

Wetgevingsadvisering door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Mw. mr. N.M.A. van Kreveld
Prof. dr. A.O. Lubbers



Universiteit Leiden

Leiden - 2009

Samenvatting

In dit rapport wordt verslag gedaan van exploratief onderzoek dat is verricht naar de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB). Het doel van dit onderzoek is in de eerste plaats om vast te stellen wat de 'toegevoegde waarde' van deze wetscommentaren is ten opzichte van de wetgevingsadviezen van de Raad van State. Vooropgesteld moet worden dat de NOB een belangenorganisatie voor belastingadviseurs is. De Commissie Wetsvoorstellen is derhalve geen 'onafhankelijke' wetgevingsadviseur. Uit het onderzoek blijkt dat de wetscommentaren meer tekortkomingen en andere tekortkomingen in de voorgestelde fiscale wetgeving aan het licht brengen dan de wetgevingsadviezen van de Raad van State. Aldus vormen de wetscommentaren naar onze mening een waardevolle aanvulling op de wetgevingsadviezen van de Raad van State.

In de tweede plaats is het doel van dit onderzoek om het effect vast te stellen van de wetscommentaren. De wetscommentaren kunnen naar onze mening het democratisch proces faciliteren doordat zij Kamerleden handvatten bieden om met de staatssecretaris van Financiën in discussie te gaan over voorgestelde fiscale wetgeving. Hoewel het een gewoonte lijkt te zijn geworden dat de Kamerleden de staatssecretaris van Financiën vragen te reageren op alle punten die in het wetscommentaar naar voren worden gebracht, moet worden geconstateerd dat de door de Commissie Wetsvoorstellen gedane voorstellen tot wijziging van de voorgestelde regeling zelden door de staatssecretaris van Financiën worden overgenomen. De Raad van State 'scoort' op het punt van de door de staatssecretaris van Financiën overgenomen adviezen tot wijziging weliswaar beter, maar meestal worden slechts wijzigingen van ondergeschikte aard overgenomen. De reactie van de staatssecretaris van Financiën op de wetscommentaren levert naar onze mening met name veel informatie op met betrekking tot de uitleg en de werking van de voorgestelde wetgeving. Hiermee is de praktijk gediend.

In de derde plaats is het doel van dit onderzoek om vast te stellen of de werkwijze van de Commissie Wetsvoorstellen kan worden verbeterd. Wij betogen dat de Commissie Wetsvoorstellen de toegevoegde waarde van haar wetscommentaren verder zou kunnen vergroten door haar beoordelingskader aan te passen en vast te leggen in een basisdocument. Bovendien zou de Commissie Wetsvoorstellen kunnen proberen in de wetscommentaren meer informatie van feitelijke aard op te nemen; het gaat dan om informatie met betrekking tot de 'maatschappelijke werkelijkheid' en over de vermoedelijke effecten van de voorgestelde wetgeving. Ten slotte betogen wij dat er meer met de waardevolle kennis en ervaring van de bij de NOB aangesloten belastingadviseurs zou kunnen worden gedaan indien de Commissie Wetsvoorstellen in een eerder stadium, namelijk in de voorbereidingsfase, bij fiscale wetgeving wordt betrokken. Op dit punt stellen wij vervolgonderzoek voor naar 'consultatie' in het belastingrecht.

Inhoudsopgave

1 HET ONDERZOEK NAAR WETGEVINGSADVISERING DOOR DE NEDERLANDSE ORDE VAN BELASTINGADVISEURS.....	7
-------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------

2 WETGEVINGSADVISERING DOOR DE NOB EN DE RAAD VAN STATE	13
----------------------------------------------------------------------	-----------

2.1	INLEIDING.....	13
2.2	WETGEVINGSADVISERING DOOR DE NOB.....	13
2.2.1	De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.....	13
2.2.2	Ontstaansgeschiedenis Commissie Wetsvoorstellen.....	13
2.2.3	Samenstelling en activiteiten van de Commissie Wetsvoorstellen.....	16
2.2.4	Kanttekeningen bij wetgevingsadvisering door de NOB.....	25
2.3	WETGEVINGSADVISERING DOOR DE RAAD VAN STATE	28
2.3.1	De Raad van State.....	28
2.3.2	Wetgevingsadvisering	29
2.4	ANALYSE	30

3 HET BEOORDELINGSKADER DAT BIJ WETGEVINGSADVISERING WORDT TOEGEPAST.....	35
----------------------------------------------------------------------------------	-----------

3.1	INLEIDING.....	35
3.2	HET BEOORDELINGSKADER VAN DE WETGEVER	36
3.3	HET DOOR DE COMMISSIE WETSVORSTELLEN TOEGEPASTE BEOORDELINGSKADER	38
3.3.1	Inleiding	38
3.3.2	Het beoordelingskader op de NOB-website	40
3.4	HET DOOR DE RAAD VAN STATE TOEGEPASTE BEOORDELINGSKADER	53
3.4.1	Beleidsanalytische toets.....	53
3.4.2	Juridische toets.....	54
3.4.3	Wetstechnische toets	54
3.4.4	Het beoordelingskader van de Raad van State in de praktijk	55
3.5	ANALYSE	60

4 HET EFFECT VAN DE WETSCOMMENTAREN EN DE WETGEVINGSADVIEZEN.....	67
--------------------------------------------------------------------------	-----------

4.1	INLEIDING.....	67
-----	----------------	----

4.2	HET EFFECT VAN DE WETSCOMMENTAREN VAN DE COMMISSIE WETSVOORSTELLEN	67
4.2.1	Inleiding.....	67
4.2.2	Op welke wijze kunnen Kamerleden gebruik maken van de wetscommentaren?	68
4.2.3	Wat doet de staatssecretaris van Financiën met de wetscommentaren?	70
4.2.4	Literatuuronderzoek naar het effect van de wetscommentaren ...	75
4.3	HET EFFECT VAN DE WETGEVINGSADVIEZEN VAN DE RAAD VAN STATE....	78
4.4	CONCLUSIES.....	82
5	DRIE WETSVOORSTELLEN NADER ONDERZOCHT	85
5.1	INLEIDING	85
5.2	WERKEN AAN WINST	88
5.2.1	Invoering van de octroibox in de vennootschapsbelasting	88
5.2.2	Invoering van de rentebox in de vennootschapsbelasting.....	92
5.2.3	Herziening van de deelnemingsvrijstelling	94
5.3	PAARSE KROKODIL	101
5.4	WIJZIGING KANSSPELBELASTING.....	106
5.5	ANALYSE ONDERZOEKSRESULTATEN.....	108
6	SLOTBESCHOUWING.....	113
6.1	HET LEIDSE ONDERZOEK NAAR WETGEVINGSADVISERING DOOR DE COMMISSIE WETSVOORSTELLEN VAN DE NOB	113
6.2	DE TOEGEVOEGDE WAARDE VAN DE WETSCOMMENTAREN	114
6.3	HET EFFECT VAN DE WETSCOMMENTAREN.....	117
6.4	AANBEVELINGEN	117
6.5	CONCLUSIES.....	121
	LITERATUUROVERZICHT	123

1 Het onderzoek naar wetgevingsadvisering door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Binnen het Leidse fiscale deelonderzoeksprogramma 'Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit' wordt onderzoek gedaan naar de kwaliteit van fiscale wetgeving. Daarbij wordt onderzocht op welke wijze de kwaliteit van fiscale wetgeving kan worden 'gemeten' en worden verbeterd.¹

In het kader van het onderzoek naar de wijze waarop de kwaliteit van fiscale wetgeving kan worden verbeterd, ligt het voor de hand te onderzoeken welke bijdrage een beroepsorganisatie als de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) aan die kwaliteitsverbetering kan leveren en tot welke resultaten dat leidt. De NOB beschikt immers over een groot netwerk van gekwalificeerde belastingadviseurs die dagelijks in aanraking komen met fiscale wetgeving en de uitvoering daarvan. Dat netwerk – dat zich uitstrekt tot alle deelgebieden van het belastingrecht – is naar onze mening een bron van informatie die kan worden aangewend in het kader van de verbetering van de kwaliteit van (voorgestelde) fiscale wetgeving. Bovendien heeft de NOB meerdere malen tot uitdrukking gebracht een bijdrage aan de verbetering van de kwaliteit van fiscale wetgeving te willen leveren.²

Wij zijn van mening dat de kennis en ervaring van bij de NOB aangesloten belastingadviseurs in beginsel op drie momenten kunnen worden ingezet om de kwaliteit van fiscale wetgeving te verbeteren.

In de eerste plaats kunnen belastingadviseurs worden betrokken bij de *voorbereiding* van een wetsvoorstel, al dan niet in het kader van een consultatieronde. Het is niet verwonderlijk dat in de nota 'Vertrouwen in wetgeving'³ wordt betoogd dat bij de voorbereiding van wetgeving meer fundamenteel rekening moet worden gehouden met de kennis en ervaring van uitvoerende instellingen en doelgroepen. Op die wijze ontstaat een wisselwerking tussen de kennis en ervaring die in de samenleving en bij uitvoerders aanwezig zijn en degenen die over nieuwe regelgeving moeten beslissen, regering en beide Kamers der Staten-Generaal. Daar waar het gaat om fiscale wetgeving kunnen de kennis en ervaring aan de ene kant afkomstig zijn van overheidsinstanties die te maken hebben met de toepassing en uitvoering van fiscale wetgeving. Gedacht kan worden aan onder meer de belastingrechter, de Nationale Ombudsman en de Commissies

¹ Zie voor een beschrijving van dit onderzoeksprogramma op de website van de Universiteit Leiden: <http://www.law.leidenuniv.nl/org/fisceco/belastingrecht/>.

² Zie bijvoorbeeld het NOB-rapport "Kwaliteit van het Fiscale Wetgevingsproces" dat op 11 november 2002 werd uitgebracht. Dit rapport is geschreven door S.F.M. Niekel in samenwerking met R. van Dieren en M. Jakobsen, onder verantwoordelijkheid van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB.

³ Kamerstukken II 2008/09, 31 731, nr. 1.

voor de Verzoekschriften.⁴ Aan de andere kant kunnen instanties in de private sector die kennis en ervaring aandragen. Daarbij kan het gaan om belangenorganisaties als VNO-NCW en MKB-Nederland en beroepsorganisaties als de NOB.

In de tweede plaats kunnen belastingadviseurs hun kennis en ervaring aanwenden om de kwaliteit van *voorgestelde* fiscale wetgeving te verbeteren. Op dit terrein is de NOB al langere tijd actief.⁵ Zij houdt zich - net als een aantal andere beroepsorganisaties - bezig met wetgevingsadvisering.⁶ In dat kader brengt haar Commissie Wetsvoorstellen commentaren uit op voorgestelde (fiscale) wetgeving.⁷ Deze wetscommentaren worden gestuurd naar de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer met afschriften aan onder meer de staatssecretaris van Financiën, de wetenschappelijke bureaus van de politieke partijen, universiteiten en de pers.⁸ Op de website van de NOB is met betrekking tot de Commissie Wetsvoorstellen en haar werkzaamheden opgenomen:

“De Commissie Wetsvoorstellen (...) levert al meer dan 25 jaar commentaar op fiscale wetsvoorstellen en heeft zich op dat gebied een grote reputatie verworven. (...) De [Commissie Wetsvoorstellen] voert regelmatig overleg met het ministerie van Financiën, meestal als uitvloeisel van een gepubliceerd commentaar. Ook zijn er vaste contacten met de leden van de Tweede en Eerste Kamer die fiscale zaken in hun portefeuille hebben. Ook ziet de [Commissie Wetsvoorstellen] het als haar taak om – via de pers of het parlement – belangrijke, onderbelichte fiscale vragen aan de orde te stellen.”

De wetscommentaren kunnen naar onze mening het democratisch proces faciliteren doordat zij Kamerleden handvatten bieden om met de staatssecretaris van Financiën in discussie te gaan over voorgestelde fiscale wetgeving. Daarnaast zouden de wetscommentaren ertoe kunnen leiden dat begrippen nader worden toegelicht en tekortkomingen in de voorgestelde wetgeving worden weggenomen. Daarmee wordt ons inziens het algemeen belang gediend.

In de derde plaats zou een organisatie als de NOB kunnen worden betrokken bij de evaluatie van *bestaande* fiscale wetgeving. De ervaringen van

⁴ Het gaat hier om de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer en om de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

⁵ Zie hoofdstuk 2, paragraaf 2.2.1.

⁶ Zo meldt de Nederlandse Orde van Advocaten op haar website: “De Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten wordt met enige regelmaat door tal van (overheids-)organisaties en de volksvertegenwoordiging om advies gevraagd over ontwerp wet- en regelgeving. Daarnaast brengt de Algemene Raad ongevraagde adviezen uit daar waar hij dit dienstig oordeelt in het belang van de rechtspleging, de kwaliteit van wetgeving en de advocatuur. Bij het opstellen van deze adviezen laat de Algemene Raad zich bijstaan door een aantal adviescommissies. De adviezen van de Algemene Raad zijn in beginsel openbaar.”

⁷ Er worden overigens niet alleen commentaren uitgebracht met betrekking tot fiscale wetsvoorstellen, maar ook met betrekking tot contourennota's etc.

⁸ Website NOB.

belastingadviseurs en hun cliënten met bestaande wetgeving zouden kunnen worden ‘teruggekoppeld’ naar de wetgever en aanleiding kunnen zijn die wetgeving aan te passen. Terugkoppeling van informatie met betrekking tot onvolkomenheden in fiscale regelgeving naar de regelgever is – zo werd in 2008 door de Leidse onderzoeksgroep geconstateerd⁹ – een belangrijk instrument voor de verbetering van de kwaliteit van bestaande fiscale regelgeving. Lambooij, de toenmalige voorzitter van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB, betoogde in 1996 over de rol van belastingadviseurs bij de evaluatie van fiscale wetgeving:¹⁰

“Ook daarin zou naar mijn mening de NOB een rol kunnen spelen. Als NOB-leden (...) problemen melden, kan de NOB gecoördineerd actie ondernemen als daartoe aanleiding mocht bestaan.”

Onderzoeksdoelstellingen

Gelet op de drie momenten waarop belastingadviseurs kunnen worden ingezet om de kwaliteit van fiscale wetgeving te verbeteren, vergt het flink wat onderzoek om de vraag te beantwoorden welke bijdrage een beroepsorganisatie als de NOB aan de verbetering van de kwaliteit van fiscale wetgeving levert of kan leveren en tot welke resultaten dat leidt respectievelijk zou kunnen leiden. In dit rapport proberen wij een deelaspect van die veelomvattende vraagstelling te behandelen. Daarbij richten wij ons op de wetscommentaren die de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB uitbrengt. Wij hebben voor dit onderwerp gekozen omdat de NOB langs deze weg al meer dan 25 jaar, en op een voor de buitenwereld zichtbare wijze, een bijdrage levert aan de kwaliteit van fiscale wetgeving. Dat de wetscommentaren een positieve bijdrage leveren aan de kwaliteit van fiscale wetgeving wordt bevestigd door wetenschappers, politici en ambtenaren van het Ministerie van Financiën. Zo benadrukte de Leidse hoogleraar Franken dat met de wetscommentaren van de NOB de kwaliteit van wetten ‘ten zeerste kan worden bevorderd’.¹¹

“Want kritiek achteraf geeft onzekerheid voor de burger en belast de toch al overbelaste rechter. Met goede wetgeving is de samenleving als geheel gediend, een scheiding tussen ambtenaren enerzijds en politici en critici uit wetenschap en praktijk anderzijds, is dan ook ondoelmatig.”

⁹ In 2008 is onderzoek verricht naar “terugkoppeling in het belastingrecht”. De uitkomsten van dat onderzoek zijn neergelegd in de bundel J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording (red.), *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008. Het onderzoek richtte zich niet op (organisaties van) belastingadviseurs maar op overheidsinstanties (zoals de belastingrechter, de Nationale Ombudsman en de Commissie voor de verzoekschriften) als terugkoppelende organen.

¹⁰ Interview met Machiel Lambooij, Exposé november 1996, blz. 22.

¹¹ Bijdrage panellid H. Franken, in: H. Prast, *Belastingadviseur en vereenvoudiging van wetgeving*, De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Pre-adviezen nr. 2, Kluwer Deventer 1987, blz. 48.

Het toenmalige Kamerlid Vermeend onderschrijft dit:¹²

“Wij zijn er inderdaad mee gediend dat wij op het terrein van de wetgeving, zeker wanneer het om ingrijpende wetgeving gaat, vanuit de vakpers, vanuit de mensen die in de praktijk ermee werken, gevoed worden met deskundige beschouwingen; daar maken wij gebruik van.”

Ten slotte wijzen wij op de bijdrage van Bek, Pronk en Leder aan de Leidse bundel ‘Terugkoppeling in het belastingrecht’. Deze medewerkers van het Ministerie van Financiën merken met betrekking tot het belang van de wetscommentaren van de NOB op:¹³

“Een belangrijke [voedingsbron voor de wetgever] in dit verband zijn de commentaren van de Commissie wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs die zeer snel verschijnen nadat een fiscaal wetsontwerp is ingediend bij de Tweede Kamer. Door de snelle verschijning is het mogelijk dat met deze commentaren terdege rekening wordt gehouden bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel. Verduidelijking die in deze commentaren wordt gevraagd, kan worden gegeven en zo nodig kan ook nog een bijstelling van de voorstelde wetgeving worden aangebracht.”

Ook hebben wij voor de bestudering van de wetscommentaren gekozen omdat de wetgevingsactiviteiten van de NOB op dit punt tot op zekere hoogte kunnen worden vergeleken met de activiteiten van de Raad van State op het terrein van wetgevingsadvisering.¹⁴

Dit onderzoek naar de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB bouwt voort op een scriptie die N.M.A. van Kreveld in het studiejaar 2008/2009 heeft geschreven ter afronding van haar masteropleiding fiscaal recht aan de Universiteit Leiden.

Het doel van dit exploratieve onderzoek is in de eerste plaats om vast te stellen wat de ‘toegevoegde waarde’ van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen is ten opzichte van de wetgevingsadviezen die door de Raad van State worden uitgebracht. Het beoordelen van de kwaliteit van de uitgebrachte adviezen zelf is geen onderdeel van ons onderzoek.¹⁵ Uiteraard wringt het om wetgevingsadvisering door een beroepsvereniging als de NOB te vergelijken met wetgevingsadvisering door de Raad van de State. De NOB en de Raad van State zijn twee geheel verschillende instellingen met een verschillende achtergrond, een verschillende taak en een verschillende samenstelling. Bovendien verschilt het tijdstip van advisering. De Commissie

¹² Bijdrage panellid W.A. Vermeend, in: H. Prast, Belastingadviseur en vereenvoudiging van wetgeving, De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Pre-adviezen nr. 2, Kluwer Deventer 1987, blz. 54.

¹³ R.F. Bek, P.A. Pronk en A. Leder, Terugkoppeling fiscale wetgeving, in: J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording, Terugkoppeling in het belastingrecht, Sdu Amersfoort 2008, blz. 151.

¹⁴ Zie hoofdstuk 2, paragraaf 2.3.

¹⁵ Dit onderwerp vergt een afzonderlijk onderzoek.

Wetsvoorstellen adviseert nadat het wetsvoorstel en het advies van de Raad van State openbaar zijn gemaakt. Niettemin vertonen de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen en de wetgevingsadviezen van de Raad van State zodanige overeenkomsten dat een vergelijking tussen die wetscommentaren en wetgevingsadviezen naar onze mening tot op zekere hoogte mogelijk is. De wetscommentaren en wetgevingsadviezen zijn het resultaat van een beoordeling van een voorgestelde fiscale regeling aan een aantal kwaliteitscriteria. Bovendien spelen de wetscommentaren en wetgevingsadviezen een rol bij de parlementaire behandeling van de voorgestelde regeling. De 'toegevoegde waarde' van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen ten opzichte van de wetgevingsadviezen van de Raad van State onderzoeken wij door de achtergrond, taak en samenstelling van enerzijds de NOB/Commissie Wetsvoorstellen en anderzijds de Raad van State te bestuderen en het beoordelingskader dat de Commissie Wetsvoorstellen hanteert bij de beoordeling van fiscale wetsvoorstellen af te zetten tegen het beoordelingskader dat de Raad van State toepast.

In de tweede plaats is het doel van dit onderzoek om het effect vast te stellen van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. Daarbij zullen wij ons richten op de vraag wat er in het kader van het wetgevingsproces met de wetscommentaren gebeurt. Besteden de politieke partijen in het kader van de parlementaire behandeling aandacht aan de wetscommentaren? Leiden de commentaren ertoe dat voorgestelde regelingen worden aangepast? Of hebben de wetscommentaren tot gevolg dat voorgestelde regelingen op punten nader worden toegelicht? Ook hier zullen wij een vergelijking maken met het effect de wetgevingsadviezen van de Raad van State.

In de derde plaats is het doel van dit onderzoek om vast te stellen of de werkwijze van de Commissie Wetsvoorstellen kan worden verbeterd. Dit deel van het onderzoek leidt enerzijds tot aanbevelingen met betrekking tot het beoordelingskader. Anderzijds doen wij suggesties voor vervolgonderzoek dat erop is gericht de bij de NOB-belastingadviseurs aanwezige kennis en ervaring effectiever in te zetten voor het bevorderen van de kwaliteit van fiscale wetgeving.

Wij zullen in de hoofdstukken 2, 3 en 4 – aan de hand van de in die hoofdstukken behandelde materie – hypothesen formuleren met betrekking tot de toegevoegde waarde en het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. Vervolgens zullen wij aan de hand van een onderzoek naar de wetscommentaren met betrekking tot drie wetsvoorstellen (hoofdstuk 5) nagaan of die hypothesen juist zijn of niet.

Dit rapport is tot stand gekomen met een financiële bijdrage van de NOB. De NOB heeft geen zeggenschap gehad over de inhoud van dit rapport.

Leiden, oktober 2009

Mr. N.M.A. van Kreveld
Prof. dr. A.O. Lubbers

2 Wetgevingsadvisering door de NOB en de Raad van State

2.1 Inleiding

In hoofdstuk 1 is al opgemerkt dat het wringt om de activiteiten van een beroepsvereniging als de NOB op het terrein van wetgevingsadvisering te vergelijken met wetgevingsadvisering door de Raad van de State. De NOB en de Raad van State zijn twee onvergelykbare instellingen die slechts één ding gemeen lijken te hebben: zij houden zich allebei (mede) bezig met het becommentariëren van voorgestelde fiscale wetgeving. In dit hoofdstuk schetsen wij de achtergrond van de NOB en de Raad van State en besteden wij aandacht aan hun activiteiten op het punt van wetgevingsadvisering. Aan de hand van deze analyse formuleren wij een aantal hypothesen met betrekking tot de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen in relatie tot de wetgevingsadviezen van de Raad van State.

2.2 Wetgevingsadvisering door de NOB

2.2.1 De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

De NOB is een beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs. De NOB, opgericht in 1954, behartigt de belangen van haar leden, die – al dan niet in dienstbetrekking – werkzaam zijn als belastingadviseur.¹⁶ Vanuit deze doelstelling bevordert de NOB zowel de beoefening van het belastingrecht als een kwalitatief goede beroepsuitoefening. De NOB heeft momenteel ruim 4400 leden, die werken bij 300 verschillende kantoren (grote zowel als kleine) voor uiteenlopende cliënten (van multinational tot lokale overheid en van MKB-bedrijf tot vermogende particulier).

2.2.2 Ontstaansgeschiedenis Commissie Wetsvoorstellen

Kort na de oprichting van de NOB werd de 'Dringende Onderwerpen Commissie' ingesteld. Deze commissie gaf vaktechnisch commentaar op fiscale wetsvoorstellen. Aangezien de commentaren weinig effect hadden, is de commissie na korte tijd opgeheven.¹⁷ Eind jaren '70 van de vorige eeuw is de discussie over wetgevingsadvisering door de NOB echter weer aangezwengeld. In 1979 betoogde Sneep in de bundel 'Wat des Keizers is', welke bundel verscheen ter gelegenheid van het 25-jarig bestaan van de NOB, dat er voor de belastingadviseur een rol is weggelegd bij wetgevingsadvisering:¹⁸

¹⁶ Er is binnen de NOB ook een sectie bedrijfsfiscalisten; in wezen zijn bedrijfsfiscalisten 'interne belastingadviseurs'.

