



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

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

#### 3.1 INLEIDING

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

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

281. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 7.

282. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.

283. Kamerstukken II, 1990-1991, 22008, A, p. 7.

284. Ik merk op dat de begrippen in de literatuur weliswaar niet eenduidig worden gebruikt. Zo wordt bijvoorbeeld de term ‘duidelijk’ zowel gehanteerd in de betekenis van ‘gemakkelijk te begrijpen’, als in de betekenis van ‘helder taalgebruik’. Het formuleren van wetgeving in duidelijke taal brengt niet zonder meer met zich dat deze wetgeving ook gemakkelijk kan en zal worden begrepen. Daarbij kan worden gedacht aan het gebruik van open normen die aan de begrijpelijkheid van de wetgeving in de weg kunnen staan. Vgl. N.A. Florijn, *Complexiteit en vereenvoudiging van de wetgevingsprocedure* (preadvis Vereniging voor Wetgeving en wetgevingsbeleid), Nijmegen 2010.

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

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

### 3.2 DE AFZONDERLIJKE BEGRIPPEN EN HUN BETEKENISSEN

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

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

*‘Beknoptheid en eenvoud bevorderen de duidelijkheid en de begrijpelijkheid van de wet.’*

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

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

285. Ik merk op dat in de rechtsliteratuur de meeste beginselen van behoorlijke wetgeving – al dan niet rechtstreeks – zijn afgeleid uit het rechtszekerheidsbeginsel.

286. Het is niet ondenkbaar dat het kabinet zich destijds bij het formuleren van de kwaliteitseisen in de nota Zicht op wetgeving juist heeft laten inspireren door deze in de literatuur ontwikkelde beginselen van behoorlijke wetgeving.

287. Ik merk op dat het niet is uitgesloten dat de literatuur in zekere mate is beïnvloed door de jurisprudentie die is gewezen rondom beide aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel. Voor zover uit de desbetreffende jurisprudentie – die ik in hoofdstuk 4 behandel – een soortgelijke uitwerking voortvloeit, impliceert dit niet dat de literatuur en de jurisprudentie los van elkaar tot een soortgelijke invulling van deze aspecten zijn gekomen.

### 3.2.1 Eenvoud

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

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

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

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

### 3.2.1.1 Aspect van leesbaarheid

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

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

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

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

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

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

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

### 3.2.1.2 Aspect van inzicht

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

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

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

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

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

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

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

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

Overzichtelijkheid van wetgeving kan onder meer worden bereikt door wetgeving te structureren. Een aldus tot stand te brengen systematisch wetsstelsel maakt het voor burgers bovendien mogelijk om de onderlinge samenhang tussen verschillende wetten en regelgeving te doorgronden. Het wetsstelsel kan dan inzicht bieden in de werking van een wettelijke regeling binnen het totale wetgevingsbestand. Het belang van een dergelijke wettelijke systematiek werd ook onderkend in de hiervoor in paragraaf 2.2 behandelde nota Bruikbare rechtsorde.

De Langen betoogt dat een stelsel van belastingwetten alleen dan als eenvoudig kan worden aangemerkt, indien dit belastingstelsel overzichtelijk is. Daarvan kan volgens De Langen slechts sprake zijn, indien de voor belastingplichtigen vereiste kennis over het geldend belastingstelsel tot een minimum wordt teruggebracht. Dit betekent onder meer dat er zo weinig mogelijk belastingsoorten en wettelijke begrippen zouden moeten bestaan. Een toename in de loop van de tijd van het aantal belastingwetten en de daarin opgenomen begrippen, grondslagen en tarieven, is de overzichtelijkheid en daarmee de eenvoud van het belastingstelsel dan ook niet ten goede gekomen.

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

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

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

### 3.2.2 Duidelijkheid

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

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

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

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

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

### 3.2.3 Toegankelijkheid

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

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

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

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

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

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

### 3.2.4 Tussenconclusie

Hiervoor heb ik onderzocht welke betekenissen in de literatuur aan de begrippen 'eenvoud', 'duidelijkheid' en 'toegankelijkheid' zijn gegeven. Doel van dit onderzoek was om aan de hand van de betekenis van deze begrippen te achterhalen welke voorwaarden ingevolge de literatuur aan (fiscale) wetgeving worden gesteld met het oog op de eis van duidelijkheid. Deze voorwaarden zijn immers bruikbaar om te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Mijn conclusie is dat de gegeven betekenissen niet eenduidig zijn en bovendien elkaar onderling sterk overlappen. Ten behoeve van mijn onderzoek zijn de aan deze begrippen gegeven betekenissen niet zozeer van belang, maar met name de voorwaarden die vanuit deze betekenissen aan wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.

In de nota Zicht op wetgeving stelde het kabinet-Lubbers III dat met het oog op de vereiste duidelijkheid hoge eisen moeten worden gesteld aan de formulering, structuur én vormgeving van wetgeving. Uit mijn onderzoek blijkt dat in de literatuur voorwaarden worden gesteld die de leesbaarheid van wettelijke regelingen (het kunnen opsporen van een wettelijke norm) kunnen vergroten, evenals voorwaarden die de werking van wettelijke regelingen kunnen verduidelijken.

