



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

## 8 *Samenvatting en conclusies*

### 8.1 BEOOGD DOEL VAN HET ONDERZOEK

Belastingheffing is te beschouwen als een inbreuk op het eigendomsrecht van burgers. Vanuit het rechtszekerheidsbeginsel wordt aan fiscale wetgeving daarom ook de eis gesteld dat fiscale regelingen burgers duidelijkheid moeten bieden omtrent hun fiscale rechtspositie.<sup>909</sup> Niet alleen om te kunnen beoordelen of belastingheffing op een rechtmatige wijze plaatsvindt, maar vooral om het burgers mogelijk te maken zicht te krijgen op de financiële gevolgen van hun (voorgenomen) handelingen. Dit vergt fiscale wetgeving die duidelijk is én door burgers kan worden begrepen.

Het belang van duidelijke wetgeving is onlangs nog eens door de Hoge Raad benadrukt.<sup>910</sup> In de visie van de Hoge Raad is goede, evenwichtige maar vooral duidelijke wetgeving een groot goed binnen een rechtstaat. De Hoge Raad heeft te kennen gegeven om daarom ook in de toekomst vaker signalen te geven als hij bij de behandeling van zaken tekortkomingen in (de kwaliteit van) wetgeving constateert.

Dat het allesbehalve eenvoudig is om fiscale wetgeving voor burgers duidelijk te doen zijn, wordt bevestigd door de vaak gehoorde klachten over de complexiteit van het huidige fiscale stelsel.<sup>911</sup> In hoofdstuk 1 heb ik uiteengezet dat deze klachten onder meer inhouden dat fiscale wetgeving moeilijk te doorgronden is vanwege het gebrek aan samenhang tussen de verschillende fiscale regels. Voorts wordt erover geklaagd dat fiscale wetgeving feitelijk onleesbaar is door de gedetailleerdheid van normstellingen. Niet alleen voor de burgers, maar ook voor de Belastingdienst zelf en de rechterlijke macht zou het vaak niet meer helder zijn op welke wijze fiscale regelingen moeten worden toegepast. In dat kader kan bijvoorbeeld worden gewezen op de veelheid aan regelingen die in de Wet IB 2001 zijn opgenomen rondom de aftrek van eigen-woningrente.<sup>912</sup>

De klachten omtrent de kwaliteit van fiscale wetgeving zijn overigens niet iets van de laatste tijd. Zo beklagde Hofstra zich reeds in 1947 over de matige kwa-

909. Fuller 1969, p. 63.

910. Zie <[www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Hoge-Raad-der-Nederlanden/Nieuws](http://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Hoge-Raad-der-Nederlanden/Nieuws)> geraadpleegd op 6 september 2017.

911. In paragraaf 1.1 heb ik een aantal veelvoorkomende klachten rondom het belastingstelsel besproken.

912. Art. 3.119a t/m art. 3.121 Wet IB 2001.

liteit van het toentertijd geldende fiscale stelsel.<sup>913</sup> In de ogen van Hofstra stond het fiscale wetgevingsbestand bol van ingewikkelde fiscale regelingen die het belastingplichtigen feitelijk onmogelijk maakten om bijvoorbeeld op juiste wijze hun aangifteformulier voor de inkomstenbelasting in te vullen.

Maar met name de tsunami aan wet- en regelgeving in de loop van de jaren zeventig leidde tot het ontstaan van een ingewikkeld en onsamenvattend wetgevingsbestand.<sup>914</sup> De overheid kon de kritiek rondom de kwaliteit van wetgeving ook niet langer naast zich neer leggen en moest op korte termijn actie ondernemen. Dit vergde onder meer het nemen van maatregelen met het oog op het terugdringen van de complexiteit van het wetgevingsbestand en daarnaast maatregelen ter verbetering van de kwaliteit van wetgeving.<sup>915</sup> Een voorbeeld van een maatregel daartoe op fiscaal terrein betrof het instellen van de Commissie-Oort.<sup>916</sup> Deze commissie kreeg als opdracht om de mogelijkheden tot vereenvoudigen van een aantal fiscale wetten in kaart te brengen.

De vraag die ik in mijn onderzoek heb gesteld is in hoeverre de diverse door de overheid genomen maatregelen op het punt van duidelijkheid beantwoorden aan de eis van duidelijkheid. Deze eis – voortvloeiend uit het rechtszekerheidsbeginsel – impliceert dat wettelijke regelingen zodanig worden opgebouwd en geformuleerd dat wetgeving burgers oriëntatiepunten biedt om hun rechtspositie in voldoende mate te kunnen bepalen. Het stellen van deze voorwaarden aan wetgeving is met name van belang ten aanzien van wetgeving waarbij aan burgers (financiële) verplichtingen worden opgelegd. Een in mijn ogen zeer belangrijke maatregel daartoe – die weliswaar niet specifiek zag op fiscale wetgeving, maar op wetgeving in het algemeen – betrof het uitbrengen van de nota Zicht op wetgeving door het kabinet-Lubbers III. In deze nota werd ten aanzien van wetgeving een aantal kwaliteitseisen (beginselen van behoorlijke wetgeving) geformuleerd.<sup>917</sup> Deze kwaliteitseisen vonden hun grondslag in het rechtszekerheidsbeginsel. Een van deze kwaliteitseisen zag in het bijzonder op het aspect van duidelijkheid van wetgeving, te weten de eis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Door deze kwaliteitseis aan wetgeving te stellen, beoogde het kabinet-Lubbers III te bewerkstelligen dat degenen die met wetgeving worden geconfronteerd – niet alleen burgers, maar ook de uitvoerende instanties en de rechterlijke macht – duidelijk voor ogen kregen wat de wetgever met bepaalde wetgeving beoogt te bereiken. Daarmee samenhangend moet duidelijke wetgeving ophelderen wat burgers ingevolge wetgeving mogen, dan wel moeten doen of juist moeten nalaten.<sup>918</sup> Het formuleren van deze kwaliteitseis kan derhalve ook worden beschouwd als een door de overheid gegeven invulling aan de eis van duidelijkheid. Om de in de nota opgenomen wetgevingskwaliteitseisen in de praktijk te kunnen toepassen, moesten deze

913. H.J. Hofstra, 'Eenvoud in de belastingheffing', De Naamlouze Vennootschap, december 1947, p. 141-144, zoals besproken in paragraaf 1.1.

914. Zie paragraaf 1.1.

915. Zie voor een overzicht van de daartoe genomen maatregelen paragrafen 2.2 en 2.3.

916. Zicht op eenvoud 1986, p. 15.

917. Ik heb de nota Zicht op wetgeving behandeld in paragraaf 2.2. De daarin geïntroduceerde kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid heb ik besproken in paragraaf 2.4.

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

nader worden uitgewerkt. Deze uitwerking heeft plaatsgevonden in de Aanwijzingen voor de regelgeving.<sup>919</sup>

Uit mijn analyse van de in de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen voorschriften blijkt dat de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid in elk geval voor fiscale wetgeving onvoldoende is uitgewerkt.<sup>920</sup> Niet kan worden gezegd dat de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving wetgevingjuristen die handvatten bieden waaraan zij kunnen beoordelen in hoeverre een fiscale regeling voldoet aan de vanuit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende eis van duidelijkheid. Weliswaar schrijft bijvoorbeeld aanwijzing 2.8 voor dat voorkomen moet worden dat doelgroepen van wetgeving onduidelijk worden afgebakend. Of stelt aanwijzing 5.44 dat wettelijke bepalingen waarin een – bestuurlijke – sanctie is opgenomen nauwkeurig moeten worden geformuleerd. Echter, een voorschrift waarin vervolgens wordt voorgeschreven op welke wijze deze duidelijkheid respectievelijk nauwkeurigheid binnen een wettelijke normstelling kan worden gerealiseerd, ontbreekt. Een dergelijk voorschrift zou evenwel onder meer de duidelijkheid van art. 10, lid 1, Wet op de loonbelasting 1964 ten goede zijn gekomen.<sup>921</sup> De in dit wetsartikel opgenomen definitie van het begrip ‘loon’ is namelijk zo ruim dat daaronder bijvoorbeeld ook de zogenoemde intermediaire vergoedingen lijken te vallen.<sup>922</sup> Uit de parlementaire geschiedenis blijkt evenwel dat dergelijke vergoedingen juist van het loonbegrip zijn uitgezonderd. Deze uitzondering vindt geen uitdrukking in de tekst van het wetsartikel. Noch biedt art. 10 Wet op de loonbelasting 1964 aanknopingspunten aan de hand waarvan een inhoudingsplichtige werkgever kan beoordelen of betaalde kostenvergoedingen al dan niet onbelast kunnen worden verstrekt. Zodoende biedt art. 10 Wet op de loonbelasting 1964 belastingplichtigen – en inhoudingsplichtigen – niet die duidelijkheid die het kabinet-Lubbers III met het stellen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor ogen stond.