¹⁷ N. Nobel, 50 jaar Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), Weekblad Fiscaal Recht 2004/975.

¹⁸ K. Sneep, De belastingadviseur en de wetgever, in: N. Nobel, F.W.G.M. van Brunschot en G.H. Warning (red.), Wat des Keizers is, Kluwer Deventer 1979, blz. 31.

“Aangezien de belastingadviseur, in de uitoefening van zijn taak, in hoge mate betrokken is bij de uitvoering en functionering van de belastingwetten, kan hij terecht een oordeel uitspreken tegen degenen die verantwoordelijk zijn voor de vorm en inhoud van de wetten, zijnde de regering (met name de verantwoordelijke ministers en de Staten-Generaal) (...).”

Nobel heeft de rol van de belastingadviseur als wetgevingsadviseur nader belicht in een preadvies van de NOB.¹⁹ Hij betoogde dat de overgrote meerderheid van belastingadviseurs en hun cliënten het grootste belang hebben bij een ordelijke, overzichtelijke en vooral rechtszekerheid biedende belastingwetgeving, waarbij iedereen weet waar hij zich aan te houden heeft en waarbij risico's zoveel mogelijk worden vermeden. Hiervan uitgaande, hebben belastingadviseurs er belang bij, aldus Nobel, een actieve en positieve bijdrage te leveren aan zowel de fundamentele discussies omtrent bijvoorbeeld het inkomensbegrip als aan de werkzaamheden en discussies betreffende het 'dichten van de gaten'.²⁰

Nobel zag echter ook een groot (potentieel) nadeel voor belastingadviseurs bij een actieve deelname aan het wetgevingsproces: hun optreden kan gemakkelijk aanleiding tot misverstanden geven.²¹

“Die misverstanden zullen dan kunnen voortkomen uit het rollenspel, dat de laatste jaren is ontstaan in een groot gedeelte van de publieke opinie. In dat rollenspel heeft de belastingadviseur de rol toebedeeld gekregen van de stroper: de gewiekste vinder en de genadeloze uitbouter van de gaten in de wetgeving. (...) Op het huidige moment bestaat (...) het probleem, dat die identificatie met de karikatuur wel bestaat, en dat in dat kader het 'uit de rol vallen' grote misverstanden en wantrouwen kan oproepen bij de cliënten, bij de wederpartij aan de andere kant van de brug (de belastingdienst) en (...) bij de wetgever, d.w.z. vooral de Kamerleden. Het gevaar, nu overal als overloper en/of spion te worden aangemerkt, is veel meer dan denkbeeldig.”

Nobel wijst erop dat een positief aspect van een actieve deelname van de belastingadviseurs aan het wetgevingsproces zal kunnen zijn dat overkill onder de aandacht van de Kamerleden en eventueel de publieke opinie kan worden gebracht.²² Volgens Nobel is het opvallend hoe onze parlementariërs, die tegenover hun kiezers verplicht zijn er voor te zorgen dat die niet op onterechte wijze belast worden, daarvoor geen oog schijnen te hebben.²³

Een andere vraag die Nobel in zijn preadvies aan de orde stelt, is in welk stadium van het wetgevingsproces de medewerking van de belastingadviseurs het meest gewenst en het meest effectief zou zijn. Nobel stelt zich op het standpunt dat het effect het grootst zou zijn in een zo vroeg

¹⁹ N. Nobel, Belastingadviseur en wetgever: Hoe eerbiedwaardig is de wet?, De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Pre-adviezen nr. 2, Kluwer Deventer 1983.

²⁰ A.w. blz. 36.

²¹ A.w. blz. 38.

²² A.w. blz. 40.

²³ A.w. blz. 40.

mogelijk stadium. Niet zozeer omdat dan (bij)sturing nog het gemakkelijkst is, maar omdat juist een bijdrage in dat vroege stadium het tempo van de totstandkoming van het wetsontwerp ten zeerste kan bevorderen.²⁴ Hij wijst echter ook op de bezwaren die aan een dergelijke vroegtijdige inschakeling verbonden zouden kunnen zijn. In dat kader noemt hij onder meer het gevaar van uitlekken en voorwetenschap, het gevaar van te sterke beïnvloeding van de wetgeving en staatsrechtelijke bezwaren doordat aldus belastingadviseurs zelfs eerder zouden gaan kennisnemen van wetsontwerpen dan de Raad van State.²⁵ Ten slotte betoogt Nobel:²⁶

“Maar waar mijns inziens in ieder geval iets van zou kunnen komen is een becommentariëring van ingediende wetsontwerpen. Dat is dan wel in een zeer laat stadium, maar toch nog niet in alle opzichten te laat. Van tijdwinst is dan uiteraard geen sprake meer, maar in ieder geval kunnen dan de Kamerleden de opmerkingen van de belastingadviseurs nog in het voorlopig verslag verwerken, indien ze daartoe aanleiding zien. Een dergelijke becommentariëring vind ik een weinig dynamische bijdrage, maar hij is in ieder geval toch actiever dan het stilzwijgen dat de belastingadviseurs tot nu toe hebben laten horen.”

In zijn reactie op het preadvies van Nobel stelde panellid J.E.A.M. van Dijk dat de rol die Nobel voor de belastingadviseurs vraagt – om in de voorbereidende fase met wetsontwerpen bemoeienis te hebben – naar zijn mening vooralsnog niet voor verwezenlijking vatbaar is.²⁷ Van Dijk vond dat de NOB op dit terrein toch eerst wat sporen moest verdienen alvorens zij een dergelijke positie claimt. Die sporen kunnen volgens Van Dijk worden verdiend door in de fase dat het wetsontwerp gepubliceerd is een gericht advies uit te brengen. Het kritisch oog van mensen die in de praktijk werkzaam zijn kan bijzonder waardevol zijn om het ministerie van Financiën opmerkzaam te maken op complicaties die wellicht niet zijn voorzien, aldus Van Dijk.

Tijdens de discussie die volgde, riep A. Nooteboom de NOB op een ‘commissie wetsvoorstellen’ in het leven te roepen:²⁸

“En wat is er op tegen om bij de eerste de beste gelegenheid die zich voordoet bij een fiscaal wetsontwerp tijdig een uitstekend technisch commentaar te leveren aan het parlement? (...) Een commissie, bestaande uit à la Nobel denkende leden uit de Orde, die geef je de opdracht om binnen tien dagen een ‘gespijkerd’ verhaal te leveren, dat ook naar buiten gaat; en dan moet je ook niet benauwd zijn, dat het de eerste keer misschien niet helemaal goedgekeurd wordt door een hoogleraar in het zuiden des lands. Maar je moet gewoon de waarde naar jezelf toetrekken. (...) Laat uw ‘roep’ zó goed worden als de Orde, dat wij over tien jaar zeggen (...): het is daar in Scheveningen in

²⁴ A.w. blz. 41.

²⁵ A.w. blz. 42.

²⁶ A.w. blz. 42.

²⁷ A.w. blz. 58.

²⁸ A.w. blz. 74.

Promenade in april 1983 begonnen; in Promenade heeft het nog wat gestotterd, maar ze hebben zich toen opgewerkt tot een niveau van een klasse die Nobel voor ogen stond.”

Die ‘commissie wetsvoorstellen’, waarover Nooteboom sprak, is er gekomen. Eerst heeft de NOB een Commissie Navordering en Administratieve boete, bestaande uit de hoogleraren H.J. Hofstra, A.M. Donner en Ch.P.A. Geppart, ingesteld. Deze commissie kreeg de opdracht studie te verrichten naar de consequenties van het door D. Simons op 6 juni 1984 aan de staatssecretaris van Financiën uitgebrachte rapport naar het vervallen van het ‘nieuw feit’ en invoering van een verhoging bij primitieve aanslag.²⁹ Nadien heeft de NOB uit eigen gelederen mensen geworven om de wetsvoorstellen van commentaar te voorzien.

Voordat een vaste Commissie Wetsvoorstellen tot stand werd gebracht, stelde de NOB adhoc-commissies samen om wetsvoorstellen te becommentariëren. De commentaren van deze adhoc-commissies werden gepubliceerd in onder meer het Weekblad Fiscaal Recht en FED Fiscaal Weekblad. Aanvankelijk gebeurde dit een aantal keren onder naam van A.J.M. van Elk, de toenmalige voorzitter van de NOB³⁰; deze handelwijze is kort daarna losgelaten.

2.2.3 Samenstelling en activiteiten van de Commissie Wetsvoorstellen

Op dit moment maken vijftien fiscalisten deel uit van de Commissie Wetsvoorstellen. De commissieleden zijn werkzaam bij verschillende belastingadvieskantoren die zijn aangesloten bij de NOB. De huidige commissieleden van de Commissie Wetsvoorstellen zijn aangesloten bij Allen & Overy LLP, BDO, Clifford Chance, Deloitte, Ernst & Young, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, KPMG Meijburg & Co, Loyens & Loeff, Mazars en PricewaterhouseCoopers.³¹ Eén commissielid is bedrijfsfiscalist bij Nutreco. De Commissie Wetsvoorstellen wordt ondersteund door zes ‘vaksecties’: de sectie Omzetbelasting, de sectie Loonbelasting & Sociale Verzekeringen, de sectie Europees Fiscaal Recht, de sectie Formeel Belastingrecht, de sectie Transfer Pricing en de sectie Tax Assurance. De leden van deze secties zijn werkzaam bij Baker & McKenzie, BDO, Deloitte, Ernst & Young, KPMG Meijburg & Co, Loyens & Loeff, Mazars en PricewaterhouseCoopers. Soms wordt een beroep gedaan op personen die geen deel uitmaken van de Commissie Wetsvoorstellen. Zij leveren een bijdrage op grond van hun specifieke deskundigheid.

²⁹ Zie ook: H. J. Hofstra, A. M. Donner en Ch. P. A. Geppart, Navordering en Administratieve boete, Weekblad Fiscaal Recht 1985/517.

³⁰ Zie bijvoorbeeld: A. J. M. van Elk, Zicht op eenvoud, Commentaar van de Nederlandse orde van belastingadviseurs op het rapport van de commissie tot vereenvoudiging van de loonbelasting en de inkomstenbelasting, Weekblad Fiscaal Recht 1986/792; A.J.M. van Elk, Commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de wijzigingsvoorstellen van het wetsontwerp Herziening deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting, FED 1987/343; A. J. M. van Elk, Commentaar van de Nederlandse orde van belastingadviseurs op wetsvoorstel 'Oort II', Weekblad Fiscaal Recht 1988/1457.

³¹ Diverse leden van de Commissie Wetsvoorstellen zijn verbonden aan een universiteit.

De Commissie Wetsvoorstellen adviseert pas nadat het wetsvoorstel en het advies van de Raad van State openbaar zijn gemaakt. Dit is het moment waarop de Commissie Wetsvoorstellen kennis kan nemen van het wetsvoorstel en kan beginnen met de voorbereiding van een wetscommentaar. Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting zijn op dat moment al aangepast of aangevuld, voor zover aan de orde, naar aanleiding van de opmerkingen uit het wetgevingsadvies van de Raad van State. In haar wetscommentaren kan de Commissie Wetsvoorstellen eventueel teruggrijpen op opmerkingen uit het wetgevingsadvies van de Raad van State, bijvoorbeeld door kritiekpunten van de Raad van State te onderschrijven:³²

“(…) De Orde onderschrijft dan ook het commentaar van de Raad van State dat de verhoging van het maximum van de boete op zwartsparen in principe niet geïsoleerd kan worden gezien en dat van het wetsvoorstel impliciet het signaal uitgaat dat bijvoorbeeld zwartwerken of carrouselfraude als minder ernstig wordt beschouwd dan zwartsparen. (…)”

De Commissie Wetsvoorstellen probeert haar wetscommentaar af te hebben voordat de eerste inhoudelijke behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer plaatsvindt. Dan kan immers bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel ten volle gebruik worden gemaakt van het wetscommentaar. Soms is de tijdsdruk om een voldragen wetscommentaar af te leveren echter (te) groot.³³

“Helaas werd de Orde bijzonder weinig tijd gegund om commentaar te leveren. Als gevolg daarvan kan dit commentaar nog niet als afgerond worden beschouwd. In een later stadium zal nog aanvullend commentaar worden geleverd.”

Over de totstandkoming van de wetscommentaren meldde haar voorzitter in 1996:³⁴

“Er is een kerncommissie van zes leden, die in eerste instantie de concept-commentaren opstelt. ‘Zware’ commentaren (...) worden daarna plenair besproken. Minder zware commentaren worden veelal door één of twee commissieleden opgesteld. Gaat om uitgebreide wetsvoorstellen dan doet de commissie ad hoc een beroep op NOB-leden die terzakekundig zijn.”

Uit navraag bleek ons dat het werken met een kerncommissie echter al jaren niet meer gebeurt. Van geval tot geval wordt beslist wat de beste werkwijze is om het wetscommentaar tot stand te brengen.

³² NOB-commentaar van 25 mei 2009 op de vijfde Nota van Wijziging bij het wetsvoorstel Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, kamerstuk 31 301.

³³ NOB-commentaar 10 juni 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), nr. 31 459.

³⁴ Interview met Machiel Lambooi, Exposé november 1996, blz. 6.

De Commissie Wetsvoorstellen stuurt haar wetscommentaren naar de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer met afschriften aan onder meer de staatssecretaris van Financiën, de wetenschappelijke bureaus van de politieke partijen, universiteiten en de pers.³⁵ Bovendien worden de wetscommentaren gepubliceerd op de website van de NOB. Naar aanleiding van de gepubliceerde commentaren wordt soms overleg gevoerd met leden van de Eerste en Tweede Kamer.³⁶ Ingeval een door de NOB in een wetscommentaar opgeworpen vraag door de staatssecretaris van Financiën in eerste aanleg 'onvoldoende' is beantwoord, kan het overleg met de Kamerleden ertoe leiden dat de kwestie opnieuw in het parlement aan de orde wordt gesteld (Kamerstukken I 2006/07, 30 572, B, blz. 10):

“Van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs kreeg de CDA-fractie over deze zelfde problematiek het volgende commentaar: «In de nota naar aanleiding van het verslag (blz. 98) wordt opgemerkt (...). De Orde begrijpt de achtergrond van deze gedachte, namelijk dat (...). Het is de Orde bekend dat het in de praktijk niet ongebruikelijk is dat groepsleningen op verschillende niveaus van groepsvennootschappen worden gestructureerd, bijvoorbeeld om de door banken gewenste «structural subordination» te creëren. In dergelijke situaties leidt de uitleg van de bezittingentoets naar de mening van de Orde tot «overkill». (...) De Orde vraagt of de minister bereid is toe te zeggen dat in situaties als hierboven omschreven de bezittingentoets aldus zal worden toegepast.» Graag ontvangen de leden van de CDA-fractie de mening van de regering over deze problematiek.”

Doordat de Commissie Wetsvoorstellen niet is gebonden aan een vast 'adviesmoment' in het wetgevingsproces, is het mogelijk een nader of aanvullend wetscommentaar uit te brengen. De Commissie Wetsvoorstellen heeft bij een aantal wetsvoorstellen van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. Zo is er een maand na het wetscommentaar Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen³⁷ een aanvullend wetscommentaar door de Commissie Wetsvoorstellen uitgebracht.³⁸ Als reden werd gegeven dat het eerste wetscommentaar niet is afgerond door de tijdsdruk. Ook met betrekking tot het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek is een aanvullend wetscommentaar uitgebracht.³⁹ De laatste jaren neemt het aantal aanvullende wetscommentaren toe. Dit duidt erop dat de behandeling

³⁵ Website NOB.

³⁶ Dit blijkt uit de hiervoor in hoofdstuk 1 geciteerde tekst van de NOB-website. Zie ook: S.F.M. Niekel in samenwerking met R. van Dieren en M. Jakobsen onder verantwoordelijkheid van de Commissie Wetsvoorstellen, Kwaliteit van het Fiscale Wetgevingsproces, rapport NOB, 11 november 2002.

³⁷ NOB-Commentaar 10 juni 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), wetsvoorstel. 31459.

³⁸ Aanvullend NOB-commentaar van 10 juni 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), wetsvoorstel 31459.

³⁹ NOB-commentaar van 10 april 2008 op het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek' (wetsvoorstel 31065, herziening van het personenvennootschapsrecht) en Aanvullend NOB-commentaar van 31 juli 2007 op het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek' (wetsvoorstel 31 065, herziening van het personenvennootschapsrecht).

van een wetsvoorstel door de Commissie Wetsvoorstellen van het begin tot het einde actief wordt gevolgd.

De Commissie Wetsvoorstellen becommentarieert niet alleen wetsvoorstellen, maar reageert tevens op verzoeken – die afkomstig kunnen zijn van het ministerie van Financiën of van de Vaste Commissie van Financiën – om commentaar te geven op notities of thema's. In dat kader heeft de Commissie Wetsvoorstellen bijvoorbeeld in februari 2008 gereageerd op het verzoek van de Vaste Commissie voor Financiën om commentaar te geven op het Nederlandse vestigingsklimaat. Verder is er eind juni 2008 een reactie geschreven op de contourennota met betrekking tot de schenk- en erfbelasting.⁴⁰ Voorts is in juli 2009 een reactie geschreven op het zogenoemde consultatiedocument inzake de verdeling van de vennootschapsbelastingdruk en de renteproblematiek.⁴¹

In juni 2008 is de Commissie Wetsvoorstellen twee keer uitgenodigd door de Vaste Commissie voor Financiën om deel te nemen aan een rondetafelgesprek over twee wetsvoorstellen. Ter voorbereiding op deze gesprekken heeft de Commissie Wetsvoorstellen twee 'position papers' geschreven.⁴²

⁴⁰ Reactie van 30 juni 2008 van de NOB op de contouren van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting.

⁴¹ Zie brief van de staatssecretaris van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nr. DB/2009/227U.

⁴² Position paper van 25 juni 2008 van de NOB met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat en Position paper van 24 juni 2008 van de NOB in voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen.

Hieronder volgt een overzicht met het aantal publicaties van de Commissie Wetsvoorstellen van het jaar 2001 tot en met het jaar 2008.

Tabel 1 Aantal publicaties van de Commissie Wetsvoorstellen 2001-2008.

Jaar	Commentaar op een wetsvoorstel	Overige (openbare) publicaties
2001	10	1 reactie ⁴³ , 1 brief ⁴⁴
2002	11	1 notulen van een bespreking ⁴⁵ , 1 brief ⁴⁶ , 1 rapport ⁴⁷
2003	9	2 reacties ⁴⁸
2004	6	
2005	5	2 reacties ⁴⁹
2006	11	1 lijst met knelpunten ⁵⁰ , 1 brief ⁵¹
2007	10	
2008	10	2 reacties ⁵² en 2 position papers ⁵³

De Commissie Wetsvoorstellen beoordeelt het wetsvoorstel aan de hand van een beoordelingskader.⁵⁴ Bij die beoordeling legt zij tekortkomingen in het wetsvoorstel bloot. Die tekortkomingen worden in het wetscommentaar aan de orde gesteld. Vaak worden de geconstateerde tekortkomingen ingeleid en aangekleed, soms door een voorbeeld te gebruiken.⁵⁵

⁴³ Reactie van 26 juni 2001 van de NOB op het rapport van de Commissie Van Rooij.

⁴⁴ Brief van 20 maart 2001 van de NOB aan de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal betreffende het onderwerp "inventarisatie van de knelpunten in de belastingheffing door de invoering van de belastingherziening 2001".

⁴⁵ Notulen van 22 maart 2002 bespreking over de vergelijkbaarheidsanalyse in het kader van het Verrekenprijsbesluit 24 september 2001 tussen het ministerie van Financiën en de NOB.

⁴⁶ Brief van 9 april 2002 aan het ministerie van Financiën van de NOB over de verdragsonderhandelingen met de Verenigde Staten.

⁴⁷ S.F.M. Niekel in samenwerking met R. van Dieren en M. Jakobsen onder verantwoordelijkheid van de Commissie Wetsvoorstellen, Kwaliteit van het Fiscale Wetgevingsproces, rapport NOB, 11 november 2002.

⁴⁸ Reactie van 9 september 2003 op brief staatssecretaris over Kennisgroepen d.d. 3 september 2003 en reactie NOB van 21 augustus 2003 op het commentaar van staatssecretaris van Financiën op het NOB-rapport 'Kwaliteit van het Fiscale Wetgevingsproces'.

⁴⁹ NOB-commentaar van 1 september 2005 op Belastingplan 2006 en Wet Vpb-pakket 2006 en NOB-commentaar van 19 mei 2005 op de nota 'Werken aan winst'.

⁵⁰ Op 19 oktober heeft de Commissie Wetsvoorstellen een aantal punten aangereikt voor de behandeling van het wetsvoorstel 'Werken aan winst' in de Eerste Kamer.

⁵¹ Op 8 februari 2006 heeft de Commissie Wetsvoorstellen een brief verzonden aan de vaste Commissie van Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal over een knelpunt in de toepassing van de Wet VPL met een suggestie tot aanpassing van die regeling.

⁵² Reactie van 30 juni 2008 van de NOB op de contouren van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting en Reactie op verzoek van 5 februari 2008 van de NOB om schriftelijk commentaar te leveren op twee brieven van de staatssecretaris van Financiën inzake het vestigingsklimaat.

⁵³ Position paper van 25 juni 2008 van de NOB met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat en Position paper van 24 juni 2008 van de NOB in voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen.

⁵⁴ Dit blijkt uit de tekst op de website van de NOB. Zie uitvoeriger hoofdstuk 3, paragraaf 3.3.

⁵⁵ NOB-commentaar van 7 mei 2009 op het wetsvoorstel (nr. 31 907) 'Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket)'.

“(…) Een ander voorbeeld betreft een in Nederland gevestigde softwareleverancier die een contract sluit met het hoofdkantoor van een grote Duitse autofabrikant. Deze autofabrikant krijgt het recht om de software ook in andere vestigingen in andere EU landen te gebruiken. De softwareleverancier factureert aan de hoofdvestiging in Duitsland. De Duitse ondernemer zal zelf via een interne kostendistributie de kosten over de vestigingen verdelen. Kan er van worden uitgegaan dat de leverancier ter zake gewoon aan het hoofdhuis kan factureren en niet zijn factuur kunstmatig moet splitsen, omdat de software ook in andere EU landen gebruikt zal worden? Het zal de softwareleverancier niet bekend zijn in welke mate er kostenverdeling plaatsvindt en ook zal het exacte gebruik voor de softwareleverancier niet bekend zijn.”

De Commissie Wetsvoorstellen richt zich niet alleen op het wetsvoorstel zelf, maar ook op argumenten die door de staatssecretaris van Financiën worden gebruikt in de memorie van toelichting.⁵⁶

“De Orde meent dan ook dat het "opgaan in"-concept zoals zich dat de afgelopen decennia heeft ontwikkeld en inmiddels tamelijk goed is uitgekristalliseerd, verkozen zou moeten worden, boven het concept van "volledige consolidatie". De argumenten die in de Memorie van Toelichting worden gebezigd om (toch) voor volledige consolidatie te kiezen, acht de Orde niet altijd even overtuigend.”

Doorgaans wordt in verband met de geconstateerde tekortkoming een vraag gesteld (zoals in het hiervóór opgenomen citaat met betrekking tot de in Nederland gevestigde softwareleverancier) of wordt een suggestie tot wijziging van het wetsvoorstel gedaan.⁵⁷

“De Orde vraagt verder aandacht voor de wetsystematiek. In het voorgestelde artikel 3.126a, lid 5, Wet IB 2001 is thans de afkoop van kleine lijfrentespaarrekeningen en kleine lijfrentebeleggingsrechten geregeld. Voor reguliere lijfrenten is de afkoop geregeld bij de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen (in het voorgestelde artikel 3.133, lid 2, onderdeel d, Wet IB 2001). De Orde pleit er voor om de afkoopproblematiek in artikel 3.133 Wet IB 2001 te regelen of, second best, in de artikelen 3.125 en 3.126a Wet IB 2001.”