Met het oog op het geven van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, acht ik de volgende in de literatuur aan wetgeving gestelde voorwaarden op het punt van duidelijkheid bruikbaar:

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

### 3.3 ALGEMENE BEGINSELEN VAN BEHOORLIJKE WETGEVING

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

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

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

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

### 3.3.1 Beginsel van duidelijke wetgeving

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

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

289. V. Verlinden, *De hoeders van de wet: de rol van instellingen in het wetgevingsproces*, die Keure, Brugge 2010, p. 65.

290. Verlinden 2010, p. 64.

291. Fuller 1969, p. 39.

292. Van der Vlies 1984, p. 211.

293. Popelier 1997, p. 220.

294. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 77.

295. Fuller 1969, p. 63.

296. W.J. Veraart, *Ontrechting en rechtsherstel in Nederland en Frankrijk in de jaren van bezetting en wederopbouw*, Kluwer, Deventer 2005, p. 7.

297. Vgl. Popelier 1997, p. 204.

298. Fuller 1969, p. 64; M. Nesbitt, *Taking the (International) Rule of Law Seriously: Legality and legitimacy in United Nations ad hoc commissions of inquiry*, University of Toronto, Toronto 2013, p. 11.

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

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

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

Bij het opstellen van wetgeving zal volgens Coremans en Van Damme dan ook rekening moeten worden gehouden met de volgende punten:<sup>301</sup>

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

299. J. Raz 2009, p. 213.

300. Coremans & Van Damme 2001, p.103. De auteurs spreken niet over het beginsel van duidelijke wetgeving, maar over het beginsel van duidelijke regelgeving. Gegeven de benaming, richten deze beginselen zich niet alleen tot de formele wetgever, maar tevens tot andere overheidsorganen die belast zijn met het uitvoeren van regels.

301. Coremans & Van Damme 2001, p.114. In zekere zin betreffen deze punten de techniek van wetgeving.

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

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

### 3.3.2 Beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek

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

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

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

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

302. Coremans & Van Damme 2001, p. 114.

303. Van der Vlies 1984, p.192; Van der Vlies 1991, p. 168.

304. Van der Vlies 1984, p. 201.

305. Van der Vlies 1991, p. 173.

306. Van der Vlies 1991, p. 168.

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

### 3.3.3 Beginsel van doorzichtigheid

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

### 3.3.4 Beginsel van niet tegenstrijdige wetgeving

Naast het beginsel van duidelijke wetgeving, formuleert Fuller het beginsel dat wetgeving onderling niet tegenstrijdig mag zijn.<sup>311</sup> Dit beginsel ziet zowel op de

307. Mijn onderzoek richt zich op het vinden van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor specifiek fiscale wetgeving. Daartoe lijkt het mij relevant om te onderzoeken welke voorwaarden op het punt van duidelijkheid worden gesteld aan strafwetgeving, welke wetgeving eveneens ingrijpende gevolgen voor burgers kan hebben.

308. M. Visser, *Zorgplichtbepalingen in het strafrecht*, Gouda Quint, Deventer 2001, p. 77.

309. J.S. Nan, *Het lex certa-beginsel*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011, p. 156.

310. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 77. Ik merk op dat beide auteurs het niet hebben over 'beginselen', maar over 'eisen'. Gegeven het doel en de strekking van deze eisen en gelet op de overzichtelijkheid van deze paragraaf, duid ik deze eisen aan als beginselen.

311. Fuller 1969, p. 65.

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

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

### 3.3.5 Beginsel van begrijpelijke wetgeving

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

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

### 3.3.6 Beginsel van eenvoud

De Kam en Van Herwaarden formuleren voorts het beginsel van eenvoud.<sup>316</sup> Dit beginsel houdt in dat de naleving én de handhaving van belastingwetgeving

312. B. van Buggenhout & S. Debaene, 'Hoe het gebruik van juridische informatica de kwaliteit van wetgeving kan bevorderen', in: S. Debaene & B. van Buggenhout (red.), *Informatietechnologie en de kwaliteit van wetgeving*, Intersentia Rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 2000, p. 68.

313. Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 69.

314. Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 72.

315. Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 70.

316. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 77.

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

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

### 3.3.7 Beginsel van de normatieve draagwijdte

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

### 3.3.8 Beginsel van voorspelbaarheid

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

317. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 77.

318. De Kam & Van Herwaarden 1989, p. 78.

319. Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 69.

320. Sebus 1984, p. 20.

321. In dit onderzoek spreek ik echter over de 'voorzienbaarheid van overheidsoptreden'.

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

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

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

### 3.3.9 Beginsel van consistente toepassing van wetgeving

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

322. Sebus 1984, p. 21.

323. Sebus 1984, p. 20.

324. Sebus 1984, p. 56.

325. Fuller 1969, p. 81.

326. Popelier 1997, p. 207.

327. In dit onderzoek spreek ik echter over de 'voorzienbaarheid van overheidsoptreden'.

328. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.

