



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

7 *Wat kunnen wij leren van de uitwerking van de eis van duidelijkheid in de ons omringende landen?*

Binnen mijn onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid ligt de nadruk op het vinden van aan (fiscale) wetgeving te stellen eisen op het punt van duidelijkheid. Een dergelijk onderzoek is noodzakelijk, omdat – zoals hiervoor betoogd – de overheid dit aspect van het rechtszekerheidsbeginsel onvoldoende heeft uitgewerkt.

Mijn onderzoek heeft tot dusver voldoende materiaal opgeleverd om te komen tot een bruikbare invulling van de kwaliteitseis. Niettemin wil ik in dit hoofdstuk aandacht besteden aan de wijze waarop de eis van duidelijke wetgeving in andere landen is ingevuld. Uiteraard zijn de in andere landen aan wetgeving te stellen eisen voor het Nederlandse rechtstelsel irrelevant, maar de aldaar gegeven invulling kan ongetwijfeld een waardevolle aanvulling vormen op hetgeen ik tot nu toe heb gevonden.

Ik heb ervoor gekozen om daarbij de volgende landen in mijn onderzoek te betrekken: België (paragraaf 7.1), het Verenigd Koninkrijk (paragraaf 7.2) en Duitsland (paragraaf 7.3). De reden dat ik specifiek deze landen in mijn onderzoek betrek, is allereerst het feit dat deze landen elk vanuit verschillende achtergronden aan wetgeving de eis van duidelijkheid hebben gesteld. Voor de Belgische regering was de reden om specifieke eisen aan wetgeving te stellen op het punt van duidelijkheid gelegen in het te voeren wetgevingskwaliteitsbeleid. In het Verenigd Koninkrijk is de eis van duidelijkheid gesteld en uitgewerkt om burgers meer vertrouwen te geven in de wijze waarop ‘goede’ wetgeving tot stand komt. In Duitsland dient wetgeving vanuit constitutioneel opzicht te voldoen aan de eis van duidelijkheid. Daartoe heeft het Duitse constitutioneel hof deze eis in de loop van de jaren in zijn jurisprudentie ingevuld.

Een andere reden om juist voor deze drie landen te kiezen vormde de – althans voor mij –toegankelijkheid van de taal waarin de desbetreffende rechtsbronnen zijn gesteld. Het feit dat ik voor deze landen heb gekozen impliceert dus niet dat in andere landen de eis van duidelijkheid van wetgeving niet van betekenis is, dan wel niet of onvoldoende is uitgewerkt.

7.1 **BELGIË**

Evenals het Nederlandse kabinet, heeft de Belgische – federale – regering omschreven aan welke eisen goede wetgeving dient te voldoen.⁸⁶⁰ In de visie van

860. *Kenmerken van goede wetgeving*, beslissing Vlaamse regering, VR/PV/2003/44, VR/2003/24.10/DOC.1039 en VR/2003/07.11/DOC.1039Bis, 7 november 2003.

de Belgische regering vormt het definiëren van wetgevingskwaliteitseisen een nuttig referentiepunt voor het verbeteren van de kwaliteit van wet- en regelgeving.⁸⁶¹ In dit kader heeft de Belgische regering onder meer aan wetgeving de eis gesteld dat deze eenvoudig, duidelijk en toegankelijk is.⁸⁶²

7.1.1 Rechtszekerheid

In het kader van het stellen van kwaliteitseisen aan wetgeving stelt de Belgische regering voorop dat bij het redigeren van wetgeving de algemene rechtsbeginselen moeten worden gerespecteerd.⁸⁶³ Met name het rechtszekerheidsbeginsel speelt hierbij een belangrijke rol. Het rechtszekerheidsbeginsel beoogt in de visie van de Belgische regering burgers en organisaties (hierna: burgers) duidelijkheid te bieden over hun rechtspositie.

Uit het rechtszekerheidsbeginsel vloeien dan ook allerlei nadere eisen voort met betrekking tot de toegankelijkheid, duidelijkheid, bestendigheid en voorspelbaarheid van wetgeving.⁸⁶⁴

Daarbij gaat het onder meer om de eis dat wetgeving tijdig bekend wordt gemaakt en dat wetgeving niet veelvuldig mag worden gewijzigd.⁸⁶⁵ Voorts moeten burgers in redelijke mate kunnen voorzien wat de gevolgen van hun activiteiten zijn.⁸⁶⁶ Daarnaast schrijft de Belgische regering voor dat bij wijziging van bestaande wetgeving een overgangperiode in acht moet worden genomen. Een dergelijke periode is voor normadressaten nodig om hun activiteiten te kunnen aanpassen aan de gewijzigde wetgeving.