Zie bijvoorbeeld ook de volgende suggestie, waarbij de Commissie Wetsvoorstellen rekening houdt met het budgettaire effect van de door haar voorgestelde wijziging.⁵⁸

⁵⁶ NOB-commentaar van 23 maart 2000 op wetsvoorstel Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (wetsvoorstel 26 854).

⁵⁷ NOB-commentaar van 2 oktober 2008 op de wetsvoorstellen (nr. 31 704) 'Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2009)' en (nr. 31 705) 'Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2009)'.

⁵⁸ Reactie van 30 juni 2008 van de NOB op de contouren van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting.

“De eenvoud is derhalve gediend bij de beperking van het heffingsobject. De andere invulling van het begrip situsgoed zal vermoedelijk dus niet tot een derving van belastinginkomsten leiden, maar maakt de wetgeving wel aanzienlijk eenvoudiger.”

Er worden niet alleen ‘inhoudelijke’ kritiekpunten naar voren gebracht. De Commissie Wetsvoorstellen wijst een enkele keer op kwesties van tekstuele aard:⁵⁹

“In art. 10, derde lid, eerste volzin Wet DB 1965 wordt het woord 'rechtspersoon' vervangen door 'lichaam', terwijl in de tweede volzin het woord 'rechtspersonen' niet wordt vervangen door 'lichamen'. Dit lijkt niet de bedoeling te zijn.

(...)

In art. 10, eerste lid, Wet DB 1965 wordt het begrip 'rechtspersoon' niet vervangen door 'lichaam'.”

Zie ook de niet-inhoudelijke opmerking waarin het hernummeren van een aantal wetsartikelen wordt ontraden:⁶⁰

“Onder dit nummer, maar ook op een aantal andere plaatsen, wordt voorgesteld een aantal artikelen te hernummeren. De Orde geeft de Staatssecretaris ernstig in overweging om van hernummering af te zien. Bepaalde fiscale begrippen zijn immers afgeleid van het (huidige) artikelnummer (bijvoorbeeld een 'artikel 31-transactie'). Een dergelijke wijziging zou ook met zich meebrengen dat grote delen van alle vakliteratuur op het gebied van de omzetbelasting alleen al door dat gegeven moeilijker leesbaar worden en wellicht herschreven en opnieuw uitgegeven moeten worden. Dit klemt te meer omdat deze artikelen inhoudelijk niet worden gewijzigd.”

De meeste opmerkingen in een wetscommentaar zijn naar onze indruk terug te voeren op in het wetsvoorstel geconstateerde tekortkomingen die aan de hand van het beoordelingskader zijn blootgelegd. Daarnaast maakt de Commissie Wetsvoorstellen opmerkingen die niet direct zijn terug te voeren op een element uit het beoordelingskader. Zie bijvoorbeeld een opmerking uit het wetscommentaar met betrekking tot – kort gezegd – de wijzigingen in de Successiewet 1956:⁶¹

“De Orde heeft grote bezwaren tegen het feit dat de maatregelen in dit wetsvoorstel deels worden gefinancierd met maatregelen die deel gaan uitmaken van het nog in te dienen Belastingplan 2010. Het parlement

⁵⁹ NOB-commentaar van 17 april 2008 op het wetsvoorstel (nr. 31404) Wijziging van een aantal belastingwetten en een aantal andere wetten.

⁶⁰ NOB-commentaar van 25 mei 2009 op de vijfde Nota van Wijziging bij het wetsvoorstel Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, kamerstuk 31 301.

⁶¹ NOB-commentaar van 4 juni 2009 op het wetsvoorstel (nr. 31 930) 'Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956)'.

wordt hierdoor bij de behandeling van het Belastingplan 2010 voor een voldongen feit geplaatst.”

In deze sfeer liggen ook opmerkingen van meer procedurele aard:⁶²

“De Orde wijst er op dat het behandelingsschema van dit wetsvoorstel zoals vastgelegd tijdens de procedurevergadering van 22 april 2009 (behandeling op 8, 9 of 10 september en stemmen op 15 september) erg krap is en nauwelijks ruimte biedt voor een volwaardig parlementair debat en nadere toelichting op het wetsvoorstel.”

Zie tevens de opmerking van de Commissie Wetsvoorstellen met betrekking tot het meenemen van een wetswijziging in een lopend wetsvoorstel:⁶³

“De Orde acht het aanbevelenswaardig deze verhoging mee te nemen in de door de staatssecretaris in het Nader Rapport aangekondigde fundamentele herziening van het fiscale boeterecht. Hierbij onderschrijft de Orde tevens het commentaar van de Raad van State dat een wetswijziging als de onderhavige niet dient 'mee te liften' als een onderdeel van de vijfde nota van wijziging bij het voorstel tot wijziging van de Invorderingswet 1990 en andere fiscale wetten.”

Een wetscommentaar bevat overigens niet alleen maar opmerkingen over in het wetsvoorstel geconstateerde tekortkomingen; af en toe geeft de Commissie Wetsvoorstellen ook ‘positieve’ geluiden af.⁶⁴

“De Orde prijst de aandacht voor het verbeteren van het fiscale vestigingsplaats en de ambitie om een "koppositie" in te blijven nemen in het Europese fiscale speelveld. De staatssecretaris heeft daarbij moedige en grensverleggende keuzes gemaakt. De Orde is daarbij verheugd dat er - in tegenstelling tot eerdere berichten - ook budgettaire ruimte is vrijgemaakt om een aantal van de voorstellen (al dan niet gedeeltelijk) te financieren.”

Soms bevat een wetscommentaar informatie van feitelijke aard:⁶⁵

“In dit verband wijst de Orde er op dat het ontduiken van box 3 inkomen zich in vele vormen kan voordoen. Het wetsvoorstel bestrijkt niet alleen de zwartsparder die rechttoe rechtaan zijn geld op een

⁶² NOB-commentaar van 4 juni 2009 op het wetsvoorstel (nr. 31 930) 'Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956)'.

⁶³ NOB-commentaar van 25 mei 2009 op de vijfde Nota van Wijziging bij het wetsvoorstel Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, kamerstuk 31 301.

⁶⁴ NOB-commentaar van 25 mei 2009 op wetsvoorstel Werken aan Winst - Vpb 2007 (kamerstuknummer 30572).

⁶⁵ NOB-commentaar op de vijfde Nota van Wijziging bij het wetsvoorstel Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, kamerstuk 31 301.

buitenlandse bankrekening zet, maar ook degenen die bijvoorbeeld (incourante) bezittingen te laag waarderen.”

Zie ook de opmerking van feitelijke aard waarbij cijfers uit de memorie van toelichting in twijfel worden getrokken.⁶⁶

“De indieners van het wetsvoorstel geven aan dat de onderhavige voorstellen naar hun mening een zeer beperkte werking hebben. Volgens de Memorie van Toelichting wordt een groep van slechts 1.000 tot 2.000 personen door dit voorstel getroffen. (...) Het is de Orde onduidelijk waarop de genoemde getallen zijn gebaseerd. De Orde is op basis van eigen ervaringen van oordeel dat de personele reikwijdte van het voorstel vele malen groter is dan het in de Memorie van toelichting vermelde aantal personen en verneemt dan ook graag hoe de indieners tot hun cijfermatige bevindingen zijn gekomen.”

De Commissie Wetsvoorstellen beperkt zich niet tot de fiscale dimensie van een wetsvoorstel. Soms wijst zij op niet-fiscale effecten van een voorgestelde regeling.⁶⁷

“De mobiliteit van de arbeidsmarkt wordt naar de mening van de Orde ernstig beperkt.”

Een wetscommentaar wordt ook aangegrepen om alvast te vragen naar uitvoeringsaspecten van een voorgestelde regeling.⁶⁸

“(...) De Orde zou graag vernemen hoe de belastingdienst met deze bepaling zal omgaan.”

Zie in dit kader ook de vraag naar het verschijnen van eventuele lagere regelgeving.⁶⁹

“En zo zijn er nog een aantal voorbeelden te geven zijn waarbij de praktische uitwerking van de wettelijke bepalingen tot interpretatiemoeilijkheden kan leiden. De Orde vraagt zich af of met betrekking tot deze materie verduidelijking in de vorm van beleidsbesluiten of (andere) secundaire regelgeving te verwachten is.”

⁶⁶ NOB-commentaar van 22 mei 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), nr. 31459.

⁶⁷ NOB-commentaar van 22 mei 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), nr. 31459.

⁶⁸ NOB-commentaar van 7 mei 2009 op het wetsvoorstel (nr. 31 907) 'Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTWpakket)'.

⁶⁹ NOB-commentaar van 7 mei 2009 op het wetsvoorstel (nr. 31 907) 'Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTWpakket)'.

Ten slotte wijzen wij erop dat een wetscommentaar ook wel eens opmerkingen van budgettaire aard bevat.⁷⁰

“Bij het wetsvoorstel Werken aan Winst is aangegeven dat de optionele rentebox € 475 min per jaar kost. Voor het niet doorgaan van de rentebox in 2008 wordt compensatie geboden door verlaging van het vennootschapsbelastingtarief, waarbij wordt uitgegaan van een opbrengst van € 360 min vanwege het niet doorgaan van de rentebox. Er is derhalve een verschil van € 115 min dat zich niet alleen laat verklaren door het tariefverschil. De Orde vraagt zich dus, evenals de Raad van State, af hoe dit verschil is ontstaan en of er derhalve niet nog meer compensatie voor het bedrijfsleven mogelijk is. Verder verneemt de Orde graag op grond van welke overwegingen de vrijkomende middelen, die bestemd waren voor het internationale bedrijfsleven, nu ten goede komen aan het nationale bedrijfsleven. Tot slot roept de Orde in herinnering dat ook voor het jaar 2007 eenzelfde bedrag van € 475 min was ingeboekt voor de rentebox. De Orde vraagt of dit bedrag ook nog ten gunste van het bedrijfsleven zal worden (her)ingezet.”

2.2.4 Kanttekeningen bij wetgevingsadvisering door de NOB

De omstandigheid dat de NOB een beroepsorganisatie van belastingadviseurs is, kan vragen oproepen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de Commissie Wetsvoorstellen en de waarde van de door haar uitgebrachte wetscommentaren. In de jaren '80 van de vorige eeuw – toen het thema ‘wetgevingsadvisering’ volop in discussie was binnen de NOB – is dit probleem onderkend. Zo heeft Nobel erop gewezen dat er misverstanden kunnen ontstaan daar waar belastingadviseurs actief deelnemen aan het wetgevingsproces.⁷¹

“(…) Het is en blijft immers een onafscheidelijk onderdeel van de beroepsuitoefening van de belastingadviseur cliënten te wijzen op de fiscaal voordeligste wegen. Het via actieve deelneming aan het wetgevingsproces meehelpen aan het afdichten en vermijden van gaten lijkt hier regelrecht mee in tegenspraak.”

Naar onze mening moet worden vooropgesteld dat de NOB een beroepsorganisatie van belastingadviseurs is, die de belangen van haar leden behartigt. Deze NOB-leden dienen voor alles het belang van hun cliënten, voor wie ze – altijd binnen de wettelijke grenzen – een fiscaal zo gunstig mogelijk resultaat proberen te bereiken, aldus de website van de NOB. Laatstgenoemde belangenbehartiging klinkt ook door in de

⁷⁰ NOB-commentaar van 2 oktober 2008 op de wetsvoorstellen (nr. 31 704) 'Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2009)' en (nr. 31 705) 'Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2009)'.

⁷¹ N. Nobel, Belastingadviseur en wetgever: Hoe eerbiedwaardig is de wet?, De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Pre-adviezen nr. 2, Kluwer Deventer 1983, blz. 37.

wetscommentaren, zo blijkt uit een interview in 1996 met de toenmalige voorzitter van de Commissie Wetsvoorstellen Lambooij.⁷²

“Hij benadrukt dat de commentaren niet op één bepaalde groep zijn gericht. ‘De NOB-adviseurs behartigen de belangen van zeer uiteenlopende cliënten. Daarom bevatten de commentaren altijd een soort Grote Gemene Deler van alle belangen.”⁷³

Ook Prast wijst erop dat belastingadviseurs primair individuele belangen behartigen.⁷⁴ Naar zijn mening zijn belastingadviseurs per definitie belanghebbenden bij fiscale wetgeving omdat zij een ‘partijbelang’ behartigen.⁷⁵ Het ‘partijbelang’ kan ons inziens uit twee elementen bestaan. Ten eerste is er het belang van de belastingadviseurs zelf. Betoogd zou kunnen worden dat belastingadviseurs belang hebben bij gecompliceerde, arbeidsintensieve belastingwetgeving; deze vorm van belastingwetgeving levert belastingadviseurs werk en dus geld op. Ten tweede is er het belang van de cliënten van de belastingadviseurs. Het zou in het belang van deze cliënten kunnen zijn om in het kader van wetgevingsadvisering bepaalde ‘lekken’ in de wet niet aan te stippen; als het wetsvoorstel tot wet is verheven, kan gebruik worden gemaakt van die lekken. Beide ‘vooroordelen’ zullen wij hierna bespreken.

Op het punt van het belang van belastingadviseurs bij gecompliceerde wetgeving kan in de eerste plaats worden gewezen op het betoog van Nobel (zie paragraaf 2.2.2). Hij stelt dat de overgrote meerderheid van belastingadviseurs en hun cliënten het grootste belang hebben bij een ordelijke, overzichtelijke en vooral rechtszekerheid biedende belastingwetgeving, waarbij iedereen weet waar hij zich aan te houden heeft en waarbij risico’s zoveel mogelijk worden vermeden.⁷⁶ Het belang van de belastingadviseur en zijn cliënten kan derhalve in zekere mate parallel lopen aan het belang van de samenleving bij goede fiscale wetgeving. In de tweede plaats – en wij lopen daarbij vooruit op hoofdstuk 5 – kan worden gewezen op het feit dat in de wetscommentaren juist de nadruk wordt gelegd op opmerkingen die erop zijn gericht rechtszekerheid te verkrijgen op punten die onduidelijk zijn in het wetsvoorstel. Dit ondersteunt naar onze mening het betoog van Nobel. Niettemin benadrukken wij dat niet moet worden uitgesloten dat de behartiging van het belang van de belastingadviseurs invloed heeft op de wetscommentaren en dat met het oog op die belangenbehartiging bepaalde opmerkingen wel of niet worden opgenomen in die wetscommentaren. Wij kunnen op dit punt echter geen wetenschappelijk verantwoorde uitspraken doen.

⁷² Interview met Machiel Lambooij, Exposé november 1996, blz. 6.

⁷³ Later in het interview (blz. 7) betoogt Lambooij: “Ik noemde al het feit dat we ons niet op speciale cliëntengroepen richten; we verdedigen dus niet specifiek de belangen van ondernemers of van wie dan ook.”

⁷⁴ H. Prast, a.w. blz. 31.

⁷⁵ H. Prast, a.w. blz. 57.

⁷⁶ Zie paragraaf 2.2.2 hiervóór.

Met betrekking tot het (mogelijke) vooroordeel op het punt van (het belang hebben bij het) niet-melden van 'lekken' in de voorgestelde regeling merken wij op dat het lastig is om de gegrondheid van dit verwijt te onderzoeken. Als in de praktijk gebruik wordt gemaakt van een lek in een wettelijke regeling, betekent dat immers niet automatisch dat dit lek al door de Commissie Wetsvoorstellen was opgemerkt maar dat men dit 'onder de pet' heeft willen houden. De opmerkingen van Lambooy wijzen echter in de richting van het niet-melden van 'lekken':⁷⁷

“Wij kijken wel op een bepaalde manier naar de voorstellen: vanuit ons van belastingadviseur. Het is dus niet onze taak om voor de Belastingdienst bepaalde zaken uit te zoeken of om op gaten te wijzen. Dat is onderdeel van het spel.”

Er klinken uit NOB-kring ook andere geluiden, waarbij juist de 'objectiviteit' van de wetscommentaren wordt benadrukt: soms door een oud-voorzitter⁷⁸, soms in de wetscommentaren zelf⁷⁹. Naar onze mening doet dit wat verkrampd aan. Uiteindelijk gaat het in deze discussie immers niet om de vraag of de wetscommentaren 'objectief' zijn of niet; het gaat om de 'schijn van partijdigheid' van de Commissie Wetsvoorstellen als onderdeel van de NOB. Die schijn kan ons inziens nooit worden weggenomen, omdat de NOB nu eenmaal een belangenorganisatie is. De vraag is overigens of dit de wetscommentaren (aanzienlijk) minder waardevol maakt. Wij zijn geneigd die vraag ontkennend te beantwoorden. De 'gebruikers' van de wetscommentaren – onder meer de Kamerleden en de staatssecretaris van Financiën – moeten zich realiseren dat de wetscommentaren niet afkomstig zijn van een onafhankelijke organisatie die door de Tweede Kamer of door het Ministerie van Financiën is 'ingehuurd' om onpartijdige wetgevingsadviezen te geven. Als waar zou zijn dat niet altijd wordt gewezen op een eventueel 'lek' in de voorgestelde regeling kan hoogstens worden gezegd dat de wetscommentaren niet volledig zijn. Als men vanuit NOB-kring toch op enigerlei wijze de 'objectiviteit' van de wetscommentaren wil benadrukken, kan dat naar onze mening het beste gebeuren door te werken aan een goed uitgewerkt beoordelingskader, waardoor voor de buitenwereld duidelijk wordt op welke punten de Commissie Wetsvoorstellen een wetsvoorstel beoordeelt (zie paragraaf 3.5). Volledige transparantie maakt de Commissie Wetsvoorstellen minder kwetsbaar voor dit soort kritiek.

⁷⁷ Interview met Machiel Lambooy, Exposé november 1996, blz. 6. Wij realiseren ons dat dit een betrekkelijk oud citaat is.

⁷⁸ Ton Daniëls, voormalig voorzitter van Commissie Wetsvoorstellen, is van mening dat de wetscommentaren objectief zijn: “Kamerleden suggereren wel eens dat het NOB-advies subjectief is. Ik vind dat het wel degelijk objectief is. Je haalt als NOB namelijk niet de commerciële mensen bij elkaar om commentaar te schrijven, maar de techneuten. Die kijken puur naar de wetstechniek zonder specifieke belangen voor ogen, zij zijn geïnteresseerd in hoe die voorgestelde regeltjes in elkaar grijpen.” (zie A.L.J. Grotenhuis, Fiscalist achter de schermen vandaan, Kluwer Deventer 2008, blz. 47). Wij vinden dit argument niet echt overtuigend.

⁷⁹ Benadrukt wordt dat met zowel de belangen van de belastingplichtige als met de belangen van de belastingdienst rekening wordt gehouden. Zie bijvoorbeeld het aanvullend NOB-commentaar van 10 juni 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten en het NOB-commentaar van 10 april 2008 op het wetsvoorstel 'Uitvoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek'.

2.3 Wetgevingsadvisering door de Raad van State

2.3.1 De Raad van State

Sinds 1814 is de taak van de Raad van State als wetgevingsadviseur vastgelegd in de Grondwet.⁸⁰ Art. 73 Grondwet bepaalt dat de Raad van State wordt gehoord over voorstellen van een wet en ontwerpen van algemene maatregelen van bestuur, alsmede over voorstellen tot goedkeuring van verdragen door de Staten-Generaal. Tjeenk Willink, de vicevoorzitter van de Raad van State, omschrijft de adviestaak van de Raad van State als volgt.⁸¹

“Zijn taak is het om degenen die over wetgeving beslissen, te herinneren aan de kwaliteitseisen die aan wetgeving in een democratische rechtsstaat gesteld moeten worden en hen uit te nodigen daarmee serieuze rekening te houden bij de besluitvorming. (...) De Raad is een onderdeel van het systeem van *checks and balances* dat in onze Grondwet is voorzien, zoals ook de Algemene Rekenkamer en de Nationale ombudsman dat zijn. Hun boodschap is niet altijd welkom, maar moet wel serieus worden genomen. Om die boodschap met gezag naar voren te kunnen brengen in een politiek krachtenveld moet de Raad divers zijn samengesteld ook naar politieke en maatschappelijke achtergrond. Alleen in een zodanige samenstelling kan hij immers tot een geobjectiverde behandeling van voorstellen komen.”

Naast zijn adviestaak heeft de Raad van State een aantal andere taken. Zo is hij onder meer de hoogste algemene bestuursrechter van Nederland⁸² en heeft hij als taak onder bepaalde omstandigheden het Koninklijke gezag waar te nemen.⁸³

De Raad van State is samengesteld uit een voorzitter – de Koning – en vicepresident en ten hoogste 28 staatsraden.⁸⁴ De staatsraden worden door de regering voor het leven benoemd. Bij het benoemen van een staatsraad wordt gekeken naar de bekwaamheid en ervaring op het terrein van wetgeving, bestuur en rechtspraak. De leden vertegenwoordigen verschillende politieke en maatschappelijke stromingen. Uit het jaarverslag 2008 blijkt dat per 31 december 2008 de samenstelling van de Volle Raad bestaat uit 21 staatsraden. Nagenoeg alle leden hebben een universitaire rechtenstudie gevolgd. Er is op dit moment één staatsraad met een duidelijk fiscale achtergrond.⁸⁵ De Volle Raad wordt ondersteund door een aantal wetgevingsjuristen.

⁸⁰ Zie voor een uitgebreidere beschrijving van de geschiedenis van wetgevingsadvisering door de Raad van State: T.J. Hoekstra, De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving, Weekblad Fiscaal Recht 2006/462, paragraaf 2.1.

⁸¹ H.D. Tjeenk Willink, De beleidsanalytische toetsing door de Raad van State, RegelmAat 2005/2, blz. 57.

⁸² Art. 26 Wet op de Raad van State.

⁸³ Art. 38 Grondwet.

⁸⁴ Dit is vastgelegd in art. 1 Wet op de Raad van State.

⁸⁵ Het gaat hier om Staatsraad J.C.K.W. Bartel. Op de website van de Raad van State, www.raadvanstate.nl, staat een actueel overzicht van alle staatsraden, hun opleiding,

2.3.2 Wetgevingsadvisering

Voordat een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer wordt ingediend, dient de Raad van State te worden gehoord.⁸⁶ Daarnaast heeft de Raad van State de mogelijkheid om onverplichte en ongevraagde adviezen te geven over algemene staatsrechtelijke en staatkundige beginselen en vraagstukken.⁸⁷ Tot op heden is dit nauwelijks voorgekomen.⁸⁸

De Raad van State omschrijft het doel van zijn wetgevingsadviezen als volgt:⁸⁹

“Zijn adviezen moeten doeltreffend bijdragen aan het wetgevingsproces, de politieke en publieke discussie. De Raad dient er op toe te zien dat de besluitvorming in de ministerraad en de Kamers der Staten-Generaal, kan stoelen op een voorstelling van zaken die problemen, risico's, mogelijkheden en onzekerheden op alle relevante punten zo zakelijk en open mogelijk blootlegt.”

Tjeenk Willink ziet een drietal functies voor het advies van de Raad van State.⁹⁰ De primaire functie is en blijft volgens Tjeenk Willink de advisering aan de Kroon met het oog op de indiening bij de Kamer van een voorstel van wet dat aan de eisen van wetgevingskwaliteit voldoet. De tweede functie is die van het geven van hulp aan de Kamer als medewetgever, om het voorstel van de regering te kunnen beoordelen. Als derde functie noemt Tjeenk Willink die van voorlichting naar bij de Kamerbehandeling belanghebbende instellingen en het publiek.

Staatsraad Bartel betoogt dat de Raad van State zich bewust is van zijn rol als adviseur. Bartel wijst er in dat kader op dat de Raad zelf geen initiatieven tot de totstandkoming van nieuwe wetgeving neemt:⁹¹

“Voor de Raad gaat het erom dat het door de regering en Staten-Generaal beoogde beleid vanuit het gezichtspunt van deugdelijkheid van wetgeving een zo hoog mogelijke kwaliteit heeft.”

Een wetsvoorstel wordt bij de Raad van State getoetst door een afdeling met acht staatsraden. Het definitieve wetgevingsadvies wordt door de algemene vergadering van de Volle Raad vastgesteld, onder voorzitterschap van de vicepresident. Een wetgevingsadvies eindigt in een dictum. Dit dictum ziet op de vraag of het wetsvoorstel kan worden ingediend bij de Tweede Kamer. Er zijn zes dicta die in praktijk worden gebruikt.⁹² Het meest ‘gunstige’ dictum is:

loopbaan en nevenfuncties. M.J.W.M. Ellis, ook fiscalist, is Staatsraad van het Koninkrijk en vervult een andere rol dan Bartel; wij tellen hem in zoverre niet mee.