### 3.3.10 Beginsel van toegankelijke regelgeving

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

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

Het beginsel van toegankelijke regelgeving wordt vervolgens door Popelier in de volgende deelen geconcretiseerd, waarbij aan wetgeving bepaalde eisen worden gesteld:<sup>332</sup>

- a. *eis van behoorlijke bekendmaking*: een regeling wordt zodanig bekendgemaakt dat deze als authentieke versie kan dienen bij de naleving door burgers, bij de toepassing door het bestuur en bij de toetsing en de interpretatie door de rechter. Wetgeving die niet is bekendgemaakt op de daartoe – wettelijk – voorgeschreven wijze kan immers niet rechtsgeldig verbindend zijn.<sup>333</sup>
- b. *eis van voldoende duidelijk geformuleerde regelgeving*: regelgeving wordt inhoudelijk zodanig duidelijk geformuleerd én gepresenteerd, dat deze burgers oriëntatiepunten biedt om rechtsgevolgen te voorspellen en juridische argumenten levert om een bepaalde handelingsstrategie op te zetten.
- c. *eis van een coherente ordening van regelgeving*: regelgeving is voldoende coherent geordend, zowel naar inhoud als naar voorrangsregels.

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

329. Popelier 1997, p. 609. Ook voor de door Popelier geformuleerde beginselen geldt, dat deze zich niet alleen tot de formele wetgever richten, maar eveneens tot andere overheidsorganen die zijn belast met het uitvoeren van regelgeving.

330. Popelier 1997, p. 501.

331. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 30.

332. Popelier 1997, p. 610; P. Popelier, 'De kwaliteit van de wet: over de opsomming en classificatie van kwaliteitseisen in een leer van "beginselen van behoorlijke regelgeving"', in: S. Debaene & B. van Buggenhout (red.), *Informatietechnologie en de kwaliteit van wetgeving*, Intersentia Rechtswetenschappen, Antwerpen-Groningen 2000, p. 19.

333. Popelier 1997, p. 219.

334. Zie eveneens Van der Vlies 1991, p. 170. Van der Vlies betoogt dat de eis van kenbaarheid in elk geval meebrengt dat wetgeving op de daartoe voorgeschreven wijze wordt gepubliceerd.

situatie relevant is.<sup>335</sup> Dit aspect ziet met name op de waarborg van het geldend recht als geheel.<sup>336</sup>

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

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

335. Popelier 1997, p. 218; Van Aeken 2008, p. 152. Van Aeken maakt een onderscheid tussen kenbaarheid *sensu stricto* (de waarschijnlijkheid dat de inhoud van de wet is gekend door de burgers en eventuele intermediaire instanties) en kenbaarheid *sensu lato* (waaronder het gehele domein van begrijpbaarheid van de wet valt, inclusief duidelijkheid en eenvoud). Kenbaarheid van wetgeving wordt in de literatuur zowel als een dimensie van rechtszekerheid beschouwd, als gerekend tot een van de beginselen van behoorlijke wetgeving. Zie onder meer Van der Vlies 1991, p. 170 en Popelier 1997, p. 609.

336. Oldenziel 1998, p. 19.

337. Oldenziel 1998, p. 183.

338. Oldenziel betoogt op p. 203 dat de *feitelijke* rechtszekerheid die een burger heeft niet alleen wordt bepaald door de mate van rechtszekerheid die het recht – bijvoorbeeld de wet zelf – verschaft, maar eveneens door de kennis die een burger over het recht bezit.

339. P.A. Mackaaij, ‘Het streven naar legaliteit in het belastingrecht’, *WFR* 1980/341; Van Aeken 2008, p. 154.

340. C.A.J.M. Kortmann, ‘Behoorlijke wetgeving’, in: *Regel en praktijk*, Tjeenk Willink, Zwolle 1979, p. 72.

341. J.L.M. Gribnau, ‘Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving’, in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB*, Kluwer, Deventer 2006, p. 41.

### 3.3.11 Tussenconclusie

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

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

### 3.4 INVULLING KWALITEITSEIS VANUIT HET ASPECT VAN RECHTSZEKERHEID

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

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

342. Ik merk op dat een aantal van de daarbij te stellen voorwaarden – waaronder die van een duidelijke wetssystematiek – ook werd gesteld in de literatuur betreffende de afzonderlijke begrippen.

343. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 7.

344. Nota Zicht op wetgeving 1991, p.15 en 24.

345. Nota Zicht op wetgeving 1991, p.16 en 29.

346. Nota Zicht op wetgeving 1991, p.30.

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

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

### 3.4.1 De waarborgfunctie van wetgeving

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

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

Dit ongewenste gevolg kan volgens Popelier worden voorkomen door bijvoorbeeld in wetgeving open normen op te nemen.<sup>353</sup> Bij het gebruik van open

347. Popelier 2000, p. 19.

348. Popelier 2000, p. 20; Van der Vlies 1984, p. 207; Van der Vlies 1991, p. 173.

349. Oldenziel 1998, p. 101.

350. Vgl. W. Leisner, 'L'état de droit – une contradiction?', in: M. Waline (red.), *Recueil d'études en hommage à Charles Eisenmann*, Cujas, Parijs 1977, p. 71.