Het is uiteraard heel goed mogelijk dat de overheid op een andere wijze de eis van duidelijkheid had ingevuld dan in de Aanwijzingen voor de regelgeving. Ik heb daarom ook onderzocht of dit inderdaad het geval mocht zijn.<sup>923</sup> Daartoe heb ik onder meer documenten geanalyseerd betreffende het door de centrale overheid gevoerde wetgevingsbeleid, evenals documenten die de lagere overheden hebben opgesteld met het oog op de duidelijkheid van – lagere – regelgeving. Aan de hand van mijn analyse kom ik tot de conclusie dat de in deze documenten opgenomen voorschriften nagenoeg overeenkwamen met de in de Aanwijzingen

919. *Aanwijzingen voor de regelgeving*, circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230. De laatste versie is vastgesteld bij besluit van de Minister-President van 22 december 2017, nr. 3215945.

920. Tot die conclusie ben ik gekomen in paragraaf 2.5.

921. In paragraaf 2.5 heb ik aan de hand van dit wetsartikel geïllustreerd dat de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving tekortschieten op het punt van het geven van voorschriften ten behoeve van de duidelijkheid van fiscale wetgeving.

922. Intermediaire kosten zijn kosten van de werkgever die door de werknemer worden voorgeschoten en vervolgens door de werkgever worden terugbetaald.

923. Zie paragraaf 2.4.7

voor de regelgeving opgenomen voorschriften en mitsdien evenmin in voldoende mate een invulling van de eis van duidelijkheid bevatten.

Mijn conclusie is dat tot op heden – in elk geval voor fiscale wetgeving – de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid onvoldoende is uitgewerkt. De huidige in de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen voorschriften kunnen onvoldoende bijdragen aan de uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid en daarmee dus evenmin aan de totstandkoming van duidelijke fiscale wetgeving.

Gegeven het ingrijpende karakter van belastingheffing op de financiële bestedingsvrijheid van burgers, is het een absolute ‘must’ dat fiscale wetgeving burgers duidelijkheid biedt over de fiscale gevolgen van hun (voorgenomen) handelingen. Omwille van deze duidelijkheid – en daarmee ook zekerheid – is het noodzakelijk dat reeds gedurende het wetgevingsproces een inschatting kan worden gemaakt op welke wijze de normstelling en het normbereik van fiscale regelingen kunnen worden verduidelijkt.<sup>924</sup> Hierin ligt naar mijn mening dan ook besloten dat de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving op het punt van duidelijkheid moeten worden aangevuld. Aan de hand van de bevindingen van mijn onderzoek doe ik daartoe een voorstel. Met deze aanvulling beoog ik wetgevingsjuristen – maar ook de overige deelnemers aan het wetgevingsproces (de Raad van State, het parlement en belangenorganisaties) – praktische handvatten te bieden om fiscale wetgeving beter op het aspect van duidelijkheid te kunnen beoordelen.

## 8.2 METHODE VAN ONDERZOEK

Om te kunnen komen met een dergelijke – in de wetgevingspraktijk bruikbare – aanvulling op de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving heb ik eerst onderzocht op welke wijze de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor wetgeving moet worden ingevuld. Daartoe heb ik diverse rechtsbronnen doorgenomen en geanalyseerd.<sup>925</sup> Daarbij heb ik mij voornamelijk gericht op die bronnen waarin vanuit het rechtszekerheidsbeginsel eisen aan (fiscale) wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.<sup>926</sup> Zo komt bijvoorbeeld in de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens veelvuldig het aspect van duidelijkheid betreffende fiscale wetgeving aan de orde. De reden om juist vanuit het rechtszekerheidsbeginsel op zoek te gaan naar een invulling hangt samen met het feit dat – zoals hiervoor

924. Daarnaast kunnen de uit dit onderzoek voortvloeiende bevindingen ook bruikbaar zijn voor de rechtspraak in het kader van toetsing van (fiscale) regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel. De mogelijkheden tot rechterlijke toetsing heb ik besproken in paragraaf 4.2.

925. De bronnen die ik heb geraadpleegd om te kunnen komen tot een nadere invulling zijn de (fiscale) rechtsliteratuur (hoofdstuk 3), jurisprudentie (hoofdstuk 4), wetgevingsadviezen (hoofdstuk 5) en andere documenten inzake wetgevingskwaliteit (hoofdstukken 6 en 7).

926. Uiteraard zijn ook andere methoden van onderzoek denkbaar om te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Zo zou de jurisprudentie waarin (fiscaal) wettelijke bepalingen worden uitgelegd, kunnen worden geanalyseerd om te kijken welke wetslementen met name tot onduidelijkheden leiden. Of een onderzoek naar die fiscale wetgeving waarover de staatssecretaris juist ten behoeve van de duidelijkheid omtrent de toepassing wetsinterpreterende besluiten heeft uitgebracht.

reeds aangeduid – de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid op dit beginsel is geënt.<sup>927</sup>

Binnen mijn onderzoek vormt het pluriforme karakter van het rechtszekerheidsbeginsel een aandachtspunt. Het rechtszekerheidsbeginsel laat zich immers min of meer als een containerbegrip kwalificeren.<sup>928</sup> Afhankelijk van de context waarin het beginsel aan de orde komt, wordt daaraan – met name in de literatuur – steeds een andere invulling gegeven. Ik heb ervoor gekozen om in mijn onderzoek niet uitgebreid in kaart te brengen op welke verschillende wijzen het rechtszekerheidsbeginsel is ingevuld. Ik heb alleen die bronnen in mijn onderzoek opgenomen waarbij de duidelijkheid omtrent (i) de fiscale rechtspositie en (ii) de voorzienbaarheid van belastingheffing – als aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel – centraal staan.<sup>929</sup> Het zijn immers ook deze twee aspecten die centraal staan in de hedendaagse kritiek met betrekking tot de complexiteit van ons fiscale stelsel.

Alvorens mijn onderzoeksbevindingen samen te vatten en een voorstel tot een aanvulling op de Aanwijzingen voor de regelgeving te presenteren, bespreek ik hierna eerst de soort rechtsbronnen die ik in het kader van mijn onderzoek heb geanalyseerd.

#### *Literatuur*

Allereerst heb ik de literatuur onderzocht waarin de kwaliteit van wetgeving op het punt van duidelijkheid centraal staat.<sup>930</sup> Daarbij heb ik in kaart gebracht welke betekenissen in de literatuur aan de afzonderlijke begrippen eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid zijn gegeven.<sup>931</sup> Het valt mij daarbij op dat de aan deze begrippen gegeven invullingen niet eenduidig zijn. Zo ziet bijvoorbeeld het begrip ‘eenvoud’ zowel op de leesbaarheid van de wettekst als op de mogelijkheid om inzicht te verkrijgen in de werking van een wettelijke regeling.<sup>932</sup> Dit gebrek aan een eenduidige invulling komt overigens ook naar voren uit mijn onderzoek naar de literatuur betreffende de beginselen van behoorlijke wetgeving (zie hierna).<sup>933</sup> Het gebrek aan eenduidigheid betekent overigens niet dat in de literatuur geen wetgevingseisen zijn te vinden die bruikbaar zijn voor mijn onderzoek. Integendeel, zo wordt bijvoorbeeld als eis gesteld dat wettelijke normstellingen volledig dienen te zijn en logisch moeten zijn opgebouwd.<sup>934</sup> Een andere bruikbare eis ziet op het aspect van nauwkeurigheid. In de literatuur wordt betoogd dat het ten behoeve van de duidelijkheid van belang is dat wettelijke normstellingen zo nauwkeurig mogelijk moeten worden geformuleerd. Daarentegen wordt er wel voor gewaarschuwd dat een normstelling niet zo nauwkeurig mag worden geformuleerd dat de duidelijkheid van de regeling

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

928. Zie daartoe paragraaf 1.2.

929. De keuze daartoe heb ik nader gemotiveerd in paragraaf 1.2.

930. Ik heb mij daarbij beperkt tot met name de Nederlandstalige literatuur.

931. Paragraaf 3.2.

932. Zie daartoe paragraaf 3.2.1.

933. In paragraaf 3.3 heb ik onderzocht voor zover deze beginselen gelijkenis vertonen met de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