Een ander aspect van het rechtszekerheidsbeginsel waarmee rekening moet worden gehouden, betreft de delegatie van regelgevende bevoegdheden.⁸⁶⁷ Volgens de Belgische regering brengt het rechtszekerheidsbeginsel op dit punt mee dat wetgeving zich beperkt tot hetgeen voor de beoogde regulering essentieel is. Al hetgeen niet noodzakelijk is, kan worden gedelegeerd. Wel is het van belang dat deze delegatie niet te ruim is. De wettelijke bepaling waarin de delegatie is geregeld, moet daarom ook voldoende nauwkeurig aangeven onder welke omstandigheden en onder welke voorwaarden door lagere overheidsorganen kan worden opgetreden.⁸⁶⁸

7.1.2 Eenvoud, duidelijk en toegankelijk

De Belgische regering stelt voorop dat wetgeving voldoet aan de eis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, indien wetgeving snel toegankelijk is én

861. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 7.

862. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 26.

863. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.

864. Het aspect van toegankelijkheid en duidelijkheid van wetgeving – althans de invulling daarvan door de Belgische regering – wordt hieronder nader besproken.

865. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.

866. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.

867. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.

868. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 22.

goed te begrijpen voor iedereen voor wie deze wetgeving van belang kan zijn.⁸⁶⁹ Toegankelijkheid en het kunnen begrijpen van wetgeving is volgens de Belgische regering een belangrijke voorwaarde voor burgers om hun rechten te kennen en daarvan ook daadwerkelijk gebruik te kunnen maken. Om aan deze voorwaarde te voldoen, is het onder meer noodzakelijk dat het bestaan van bepaalde wetgeving in elk geval bij burgers bekend is. Daarnaast moet de relevante wetgeving ook gemakkelijk door burgers kunnen worden gevonden. Een minimumvereiste is dan ook dat wetgeving op een adequate wijze wordt bekendgemaakt.⁸⁷⁰ Volgens de Belgische regering is het niet altijd voldoende om nieuwe wetgeving enkel op de officiële wijze bekend te maken. Vaak is het noodzaak om aan de hand van aanvullende publiciteit – bijvoorbeeld in de vorm van brochures – de doelgroep waarop nieuwe wetgeving zich richt, in te lichten omtrent het bestaan van wetgeving.

Om te bewerkstelligen dat wetgeving door de normadressaten kan worden begrepen, is het van belang dat het taalgebruik dat in wetgeving wordt gehanteerd, eenvoudig is.⁸⁷¹ Het hanteren in wetteksten van bekende begrippen in plaats van onnodig juridisch-technisch jargon, vergroot het begrip. Eveneens dient bij het redigeren van wetgeving aandacht te worden besteed aan een transparante opbouw en structuur van de wet. Veelvuldige verwijzingen moeten daarbij worden vermeden, aldus de Belgische regering.

Het op bovenstaande wijze verduidelijken van wetteksten vereenvoudigt voor burgers het raadplegen van de inhoud van de wet. Naast het op deze wijze bevorderen van de leesbaarheid van wetgeving is het eveneens noodzakelijk dat wetgeving eenduidig én nauwkeurig wordt geformuleerd.⁸⁷² Alsdan kunnen eventuele onduidelijkheden, misverstanden en interpretatieproblemen omtrent de toepassing van een wet worden voorkomen. Dit kan onder meer worden bewerkstelligd door in wetgeving geen vage of dubbelzinnige formuleringen op te nemen en ervoor te zorgen dat wetgeving niet te vaak wordt gewijzigd.

Het vereiste dat wetgeving eenvoudig, duidelijk en toegankelijkheid moet zijn, stelt de Belgische regering overigens niet alleen aan wetgeving zelf, maar tevens aan alle daarbij behorende administratieve formaliteiten.⁸⁷³

Samenhang

Een ander kenmerk van goede wetgeving in de sfeer van duidelijkheid betreft de samenhang van wetgeving.⁸⁷⁴ Wetgeving kan in de visie van de Belgische regering alleen dan als samenhangend worden gekwalificeerd, indien wetgeving onderdeel uitmaakt van een coherent wetgevingsbestand. Daarbij is het absolute noodzaak dat wetgeving ten opzichte van andere wet- en regelgeving géén

869. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 26.