⁸⁶ Art. 73, lid 1, Grondwet.

⁸⁷ Art. 16 Wet op de Raad van State.

⁸⁸ Jaarverslag Raad van State 2008 blz. 72.

⁸⁹ Jaarverslag Raad van State 2008, blz. 46.

⁹⁰ A.w. blz. 56.

⁹¹ J.C.K.W. Bartel, *Wetgevingsadvisering*, MBB 2004/217.

⁹² Zie Jaarverslag Raad van State 2002, blz. 35. Zie ook T.J. Hoekstra, *De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2006/467, paragraaf 2.5.

“Het voorstel geeft de Raad van State geen aanleiding tot het maken van inhoudelijke opmerkingen. Het geeft U in overweging het voorstel te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.”

Het betreft hier een instemmend advies. Dit wordt ook wel een ‘adviesconform’ genoemd.⁹³

Een adviesconform bevat geen inhoudelijke opmerkingen. Ingeval de Volle Raad instemt met het adviesconform, wordt het advies niet gepubliceerd, maar wordt er bij het wetsvoorstel mededeling gedaan van het feit dat de Raad van State geen inhoudelijke opmerkingen heeft gemaakt.⁹⁴

Het minst ‘gunstige’ dictum luidt:

“De Raad van State heeft mitsdien bezwaar tegen het voorstel van wet en geeft U in overweging dit niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.”

Bij een negatief advies wordt een rapporteur aangewezen die het conceptadvies voorbereidt. Nadat het conceptadvies in een afdelingsvergadering is besproken, wordt het conceptadvies aangeboden aan de Volle Raad.⁹⁵ Bij het minst gunstige dictum adviseert de Volle Raad het voorstel niet in te dienen; de Raad heeft in dit geval zodanige bezwaren die met aanpassingen niet zijn te ondervangen. Het wetsvoorstel moet opnieuw in de ministerraad worden behandeld.⁹⁶

2.4 Analyse

In dit rapport richten wij ons op de ‘toegevoegde waarde’ van de door de Commissie Wetsvoorstellen uitgebrachte wetscommentaren ten opzichte van de wetgevingsadviezen die de Raad van State geeft. In het inleidende hoofdstuk hebben wij betoogd dat het wringt om wetgevingsadvisering door een beroepsvereniging als de NOB te vergelijken met wetgevingsadvisering door de Raad van State. Dit tweede hoofdstuk bevestigt dat de NOB en de Raad van State twee geheel verschillende instellingen met een verschillende achtergrond, een verschillende taak en een verschillende samenstelling zijn. Zij lijken slechts één ding gemeen te hebben: ze houden zich allebei (mede) bezig met het becommentariëren van voorgestelde fiscale wetgeving.

De Raad van State is een onafhankelijke instelling met als belangrijkste taken wetgevingsadvisering en rechtspraak op het terrein van het bestuursrecht. De NOB is daarentegen een beroepsorganisatie van belastingadviseurs, die de belangen van haar leden behartigt. Deze NOB-leden dienen voor alles het belang van hun cliënten, voor wie ze – altijd binnen de wettelijke grenzen – een fiscaal zo gunstig mogelijk resultaat proberen te bereiken, aldus de website van de NOB. De NOB houdt zich al zo’n 25 jaar, op vrijwillige basis,

⁹³ Rapport Raad van State: Wetgevingsadviseur en bestuursrechter, januari 2006.

⁹⁴ De werkwijze van de Raad van State staat beschreven op de website van de Raad van State.

⁹⁵ J.C.K.W. Bartel, Wetgevingsadvisering, MBB 2004/217.

⁹⁶ Rapport Raad van State: Wetgevingsadviseur en bestuursrechter, januari 2006.

bezig met wetgevingsadvisering in de vorm van het uitbrengen van wetscommentaren.

Ook de samenstelling van de Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen is sterk verschillend. De Raad van State heeft slechts één staatsraad die gespecialiseerd is op het terrein van het belastingrecht; de overige staatsraden hebben andere specialisaties of zijn generalist. De Commissie Wetsvoorstellen bestaat daarentegen uit vijftien belastingadviseurs van verschillende belastingadviesorganisaties. Deze belastingadviseurs komen – al dan niet in de betrekkingen met hun cliënten – dagelijks in aanraking met fiscale wetgeving en de uitvoering daarvan. Bovendien worden deze belastingadviseurs ‘gevoed’ door kennis en ervaringen van collega’s uit de zes vaksecties en uit hun belastingadviesorganisaties.

Ten slotte is er een belangrijk verschil tussen de wetgevingsadvisering door de Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen op het punt van het tijdstip van advisering. De Commissie Wetsvoorstellen adviseert pas nadat het wetsvoorstel en het advies van de Raad van State openbaar zijn gemaakt. Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting zijn op dat moment al aangepast of aangevuld naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad van State (niet alle opmerkingen leiden overigens tot aanpassing of aanvulling). De Commissie Wetsvoorstellen kan derhalve gebruik maken van het wetgevingsadvies van de Raad van State, bijvoorbeeld door kritiekpunten van de Raad van State te onderschrijven. Bovendien heeft zij de mogelijkheid – doordat zij niet is gebonden aan een vast ‘adviesmoment’ – op een later tijdstip een aanvullend wetscommentaar of een nader wetscommentaar uit te brengen. Ten slotte blijkt dat de Commissie Wetsvoorstellen naar aanleiding van de gepubliceerde commentaren soms overleg voert met leden van de Eerste en Tweede Kamer. Dit overleg kan bijvoorbeeld ertoe leiden dat een kwestie opnieuw in het parlement aan de orde wordt gesteld indien de staatssecretaris van Financiën een door de NOB opgeworpen vraag ‘onvoldoende’ beantwoordt. De wetgevingsadvisering door de Raad van State kent deze mogelijkheid niet.⁹⁷

De omstandigheid dat de NOB een beroepsorganisatie van belastingadviseurs is, kan vragen oproepen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de Commissie Wetsvoorstellen en de waarde van de door haar uitgebrachte wetscommentaren. Wij hebben in paragraaf 2.2.4 aandacht besteed aan deze problematiek. Naar onze mening moet worden vooropgesteld dat de ‘gebruikers’ van de wetscommentaren – onder meer de Kamerleden en de staatssecretaris van Financiën – zich moeten realiseren dat de wetscommentaren niet afkomstig zijn van een onafhankelijke organisatie die door de Tweede Kamer of door het Ministerie van Financiën is ‘ingehuurd’ om onpartijdige wetgevingsadviezen te geven. Wij kunnen niet op wetenschappelijke wijze uitsluitel geven met betrekking tot de vraag of het belang dat NOB-belastingadviseurs mogelijk hebben bij gecompliceerde,

⁹⁷ De Raad van State is bevoegd om een ongevraagd advies uit te brengen, zie art. 16 Wet RvS. In de praktijk wordt van deze bevoegdheid nauwelijks gebruik gemaakt. Na 2005 zijn er geen ongevraagde adviezen meer uitgebracht.

arbeidsintensieve belastingwetgeving doorklinkt in de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. Dit geldt evenzeer met betrekking tot het (eventuele) verwijt dat de Commissie Wetsvoorstellen 'lekken' in een wetsvoorstel niet blootlegt in haar wetscommentaren, zodat nadien van deze 'lekken' kan worden geprofiteerd.

Hypothesen met betrekking tot de wetscommentaren

Hiervoor hebben wij geconstateerd (beknopt weergegeven):

- (a) De Commissie Wetsvoorstellen telt aanzienlijk meer fiscalisten dan de Raad van State; de beschikbare capaciteit bij de Commissie Wetsvoorstellen tot het maken van fiscaaltechnische opmerkingen bij fiscale wetsvoorstellen is derhalve groter dan bij de Raad van State.
- (b) De Commissie Wetsvoorstellen bestaat uit praktijkfiscalisten, die vrijwel dagelijks in aanraking komen met fiscale wetgeving en de uitvoering daarvan.
- (c) De praktijkfiscalisten uit de Commissie Wetsvoorstellen kunnen terugvallen op de kennis en ervaring van een zestal vaksecties en collega's uit hun belastingadviesorganisaties.
- (d) De Commissie Wetsvoorstellen brengt haar wetscommentaar pas uit nadat het wetsvoorstel en het wetgevingsadvies van de Raad van State openbaar zijn gemaakt.
- (e) De Commissie Wetsvoorstellen is niet gebonden aan een vast 'adviesmoment'.

Wat mag – in het licht van deze constatering – verwacht worden van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen ten opzichte van de wetgevingsadviezen van de Raad van State?

- (1) In de wetscommentaren worden meer punten aan de orde gesteld dan in de wetgevingsadviezen.
- (2) In de wetscommentaren wordt de nadruk meer gelegd op punten die van belang zijn voor de uitvoering van de voorgestelde regeling. Gedacht kan worden aan meer opmerkingen over onduidelijke begrippen, meer opmerkingen over de uitvoerbaarheid van de voorstelde regeling.
- (3) De wetscommentaren bevatten meer adviezen voor alternatieve regelingen dan de wetgevingsadviezen.⁹⁸
- (4) In de wetscommentaren worden vrijwel geen slordigheden/verschrijvingen aangekaart; deze slordigheden/verschrijvingen zullen door de Raad van State zijn gesignaleerd en door de indiener van het wetsvoorstel inmiddels zijn hersteld.
- (5) De wetscommentaren zullen, gelet op het 'late tijdstip' waarop zij (kunnen) verschijnen, geen grote veranderingen in het wetsvoorstel teweegbrengen.
- (6) De Commissie Wetsvoorstellen maakt gebruik van de mogelijkheid om – nadat het wetscommentaar is uitgebracht – aanvullend te reageren (door een nader wetscommentaar uit te brengen) of door contact te zoeken met

⁹⁸ Omdat de Commissie Wetsvoorstellen kan terugvallen op veel fiscale kennis en ervaring mag worden verwacht dat die kennis en ervaring in het kader van de wetgevingsadvisering wordt benut om alternatieve regelingen voor te stellen.

Kamerleden indien de staatssecretaris van Financiën een door de Commissie Wetsvoorstellen opgeworpen vraag 'onvoldoende' beantwoordt.

Naar aanleiding van de hoofdstukken 3 en 4 zullen wij deze hypothesen aanvullen. Aan de hand van het praktijkonderzoek in hoofdstuk 5 zullen wij onderzoeken of deze hypothesen juist zijn of niet.

3 Het beoordelingskader dat bij wetgevingsadvisering wordt toegepast

3.1 Inleiding

De Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen beoordelen de kwaliteit van fiscale wetsvoorstellen en leggen de uitkomst van die beoordeling neer in een wetgevingsadvies respectievelijk wetscommentaar. Het ligt voor de hand dat de beoordeling van een (fiscaal) wetsvoorstel plaatsvindt aan de hand van een beoordelingskader, waarin een aantal kwaliteitseigenschappen van goede (belasting)wetgeving is neergelegd. Tjeenk Willink constateert dat het begrip 'kwaliteit' niet eenduidig is:⁹⁹

“Kwaliteit houdt immers een oordeel in over de geschiktheid van iets met het oog op de functie ervan. Wetten hebben verschillende functies, die niet altijd homogeen en onderling verenigbaar zijn. Zo moeten wetten op een doeltreffende en doelmatige wijze bepaalde maatschappelijke problemen oplossen of in ieder geval verminderen. Zij voorzien in de middelen die nodig zijn om het gestelde doel te bereiken, en zij begrenzen de maatregelen die daarvoor nodig zijn. Zij moeten uitvoerders een duidelijke instructie verschaffen en houvast bieden voor de controle op uitvoering en handhaving. Een wet staat verder ook niet op zichzelf, zij maakt deel uit van een specifiek wetgevingscomplex, dat op zijn beurt weer deel uitmaakt van een rechtssysteem. De wet moet bovendien zekerheid geven in een maatschappij die nooit stilstaat. Materiële, maatschappelijke en politieke omstandigheden veranderen. De wetgever moet de burger (rechts)zekerheid verschaffen, maar tegelijkertijd ook veranderingen mogelijk maken. Het mogelijk maken van veranderingen die de democratie eist en daarbij toch de zekerheden bieden die de rechtsstaat eist, moeten samengaan. Hetgeen een kwaliteitsverbetering lijkt in één opzicht, kan daarom een vermindering zijn in een ander opzicht.”

Er bestaat derhalve niet zoiets als een objectieve en tijdloze lijst van kwaliteitseigenschappen waaraan een belastingwet dient te voldoen. Elke bij een belastingwet betrokken partij heeft een eigen visie op de kwaliteit van de wet en hanteert derhalve een eigen beoordelingskader.¹⁰⁰ Dit geldt niet alleen voor de Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen, maar ook voor de wetgever.

⁹⁹ H.D. Tjeenk Willink, De beleidsanalytische toetsing door de Raad van State, RegelMaat 2005/2, blz. 51.

¹⁰⁰ P. Rustenburg en A.O. Lubbers, Het softwarekwaliteitsmodel als inspiratiebron voor het denken over de kwaliteit van fiscale wetgeving?, Weekblad Fiscaal Recht 2008/1211, blz. 1212. Zie ook: B.R. Dorbeck-Jung, Zicht op wetgevingskwaliteit. Welke criteria achten leden van de Tweede Kamer de belangrijkste kwaliteitseisen voor wetgeving?, RegelMaat 2003/4, blz. 131.

Het doel van dit hoofdstuk is te onderzoeken of de Commissie Wetsvoorstellen bij de beoordeling van fiscale wetsvoorstellen een ander beoordelingskader toepast dan de Raad van State. Indien dat het geval is, kan naar onze mening worden gezegd dat de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen 'toegevoegde waarde' hebben omdat zij andere tekortkomingen blootleggen dan de Raad van State.

Hierna zullen wij eerst aandacht besteden aan het beoordelingskader dat de wetgever toepast (paragraaf 3.2). Het is naar onze mening zinvol om dit algemene beoordelingskader te beschrijven omdat zodoende zichtbaar kan worden gemaakt in hoeverre de beoordelingskaders van de Commissie Wetsvoorstellen (paragraaf 3.3) en de Raad van State (paragraaf 3.4) afwijken van de beoordelingscriteria die de wetgever zelf hanteert. Daar waar wij aandacht besteden aan het beoordelingskader van de Commissie Wetsvoorstellen en de Raad van State zullen wij niet alleen het 'vastgelegde' beoordelingskader belichten, maar ook onderzoeken of er in de praktijk van wetgevingsadvisering van die beoordelingskaders wordt afgeweken. Dit doen wij voor de Commissie Wetsvoorstellen door het beoordelingskader te leggen naast wetscommentaren van de afgelopen jaren. Voor de Raad van State baseren wij ons op literatuuronderzoek met betrekking tot de toepassing van het beoordelingskader in de praktijk.

3.2 Het beoordelingskader van de wetgever

In de nota 'Zicht op Wetgeving' heeft het toenmalige kabinet kwaliteitscriteria opgesteld aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of er sprake is van 'goede' wetgeving.¹⁰¹ De kwaliteitscriteria zijn gerubriceerd in zes groepen. Deze rubricering wordt ook gebruikt in de nota 'Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie'¹⁰² en is richtinggevend geworden voor het beoordelen van de kwaliteit van wetgeving.¹⁰³ Hierna zullen wij die kwaliteitscriteria weergeven en kort omschrijven.¹⁰⁴ De volgorde waarin de kwaliteitscriteria zijn vermeld, geeft geen rangorde aan.

1. Rechtmatigheid en verwerking van rechtsbeginselen

Wetten moeten rechtmatig zijn, dat wil zeggen in overeenstemming met het recht en gericht op de verwerking van rechtsbeginselen, bijvoorbeeld op de bescherming van kwetsbare belangen of het bevorderen van rechtszekerheid.

¹⁰¹ Kamerstukken II 1990/91, 22008 nr. 1-2, blz. 23.

¹⁰² Kamerstukken II 2000/01, 27475, nr. 2.

¹⁰³ In de Aanwijzingen voor de regelgeving, Staatscourant 2005, 87, aanwijzing 254, staan deze kwaliteitseisen ook genoemd.

¹⁰⁴ De omschrijving van de kwaliteitscriteria hebben wij ontleend aan de notitie 'Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie' (Kamerstukken II 2000/01, 27475, nr. 2, blz. 8).

2. Doeltreffendheid en doelmatigheid

Wetten moeten doeltreffend zijn, dat wil zeggen dat zij moeten leiden tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen; zij moeten doelmatig zijn, dat wil zeggen dat de baten tegen de lasten moeten opwegen.

3. Subsidiariteit en evenredigheid

Het overheidsoptreden mag niet nodeloos vergaand in de samenleving ingrijpen, het moet voldoen aan de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid.

De overheid moet zich zoveel mogelijk beperken tot het stellen van minimumeisen, het ondersteunen van maatschappelijke processen door het verzekeren van institutionele en materiële voorwaarden en het waken tegen ongewenste en ontoereikende resultaten. De overheid moet dus ruimte laten voor het zelfregulerend vermogen van burgers en maatschappelijke organisaties.

4. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van wetten zijn essentieel, zowel voor de werking van wetten en het bereiken van de daarbij gestelde doelen, als voor de geloofwaardigheid van de overheid. De belasting en de kosten voor het bestuurlijk en justitieel apparaat dienen zo beperkt mogelijk te blijven.

5. Onderlinge afstemming

Regels moeten onderling zijn afgestemd, zowel wanneer zij een verschillend onderwerp betreffen, maar door hun effecten sterk op elkaar inwerken, als in het geval van verscheidenheid in regelingen ten aanzien van dezelfde of verwante kwesties. Dit kan worden bewerkstelligd door coördinatie, integratie en harmonisatie.

6. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Wetten moeten eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn. Zowel burgers die met de regels worden geconfronteerd als het bestuur en de rechter die de regels moeten toepassen, moeten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever wil.

Geconstateerd moet worden dat de hiervóór genoemde criteria slechts beperkt zijn uitgewerkt. Bovendien zijn de criteria niet specifiek afgestemd op fiscale wetgeving.

3.3 Het door de Commissie Wetsvoorstellen toegepaste beoordelingskader

3.3.1 Inleiding

In de discussie die in de jaren '80 van de vorige eeuw plaatsvond over wetgevingsadvisering door de NOB is slechts beperkt aandacht besteed aan de vraag op welke punten van het wetsvoorstel het wetscommentaar zich zou moeten richten. Prast heeft betoogd dat het met name gaat om de beoordeling of wetsontwerpen tot complicaties, onzekerheden of tot uitvoeringsproblemen leiden.¹⁰⁵ Nobel heeft benadrukt dat de NOB zich moet beperken tot de beoordeling van de technische aspecten van het wetsvoorstel.¹⁰⁶ Vermoedelijk heeft Nobel daarmee willen aangeven dat de NOB geen politiek getinte opmerkingen zou moeten maken. De Commissie Wetsvoorstellen geeft overigens zelf aan geen politieke oordelen te geven.¹⁰⁷ De toenmalige voorzitter van de Commissie Wetsvoorstellen, Lambooi, merkte in 1996 met betrekking tot de wetscommentaren op:¹⁰⁸

“De Commissie toetst ingediende wetsvoorstellen aan de drie R’s van rechtmatigheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid en aan de D van doelmatigheid. (...) We laten met name zien wat de praktische gevolgen van de voorstellen qua uitvoering zijn en hopen dat de politiek zich daarvan bewust wordt. Naast de grote lijn besteden we ook veel aandacht aan details, omdat die op fiscaal gebied vaak grote gevolgen hebben. Waar mogelijk geven wij alternatieven. Onze toon is nooit agressief: we willen een gesprek op het niveau van redelijke mensen. Het is uiteraard belangrijk dat de Kamerleden onze commentaren kunnen lezen, dus daar stemmen we de tekstredactie op af.”

Voorts geeft Lambooi aan dat de Commissie Wetsvoorstellen zich beperkt tot de ‘technische kant van de wetgeving’. Hij licht dit als volgt toe:¹⁰⁹

“We nemen dus geen expliciete politieke standpunten in, maar politieke haalbaarheid speelt in onze commentaren wel degelijk een rol. We suggereren bijvoorbeeld wel dat de meeropbrengst van een bepaalde maatregel aangewend zou kunnen worden om de vermogensbelasting voor ondernemers te verlagen, omdat die voor velen een zware last is.

¹⁰⁵ H. Prast, a.w. blz. 31.

¹⁰⁶ Bijdrage N. Nobel aan discussie, in: H. Prast, *Belastingadviseur en vereenvoudiging van wetgeving*, De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Pre-adviezen nr. 2, Kluwer Deventer 1987, blz. 66. Vgl. Th.O. Vreugdenhil, die in een interview in *Exposé november 1996*, blz. 11, betoogt: “Ik vind dat de rol van adviseurs bij wetgeving zich moet beperken tot meepraten over technische uitvoering. Adviseurs hebben vaak weinig kaas gegeten van de budgettaire onderbouwing van wetsvoorstellen.”

¹⁰⁷ Position paper van 24 juni 2008 van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel *Belastingheffing excessieve beloningen*.

¹⁰⁸ Interview met Machiel Lambooi, *Exposé november 1996*, blz. 6.

¹⁰⁹ Interview met Machiel Lambooi, *Exposé november 1996*, blz. 7.

Maar als de Kamer eenmaal een keuze heeft gemaakt leggen we ons daar bij neer.”

In hoofdstuk 2, paragraaf 2.2.3, lieten wij al zien dat de opmerkingen in de wetscommentaren niet strikt beperkt blijven tot de fiscaaltechnische kant van de voorgestelde regeling. Uit het volgende citaat blijkt dat de opmerkingen van de Commissie Wetsvoorstellen soms bijna de (politieke) vraag raken aan welke groep belastingplichtigen een lastenverlaging toekomt:¹¹⁰

“De optionele rentebox heeft nog steeds niet het akkoord van de Europese Commissie. De vrijkomende middelen blijven bestemd voor het bedrijfsleven. Thans wordt dit in het Belastingplan 2009 via een tijdelijke tariefverlaging in de vennootschapsbelasting gerealiseerd. De Orde merkt op dat hiermee wel een verschuiving plaatsvindt van de aanwending van de middelen binnen de Wet Werken aan winst van het internationale bedrijfsleven, dat primair zou profiteren van de rentebox, naar het gehele bedrijfsleven, in het bijzonder het Nederlandse midden- en kleinbedrijf. Deze politieke keuze respecteert de Orde uiteraard, hoewel moet worden opgemerkt dat van deze éénmalige tariefverlaging uiteraard niet dezelfde prikkel voor het Nederlandse vestigingsklimaat uitgaat als van de optionele rentebox.”

Interessant is ook het volgende citaat uit het wetscommentaar bij ‘Werken aan winst’, waarin de Commissie Wetsvoorstellen aangeeft zich niet te mengen in politieke afwegingen met betrekking tot de financiering van het wetsvoorstel maar ondertussen – over de boeg van het ‘theoretische perspectief’ – toch opmerkingen op dit punt maakt:

“(…) Wel plaatst de Orde kritische kanttekeningen bij een aantal grondslagverbredende en andere (budgettaire) maatregelen die eveneens dienen ter financiering van de voorstellen. Het wetsvoorstel zoekt de verbreding voornamelijk in een beperking van de verliesverrekeningstermijnen en het wijzigingen van de afschrijvingsmethodiek voor verschillende bedrijfsmiddelen (niet in de minste plaats voor onroerende zaken). De Orde distantieert zich in beginsel van een inmenging in politieke afwegingen omtrent welke grondslagverbredende maatregelen zouden moeten worden doorgevoerd. Desalniettemin heeft de Orde grote moeite met deze voorstellen vanuit theoretisch perspectief, aangezien deze voorstellen een ingrijpende inbreuk maken op een aantal wezenlijke fundamenten van de Wet op de vennootschapsbelasting zoals goedkoopmansgebruik en het totaalwinstbegrip.”