934. Paragraaf 3.2.2.

daardoor juist in gevaar komt.<sup>935</sup> Dat aan deze waarschuwing in de wetgevingspraktijk niet altijd gehoor wordt gegeven, blijkt bijvoorbeeld uit de verschillende in de Wet Vpb 1969 opgenomen regelingen omtrent de aftrekbaarheid van rente.<sup>936</sup>

In mijn onderzoek heb ik eveneens de literatuur verwerkt waarin specifiek wordt ingegaan op de eisen die vanuit het legaliteitsbeginsel – als uitvloeisel van het rechtszekerheidsbeginsel – aan wetgeving op het punt van duidelijkheid worden gesteld.<sup>937</sup> Duidelijkheid omtrent de rechtspositie is immers vooral dan van belang, indien sprake is van wetgeving waarbij de overheid handhavend optreedt.<sup>938</sup> In mijn onderzoek ben ik in het bijzonder ingegaan op de vraag in hoeverre het fiscale legaliteitsbeginsel – zoals gecodificeerd in art. 104 Gw – daartoe aanvullende eisen aan fiscale wetgeving stelt.<sup>939</sup> Ik vond het daarbij opmerkelijk dat de eisen die daartoe aan fiscale wetgeving worden gesteld niet zo stringent zijn als mag worden verwacht gegeven het ingrijpende karakter van belastingheffing. Zo acht de literatuur het toelaatbaar dat fiscale normstellingen minder nauwkeurig – en daardoor ook vaak minder duidelijk – worden geformuleerd. Dit om te effectueren dat fiscale regelingen in de toekomst ook kunnen worden toegepast op aanvankelijk onvoorziene situaties.<sup>940</sup> Daarbij moet in het bijzonder worden gedacht aan antimisbruikbepalingen die veelal ruim zijn geformuleerd door het opnemen van termen, zoals ‘rechts dan wel in feite, direct of indirect’.<sup>941</sup>

Uit mijn literatuuronderzoek zijn eveneens eisen naar voren gekomen die weliswaar de leesbaarheid van wetgeving kunnen verbeteren – bijvoorbeeld het hanteren van een bondige, heldere en zakelijke schrijfstijl – maar die mijns inziens niet het inzicht in de werking van een wettelijke regeling kunnen vergroten. Deze heb ik daarom ook niet verwerkt in de door mij te geven invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Tijdens mijn onderzoek stuitte ik op literatuur waarin wordt beschreven op welke wijze in, België, het Verenigd Koninkrijk en Duitsland wordt omgegaan met de kwaliteit van wetgeving. Ofschoon mijn onderzoek zich richt tot de Nederlandse (fiscale) wetgeving leek het mij nuttig om kennis te nemen van de ontwikkelingen in die landen op het punt van duidelijkheid van wetgeving.<sup>942</sup> Uit de daartoe geraadpleegde literatuur bleek dat de in deze landen aan wetgeving te stellen eisen nagenoeg overeenkomen met de eisen die in de Nederlandse literatuur aan wetgeving op het punt van duidelijkheid worden gesteld.

935. Paragraaf 3.4.2.1.

936. Ik doel daarbij bijvoorbeeld op art. 10a Wet Vpb 1969.

937. Ik heb de desbetreffende literatuur besproken in paragraaf 3.4.

938. Daarbij moet bijvoorbeeld aan strafwetgeving worden gedacht, maar ook aan fiscale wetgeving die feitelijk het optreden van de Belastingdienst dicteert.

939. Paragrafen 3.4.3.2 t/m 3.4.3.4.

940. Paragraaf 3.4.3.1.

941. Zie bijvoorbeeld art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001 evenals art. 10a Wet Vpb 1969.

942. De desbetreffende literatuur heb ik besproken in hoofdstuk 7.

## *Jurisprudentie*

Een andere voor mijn onderzoek bruikbare rechtsbron vormt de jurisprudentie waarin het rechtszekerheidsbeginsel aan de orde komt. Zo heb ik aan de hand van de nationale jurisprudentie in kaart gebracht welke eisen de Nederlandse rechter aan regelgeving stelt op het punt van duidelijkheid.<sup>943</sup> Dergelijke eisen zijn met name te vinden in de jurisprudentie waarin lagere regelgeving – direct – aan het rechtszekerheidsbeginsel wordt getoetst.<sup>944</sup> Daarnaast was bruikbaar materiaal te vinden in die rechterlijke uitspraken waarin regelingen worden getoetst aan het legaliteitsbeginsel.<sup>945</sup>

Uit mijn jurisprudentieonderzoek volgt de eis dat wetgeving duidelijk en nauwkeurig moet worden geformuleerd. Evenwel – omwille van een juiste toepassing van wettelijke regelingen – staat dezelfde jurisprudentie het toe dat wettelijke normstellingen ruimer, dan wel ‘vager’ mogen worden geformuleerd.<sup>946</sup> Ik merk op dat deze jurisprudentie in het bijzonder ziet op toetsing van wetgeving aan het in art. 1 Sr gecodificeerde – strafrechtelijke – legaliteitsbeginsel. De hieruit voortvloeiende verfijning van de eis van nauwkeurigheid geldt derhalve niet zonder meer voor het in art. 104 Gw gecodificeerde fiscale legaliteitsbeginsel. Sterker nog, uit de jurisprudentie waarin fiscale – lagere – regelgeving wordt getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel blijkt dat belastingheffing niet kan plaatsvinden op basis van onduidelijke regelgeving. Ingevolge deze jurisprudentie moet fiscale wetgeving duidelijk én nauwkeurig worden geformuleerd. Daarentegen kan worden ingebracht dat de belastingkamer van de Hoge Raad – indien het grondwettelijk toetsingsverbod niet zou bestaan – naar alle waarschijnlijkheid eveneens voor fiscale wetgeving een ruimere wettelijke normstelling zou toestaan. Het valt niet in te zien dat de Hoge Raad voor het belastingrecht anders zou oordelen dan voor het strafrecht. Op beide rechtsgebieden wordt immers een inbreuk gemaakt op grondrechten, te weten het eigendomsrecht respectievelijk het recht van vrijheid.

Voor mijn onderzoek waren tevens waardevol de uitspraken afkomstig van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie.<sup>947</sup> Uit deze jurisprudentie volgt bijvoorbeeld dat van ondernemers wordt verwacht dat zij zich laten informeren of bepaalde wetgeving op hun situatie van toepassing is en zo ja, welke rechtsgevolgen deze wetgeving voor hen meebrengt.<sup>948</sup> De eis van duidelijke wetgeving impliceert

943. Ik heb mij daarbij beperkt tot twee onderdelen van de jurisprudentie, te weten toetsing van lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel (paragraaf 4.3) en toetsing van wetgeving aan wettelijke bepalingen waarin het rechtszekerheidsbeginsel is neergelegd (paragraaf 4.4). Deze beperking hangt samen met het toetsingsverbod ex art. 120 Gw. Dit artikel verbiedt immers dat formeel wettelijke bepalingen – rechtstreeks – worden getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel.

944. De desbetreffende jurisprudentie heb ik besproken in paragraaf 4.3.

945. Zie paragraaf 4.4. De beperking tot deze twee onderdelen van de nationale jurisprudentie hangt samen met het toetsingsverbod ex art. 120 Gw. Dit artikel verbiedt immers dat formeel wettelijke bepalingen worden getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel. Het gaat hier om het gecodificeerde legaliteitsbeginsel.

946. Paragraaf 4.4.1.

947. Deze jurisprudentie – die eveneens van invloed is op ons nationaal rechtsbestel – heb ik onderzocht in de paragrafen 4.5 en 4.6.

948. Zie daartoe de jurisprudentie die ik in de paragrafen 4.5.4.1 en 4.6.1 heb besproken.

kennelijk dus eveneens dat van de gebruiker van wetgeving mag worden verwacht inspanningen te verrichten om doel, reikwijdte en de toepassing van een wettelijke regeling te achterhalen. Betoogd kan worden dat hiermee de verplichting van de wetgever om duidelijke wetgeving te maken lijkt te zijn teruggebracht, indien de desbetreffende wetgeving ziet op een bepaalde groep van normadressaten.

