



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

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

5.1 INLEIDING

In het vorige hoofdstuk heb ik onderzocht in hoeverre binnen de nationale en de internationale rechtspraak wetgeving wordt getoetst op het punt van duidelijkheid als aspect van het rechtszekerheidsbeginsel. Ik heb vervolgens in kaart gebracht welke concrete eisen de rechter daarbij aan wetgeving stelt op dit punt. Ik ben van mening dat deze eisen een plek behoren te krijgen binnen een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Indien bij het ontwerpen van een wetsvoorstel reeds rekening wordt gehouden met deze vanuit de jurisprudentie aan wetgeving te stellen eisen, kan worden voorkomen dat wetgeving op een later moment – na een tijdrovende en kostbare rechtsgang – door de rechter buiten toepassing moet worden gelaten, omdat deze niet in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel.

Om wetgeving te maken die wel in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel – en het daaraan inherente aspect van duidelijkheid – lijkt het mij eveneens wenselijk dat de wetgever notitie neemt van de feedback die vanuit de wetgevingsadviseringspraktijk op wetsvoorstellen wordt gegeven. Daarbij moet in eerste instantie worden gedacht aan de wetgevingsadviezen gegeven door de Afdeling advisering van de Raad van State (hierna: de Raad). Voor wat fiscale wetgeving betreft is daartoe eveneens relevant de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: CW). In dit hoofdstuk staat dan ook de vraag centraal op welke wijze de eis van duidelijke wetgeving binnen de wetgevingsadviseringspraktijk is uitgewerkt. Ik hoop aan die wetgevingsadviseringspraktijk elementen te ontleen die de kwaliteitseis verder kunnen invullen.

In paragraaf 5.2 onderzoek ik welke voorwaarden de Raad stelt aan wetgeving op het punt van duidelijkheid. Gegeven het feit dat de regering staatsrechtelijk gehouden is om de Raad advies te vragen over onder meer wetsvoorstellen, kan aan de daartoe uitgebrachte adviezen veel gezag worden toegekend. Voor zover daarbij gezichtspunten aan de orde komen met betrekking tot de duidelijkheid van wetgeving zijn deze in beginsel bruikbaar ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Vervolgens onderzoek ik in paragraaf 5.3 in hoeverre in de wetscommentaren van de CW voorwaarden worden gesteld ten aanzien van de duidelijkheid van fiscale wetgeving. Weliswaar is de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs een belangenorganisatie voor belastingadviseurs en niet – zoals de Raad – een onaf-

hankelijke wetgevingsadviseur, maar ik ben van mening dat deze wetscommentaren toch een bijdrage kunnen leveren aan de invulling van de kwaliteitseis. De CW geeft al meer dan 25 jaar gedegen commentaren op fiscale wetsvoorstellen en heeft hiermee een grote reputatie verworven.⁷⁰² Uit onderzoek blijkt dat deze wetscommentaren vele relevante tekortkomingen in fiscale wetsvoorstellen aan het licht brengen.⁷⁰³ De visie van de CW op de aspecten van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van specifiek belastingwetgeving is daarom voor mijn onderzoek ook van belang.

5.2 DE AFDELING ADVISERING VAN DE RAAD VAN STATE

De Raad stelt in zijn uitgebrachte wetgevingsadviezen voorop dat wetgeving onder meer staat voor zekerheid én voorspelbaarheid.⁷⁰⁴ Ten behoeve van het waarborgen van de rechtszekerheid en de voorspelbaarheid stelt de Raad daarom eisen aan wetgeving.⁷⁰⁵ Een van deze eisen betreft de duidelijkheid van wetgeving.⁷⁰⁶ Volgens de Raad impliceert de eis van duidelijkheid dat burgers moeten weten waar zij aan toe zijn indien zij met wettelijke normen worden geconfronteerd. Veelvuldig beoordeelt de Raad wetgeving daarom ook op het aspect van duidelijkheid.⁷⁰⁷ Daarbij vormt de eis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid een belangrijk criterium, aldus de Raad.⁷⁰⁸ In deze paragraaf onderzoek ik welke invulling de Raad heeft gegeven aan deze eis van duidelijkheid.

5.2.1 Toetsingskader

Ten behoeve van de beoordeling van wetsvoorstellen heeft de Raad een toetsingskader vastgesteld. Dit toetsingskader heeft de Raad gepresenteerd in zijn jaarverslag van 1998.⁷⁰⁹ Binnen dit toetsingskader worden drie soorten toetsen onderscheiden: een beleidsmatige, een juridische en een wetstechnische toets. De eisen die de Raad aan wetgeving stelt op het punt van duidelijkheid komen tot uitdrukking bij zowel de juridische als bij de wetstechnische toets.

702. Bovendien blijkt uit een door Oxfam Novib in 2016 verricht onderzoek dat de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs een belangrijke rol speelt in het publieke debat en als lobbygroep opereert richting de Nederlandse overheid (rapport *Nederland belastingparadijs*, Oxfam Novib, Den Haag 2016, p. 24).

703. A.O. Lubbers & N.M.A. van Kreveld, *Wetgevingsadvisering door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs*, Universiteit Leiden, Leiden 2009, p. 3 en 45.

704. Jaarverslag Raad van State 2013, p. 43.

705. Ten behoeve van het onderzoek naar de door de Raad aan wetgeving te stellen eisen heb ik mij beperkt tot de jaarverslagen 1980 t/m 2016 en de wetgevingsadviezen die de Raad in de jaren 2000 t/m 2016 heeft uitgebracht. Ik merk dat in de periode vóór 1980 geen jaarverslagen door de Raad werden gepubliceerd. Het onderzoek op dit punt is een aanvulling op mijn artikel 'Wat leren wij van de Raad van State over de eis van duidelijkheid van belastingwetgeving?', *WFR* 2012/1493.

706. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 43.

707. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 42.

708. Jaarverslag Raad van State 1999, p. 42.

709. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 27. Zie voor een waardevolle beschouwing omtrent de toetsing van wetgeving door de Raad: G.J. Veerman, 'Om den algemeenen gang des bestuurs en der wetgeving met kalmte en nauwkeurigheid gade te slaan' of: de toetsing van wetgeving door de Raad van State', in: H.D. Tjeenk Willink e.a. (red.), *De Raad van State in perspectief*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2011.

Juridische toets

Bij de juridische toets spreekt de Raad zich uit over de juridische aspecten van een wetsvoorstel. Daarbij wordt onder meer getoetst of een wetsvoorstel verenigbaar is met hoger nationaal recht, waaronder de in de Grondwet opgenomen grondrechten, en met internationaal recht. Anders dan de nationale rechter, kan de Raad – in zijn hoedanigheid van wetgevingsadviseur – wetsvoorstellen wel toetsen aan de in de Grondwet opgenomen bepalingen. Met betrekking tot het internationale recht toetst de Raad wetsvoorstellen op mogelijke schending van (grond)rechten die zijn opgenomen in internationale verdragen, waaronder het EVRM en het VwEU.⁷¹⁰

In het kader van de juridische toetsing beoordeelt de Raad wetsvoorstellen eveneens op hun verenigbaarheid met algemene rechtsbeginselen. Daarbij wordt voor te stellen wetgeving eveneens getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel en de daaraan inherente eis van duidelijkheid.⁷¹¹ Voor zover de Raad bij de juridische toets wetgeving beoordeelt op het aspect van duidelijkheid, ligt de nadruk op de duidelijkheid van de rechtsnorm.⁷¹²

Wetstechnische toets

Bij de wetstechnische toets staat de technische kwaliteit van een wetsvoorstel centraal.⁷¹³ De Raad toetst daarbij onder meer de interne samenhang van een wetsvoorstel, de toegankelijkheid van de in het wetsvoorstel opgenomen regelingen evenals de in een wetsvoorstel gehanteerde terminologie.⁷¹⁴ Welbeschouwd gaat het bij de wetstechnische toets om toetsing aan het technische gedeelte van de Aanwijzingen voor de regelgeving (zoals besproken in paragraaf 1.4). Voor zover de Raad wetgeving binnen de wetstechnische toetsing beoordeelt op het punt van duidelijkheid, ligt de nadruk met name op de leesbaarheid van de wettekst.⁷¹⁵

Uit het door de Raad te hanteren toetsingskader blijkt evenwel niet welke criteria de Raad aanlegt bij toetsing van wetgeving aan de eis van duidelijkheid. Voor het antwoord hierop ben ik te rade gegaan bij de in de loop van de jaren door de Raad uitgebrachte wetgevingsadviezen. Daartoe heb ik de wetgevingsadviezen uit de periode van 2000 tot en met 2016 doorgenomen. Hierna bespreek ik welke toetsingscriteria aan deze wetgevingsadviezen kunnen worden ontleend.

5.2.2 Kenbaarheid

Een van de punten waarop de Raad wetgeving toetst met het oog op de vereiste duidelijkheid, betreft de kenbaarheid van wetgeving. Dit punt kwam onder meer aan de orde in het advies van de Raad inzake een voor te stellen regeling voor

710. Jaarverslag Raad van State 2011, p. 52.

711. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 33.

712. Vgl. Oldenziel 1998, p. 59.

713. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 27; jaarverslag Raad van State 2011, p. 51.