Naar onze mening is het in de praktijk lastig uit de buurt te blijven van politieke afwegingen. Opmerkingen van juridische of wetstechnische aard

¹¹⁰ NOB-commentaar van 2 oktober 2008 op de wetsvoorstellen (nr. 31 704) ‘Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2009)’ en (nr. 31 705) ‘Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2009)’.

kunnen immers uiteindelijk ook tot gevolg hebben dat een andere politieke keuze moet worden gemaakt.

De Commissie Wetsvoorstellen heeft het beoordelingskader dat zij toepast bij de beoordeling van fiscale wetsvoorstellen niet neergelegd en uitgewerkt in een basisdocument. Wel geeft de website van de NOB de criteria weer waaraan de Commissie Wetsvoorstellen fiscale wetsvoorstellen toetst. Die weergave blijft echter beperkt tot de vermelding van een aantal hoofdlijnen:

“De [Commissie Wetsvoorstellen] toetst de voorstellen aan fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen als rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en uitvoerbaarheid. Daarnaast wordt gezien of het wetsvoorstel onderdelen bevat die mogelijk strijdig zijn met het Europees recht. Als het voorstel daarvoor aanleiding geeft wijst de [Commissie Wetsvoorstellen] ook op de terugwerkende kracht van belastingverzwarende maatregelen, op grotere administratieve lasten en op verslechtering van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat.”

In de volgende paragraaf werken wij dit beoordelingskader nader uit.

3.3.2 Het beoordelingskader op de NOB-website

Bij de analyse van het door de Commissie Wetsvoorstellen toegepaste beoordelingskader nemen wij de op de NOB-website gepubliceerde beschrijving van de beoordelingscriteria tot uitgangspunt. Het gaat om de volgende criteria:

1. Rechtsgelijkheid
2. Rechtszekerheid
3. Uitvoerbaarheid
4. Strijdigheid met Europees recht
5. Terugwerkende kracht
6. Administratieve lastendruk
7. Fiscaal vestigingsklimaat

Wij zullen deze beoordelingscriteria inleiden en voorzien van een theoretische basis. Daarbij maken wij gebruik van onderzoek van J.L.M. Gribnau¹¹¹, sinds oktober 2007 verbonden als bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden. Vervolgens worden de beoordelingscriteria voorzien van een aantal voorbeelden uit de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen uit de periode 2006-2008.¹¹² Ten slotte zullen wij onderzoeken of het gepubliceerde beoordelingskader de lading van de in de wetscommentaren gemaakte opmerkingen dekt; het kan immers zijn dat er in de wetscommentaren opmerkingen worden gemaakt die zich niet (op eenvoudige wijze) laten rangschikken onder de criteria die worden genoemd in dat beoordelingskader.

¹¹¹ J.L.M. Gribnau, Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving, in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), Vijf jaar Wet IB 2001, Kluwer Deventer 2006, blz. 27-66.

¹¹² Het is overigens niet altijd eenvoudig om van een opmerking in het wetscommentaar vast te stellen onder welk beoordelingscriterium die opmerking kan worden geschaard. Zo'n opmerking moet worden geïnterpreteerd door ons en dat levert soms problemen op.

Dat zou betekenen dat in de praktijk een afwijkend, namelijk ruimer, beoordelingskader wordt toegepast.

1. *Rechtsgelijkheid*

Rechtsgelijkheid brengt met zich dat vergelijkbare gevallen gelijk worden behandeld en dat ongelijke gevallen naar de mate van hun ongelijkheid worden behandeld. Gribnau wijst erop dat rechtsgelijkheid op zich nog niets zegt over welke gevallen als gelijk en welke als ongelijk moeten worden beschouwd.¹¹³ Daarnaast geeft deze formele gelijkheid niet aan op welke wijze gelijke respectievelijk ongelijke gevallen dan behandeld zouden moeten worden. Over de invulling van 'rechtsgelijkheid' merkt Gribnau op:¹¹⁴

"Belangrijk is dat het perspectief (de invalshoek) van de regeling bepalend is voor het als gelijk of verschillend classificeren van gevallen. In het belastingrecht is het doel van deze legislatieve classificatie het doel van de wet. Deze classificatie impliceert (...) onderscheidingen. (...) Van belang is nu dat voldoende redenen, argumenten (legitieme doelstelling), worden gegeven om deze onderscheidingen en de daaruit voortvloeiende verschillende behandeling te rechtvaardigen (evenredigheid)."

Toetsing van de door de wetgever in de belastingwet gemaakte onderscheidingen vindt doorgaans plaats aan art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR.

Af en toe wordt in de wetscommentaren gewezen op mogelijke strijdigheid van een wetsvoorstel met het gelijkheidsbeginsel. Zo wijst de Commissie Wetsvoorstellen in haar wetscommentaar van 17 april 2008 op het wetsvoorstel 31404 erop dat de voorgestelde overgangsregeling in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling in strijd komt met het gelijkheidsbeginsel.

Gribnau wijst nog op een aantal andere aspecten van gelijkheid. In de eerste plaats wijst hij op neutraliteit:¹¹⁵

"Een bijzondere vorm, een verbijzondering, van de rechtsgelijkheid is de eis van neutraliteit. De inkomstenbelasting is overladen met allerlei nevendoeleinden die niet onder de klassieke budgettaire kunnen worden geschaard (instrumentalisme). (...) Hoewel belastingwetten aan verschillende soorten gedragingen verschillende rechtsgevolgen verbinden, dient belastingheffing (...) – buiten het met de regeling beoogde doel – niet verstorend te werken. Indien bepaald gedrag 'voordeliger' behandeld wordt door de wetgever dan ander gedrag dan dient daar een deugdelijke rechtvaardiging voor te bestaan."

Dit neutraliteitsaspect kan naar onze mening worden teruggevonden in het volgende citaat uit een wetscommentaar:¹¹⁶

¹¹³ A.w. blz. 34.

¹¹⁴ A.w. blz. 51.

¹¹⁵ A.w. blz. 53.

“Ook wijst de Orde erop dat in dit wetsvoorstel de eenvoudige vorm van ontduiking van box 3 inkomen zwaarder worden bestraft dan de meer complexe vormen. In plaats van rechtstreeks geld op een buitenlandse rekening te zetten kan de belasting ook ontdoken worden door het verbergen van vermogen via een buitenlandse rechtsvorm waarvan het aanmerkelijk belang vervolgens niet wordt aangegeven. Ook met betrekking tot deze en andere vormen van 'boxhoppen' vermag de Orde het in dit wetsvoorstel gemaakte onderscheid in maximale boete niet inzien.”

In de tweede plaats wijst Gribnau op het criterium ‘consistentie’:¹¹⁷

“Nauw verwant aan het gelijkheidsbeginsel is het consistentiebeginsel. Een overheid die niet streeft naar consistentie maakt zich schuldig aan willekeur, maakt onderscheid tussen belastingplichtigen waarvoor geen rechtvaardiging is te geven. Consistentie in wetgeving betekent afwezigheid van contradictie of tegenspraak, van tegenstrijdigheid. (...) De eis van consistentie betreft ook de consequente en stelmatische toepassing of uitwerking van politieke of beleidsmatige keuze in verschillende onderdelen van [de belastingwet]. (...) Onder consistentie kan men ook begrijpen de consequente uitwerking van een politieke of beleidsmatige keuze in verschillende regelingen en wetten (...).”

Met enige regelmaat worden in de wetscommentaren inconsistenties aan de orde gesteld. Wij geven een voorbeeld met betrekking tot de invorderingsrente bij uitstelregelingen:¹¹⁸

“De Orde constateert dat er geen duidelijke lijn valt te ontdekken in de invorderingsrente die bij sommige uitstelregelingen van art. 25 IW 1990 niet wordt berekend, maar bij andere uitstelregelingen van art. 25 IW 1990 weer wel. (...)

Dit komt weinig consistent over en de Orde vraagt dan ook naar de achtergrond van deze uiteenlopende regelingen. Voorts vraagt de Orde of meer stroomlijning van deze regelingen niet op haar plaats is.”

Ten slotte wijst Gribnau op het belang van ‘eenheid in begrippen’:¹¹⁹

“Een bijzondere vorm van consistentie is uniformiteit in de gebruikte begrippen. Niet alleen de gelijkheid maar ook de rechtszekerheid [is] hiermee gediend. Deze eenheid in begrippen komt immers de eenvoud en dus de duidelijkheid van het belastingrecht ten goede.”

In het volgende citaat wijst de Commissie Wetsvoorstellen op het wisselend gebruik van begrippen in één regeling:¹²⁰

¹¹⁶ NOB-commentaar op de vijfde Nota van Wijziging bij het wetsvoorstel Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, kamerstuk 31 301.

¹¹⁷ A.w. blz. 55.

¹¹⁸ NOB-commentaar op het wetsvoorstel (nr. 31 717) 'Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale Onderhoudswet 2009)'.

¹¹⁹ A.w. blz. 56.

“Het is de Orde opgevallen dat 'Personenvervoerdiensten' elders in het wetsvoorstel als 'passagiersvervoerdiensten' worden aangeduid. De Orde vraagt zich af of hiermee een verschil in betekenis tussen de termen wordt bedoeld en zo ja wat de reden is van de verschillende terminologie. Graag verneemt de Orde de reactie van de Staatssecretaris.”

2. Rechtszekerheid

In de literatuur wordt erop gewezen dat het kwaliteitscriterium 'rechtszekerheid' uiteenvalt in verschillende elementen.¹²¹ Gribnau, die bij de uitwerking van het begrip rechtszekerheid teruggrijpt op de rechtsfilosoof Fuller¹²², stelt dat rechtszekerheid in de eerste plaats met zich brengt dat er überhaupt algemene regels zijn:¹²³

“De minimumeis die we aan een rechtssysteem moeten stellen is dat het steunt op een zeker bestand van regelgeving en niet enkel op individuele bevelen die ad hoc worden gegeven door overheidsorganen aan burgers. Een stelsel van algemene rechtsregels maakt het voor burgers mogelijk te bepalen wat zij van andere rechtssubjecten, inclusief de overheid kunnen verwachten om hun gedrag daarop af te stemmen. Aanslagen en andere beschikkingen van de fiscus steunen dan ook steeds op algemene regels.”

In de tweede plaats brengt rechtszekerheid met zich dat regelgeving adequaat bekend wordt gemaakt.¹²⁴ De verplichtingen die de burger jegens de overheid heeft, moeten immers voldoende duidelijk kenbaar voor hem zijn, zodat de burger er zijn gedrag op kan afstemmen. Het gaat daarbij niet alleen om de wetgeving zelf, maar ook om de beleidsbesluiten ter uitvoering van de wet. Dit brengt naar onze mening mee, dat het in sommige gevallen gewenst is al tijdens de parlementaire behandeling van de wet in formele zin bekend te maken welke lagere regelgeving in het leven zal worden geroepen.¹²⁵

“In artikel 32g wordt de mogelijkheid geopend om bij ministeriële regeling nadere voorwaarden te stellen aan het teruggaaf verzoek. De Orde zou het op prijs stellen als tijdens de parlementaire behandeling

¹²⁰ NOB-commentaar van 7 mei 2009 op het wetsvoorstel (nr. 31 907) 'Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTWpakket)'.

¹²¹ Zie bijvoorbeeld Gribnau, a.w. blz. 39.

¹²² L.L. Fuller, *The Morality of Law* [1964], New Haven/London 1977.

¹²³ A.w. blz. 39.

¹²⁴ A.w. blz. 40.

¹²⁵ NOB-commentaar van 7 mei 2009 op het wetsvoorstel (nr. 31 907) 'Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTWpakket)'.

van dit wetsvoorstel al aangegeven kan worden wat die nadere regels zullen zijn.”

In de derde plaats verzet het rechtszekerheidsbeginsel zich tegen de invoering van voor de burger belastende maatregelen met terugwerkende kracht.¹²⁶ Ook dit element komt terug in de wetscommentaren van de NOB. Zo wijst de Commissie Wetsvoorstellen in het ‘position paper’ ter voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen op de materieel terugwerkende kracht van het wetsvoorstel en de daarmee verband houdende inbreuk op de rechtszekerheid.¹²⁷

“Als ook in eerder commentaar aangegeven, heeft de Orde ernstige bezwaren tegen de (materiële) terugwerkende kracht van het wetsvoorstel. Door het ontbreken van overgangsrecht worden ook reeds bestaande lucratieve belangen volledig getroffen door het onderhavige wetsvoorstel. De Orde is van mening dat hierdoor de reikwijdte van het wetsvoorstel onredelijk wordt opgerekt. (...) Hierdoor maakt het wetsvoorstel naar de mening van de Orde een ontoelaatbare inbreuk op de rechtszekerheid.”

In de vierde plaats eist de rechtszekerheid dat de belastingplichtige moet kunnen weten wat zijn rechten en plichten zijn op een bepaald moment.¹²⁸ Gebrek aan doorzichtigheid van belastingwetgeving belemmert de belastingplichtige bij de afstemming van hun gedrag op het recht. De rechtszekerheid wordt bevorderd door duidelijke, heldere en, zo mogelijke, eenvoudige wetgeving. In het ‘position paper’ met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat zegt de Commissie Wetsvoorstellen over helderheid van wetgeving:¹²⁹

“Tevens moet de wetgeving voldoende helder zijn om een adequate advisering mogelijk te maken. Vooral met betrekking tot renteaftrekbepurende regelingen ontbreekt die helderheid, hetgeen tot rechtsonzekerheid leidt waardoor buitenlandse bedrijven Nederland links laten liggen.

(...)

Voorts is de Orde van mening dat wetteksten helder moeten zijn. In het verleden heeft de wetgever te vaak zijn toevlucht gezocht in vaagheid ten einde de Belastingdienst in de uitvoering een grote speelruimte te geven. Als een wettelijke regeling op deze wijze moet functioneren, schiet de regeling naar de mening van de Orde essentieel te kort om bij te dragen aan een positief vestigingsklimaat.”

¹²⁶ A.w. blz. 41. Zie over de terugwerkende kracht van fiscale wetgeving uitgebreid: M. Schuwer-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid (Een raamwerk voor het beoordelen van het overgangsbeleid van de fiscale wetgever), Kluwer Deventer 2009.

¹²⁷ Position paper van 24 juni 2008 van de NOB in voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen.

¹²⁸ A.w. blz. 42.

¹²⁹ Position paper van 25 juni 2008 van de NOB met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat.

Opmerkingen gebaseerd op dit vierde aspect van rechtszekerheid komen zeer veel voor in de wetscommentaren. Hierna geven wij een aantal voorbeelden.

In de voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen heeft de Commissie Wetsvoorstellen een 'position paper' geschreven. Hierin werd uitgebreid aandacht besteed aan de vaagheid en reikwijdte van een aantal definities.¹³⁰

"Waar het de bedoeling van de wetgever is een zeer beperkte groep belastingplichtigen te treffen, zijn de definities in het wetsvoorstel alsmede de toelichting daarop dusdanig vaag en ruim dat veel meer instrumenten dan de genoemde carried interest regelingen onder de reikwijdte van het wetsvoorstel zullen vallen. De Orde is van mening dat de definities in de wetgeving specifiekere moeten worden gemaakt en moeten worden verduidelijkt om de reikwijdte van het wetsvoorstel te beperken en in overeenstemming te brengen met de geuite bedoeling. De toelichting bij het wetsvoorstel moet worden uitgebreid. Naar de mening van de Orde is dit tevens noodzakelijk in het kader van de rechtszekerheid."

Met enige regelmaat vraagt de Commissie Wetsvoorstellen een nadere toelichting op een in de voorgestelde regeling gebruikt begrip.¹³¹

"Zo vraagt de Orde zich af of onder 'rechten' als bedoeld in het voorgestelde artikel 3.92b, vierde lid. Wet inkomstenbelasting 2001 bijvoorbeeld ook SAR rechten, restricted stock en phantom shares vallen."

Of wijst zij op de reikwijdte van een gebruikte term:¹³²

"In het voorgestelde art. 4.80b, vijfde lid, Awb is bepaald dat als het gaat om de terugvordering van 'fiscale' staatssteun, (...). Art. 4.80b, vijfde lid, Awb gebruikt in dit kader de woorden "voor zover de steun bestond uit vermindering van belasting". De Orde vraagt zich af of deze woorden het begrip 'fiscale staatssteun' volledig dekken."

Zie bijvoorbeeld ook de volgende passage uit een wetscommentaar.¹³³

¹³⁰ Position paper van 24 juni 2008 van de NOB in voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen.

¹³¹ NOB-commentaar van 22 mei 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), nr. 31459.

¹³² NOB-commentaar van 22 mei 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van het Burgerlijk Wetboek, de Algemene wet bestuursrecht en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de tenuitvoerlegging van een beschikking van de Commissie van de Europese Gemeenschappen of een rechtelijke uitspraak inzake staatssteun, alsmede wijziging van het Burgerlijk Wetboek om de procedure voor het vaststellen van de wettelijke rente aan te passen (nr. 31 418).

¹³³ NOB-commentaar van 10 juni 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), Kamerstuknummer 31 459.

“De Orde vraagt te verduidelijken welke feiten en omstandigheden bepalend zijn in dit kader en of er een zekere rangorde bestaat tussen de diverse relevante feiten en omstandigheden. (...)

In het wetsvoorstel leest de Orde regelmatig de zinsnede 'naar moet worden aangenomen'. Voor zover de Orde bekend, komt deze zinsnede elders in de belastingwetgeving niet voor. Als hiermee een wetsfictie is bedoeld, vraagt de Orde waarom dan niet het meer gebruikelijke 'wordt geacht' is gebruikt. (...)

De Orde is van mening dat in de memorie van toelichting onvoldoende duidelijk is gemaakt wanneer er sprake is van een dergelijk 'beogen'. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit begrip nader toe te lichten aan de hand van diverse voorbeelden. (...)

De Orde verzoekt de staatssecretaris nader toe te lichten wanneer er sprake is van een soort aandelen als bedoeld in het voorgestelde art. 3.92b, lid 2, Wet IB 2001. (...)

De tekst van het voorgestelde art. 3.92b, lid 2, onderdeel a, Wet IB 2001 maakt gebruik van het begrip 'totale aandelenkapitaal'. De Orde vraagt zich af wat onder dit begrip dient te worden verstaan. (...)

De Orde vraagt de staatssecretaris om te verduidelijken wat onder 'enigszins belangrijke mate' moet worden verstaan.”

Gribnau wijst voorts op een aantal andere aspecten van rechtszekerheid. Zo wijst hij erop dat tegenstrijdigheden in de regels en tussen de regels onderling de rechtszekerheid van de burger aantasten.¹³⁴ Vaak zullen tegenstrijdigheden immers door interpretatie (door de rechter) opgelost moeten worden. Naar onze mening komt de rechtszekerheid ook in het gedrang indien de tekst van de voorgestelde regeling en de memorie van toelichting niet goed op elkaar aansluiten.¹³⁵

“Het valt de Orde op dat de uitleg zoals die is opgenomen in de Memorie van Toelichting veel ruimer is dan de voorgestelde wettekst. Meer in het bijzonder kan hierbij worden gewezen op de reikwijdte van het voorgestelde art. 3.92b, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001. De Orde vraagt zich af of de indieners zich bewust zijn van het enorme uitstralingseffect dat de Memorie van Toelichting heeft, waardoor de gevolgen van het voorstel zich veel verder uitstrekken dan noodzakelijk is voor de te bereiken doelstelling.”

Een ander element van rechtszekerheid is uitvoerbaarheid.¹³⁶ Belastingwetgeving moet uitvoerbaar zijn voor belastingplichtige en belastingdienst. In de volgende passage wordt door de Commissie Wetsvoorstellen gewezen op de uitvoerbaarheid vanuit het perspectief van de belastingplichtige:¹³⁷

¹³⁴ Gribnau, a.w. blz. 49.

¹³⁵ NOB-commentaar van 22 mei 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), nr. 31459.

¹³⁶ Gribnau, a.w. blz. 49.

¹³⁷ NOB-commentaar van 2 oktober 2008 op de wetsvoorstellen (nr. 31 704) 'Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2009)' en (nr. 31 705)

“(…) De Orde wijst op de hieruit voortvloeiende splitsingsproblematiek voor artsen, fysiotherapeuten en andere medici die voor hun hoofdactiviteiten zijn vrijgesteld van btw en daarnaast handelingen verrichten die niet zijn vrijgesteld van btw. Zij zullen immers de voorbelasting die aan hen in rekening is gebracht, moeten splitsen in een aftrekbaar deel en een niet-aftrekbaar deel. Het zal duidelijk zijn dat dit de desbetreffende beroepsgroep voor enorme uitvoeringslasten zal plaatsen, waarbij het nog maar de vraag is of dit de Nederlandse Staat zoveel extra belastingopbrengsten zal opleveren. De Orde vraagt nadrukkelijk aandacht voor deze additionele administratieve lasten voor deze beroepsgroep.”

Ten slotte wijst Gribnau erop dat het recht in zekere mate stabiel moet zijn en niet teveel aan veranderingen onderhevig mag zijn.¹³⁸ Vluchtige en onnodig snel veranderende wetgeving leidt ertoe dat belastingplichtigen hun gedrag niet goed op de fiscale wetten kunnen afstemmen. Dit geldt niet alleen voor belastingverzwaringen, maar ook voor belastingverlichtingen. Ook dit aspect vinden wij terug in de wetscommentaren:¹³⁹

“Naar de mening van de Orde is een noodzakelijke voorwaarde (...) dat de fiscale wetgeving consistent is, zodat het bedrijfsleven een goede inschatting kan maken van de fiscale gevolgen van investeringen in Nederland over een ruime tijdsperiode bezien. Helaas moet worden geconstateerd dat aan deze voorwaarde in het verleden al te vaak niet is voldaan.”

Rechtszekerheid is – zoals blijkt uit de hiervóór opgenomen uiteenzetting – een kwaliteitsaspect dat vele deelaspecten kent. Veel van die elementen zijn ook terug te vinden in de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen, zo hebben wij laten zien. Daar waar Gribnau de elementen ‘terugwerkende kracht’ en ‘uitvoerbaarheid en administratieve lastendruk’ onder rechtszekerheid brengt, ziet de Commissie Wetsvoorstellen deze elementen als zelfstandige kwaliteitscriteria.

3. Uitvoerbaarheid

In onze inleidende opmerkingen bij het kwaliteitscriterium ‘rechtszekerheid’ hebben wij aan de hand van een door Gribnau gemaakte indeling van criteria voor goede belastingwetgeving aandacht besteed aan ‘uitvoerbaarheid’. De Commissie Wetsvoorstellen voert ‘uitvoerbaarheid’ als afzonderlijk criterium op en hecht aan dit criterium groot belang.¹⁴⁰ Het gaat hierbij niet zozeer om de verzwaring van de administratieve lasten die het wetsvoorstel met zich brengt voor de belastingplichtige (want dat is voor de Commissie

¹³⁷Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2009).

¹³⁸A.w. blz. 50.

¹³⁹ Position paper van 25 juni 2008 van de NOB met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat.

¹⁴⁰ Zie bijvoorbeeld Position paper van 25 juni 2008 van de NOB met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat.

Wetsvoorstellen een afzonderlijk beoordelingscriterium; zie hierna punt 6), maar om de uitvoerbaarheid beoordeeld vanuit de overheid. Zie op dit punt de volgende passage uit een 'position paper' van de Commissie Wetsvoorstellen:¹⁴¹

“De nieuwe deelnemingsvrijstelling bezit naar de mening van de Orde, waar het gaat om de laagbelaste beleggingsdeelneming, een te grote inherente spanning. Enerzijds is de wettekst bijzonder streng, en daarom in te veel gevallen niet uitvoerbaar. De onderworpenheidstoets is karikaturaal: het is overvraagd om het Nederlandse fiscale recht virtueel toe te passen op een beleggingsdeelneming. Ook de bezittingentoets is regelmatig niet uit te voeren omdat de cijfers ontbreken en/of de concernstructuur daarvoor te omvangrijk is. Anderzijds moet deze strengheid, dat blijkt uit de wetsgeschiedenis, worden gecompenseerd door een soepele uitvoering. In de praktijk betekent dit dat al te vaak de inspecteur moet worden ingeschakeld om de gewenste zekerheid te verkrijgen. (...) Daarom acht de Orde de regeling, ondanks alle inspanning door de Belastingdienst voor een soepele uitvoering, ondeugdelijk in het licht van criteria als rechtszekerheid en toepasbaarheid.”