#### *Wetgevingsadviezen, wetgevingscommentaren en overige documenten*

Een andere bruikbare bijdrage aan de nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid wordt gevormd door adviezen en commentaren rondom voorgestelde wetgeving. Zo hanteert de Afdeling advisering van de Raad van State ten behoeve van zijn wetgevingsadviserende taak een toetsingskader.<sup>949</sup> Dit toetsingskader is waardevol gebleken voor mijn onderzoek, omdat in dit toetsingskader aan voorgestelde wetgeving eisen worden gesteld op het punt van duidelijkheid. Zo moeten in de memorie van toelichting op een fiscaal wetsvoorstel cijfervoorbeelden zijn opgenomen, die het inzicht in de werking van een ingewikkelde fiscale regeling ten behoeve van belastingplichtigen vergroten.<sup>950</sup>

Ten behoeve van mijn onderzoek heb ik eveneens de commentaren geraadpleegd op fiscale wetsvoorstellen afkomstig van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.<sup>951</sup> Uit dit deel van mijn onderzoek is gebleken dat de commissie weliswaar veel aandacht besteedt aan het aspect van duidelijkheid, maar daartoe slechts een gering aantal voorwaarden stelt.<sup>952</sup>

Ten slotte heb ik in mijn onderzoek de documenten betrokken die in het kader van de kwaliteit van wetgeving zijn uitgebracht door instellingen van de Europese Unie en door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.<sup>953</sup> Ook binnen dit internationale kader heeft de eis van duidelijkheid in de loop van de jaren handen en voeten gekregen. Zowel vanuit EU-perspectief als vanuit OESO-perspectief kan van duidelijke wetgeving worden gesproken, indien wetgeving zodanig duidelijk en ondubbelzinnig is geformuleerd, dat deze door burgers en ondernemingen gemakkelijk kan worden begrepen.<sup>954</sup>

### 8.3 BEVINDINGEN VAN DIT ONDERZOEK

Uit de door mij verrichte analyse van de hiervóór vermelde bronnen blijkt dat het aspect van duidelijkheid van (fiscale) wetgeving – anders dan door de

949. Dit toetsingskader heb ik geanalyseerd in de paragrafen 5.2.1 t/m 5.2.6.

950. Zie paragraaf 5.2.6.

951. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs is de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland. De Commissie Wetsvoorstellen binnen deze beroepsvereniging geeft al meer dan 25 jaar gedegen commentaren op fiscale wetsvoorstellen en heeft hiermee een grote reputatie verworven.

952. Zie daartoe paragraaf 5.3.4.

953. Hoofdstuk 6.

954. Paragraaf 6.3.

overheid zelf – reeds in een bepaalde mate is uitgewerkt. Deze uitwerking – en dan met name de daarbij aan wetgeving te stellen eisen – is bruikbaar om te komen tot een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. De uit mijn analyse voortkomende wetgevingseisen laten zich indelen in de volgende categorieën:

- a. eisen omtrent de formulering van normstellingen;
- b. eisen omtrent de opbouw van het wettelijk stelsel;
- c. eisen omtrent de hoedanigheid van normadressaten;
- d. eisen omtrent de toelichting op een wettelijke regeling.

Hierna zal ik deze categorieën eisen kort uitwerken.

*Ad a) eisen omtrent de formulering van normstellingen*

Uit mijn onderzoek vloeit onder meer als eis voort dat – met het oog op de vereiste duidelijkheid van wetgeving – normstellingen volledig, eenduidig en niet abstract moeten worden geformuleerd.<sup>955</sup> Aan deze eis kan bijvoorbeeld niet worden voldaan, indien in een wettelijke normstelling ruim geformuleerde criteria zijn opgenomen.<sup>956</sup> Daarbij moet – voor specifiek fiscale wetgeving – bijvoorbeeld worden gedacht aan criteria zoals ‘feitelijk functioneert’ of ‘rechtens dan wel in feite direct of indirect’, zoals opgenomen in art. 10 respectievelijk art. 10a Wet Vpb 1969.

Een van de redenen waarom fiscale regelingen vaak in gedetailleerdheid verzamelen, houdt verband met de wens van de wetgever om mogelijk misbruik van een regeling te voorkomen.<sup>957</sup> Dit zien wij bijvoorbeeld terug in de antimisbruikbepalingen, zoals opgenomen in art. 10a Wet Vpb 1969. Uit mijn onderzoek blijkt dat het daartoe helemaal niet noodzakelijk is om gedetailleerde – en daardoor onduidelijke – regelingen in de wet op te nemen. Juist omwille van de duidelijkheid staat bijvoorbeeld de jurisprudentie het toe dat de wetgever normstellingen – voor zover nodig – mag omschrijven aan de hand van algemene termen.<sup>958</sup>

Op het eerste gezicht lijkt dat aan de eis van duidelijkheid kan worden voldaan door normstellingen nauwkeurig te formuleren.<sup>959</sup> Daarbij moet er wel voor worden gewaakt dat een nauwkeurig geformuleerde normstelling niet omslaat in een gedetailleerde normstelling. Alsdan wordt een wettelijke normstelling toch veelal door normadressaten als ingewikkeld en daardoor als onduidelijk ervaren.<sup>960</sup> Dat doet zich bijvoorbeeld voor in het hiervóór aangehaalde art. 10 Wet Vpb 1969 (antimisbruikbepaling). Naast het feit dat in dit wetsartikel een an sich ingevolge de jurisprudentie toelaatbaar ruim geformuleerd criterium is opgenomen – ‘rechtens dan wel in feite direct of indirect’ – staat het artikel bol

955. Paragrafen 3.2.1 t/m 3.2.1.2, 3.3.1, 3.3.2, 3.3.5, 3.4.2, 3.4.2.1, 3.4.3.1, 4.4.1, 4.4.2, 4.6.2, 5.2.2, 5.2.3, 5.3.1, 5.3.2, 6.1.1, 6.1.2, 6.2.2, 7.1.2, 7.2.2 en 7.3.1.

956. Paragrafen 3.3.1, 3.4.2.1, 3.4.3.1, 4.4.1, 4.4.2, 5.2.4, 7.1.2 en 7.3.1.

957. Paragrafen 3.2.11, 3.4.2.1, 4.4.1, 4.4.2, 4.5.4.2 en 5.3.1.

958. Paragrafen 3.4.3.1, 3.4.3.3, 4.4.1 en 4.4.2.

959. Paragrafen 3.4.2.1, 4.4.2, 4.5.4.2, 4.6.2, 5.2.4, 6.1.3 en 7.1.2.

960. Paragrafen 3.2.1.1 en 5.2.4.

van bepalingen die mogelijk misbruik van de renteaftrek in de vennootschapsbelasting beogen te voorkomen.<sup>961</sup>

Uit mijn onderzoek blijkt evenwel dat de – toegestane – mate van gedetailleerdheid afhankelijk moet worden gesteld van hetgeen de wetgever beoogt te reguleren. Zo zal in de regel een nauwkeurige normstelling niet mogelijk zijn, indien een wettelijke regeling ziet op nieuw te reguleren thema's.<sup>962</sup> De wetgever kan in dat geval namelijk vaak niet goed overzien op welke wijze het desbetreffende thema zich in de praktijk gaat ontwikkelen en op welke wijze de wetgever bij voorbaat op dergelijke ontwikkelingen moet inspelen. Voor dergelijke situaties is het vanuit het oogpunt van duidelijkheid niet bezwaarlijk om voor zolang nodig in wetgeving een in meer of mindere mate abstracte – en dus minder nauwkeurige – normstelling op te nemen. Dit biedt de wetgever namelijk de mogelijkheid om aanvankelijk onvoorziene situaties alsnog onder de toepassing van een wettelijke regeling te brengen. Ten behoeve van de duidelijkheid is het daartoe wel noodzakelijk dat doel en strekking van de regeling nauwkeurig door de wetgever – in de memorie van toelichting – worden uiteengezet.<sup>963</sup>

Indien daarentegen een wettelijke regeling een bestaande regeling omtrent een bepaald thema wijzigt en/of aanvult, kan het vanuit het oogpunt van volledigheid – en daarmee ook duidelijkheid – juist nodig zijn om de inmiddels over dit thema verschenen jurisprudentie en/of gevoerd beleid te codificeren.<sup>964</sup> Daarbij moet er wel weer voor worden gewaakt dat deze codificatie niet leidt tot zodanige gedetailleerde wetgeving dat hiermee de beoogde duidelijkheid weer teniet wordt gedaan.

