amsterdam 2008
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, Amsterdam 2008.
NOB-position paper betreffende het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, Amsterdam 2008.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel betreffende de implementatie van de richtlijnen BTW-pakket, Amsterdam 2009.
NOB-commentaar op verschillende nota's betreffende de wetsvoorstellen Belastingplan 2010, Overige fiscale maatregelen 2010 en Fiscale vereenvoudigingswet 2010, Amsterdam 2009.
NOB-brief van 1 juli 2010 betreffende de reactie op het consultatiedocument 'Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011'.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2013 en Overige fiscale maatregelen 2013, Amsterdam 2012.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Wet compartimenteringsreserve, Amsterdam 2013.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2015, Amsterdam 2014.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2016 c.a., Amsterdam 2015.
NOB-commentaar op het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen, Amsterdam 2016.
NOB-commentaar op de internetconsultatie Ontwerpwijzigingen van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen in de Wet Vpb 1969, Amsterdam 2016.

Curriculum vitae

Roberto van den Heuvel (1971) studeerde Nederlands recht aan de Radboud Universiteit en fiscaal recht aan de Tilburg University. Na ruim tien jaar werkzaam te zijn geweest in de belastingadviespraktijk, is hij in 2005 begonnen als docent belastingrecht bij de Universiteit Leiden. Een aantal jaren later is hij als buitenpromovendus gestart met een onderzoek waarvan dit proefschrift het resultaat is. Naast zijn werk voor de universiteit is hij betrokken bij het schrijven van commentaren bij rechterlijke uitspraken, evenals het ontwikkelen en verzorgen van externe cursussen en presentaties.

Trefwoordenregister

1
100 Ideeën voor de gemeentelijke regelgever / *54*

A
a contrario-redeneringen / *176*
Aanwijzingen voor de decentrale regelgeving / *54*
Aanwijzingen voor de regelgeving / *32*, *47*, *169*
Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek / *48*
abstracte normstelling / *84*
abstractere normstelling / *83*
Afdeling advisering van de Raad van State / *24*, *168*
algemeen verbindende voorschriften / *112*, *123*, *132*
algemene beginselen van behoorlijke regelgeving / *35*
algemene beginselen van behoorlijke wetgeving / *70*
algemene rechtsbeginselen / *112*, *169*, *202*
Algemene Rekenkamer / *59*
algemene wettelijke regelingen / *90*
antimisbruikbepalingen / *85*, *101*, *184*
artikel 104 Gw / *52*, *97*

B
beginsel van begrijpelijke wetgeving / *74*
beginsel van consistente toepassing van wetgeving / *76*
beginsel van doorzichtigheid / *73*
beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek / *72*
beginsel van duidelijke wetgeving / *70*, *73*
beginsel van eenvoud / *74*
beginsel van niet tegenstrijdige wetgeving / *73*
beginsel van rechtszekerheid / *59*, *80*, *146*
beginsel van toegankelijke regelgeving / *77*
beginsel van voorspelbaarheid / *75*
beginselen van behoorlijke wetgeving / *23*, *69*, *72*, *79*, *122*
beginselen van interne moraliteit / *70*
begrijpelijkheid / *43*, *54*, *194*
beknoptheid / *194*
belangenorganisaties / *37*, *46*
belastinggrondslag / *51*
belastingontwijking / *20*
beleidsinstrument / *16*, *32*, *72*
België / *23*, *201*
bepaaldheidsgebod / *94*, *135*
berekenbaarheid van belastingheffing / *100*
beslissingstabellen / *84*, *91*, *108*
bestendigheid van wetgeving / *80*, *85*, *86*
bestuurlijke boete / *52*, *100*, *136*
bestuursbevoegdheden / *93*, *96*, *98*, *104*
bestuursrechtelijke legaliteitsbeginsel / *134*, *137*
boetes / *25*, *100*, *150*
brochures / *203*