351. Popelier 1997, p. 109.

352. De toekomst van de nationale rechtsstaat 2002, p. 239.

353. P. Popelier 1997, p. 118.

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

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

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

354. In paragraaf 3.4.2.1 ga ik nader in op het gebruik van open normen in wetgeving.

355. P. Popelier 1997, p. 118.

356. P. Popelier 1997, p. 139.

357. C.E. Smith, 'Het woord als grenswachter: functies van taalkundige interpretatie voor de rechtsvinding', *RMThemis* 2009, afl. 2, p. 61-72.

358. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 15.

359. De toekomst van de nationale rechtsstaat 2002, p. 239; Popelier 1997, p. 109.

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

### 3.4.2 Duidelijkheid omtrent rechtspositie

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

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

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

#### 3.4.2.1 Formulering normstelling

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

360. Nota Zicht op wetgeving 1991, p. 12.

361. Oldenziel 1998, p. 18; Verlinden 2010, p. 68.

362. Bruijsten stelt daarom ook aan (fiscale) wetgeving de eis dat deze in elk geval volledig is; C. Bruijsten, 'De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving', *WFR* 2002/715.

363. Oldenziel 1998, p. 17 en 27. Oldenziel verstaat onder rechtspositie het geheel van rechten en plichten dat een rechtssubject op een bepaald moment heeft.

364. J.L.M. Gribnau & G.T.K. Meussen, 'Rechtszekerheid en de Wet IB 2001 (I)', *MBB* 2002/251.

365. J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en ethiek: De ethische dimensie van tax planning', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2013, p. 537.

366. De te bespreken voorwaarden zijn onverkort van belang voor de (fiscale) rechtspositie van bedrijven en organisaties.

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

#### *Nauwkeurige normstelling*

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

Voor wat fiscale wetgeving betreft, kan een nauwkeurige fiscale normstelling belastingplichtigen duidelijkheid bieden omtrent de hoogte van de verschuldigde belasting.<sup>370</sup>

Van Leijenhorst duidt dit aan als de eis van zekerheid en bepaaldheid.<sup>371</sup> Om aan deze eis te kunnen voldoen, is het volgens Van Leijenhorst noodzakelijk dat in fiscale regelingen alle materiële elementen van de belastingschuld worden opgenomen. Bovendien moeten deze essentialia zodanig nauwkeurig worden geformuleerd dat hierover bij de toepassing van een fiscale regeling geen discussie kan ontstaan tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen.

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

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

367. Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding: een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957 - 1 maart 1965*, FED, Amsterdam 1965, p. 121.

368. Vgl. Gribnau 2006, p. 37.

369. F.J. van Ommeren, 'Het legaliteitsbeginsel in het staats- en bestuursrecht: opkomst en ondergang van geïmpliceerde bevoegdheden?', *RMThemis* 2002, afl. 3, p. 125.

370. De Langen 1954, p. 372.

371. G.J. van Leijenhorst, 'De fiscale toekomst getoetst aan de beginselen van behoorlijke belastingheffing', *WFR* 1998/889.

372. Oldenziel 1998, p. 70.

373. Van der Vlies 1993, p. 47.

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

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

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

#### *Abstracte normstelling*

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

374. Oldenziel 1998, p. 203.

375. I.C. van der Vlies, *Grenzen aan het recht*, Tjeenk Willink, Zwolle 1993, p. 49.

376. In de literatuur komt naast het begrip ‘abstracte normstelling’ eveneens het begrip ‘vage normstelling’ voor. Uit de literatuur valt evenwel niet eenduidig op te maken wat het exacte verschil tussen beide begrippen is. Ten behoeve van mijn onderzoek beschouw ik een normstelling als ‘abstract’, indien die normstelling niet als gedetailleerd kan worden gekenmerkt. Daarentegen beschouw ik een normstelling als ‘vaag’, indien onduidelijk is of de desbetreffende normstelling al dan niet op een bepaalde situatie toepassing moet vinden. Ter illustratie van dergelijke ‘vage’ normstellingen wijs ik op de termen ‘voorwerpen van geringe waarde’ (art. 3.30, lid 4, Wet IB 2001) en ‘kosten en lasten in verband met het voeren van een zekere staat’ (art. 3.14, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001).

377. Scheltema 1982, p. 90.

378. Visser 2001, p. 45.

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

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

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

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

379. H.J. Hofstra, 'Belastingvereenvoudiging en belastingstructuur', in: *Van Dijk-Bundel*, FED, Deventer 1988, p. 209-210.