Ingeval een wettelijke regeling een dynamisch – aan maatschappelijke ontwikkelingen onderhevig – thema beoogt te reguleren, ligt een open normstelling meer voor de hand.<sup>965</sup> Door het hanteren van een open normstelling wordt voorkomen dat een regeling voortdurend moet worden gewijzigd waardoor de bestendigheid – en daarmee ook de duidelijkheid – in gevaar komt. De invulling van een open norm vindt in de loop van de tijd plaats in de praktijk en in de jurisprudentie. In dat kader wijs ik op de in art. 3.25 Wet IB 2001 opgenomen norm van 'goed koopmansgebruik'.<sup>966</sup> Ten behoeve van de uitwerking van een wettelijke regeling waarin een open norm is opgenomen, is evenwel kennis van praktijk en jurisprudentie onontbeerlijk. Ik pleit er daarom ook voor om het gebruik van open normstellingen te beperken tot die wetgeving die zich richt op die normadressaten die zich gewoonlijk laten bijstaan door deskundigen.

961. Paragraaf 3.2.1.1.

962. Paragraaf 3.4.2.1.

963. Paragrafen 5.2.5, 5.2.6 en 6.2.2.

964. Paragrafen 3.4.2.1 en 5.2.2, 5.2.3.

965. Paragrafen 3.4.1 en 3.4.2.1.

966. Zo vindt de invulling van het goed koopmansgebruik feitelijk plaats door de belastingkamer van de Hoge Raad.

Voor zover een wettelijke regeling de overheid bepaalde bevoegdheden toekent – zoals het stellen van nadere regels ten behoeve van de uitvoering van wetgeving of belasting te heffen – dient acht te worden geslagen op het aspect van legaliteit.<sup>967</sup> Dit aspect impliceert dat de in de wettelijke normstelling toe te kennen bestuursbevoegdheden nauwkeurig worden geformuleerd en worden afgebakend.<sup>968</sup> Daarnaast zal de essentie van de wettelijke regeling – waaronder de reikwijdte van de regeling – nauwkeurig moeten worden vastgelegd. Deze eis – het nauwkeurig vastleggen van bestuursbevoegdheden – is eveneens van belang voor fiscale wetgeving, omdat de toepassing van fiscale wetgeving per definitie gepaard gaat met het opleggen van belastingaanslagen door de Belastingdienst en het vervolgens innen van de verschuldigde belastingen door de Ontvanger.

De eis om fiscale wetgeving nauwkeurig te formuleren vloeit overigens eveneens voort uit het fiscale legaliteitsbeginsel, zoals gecodificeerd in art. 104 Gw.<sup>969</sup> De wetgever zal daarom ook de essentialia van een fiscale wet (de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van belastingsubjecten) zodanig moeten formuleren dat belastingplichtigen aan de hand van de wet de verschuldigde belasting kunnen berekenen.<sup>970</sup> Dit impliceert onder meer dat de wetgever de in een fiscale regeling opgenomen normstelling voor belastingplichtigen voldoende concretiseert.<sup>971</sup> Daarnaast dient het object (belastbaar feit of toekennen van een fiscale faciliteit) nauwkeurig én aan de hand van voor belastingplichtigen verstaanbare begrippen te worden geformuleerd. Daarbij moet een fiscale normstelling zodanig worden opgebouwd dat belastingplichtigen inzicht verkrijgen in de opbouw van de door hen verschuldigde belastingen.<sup>972</sup>

*Ad b) eisen omtrent de opbouw van het wettelijk stelsel*

Een andere categorie aan wetgeving te stellen eisen ziet op de opbouw van het wettelijk stelsel. Naast de tekst van een wettelijke regeling kan het wettelijk systeem normadressaten de nodige duidelijkheid verschaffen over doel, strekking, toepassing en rechtsgevolgen van wetgeving.<sup>973</sup> Indien sprake is van een samenhangend wettelijk stelsel, dan kunnen normadressaten – in de regel – aan de hand van een systematische behandeling van een wettelijke regeling duidelijkheid krijgen over de uitwerking van de regeling voor hun situatie. Een dergelijk samenhangend systeem veronderstelt op zijn minst dat wettelijke regelingen op elkaar zijn afgestemd en in elk geval géén tegenstrijdigheden bevatten.<sup>974</sup> Verder moeten wetten systematisch worden ingedeeld, waarbij sprake is van een duidelijke en logische volgorde van de hoofdstukken.<sup>975</sup> Een dergelijk samenhangend wettelijk stelsel kan inzicht bieden – al dan niet aan de hand

967. Paragrafen 3.4.3.1 en 5.2.6. Deze eis is in de regel niet relevant voor fiscale wetgeving, omdat dit dwingend recht vormt. Dit is evenwel anders indien fiscale wetgeving aan de Belastingdienst bevoegdheden toekent bijvoorbeeld in het kader van het vaststellen van een aanslag, zoals het verzoek om nadere informatie te verschaffen.

968. Paragrafen 3.3.2, 3.3.8, 3.4.2.1, 3.4.3.1, 3.4.3.2, 4.5.4.3, 5.2.6, 6.2.2 en 7.1.1.

969. Paragraaf 3.4.3.2.

970. Paragrafen 3.4.2.1, 3.4.3.2, 4.3.2, 5.2.6 en 7.3.2.

971. Paragraaf 5.2.2.

972. Paragrafen 4.3.2, 5.3.1 en 7.3.

973. Paragrafen 3.2.1.2, 3.2.3, 3.3.2, 3.3.5, 3.3.10, 3.4.2.2, 7.1.2 en 7.3.1.

974. Paragrafen 3.2.1.2, 3.3.1 t/m 3.3.4, 3.3.10, 5.2.2 t/m 5.2.4, 6.1.2, 7.1.2, 7.2.1, 7.2.2 en 7.3.1.

975. Paragrafen 3.2.2, 3.3.1, 3.3.10, 5.2.3 en 6.2.2.

van deductie – in de werking van een regeling binnen het totale wetgevingsbestand.

Met name voor de voorzienbaarheid van belastingheffing is een dergelijke wettelijke systematiek relevant. Gegeven de omvang van het fiscale wetgevingsbestand én de voortdurend daarin aan te brengen wijzigingen, dient het fiscale stelsel samenhangend en logisch te zijn opgebouwd. Een dergelijke samenhang kan onder meer worden gerealiseerd door de uniformering van fiscale begrippen en heffingstechnieken.<sup>976</sup> Belastingplichtigen behoren aan de hand van het fiscale stelsel te kunnen achterhalen onder welke voorwaarden zij belasting zijn verschuldigd én hoeveel belasting zij zijn verschuldigd. Voorkomen moet worden dat fiscale wetgeving voor belastingplichtigen een zoekplaatje gaat worden waarbij de uitgangspunten van fiscale regels (waaronder doel, reikwijdte en strekking) moeilijk te doorgronden zijn. Juist ten behoeve van de duidelijkheid die volgt uit een juiste wettelijke systematiek, moeten op periodieke basis technische onvolkomenheden in wetgeving worden hersteld, dan wel (een deel van) het fiscaal wettelijk stelsel qua systematiek worden herzien.<sup>977</sup>

In het kader van de vereiste wetssystematiek blijkt uit mijn onderzoek niet eenduidig of de geleedheid van wettelijke regelingen de duidelijkheid van het wettelijk stelsel ten goede komt. De geleedheid van een wettelijke regeling ziet op het aantal artikelen, leden, onderdelen en lagere regelgeving dat een normadressaat moet doornemen om zijn rechtspositie te kunnen bepalen. Weliswaar kan men betogen dat door het verspreiden van de normstelling over meerdere niveaus van wet- en regelgeving de regeling moeilijker te doorgronden is.<sup>978</sup> Daarentegen kan ook worden betoogd dat op lager niveau (bijvoorbeeld krachtens delegatie) juist meer duidelijkheid over de normstelling kan worden geboden in vergelijking met de situatie dat de normstelling is opgenomen in een – formele – wettelijke bepaling.<sup>979</sup>

*Ad c) eisen omtrent de hoedanigheid van normadressaten*

Uit mijn onderzoek komt eveneens de eis naar voren dat bij het redigeren van wetgeving rekening moet worden gehouden met de achtergrond van de groep van normadressaten.<sup>980</sup> Deze eis volgt zowel uit de literatuur als uit de jurisprudentie. Ten behoeve van de duidelijkheid – en daarmee indirect ook voor de naleving van wetgeving – behoort ingevolge deze eis wetgeving te luiden in een voor normadressaten ‘verstaanbare’ taal.<sup>981</sup>

Indien wetgeving evenwel ziet op normadressaten die zich gewoonlijk in het kader van de uitoefening van hun activiteiten laat bijstaan door deskundigen – gedacht kan worden aan ondernemers of professionele organisaties – is het

976. Paragrafen 5.2.2 en 7.1.2.

977. Paragraaf 5.2.2.

978. Paragrafen 3.2.1, 3.4.3.1, 5.2.6 en 5.3.3.

979. Paragrafen 3.3.10, 3.4.1 en 3.4.3.5.

980. Paragrafen 3.2.1.2, 3.2.3, 3.3.1, 3.4.2.1, 4.3.1, 4.5.4.2, 6.1 en 7.3.2. Indien het fiscale wetgeving betreft dient de wetgever rekening te houden met de hoedanigheid van belastingplichtigen.