C
calculerend gedrag / *33*
(cijfer)voorbeelden / *180*, *182*, *188*
civielrechtelijke begrippen / *88*
codificatie / *15*, *99*
codificerende functie / *16*
coherent wetgevingsbestand / *203*
Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs / *24*, *167*

communautaire rechtszekerheidsbeginsel / *122*
communicatierichtlijnen / *48*
complexiteit / *13*, *29*, *84*, *109*, *189*
conflictopwekkend / *50*
considerans / *51*, *179*
consistent / *38*, *198*
containerbegrip / *18*
controleerbaarheid / *42*, *59*

D

de eis van inhoudelijke normering / *93*
decentraal niveau / *54*, *61*
deductie / *140*
delegatiebepaling / *111*, *124*, *133*
delegatiebevoegdheden / *85*
delictsomschrijvingen / *94*, *95*, *135*
deregulering / *34*, *193*
deskundig advies / *44*, *152*, *157*
deskundigheid / *89*, *91*, *108*, *133*
detaillering / *15*, *84*
discretionaire bevoegdheden / *96*, *98*, *155*, *165*
doelbepalingen / *179*
doelgroep / *49*
dubbelzinnige wetgeving / *71*
duidelijkheid / *47*, *82*, *162*
Duitsland / *23*, *206*

E

eenheid in terminologie / *53*, *72*
eenieder verbindende verdragsbepaling / *119*, *123*, *125*
eenvoud / *47*, *74*, *192*, *202*
Eingriffsverwaltung / *92*
eis van behoorlijke bekendmaking / *77*
eis van duidelijkheid / *17*, *47*, *49*, *70*, *129*, *134*, *159*, *168*, *192*
eis van een coherente ordening van regelgeving / *77*
eis van kenbaarheid / *77*, *127*, *129*, *137*, *156*, *172*, *197*
eis van legaliteit / *137*, *196*
eis van nadere normering / *103*, *104*
eis van rechtsgeldigheid / *143*, *146*
eis van toegankelijkheid / *49*, *78*, *147*, *148*
eis van voorspelbaarheid / *150*
Europees Hof voor de Rechten van de Mens / *22*, *120*
exceptief / *125*
externe werking / *21*

F

ficties / *52*
fiscaal instrumentalisme / *44*
fiscale legaliteitsbeginsel / *52*, *92*, *97*, *112*
fiscale normstelling / *57*, *83*
fiscale rechtspositie / *20*, *46*, *62*, *101*, *158*, *181*
fiscale subsidies / *52*
flexibiliteit / *81*, *96*, *106*, *142*, *155*
forfaitair rendement / *56*
formele belastingwetgeving / *99*
formele wetgever / *97*, *113*
formulering / *47*, *52*, *82*, *164*

G

Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten / *209*
gedetailleerdheid / *37*, *130*, *204*
gedragsnormen / *37*, *89*
gelede normstelling / *78*, *107*
gemeentelijke belastingverordeningen / *118*, *123*, *124*, *130*
gemeentelijke regelgevers / *129*
goed koopmansgebruik / *87*
grondwettelijk toetsingsverbod / *110*
grondwettigheid / *110*

H

handhaving / *30*, *58*, *153*
Handvest van de grondrechten van de Europese Unie / *164*
harmonisatie / *31*, *34*, *174*
Harmonisatiewet-arrest / *112*, *113*, *114*, *115*
heffingsmaatstaf / *130*, *132*
hoedanigheid normadressaten / *89*
Hof van Justitie van de Europese Unie / *22*, *120*
hoofdelementen / *51*

I

illustratieve bepalingen / *194*
implementatiewetgeving / *39*
inbreuk / *24*
inconsistentie / *36*
inefficiënte uitvoering / *42*
informatieverstrekking / *37*
ingewikkeldheid / *13*, *34*
inhoudelijke normering / *98*, *181*
innerlijke consistentie / *31*
integraal wetgevingsbeleid / *57*
interinstitutioneel akkoord / *190*
intermediaire vergoedingen / *56*
internetconsultatie / *39*
interpretatief beleid / *184*
interpretatiegeschillen / *50*
inzichtelijkheid / *43*, *175*