714. Jaarverslag Raad van State 1998, p. 47.

715. J. Rookmaaker, 'De Raad van State over taalgebruik bij regelgeving', *RegelMaat* 1996, afl. 4, p. 175; L.F.M. Verhey, 'Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?', *RegelMaat* 2005, afl. 2, p. 70.

de financiële sector, waarin bepaalde handelingen strafbaar werden gesteld. De Raad stelde in dit advies voorop dat regelgeving met name kenbaar moet zijn, indien deze met het opleggen van sancties wordt gehandhaafd:

*'De Afdeling merkt op dat, zo dat is beoogd, de opname van de bepalingen in de bijlage bij het besluit niet volstaat om overtreding van de door de Europese instanties vast te stellen gedelegeerde regelingen beboetbaar te maken. Er is niet voldaan aan de voorwaarde dat door straffen te handhaven bepalingen vooraf uit een oogpunt van rechtszekerheid voldoende kenbaar moeten zijn. De normen waaraan marktpartijen zich moeten houden zijn pas bekend nadat de Europese Commissie of ESMA deze heeft vastgesteld en een verwijzing naar de beboetbare bepaling in de aldus tot stand te brengen gedelegeerde regeling ontbreekt.'*⁷¹⁶

Uit de door de Raad gegeven wetgevingsadviezen kan echter niet worden opgemaakt wat de Raad onder de 'kenbaarheid van wetgeving' verstaat. Dat kenbaarheid niettemin als een belangrijk criterium voor de duidelijkheid van wetgeving moet worden beschouwd, blijkt onmiskenbaar uit het advies van de Raad inzake het opnemen van een antimisbruikbepaling in wetgeving:

'(...) Er moet echter ook worden onderkend dat een algemene anti-misbruikbepaling afbreuk doet aan de rechtszekerheid. Er zal een adequaat evenwicht moeten worden gevonden tussen de wens om ontwijking van de wettelijke normen tegen te gaan en de rechtszekerheid in de praktijk. Tegen deze achtergrond merkt de Afdeling het volgende op. Kenbaarheid

Om te kunnen bepalen of sprake is van constructies waarmee wordt beoogd de wet te ontwijken, is van belang dat de normstelling van de WNT helder is. (...). Dat betekent dat de normstelling van de WNT voor alle onderdelen en aspecten ervan voldoende uitgekristalliseerd en helder moet zijn, zodat betrokkenen vooraf kunnen weten wanneer toepassing van deze algemene anti-misbruikbepaling in beeld komt. (...).

*Dat de kenbaarheid van de normstelling van de WNT met het bestaan van een anti-misbruikbepaling problematisch is, wordt in de toelichting onderkend, waar wordt vermeld dat aan de algemene anti-misbruikbepaling zelf geen objectieve en verifieerbare criteria zijn te ontleen die de accountant kan toetsen. Vermeld wordt dat in het Controleprotocol WNT aan dit vraagstuk aandacht zal worden besteed. De Afdeling merkt hierover op, dat dit de vraag oproept waarom van de betrokkenen bij de onder de WNT vallende rechtspersoon verwacht mag worden dat deze kunnen weten wanneer sprake is van een situatie waarin toepassing van de anti-misbruikbepaling in beeld komt, terwijl dit van de accountant niet mag worden verwacht.'*⁷¹⁷

De Raad onderkende in dit advies dat het voor de wetgever onmogelijk is om vooraf alle mogelijke constructies tot wetsontduiking in kaart te brengen. Niettemin moet het voor normadressaten duidelijk zijn wanneer de desbetreffende antimisbruikbepaling toepassing kan vinden.

De kenbaarheid van wetgeving kan in gevaar komen, indien wetgeving op een bepaald terrein te vaak wijzigt. Wetgeving kan dan niet langer de vereiste duidelijkheid bieden. Nog afgezien van het feit dat het gezag van de wet wordt

716. Advies van de Raad van State van 5 oktober 2012, nr. Wo6.12.0379/III.

717. Advies van de Raad van State van 16 december 2013, nr. Wo4.16.0344/I, Kamerstukken II, 2016–2017, 34 654, nr. 4, p. 7.

aangetast.⁷¹⁸ De eis van duidelijkheid schrijft volgens de Raad daarom ook voor dat wetgeving bestendig is.⁷¹⁹

De Raad erkent dat veelvuldige wijziging van belastingwetten – gegeven het beleidsinstrumentele karakter van belastingwetgeving – niet geheel is te voorkomen. Regelmatig repareert de wetgever onvolkomenheden in fiscale regelingen, onder meer aan de hand van zogenoemde veegwetten.⁷²⁰ De Raad houdt hiermee ook rekening. In zijn wetgevingsadviezen – waaronder die betreffende de Belastingherziening 2001 – wijkt de Raad voor belastingwetgeving af van zijn visie dat wetgeving niet te vaak achter elkaar mag worden gewijzigd. De Raad adviseert de wetgever *juist* om belastingwetgeving periodiek en systematisch te wijzigen, waarbij technische onvolkomenheden moeten worden hersteld.⁷²¹ Dergelijk periodiek onderhoud komt volgens de Raad de vereenvoudiging en de stroomlijning van fiscale wetgeving ten goede.

Indien de wijziging van belastingwetgeving plaatsvindt binnen het kader van een complete belastingherziening – zoals in het verleden heeft plaatsgevonden bij de invoering van de Wet IB 2001 – dan stelt de RvS daartoe een aantal nadere eisen.

Ten eerste moet de belastingherziening niet alleen betrekking hebben op de opzet van een belastingwet, maar moet eveneens zien op de bijzondere regelingen die in de loop van de jaren in de desbetreffende belastingwet zijn opgenomen.⁷²² Als tweede eis stelt de Raad dat bij de belastingherziening specifieke aandacht wordt besteed aan de uniformering van zowel de techniek als aan de voorwaarden van de verschillende in de wet opgenomen fiscale faciliteiten. Aldus wordt bewerkstelligd dat bij belastingplichtigen meer duidelijkheid ontstaat omtrent de hoogte van een te verkrijgen ‘fiscale subsidie’.⁷²³ Ten derde moet het fiscale beleid dat zich in de loop van de jaren heeft ontwikkeld bij de belastingherziening worden gecodificeerd, aldus de Raad.⁷²⁴ Als vierde eis geldt dat bij de belastingherziening de sterke kanten van de ‘oude’ wet worden gehandhaafd én de zwakke kanten worden versterkt.⁷²⁵ Ten slotte stelt de Raad als eis dat de herziene belastingwet – evenals de toelichting daarop – geheel zelfstandig leesbaar moet zijn, zonder dat daarbij wordt verwezen naar de ‘oude’ belastingwet.⁷²⁶

Het criterium van kenbaarheid is voor belastingwetgeving eveneens van belang, indien aan fiscale wetsvoorstellen terugwerkende kracht wordt toegekend. De kenbaarheid van terugwerkende kracht kwam onder meer aan de orde in het advies betreffende voorstellen tot wijziging van fiscale wetgeving met het oog op de bestrijding van constructies met onroerende zaken. De Raad adviseerde daarbij als volgt:

718. Jaarverslag Raad van State 2000, p. 49.

719. Jaarverslag Raad van State 2000, p. 48.

720. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld de Veegwet Wet Inkomstenbelasting 2001.

721. Jaarverslag Raad van State 2002, p. 62.

722. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 5.

723. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 30.

724. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 5.

725. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 5.

726. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 107.

*'De Raad van State is van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. In ieder geval kan echter geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn. Deze eis van kenbaarheid heeft de Raad ten aanzien van het onderhavige voorstel van wet getoetst aan het door de Staatssecretaris van Financiën uitgegeven persbericht van 31 maart 1995, nr. 95/62. De navolgende in het wetsvoorstel vervatte regelingen voldoen naar het oordeel van de Raad niet aan de voorwaarde dat zij voldoende kenbaar zijn geworden vóór het beoogde tijdstip van in werking treden.'*⁷²⁷

Dat bovenstaande beschouwing van de Raad op het wetsvoorstel effect sorteerde bleek niet alleen uit het feit dat het wetsvoorstel vervolgens op dit punt werd aangepast.⁷²⁸ Want een jaar later bracht het kabinet-Kok II namelijk de nota Terugwerkende kracht in fiscale regelgeving uit, waarin over het aspect van kenbaarheid het volgende wordt opgemerkt:

*'De grens van de terugwerkende kracht zal daarom veelal moeten samenvallen met de datum waarop van de betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij, reeds voorafgaande aan de inwerkingtreding, met de verandering in de regelgeving rekening konden houden. Daarbij geldt als uitgangspunt dat een regeling niet verder terugwerkt dan tot het moment waarop het publiek van regeringswege in kennis is gesteld van het voornemen tot het vaststellen van een regeling, bijvoorbeeld door indiening van het wetsvoorstel bij de Staten-Generaal dan wel doormiddel van een persbericht waarin de hoofdlijnen worden geschetst van de voorgestelde regeling en waarin tevens een mogelijke terugwerkende kracht van het voorstel is aangekondigd.'*⁷²⁹

Volgens de Raad is het noodzakelijk dat de normadressaten tijdig in kennis worden gesteld van de aan een wetsvoorstel toe te kennen terugwerkende kracht. Deze kennisgeving moet op een zodanige wijze plaatsvinden dat de normadressaten in staat zijn te begrijpen welke rechtsgevolgen het wetsvoorstel voor hun activiteiten heeft. Tot dit standpunt kwam de Raad in zijn advies omtrent voorgestelde wijzigingen in de Wet Vpb 1969 in het kader van de belastbaarheid van valutaresultaten van deelnemingen:

*'Zo terugwerkende kracht op basis van een toets aan vorenstaande criteria gerechtvaardigd moet worden geacht, dient het voorstel bovendien voldoende kenbaar te zijn. Die kenbaarheid dient zodanig te zijn dat de marktdeelnemers die de economische handelingen waarop de wet doelt verrichten, van de komende vaststelling van deze wet en de voorgenomen terugwerkende kracht op zodanige wijze in kennis zijn gesteld dat zij in staat zijn te begrijpen welke gevolgen de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen heeft.'*⁷³⁰

Ten behoeve van de kenbaarheid acht de Raad het van belang dat de wetgever de normadressaten voldoende concretiseert. Dit betekent onder meer dat de groep van normadressaten niet te ruim mag zijn omschreven in de wet. Dit

727. Kamerstukken II, 1994-1995, 24172, A, p. 1. Zie eveneens Kamerstukken II, 2010-2011, 32818, nr. 4, p. 6.

728. Kamerstukken II, 1994-1995, 24172, A, p. 4.

729. Kamerstukken II, 1996-2007, 25212, nr. 1, p. 4.

730. Kamerstukken II, 2010-2011, 32818, nr. 4, p. 6. De Raad verwijst hierbij naar HvJ EU 26 april 2005, zaak C-376/02 (Stichting Goed Wonen II).

punt stipte de Raad onder meer aan in zijn advies betreffende de Belastingherziening 2001:

'In verschillende bepalingen van de Wet IB'01 wordt gesproken van «personen die tot het huishouden van de belastingplichtige behoren». In de toelichting op artikel 3.4.1.2 Wet IB'01 wordt uiteengezet dat met deze term wordt bedoeld de samenwoning van partners en hun inwonende kinderen. De Raad gaat ervan uit dat tot de bedoelde kring niet behoren inwonende ouders en andere familieleden, en inwonende niet-familieleden zoals «relaties» en au pairs.

*De Raad adviseert de kring van personen uitdrukkelijk te omschrijven, en deze omschrijving op te nemen in de «Algemene bepalingen» van de Wet IB'01.'*⁷³¹

Dit aspect van kenbaarheid kwam eveneens aan de orde in het advies van de Raad op het punt van de renteaftrekbeperking van overnameholdings, zoals opgenomen in het Belastingplan 2017.

*'De Afdeling merkt op dat het begrip samenwerkende groep niet wettelijk wordt gedefinieerd. De inhoud van dit begrip moet aan de hand van de feiten en omstandigheden van het individuele geval worden beoordeeld. In de artikelsgewijze toelichting wordt aan de hand van enkele voorbeelden beschreven wanneer "in ieder geval" sprake is van een samenwerkende groep.'*⁷³²

Ongetwijfeld zal de kenbaarheid van wetgeving in meer of in mindere mate de duidelijkheid van wetgeving ten goede kunnen komen. Echter de kenbaarheid an sich kan naar mijn mening niet het inzicht in doel, toepassing en uitwerking van wetgeving vergroten. De invulling van de eis van kenbaarheid, zoals door de Raad gegeven, kan daarom ook geen bruikbare bijdrage leveren aan een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

5.2.3 Leesbaarheid

Bij de beoordeling of wetgeving voldoet aan de eis van duidelijkheid, kijkt de Raad voorts naar de mate waarin wetgeving leesbaar is.⁷³³ Ten behoeve van de duidelijkheid moet namelijk worden voorkomen dat wetgeving voor burgers een zoekplaatje gaat worden, waarbij de uitgangspunten van wetgeving moeilijk te doorgronden zijn.⁷³⁴ Dit aspect van duidelijkheid stipte de Raad aan in zijn advies inzake de Wet DNA-onderzoek:

'Ten slotte merkt de Raad op dat de regeling van het DNA-onderzoek slecht toegankelijk is, waardoor de uitgangspunten daarvan, zoals deze wel duidelijk zijn verwoord in de Verkenningsnota, moeilijk te doorgronden zijn. De Raad wijst er bij voorbeeld op dat achter de basisbepaling van artikel 151a in de toekomst vier typen DNA-onderzoek schuil gaan en een veelvoud aan mogelijke beslissingen, terwijl dit uit het artikel strikt genomen niet valt af te

731. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 11. Zie eveneens Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 11; Kamerstukken II, 2010-2011, 32536, nr. 4, p. 3.

732. Advies van de Raad van State van 12 september 2016, nr. W.06.16.0238/III, Kamerstukken II, 2016-2017, 34552, nr. 4, p. 9.

733. Zoals opgemerkt komt het aspect van duidelijkheid met name terug binnen de wetstechnische toets.

734. Jaarverslag Raad van State 1997, p. 31.

Het aspect van leesbaarheid veronderstelt dat wettelijke regelingen – op het punt van systematiek – juridisch-technisch goed in elkaar moeten zitten.⁷³⁶ Wettelijke regelingen moeten daarom duidelijk, overzichtelijk en zo beknopt mogelijk zijn.⁷³⁷ Een heldere en logische opzet evenals een heldere en logische indeling, zijn daartoe noodzakelijk.⁷³⁸ Volgens de Raad wordt de leesbaarheid van wetgeving met name bevorderd door het bestaan van voldoende samenhang tussen wettelijke regelingen⁷³⁹ en door de harmonisatie van deze regelingen onderling.⁷⁴⁰ Daarom moet ook worden voorkomen dat in een wet regelingen worden opgenomen die in strijd zijn met de wettelijke systematiek.

Een voorbeeld waarin de Raad van mening was dat een voorgestelde wettelijke bepaling in strijd kwam met de wettelijke systematiek, is zijn advies inzake het wetsvoorstel fiscale behandeling van de WGA-premie. Het wetsvoorstel betrof de wijziging van art. 11c Wet op de loonbelasting 1964. Werkgevers konden de premie voor de regeling Werkhervatting Gedeeltelijk Arbeidsgeschikten (WGA) tot een bepaald maximum verhalen op werknemers. Het wetsvoorstel beoogde vast te leggen dat de aldus op werknemers verhaalde premie niet tot een verlaging van het fiscale loon kon leiden. In de fiscale jurisprudentie was evenwel bevestigd dat het op de werknemer verhaalde deel van de premie wel als negatief loon kon worden aangemerkt. De Raad merkte op dat, door nu te codificeren dat de verhaalde WGA-premie niet als negatief loon kon worden aangemerkt, deze regeling in strijd kwam met de voor de loonbelasting geldende systematiek:

*'De Raad merkt op dat, gelet op de systematiek van de Wet op de loonbelasting 1964 – waarbij het begrip loon zowel positieve als negatieve bestanddelen kent – en de jurisprudentie van de Hoge Raad, bevestigd in de uitspraak van de rechtbank Haarlem, deze duidelijkheid reeds bestaat en acht het voorgestelde artikel 11c in strijd met deze systematiek.'*⁷⁴¹

De in wetgeving gehanteerde terminologie is eveneens van invloed op de mate van leesbaarheid van een wettelijke regeling. De Raad stelt om die reden als eis dat de door de wetgever te hanteren terminologie zoveel mogelijk moet aansluiten bij het normale spraakgebruik.⁷⁴² Mocht voor een te hanteren wettelijk begrip evenwel een duidelijke betekenis ontbreken, dan moet dit begrip nader in de wet worden omschreven. Bij het definiëren van wettelijke begrippen moet overigens worden voorkomen, dat verschillende omschrijvingen worden gegeven voor dezelfde begrippen. De Raad plaatste op dit punt een opmerking in zijn advies inzake het wetsvoorstel Belastingherziening 2001:

735. Kamerstukken II, 2009-2010, 32168, nr. 4, p. 16.

736. Jaarverslag Raad van State 1997, p. 31.

737. Jaarverslag Raad van State 2005, p. 75.

738. Jaarverslag Raad van State 1997, p. 31.

739. Broeksteeg e.a. 2005, p. 502.

740. Jaarverslag Raad van State 1997, p. 30.

741. Kamerstukken II, 2008-2009, 31705, nr. 4, p. 5.

742. Jaarverslag Raad van State 2002, p. 60.

*'In de artikelen 4.3.1 en 4.3.2 Wet IB'01 wordt de belastingplichtige die, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot of partner, een bepaald aandelenbezit heeft als aanmerkelijk belanghouder aangemerkt. Beoogd is, zoals uit de toelichting op artikel 4.3.2 Wet IB'01 blijkt, ook echtgenoten en geregistreerde partners die niet als «partner» zijn aan te merken in de relevante familiegroep te betrekken. Naar het oordeel van de Raad is het duidelijker in dit geval te spreken van: al dan niet tezamen met zijn partner en duurzaam van hem gescheiden levende echtgenoot. Met deze omschrijving wordt ook aangesloten bij de in artikel 6.2.1, onder c, Wet IB'01 gebruikte terminologie. Vermeden moet worden dat in de Wet IB'01 verschillende omschrijvingen worden gebruikt voor dezelfde gevallen.'*⁷⁴³

In hetzelfde advies merkte de Raad op dat de wetgever bij het gebruik van vage termen in wetgeving, acht dient te slaan op die jurisprudentie waarin deze termen reeds zijn geconcretiseerd. Juist in dergelijke gevallen dient de wetgever deze jurisprudentie te codificeren:

*«Gezamenlijke huishouding» is een «vage term», waarvan de betekenis door de belastingrechter nader is geconcretiseerd. Het is een term die ook in het sociale zekerheidsrecht een belangrijke rol speelt, en daar reeds gecodificeerd is. De betekenis van de term voor de kwalificatie van de partnerrelatie is zo groot, dat een in de wet vastgelegde omschrijving van groot belang is. De Raad adviseert de rechtspraak te codificeren, en daartoe artikel 1.2 Wet IB'01 aan te vullen. Tevens kan daarbij worden omschreven wanneer sprake is van het duurzaam een gezamenlijke huishouding voeren (artikelen 3.6.7 en 3.6.9 Wet IB'01).'*⁷⁴⁴

De leesbaarheid van wetgeving komt volgens de Raad echter in gevaar, indien binnen een wettelijke regeling wordt verwezen naar andere wet- en/of regelgeving. Dergelijke verwijzingen komen de inzichtelijkheid en toegankelijkheid niet ten goede. Dit speelt met name een rol indien binnen een wettelijke regeling wordt verwezen naar het Unierecht:

*'Een andere beperking van de inzichtelijkheid wordt veroorzaakt door het feit dat in sommige bepalingen van de verordening die op grond van het voorstel van overeenkomstige toepassing zijn verklaard, wordt verwezen naar de richtlijn. De richtlijn moet dan op haar beurt worden geraadpleegd om te bepalen op welke wijze de verordening moet worden toegepast. Dit alles leidt ertoe dat gebruikers van de voorgestelde wetgeving, wisselend bepalingen uit de wet, de richtlijn of verordening moeten toepassen. Dit komt de toegankelijkheid van de wetgeving en een handzaam gebruik niet ten goede. Het is hierbij bovendien, waar is bepaald dat de verordening van overeenkomstige toepassing is, in sommige gevallen lastig na te gaan of en hoe richtlijnbeoordelingen zijn geïmplementeerd, omdat bepalingen met betrekking tot dezelfde materie in de richtlijn en in de verordening een andere opzet hebben.'*⁷⁴⁵

De Raad is niet alleen van mening dat een wettelijke regeling leesbaar moet zijn, maar acht die leesbaarheid ook van belang voor de memorie van toelichting bij die regeling. De memorie van toelichting moet volgens de Raad zelfstandig leesbaar zijn⁷⁴⁶ én dient aan te sluiten op de wettekst.⁷⁴⁷ Daarnaast moet deze

743. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 10. Het advies van de Raad op dit punt werd overigens overgenomen in het aangepaste wetsvoorstel.

744. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 11.

745. Advies van de Raad van State van 29 april 2015, nr. Wo6.15.0082/III, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 208, nr. 4, p. 5. Zie eveneens Advies van de Raad van State van 30 september 2016, nr. W15.16.0161/IV, Stcrt. 2016, 56046, p. 15.

746. Jaarverslag Raad van State 2001, p. 60; jaarverslag Raad van State 2002, p. 62.

747. Kamerstukken II, 1999-2000, 27209, A, p. 21; Kamerstukken II, 2010-2011, 32504, nr. 10, p. 7; Kamerstukken II, 2011-2012, 33121, nr. 4, p. 13.

toelichting zo volledig mogelijk zijn.⁷⁴⁸ Het is derhalve niet toegestaan een summiere toelichting te geven op een wettelijke regeling, aldus de Raad.⁷⁴⁹

Evenals ik hiervoor heb opgemerkt bij de invulling van de eis van kenbaarheid door de Raad, geldt ook voor het aspect van leesbaarheid dat deze op zichzelf niet het inzicht in de werking van wetgeving kan vergroten. Voor de daarbij door de Raad geformuleerde wetgevingseisen is daarom ook geen plaats binnen een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

5.2.4 Nauwkeurigheid normstelling

Naast het aspect van kenbaarheid en leesbaarheid is het ten behoeve van de duidelijkheid van belang dat wettelijke normstellingen nauwkeurig worden geformuleerd. Het kunnen opsporen van een geldende rechtsnorm in een wettekst – dit wordt de eis van leesbaarheid genoemd – is weliswaar een belangrijk aspect van duidelijkheid, maar het kunnen begrijpen van deze rechtsnorm is minstens zo relevant. Burgers moeten immers duidelijk voor ogen hebben staan wat de in de wettelijke regeling opgenomen rechtsnorm feitelijk betekent voor hun situatie. Aan dit aspect van het begrijpen van de rechtsnorm besteedt de Raad in zijn wetgevingsadvisering daarom ook veelvuldig aandacht.⁷⁵⁰ Daarbij stelt de Raad met name voorwaarden ten aanzien van de formulering van de normstelling.

Eén van die voorwaarden houdt in dat wetgeving ondubbelzinnig moet worden geformuleerd. Dat stelt de Raad onder meer in zijn jaarverslag van 2000:

‘Wel moet ook worden voldaan aan de overige eisen die voor wettelijke regelingen gelden, zoals die van ondubbelzinnigheid (dat kan een sterke troef zijn van deugdelijke tabelwetgeving) en van handhaafbaarheid.’⁷⁵¹

In het verlengde van de voorwaarde van ondubbelzinnigheid, ligt de door de Raad gestelde voorwaarde dat wettelijke regelingen evenmin mogen leiden tot a contrario-redeneringen. Dit gevaar voor de duidelijkheid van wetgeving voorzag de Raad in zijn advies betreffende de partnerregeling, zoals opgenomen in de Wet IB 2001:

‘In artikel 1.2, eerste lid, onder a, Wet IB’01 wordt naast de echtgenoot ook de geregistreerde partner vermeld. Naar het oordeel van de Raad dienen uit deze bepaling de woorden «of geregistreerde partner» te worden geschrapt teneinde misverstanden over de overigens in de Wet IB’01 gebruikte term «echtgenoot» en a contrario-redeneringen te vermijden. Uiteraard kan in de toelichting op artikel 2, vijfde lid, AWR gewezen worden.’⁷⁵²

748. Jaarverslag Raad van State 2001, p. 62; jaarverslag Raad van State 2002, p. 62.

749. Broeksteeg e.a. 2005, p. 501.

750. Zoals opgemerkt komt dit aspect van duidelijkheid met name terug bij de juridische toets.

751. Jaarverslag Raad van State 2000, p. 55. Zie eveneens Kamerstukken II, 2000-2001, 27836, A, p. 3.

752. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 10.

Samenvattend kan worden gesteld dat deze twee voorwaarden – het voorkomen dubbelzinnigheid en het vermijden van a contrario-redeneringen – beogen dat wettelijke bepalingen tot zo weinig mogelijk interpretatiegeschillen leiden. Dit wordt door de Raad min of meer bevestigd in zijn jaarverslag 2002:

‘Met het ontwerp-Besluit bouwvergunningsvrije en licht-bouwvergunningplichtige bouwwerken wordt volgens de nota van toelichting beoogd een uniforme regeling te geven die zo concreet mogelijk aangeeft welke bouwwerken vergunningvrij, licht-vergunningplichtig dan wel vergunningplichtig zijn, zodat de burger weet waar hij aan toe is. Dit houdt in dat het besluit zo min mogelijk aanleiding mag geven tot interpretatiegeschillen. De Raad betwijfelt of degekozen opzet van het besluit aan deze voorwaarde voldoet en kan voldoen. Hij constateert enerzijds dat het besluit een groot aantal zeer gedetailleerde voorschriften bevat, waardoor de regeling ingewikkeld en moeilijk te doorgronden is, en anderzijds nog vragen openlaat over de interpretatie en toepassing van de voorschriften die bij handhaving van het besluit tot geschillen aanleiding kunnen geven.’⁷⁵³

De Raad merkt op dat het ten behoeve van deze duidelijkheid niet de bedoeling is dat de wetgever in wettelijke regelingen overbodige bepalingen⁷⁵⁴ of te veel details opneemt.⁷⁵⁵ De Raad is zich overigens terdege ervan bewust dat wettelijk te regelen onderwerpen soms zo complex kunnen zijn, dat een eenvoudige wettelijke regeling feitelijk onbereikbaar is.⁷⁵⁶ Een dergelijke situatie ontslaat de wetgever echter niet van zijn plicht om nader te onderzoeken of er wellicht toch een meer eenvoudige en daardoor minder tot in detail uitgebalanceerde regeling mogelijk is, aldus de Raad. Dit punt stelde de Raad aan de orde in zijn advies met betrekking tot de bijleenregeling eigen woning, zoals opgenomen in de Wet IB 2001:

‘De Raad wil echter in dit kader opmerken, dat de regeling van de eigenwoningschuld en eigenwoningreserve inmiddels zodanig complex geworden is, in het bijzonder ingeval sprake is van partnerverhoudingen, dat er reden is te bezien of een meer eenvoudige en daardoor wellicht minder tot in detail uitgebalanceerde regeling mogelijk is, met behoud van het achterliggende motief dat de hogere opbrengst bij verkoop van een eigen woning boven de aankoop prijs bij aankoop van een nieuwe eigen woning niet fiscaal gefacilieerd vervangen kan worden door een (hypothecaire) lening.’⁷⁵⁷

Te ruim geformuleerde criteria en vage normen kunnen de vereiste duidelijkheid van de normstelling eveneens in gevaar brengen. Voor normadressaten is het alsdan moeilijker om de rechtsgevolgen van hun activiteiten te voorspellen:

‘De Afdeling acht het begrip «bevordering van de leefbaarheid», ook na lezing van de toelichting, een te ruim geformuleerd criterium. Zij acht het niet onaannemelijk dat dit criterium in strijd is met het vereiste van «voorzienbaar bij wet» als bedoeld in artikel 8, tweede lid, van het EVRM. Dit vereiste impliceert dat de desbetreffende rechtsregel dermate nauwkeurig moet zijn opgesteld, dat zij de justitiabele toelaat om redelijkerwijze de rechtsgevolgen voor

753. Jaarverslag Raad van State 2002, p. 62.

754. Broeksteeg e.a. 2005, p. 501.

755. Jaarverslag Raad van State 2005, p. 73. Daarentegen mogen wettelijke regelingen uiteraard evenmin lacunes bevatten. Zie Broeksteeg e.a. 2005, p. 501.