380. Nan 2011, p. 235.

381. Gribnau 2006, p. 43.

382. Gribnau & Meussen 2002.

383. Gribnau & Meussen 2002; Van Kreveld 1990, p. 194.

384. G.T.K. Meussen, 'Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving', *WFR* 2002/6479.

385. Gribnau 2006, p. 48.

386. Geppaart 1965, p. 121.

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

### *Open normen*

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

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

387. Geppart 1965, p. 121.

388. Gribnau 2006, p. 47.

389. De Langen 1954, p. 489.

390. Ch.J. Langeris, 'Open normen in het belastingrecht', in: *Liberale Gifte*, Kluwer, Deventer 1999, p. 243; W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, Samsom, Alphen aan den Rijn 1949, p. 106; Veerman e.a. 2013, p. 105.

391. Veerman e.a. 2013, p. 42.

392. Gribnau 2006, p. 10; Veerman e.a. 2013, p. 43.

393. Gribnau 2006, p. 10.

394. Wanneer wordt gesproken over open normen gaat het niet om dubbelzinnige woorden met verschillende betekenissen in verschillende contexten. Evenmin zijn open normen synoniem voor vage begrippen waarvan onduidelijk is of deze al dan niet op een bepaalde situatie zien. Vgl. Gribnau 2006, p. 10.

395. Gribnau 2006, p. 47.

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

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

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

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

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

396. A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2017, p. 27.

397. J.M. Barendrecht, 'Een pleidooi voor informatiever burgerlijk recht', *NTBR* 1995, afl. 7, p. 165-169.

398. H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1992, p. 158; Gribnau 2006, p. 47.

399. Langereis 1999, p. 247.

400. L.G.M. Stevens, 'Durf te vertrouwen op open normen', *WFR* 2007/6736.

401. J.E.A.M. van Dijck, 'Vereenvoudiging zonder wetwijziging', in: *Fiscale aspecten van ondernemingen*, Kluwer, Deventer 1985.

402. Geppaart 1965, p. 122.

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

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

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

Het gebruik van open normen in financiële wetgeving staat de laatste jaren volop ter discussie in de literatuur.<sup>410</sup> Gegeven de snelle ontwikkelingen binnen

403. Geppaart 1965, p. 122.

404. Langereis 1999, p. 247.

405. Langereis 1999, p. 245.

406. J.E.A.M. van Dijck, *Belastingbeschouwingen*, Kluwer, Deventer 1989, p. 40.

407. Langereis 1999, p. 246.

408. Florijn 2010, p. 5.

409. Vgl. Veerman e.a. 2013, p. 43.

410. Zie daartoe o.a. T.C.A. Dijkhuizen en V.Y.E. Caria, ‘De invulling van financieelrechtelijke open normen in een meerlagige rechtsorde’, in: *Rechtsvinding in een meerlagige rechtsorde*, Kluwer, Deventer 2013, p. 109-121.

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

### *Hoedanigheid normadressaten*

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

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

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

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

411. Een zorgplichtbepaling is bijvoorbeeld opgenomen in art. 4:90, eerste lid, Wet op het financieel toezicht.

412. Vgl. J.W. van den Berge in: *Beginselbepalingen in misbruiksituaties als alternatief voor concrete rechtsregels* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap), nr. 251, Kluwer, Deventer 2014, p. 232.

413. J.M. Polak, ‘Enkele opmerkingen over relatie tussen recht en taal’, *WPNR* 1979, p. 471.

414. Popelier 1997, p. 502.

415. Vgl. Zijlstra 2012, p. 9.

416. P. Popelier, *De wet juridisch bekeken*, die Keure, Brugge 2004, p. 244-247.

417. Popelier 1997, p. 502.

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

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

Popelier betoogt dat het verstandiger is dat de wetgever een hele andere normadressaat voor ogen houdt namelijk die organisaties die in de praktijk de inhoud van wetgeving in duidelijke taal overbrengen op burgers voor wie de desbetreffende wetgeving relevant is.<sup>422</sup>

#### 3.4.2.2 *Wettelijke systematiek*

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

418. W.J. Witteveen, ‘Over de verraderlijke eenvoud der wetten’, *RegelMaat* 2002, afl. 6, p. 199-205.

419. Zijlstra 2012, p.12.

420. Popelier 2004, p. 244-247.

421. Vgl. Zijlstra 2012, p. 12.

422. Popelier 1997, p. 502.

423. Oldenziel 1998, p. 79. Het aspect van wettelijke systematiek zien wij ook terug in de literatuur omtrent de invulling van het begrip eenvoud (paragraaf 3.2.1.2), het begrip toegankelijkheid (paragraaf 3.2.3) en de beginselen van behoorlijke wetgeving (het beginsel van duidelijke wetgeving (paragraaf 3.3.1), het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek (paragraaf 3.3.2) en het beginsel van toegankelijke regelgeving (paragraaf 3.3.10).

wordt opgebouwd. Alleen dan kost het normadressaten minder inspanning om aan de hand van de wet duidelijkheid over zijn rechtspositie te ontlenen.<sup>424</sup>