870. Naar mijn mening impliceert het vereiste van toegankelijkheid volgens de Belgische regering dus eveneens het vereiste van kenbaarheid.

871. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 26.

872. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 26.

873. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 7.

874. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 24.

overlappingsen of tegenstrijdigheden bevat. Wetgeving dient derhalve niet alleen intern consistent te zijn, maar dient ook op andere wetgeving te zijn afgestemd.⁸⁷⁵

Dat de in 2003 geformuleerde kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijk nog steeds hoog in het vaandel staat bij de Belgische regering, blijkt onder meer uit de in 2015 door deze regering uitgebrachte handleiding ‘Stroomschema voor opmaak van regelgeving’:

‘Kwaliteitsvolle regelgeving voldoet aan volgende negen kenmerken:

(...);

6. eenvoudig, duidelijk en toegankelijk;’⁸⁷⁶

De Belgische regering is overigens wel van mening dat goede wetgeving een zaak van iedereen is en verwacht daarom ook van burgers, bedrijven en organisaties om eveneens hun steentje bij te dragen aan de totstandkoming van goede wetgeving.⁸⁷⁷

7.2 VERENIGD KONINKRIJK

In 2013 heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk het zogenaamde ‘Good Law’-project opgestart.⁸⁷⁸ Doel van het project is om burgers te laten zien dat wetgeving met name ten behoeve van hen wordt gemaakt. Binnen het project worden makers van wetgeving, juridische specialisten én gebruikers van wetgeving samengebracht. Het uiteindelijke doel van het project is om burgers vertrouwen te geven in de wijze waarop wetgeving tot stand komt.

Directe aanleiding voor het initiëren van het project was het feit dat steeds meer burgers werden geconfronteerd met – complexer wordende – wetgeving. Een probleem dat daarbij werd geconstateerd is dat burgers het veelal moeilijk vinden om de voor hen relevante wetgeving te vinden. Als deze wetgeving al wordt gevonden, dan blijkt het voor burgers veelal moeilijk te zijn om wetgeving te begrijpen en in te zien welke verplichtingen wetgeving voor hen meebrengt.⁸⁷⁹ Met name de omvang van de bestaande hoeveelheid, de versnipperde structuur, de frequentie van wijzigingen en de gedetailleerdheid van wetgeving blijken hieraan debet te zijn.

De diverse rapporten die in het kader van het ‘Good Law’-project zijn uitgebracht en de informatie die op de website van dit project is opgenomen, geven een aardig beeld van wat in de ogen van de regering van het Verenigd Koninkrijk onder ‘goede wetgeving’ moet worden verstaan. Het uitgangspunt daarbij is dat wetgeving onder meer toegankelijk, samenhangend en duidelijk moet zijn:

875. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 24.

876. *Stroomschema voor opmaak van regelgeving*, beslissing Vlaamse regering, augustus 2015, p. 5.

877. Kenmerken van goede regelgeving 2003, p. 9.

878. Bruikbare informatie met betrekking tot het ‘Good Law’-project is met name te vinden op de daartoe gelanceerde website <www.gov.uk/good-law>.

879. *When Laws Become Too Complex, A review into the causes of complex legislation*, Office of the Parliamentary Counsel, Londen 2013, p. 1.

Hierna bespreek ik welke voorwaarden in deze rapporten aan wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.

7.2.1 Toegankelijke wetgeving

Binnen het 'Good Law'-project wordt in het kader van de duidelijkheid onder meer aandacht besteed aan de toegankelijkheid van wetgeving. In de rapporten die zijn verschenen, is evenwel niet een omschrijving te vinden onder welke voorwaarde wetgeving als – voldoende – toegankelijk kan worden gekwalificeerd. Eerder valt uit deze rapporten op te maken wanneer dit juist *niet* het geval is. Zo is wetgeving in elk geval niet toegankelijk, indien het voor burgers moeilijk is om feitelijke toegang tot voor hen relevante wetgeving te verkrijgen.⁸⁸¹ Daarnaast wordt wetgeving als ontoegankelijk beschouwd, indien de taal, stijl en structuur van de wet niet gebruiksvriendelijk is.

