



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

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, 2016Zo9028.
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 Naamlouze 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 overheid¹⁶ 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 verlangt²¹ 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 fraudebestendig belastingstelsel*, Ministerie van Financien, 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 18^e 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 plakkatens 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.

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 bedrijven³⁸ 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 wetgevingsadviesering 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, *Terugnwerkende 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 wetsinterpretierend 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 voortvloeit 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 gezien 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 rechtssysteem.

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 rechtstelsel. 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. Sillevius & 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.