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

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

#### 3.4.2.3 *Tussenconclusie*

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

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

#### 3.4.3 **Voorzienbaarheid optreden van de Belastingdienst**

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

424. Oldenzel 1998, p. 79.

425. Oldenzel 1998, p. 78.

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

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

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

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

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

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

### 3.4.3.1 *Het legaliteitsbeginsel*

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

De literatuur onderscheidt de volgende vier aspecten van het legaliteitsbeginsel:

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

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

427. Voor een overzicht van de verschillende in de literatuur gegeven definities zie W.J.M. Voermans, 'Legaliteit als middel tot een doel', in: *Controverses rondom legaliteit en legitimiteit*, Kluwer, Deventer 2011, p. 7.

428. Gesteld kan worden dat de eis der legaliteit, zoals in 1215 in de Magna Carta schriftelijk vastgelegd, in de loop der eeuwen niet aan betekenis heeft ingeboet.

429. Popelier 1997, p. 81; M. Scheltema, 'Van rechtsbescherming naar een volwaardig bestuursrecht', *NJB* 1996, p. 1358.

430. J.M. Polak & M. Scheltema, Dient verandering te worden gebracht in de wijze van voorbereiding en totstandkoming van wetgeving (preadvies NJV), 1979, p. 73; Popelier 1997, p. 111.

431. Van Ommeren 2002, p. 132.

432. Van der Vlies 1984, p. 124; Waaldijk 1985, p. 4.

433. Oldenziel 1998, p. 45.

434. Van der Vlies 1984, p. 121; Th.L. Bellekom e.a., *Compendium van het staatsrecht*, Kluwer, Deventer 2011; W.J.M. Voermans 2011, p. 41.

435. W.J.M. Voermans 2011, p. 42. Waar in de rechtsliteratuur wordt gedoeld op het bepaaldheidsgebod (het – Duitse – Bestimmtheitsgebot) wordt ook veelvuldig gebruikgemaakt van synoniemen van dit beginsel, waaronder het lex certa-beginsel, het voorzienbaarheidsvereiste en het voorspelbaarheidsvereiste.

onder welke voorwaarden én op welke wijze een bestuursbevoegdheid kan worden uitgeoefend.<sup>436</sup>

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

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

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

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

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

436. N. Verheij, 'Alleen de wet heerscht over ons. Over wetmatigheid van bestuur', *Publiek Domein* 1989, p. 196. Volgens Oldenziel 1998, p. 63, kan daarbij een onderscheid worden gemaakt tussen procedurele en materiële normering. Bij de procedurele normering gaat het onder meer om de wijze waarop een besluit moet worden voorbereid, terwijl bij de materiële normering de wet vastlegt welke beslissingen door het bestuur moeten worden genomen.

437. Van der Vlies 1984, p. 76 en p. 124.

438. Van Ommeren 2002, p. 126.

439. Nan 2011, p. 64.

440. Visser 2001, p. 93.

441. A.C. 't Hart in zijn noot onder HR 11 maart 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC1900.

onderscheid tussen wetssystematische onduidelijkheid en semantische onduidelijkheid.<sup>442</sup>

Een wet is systematisch onduidelijk, indien de daarin opgenomen bepalingen onduidelijk zijn door de verhouding met andere bepalingen. Met name gelede normstellingen, verwijzingen naar andere regelingen, gedetailleerde regelingen en tegenstrijdige regels zijn debet aan het ontstaan van deze vorm van onduidelijkheid.<sup>443</sup>

Semantische onduidelijkheid ontstaat daarentegen, indien de bewoordingen van een wet voor onduidelijkheid zorgen. Nan haalt daarbij als voorbeeld aan het opnemen van vage normen in een wettelijke bepaling. Dergelijke normen leiden tot onduidelijkheid bij burgers over de inhoud, de toepassing en de gevolgen van de desbetreffende wettelijke bepaling, aldus de auteur.<sup>444</sup>

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

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

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

442. Nan 2011, p. 156.

443. Nan 2011, p. 156 e.v.

444. Nan 2011, p. 161.

445. C.P.M. Cleiren e.a., *Strafrecht, serie Tekst & Commentaar*, Kluwer, Deventer 2014, p. 6.

446. Nan 2011, p. 233.

447. HR 31 oktober 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7954, NJ 2001, 14.

*anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van de wetgeving schade lijdt.*<sup>448</sup>

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

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

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

448. In zijn conclusie in deze zaak gaat de procureur-generaal overigens in op de vraag in hoeverre de strafrechter – gegeven onder meer het toetsingsverbod ex art. 120 Gw – gehouden is om te onderzoeken of wettelijke bepalingen in die mate vaag zijn, dat een strafrechtelijke veroordeling op basis van de desbetreffende wettelijke bepaling in strijd zou komen met het *lex certa*-beginsel. Slechts indien niet kan worden gezegd dat de verdachte in redelijkheid kan hebben geweten dat zijn handelen in strijd met de wet zou komen, kan de rechter zich bevoegd achten het te vage wettelijk voorschrift de betekenis van toepasselijke strafbaarstelling te ontzeggen, aldus de procureur-generaal. Conclusie 5 september 2000, punt 10, ECLI:NL:PHR:2000:AA7954.