De toegankelijkheid van wetgeving wordt daarentegen juist bevorderd, indien de wetgever aanvullende informatie verstrekt die een toelichting op die wetgeving geeft en indien duidelijke aanwijzingen voor het toepassen van wetgeving worden verstrekt.⁸⁸²

Aan de hand van de door mij geraadpleegde rapporten kan worden geconcludeerd dat binnen het Verenigd Koninkrijk de eis van toegankelijke wetgeving zowel ziet op het feitelijk kunnen raadplegen van wetgeving, als op het daadwerkelijk kunnen begrijpen én kunnen toepassen van wetgeving.

7.2.2 Duidelijkheid

Wetgeving wordt binnen het 'Good Law'-project als 'duidelijk' gekwalificeerd, indien binnen een wettelijke regeling sprake is van een duidelijke structuur, dagelijks taalgebruik en een lay-out die de leesbaarheid ten goede komt. Dubbelzinnige en tegenstrijdige bepalingen brengen daarentegen de duidelijkheid in gevaar.⁸⁸³

*'[RvdH: good legislation is] clear, as simple as possible, and well-integrated with other laws'*⁸⁸⁴

Ten behoeve van het aspect van duidelijkheid moet wetgeving in bovenstaande visie dan ook onderling goed op elkaar worden afgestemd.⁸⁸⁵ Een voor te stellen wettelijke regeling dient derhalve in overeenstemming te zijn met andere wetgeving zonder dat daarbij sprake is van overlappingen.⁸⁸⁶

880. When Laws Become Too Complex 2013, p. 1.

881. When Laws Become Too Complex 2013, p. 13.

882. When Laws Become Too Complex 2013, p. 13.

883. When Laws Become Too Complex 2013, p. 13.

884. When Laws Become Too Complex 2013, p. 11.

885. When Laws Become Too Complex 2013, p. 11.

886. When Laws Become Too Complex 2013, p. 13.

Binnen het ‘Good Law’-project is de vraag aan de orde geweest of het ten behoeve van de wetgevingskwaliteit nodig is om een ‘Code of legislative standards for good quality legislation’ op te stellen.⁸⁸⁷ Binnen het politieke speelveld zou namelijk consensus bestaan dat de oplossing om te komen tot betere wetgeving met name is gelegen in het formuleren van wetgevingskwaliteitseisen. Door de ‘Political and Constitutional Reform’-commissie werd daarom geadviseerd om dergelijke eisen vast te leggen in een reglement. Dit reglement zou bindend moeten zijn voor regering en parlement. Op deze wijze zou kunnen worden bereikt dat gedurende het wetgevingsproces voldoende aandacht wordt besteed aan de kwaliteit van wetgeving en dan met name aan het aspect van duidelijkheid.⁸⁸⁸

De regering van het Verenigd Koninkrijk gaf evenwel aan niets te voelen voor een dergelijk reglement. Volgens haar voorzien de gebruikelijk uit te geven toelichtingen op wetgeving – de zogenaamde ‘Explanatory Notes’ – al in voldoende mate in de behoefte aan noodzakelijke informatie betreffende een wet en de toepassing hiervan. Bovendien zou een dergelijk reglement kunnen leiden tot een ‘afvink’-cultuur. In een dergelijke situatie is het dan ook maar de vraag of de kwaliteit van wetgeving daadwerkelijk kan worden verzekerd, aldus de regering:

‘The Government does not believe that a Code of Legislative Standards is necessary or would be effective in ensuring quality legislation. It is the responsibility of government to bring forward legislation of a high standard and it has comprehensive and regulary updated guidance to meet this objective. This is publicly available and can be used by parliamentarians in fulfilling their role of scrutinising legislation.’⁸⁸⁹

De invulling van de eis van duidelijke wetgeving blijft binnen het Verenigd Koninkrijk derhalve beperkt tot hetgeen in de hiervoor aangehaalde rapporten is opgemerkt.

7.3 DUITSLAND

Zoals hiervoor reeds opgemerkt, dient Duitse wetgeving vanuit constitutioneel opzicht te voldoen aan de eis van duidelijkheid. Wetgeving die niet aan deze eis voldoet wordt in de regel door het Bundesverfassungsgericht – het Duitse constitutioneel hof – onverbindend verklaard. Zie daartoe ter illustratie de desbetreffende rechtsoverweging in zijn arrest van 23 oktober 1951. Het Bundesverfassungsgericht overwoog als volgt:

‘Immerhin bleibt nach dieser Prüfung des Gesetzesinhalts die Tatsache bestehen, daß der - hier in Betracht kommende - wirkliche Gehalt der §§ 4, 5 und 10 des Gesetzes in der Formulierung der Bestimmungen nur sehr unvollkommen und nicht unmißverständlich zum Ausdruck gelangt. In extremen Fällen dieser Art könnte ein Gesetz nichtig sein, weil

887. *Ensuring Standards in the Quality of Legislation*, rapport van ‘The Political and Constitutional Reform Committee’, Londen 2013, p. 18. Een dergelijke Code kan men min of meer vergelijken met de door het Nederlandse kabinet uitgebrachte nota Zicht op wetgeving.