J

juridische toets / *169*

K

kenbaarheid / *34*, *77*, *105*, *127*, *137*, *158*, *169*, *197*
kenbaarheidsvereiste / *128*, *149*, *156*
kennisfictie / *13*
koepelwetgeving / *118*
kostenaspect / *26*
kwaliteit van fiscale wetgeving / *13*
kwaliteitscriteria / *36*
kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid / *47*, *54*, *69*, *225*, *226*

L

Landbouwvliegers-arrest / *112*
leesbaarheid / *53*, *173*
legaliteitsbeginsel / *93*, *97*, *134*, *136*, *161*
legitimatie / *34*
Leistungsverwaltung / *92*, *96*
lex certa-beginsel / *94*, *136*, *140*

M

mate van onbepaaldheid / *85*
materiële normen / *30*
meerderheidsregel / *153*
modificatie / *17*
monistisch stelsel / *119*

N

niveaus van regelgeving / *21*, *36*
normale spraakgebruik / *53*, *174*, *193*
Normenbestimmtheit / *207*
normenhiërarchie / *125*
Normenklarheit / *207*
normenstelsel / *16*
nota Zicht op wetgeving / *34*, *47*

O

objectieve recht / *19*
onderlinge afstemming / *36*, *73*
onderzoeksplicht / *128*, *135*, *152*
ondoorzichtig / *33*, *34*, *41*
ondubbelzinnig / *73*, *116*, *176*, *191*
ongeoorloofde inbreuken / *93*
ongeschreven rechtsbeginsel / *109*, *112*
onnauwkeurig / *18*, *33*, *152*, *179*
onoverzichtelijk / *33*, *76*, *84*, *105*
onverenigbaarheid / *21*, *119*
onvolkomenheden / *43*, *171*
onzekerheid / *83*, *85*, *162*
opbouw / *31*
open norm / *81*, *86*, *228*
open normen / *96*
open normstelling / *91*, *108*
Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling / *22*, *189*
oriëntatiepunten / *18*, *30*, *47*, *77*
overheidsregulering / *80*
overlappingen / *193*, *204*, *205*

P

parlement / *59*
persoonlijk beslissingsmodel / *80*
precies / *80*, *86*, *154*
prejudiciële vragen / *121*
professionele marktdeelnemers / *135*, *142*, *152*, *157*
publicatieplicht / *149*

R

rechtmatigheid / *75*, *93*, *105*, *179*
rechtsbeginselen / *43*, *115*, *123*
rechtsbescherming / *58*, *117*, *141*

rechtsbestel / *80*, *81*, *133*, *142*
rechtshulpverleners / *90*
rechtsnorm / *21*
rechtspositie / *19*, *29*, *47*, *82*, *183*, *208*, *225*
rechtsstaat / *13*, *30*, *80*
rechtsstaatgedachte / *71*
rechtstreeks werkend / *121*
rechtszekerheid / *19*, *35*, *47*, *70*, *79*, *93*, *97*
rechtszekerheidsbeginsel / *17*, *18*, *70*, *110*, *117*, *122*, *123*, *127*, *133*, *142*, *169*, *190*, *196*, *202*
redigeren / *13*, *40*, *115*, *190*, *202*
regelgevend kader / *80*, *96*
regelgevende bevoegdheden / *17*, *51*, *96*, *182*, *199*, *202*
regelverdichting / *17*, *29*
reikwijdte / *178*
reparatiewetgeving / *101*
rule of law / *145*, *154*, *196*