4. Strijdigheid met Europees recht

Art. 94 Grondwet bepaalt dat binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften geen toepassing vinden indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen. Hieruit kan worden afgeleid dat belastingwetten niet in strijd zijn mogen zijn met hogere regelgeving. De Commissie Wetsvoorstellen toetst in het bijzonder of een voorgestelde regeling in strijd is met Europees recht. Het is nuttig dat dit gebeurt omdat de gevolgen groot kunnen zijn indien de onverenigbaarheid van een belastingwet met hogere regelgeving eenmaal in rechte is vastgesteld. In het commentaar bij 'Werken aan winst' wees de Commissie Wetsvoorstellen op mogelijke strijdigheid van de voorgestelde regeling met Europees recht:¹⁴²

“Naar de mening van de Orde staat deze eis op gespannen voet met het EU-recht, omdat er in het geheel geen sprake is van een tegenbewijsregeling voor zakelijke transacties. Om die reden stelt de Orde voor om als extra tegenbewijsregeling op te nemen dat het eerste lid geen toepassing vindt indien belanghebbende aannemelijk maakt dat geen sprake is van volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om de belastingwetgeving te omzeilen.”

¹⁴¹ Position paper van 25 juni 2008 van de NOB met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat.

¹⁴² NOB-Commentaar van 27 juni 2006 op het wetsvoorstel Werken aan Winst – Vpb 2007 (Kamerstuknummer 30572) aanbeveling 23.

5. Terugwerkende kracht

De Commissie Wetsvoorstellen heeft in de loop van de tijd een aantal keren gewezen op de onwenselijkheid een regeling met terugwerkende kracht in te voeren (formeel terugwerkende kracht) of op de materieel terugwerkende kracht van een wetsvoorstel. Gribnau schaarst (het verbod op) 'terugwerkende kracht' onder 'rechtszekerheid'. De Commissie Wetsvoorstellen noemt (het verbod op) terugwerkende kracht als afzonderlijk criterium. Onder 'rechtszekerheid' hebben wij het voorbeeld gegeven van een opmerking in een wetscommentaar op het punt van de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen. In het 'position paper' met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat grijpt de Commissie Wetsvoorstellen op die opmerking terug:¹⁴³

"Als ook in eerder commentaar aangegeven, heeft de Orde ernstige bezwaren tegen de (materiële) terugwerkende kracht van het wetsvoorstel. Door het ontbreken van overgangsrecht worden ook reeds bestaande lucratieve belangen volledig getroffen door het onderhavige wetsvoorstel. De Orde is van mening dat hierdoor de reikwijdte van het wetsvoorstel onredelijk wordt opgerekt."

6. Administratieve lastendruk

Een belangrijke vraag bij de invoering van fiscale wetgeving is of daarmee de administratieve lastendruk voor de burger niet te groot wordt. Om de administratieve lastendruk te beoordelen is het onafhankelijke Adviescollege toetsing administratieve lasten (Actal) ingesteld. Actal streeft een cultuuromslag bij regelgevers na, zodat de regeldruk voor bedrijven, burgers, instellingen en professionals lichter wordt. Om de cultuuromslag te bevorderen adviseert Actal de regering en de Staten-Generaal onder meer over gevolgen van regeldruk van voorgenomen en bestaande wet- en regelgeving (ex ante en ex post). Omdat belastingadviseurs in nauw contact met hun cliënten staan, kunnen zij naar onze mening goed inschatten of een wetsvoorstel leidt tot een verzwaring van de administratieve lasten. Op dit punt zien wij dan ook met enige regelmaat opmerkingen gemaakt worden in de wetscommentaren. Wij geven een tweetal voorbeelden. In de eerste plaats wijzen wij op een opmerking uit het wetscommentaar van 22 mei 2008 op het wetsvoorstel Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen):

"De Orde is van mening dat dit wetsvoorstel een onevenredig hoge last legt op belastingplichtigen (en hun werkgevers), aangezien het wetsvoorstel nadrukkelijk niet de heffing van loonbelasting bij verkrijging van de lucratieve belangen ter zijde schuift. Voorts leidt de administratieplicht voor houders van lucratieve belangen tot een verdere verzwaring van de administratieve lasten voor de getroffen belastingplichtigen."

¹⁴³ Position paper van 24 juni 2008 van de NOB in voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen.

In de tweede plaats wijzen wij op aanbeveling 32 bij het wetscommentaar op 'Werken aan Winst'.¹⁴⁴

"De Orde beveelt aan de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden tegenbewijs te leveren indien de waarde in het economische verkeer bij voorbeeld 10% lager is dan de WOZ-waarde.

Het aansluiten bij de WOZ-waarde voorkomt grote administratieve lasten. Anders zou jaarlijks de waarde in het economische verkeer moeten worden vastgesteld."

7. Fiscaal vestigingsklimaat

Het fiscale vestigingsklimaat is voor de Commissie Wetsvoorstellen een afzonderlijk toetsingscriterium. In een reactie op het verzoek om schriftelijk commentaar te leveren op twee brieven van de staatssecretaris van Financiën over het vestigingsklimaat schrijft de Commissie Wetsvoorstellen:¹⁴⁵

"Een belangrijk criterium bij de beoordeling van wetsvoorstellen is de vraag wat de gevolgen zijn voor het Nederlandse vestigingsklimaat."

Wij zijn dit criterium dan ook een aantal keren tegengekomen in de door de Commissie Wetsvoorstellen uitgebrachte commentaren. Zo wijst de Commissie Wetsvoorstellen in haar 'position paper' van 25 juni 2008 met betrekking tot het fiscaal vestigingsklimaat op de noodzaak het vestigingsklimaat in Nederland op peil te houden en te verbeteren:

"Fiscale grensverkenning door de Belastingdienst werkt contraproductief als tengevolge daarvan activiteiten worden verplaatst naar het buitenland of niet naar Nederland worden overgebracht. Inzet moet zijn activiteiten te behouden en, beter nog, nieuwe activiteiten aan te trekken. Belangrijke kenmerken daarbij zijn: rechtszekerheid, consistentie en betrouwbaarheid van wetgeving en snelheid van handelen in de uitvoerings sfeer gericht op meerjarige duidelijkheid."

In het wetscommentaar met betrekking tot het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek kwam de Commissie Wetsvoorstellen met een concreet voorstel voor de verbetering van het Nederlandse vestigingsklimaat:¹⁴⁶

"In het kader van het Nederlandse vestigingsklimaat zou de Orde er dan ook voor willen pleiten dat in artikel 5, vijfde lid. Successiewet 1956 een bepaling wordt opgenomen, die inhoudt dat het recht van overgang

¹⁴⁴ NOB-commentaar 27 juni 2006 op wetsvoorstel Werken aan Winst - Vpb 2007 (kamerstuknummer 30572).

¹⁴⁵ Reactie op verzoek van 5 februari 2008 van de NOB om schriftelijk commentaar te leveren op twee brieven van de staatssecretaris van Financiën inzake het vestigingsklimaat.

¹⁴⁶ NOB-commentaar van 10 april 2008 op de Nota naar aanleiding van het verslag en de Nota van wijziging inzake het Wetsvoorstel 'Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek' (Wetsvoorstel 31065, herziening van het personenvennootschapsrecht).

niet is verschuldigd indien er sprake is van een verkrijging als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, derde lid, WBR.”

Evaluatie van beoordelingskader

Hiervóór hebben wij het beoordelingskader dat is vermeld op de website van de NOB hier en daar nader uitgewerkt. Bovendien hebben wij die beoordelingscriteria voorzien van voorbeelden die wij hebben ontleend aan de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. Er blijven echter opmerkingen in de wetscommentaren over die zich niet zo eenvoudig laten plaatsen in het hiervóór weergegeven beoordelingskader. In vele gevallen houden die opmerkingen verband met het met het wetsvoorstel te bereiken doel. Veel van deze opmerkingen kunnen naar onze mening worden geschaard onder het criterium dat Gribnau aanduidt met ‘evenredigheid’.¹⁴⁷

“Het evenredigheidsbeginsel komt een heel eigen plaats toe in de rechtsorde. (...) Evenredigheid of proportionaliteit opgevat als de juiste verhouding tussen middel en doel, de juiste maat(voering), het juiste midden, een evenwichtige afweging van belangen kent een lange traditie (...). Evenredigheid kan dan ook zeker als een fundamenteel rechtsstatelijk beginsel worden beschouwd. Men kan daarbinnen geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid in enge zin onderscheiden. Geschiktheid, het eerste element, betekent dat het voorgestelde middel, dus de wettelijke regeling, tot het gewenste gevolg kan leiden. (...) Noodzakelijkheid, het tweede element, eist dat het minst ingrijpende van meerdere, even effectieve middelen wordt gebruik (...). (...) Het derde element van de evenredigheid, evenredigheid in enge zin, is een lastig begrip. Het betekent globaal de zogenaamde *Einzelfallgerechtigkeit*: dus de rechtvaardigheid in het concrete geval, de concrete rechtsbetrekking waarop een (wettelijke) regeling wordt toegepast.”

Soms merkt de Commissie Wetsvoorstellen op dat het doel van een voorgestelde wettelijke regeling beter langs andere weg kan worden bereikt. Zo merkt de Commissie Wetsvoorstellen in het ‘position paper’ ter voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen op, dat de aanvullende wetgeving niet noodzakelijk is om belasting te heffen. Er is door de staatssecretaris van Financiën een probleem vastgesteld, maar volgens de Commissie Wetsvoorstellen is het wetsvoorstel niet noodzakelijk om dat probleem op te lossen.¹⁴⁸

“(…) kan deze extra vergoeding of korting ook onder de huidige wetgeving reeds worden aangemerkt als belastbaar loon op het moment van het ontvangen van de vergoeding respectievelijk de aanschaf van het vermogensrecht. Aanvullende wetgeving is dan ook

¹⁴⁷ Gribnau, a.w. blz. 60.

¹⁴⁸ Position paper van 24 juni 2008 van NOB in voorbereiding op het rondetafelgesprek inzake het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningen.

niet noodzakelijk om in een dergelijk geval te komen tot belastingheffing.”

In het commentaar van 22 mei 2008 van de Commissie Wetsvoorstellen op het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen werd wederom in deze sfeer een opmerking gemaakt:

“Met de Raad van State is de Orde van mening dat de regering onvoldoende heeft gemotiveerd waarom de voorgestelde maatregelen effectief zijn ter voorkoming van excessen in het beloningssysteem. Het blijft in het algemeen de vraag of fiscale maatregelen voor dit doel het meest geschikt zijn.”

Op 30 juni 2008 heeft de Commissie Wetsvoorstellen gereageerd op de contouren van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting. Zij geeft in haar reactie onder meer kritiek op de faciliteit voor bedrijfsopvolging bij leven. In de huidige regeling wordt een bedrijfsopvolging bij overlijden gestimuleerd boven een bedrijfsopvolging bij leven. De Commissie Wetsvoorstellen vindt dit niet logisch:

“Bedrijfsopvolging bij leven geeft een grotere waarborg voor continuïteit van de onderneming, omdat de voormalige ondernemer nog beschikbaar is voor advies en een dergelijke bedrijfsopvolging op geleidelijke wijze kan plaatsvinden en niet onverwachts komt. (...) De Orde pleit er daarom voor de faciliteit voor bedrijfsopvolging bij leven (schenking) aantrekkelijker te maken.”

In wezen betoogt de Commissie Wetsvoorstellen dat de huidige regeling niet geschikt is.

Ten slotte wijzen wij op de opmerking van de Commissie Wetsvoorstellen dat de kosten van de uitvoering en inning van het recht van overgang vermoedelijk niet opwegen tegen de geringe opbrengst van die heffing:¹⁴⁹

“In zijn toespraak heeft de Staatssecretaris van Financiën geen aandacht besteed aan het recht van overgang. Mogelijk houdt dit verband met het geringe budgettaire belang van het recht van overgang. Naar de Orde begrijpt, bedraagt het inkomen op grond van het recht van overgang jaarlijks circa vijf miljoen euro. De vraag is of de kosten van de uitvoering en inning van de heffing opwegen tegen deze geringe opbrengst. De Orde is zich er van bewust dat het internationaal gebruikelijk is om een heffing vergelijkbaar met het recht van overgang te heffen. Voor het geval het recht van overgang gehandhaafd wordt, doet de Orde de volgende suggesties.”

In het licht van deze opmerkingen menen wij het dat beoordelingskader van de Commissie Wetsvoorstellen zoals is beschreven op de website van de

¹⁴⁹ Reactie van 30 juni 2008 van de NOB op de contouren van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting.

NOB dient te worden aangevuld met een achtste beoordelingscriterium: evenredigheid.

3.4 Het door de Raad van State toegepaste beoordelingskader

Uit de jaarverslagen van de Raad van State blijkt dat hij een ander beoordelingskader hanteert dan het hiervóór in paragraaf 3.2 geschetste beoordelingskader van de wetgever uit de nota "Zicht op wetgeving". In het jaarverslag van 1993 omschreef de Raad van State het door hem toegepaste beoordelingskader als volgt:

"De Raad van State toetst de voor advies voorgelegde voorstellen van regelgeving onder meer aan de Grondwet, het Gemeenschapsrecht, de voor Nederland geldende verdragen, aan beginselen en kwaliteitseisen van regelgeving en de Aanwijzingen voor de regelgeving."

In de loop van de tijd is dit beoordelingskader verfijnd en uitgebreid. Het bestaat thans uit drie toetsen: de beleidsanalytische toets, de juridische toets en de wetstechnische toets.¹⁵⁰ In de volgende paragrafen zullen wij deze toetsen kort uitwerken.

3.4.1 Beleidsanalytische toets

Sinds het eind van de jaren '90 van de vorige eeuw wordt de beleidsanalytische toets toegepast in de adviezen en aanbevelingen voor wetsvoorstellen. De Raad van State geeft een oordeel over het aan de regeling ten grondslag liggende beleid. Deze toets wordt door de Raad gezien als de belangrijkste toets.

De beleidsanalytische toets bestaat uit drie onderdelen:¹⁵¹

1. *Probleembeschrijving*
 - a. Probleemidentificatie en -definitie.
 - b. Context.
 - c. Noodzaak / redengeving.
 - d. Ervaringen.

Hier wordt hoofdzakelijk uiteengezet wat het probleem is, waarom het een probleem is en voor wie het een probleem is. Verder wordt er aandacht besteed aan de noodzaak van wetgeving als oplossing. Dit is een kwestie van waardering, wat vaak een politiek standpunt weergeeft.

Aangezien de Raad van State beoogt politiek onafhankelijk te zijn, kan de Raad zich over de beleidsdoelen niet uitlaten. De rol van advisering over de haalbaarheid van een doel en de samenhang van het beleid is wel voor de Raad van State weggelegd.

¹⁵⁰ Jaarverslag Raad van State 2007.

¹⁵¹ In het jaarverslag van de Raad van State 2003 staat in bijlage 4 een checklist voor de beleidsanalytische toets.

2. *Probleemaanpak*

- a. Doel en middelen.
- b. Lasten en neveneffecten.
- c. Beleidstheorie (veronderstelling waarop het ontwerp berust).

De doeltreffendheid en doelmatigheid komen aan de orde, waarbij ook rekening wordt gehouden met de neveneffecten van de probleemaanpak.

3. *Uitvoering*

- a. Naleefbaarheid.
- b. Uitvoerbaarheid.
- c. Handhaafbaarheid.

De uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en naleefbaarheid van de regeling wordt onderzocht. Er wordt gekeken naar de effectiviteit en efficiëntie van de voorgestelde wetgeving.

3.4.2 Juridische toets

Aan de hand van de juridische toets beoordeelt de Raad van State de rechtmatigheid en de juridische kwaliteit van een wetsvoorstel. Hierbij wordt gekeken naar de eisen die het geschreven en ongeschreven recht stellen. Bovendien wordt het overgangsrecht in de beschouwing betrokken.

De juridische toets bestaat uit twee onderdelen:

1. Toetsing aan hoger recht en algemene rechtsbeginselen.
Er wordt getoetst of het wetsvoorstel in strijd is met geschreven en ongeschreven hoger recht, zoals internationale verdragen, gemeenschapsrecht, het Statuut en de Grondwet.
2. Kwaliteit van de voorgestelde wet.
Er wordt gekeken naar de inpassing in het bestaand recht, de mate waarin constitutionele beginselen en algemene eisen van rechtsstaat en democratie doorwerken, rechtszekerheid, duidelijkheid en terugwerkende kracht, evenredigheid, problemen van overgangsrecht en het gebruik van bepaalde rechtsfiguren.¹⁵²

3.4.3 Wetstechnische toets

Bij de wetstechnische toets wordt de juridische kwaliteit van een wetsvoorstel beoordeeld. Er wordt gekeken naar de structuur, de formulering, eenvoud en duidelijkheid, de toegankelijkheid en de presentatie van het wetsvoorstel.¹⁵³ De opzet, indeling en leesbaarheid spelen een essentiële rol.

De wetstechnische toets bestaat uit drie onderdelen:

1. Logische en systematische opbouw.
2. Innerlijke consistentie.
3. Gebruikte terminologie.

¹⁵² W. Konijnenbelt, De Raad van State als wetgevingsadviseur, RegelMaat 1999/6.

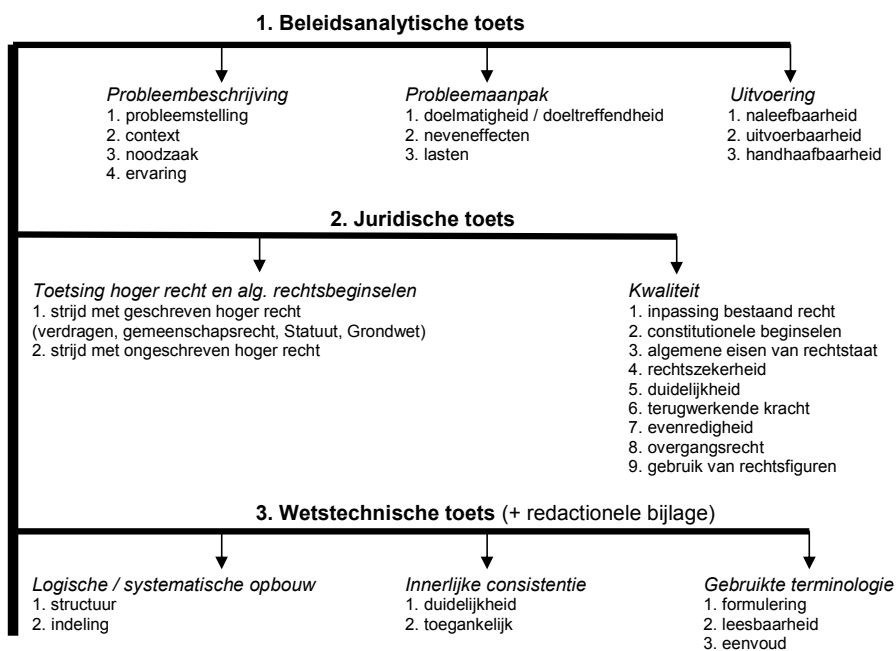
¹⁵³ J.C.K.W. Bartel, Wetgevingsadvisering, MBB 2004/217.

Bij de wetstechnische toets wordt gebruik gemaakt van de Aanwijzingen voor de regelgeving.¹⁵⁴ Hierin staan inhoudelijke en processuele voorschriften voor de totstandkoming van wetgeving. Het wetsvoorstel moet in overeenstemming zijn met de technische aanwijzingen die staan beschreven in de hoofdstukken drie, vier en vijf van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

Uit Aanwijzing 275 blijkt dat het wetstechnische advies van de Raad vaak niet openbaar wordt gemaakt, indien het advies uitsluitend uit opmerkingen van redactionele aard bestaat. Deze opmerkingen worden in een redactionele bijlage geplaatst, afgedaan door margeaantekeningen te plaatsen op het regelingsontwerp of het wordt ambtelijk doorgegeven.¹⁵⁵

3.4.4 Het beoordelingskader van de Raad van State in de praktijk

Hiervóór hebben wij het beoordelingskader beschreven dat de Raad van State zou toepassen bij de beoordeling van (fiscale) wetsvoorstellen. Inhoudelijk lijkt dat beoordelingskader niet wezenlijk te verschillen met het kwaliteitskader van de wetgever, dat is beschreven in de nota 'Zicht op Wetgeving' (zie paragraaf 3.2). Er is hier en daar gebruik gemaakt van een andere systematisering en categorieverdeling. Samenvattend kan het beoordelingskader van de Raad van State als volgt worden weergegeven:



¹⁵⁴ Aanwijzingen voor de regelgeving, Circulaire van de Minister-president van 18 november 1992, Staatscourant 1992, 230. Aanwijzing 276.

¹⁵⁵ W. Konijnenbelt, De Raad van State als wetgevingsadviseur, RegelMaat 1999/6.

Staatsraad Bartel betoogt dat de beleidsanalytische toets als het meest belangrijk wordt gezien.¹⁵⁶ De Raad van State gaat in het kader van deze toets als volgt tewerk:¹⁵⁷

In de eerste plaats wordt de redengeving voor het wetsvoorstel onderzocht. Is de probleemidentificatie en -definitie voldoende helder; staat de wetgever duidelijk voor ogen wat hij met het voorstel wil. Is de probleemanalyse toereikend; berust het voorstel op voldoende kennis en zijn alle relevante aspecten voldoende geanalyseerd. De Raad kijkt daarbij ook naar de redengeving van het wetsvoorstel uit een oogpunt van nut, noodzaak of opportuniteit van het voorstel.

Daarnaast wordt de effectiviteit gezien. Duidelijk moet zijn dat het gestelde doel te bereiken is met het wetsvoorstel. Dat moet ook uit de toelichting blijken. Het gaat hierbij in wezen om een evaluatie ex ante. Daarbij verdienen ook eventuele niet-beoogde effecten en negatieve effecten aandacht.

Tenslotte gaat de aandacht naar de uitvoering. De regeling moet naleefbaar, uitvoerbaar en handhaafbaar zijn. Het treffen van een regeling heeft alleen zin als degenen tot wie de regeling is gericht, haar ook kunnen naleven. De toelichting moet ingaan op de problemen die worden verwacht op dit punt en de wijze waarop daarop geanticipeerd. De regeling moet ook uitvoerbaar zijn voor de instantie aan wie de uitvoering wordt opgedragen. In de toelichting moeten de met de uitvoering verbonden problemen en lasten aan de orde komen.

Bij de handhaafbaarheid moet de keuze van het instrumentarium (strafrechtelijk of bestuursrechtelijk) worden verantwoord. Daarbij moet onder meer rekening worden gehouden met de mogelijke bewijsproblemen in geval van overtreding van de regeling.”

Bartel merkt op dat bij fiscale wetsvoorstellen de beleidsanalytische toets meestal beperkt is in verband met de collecterende functie van de belastingheffing en het al uitgekristalliseerde kader waarbinnen die collecterende functie plaats vindt.¹⁵⁸ De aandacht richt zich volgens Bartel met name op het 'constructie-proof' zijn van de regeling. Bij invoering van nieuwe belastinguitgaven is het toetsingskader ruimer, omdat ook naar de effectiviteit van de fiscale subsidie wordt gekeken en de wijze waarop die fiscale subsidie beheersbaar is.

Aangezien de Raad van State beoogt politiek onafhankelijk te zijn, kan de toepassing van de beleidsanalytische toets in de praktijk gevoelig liggen. De Raad stelt zich daardoor vaak terughoudend op bij deze toets¹⁵⁹, waardoor de beleidsanalytische toets niet volledig wordt uitgevoerd. In het jaarverslag 1998 is deze benadering als volgt verwoord:

¹⁵⁶ J.C.K.W. Bartel, De positie van de Raad van State ten aanzien van fiscaal overgangsbeleid, in: A.O. Lubbers, M. Schuver-Bravenboer en H. Vording (red.), Opstellen fiscaal overgangsbeleid, Kluwer Deventer 2005, blz. 20.

¹⁵⁷ A.w. blz. 21.