888. *Ensuring Standards in the Quality of Legislation* 2013, p. 50.

889. *Ensuring standards in the quality of legislation: Government Response to the Committee’s First Report of Session 2013-14 - Political and Constitutional Reform*, Londen 2013, punt 12.

*es mit rechtsstaatlichen Grundsätzen - das Grundgesetz bekennt sich in Art. 20 Abs. 3 und 28 Abs. 1 ausdrücklich zu diesen Grundsätzen - unvereinbar ist.*⁸⁹⁰

In hoeverre Duitse wetgeving voldoet aan de eis van duidelijkheid beoordeelt het Bundesverfassungsgericht (hierna: BvG) aan de hand van de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit.⁸⁹¹ Deze – ongeschreven – beginselen vloeien voort uit het rechtsstaatsbeginsel dat op zijn beurt weer besloten ligt in de Duitse grondwet.⁸⁹²

In de loop van de jaren heeft het BvG in zijn jurisprudentie de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit nader ingevuld. Uit deze jurisprudentie blijkt dat de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit in elk geval eisen dat burgers aan de hand van wettelijke regelingen hun rechtspositie zodanig moeten kunnen beoordelen dat zij hun gedrag hierop kunnen afstemmen:

*‘Das Gebot der Normenbestimmtheit und der Normenklarheit (...) soll die Betroffenen befähigen, die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung zu erkennen, damit sie ihr Verhalten danach ausrichten können.*⁸⁹³

Uit deze rechtsoverweging lijkt te volgen dat de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit als één geheel moeten worden beschouwd. In de Duitse rechtsliteratuur worden de beginselen vaak aangehaald als afzonderlijke beginselen.⁸⁹⁴ Het beginsel van Normenklarheit ziet daarbij dan veelal op de eis dat wetgeving duidelijk én niet tegenstrijdig is. Het beginsel van Normenbestimmtheit impliceert dat wetgeving nauwkeurig wordt geformuleerd.

Hierna bespreek ik welke invulling is gegeven aan de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit. Daartoe maak ik gebruik van een relevant arrest van het Bundesfinanzhof (de hoogste belastingrechter in Duitsland).⁸⁹⁵ In dit arrest vat het Bundesfinanzhof (hierna: BFH) de door het BvG gegeven invulling van de beginselen namelijk samen én hanteert het BFH deze invulling bij het toetsen van een fiscaal wettelijke regeling aan de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit.⁸⁹⁶ Het betrekken van andere uitspraken

890. BvG 23 oktober 1951, 2 BvG 1/151, r.o. 120.

891. Art. 93, lid 1, Grundgesetz.

892. Zie daartoe onder meer art. 20, lid 3, Grundgesetz dat luidt als volgt: *‘Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden’.*

893. BvG 26 juli 2005, 1 BvR 782/94, r.o. 184.

894. C. Jehke, *Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht*, Duncker & Humblot, Berlijn 2005, p. 30.

895. BFH 6 september 2006, XI R 26/04. Het arrest betrof een in de Duitse inkomstenbelasting opgenomen verliesverrekeningsregeling die naar het oordeel van het BFH te complex was om belastingplichtigen de vereiste duidelijkheid te verschaffen. Opmerkelijk is dat in dit arrest de BFH voor de eerste keer oordeelt dat een fiscale regeling in strijd komt met de grondwettelijke beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit. Zie <www.steuerrat24.de/data/freily-verlustverf-widrig.htm>, geraadpleegd in 2016. Het BvG heeft in zijn uitspraak van 12 oktober 2010 het oordeel van het BFH met betrekking tot strijdigheid van de verliesverrekeningsregeling met de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit beoordeeld. Het BvG kwam evenwel niet toe aan een inhoudelijke beoordeling van het Vorlagebeschluß. Het BvG heeft het Vorlagebeschluß namelijk niet-ontvankelijk moeten verklaren, omdat het BFH de schending van de beginselen onvoldoende had gemotiveerd; BvG 12 oktober 2010, 2 BvL 59/06, r.o. 47.