981. Paragraaf 6.1.1.

voor de wetgevingspraktijk van belang te weten dat op deze groep normadressaten een onderzoeksplicht rust.<sup>982</sup> Deze onderzoeksplicht impliceert dat deze normadressaten zijn gehouden deskundige hulp in te roepen, indien wetgeving door hen als ingewikkeld en/of onduidelijk wordt ervaren. Uiteraard is het daarbij noodzakelijk dat deze wetgeving in elk geval kan worden begrepen door deze deskundigen.

Indien wetgeving daarentegen betrekking heeft op normadressaten die gewoonlijk geen wetteksten raadplegen of van wie niet kan worden verwacht dat zij – gegeven hun hoedanigheid – kunnen raadplegen, dient de overheid actief op te treden bij het verstrekken van informatie.<sup>983</sup> Bijvoorbeeld in het geval van parkeerbelasting kan daarbij worden gedacht aan het plaatsen van informatieborden.<sup>984</sup> Aldus wordt belastingplichtigen duidelijkheid geboden over de verschuldigdheid van parkeerbelasting en op welke wijze deze moet worden voldaan zonder dat zij daartoe de relevante gemeentelijke verordening waarin dit is bepaald moeten raadplegen.

*Ad d) eisen omtrent de toelichting op een wettelijke regeling*

Uit mijn literatuuronderzoek blijkt dat een toelichting op een wettelijke regeling met name dan de benodigde duidelijkheid kan bieden, indien de regeling betrekking heeft op complexe materie. Daarbij moet allereerst worden gedacht aan de memorie van toelichting bij een wetsvoorstel. Juist de memorie van toelichting kan bijdragen aan een beter begrip van én een duidelijker inzicht in de bedoeling van voorgestelde wetgeving. Daarbij kan eveneens het geheel van – te wijzigen – wettelijke rechten en verplichtingen van normadressaten worden geschetst.<sup>985</sup> Met name ingewikkelde fiscale regelingen kunnen in de memorie van toelichting met cijfervoorbeelden worden verduidelijkt.<sup>986</sup>

Helaas schiet de memorie van toelichting vaak nog tekort in het bieden van de gewenste duidelijkheid.<sup>987</sup> Zo geeft de memorie van toelichting in de praktijk vaak slechts een summiere – en dus niet een volledige – toelichting op in een wetsvoorstel opgenomen regelingen.<sup>988</sup>

In de literatuur wordt betoogd dat – voor wat fiscale wetgeving betreft – de overheid de plicht heeft om onduidelijkheden rondom de toepassing van wetgeving weg te nemen.<sup>989</sup> De staatssecretaris van Financiën lijkt deze plicht te vervullen door het uitbrengen van besluiten waarin wordt aangegeven welke betekenis – volgens de staatssecretaris – aan wettelijke voorschriften moet worden toegekend.<sup>990</sup> Uiteraard ligt hier het gevaar op de loer dat in dergelijke wetsinterpretierende besluiten fiscale wetgeving op een voor de overheid gunstige wijze

982. Paragrafen 4.3.1, 4.4.1, 4.4.2, 4.5.4.1, 4.5.4.2 en 4.6.1.

983. Paragrafen 3.2.1.2, 3.3.5, 6.2.2 en 7.2.1.

984. Paragraaf 4.3.1.

985. Paragraaf 4.4.2.

986. Paragrafen 3.4.2.1, 5.2.6 en 5.3.1.

987. Paragrafen 3.3.2 en 5.2.3.

988. Paragraaf 5.2.3.

989. Paragraaf 3.4.3.4.

990. Paragraaf 3.4.3.4.

wordt uitgelegd.<sup>991</sup> Dit neemt evenwel niet weg dat het verschaffen van dergelijke toelichtingen nog steeds van belang is voor burgers. De duidelijkheid van wetgeving wordt immers bevorderd indien de overheid duidelijke aanwijzingen geeft voor het toepassen van wetgeving.<sup>992</sup> Bovendien wordt op deze wijze voorkomen dat burgers bij de uitleg van wettelijke regelingen té afhankelijk worden van juristen.<sup>993</sup>

Ofschoon een wetsinterpreterend besluit belastingplichtigen inzicht kan bieden in doel, strekking, toepassing en rechtsgevolgen van wetgeving, dient de eerste bron van het recht nog steeds de wet zelf te zijn. Het zal daarom ook de tekst van de fiscale wet zijn die in eerste instantie belastingplichtigen de vereiste duidelijkheid op deze punten moet verschaffen. Daartoe moet met name aan de memorie van toelichting een aanvullende en wezenlijke rol – blijven – worden toegekend.<sup>994</sup>

### *Resumé*

Mijn bevindingen omtrent de eisen die op het punt van duidelijkheid aan wetgeving moeten worden gesteld, heb ik hiervóór in een viertal categorieën ondergebracht, te weten 1) eisen omtrent de formulering van normstellingen, 2) eisen omtrent de opbouw van het wettelijk stelsel, 3) eisen omtrent de hoedanigheid van normadressaten en 4) eisen omtrent de toelichting op een wettelijke regeling. Ik merk op dat de voorschriften op het punt van duidelijkheid die in de huidige versie van de Aanwijzingen voor de regelgeving zijn opgenomen, ook op deze wijze zouden kunnen worden gecategoriseerd.<sup>995</sup> Zoals ik in paragraaf 1.5 heb betoogd, beogen deze voorschriften evenwel ‘slechts’ de leesbaarheid en de vindbaarheid van wetgeving te vergoten. In de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving ontbreken echter voorschriften die instrueren op welke wijze wetgeving geredigeerd moet worden opdat wetgeving normadressaten duidelijkheid – en daarmee ook zekerheid – kan bieden omtrent hun rechtspositie. Daarbij gaat het in het bijzonder erom dat in wettelijke regelingen aanknopingspunten zijn te vinden die doel en strekking van wetgeving verduidelijken en inzicht bieden in de toepassing en de werking van wetgeving. Dit is met name voor fiscale wetgeving van belang. Belastingplichtigen willen immers bij voorbaat duidelijkheid hebben omtrent de fiscale – en daarmee ook de financiële – gevolgen die fiscale wetgeving heeft voor bijvoorbeeld door hen te verrichten handelingen. De bevindingen van mijn onderzoek kunnen voorzien in de leemte die op dat punt in de in de Aanwijzingen voor de regelgeving bestaat. Hierna in paragraaf 8.5 stel ik daarom ook voor een aanvulling op de huidige Aanwijzingen voor de regelgeving te geven op het punt van duidelijkheid van fiscale wetgeving.

991. Paragraaf 3.4.3.4.

992. Paragraaf 7.2.1.

993. Paragrafen 6.2.2, 7.2.1 en 7.2.2.

994. Paragraaf 5.3.1.

995. Ad 1): aanwijzingen 2.8, 2.19, 2.20, 2.21, 2.23 en 5.44, ad 2) aanwijzingen 2.45, 3.27, 3.28 en 3.64, ad 3) toelichting op aanwijzing 2.6 en ad 4) paragraaf 4.9.