756. Jaarverslag Raad van State 1999, p. 43.

757. Kamerstukken II, 2007-2008, 31404, nr. 5, p. 3.

zichzelf van een bepaalde handeling in te schatten, zodat hij er dus ook zijn gedrag op kan afstemmen.⁷⁵⁸

5.2.5 Reikwijdte

Een andere voorwaarde die de Raad stelt met het oog op de duidelijkheid van de normstelling, is dat de tekst van een wettelijke regeling duidelijkheid verschaft over de reikwijdte van die regeling. Dit aspect was aan de orde in het wetgevingsadvies omtrent de documentatieverplichting, zoals opgenomen in art. 8b, lid 3, Wet Vpb 1969:

‘De gegevens waarop artikel 8b, derde lid, Wet Vpb 1969 ziet, zijn ruim en weinig concreet omschreven. Uit de toelichting is echter op te maken dat het uitvoeringsbeleid zoals neergelegd in het besluit van 30 maart 2001, IFZ2001/295, hierbij in aanmerking moet worden genomen. Onduidelijkheid over de reikwijdte van de regeling mag niet bestaan. In het bijzonder de toevoeging «en waaruit kan worden opgemaakt of er met betrekking tot deze verrekenprijzen sprake is van een afwijking als bedoeld in dat lid» roept echter veel onduidelijkheid op.»⁷⁵⁹

De Raad stelt daarbij voorop dat de duidelijkheid met betrekking tot de reikwijdte van de regeling uit de wet zelf moet blijken:

‘Uit een oogpunt van duidelijkheid moet uit de wet zelf blijken wat de reikwijdte van een bepaling is. Nu de beoogde «dubbele reikwijdte» van genoemde artikelen niet blijkt uit de titel waarin ze zijn opgenomen, zal de tekst van de bepalingen de nodige duidelijkheid dienen te verschaffen.»⁷⁶⁰

Echter – indien nodig – staat de Raad toe dat de duidelijkheid over de reikwijdte van de wettelijke regeling door de memorie van toelichting kan worden verschaft. Tot deze aanvulling kwam de Raad in zijn advies met betrekking tot de Wet rijonderricht motorrijtuigen 1993. Deze wet bevat onder meer bepalingen omtrent de regelmatige nascholing van bestuurders van bussen en vrachtwagens. De Raad merkte op dat uit de wet niet kon worden opgemaakt welke opleidingen daartoe verplicht werden gesteld:

‘De Raad adviseert de memorie van toelichting met inachtneming van de strekking van de richtlijn aan te vullen met concrete voorbeelden van beroepsopleidingen waarop artikel 151d, tweede lid, het oog heeft.»⁷⁶¹

Indien door een wetswijziging de reikwijdte van een bepaalde wettelijke regeling wijzigt, moet hierop in het wetsvoorstel nader worden ingegaan. Deze aan wetgeving te stellen voorwaarde kwam aan de orde in het wetsvoorstel waarin de fiscale aftrekbaarheid van kosten van agressieve dieren werd gewijzigd:

758. Kamerstukken II, 2010-2011, 32676, nr. 4, p. 6. De Raad verwijst hierbij naar art. 8 EVRM en de daarover door het EHRM gewezen jurisprudentie. Zie eveneens het advies van de Raad van State van 3 januari 2013, nr. W15.12.0441/IV, Stcrt. 2014, 23215, p.1.

759. Kamerstukken II, 2001-2002, 28034, A, p. 10.

760. Kamerstukken II, 2005-2006, 30600, nr. 4, p. 4.

761. Kamerstukken II, 2006-2007, 30827, nr. 4, p. 2.

*'De Afdeling wijst er echter op dat de voorgestelde bepalingen een andere reikwijdte hebben dan de bestaande bepalingen. In de bestaande bepalingen gaat het om een zeer beperkte categorie dieren, namelijk uitsluitend bepaalde typen honden (pitbulls), terwijl de voorgestelde bepalingen ruimer zijn en zien op alle dieren. (...). De Afdeling adviseert in de toelichting op deze gewijzigde reikwijdte in te gaan.'*⁷⁶²

De reikwijdte van een wettelijke regeling kan eveneens worden bepaald aan de hand van doel en strekking van die regeling. Het doel van een wettelijke regeling is veelal niet alleen in de memorie van toelichting opgenomen, maar ook in de considerans van de wet.⁷⁶³ Soms neemt de wetgever zogenoemde 'doelbepalingen' in wetgeving op. Dergelijke bepalingen worden als inleiding op de materiële bepalingen in de wet opgenomen om het maatschappelijke doel van de wet te markeren.⁷⁶⁴ Uit het oogpunt van rechtszekerheid is de Raad er geen voorstander van om doelbepalingen in een wet op te nemen. Dergelijke bepalingen zouden namelijk bij burgers de indruk kunnen wekken dat aan deze bepalingen een zelfstandige betekenis moet worden toegekend, aldus de Raad in zijn advies inzake een voorstel tot wijziging van de Wet natuurbescherming. Het voorstel voorzag onder meer in een nieuw wetsartikel, waarin de doelstellingen van de wet waren opgenomen:

*'De Afdeling merkt op dat de doelbepaling geen enkele functie vervult in het wetsvoorstel. Zoals hiervoor aangeduid wijst de toelichting juist op andere bepalingen waarin de normatieve werking tot uitdrukking komt en wordt geëxpliciteerd dat de doelbepaling bij de afweging door bestuursorganen en bij de beoordeling door de rechter evenmin als toetsingskader geldt. Gelet hierop mist de doelbepaling niet alleen toegevoegde waarde, maar kan deze ook verwarring wekken. Opname van de doelbepaling in het voorstel wekt immers de indruk dat deze toch zelfstandige betekenis zou hebben. De voorgestelde doelbepaling, die eerder een beleidsdoel lijkt te verwoorden, past niet bij de normatieve betekenis van de wet als grondslag voor het overheidshandelen en voor de rechtszekerheid voor burgers. Gelet op het voorgaande adviseert de Afdeling de doelbepaling te schrappen en het doel van het wetsvoorstel in de toelichting weer te geven.'*⁷⁶⁵

5.2.6 Voorzienbaarheid overheidsoptreden

Het aspect van de duidelijkheid van de normstelling is uiteraard van belang bij die wettelijke bepalingen die gepaard gaan met overheidsoptreden. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is het voor burgers immers van belang dat zij aan de hand van de wettelijke normstelling het overheidsoptreden kunnen voorzien én, nadat het heeft plaatsgevonden, op rechtmatigheid kunnen (laten) toetsen.

Zo stelt de Raad dat de burgers moeten kunnen weten welke feiten strafbaar zijn én dat voorzienbaar is welke sancties daarbij kunnen worden opgelegd. Onduidelijkheid die ontstaat als gevolg van een onnauwkeurige formulering van een strafbepaling, komt volgens de Raad dan ook in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel:

762. Kamerstukken II, 2010-2011, 32810, nr. 4, p. 2.

763. Zie aanwijzing 118 uit de AR.

764. Jaarverslag Raad van State 2014, p. 48.

765. Kamerstukken II, 2013-2014, 33348, nr. 6, p. 6.

*'De Afdeling wijst erop dat het bij een bestuurlijke boete om een punitieve sanctie gaat. In dat geval is het, vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, van wezenlijk belang dat het voor de burger duidelijk is voor welke feiten welke straf maximaal opgelegd kan worden.'*⁷⁶⁶

Met name het gebruik van vage normen kan de vereiste duidelijkheid van de normstelling in gevaar brengen, aldus de Raad:

*'Door het gebruik van vage normen blijft onduidelijk welke maatregelen genomen moeten worden door vergunninghouders van kansspelen en welke handelingen verboden zijn. Wanneer het voor vergunninghouders onduidelijk is hoe te handelen, komt de rechtszekerheid in het geding.'*⁷⁶⁷

De door de Raad gestelde voorwaarden ten aanzien van de duidelijkheid van de normstelling zijn onverkort van toepassing op belastingwetgeving. Met het oog op de rechtszekerheid geldt ook voor belastingwetgeving dat burgers de fiscale gevolgen van hun activiteiten kunnen voorspellen. En daarnaast is van belang dat zij het daarmee samenhangende optreden van de Belastingdienst kunnen voorzien:

*'Belastingplichtigen moeten met het oog op de rechtszekerheid immers kunnen voorzien wat de fiscale gevolgen van hun handelingen zijn.'*⁷⁶⁸