449. Popelier 1997, p. 92; Van der Vlies 1984, p. 100.

450. Oldenziel 1998, p. 53.

451. Vgl. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer, Deventer 1996, p. 9.

452. Vgl. Oldenziel 1998, p. 49; Faber 2009, p. 21.

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

### 3.4.3.2 *Het fiscale legaliteitsbeginsel*

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

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

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

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

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

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

Hoewel art. 104 Gw delegatie toestaat, dient de wetgever in formele zin wel voorzichtig om te gaan met het instrument van delegatie.<sup>456</sup>

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

453. Daarnaast impliceert het fiscale legaliteitsbeginsel eveneens de democratische legitimatie van belastingheffing ('no taxation without representation'). Zie daartoe R.H. Happé 1996, p. 12 en P.J. Wattel, *De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken* (preadvies NJV), Tjeenk Willink, Zwolle 1995, p. 191.

454. Kamerstukken II, 1978-1979, 15575, nr. 3, p. 3.

455. Ik merk op dat feitelijk geen delegatie kan plaatsvinden zonder dat het parlement daarmee heeft ingestemd.

456. Kamerstukken II, 1978-1979, 15575, nr. 3, p. 5.

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

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

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

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

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

458. Happé 1996, p. 23.

459. Happé 1996, p. 24.

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

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

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

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

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

Boer betoogt dat het lex certa-beginsel weliswaar in de fiscaliteit een minder nadrukkelijk bestaan leidt, maar dat het beginsel desalniettemin in volle omvang geldt.<sup>466</sup> Hij maakt daarbij wel de kanttekening dat het beginsel helaas geen

460. H.P.A.M. van Arendonk, 'No taxation without representation; over legaliteit en legitimiteit', in: *Liberale Gifte*, Kluwer, Deventer 1999, p. 17; G.J. van Leijenhorst, 'De fiscale toekomst getoetst aan de beginselen van behoorlijke belastingheffing', *WFR* 1998/889; J.A. Schlette, *Delegatie in het belastingrecht*, Buijten & Schipperheijn, Amsterdam 1963, p. 120.

461. Ploeger stelt in zijn noot onder het arrest HR 13 februari 1985, nr. 22 571, *BNB* 1985/127 (conclusie A-G Moltmaker), dat art. 104 Gw meebrengt dat de voor de vaststelling van de hoogte van een heffing benodigde criteria zo duidelijk mogelijk worden omschreven in een wettelijke regeling. Alleen dan is het voor de rechter mogelijk om de juistheid van de aanslagen te controleren.

462. P.J. Wattel, 'No taxation without representation', in: *Verhalen over de Grondwet*, Sdu Uitgevers, Den Haag 1993, p. 116.

463. Wattel 1995, p. 189.

464. P.J. Wattel 1993, p. 116.

465. HR 31 oktober 2000, *ECLI:NL:HR:2000:AA7954*, *NJ* 2001, 14.

466. J.P. Boer, 'Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus', *NTFR* 2007/444.

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

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

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

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

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

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

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

467. P. Popelier 1997, p. 111.

468. Gribnau & Meussen 2002.

469. Art. 5:4 Awb luidt als volgt: '1. De bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke sanctie bestaat slechts voor zover zij bij of krachtens de wet is verleend. 2. Een bestuurlijke sanctie wordt slechts opgelegd indien de overtreding en de sanctie bij of krachtens een aan de gedraging voorafgaand wettelijk voorschrift zijn omschreven.'

470. MvT, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 86.

471. Happé 1996, p. 17.

472. Happé 1996, p. 20.

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

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

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

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

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

473. Happé 1996, p. 25.

474. Happé 1996, p. 23 en 25.

475. J. Van Soest, 'Belastingbeginselen', in: *Honderd jaar rechtsleven*, Tjeenk Willink, Zwolle 1970, p. 335.

476. A.K. Koekkoek, *De Grondwet: een systematisch en artikelgewijs commentaar*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 2000, p. 498; J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Kluwer, Deventer 1998, p. 188; Happé 1996, p. 25.