¹⁵⁸ A.w. blz. 21.

¹⁵⁹ Anders gezegd: de Raad van State past een 'marginale toetsing' toe.

“De raad is adviseur, hij neemt geen initiatieven tot nieuwe wetgeving, noch beslist hij daarover. Hij is onafhankelijk en niet partijpolitiek gebonden, hetgeen terughoudendheid met betrekking tot beleidsmatige keuzen met zich meebrengt; dit is in beginsel een zaak van de regering of van de wetgever. Zijn deskundigheid, die in het bijzonder in het vlak van het bestuurlijke, het juridische en de wetgevingstechniek ligt, leidt tot een terughoudende opstelling. Voor de Raad gaat het erom dat het door regering en Staten-Generaal beoogde beleid vanuit het gezichtspunt van deugdelijkheid van wetgeving een zo hoog mogelijke kwaliteit heeft. Gezien deze opstelling zal de Raad verhoudingsgewijs zelden een voorstel afwijzen om beleidsredenen, doch zal in geval van twijfel in de regel volstaan met te wijzen op zwakke plekken in inhoud en motivering, met te vragen om nadere toelichting en verantwoording of zo nodig daarbij te pleiten beleidsmatige toetsing.”

Staatsraad Konijnenbelt merkt op dat, zowel voor de wetstechnische toetsing als de juridische toetsing, de wetsvoorstellen niet volledig worden nagevloed op alle mogelijke onrechtmatigheden.¹⁶⁰

“Hoe technischer een aspect, hoe minder belangrijk het is voor de toetsing door de Raad van State.”

Konijnenbelt betoogt dat de Raad zo volledig mogelijk probeert te zijn, maar dat niet alles kan worden nagegaan. Hij stelt dat de departementen een beter overzicht hebben van alle communautaire en andere internationale regels die voor een bepaald onderwerp relevant zijn, dan een ‘algemene instelling’ als de Raad van State.

Uit onderzoek¹⁶¹ is gebleken dat de Raad van State in de praktijk minder ‘beoordelingskader-vast’ is dan mag worden verwacht. Verhey¹⁶² betoogt dat het beoordelingskader in de dagelijkse werkwijze van de Raad van State op dit moment geen dominante positie inneemt. Afgaande op de inhoud van de adviezen en de daarin opgenomen redeneringen lijkt de werkwijze naar de mening van Verhey meer te tenderen naar een, sterk op het concrete voorstel gerichte, *common sense*-benadering dan naar een strikte toepassing van een abstract toetsingskader. Vooralsnog lijkt de rol van het toetsingskader zijns inziens daarom vooral aanvullend van karakter.

Interessant is ook het empirische onderzoek van Dorbeck-Jung.¹⁶³ Over de werkwijze van de Raad van State bij de beoordeling van wetsvoorstellen merkt zij op dat zeer diverse toetsings- en werkwijzen worden gevolgd. De meeste bij de wetgevingsadvisering betrokken staatsraden en

¹⁶⁰ W. Konijnenbelt, De Raad van State als wetgevingsadviseur, RegelMaat 1999/6.

¹⁶¹ J.L.W. Broeksteeg, E.M.J. Hardy, S. Klosse, M.G.W.M. Peeters & L.F.M. Verhey, Onderzoek naar de adviezen van de Raad van State inzake wetgevingskwaliteit, Maastricht 2004.

¹⁶² L.E.M. Verhey, Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?, RegelMaat 2005/2, blz. 73.

¹⁶³ B.R. Dorbeck-Jung, De wetgevingsadvisering van de Raad van State – een fascinerend onderwerp van wetenschappelijk onderzoek, RegelMaat 2005/2.

wetgevingsjuristen verrichten hun werkzaamheden op intuïtieve en unieke wijze. Ervaren actoren handelen als experts die intuïtief greep hebben op de situatie die zij moeten beoordelen en waarover zij moeten beslissen op basis van hun gegroeide kennis en werkervaring. De toetsingswijze van staatsraden komt nog intuïtiever en casuïstischer over dan die van wetgevingsjuristen, aldus Dorbeck-Jung. Veel staatsraden geven aan dat het gezond verstand een grote rol speelt bij de toetsing van ontwerpregelingen. Zij verklaren de casuïstische werkwijze uit de methode die zij bij de bestuursrechtspraak volgen, en uit de grote waarde die zij hechten aan consistente adviezen.¹⁶⁴ De twee groepen actoren volgen verschillende toetsingswijzen die elkaar aanvullen. Veel staatsraden concentreren zich op beleidsmatige en juridische aspecten; veel wetgevingsjuristen toetsen vooral juridische en wetstechnische aspecten.¹⁶⁵

Over de rol die het beoordelingskader speelt bij de wetgevingsadvisering merkt Dorbeck-Jung op:¹⁶⁶

“Uit het empirisch onderzoek blijkt dat wetgevingsjuristen meer gebruikmaken van het toetsingsinstrumentarium van de Raad dan staatsraden. Dit verschil in de mate van oriëntatie op officiële toetsingscriteria kan primair worden verklaard vanuit de werkverdeling tussen beide groepen actoren, hun taken en hun taakopvattingen. Staatsraden gaan ervan uit dat wetgevingsjuristen de toetsingsinstrumenten systematisch en volledig hanteren. Het is mijn indruk dat een systematisch en volledig gebruik niet altijd plaatsvindt. Een belangrijke oorzaak hiervan is dat wetgevingsjuristen (en staatsraden) de ervaring hebben dat de instrumenten niet goed bruikbaar zijn in de adviseringspraktijk. Zij menen dat het toetsingskader te globale toetsingsnormen bevat, dat de hoeveelheid aan toetsingspunten en aanwijzingen te groot is, en dat een groot aantal toetsingspunten verouderd is. Geconcludeerd wordt dat een opschoning van de voor de Raad relevante toetsingsnormen en de integratie van deze normen in een toetsingsinstrument ertoe kunnen bijdragen dat het officiële toetsingsinstrumentarium meer in de praktijk wordt gebruikt.”

Op basis van het onderzoek van Dorbeck-Jung ontstaat het beeld dat de diversiteit van de repertoires aan kwaliteitsmaatstaven van ervaren en zeer ervaren staatsraden en wetgevingsjuristen en van de Raad beperkt is.¹⁶⁷ De betrokken actoren lijken te beschikken over hetzelfde vaste bestand aan kwaliteitsmaatstaven. Dit zijn volgens Dorbeck-Jung onder andere de maatstaven die de motivering, consistentie, opportuniteit, doeltreffendheid, duidelijkheid en bestendigheid van regelgeving betreffen. Blijkbaar bestaat er een collectief ‘kwaliteitsgeheugen’ bij de Raad van State. Het onderzoek van Dorbeck-Jung geeft voorts aan dat de kwaliteitsmaatstaven zeer flexibel

¹⁶⁴ Naar onze mening staan een ‘casuïstische werkwijze’ en ‘consistente adviezen’ soms haaks op elkaar.

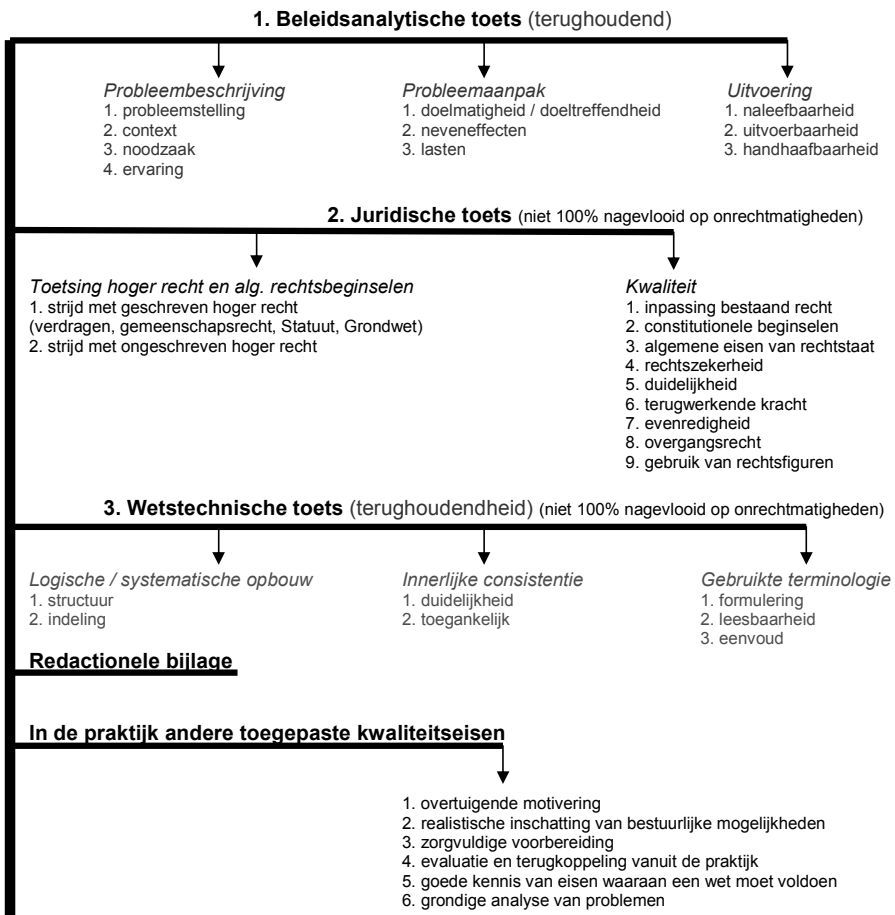
¹⁶⁵ A.w. blz. 62.

¹⁶⁶ A.w. blz. 63.

¹⁶⁷ A.w. blz. 63.

worden gehanteerd. De flexibiliteit van het gebruik kan volgens haar primair worden verklaard uit de grote variatie van de adviseringszaken. Daarnaast spelen de kennis en de ervaring van de actor een grote rol. De adviseringslijnen van de Raad komen weinig dynamisch over. Uit het onderzoek blijkt voorts dat staatsraden en wetgevingsjuristen het gebruik van kwaliteitsmaatstaven aanpassen aan de aard van de adviseringszaak: het is niet zinvol het hele repertoire van kwaliteitsmaatstaven toe te passen op iedere zaak. Ervaren staatsraden en wetgevingsjuristen ontdekken bij de bestudering van een zaak snel welke kwaliteitseisen relevant zijn.

Hieronder volgt een schematische weergave van het kwaliteitskader van de Raad, rekeninghoudend met de praktijkervaringen.



Uit dit overzicht blijkt dat de nadruk wordt gelegd op de juridische toets. Bij de beleidsanalytische toets en de wetstechnische toets stelt de Raad zich terughoudend op.

3.5 Analyse

De Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen beoordelen de kwaliteit van fiscale wetsvoorstellen en leggen de uitkomst van die beoordeling neer in een wetgevingsadvies respectievelijk wetscommentaar. Het ligt voor de hand dat de beoordeling van een (fiscaal) wetsvoorstel plaatsvindt aan de hand van een beoordelingskader, waarin een aantal kwaliteitseigenschappen van goede (belasting)wetgeving is neergelegd. Wij constateerden in paragraaf 3.3.1 dat de Commissie Wetsvoorstellen het beoordelingskader dat zij toepast, niet heeft neergelegd en uitgewerkt in een basisdocument. Wel vermeldt de NOB-website een aantal uitgangspunten voor de beoordeling van wetsvoorstellen door de Commissie Wetsvoorstellen.

Verhey constateert dat de wetgevingsadviseringspraktijk van de Raad van State meer gekenmerkt wordt door een sterk op het concrete wetsvoorstel gerichte *common sense*-benadering dan door een transparante toepassing van vooraf vastgestelde toetsingskaders.¹⁶⁸ Naar onze mening geldt dit min-of-meer ook voor de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen, nu een uitgewerkt beoordelingskader ontbreekt en in de wetscommentaren geen aanwijzingen zijn te vinden die erop wijzen dat het wetscommentaar het resultaat is van een systematisch toegepast beoordelingskader. Verhey wijst echter erop dat er een belang is om te werken aan de hand van een goed beoordelingskader:¹⁶⁹

“Indien de Raad zijn advisering beter wil verantwoorden, is de vraag of die werkwijze nog langer toereikend is. Naar onze mening is dat niet het geval. De invloed van de Raad is het grootst indien hij zijn adviezen zorgvuldig onderbouwt. Tjeenk Willink benadrukt in zijn bijdrage terecht het belang hiervan als het gaat om de beleidsanalytische toetsing, maar het geldt uiteraard voor alle onderdelen van de advisering. Het door de Raad zelf ontwikkelde toetsingskader kan daarbij ondersteuning bieden. De toetsing wordt hierdoor geobjectiveerd. In de motivering van de adviezen kan de Raad daarop vervolgens terugvallen. Ook wordt de toetsing enigszins voorspelbaarder omdat vooraf in globale zin duidelijk is op welke concrete punten de Raad bij zijn advisering zal letten. Daarom kan de verdere ontwikkeling en toepassing van het toetsingskader een nuttige functie vervullen. Niet om de *common sense*-benadering te vervangen – *common sense* dient hoe dan ook te blijven prevaleren – maar om de resultaten daarvan beter tot hun recht te laten komen.”

In het licht van deze aanbeveling richting de Raad van State zouden wij de Commissie Wetsvoorstellen willen adviseren het door haar toegepaste beoordelingskader in een basisdocument vast te leggen, de beoordelingscriteria tot op zekere hoogte uit te werken en bij de beoordeling

¹⁶⁸ L.E.M. Verhey, Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?, RegelMaat 2005/2, blz. 79.

¹⁶⁹ L.E.M. Verhey, Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?, RegelMaat 2005/2, blz. 79.

van wetsvoorstellen zoveel mogelijk aan dit beoordelingskader vast te houden. Er is naar onze mening extra reden om dit te doen, nu de omstandigheid dat de NOB een beroepsorganisatie van belastingadviseurs is, vragen oproept met betrekking tot de onafhankelijkheid van de Commissie Wetsvoorstellen en de waarde van de door haar uitgebrachte wetscommentaren (zie paragraaf 2.2.4).

Beoordelingskader Commissie Wetsvoorstellen

Aan de hand van enerzijds de tekst die met betrekking tot het beoordelingskader van de Commissie Wetsvoorstellen op de website van de NOB is opgenomen en anderzijds de beoordelingscriteria die naar voren komen in de wetscommentaren over de periode 2006-2008, kan een beoordelingskader worden gereconstrueerd dat uit de volgende toetsstenen bestaat:

1. Rechtsgelijkheid
2. Rechtszekerheid
3. Uitvoerbaarheid
4. Strijdigheid met Europees recht
5. Terugwerkende kracht
6. Administratieve lastendruk
7. Fiscaal vestigingsklimaat
8. Evenredigheid

De laatste eis wordt niet expliciet op de NOB-website genoemd, maar de wetscommentaren wijzen uit dat de Commissie Wetsvoorstellen ook aan dit kwaliteitscriterium toetst. Het aldus in de praktijk toegepaste toetsingskader wijkt naar onze mening af van het toetsingskader dat de Raad van State in de praktijk toepast. In de eerste plaats hanteert de Commissie Wetsvoorstellen andere kwaliteitscriteria dan de Raad van State; het meest in het oog daarbij springt het kwaliteitscriterium 'fiscaal vestigingsklimaat' in het beoordelingskader van de Commissie Wetsvoorstellen. In de tweede plaats worden de accenten anders gelegd. De Raad van State is terughoudend daar waar het gaat om aspecten van de beleidsanalytische toets en de wetstechnische toets. Hij zal daarom vermoedelijk minder alternatieven voor de voorgestelde regelingen aanvoeren.

De vraag rijst of het beoordelingskader dat door de Commissie Wetsvoorstellen wordt gehanteerd, meer zou moeten aansluiten bij de kwaliteitscriteria die de wetgever toepast. Deze vraag is in de literatuur ook opgeworpen ten aanzien van de wetgevingsadvisering door de Raad van State. De criteria die de Raad van State hanteert bij zijn activiteiten op het terrein van wetgevingsadvisering sluiten niet naadloos aan op de kwaliteitscriteria van de wetgever. Verhey weegt de argumenten voor en tegen harmonisering van de kwaliteitscriteria tegen elkaar af.¹⁷⁰ Naar zijn mening zou kunnen worden betoogd dat de kwaliteitscriteria weliswaar

¹⁷⁰ L.E.M. Verhey, Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?, RegelMaat 2005/2.

belangrijke grondgedachtes tot uitdrukking brengen, maar hun praktische betekenis beperkt is. In deze visie zijn kwaliteitscriteria primair instrumenten die tijdens de voorbereiding of de toetsing van wetgeving kunnen bijdragen aan goede probleemanalyses, een adequate verhouding tussen doel en middelen, een overzicht en afweging van alternatieven, inzicht in mogelijke uitvoerings- en handhavingsproblemen, een goede juridische kwaliteit enzovoort. Vanuit deze optiek hoeft het bestaan van verschillende beoordelingskaders niet aan realisering van deze doelstellingen in de weg te staan. Verhey kiest uiteindelijk voor harmonisatie op de volgende gronden:¹⁷¹

“In de eerste plaats valt niet in te zien waarom het verschil in functie en bevoegdheden tussen de Raad en de regering zou moeten leiden tot gebruik van verschillende toetsingskaders. Daarbij komt dat indien de regering een wetgevingskwaliteitsbeleid voert dat erop gericht is om de wetgeving te laten voldoen aan vooraf vastgestelde kwaliteitscriteria, het wel erg voor de hand ligt dat als de Raad van State in het kader van de advisering op basis van diezelfde criteria toetst, of de regering in concreto in haar opzet is geslaagd. Harmonisatie van eisen waaraan goede wetgeving behoort te voldoen, kan bijdragen aan een inzichtelijker en consistentere toetsing aan criteria van wetgevingskwaliteit. Het kan wellicht ook leiden tot vergroting van wederzijds inzicht en begrip bij de actoren in het wetgevingsproces.”

Naar onze mening is het echter niet nodig dat het beoordelingskader van de Commissie Wetsvoorstellen naadloos aansluit op de kwaliteitscriteria die de wetgever heeft geformuleerd. Het is naar onze mening evenmin noodzakelijk dat het beoordelingskader van de Commissie Wetsvoorstellen naadloos aansluit op het beoordelingskader van de Raad van State. De NOB behartigt de belangen van de bij haar aangesloten leden en van de cliënten van die leden. Het ligt voor de hand dat de Commissie Wetsvoorstellen vanuit die invalshoek de wetsvoorstellen zal beoordelen. Daarom zal de Commissie Wetsvoorstellen in elk geval op andere kwaliteitseisen de nadruk leggen. Bovendien is het met het oog op de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel juist een verrijking indien uit de beoordeling van wetsvoorstellen door de Commissie Wetsvoorstellen andere tekortkomingen van de voorgestelde regeling naar boven komen dan uit de wetgevingsadviezen van de Raad van State. Om die reden is het naar onze mening evenmin noodzakelijk dat de Commissie Wetsvoorstellen bij de toepassing van het beoordelingskader het accent legt op de criteria die de leden van de Tweede Kamer de belangrijkste eisen voor wetgeving vinden.¹⁷²

¹⁷¹ L.E.M. Verhey, *Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?*, RegelMaat 2005/2, blz. 77.

¹⁷² B.R. Dorbeck-Jung, *Zicht op wetgevingskwaliteit. Welke criteria achten leden van de Tweede Kamer de belangrijkste kwaliteitseisen voor wetgeving?*, RegelMaat 2003/4, blz. 137, concludeert naar aanleiding van onderzoek naar het belang dat leden van de Tweede Kamer hechten aan de kwaliteitseisen voor wetgeving: “De meeste aandacht gaat uit naar de eis van uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en controleerbaarheid. Voor deze eis en de eis van transparantie en eenvoud bestaat zeer veel aandacht bij de kamerleden. De respondenten besteden veel aandacht aan de consistentie en coherentie van wetgeving. Aandacht is er voor de eisen van juridische houdbaarheid, doeltreffendheid en doelmatigheid en rechtvaardigheid. De kamerleden besteden enige aandacht aan de noodzaak, de

Suggestie voor een beoordelingskader

Een nadeel van het hiervoor geschetste beoordelingskader van de Commissie Wetsvoorstellen is naar onze mening dat het niet voldoende is uitgewerkt. Bovendien is het mogelijk iets meer structuur in de opbouw van het beoordelingskader aan te brengen. Tegen die achtergrond doen wij het volgende voorstel voor een beoordelingskader:

I. De regeling bevat onvolkomenheden van juridische aard.

1. De regeling is in strijd met hogere regelgeving of met fundamentele algemene rechtsbeginselen.
 - a. De regeling is in strijd met verdragen, zoals het EVRM of IVBPR.
 - b. De regeling is in strijd met het gemeenschapsrecht.
 - c. De regeling is in strijd met het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden.
 - d. De regeling is in strijd met de Grondwet.
 - e. De regeling is in strijd met fundamentele algemene rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel.
2. Er bevinden zich onvolkomenheden in de tekst van de regeling.
 - a. De regeling bevat een kenbare vergissing.
 - b. De regeling is gebrekkig geformuleerd en niet onmiddellijk is duidelijk hoe de tekst moet worden geïnterpreteerd.
 - c. Ten opzichte van de uit de memorie van toelichting blijkende bedoeling van de wetgever is de tekst van de regeling te ruim of te beperkt geformuleerd.
 - d. In de tekst van de regeling worden open normen of niet-gedefinieerde begrippen gebruikt waarvan in de praktijk onduidelijk is wat hun inhoud is.
 - e. In de tekst van de regeling worden begrippen gebruikt die niet aansluiten op begrippen die in andere wetten worden gebruikt.
3. De regeling is onvoldoende toegesneden op bepaalde gevallen.
 - a. Voor belastingplichtige of bestuursorgaan leidt de toepassing van een regel tot gevolgen die, gelet op het systeem van de regeling, ongerijmd zijn.
 - b. Er doen zich leemten voor in de regeling waardoor voor bepaalde gevallen geen regeling is getroffen.

II. De regeling is niet effectief of efficiënt.

1. De regeling is zodanig vorm gegeven dat de door de wetgever beoogde doelstellingen niet zullen worden gerealiseerd.
2. De baten van de regeling wegen niet tegen de lasten op.

zorgvuldigheid, de werkbaarheid, de wetstechnische houdbaarheid en het waarborgen van de rechtszekerheid. Voor de resterende kwaliteitseisen bestaat er weinig aandacht."

III. De regeling leidt tot uitvoeringsproblemen.

1. De regeling blijkt voor de burger slecht of (bijna) onmogelijk na te leven of draagt bij aan onevenredige regeldruk voor de burger.
2. De regeling levert vanuit de overheid gezien complicaties op in de sfeer van de naleefbaarheid, uitvoerbaarheid of handhaafbaarheid.

Dit beoordelingskader bouwt voort op onderzoek naar tekortkomingen in fiscale regelgeving dat de Leidse onderzoeksgroep bij eerdere gelegenheid heeft gedaan.¹⁷³ Het beoordelingskader bevat grotendeels dezelfde kwaliteitseisen als het beoordelingskader van de wetgever en de Raad van State; het is echter anders opgebouwd. Het beoordelingskader biedt de mogelijkheid om – vanuit de doelstellingen van de NOB – eigen accenten te leggen op de kwaliteitscriteria die van belang worden geacht.

In het kader van I.1 kan onder meer worden beoordeeld of de voorgestelde regeling in strijd is met Europees recht of met bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel. Bovendien kan onder die noemer ook worden bekeken of de eventuele terugwerkende kracht van de voorgestelde regeling in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel.

Bij de toetsing van aspect II.1 kan worden beoordeeld of de doelstellingen die de wetgever met de voorgestelde regeling voor ogen staan, zullen worden gerealiseerd. Zo heeft de wetgever menigmaal doelstelling als de bestaande regeling "eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger". Eventueel kan in het kader van aspect II.1 een toetsing plaatsvinden aan doelstellingen die niet expliciet door de wetgever zijn uitgesproken in het kader van de voorgestelde regeling maar die wel bij eerdere gelegenheid zijn uitgesproken. Gedacht kan worden aan de verbetering van het fiscale vestigingsklimaat.