Omwille van de voorspelbaarheid van deze rechtsgevolgen is het volgens de Raad daarom ook van belang, dat – met name indien het ingewikkelde materie betreft – in de memorie van toelichting op een heldere wijze de bedoeling van de verschillende fiscale bepalingen wordt toegelicht. Daarbij kunnen fiscale bepalingen met één of meer (cijfer)voorbeelden worden geadstrueerd. Een dergelijke werkwijze bij het opstellen van wetgeving kan bijdragen aan een beter begrip van én een duidelijker inzicht in de bedoeling van de desbetreffende wettelijke bepalingen:

*'Het ontwerpbesluit regelt een ingewikkelde materie die van groot belang is voor de praktijk omdat het ziet op gebeurtenissen die zich in velerlei vormen voordoen en veelal om zakelijke redenen plaatsvinden. Het is mede daarom noodzakelijk dat in de nota van toelichting op heldere wijze de bedoeling van de verschillende bepalingen wordt toegelicht. Belastingplichtigen moeten met het oog op de rechtszekerheid immers kunnen voorzien wat de fiscale gevolgen van hun handelingen zijn. De Afdeling meent dat de nota van toelichting in dit opzicht te summier is en aanzienlijk kan worden versterkt door de artikelen 4 tot en met 7 van het ontwerpbesluit met één of meer (cijfer)voorbeelden te adstrueren. Dit kan bijdragen aan een beter begrip van en een duidelijker inzicht in de bedoeling van deze bepalingen, dan wanneer alleen wordt volstaan met een beschrijving.'*⁷⁶⁹

Ten behoeve van de duidelijkheid met betrekking tot de fiscale rechtsgevolgen van een regeling merkt de Raad op dat moet worden voorkomen dat een voor

766. Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 4, p. 5.

767. Advies van de Raad van State van 25 februari 2013, nr. W03.13.0005/II, *Stcrt.* 2013, 14921. Zie eveneens Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 4, p. 5 en Kamerstukken II, 2014-2015, 34089, nr. 4, p. 6.

768. Advies van de Raad van State van 12 december 2012, nr. W.06.12.047 1/III, *Stcrt.* 2013, 2479, p. 4.

769. Advies van de Raad van State van 12 december 2012, nr. W.06.12.047 1/III, *Stcrt.* 2013, 2479, p. 4. Zie eveneens Kamerstukken II, 2010-2011, 32536, nr. 4, p. 4; Kamerstukken II, 2002-2003, 28946, B, p. 2.

een belastingplichtige niet kenbaar feit van betekenis is voor zijn fiscale rechtspositie.⁷⁷⁰ Dit punt stelde de Raad aan de orde in zijn advies over de Belastingherziening 2001. De Raad bekritiseerde de regeling, zoals opgenomen in art. 3.111, lid 8, Wet IB 2001. Deze regeling houdt in dat indien belastingplichtige en zijn partner meer dan één woning als hoofdverblijf kunnen aanwijzen, door de belastingplichtige en zijn partner een keuze moet worden gemaakt welke woning als hoofdverblijf dient te gelden voor de heffing van de inkomstenbelasting. In de toelichting op deze regeling werd aangegeven dat indien belastingplichtige en zijn partner niet dezelfde keuze in hun aangifte hadden gemaakt, de aangifte die het eerst bij de Belastingdienst binnenkomt doorslaggevend is voor de vraag welke woning als zodanig moet worden aangemerkt.⁷⁷¹ De Raad stelde dat omwille van de voorspelbaarheid van fiscale rechtsgevolgen, de wetgever zich niet mag bedienen van een feitelijk criterium.⁷⁷²

‘Naar het oordeel van de Raad moet worden vermeden dat een niet voor de belastingplichtige kenbaar feit van betekenis is voor de bepaling van het belastbare inkomen. De Raad adviseert indien de belastingplichtige en zijn partner niet dezelfde keuze voor de eigen woning hebben uitgebracht een kenbaar criterium, zoals de woning met de hoogste eigenwoningwaarde, doorslaggevend te laten zijn.’⁷⁷³

De Raad onderkent dat het voor de wetgever feitelijk onmogelijk is om alles vast te leggen in wetgeving en dat hij daarom veelal zijn toevlucht moet nemen tot delegatie. De Raad tekent daarbij wel aan dat de oplossing van delegatie als consequentie heeft dat de burger steeds vaker is aangewezen op lagere regelgeving om zo duidelijkheid te verkrijgen over zijn rechten en plichten. De normstelling op wetsniveau ontbreekt immers, omdat de inhoudelijke normering bij delegatie juist op een lager niveau van regelgeving plaatsvindt.⁷⁷⁴ De Raad stelt daarom als uitgangspunt dat in het geval van delegatie de wetgever ten minste zelf de essentie van een wettelijke regeling vaststelt, waaronder de reikwijdte, de structurele elementen en de voornaamste duurzame normen van de wet:

‘Vanzelfsprekend kan het parlement niet bij de vaststelling van alle algemeen verbindende voorschriften worden betrokken. Veelal zal de bevoegdheid om bepaalde onderdelen van de wetgeving vast te stellen aan het bestuur moeten worden gedelegeerd. De essentie van een wettelijke regeling dient echter mede door het parlement te worden vastgesteld. Het gaat dan om:

- de reikwijdte van de wet;*
- de structurele elementen van wettelijke regeling;*
- de voornaamste duurzame normen.*

De verantwoordelijkheid van het parlement om de essentie van de wettelijke regeling vast te stellen brengt bovendien met zich dat de regelgevende bevoegdheid die de wetgever aan het bestuur delegeert, waar mogelijk wordt begrensd. Op deze wijze neemt het parlement medeverantwoordelijkheid voor de beslissing op grond van welk belang verplichtingen worden gesteld aan burgers, wat de globale inhoud is van deze verplichtingen, wat de

770. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 61.

771. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr. 3, p. 147.

772. Het door de Raad voorgestelde criterium werd evenwel niet overgenomen. Volgens het kabinet zou dit criterium noch voor de Belastingdienst noch voor de belastingplichtige de designaleerde complexiteit oplossen (Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 61).

773. Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, A, p. 61.

774. Advies van de Raad van State van 21 juli 2008, nr. Wo3.08.0171/II/B.

*materiële grenzen zijn van deze verplichtingen en welke instanties op grond van welke bevoegdheden de verplichtingen (eventueel) nader specificeren, uitvoeren en handhaven.*⁷⁷⁵

5.2.7 Tussenconclusie

Hiervoor heb ik aan de hand van wetgevingsadviezen die de Raad in de periode 2000 tot en met 2016 heeft gegeven, onderzocht op welke wijze de Raad binnen zijn wetgevingsadviserende taak voorwaarden aan (fiscale) wetgeving stelt op het punt van duidelijkheid. Uit mijn onderzoek blijkt dat de Raad daartoe onder meer voorwaarden stelt die de kenbaarheid en leesbaarheid van wetgeving kunnen verbeteren. Zoals hiervoor betoogd (paragrafen 5.2.2 en 5.2.3), zijn de meeste van die voorwaarden niet bruikbaar voor een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Met mijn onderzoek beoog ik immers te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis, welke eis als doel heeft te bewerkstelligen dat burgers duidelijkheid verkrijgen omtrent doel, toepassing en uitwerking van wettelijke regelingen. Deze voorwaarden van kenbaarheid en leesbaarheid kunnen op zichzelf bezien dat niet waarborgen.

Daarentegen zijn de volgende voorwaarden die de Raad stelt met het oog op de nauwkeurigheid van wettelijke normstellingen, de reikwijdte van wettelijke regelingen en de voorzienbaarheid van overheidsoptreden, geschikt om te worden gebruikt voor het geven van een nadere invulling van de kwaliteitseis:

- wettelijke regelingen zijn nauwkeurig, maar niet te gedetailleerd geformuleerd;
- wettelijke regelingen bevatten geen ruim geformuleerde criteria, geen vage normen en geen overbodige bepalingen;
- indien wettelijke regelingen regelgevende bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de wettelijke regelingen bevatten ten minste de reikwijdte, de structurele elementen en de voornaamste duurzame normen van de wettelijke regeling;
- wettelijke regelingen waarin fiscale faciliteiten worden toegekend zijn onderling – wat de te hanteren techniek en de te stellen voorwaarden betreft – op elkaar afgestemd;
- wettelijke regelingen worden in de memorie van toelichting verduidelijkt aan de hand van (cijfer)voorbeelden.

5.3 DE NEDERLANDSE ORDE VAN BELASTINGADVISEURS

Ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving kan voorts gebruik worden gemaakt van de wetscommentaren van de CW. In deze wetscommentaren komt namelijk het rechtszekerheidsbeginsel regelmatig aan de orde.⁷⁷⁶ Tevens komt daarbij aan de orde, weliswaar summier, dat een belastingplichtige aan de hand

775. Kamerstukken II, 2013-2014, 33962, nr. 4, p. 33.

776. Lubbers & Van Kreveld 2009, p. 31.

van fiscale wetgeving zijn fiscale rechtspositie moet kunnen bepalen.⁷⁷⁷ Ik heb ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid ook de wetscommentaren van de CW over de periode 2000 tot en met 2016 bestudeerd. Daarbij heb ik die wetscommentaren bestudeerd waarin aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel naar voren kwamen. De aspecten, voor zover deze betrekking hebben op de duidelijkheid in de zin van de kwaliteitseis, bespreek ik hieronder.