Zoals hiervóór beschreven, vormen de Aanwijzingen voor de regelgeving een uitwerking van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, zoals gepresenteerd in de nota Zicht op wetgeving. Alvorens ik mijn aanvulling op de Aanwijzingen voor de regelgeving presenteer, geef ik hierna in paragraaf 8.4 eerst weer hoe naar aanleiding van mijn onderzoek deze kwaliteitseis voor fiscale wetgeving moet worden ingevuld. Ik ben gekomen tot een invulling die bestaat uit een achttal voorwaarden waaraan fiscale wetgeving moet voldoen om in overeenstemming te kunnen zijn met de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.<sup>996</sup>

#### 8.4 NADERE INVULLING VAN DE KWALITEITSEIS VAN EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID VOOR FISCALE WETGEVING

Zoals destijds door het kabinet-Lubbers III is betoogd in de nota Zicht op wetgeving, behoort wetgeving te voldoen aan de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Deze kwaliteitseis impliceert voor fiscale wetgeving dat belastingplichtigen op basis van de tekst van een fiscale regeling de daarop gebaseerde belastingheffing kunnen voorzien. Eveneens dient fiscale wetgeving belastingplichtigen in staat te stellen hun fiscale rechtspositie te bepalen. Om dit te realiseren zal fiscale wetgeving in elk geval voldoende aanknopingspunten moeten bevatten aan de hand waarvan belastingplichtigen zicht kunnen krijgen op de wijze waarop deze wetgeving wordt toegepast en welke gevolgen die wetgeving heeft. Dit is mijns inziens slechts dan mogelijk, indien de opbouw, de formulering én de systematiek van een fiscale normstelling in elk geval aan de volgende voorwaarden voldoen:

1. de fiscale regeling is leesbaar doordat deze bondig én helder is geformuleerd;
2. aan de hand van de tekst van de fiscale regeling, dan wel de structuur van de fiscale wet waarin de regeling is opgenomen, kan worden bepaald op welke groep van belastingplichtigen de regeling van toepassing is;
3. de fiscale regeling sluit aan bij de hoedanigheid van belastingplichtigen en hanteert daartoe voor hen verstaanbare taal en bekend veronderstelde – wettelijke – begrippen;
4. de normcondities zijn nauwkeurig en ondubbelzinnig geformuleerd. Indien dit gegeven de aard van de normstelling evenwel niet mogelijk is, wordt in de toelichting op de fiscale regeling het doel en de strekking van het stellen van de normcondities uitgebreid toegelicht;

996. De hierna te geven invulling van de kwaliteitseis is gebaseerd op de huidige inzichten inzake het aspect van duidelijkheid, zoals is te vinden in onder meer de literatuur en de jurisprudentie. Indien in de toekomst nieuwe inzichten hieromtrent mochten ontstaan, dan dienen deze uiteraard nader in de te geven invulling te worden verwerkt. Hetzelfde geldt indien vanuit het door de overheid te voeren wetgevingskwaliteitsbeleid nadere eisen aan (fiscale) wetgeving worden gesteld op het punt van duidelijkheid.

5. indien de fiscale regeling het stellen van nadere normcondities, dan wel de invulling van wettelijke normcondities delegeert, dient de fiscale regeling de inhoud en de omvang van de regelgevende bevoegdheden nauwkeurig aan te duiden;
6. de fiscale regeling strookt met de systematiek van de wet waarin de regeling is opgenomen en leidt daarbij niet tot tegenstrijdigheden met andere – fiscale – regelingen;
7. de tekst van de fiscale regeling in combinatie met de opbouw van de normstelling én de wettelijke systematiek, maken de fiscale rechtsgevolgen van door belastingplichtigen voorgenomen handelingen voor hen voorzienbaar;
8. de toelichting op de fiscale regeling verduidelijkt de toepassing en de uitwerking van de regeling aan de hand van (cijfer)voorbeelden, schemateksten en/of beslissingstabellen.

#### 8.5 VOORSTEL TOT AANVULLING OP DE AANWIJZINGEN VOOR DE REGELGEVING

Aan de hand van mijn onderzoek ben ik gekomen tot de hiervóór in paragraaf 8.4 weergegeven invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor specifiek fiscale wetgeving. Deze nadere invulling van de kwaliteitseis lijkt mij niet alleen van belang voor wetgevingsjuristen, die zich bezighouden met het opstellen van wetteksten, maar ook van belang voor instanties die zich bezighouden met de beoordeling en bewaking van de kwaliteit van wetgeving. Daarbij denk ik specifiek aan de Afdeling advisering van de Raad van State en het parlement. Met name bij de toetsing van wetgeving op het aspect van duidelijkheid kan mijn invulling van betekenis zijn, omdat de gegeven invulling juist gebaseerd is op in de literatuur en jurisprudentie bestaande inzichten omtrent de reikwijdte van het rechtszekerheidsbeginsel.

Uiteraard is het van veel groter belang dat voorkomen wordt dat onduidelijke wettelijke regelingen überhaupt de status van geldend recht krijgen. Dit kan onder meer worden voorkomen door reeds gedurende het wetgevingsproces beter te letten op het aspect van duidelijkheid. Zo zal bijvoorbeeld bij het redigeren van wetgeving meer aandacht moeten worden besteed aan de hoedanigheid van de groep van normadressaten waarop voor te stellen wetgeving zich richt. Of zal de toepassing van – gegeven de complexiteit van de te reguleren materie niet te voorkomen – ingewikkelde wetgeving in de memorie van toelichting aan de hand van (cijfer)voorbeelden nader moeten worden uitgelegd. Ten behoeve van de wetgevingspraktijk heb ik daarom de door mij hiervóór gegeven invulling omgezet in een voorstel tot een wijziging van de huidige aanwijzing 2.6. Dit voorstel luidt als volgt:

#### **Aanwijzing 2.6**

Ten behoeve van de duidelijkheid van wetgeving wordt bij de formulering van een wettelijke regeling acht geslagen op de volgende aspecten:

- a. de wijze waarop een wettelijke norm wordt gesteld;
- b. de systematiek van het wettelijk stelsel waarin een regeling wordt opgenomen;
- c. de hoedanigheid van de groep van normadressaten;
- d. de noodzaak tot het geven van een nadere toelichting op de werking en de toepassing van een regeling.

*Toelichting:*

Met het stellen van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid – zoals geformuleerd in de nota Zicht op wetgeving – wordt beoogd te bereiken dat normadressaten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever met een wettelijke regeling wenst te bereiken. Eveneens moeten normadressaten aan de hand van de wettekst kunnen opmaken welke rechten en verplichtingen een regeling met zich brengt. Om wettelijke regelingen aan deze kwaliteitseis te kunnen laten voldoen, zijn hierna (hoofdstukken 3 en 5) enkele aanwijzingen daartoe opgenomen. Deze aanwijzingen zien op a) de formulering van wettelijke bepalingen en b) de structuur en de vormgeving van wetten. Bovendien is het voor normadressaten van groot belang dat zij inzicht verkrijgen in de wijze waarop een regeling in hun situatie moet worden toegepast en uitwerkt. Dat brengt dan ook mee dat de tekst van een wettelijke regeling aanknopingspunten moet bevatten die voldoende houvast bieden bij het kunnen begrijpen en toepassen van wetgeving.

### **Nauwkeurigheid normstelling**

Een wettelijke norm moet voldoende nauwkeurig worden gesteld. Dit impliceert dat uit de tekst van een wettelijke regeling in elk geval moet zijn op te maken wat het karakter van de normstelling is (een handeling verbieden, dan wel juist een handeling voorschrijven, het eisen van een toestemming voor een handeling of het verlenen van een vrijstelling). Daarnaast dient een regeling de groep van normadressaten te concretiseren en de handelingen waarop de regeling betrekking heeft te specificeren. Voor zover een wettelijke regeling alleen toepassing kan vinden indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, dienen deze normcondities duidelijk en nauwkeurig in de regeling te worden omschreven. Ten behoeve van de voorzienbaarheid van belastingheffing impliceert het een en ander dat fiscale regelingen zodanig nauwkeurig worden geformuleerd dat belastingplichtigen inzicht verkrijgen in de opbouw van de door hen verschuldigde belasting. Dit vereist in elk geval dat de belastinggrondslag en de voorwaarden voor de toepassing van een fiscale faciliteit duidelijk en nauwkeurig worden omschreven, evenals een duidelijke tariefstelling.

Omwille van de duidelijkheid van een wettelijke regeling moet wel worden voorkomen dat – ondanks de vereiste nauwkeurigheid – een normstelling te gedetailleerd wordt geformuleerd. Het is daarom ook niet bezwaarlijk om bij het stellen van een norm algemene termen te gebruiken, mits uit deze termen onmiskenbaar doel en strekking van de normstelling blijkt.

Om aan de eis van nauwkeurigheid te kunnen voldoen mogen in wettelijke regelingen géén vage, dubbelzinnige normen of te ruim geformuleerde criteria worden opgenomen. Indien een normstelling een voor normadressaten onbekend wettelijk begrip hanteert, dan dient dit begrip in de wet duidelijk en nauwkeurig

te worden gedefinieerd. Daarbij dient acht te worden geslagen op de samenhang van de binnen het wetstelsel gehanteerd begrippenapparaat.