S

samenhang / *31*, *42*, *70*, *74*, *169*, *174*, *193*, *203*
sanctiebepalingen / *52*
sancties / *52*, *100*, *118*, *161*
schemateksten / *84*, *91*, *108*
schrijfstijl / *74*, *108*
semantische onduidelijkheid / *73*
spraakgebruik / *53*
staat van wetgeving / *33*, *74*
Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden / *115*
strafbepalingen / *96*
strafrechtelijk legaliteitsbeginsel / *95*, *118*, *134*
structuur / *47*, *53*, *205*
sturende functie / *16*, *17*
subsidies / *51*
synoniemen / *193*
systematiek / *31*, *73*, *106*, *174*
systematische interpretatie / *74*

T

tegenstrijdigheden / *39*, *204*
tekentafeleenvoud / *46*
tekortkomingen / *34*, *57*, *82*, *168*
terminologie / *53*, *72*, *185*
terminologische duidelijkheid / *72*
terugwerkende kracht / *101*, *158*, *171*
toegankelijkheid / *47*, *77*, *148*
toepassingsbereik / *83*
toetsbaar / *92*
toetsing van wetgeving / *115*, *126*, *133*, *141*, *169*
toetsingscriteria / *47*, *169*
toetsingskader / *168*, *187*, *189*
toezichthouders / *89*
transparantie / *36*
transponeringstabellen / *39*

U

uitvoerbaarheid / *59*
uitvoeringskosten / *26*, *44*
uitzonderingsbepalingen / *50*
Unierecht / *120*, *155*, *175*
Uniewetgeving / *24*, *157*, *190*
uniformering / *171*

V

vaag / *95*
vage normen / *40*, *95*, *177*, *208*
vakjargon / *198*
veegwetten / *171*
verdragsbepalingen / *109*, *118*, *126*, *142*, *197*
vereenvoudiging / *13*, *32*, *40*, *101*, *171*, *193*, *194*
vereenvoudigingsprojecten / *46*
verenigbaarheid / *119*, *164*
Verenigd Koninkrijk / *23*, *204*
verfijning / *15*, *87*
vermindering / *32*, *33*, *38*, *111*
versobering / *34*
verstaanbaarheid van wetgeving / *89*
verwijzingen / *72*, *95*, *175*
verwijzingstechniek / *208*
vindbaarheid / *54*
volledig / *51*
voorlichting / *26*, *37*, *48*
voorspelbaarheid / *72*, *76*, *160*
voorzienbaarheid overheidsoptreden / *19*, *153*, *179*
vormgeving / *47*, *53*
vraag- en antwoordbesluiten / *184*

W

waarborgfunctie / *16*, *30*, *80*
wet in formele zin / *97*, *98*, *99*, *110*, *122*, *123*, *124*
wetgeving in materiële zin / *112*
wetgevingsadviezen / *22*, *167*
wetgevingsadvisering / *18*, *24*, *176*
wetgevingsbeleid / *23*
wetgevingsbestand / *17*, *29*, *109*
wetgevingskwaliteitsbeleid / *21*, *36*, *201*
wetgevingskwaliteitseisen / *35*, *58*, *79*, *147*, *202*, *206*
wetgevingsproces / *21*, *36*, *183*, *206*
wetgevingstechniek / *31*
wetscommentaren / *22*, *167*
wetsconform bestuursoptreden / *98*
wetselementen / *51*
wetsinterpreterend besluit / *19*, *104*
wetskennis / *78*, *90*, *107*
wetssystematische onduidelijkheid / *73*, *95*
wetstechnische toets / *169*
wetsuitleg / *103*
wetswijziging / *15*, *122*, *158*, *172*, *178*
wettelijk stelsel / *30*
wettelijke grondslag / *19*, *93*, *199*
wettelijke systematiek / *82*, *90*, *174*
wetten in formele zin / *20*, *113*
willekeurig overheidsoptreden / *52*, *93*, *146*, *153*

Z

zorgplichtbepalingen / *37*, *89*
zorgvuldigheid / *13*