



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

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, *Ongeregelgheden: 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, *Stcr.* 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, *Stcr.* 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 genooddaakt 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 Overheidspublicaties, 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. *Stcr.* 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 doorgesloten 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 fraudebestendig belastingstelsel*, 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 belastinguitgaven¹⁸² 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 verzaard.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 ‘tekentafeelenvoud’.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 circulaire, 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 normadressaten²¹⁰ 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 geconcipeerde 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 wets-elementen 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 overheidsop treden, 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 norm²⁴⁸, wetssystematiek²⁴⁹, te hanteren terminologie²⁵⁰, toelichting op regeling²⁵¹ – 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 klagzangen 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 beïnvloed (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 uitgeverij, 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 verbeteruggesties van de Raad van State niet zijn overgenomen²⁷⁰ – 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 kwaliteitseisen 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.