5.3.1 Normstelling

In de zienswijze van de CW is het uitgangspunt dat belastingplichtigen uit de tekst van fiscale wetgeving moeten kunnen opmaken wat hun fiscale rechtspositie is:

*'Het uitgangspunt van wetgeving is volgens de Orde dat belastingplichtigen, maar ook de Belastingdienst, uit lezing van de wet moeten kunnen opmaken wanneer een voordeel belast is of niet.'*⁷⁷⁸

Duidelijkheid omtrent de rechtspositie moet derhalve in eerste instantie volgen uit de wettekst zelf, waarbij in de memorie van toelichting duidelijke kaders kunnen worden gegeven.⁷⁷⁹ Deze eis impliceert onder meer dat in wettelijke regelingen duidelijke begrippen worden opgenomen, waaruit valt af te leiden of iets onder de regeling valt of niet. In de visie van de CW vloeit deze eis voort uit het rechtszekerheidsbeginsel.⁷⁸⁰

Een voorbeeld van een wettelijke regeling die volgens de CW niet voldeed aan bovenstaande eis, vormt de aanvankelijk voorgestelde werkkostenregeling in de loonbelasting. In zijn wetscommentaar concludeerde de CW dat deze regeling onduidelijk was. De definitie van de werkkostenregeling deed namelijk vermoeden dat *alle* vergoedingen en verstrekkingen uit de dienstbetrekking tot het loonbegrip behoren. Met het oog op de rechtszekerheid achtte de CW het daarom van belang dat gedurende het wetgevingsproces de reikwijdte van de in te voeren wettelijke regeling duidelijk wordt aangegeven en onderbouwd.⁷⁸¹ De reikwijdte van een regeling kan volgens de CW bijvoorbeeld worden verduidelijkt door in de toelichting de maatregel met cijfervoorbeelden te illustreren.⁷⁸² Een wettelijke

777. De CW toetst fiscale wetsvoorstellen op uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk, terugwerkende kracht, verenigbaarheid met het recht en de gevolgen voor het investeringsklimaat.

778. NOB-commentaar op het wetsvoorstel *Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen*, Amsterdam 2008, p. 3. Zie eveneens NOB-commentaar op het wetsvoorstel *Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen*, Amsterdam 2016, p. 2.

779. NOB-commentaar op de internetconsultatie *Ontwerpwijzigingen van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen in de Wet 1969*, Amsterdam 2016, p. 2.

780. *Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen* 2008, p. 3. Zie eveneens Wetsvoorstel *Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen* 2016, p. 2.

781. NOB-brief van 1 juli 2010 betreffende de reactie op het consultatiedocument *'Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011'*, p. 2.

782. NOB-commentaar op het wetsvoorstel *Belastingplan 2016 c.a.*, Amsterdam 2015, p. 14; NOB-position paper betreffende het wetsvoorstel *Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen*, Amsterdam 2008, p. 2.

bepaling waarvan de reikwijdte en invulling reeds op het moment van invoeren niet duidelijk is, merkt de CW aan als onzorgvuldige wetgeving.⁷⁸³

Andere voorbeelden van regelingen die in de zienswijze van de CW niet voldoen aan deze eis van duidelijkheid, zijn de bepalingen uit de Wet Vpb 1969, waarin de zinsnede 'rechtens dan wel in feite, direct of indirect' is opgenomen.⁷⁸⁴ Dergelijke formuleringen in wettelijke bepalingen komen volgens de CW eveneens in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. De CW gaf deze zienswijze in haar wetscommentaar betreffende de implementatie van een antimisbruikbepaling in de deelnemingsvrijstelling:

*'De voorgestelde wettekst is wederom eer ruim geformuleerd ('rechtens dan wel in feite, direct of indirect'), zonder dat wordt aangegeven welke situaties hiermee worden bedoeld. Dit is een inbreuk op de rechtszekerheid.'*⁷⁸⁵

De CW is van mening dat de wetgever de tekst van een wettelijke regeling niet bewust vaag mag omschrijven, om zodoende de Belastingdienst meer speelruimte te geven in de uitvoering.⁷⁸⁶ Dit geldt met name voor antimisbruikbepalingen. Van dergelijke bepalingen mag immers worden verwacht dat deze duidelijk zijn in hun bewoordingen. In de visie van de CW dienen de normadressaten van antimisbruikbepalingen te weten waaraan zij toe zijn.⁷⁸⁷

Niettemin toont de CW begrip voor de keuze van de wetgever om de Belastingdienst in de uitvoering meer ruimte te geven. Daarbij beperkt de CW zich slechts tot gevallen waarin wordt beoogd de 'grensverkennende' belastingplichtigen een halt toe te roepen.⁷⁸⁸ Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid kan het volgens de CW evenwel niet zo zijn dat goedwillende belastingplichtigen daarvan de dupe worden:

*'Vage begrippen om ruimte te houden misbruik te bestrijden gaan zeer ten koste van de rechtszekerheid voor ondernemingen die te goeder trouw zijn.'*⁷⁸⁹

Zoals hiervoor is opgemerkt, dient in de zienswijze van de CW de wet zelf de belastingplichtige de vereiste duidelijkheid te bieden. De CW plaatst daarom ook kanttekeningen bij het toenemende gebruik door de staatssecretaris van Financiën van de zogenaamde vraag- en antwoordbesluiten. In de ogen van de CW wordt feitelijk met dergelijke besluiten interpretatief beleid gepresenteerd.⁷⁹⁰ Bovendien stellen deze besluiten ten gunste van de fiscus soms veel strengere eisen, dan de wettelijke normen zelf lijken in te houden.⁷⁹¹ Hoewel deze vraag- en antwoordbesluiten nuttig kunnen zijn voor de eenheid van

783. NOB-brief van 4 april 2002 betreffende Lijst met aandachtspunten en knelpunten bij de uitvoering van APA en ATR praktijk en de artikelen 8b en 8c Wet Vpb, p. 3.

784. Onder meer art. 8c, 10a, 10b, 13, 13aa, 13i, 13l, 15ac en 15ad Wet Vpb 1969.

785. Wetsvoorstel Belastingplan 2016 c.a. 2015, p. 21.

786. NOB-position paper betreffende het fiscaal vestigingsklimaat, Amsterdam 2008, p. 3.

787. Wetsvoorstel Belastingplan 2016 c.a. 2015, p. 15.

788. Het fiscaal vestigingsklimaat 2008, p. 3.

789. NOB-reactie op rapport Commissie-Van Rooij, Amsterdam 2001, p. 2.

790. NOB-rapport De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces, Amsterdam 2002, punt 2.9.

791. De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces 2002, punt 2.9.

beleid – en daarmee voor de rechtszekerheid – moet in de visie van de CW vanuit staatsrechtelijk oogpunt bezien, terughoudend worden omgegaan met het uitbrengen van deze besluiten.⁷⁹² De CW pleit er dan ook voor om reeds tijdens de parlementaire behandeling de werking van wetsbepalingen te illustreren met concrete voorbeelden en casusposities.⁷⁹³

5.3.2 Terminologie

Hiervoor heb ik reeds vermeld dat de CW van mening is dat in wettelijke bepalingen duidelijke begrippen moeten worden opgenomen.⁷⁹⁴ Volgens de CW tast het gebruik van vage en ruime criteria in wetgeving de rechtszekerheid aan.⁷⁹⁵ Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is daarom een heldere definitie van wettelijke begrippen veelal onontbeerlijk.

Dit aspect kwam aan de orde in onder meer het wetgevingscommentaar betreffende art. 3.29a Wet IB 2001. In dit artikel wordt bepaald op welke wijze een belang in een vrijgestelde beleggingsinstelling moet worden gewaardeerd voor de inkomstenbelasting. In de memorie van toelichting werd voor de omschrijving van het begrip ‘belegging’ naar art. 20a Wet Vpb 1969 verwezen. Volgens de CW werd op deze wijze het begrip evenwel niet verduidelijkt. De CW stelde zich in het desbetreffende wetscommentaar daarom ook op het standpunt dat met het oog op de rechtszekerheid een heldere definitie van het begrip ‘belegging’ ten behoeve van art. 3.29a Wet IB 2001 onontbeerlijk is.⁷⁹⁶

Een soortgelijke zienswijze is te vinden in het wetscommentaar van de CW betreffende de aanpassing van de doorschuiffaciliteit inzake de vererving van aandelen in het aanmerkelijkbelangregime in de inkomstenbelasting:

‘De Orde merkt op dat met de zogenoemde materialisering van de ververvingsfaciliteit vanaf 2010 een afbakening moet plaatsvinden tussen ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen die thans niet nodig is. Het valt de Orde op dat de voorgestelde wetteksten geen definitie bevatten van beleggingsvermogen. De Orde verzoekt met klem in de wet aan te geven wat onder beleggingsvermogen wordt verstaan. Gebeurt dit niet, dan voorziet de Orde veel discussies met de belastinginspecteur.’⁷⁹⁷

Indien wetgeving een definitie geeft van een wettelijk begrip, dan dient deze eenduidig te zijn. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid moet het voor belastingplichtigen immers duidelijk zijn of iets al dan niet onder een wettelijk begrip valt. Dit punt kwam aan de orde in het hiervoor genoemde wetscommentaar betreffende de werkkostenregeling. Het daarin opgenomen noodzakelijkheids-

792. De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces 2002, punt 2.9.

793. De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces 2002, punt 2.9.

794. Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen 2008, p. 3. Zie eveneens Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen 2016, p. 2.