477. K.L.H. van Mens, *Legaliteit en belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1988, p. 13.

478. Gribnau & Meussen 2002.

479. Gribnau & Meussen 2002.

480. Happé 1996, p. 25.

481. Gribnau & Meussen 2002.

482. Vgl. Happé 1996, p. 31.

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

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

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

#### 3.4.3.4 *Eis van nadere normering*

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

483. Anders is dit voor de vraag of de literatuur een nauwkeurige dan wel een abstracte normstelling voorschrijft. Daar is in elk geval duidelijk geworden dat de meningen hierover in de literatuur in hoge mate zijn verdeeld. Niettemin kan uit die literatuur wel worden geconcludeerd dat een nauwkeurige normstelling niet altijd normadressaten duidelijkheid omtrent hun rechtspositie kan garanderen. Ik betwijfel of er in de literatuur wel een eenduidig antwoord zou bestaan op de vraag in hoeverre vanuit het legaliteitsbeginsel het gebruik van ruim geformuleerde bepalingen en begrippen voor fiscale wetgeving al dan niet toelaatbaar is. Wellicht moet de conclusie dan ook zijn dat een ruime normstelling de duidelijkheid niet wezenlijk kan verbeteren, maar dat het gebruik van ruime begrippen en omschrijvingen in de normstelling deze duidelijkheid ook niet kan schaden.

484. Happé 1996, p. 26.

485. Dergelijke wetsinterpreterende besluiten worden beschouwd als pseudowetgeving. Pseudowetgeving betreft regels die bestuursorganen stellen om aan lagere bestuursorganen of aan burgers een bepaalde gedragslijn op te leggen of hun rechtspositie te beïnvloeden *zonder* dat het regelstellend orgaan op dit punt wetgevende bevoegdheid bezit. Zie J. van der Hoeven, *Pseudo-wetgeving*, Tjeenk Willink, Zwolle 1965, p. 8. Op grond van het vertrouwensbeginsel is de Belastingdienst aan deze besluiten gebonden en kunnen belastingplichtigen zich hierop met succes beroepen voor de belastingrechter.

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

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

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

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

486. De staatssecretaris heeft daarbij de plicht de uitleg van de wet zo objectief mogelijk vast te stellen.

487. Gribnau & Meussen 2002.

488. Happé 1996, p. 27.

489. Happé 1996, p. 32.

490. De Langen 1954, p. 372.

491. *Belastingen en ethiek* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap) Kluwer, Deventer 2011, p. 137.

492. *Belastingen en ethiek* 2011, p. 137.

493. Happé 1996, p. 44.

heid om fiscale wetgeving die op het punt van duidelijkheid tekortschiet aan te vullen, maar ook de plichtdaartoe over te gaan.<sup>494</sup>

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

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

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

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

494. Happé 1996, p. 67; Gribnau & Meussen 2002.

495. Dit aspect van het legaliteitsbeginsel heb ik hiervoor besproken in paragraaf 3.4.3.1.

496. Het uitbrengen van wetsinterpreterende besluiten kan nimmer worden beschouwd als het uitvoering geven aan krachtens delegatie toegekende regelgevende bevoegdheden. Dat is slechts mogelijk bij algemene maatregel van bestuur of ministeriële regeling.

497. Van Mens 1988, p. 18.

498. Van Mens 1988, p. 16.

499. Happé 1996, p. 32.

500. I.C. van der Vlies, *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving; de verandering van het legaliteitsbeginsel in de twintigste eeuw*, Kluwer, Deventer 1984, p. 124.

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

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

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

#### 3.4.3.5 *Delegatie*

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

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

501. Van Arendonk, p. 20.

502. Volgens Meussen vormt de grote hoeveelheid besluiten de weerslag van de huidige overgeorganiseerde samenleving. Daarnaast is het eveneens een gevolg van een inadequaat wetgevingsproces. Allerlei onvolkomenheden in het wetgevingsproces moeten worden gladgestreken in de vorm van besluiten (G.T.K. Meussen, ‘Meer besluiten gevraagd!’, *WFR* 2004/1765).

503. Voor het belastingrecht wordt gesproken van delegatie, indien de wetgever in formele zin de uitwerking van bepaalde in de wet omschreven onderwerpen uitdrukkelijk opdraagt, dan wel overlaat aan een ander overheidsorgaan; zie R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2010, p. 161.

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

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

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

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

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

504. Van den Berge 1949, p. 106; De Langen 1954, p. 422; *Delegatie van wetgevende bevoegdheid* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap) Kluwer, Deventer 1972, p. 14.

505. *Delegatie van wetgevende bevoegdheid* 1972, p. 9.

506. W.H. van den Berge, 'De structuur van het belastingrecht', *WFR* 1951/421.

507. Wattel 1995, p. 193; Schlette 1963, p. 139.

508. *Delegatie van wetgevende bevoegdheid* 1972, p. 17.

509. Van Arendonk 1999, p. 19; Van Mens 1988, p. 13.

510. Popelier 1997, p. 111; Van Buggenhout & Debaene 2000, p. 75; Oldenziel 1998, p. 77.

511. Vgl. Oldenziel 1998, p. 77.

512. Oldenziel 1998, p. 75.

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

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

#### 3.4.3.6 *Tussenconclusie*

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

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

513. Zie paragraaf 3.4.2.1.

514. Van Mens 1988, p. 24.

515. Oldenzien 1998, p. 30.

### 3.5 CONCLUSIE

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

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

Aan de hand van het verrichte literatuuronderzoek kom ik tot de volgende aan (fiscale) wetgeving te stellen voorwaarden op het punt van duidelijkheid:

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