896. Zie onderdeel II van het arrest.

afkomstig van Duitse rechters inzake dit leerstuk heeft dan ook weinig toegevoegde waarde. Dergelijke uitspraken zal ik dan ook niet in mijn onderzoek betrekken.

7.3.1 Duidelijkheid omtrent rechtspositie

Het BvG hanteert in zijn jurisprudentie als uitgangspunt dat normadressaten aan de hand van een wettelijke regeling de rechtsgevolgen van hun activiteiten moeten kunnen voorspellen.⁸⁹⁷ In de visie van het BvG kan wetgeving aan deze eis voldoen, indien normadressaten duidelijkheid omtrent de rechtsgevolgen kunnen verkrijgen aan de hand van een systematische behandeling en uitleg van de desbetreffende wettelijke regeling.⁸⁹⁸ Daartoe is het volgens het BvG noodzakelijk dat wetgeving systematisch wordt opgebouwd.⁸⁹⁹ Dat impliceert dat de wetgever bij het redigeren van wetgeving acht slaat op een juiste en duidelijke verwijzingstechniek naar aangrenzende wet- en regelgeving.⁹⁰⁰ Om vervolgens tegenstrijdigheden binnen wetgeving te voorkomen dient daarnaast wetgeving eveneens op elkaar te worden afgestemd.

Naast het aspect van samenhang moet wetgeving – met het oog op de vereiste duidelijkheid – nauwkeurig worden geformuleerd.⁹⁰¹ Nauwkeurige formulering is met name van belang, indien de rechtsgevolgen van wetgeving ingrijpender zijn. Het aspect van nauwkeurigheid impliceert volgens het BvG dat de wetgever terughoudend moet zijn met het opnemen van open en vage normen in wettelijke bepalingen.

De duidelijkheid van wetgeving wordt eveneens gediend met het vergroten van de leesbaarheid. Het is daartoe noodzakelijk om wettelijke bepalingen beknopt te formuleren. Bovendien draagt een duidelijke zinsopbouw binnen een wettekst bij aan de leesbaarheid en daarmee aan de duidelijkheid van wetgeving.⁹⁰²

Overigens dient de wet zelf aan normadressaten de vereiste duidelijkheid te verschaffen. Het BvG staat daarom ook niet toe dat bijvoorbeeld de toelichting op een wettelijke regeling in deze duidelijkheid voorziet.⁹⁰³ Deze laatste aan wetgeving te stellen voorwaarde vind ik opmerkelijk. Men zou toch verwachten dat burgers gebaat zijn bij een toelichting op een complexe regeling, waarin duidelijkheid wordt geboden omtrent toepassing en uitwerking van de regeling.

897. BvG 26 juli 2005, 1 BvR 782/94, r.o. 184.

898. Onder meer BvG 3 maart 2004, 1 BvF 3/92, r.o. 107.

899. BvG 12 oktober 2010, 2 BvL 59/06, r.o. 64.

900. BFH 6 september 2006, r.o. 42, 45, 47, 50 en 51.

901. Onder meer BvG 9 april 2003, 1 BvL 1/01, r.o. 56 en BvG 3 maart 2004, 1 BvF 3/92, r.o. 106.

902. BFH 6 september 2006, r.o. 40.

903. BFH 6 september 2006, r.o. 54.

7.3.2 Fiscale wetgeving

De invulling van de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit – zoals door het BvG gegeven – zijn onverkort van toepassing op belastingwetgeving. Echter gegeven het ingrijpende karakter van belastingheffing stelt het BvG wel aanvullende eisen aan fiscale wetgeving op het punt van duidelijkheid.

In de visie van het BvG is het uitgangspunt dat de betekenis van fiscale rechtsnormen door de belastingplichtige zelf moeten kunnen worden opgemaakt aan de hand van de tekst van de wet. Dit betekent dan ook dat in de desbetreffende wettekst de belastbare feiten en daaraan verbonden rechtsgevolgen duidelijk moeten staan omschreven.⁹⁰⁴ Voor die situaties waarin een belastingplichtige zich gewoonlijk laat bijstaan door een (fiscaal) adviseur, staat het BvG evenwel toe dat de fiscale wettekst zodanig mag worden geformuleerd dat deze in elk geval voor de adviseur duidelijk is en kan worden begrepen.⁹⁰⁵ Het BvG lijkt hier dus rekening te houden met de status van de gebruiker van belastingwetgeving.

