



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	<b>Wat kunnen wij leren van de uitwerking van de eis van duidelijkheid in de ons omringende landen? / 201</b>
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	<b>Samenvatting en conclusies / 211</b>
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
	<b>Summary / 231</b>
	<b>Lijst van aangehaalde literatuur en jurisprudentie / 235</b>
	<b>Curriculum vitae / 255</b>
	<b>Trefwoordenregister / 257</b>

## 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 zinnige 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