Om te voorkomen dat aan onderdelen van een wettelijke regeling – onbedoeld – een zelfstandige betekenis wordt toegekend, worden in wettelijke regelingen géén overbodige bepalingen opgenomen, zoals bepalingen die een normatieve betekenis ontberen.

Voor die gevallen waarin het niet mogelijk is een normstelling nauwkeurig te formuleren – bijvoorbeeld indien sprake is van een nieuw te reguleren onderwerp – is een abstracte(re) normstelling toegestaan, mits de desbetreffende regeling uitgebreid wordt toegelicht. Indien in een later stadium de werking en de toepassing van de regeling naar aanleiding van verschenen jurisprudentie en/of ontwikkeld beleid is uitgekristalliseerd, dan dient deze jurisprudentie respectievelijk dit beleid nauwkeurig te worden gecodificeerd.

Indien het de bedoeling is dat een normstelling dient te evolueren met maatschappelijke en/of bedrijfseconomische ontwikkelingen en opvattingen, wordt – met het oog op de bestendigheid – het gebruik van een open normstelling voorgeschreven. Bij het formuleren van deze norm dient te worden aangesloten bij binnen de samenleving bekend veronderstelde begrippen.

Een duidelijke en nauwkeurige formulering is vanuit het oogpunt van rechtszekerheid eveneens van belang, indien een wettelijke regeling ter uitvoering van wetgeving discretionaire en/of regelgevende bevoegdheden toekent aan overheidsorganen.

### **Wetssystematiek**

Normadressaten kunnen eveneens duidelijkheid ontlenen over de werking en de rechtsgevolgen van een wettelijke regeling aan de hand van een systematische behandeling en uitleg van een regeling. Zo moeten belastingplichtigen aan de hand van een systematische benadering van de fiscale wetgeving de door hen verschuldigde belasting kunnen berekenen. Daartoe is het van belang dat zowel de regeling, als de wet waarin de regeling is opgenomen systematisch zijn opgebouwd. Wetten dienen daarom ook een systematische indeling te hanteren die zich kenmerkt door een logische opbouw. Daarnaast moeten binnen het wettelijk stelsel regelingen onderling op elkaar zijn afgestemd, zodat er geen sprake is van onderlinge tegenstrijdigheden, dan wel overlappingen. Omwille van de systematiek van fiscale wetgeving is het noodzakelijk om geregeld deze wetgeving door te lichten om bestaande technische onvolkomenheden binnen het fiscale wetstelsel te herstellen.

### **Normadressaten**

Bij het formuleren van een normstelling dient rekening te worden gehouden met de hoedanigheid van de groep van normadressaten. Dit impliceert allereerst dat de normstelling moet worden opgemaakt in voor normadressaten verstaanbare taal en bekende begrippen. Daarnaast dient acht te worden geslagen op de mate waarin normadressaten bekend en kundig zijn met de te reguleren materie.

Voor zover de norm zich richt tot normadressaten waarvan algemeen bekend is dat zij zich gewoonlijk bij de toepassing van wetgeving laten bijstaan door een deskundige, dan dient de normstelling te worden geformuleerd rekening houdend met de feitelijke raadpleger van de tekst van de regeling.

### **Toelichting op de regeling**

Waar nodig – bijvoorbeeld in het geval van een nieuw te reguleren onderwerp, het gebruik van een abstracte normstelling of ingewikkelde materie – wordt in de toelichting op een wettelijke regeling duidelijkheid geboden over de werking en de toepassing van de regeling. Daarbij dient gebruik te worden gemaakt van (cijfer)voorbeelden, schemateksten en/of beslissingstabellen.

Voor zover de groep van normadressaten gewoonlijk géén wetteksten raadpleegt en daartoe evenmin deskundigen inschakelt, dient in het wetsvoorstel waarin de regeling is opgenomen nader te worden ingegaan op welke wijze de overheid deze groep van normadressaten op de hoogte brengt van het bestaan, de toepassing en de uitwerking van de in te voeren regeling.

De hiervóór voorgestelde wijziging van aanwijzing 2.6 biedt – in tegenstelling tot de tekst van de huidige aanwijzing<sup>997</sup> – wetgevingsjuristen praktische handvatten om de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van (fiscale) wetgeving te beoordelen. De essentie van de voor te stellen wijziging is dat duidelijke wetgeving slechts dan in voldoende mate kan worden bewerkstelligd, indien bij het opstellen van wetgeving specifieke aandacht wordt besteed aan 1) de wijze van normstelling, 2) de wettelijke systematiek, 3) de status van de groep van normadressaten en 4) de wijze waarop aan normadressaten toelichtende informatie wordt verstrekt inzake de werking van een (fiscaal) wettelijke regeling.

## **8.6 SLOTOPMERKINGEN**

De toepassing van de hiervóór in paragraaf 8.4 gegeven nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving én de hierop gebaseerde – in paragraaf 8.5 – voorgestelde aanvulling op de Aanwijzingen voor de regelgeving, impliceert uiteraard geenszins dat fiscaal wettelijke regelingen in de praktijk nimmer meer door burgers – maar ook door bestuur en rechter – als ingewikkeld en onduidelijk worden ervaren. Het is mijns inziens namelijk een illusie om te veronderstellen dat de tekst van een wettelijke regeling altijd én door iedere normadessaat kan worden begrepen. Dit hangt onder meer samen met het feit dat bij het stellen van normen aan de hand van wetgeving gebruik wordt gemaakt van het min of meer gebrekkige instrument taal. Hierdoor kunnen wettelijke regels voor meerdere uitleg vatbaar zijn en daardoor burgers onvoldoende duidelijkheid bieden omtrent de rechtsgevolgen van hun activiteiten. Daarnaast kunnen zich in de toekomst situaties voordoen, die noch door de wetgever noch door de overige deelnemers aan het wetgevingsproces konden worden voorzien. De tekst van de wet zal daarom ook geen dui-

997. Zoals in paragraaf 2.4 reeds opgemerkt zijn recentelijk – in de laatste fase van mijn onderzoek – de Aanwijzingen voor de regelgeving nog gewijzigd.

delijkheid kunnen bieden over de toepassing van de wet in deze onvoorziene situatie. Ik merk op dat gezien de onvoorzienbaarheid van dergelijke situaties, de wetgever uiteraard géén verwijt kan worden gemaakt omtrent de alsdan onstane onduidelijkheid.

Dit neemt evenwel niet weg dat – juist ten behoeve van de voorzienbaarheid van belastingheffing – belastingplichtigen zo veel mogelijk duidelijkheid moet worden geboden over de toepassing en de uitwerking van een fiscale regeling in dergelijke door de overheid onvoorziene situaties. Gegeven het fiscale legaliteitsbeginsel is een aanpassing van een wettelijke regeling op basis van een herstelwet daartoe mijns inziens de meest voor de hand liggende optie. Rekening houdend met de tijd die in de regel is gemoeid bij het doorlopen van het wetgevingstraject, lijkt dit evenwel niet de beste optie te zijn om belastingplichtigen op korte termijn de gewenste duidelijkheid te geven. Ten gunste van de praktijk lijken de door de staatssecretaris van Financiën uit te brengen wetsinterpreterende besluiten daarom ook een welkome – voorlopige – oplossing te zijn. Heikel punt is daarbij uiteraard of de staatssecretaris daarin fiscale regelingen niet uitlegt in het voordeel van de Belastingdienst.<sup>998</sup> Mijns inziens mag een wetsinterpreterend besluit slechts een tijdelijke werking hebben en moet de bestaande onduidelijkheid zo spoedig mogelijk worden weggenomen middels een alsnog uit te brengen herstelwet.

Hoewel het primair de taak van de wetgever is – en blijft – om zorg te dragen voor duidelijke en begrijpelijke wetgeving, mag niet uit het oog worden verloren dat ook van de normadressaten zelf de nodige inspanningen mag worden verwacht om duidelijkheid te verkrijgen omtrent hun rechtspositie. Zo zullen belastingplichtigen deskundig advies behoren in te winnen, indien een fiscale regeling hen in het ongewisse laat omtrent de mogelijke fiscale gevolgen van de door hen te ondernemen activiteiten. Duidelijkheid inzake fiscale wetgeving kan daarom ook worden beschouwd als een gezamenlijke taak van de overheid (wetgever én de Belastingdienst) en haar onderdanen.

998. Zie hetgeen ik daarover in paragraaf 3.4.3.4 heb opgemerkt.