De eis van nauwkeurige formulering – zoals hiervoor in paragraaf 7.3.1 besproken – impliceert voor fiscale wetgeving dat in de wettekst belastbare feiten niet alleen duidelijk, maar ook nauwkeurig worden omschreven. Een belastingplichtige moet aan de hand van de wet bij voorbaat de door hem verschuldigde belasting kunnen berekenen. Deze eis – ‘Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten’ – vloeit volgens het BvG rechtstreeks voort uit het rechtszekerheidsbeginsel.⁹⁰⁶ Het in een fiscale wettelijke bepaling opgenomen belastbaar feit dient daarom ook in voldoende mate te worden bepaald én begrensd.⁹⁰⁷

Het door het BvG gehanteerde uitgangspunt dat een burger aan de hand van wetgeving zijn rechtspositie moet kunnen bepalen, stemt grotendeels overeen met het doel van het stellen van de Nederlandse kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. De door het BvG aan de beginselen van Normenklarheit en Normenbestimmtheit gegeven invulling is daarom zonder meer bruikbaar voor een nadere invulling van de Nederlandse kwaliteitseis.

7.4 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op de wijze waarop in de ons omringende landen de eis van duidelijke (fiscale) wetgeving is ingevuld. Geconcludeerd kan worden dat de in deze landen daarbij aan wetgeving gestelde eisen nagenoeg – op enkele nuanceringen na – overeenkomen met de eisen die ik gedurende mijn onderzoek in de literatuur en jurisprudentie ben tegengekomen. Alleen voor zover de in België, het Verenigd Koninkrijk en/of Duitsland gestelde eisen een nuancering bevatten ten opzichte van de eerder gevonden eisen, acht ik deze bruikbaar voor een nadere invulling van de kwaliteitseis. Het gaat dan om de volgende aan wetgeving te stellen eisen:

904. BFH 6 september 2006, r.o. 30.

905. BFH 6 september 2006, r.o. 30.

906. Onder meer BvG 8 maart 1983, 2 BvL 27/81, r.o. 38.

907. Onder meer BvG 10 oktober 1961, 2 BvL 1/59, r.o. 19.

- in het geval van fiscaal wettelijke regelingen: de wettelijke regeling is zodanig geformuleerd dat belastingplichtigen aan de hand van fiscale wetgeving bij voorbaat de door hen verschuldigde belasting kunnen berekenen;
- indien wettelijke regelingen regelgevende bevoegdheden toekennen aan overheidsorganen: de omstandigheden en de voorwaarden waaronder overheidsorganen regels mogen stellen zijn nauwkeurig geformuleerd;
- wettelijke regelingen zijn systematisch opgebouwd;
- wettelijke regelingen zijn onderling zodanig op elkaar afgestemd dat er sprake is van een samenhangend wetstelsel;
- de formulering van wettelijke regelingen is afgestemd op de gebruiker van de regeling;
- wettelijke regelingen worden nader toegelicht waarbij aanwijzingen worden gegeven hoe de desbetreffende regeling moet worden toegepast.

Ten slotte merk ik op dat het doorgenomen onderzoeksmateriaal interessante gezichtspunten oplevert omtrent de wijze waarop in de ons omringende landen wordt omgegaan met het vraagstuk van wetgevingskwaliteit.

Zo laat het in het Verenigd Koninkrijk gelanceerde ‘Good Law’-project zien dat het van belang is om burgers te betrekken bij het proces van het tot stand brengen van kwalitatief betere wetgeving. Dit vindt overigens ook in Nederland plaats in het kader van de consultaties over wetsvoorstellen. Binnen dat kader kunnen burgers hun ideeën over nieuwe wetgeving kenbaar maken. Een van de doelen van deze wijze van consultatie is om hiermee de kwaliteit van wetgeving te verbeteren.⁹⁰⁸

Daarnaast is het interessant om te zien dat in Duitsland de rechterlijke macht – anders dan de Nederlandse – wel mag waken over de kwaliteit van wetgeving en aan wetgeving – op straffe van onverbindendheid – voorwaarden mag stellen in het kader van de rechtszekerheid.

908. N.M.A van Kreveld 2016, p. 78.