795. NOB-commentaar op het wetsvoorstel Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001, Amsterdam 2000, p. 21. Zie eveneens NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2015, Amsterdam 2014, p. 6, met betrekking tot het criterium ‘belang’.

796. NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2003, Amsterdam 2002, p. 6.

797. NOB-commentaar op verschillende nota's betreffende de wetsvoorstellen Belastingplan 2010, Overige fiscale maatregelen 2010 en Fiscale vereenvoudigingswet 2010, Amsterdam 2009, p. 13.

criterium is onder meer van toepassing voor gereedschappen die door werknemers worden gebruikt. De CW vroeg zich af wat er precies onder ‘gereedschappen’ binnen het kader van de werkkostenregeling moest worden verstaan:

‘Het noodzakelijkheids criterium geldt voor onder andere gereedschappen. Uit de memorie van toelichting leidt de Orde een definitie af die naar haar oordeel niet duidelijk of eenduidig is. De Orde vraagt zich af waar deze definitie vandaan komt. Gelet op de in de memorie van toelichting gegeven voorbeelden is de Orde zeer benieuwd of bijvoorbeeld een fiets voor een postbode of fietskoerier en de brommer van een pizzakoerier onder het begrip “gereedschap” valt. Als er een nadere definitie van het begrip “gereedschap” wenselijk wordt geacht, hoort deze definitie volgens de Orde in het kader van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid opgenomen te worden in de wet en qua vormgeving eenduidig te zijn.’⁷⁹⁸

In hetzelfde wetscommentaar achtte de CW het van belang dat een in de wet opgenomen definitie overeenkomt met de betekenis die elders in wetgeving aan hetzelfde begrip is gegeven. In de visie van de CW moet de betekenis van begrippen die in afzonderlijke wettelijke bepalingen voorkomen, worden geharmoniseerd:

‘Hoewel de Orde verheugd is over de concernregeling, is het nadeel hiervan wel dat met dit nieuwe concernbegrip een vierde definitie van het begrip ‘concern’ in de loonbelasting wordt geïntroduceerd. De Orde beveelt aan de vier verschillende concernbegrippen in de Wet op de loonbelasting 1964 te stroomlijnen en meer rechtsvormneutraal vorm te geven.’⁷⁹⁹

5.3.3 Delegatiegrondslag

Gegeven het door de CW gehanteerde uitgangspunt dat belastingplichtigen aan de hand van de wet hun fiscale rechtspositie moeten kunnen bepalen, is het niet verwonderlijk dat de CW de delegatie van regelgevende bevoegdheden soms ongewenst acht. In de visie van de CW dienen regels met het oog op de rechtszekerheid zoveel mogelijk in de belastingwet zelf te worden vastgelegd:

‘Het voorgestelde vierde lid van art. 25 Invorderingswet bepaalt dat bij ministeriële regeling regels worden gesteld. In verband met de rechtszekerheid pleit de Orde ervoor deze regels voor zover mogelijk in de wet vast te leggen.’⁸⁰⁰

Indien de wetgever niettemin ervoor kiest om het stellen van nadere regels over te laten aan de minister van Financiën, dan moet deze nadere regelgeving zo spoedig mogelijk tot stand worden gebracht en worden gepubliceerd. Deze zienswijze van de CW valt op te maken uit het wetscommentaar betreffende de voorgestelde groepsrentebox:

‘Lid 7 van de voorgestelde regelgeving voorziet in nadere regels voor de toepassing, die krachtens algemene maatregelen van bestuur kunnen worden uitgevaardigd. De Orde

⁷⁹⁸ Belastingplan 2015 2014, p. 5.

⁷⁹⁹ Belastingplan 2015 2014, p. 1.

⁸⁰⁰ NOB-commentaar op het wetsvoorstel ‘Wijzigingen van enkele belastingwetten ca. in verband met de tweede tranche van het ondernemerspakket 2001’, Amsterdam 2000, p. 16. Zie eveneens NOB-commentaar op het wetsvoorstel ‘Wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928’, Amsterdam 2000, p. 3 en NOB-commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2013 en Overige fiscale maatregelen 2013, Amsterdam 2012, p. 8.

*benadrukt de wenselijkheid om deze regels met het oog op de rechtszekerheid zo spoedig mogelijk te publiceren.*⁸⁰¹

Dit standpunt verkondigde de CW eveneens in haar wetscommentaar betreffende de compartimenteringsreserve in de Wet Vpb 1969:

*'De Orde dringt er omwille van de rechtszekerheid op aan dat staatssecretaris korte termijn op grond van de delegatiebepaling van het voorgestelde 28c, zesde lid, Wet Vpb de daarop betrekking hebbende uitvoeringsregels publiceert.'*⁸⁰²

Volgens de CW wordt de rechtszekerheid nog beter gewaarborgd, indien reeds tijdens de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel kan worden aangegeven wat deze nadere regels zullen gaan inhouden:

*'In artikel 32g wordt de mogelijkheid geopend om bij ministeriële regeling nadere voorwaarden te stellen aan het teruggaafverzoek. De Orde zou het op prijs stellen als tijdens de parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel al aangegeven kan worden wat die nadere regels zullen zijn.'*⁸⁰³

5.3.4 Tussenconclusie

Naar aanleiding van het onderzoek naar de wetscommentaren van de CW kom ik tot de conclusie dat deze commissie bij de beoordeling van fiscale wetsvoorstellen weliswaar veel aandacht besteedt aan het aspect van duidelijkheid, maar daarbij slechts een gering aantal voorwaarden aan fiscale wetgeving stelt op dit punt. Voor zover al voorwaarden worden gesteld, komen deze nagenoeg overeen met de voorwaarden die daartoe zijn gesteld vanuit de literatuur, de jurisprudentie en de Raad. Of positiever uitgedrukt: de CW bevestigt het belang van deze voorwaarden ten behoeve van de rechtszekerheid. Helaas kan niet worden gezegd dat mijn onderzoek naar de wetscommentaren van de CW een bijdrage heeft kunnen leveren aan een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

5.4 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk heb ik onderzocht of aan de wetgevingsadvisering door de Raad en de CW nadere criteria kunnen worden ontleend voor de invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Daartoe heb ik ruim vijftig wetgevingsadviezen van de Raad bestudeerd die in de periode van 2000 tot en met 2016 zijn uitgebracht. Ik heb me daarbij overigens niet beperkt tot gegeven wetgevingsadviezen betreffende fiscale wetgeving. Om een goed beeld te krijgen van het daarbij door de Raad te hanteren toetsingskader heb ik eveneens de vanaf 1980 verschenen jaarverslagen van de Raad van State uitgespit. Ten behoeve van een nadere invulling van de kwaliteitseis voor specifiek fiscale

801. NOB-commentaar op het wetsvoorstel *Werken aan Winst*, Amsterdam 2006, p. 18.

802. NOB-commentaar op het wetsvoorstel *Wet compartimenteringsreserve*, Amsterdam 2013, p. 5.

803. NOB-commentaar op het wetsvoorstel betreffende de implementatie van de richtlijnen BTW-pakket, Amsterdam 2009, p. 5.

wetgeving heb ik de wetscommentaren van de CW onderzocht die zijn uitgebracht vanaf 2000.

Uit mijn onderzoek is gebleken dat binnen de praktijk van wetgevingsadvisering het aspect van duidelijkheid van wetgeving inderdaad een belangrijk aandachtspunt vormt. Met name de Raad wil door het stellen van nadere voorwaarden aan wetgeving op het punt van duidelijkheid voorkomen dat wetgeving een zoekplaatje gaat worden waarbij de uitgangspunten van wetgeving moeilijk te doorgronden zijn. In het verlengde daarvan zouden de rechtsgevolgen voor normadressaten onvoorspelbaar worden. Zoals hiervoor reeds betoogd, moeten de door de Raad aan wetgeving te stellen voorwaarden – met uitzondering van de voorwaarden die zien op de kenbaarheid en leesbaarheid – zonder meer worden opgenomen in een nadere invulling van de kwaliteitseis.

Daarentegen laten de door de CW aan fiscale wetgeving te stellen voorwaarden evenwel een overlapping zien met de elders in mijn onderzoek gevonden voorwaarden die vanuit het oogpunt van duidelijkheid aan wetgeving moeten worden gesteld. Deze wetscommentaren hebben derhalve voor mijn onderzoek ook geen toegevoegde waarde en worden mitsdien ook niet opgenomen in onderstaande opsomming van aan wetgeving te stellen eisen.

Op basis van het in dit hoofdstuk verrichte onderzoek kom ik tot de volgende aan (fiscale) wetgeving te stellen voorwaarden op het punt van duidelijkheid:

- wettelijke regelingen bevatten geen ruim geformuleerde criteria, geen vage normen en geen overbodige bepalingen;
- indien wettelijke regelingen regelgevende bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de wettelijke regelingen bevatten ten minste de reikwijdte, de structurele elementen en de voornaamste duurzame normen van de wettelijke regeling;
- wettelijke regelingen waarin fiscale faciliteiten worden toegekend zijn onderling – wat de te hanteren techniek en de te stellen voorwaarden betreft – op elkaar afgestemd;
- wettelijke regelingen worden in de memorie van toelichting verduidelijkt aan de hand van (cijfer)voorbeelden.