In het beoordelingskader komt ook terug dat de Commissie Wetsvoorstellen de belangen van de fiscus niet uit het oog verliest. Om die reden wordt in het kader van aspect III.2 ook gekeken naar de uitvoeringsproblemen aan de zijde van de overheid.

Aanvulling hypothesen

Hiervóór in hoofdstuk 2, paragraaf 2.4, hebben wij een zestal hypothesen geformuleerd met betrekking tot de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. Naar aanleiding van dit hoofdstuk over het beoordelingskader dat de Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen toepassen, voegen wij daaraan één hypothese toe.

Wij hebben in hoofdstuk 3 geconstateerd:

- (a) De Commissie Wetsvoorstellen hanteert bij de beoordeling van fiscale wetgeving in de praktijk een ander beoordelingskader dan de Raad van State.

¹⁷³ Zie J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Terugkoppeling in het belastingrecht: analyse en conclusies, in: J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording (red.), Terugkoppeling in het belastingrecht, Sdu Amersfoort 2008, blz. 156.

- (b) De Raad van State stelt zich terughoudend op rondom deelaspecten van de door hem gehanteerde beleidsanalytische toets en de wetstechnische toets.

In het licht van deze constatering mag het volgende worden verwacht met betrekking tot de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen:

- (7) De wetscommentaren leggen andere tekortkomingen in een fiscaal wetsvoorstel bloot dan de wetgevingsadviezen.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Deze hypothese ligt in het verlengde van de in hoofdstuk 2, paragraaf 2.4, geformuleerde hypothesen 2, 3 en 4.

4 Het effect van de wetscommentaren en de wetgevingsadviezen

4.1 Inleiding

In de hoofdstukken hiervóór hebben wij ons gericht op de achtergrond, taak en samenstelling van de Commissie Wetsvoorstellen en de Raad van State en op het beoordelingskader dat zij in het kader van hun activiteiten op het terrein van wetgevingsadvisering toepassen. Het doel van dit vierde hoofdstuk is om één of meer hypothesen te formuleren die verband houden met het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. In hoofdstuk 5 zullen wij onderzoeken of die hypothesen juist zijn of niet.

Bij het onderzoek naar het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen zullen wij ons richten op de vraag wat er in het kader van het wetgevingsproces met die wetscommentaren gebeurt.¹⁷⁵ Meer specifiek willen wij weten (a) of de politieke partijen bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel in het debat met de staatssecretaris van Financiën aandacht aan de wetscommentaren besteden en (b) of de wetscommentaren ertoe leiden dat de voorgestelde regeling wordt aangepast¹⁷⁶, dan wel nader wordt toegelicht door de staatssecretaris van Financiën.¹⁷⁷ Op deze punten maken wij zoveel mogelijk een vergelijking met het effect van de wetgevingsadviezen van de Raad van State. Wij baseren ons in dit hoofdstuk grotendeels op literatuuronderzoek dat wij hebben gedaan. Er moet echter meteen worden opgemerkt dat er tot nu toe geen onderzoek is gedaan naar het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen (paragraaf 4.2); de meningen die wij aanhalen met betrekking tot het effect van die wetscommentaren zijn derhalve niet gebaseerd op wetenschappelijk gefundeerd onderzoek. Naar het effect van de wetgevingsadviezen van de Raad van State is wel wetenschappelijk onderzoek gedaan (paragraaf 4.3).

4.2 Het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen

4.2.1 Inleiding

Hierna besteden wij aandacht aan het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. In paragraaf 4.2.2 behandelen wij eerst de vraag op welke wijze Kamerleden van de wetscommentaren gebruik kunnen maken. Vervolgens besteden wij in paragraaf 4.2.3 aandacht aan de vraag op welke wijze de staatssecretaris van Financiën kan reageren op de vragen die hem in

¹⁷⁵ Er zijn in theorie ook nog andere effecten van de wetscommentaren van de NOB denkbaar; bijvoorbeeld dat onder dreiging van stevige kritiek in de wetscommentaren in de fase van voorbereiding van een wetsvoorstel al extra wordt gewerkt aan de kwaliteit van het wetsvoorstel. Dit soort effecten zijn echter vrijwel niet te onderzoeken.

¹⁷⁶ Ingeval de Commissie Wetsvoorstellen een voorstel tot wijziging van het wetsvoorstel doet.

¹⁷⁷ Ingeval de Commissie Wetsvoorstellen verzoekt een in het wetsvoorstel gebruikte term nader uit te leggen.

het kader van de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel worden voorgelegd en die terug te voeren zijn op het wetscommentaar van de Commissie Wetsvoorstellen. Ten slotte zullen wij in paragraaf 4.2.4 de bevindingen weergeven van ons literatuuronderzoek naar het effect van de wetscommentaren.

4.2.2 Op welke wijze kunnen Kamerleden gebruik maken van de wetscommentaren?

De wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen worden uitgebracht aan de leden van de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer.¹⁷⁸ Een wetscommentaar is één van de stukken die Kamerleden (kunnen) gebruiken in hun discussies met de staatssecretaris van Financiën over een aanhangig wetsvoorstel. Dat betekent echter niet dat alle punten uit een wetscommentaar automatisch worden voorgelegd aan de staatssecretaris van Financiën. In dit kader kan worden gewezen op uitlatingen van het toenmalige Kamerlid Vermeend:¹⁷⁹

“In een voorgesprek voor deze zitting zei iemand tegen mij: jullie doen zo weinig met al die artikelen en al die adviezen; ook de voorzitter van de Orde merkte dat op. Ik kan u met de hand op het hart verklaren, en dat geldt ook voor de collega's, dat alles wat geschreven of althans bijna alles over een wetsvoorstel dat ik op dat moment in mijn portefeuille heb en wat een ander Kamerlid in zijn portefeuille heeft, bezien en bekeken wordt en wanneer wij het relevant achten ook meegenomen wordt in de parlementaire behandeling. Ik zal zeggen dat er ook een soort competitie zit tussen de verschillende Kamerleden, zeker in de huidige commissie, dat je je niet kan veroorloven dat het ene lid dat artikel wel gezien heeft en de andere niet. Dus met andere woorden: wij kijken er wel degelijk naar. Ja, het is niet altijd zo, dat wij ook voor honderd procent onmiddellijk de opvatting in zo'n artikel overnemen; daarin moet ik toch de voorzitter teleurstellen. Er vindt een afweging plaats en als die teleurstelling daaruit voortkomt, dan moet ik zeggen dat het niet zo is dat elk advies voor honderd procent zal worden uitgevoerd. Wij kijken ernaar en voor zover het politiek relevant is, het is een politiek besluitvormingsproces dat wetgevingsproces, dan wordt dat meegenomen.

Gaat het om technische verbeteringen en vereenvoudigingen, dan is het inderdaad op dit moment zo dat de Kamer daar gevoelig voor is.”

Het effect van de wetscommentaren wordt met name zichtbaar in de nota naar aanleiding van het verslag. Daarin antwoordt de staatssecretaris van Financiën op de door de leden van de Tweede Kamer gestelde vragen en

¹⁷⁸ Soms worden de wetscommentaren expliciet onder de aandacht van leden van de Eerste Kamer gebracht.

¹⁷⁹ Bijdrage panellid W.A. Vermeend in: H. Prast, Belastingadviseur en vereenvoudiging van wetgeving, De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Pre-adviezen nr. 2, Kluwer Deventer 1987, blz. 54. In hoofdstuk 6, paragraaf 6.3, concluderen wij dat tegenwoordig in vrijwel alle gevallen één of meerdere fracties in de Tweede Kamer de staatssecretaris van Financiën vragen te reageren op alle punten in het wetscommentaar van de NOB.

opgeworpen kritiekpunten.¹⁸⁰ Daar waar leden van de Eerste Kamer gebruik maken van de wetscommentaren wordt dit het meest zichtbaar in de memorie van antwoord. De wetscommentaren spelen ook een rol – maar naar onze indruk in mindere mate¹⁸¹ – bij de plenaire behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer respectievelijk Eerste Kamer.¹⁸²

Kamerleden kunnen daar waar zij over het wetsvoorstel vragen stellen aan de staatssecretaris van Financiën *expliciet* of *impliciet* gebruik maken van de punten die in het wetscommentaar worden aangesneden. In geval van het *expliciet* gebruik maken wordt het wetscommentaar uitdrukkelijk als bron vermeld. In dat geval kan het Kamerlid één of meer in een wetscommentaar aan de orde gestelde punten voorleggen aan de staatssecretaris van Financiën (*partiële overname*). Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 7, blz. 7:

“De leden van de CDA-fractie vragen tot slot in te gaan op door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) gestelde vraag of het wel juist is dat bij deelnemers aan een buitenlands internetkansspel wordt uitgegaan van een gebruteerd tarief.”

Steeds vaker wordt de staatssecretaris gevraagd op alle punten in het wetscommentaar te reageren (*integrale overname*). In vele gevallen wordt dan verzocht – nadat de Kamerleden al een aantal vragen hebben gesteld – de nog resterende punten uit het wetscommentaar te behandelen (Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 5, blz. 12):

“De leden van de CDA-fractie hebben kennisgenomen van de uitgebreide en vaak technische beoordeling van het gehele Belastingplan en de overige fiscale maatregelen door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs d.d. 8 oktober jl. Kan de regering de feitelijke vragen van de NOB voor zover nog niet in dit verslag aan de orde gekomen ook beantwoorden?”

Af en toe bouwt een vraag van een Kamerlid expliciet voort op een vraag van de Commissie Wetsvoorstellen (Kamerstukken I 2006/07, 30 572, B, blz. 7):

“In aansluiting op een door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gestelde vraag, vragen de leden van de CDA-fractie de minister te bevestigen dat dit evenzeer geldt voor een aandeel in een buitenlandse commanditaire vennootschap die niet transparant is op basis van het Besluit kwalificatie buitenlandse rechtsvormen.”

¹⁸⁰ De vragen zonder antwoorden zijn terug te vinden in het verslag.

¹⁸¹ Dit is naar onze mening terug te voeren op de omstandigheid dat de meeste technische kwesties in een eerdere fase, namelijk bij de behandeling van het wetsvoorstel door de Vaste Commissie voor Financiën, al aan de orde zijn gekomen.

¹⁸² In de ‘Handelingen Tweede Kamer’ of ‘Handelingen Eerste Kamer’ is dit terug te vinden.

In de volgende passage bouwt een Kamervraag voort op een constatering die de Commissie Wetsvoorstellen doet (Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 7, blz. 4):

“Deze leden [van de CDA-fractie] vinden de waarneming van de Orde van Belastingadviseurs dat het nieuwe systeem in fiscale zin een versnipperd beeld geeft, terecht. Voor de IB/Vpb geldt onverkort de fiscale transparantie. Voor de omzetbelasting en de loonbelasting geldt voor zowel de OV/CV als de OVR/CVR juist géén fiscale transparantie. De overdrachtsbelasting biedt een tussenpositie, terwijl voor de successiewet de transparantie juist weer wel gehandhaafd blijft. Zij vragen of de fiscale uitwerking van de regeling niet eenvoudiger had gekund. En of dit niet een te ingewikkeld systeem wordt dat niet meer is uit te leggen aan een gemiddelde vennoot, over het algemeen toch de wat kleinere ondernemer in het midden- en kleinbedrijf. Deze leden ontvangen hierover graag een reactie.”

Maken de Kamerleden *impliciet* gebruik van het wetscommentaar dan stellen zij een punt aan de orde dat rechtstreeks lijkt te zijn ontleend aan het wetscommentaar maar vermelden zij die bron niet. Dit komt met enige regelmaat voor. Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2006/07, 30 577, nr. 7, blz. 8:

“De leden van de CDA-fractie constateren dat een directeur/aandeelhouder wordt uitgezonderd van de bedrijfsfitnessfaciliteit en vragen of kan worden gesteld dat deze uitzondering niet geldt indien er meer dan één directeur/aandeelhouder is.”

Het wetscommentaar van de Commissie Wetsvoorstellen luidde:

“De Orde kan zich er in vinden dat een directeur/aandeelhouder enig werknemer wordt uitgezonderd van deze faciliteit. De Orde gaat ervan uit dat deze uitzondering niet geldt indien er meer dan één directeur/aandeelhouder werkzaam is, en verzoekt dit te bevestigen.”

4.2.3 Wat doet de staatssecretaris van Financiën met de wetscommentaren?

Hiervóór hebben wij geconstateerd dat Kamerleden de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen – expliciet of impliciet – gebruiken in het kader van de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel. De volgende stap in de analyse van het effect van de wetscommentaren is wat de staatssecretaris van Financiën vervolgens doet met de door de Kamerleden voorgelegde vragen en opmerkingen uit de wetscommentaren.

Art. 68 Grondwet brengt met zich dat als een Kamerlid een kwestie uit het wetscommentaar aan de staatssecretaris voorhoudt, deze daarop dient te antwoorden:

“De ministers en de staatssecretarissen geven de kamers elk afzonderlijk en in verenigde vergadering mondeling of schriftelijk de door een of meer leden verlangde inlichtingen waarvan het verstrekken niet in strijd is met het belang van de staat.”

Waaldijk wijst overigens op een aantal grenzen aan deze inlichtingenplicht.¹⁸³

In de praktijk blijven op de wetscommentaren gebaseerde vragen van leden van de Tweede Kamer wel eens onbeantwoord. Bij de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer kan dan nogmaals worden verzocht te reageren op een onbeantwoord gebleven punt uit het wetscommentaar van de Commissie Wetsvoorstellen. Zie bijvoorbeeld Kamerstukken I 2006/07, 30 572, B, blz. 11:

“(…) Deze vraag werd eerder gesteld door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in haar commentaar van 27 juni 2006 (vraag 4.7), maar zij is niet beantwoord door de regering. Graag krijgen de leden van de CDA-fractie alsnog een antwoord op deze vraag.”

Het komt ook wel eens voor dat een op het wetscommentaar gebaseerde vraag (hierna: NOB-vraag) bij de behandeling in de Tweede Kamer ‘onvoldoende’ worden beantwoord door de staatssecretaris van Financiën. Bij de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer kan dan om verduidelijking worden gevraagd (Kamerstukken I 2006/07, 30 572, B, blz. 4):

“De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs heeft in haar commentaar van 27 juni 2006 de volgende vraag gesteld (vraag 8.8) die is overgenomen in het verslag: «(…)» Daarop is als volgt geantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstuk 30 572, nr. 8, blz. 106): «(…)»

De leden van de CDA-fractie zijn het met de Orde eens dat dit antwoord onvoldoende duidelijk is voor de praktijk. (...) Omdat dit probleem zich in veel gevallen zal voordoen, achten de leden van de CDA-fractie het van groot belang voor de praktijk dat op deze vragen alsnog helder wordt ingegaan.”

De beantwoording van de door de Kamerleden gestelde NOB-vragen vindt in vele gevallen plaats daar waar ook de andere Kamervragen worden beantwoord (Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 25, blz. 5):

“De leden van de fracties van de PvdA en D66 vragen een reactie op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna «de Orde») van 20 oktober 2003. Voorzover het commentaar van de Orde onderwerpen betreft die ook door de leden van de fracties aan de orde worden gesteld, verwijs ik naar de passages waar deze onderwerpen worden behandeld. Een reactie op het overige

¹⁸³ K. Waaldijk, Motiveringsplichten van de wetgever, Koninklijke Vermande bv Lelystad 1994, paragraaf 4.1.4.

commentaar van de Orde is opgenomen in de paragraaf waar het desbetreffende onderwerp het meest past. (...)"

Eventueel resterende NOB-vragen worden dan door de staatssecretaris van Financiën afzonderlijk behandeld (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 9, blz. 71):

"De leden van de fractie van de PvdA hebben gevraagd in te gaan op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). Het grootste deel van het commentaar van de NOB is in het vorenstaande aan de orde gekomen. De NOB vraagt wel nog expliciet aandacht voor (...). (...) Tevens vraagt de NOB nog of (...)."

Met enige regelmaat krijgt de beantwoording van de NOB-vragen zelfs een eigen 'kopje' in de nota naar aanleiding van het verslag. Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2006/07, 30 533, nr. 7, blz. 9:

"Commentaar Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (...)"

De meeste punten die in een wetscommentaar aan de orde worden gesteld, monden uit in òf een vraag om uitleg òf een verzoek tot wijziging van de voorgestelde regeling. Naar aanleiding van een uitlegvraag kan de staatssecretaris van Financiën een term in de voorgestelde regeling of de werking van (een deel van) die regeling uitleggen of toelichten. Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 93:

"VNO-NCW en de Orde vragen of ook voor buitenlandse onroerende zaken (50% van de WOZ-waarde als bodemwaarde fungeert? (...)
Ook voor buitenlandse gebouwen geldt (50% van) de WOZ-waardebeschikking (...)"

Uitlegvragen leveren af en toe een wat onbevredigend antwoord van de staatssecretaris van Financiën op (Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 25, blz. 33):

"In zijn commentaar vraagt de Orde naar de inhoud van de algemene maatregel van bestuur, die op basis van het elfde lid van het voorgestelde artikel 10d kan worden vastgesteld en op welke termijn deze algemene maatregel van bestuur zal worden gepubliceerd.
De genoemde algemene maatregel van bestuur zal in de loop van 2004 worden gepubliceerd. Op dit moment is nog niet precies duidelijk welke onderwerpen daarin zullen worden behandeld."

Bij een onbevredigend antwoord op een NOB-vraag kan die vraag nogmaals aan de orde komen bij de plenaire behandeling van het wetsvoorstel of kan in de Eerste Kamer om verduidelijking van het antwoord van de staatssecretaris worden gevraagd.

De staatssecretaris van Financiën kan een uitlegvraag 'onschadelijk' maken door bijvoorbeeld erop te wijzen dat zij berust op een misvatting of vergissing aan de zijde van de NOB (Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 7, blz. 7):

"De leden van de CDA-fractie vragen tot slot in te gaan op door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) gestelde vraag of het wel juist is dat bij deelnemers aan een buitenlands internetkansspel wordt uitgegaan van een gebruteerd tarief.

De veronderstelling dat bij deelnemers aan een buitenlands internetkansspel wordt uitgegaan van een gebruteerd tarief, berust naar mijn mening waarschijnlijk op een misvatting bij de NOB."

Zie in het kader van het 'onschadelijk' maken van een NOB-vraag bijvoorbeeld ook Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 25, blz. 30:

"Verder vraagt de Orde of ter zake van cashpoolovereenkomsten de aanschrijving van 1 september 1995, nr. WJB95/994M, van overeenkomstige toepassing zal zijn.

(...) De aanschrijving van 1 september 1995, nr. WJB95/994M, bevat een groot aantal uitgangspunten van beleid inzake deelnemingskosten. Ons is niet duidelijk op welk onderdeel van deze aanschrijving de vraag van de Orde betrekking zou kunnen hebben."

Soms wordt een uitlegvraag 'buiten de orde verklaard' omdat deze in de ogen van de bewindspersoon onvoldoende verband houdt met het wetsvoorstel (Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 8, blz. 37):

"(...) De hiervoor vermelde vragen van de NOB staan dus los van het wetsvoorstel."

Opmerkingen van de Commissie Wetsvoorstellen worden soms 'tegengesproken', bijvoorbeeld in het geval van een in het wetscommentaar bloot gelegde 'omissie' in het wetsvoorstel (Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 8, blz. 38):

"Anders dan de NOB aanneemt, is het geen omissie dat in het voorgestelde artikel 3, achtste lid, van de Wet OB, gesproken wordt van een «onttrekking voor bedrijfsdoeleinden». Noch de Zesde Richtlijn in de verschillende taalversies, noch het richtlijnvoorstel inzake de «recast» van de Zesde Richtlijn spreken over een «onttrekking voor andere dan bedrijfsdoeleinden», zoals volgens de NOB zou zijn bedoeld. De strekking van artikel 3, derde en achtste lid, is dan ook om in beginsel alle om-nietverstrekingen van goederen te belasten, tenzij het gaat om kleine zakelijke onttrekkingen in de vorm van geschenken van geringe waarde of van monsters."

Die tegenspraak is soms terug te voeren op een arrest van het HvJ EG dat door de staatssecretaris van Financiën anders wordt uitgelegd (Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 25, blz. 17):

“De Orde vraagt of het in het voorstel besloten liggende verschil tussen buitenlandse (EU)deelneming (bruto vrijstelling) en buitenlandse (EU) vaste inrichting door het Europese Hof van Justitie aanvaardbaar wordt geacht in het licht van het arrest van 28 januari 1986 in de zaak 270/83 Avoir Fiscal. Naar mijn mening geeft het genoemde arrest geen aanleiding om aan te nemen dat dit onderscheid niet aanvaardbaar is.”

Kritiekpunten die erop neerkomen dat de voorgestelde regeling op een bepaald punt beter anders had kunnen luiden, leiden soms ertoe dat de staatssecretaris van Financiën zijn keuze voor de regeling nader toelicht (Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 22, blz. 85):

“Voorts vindt de Orde het uit wetsystematisch oogpunt vreemd dat het aanvullende waarderingskader alleen geldt voor lichamen als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdeel d, Wet LB 1964, en niet voor de in onderdeel e van dat artikel genoemde natuurlijke personen. De Orde had opname van de voorgestelde bepaling in de Wet IB 2001 logischer gevonden.

De achtergrond van de huidige plaatsing is (...)”

Zie bijvoorbeeld ook Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 25, blz. 27:

“De Orde voert in dat verband aan dat ook had kunnen worden gekozen voor een systeem waarbij acquisitierente aftrekbaar is bij de (verworven) deelneming. Zoals ik heb opgemerkt in het nader rapport is voor een dergelijk systeem niet gekozen om de volgende redenen. (...)”

Adviezen van de Commissie Wetsvoorstellen tot wijziging van een wetsvoorstel worden soms verworpen omdat de voorgestelde wijziging naar de mening van de staatssecretaris van Financiën zou leiden tot hogere administratieve lasten en extra uitvoeringskosten (Tweede Kamer, vergaderjaar 2004–2005, 29 767, nr. 14, blz. 20):

“De leden van de CDA-fractie vragen naar een reactie op de suggestie om het spaarloon bij slechts een werkgever op te bouwen. Ook de leden van de VVD-fractie en de D’66-fractie vragen hiernaar, zij verwijzen hierbij naar een reactie van de Nederlandse orde van belastingadviseurs. Een dergelijke regeling die feitelijk overeenkomt met de door de regering voorgestelde regeling zonder de 1 januari eis leidt tot (veel) hogere administratieve lasten en ook tot extra uitvoeringskosten.”

Het budgettaire effect van een door de Commissie Wetsvoorstellen verstrekt advies tot wijziging van de voorgestelde regeling is ook wel eens reden dat advies niet over te nemen:¹⁸⁴

¹⁸⁴ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 98.

“De Orde stelt dat er situaties denkbaar zijn dat er een groot aantal participanten een belang heeft in een vennootschap die een gezamenlijke onderneming drijft. Als gevolg van het invoeren van een hard 5%-criterium zouden de verschillende participanten in het samenwerkingsverband niet langer de deelnemingsvrijstelling kunnen krijgen voor hun belang in de vennootschap die de gezamenlijke onderneming drijft. De Orde pleit er daarom voor om het vervallen van de gelijkgestelde deelneming te heroverwegen.

(...) Overigens kan worden opgemerkt dat het handhaven van de gelijkgestelde deelneming tot een budgettaire derving van € 70 mln zou leiden.”

Indien de staatssecretaris van Financiën een advies tot wijziging onderschrijft, zal dat in vele gevallen ertoe leiden dat er een nota van wijziging komt (Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 8, blz. 19):

“De fracties van het CDA, de PvdA en de VVD stellen een aantal kritische vragen over de voorgestelde tijdsevenredige belasting van personenauto's en motorrijwielen (...). Daarbij verwijzen zij ook naar de deels zeer kritische opmerkingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (...) en de RAI, BOVAG en VNA. Deze kritische kanttekeningen, gevoegd bij de eerdere opmerkingen van de Raad van State in zijn advies naar aanleiding van het voorstel zijn aanleiding om het voorstel te wijzigen. Het gewijzigde voorstel houdt in (...).”

In de volgende paragraaf besteden wij aandacht aan wat er is geschreven met betrekking tot het effect van de wetscommentaren die de Commissie Wetsvoorstellen uitbrengt.

4.2.4 Literatuuronderzoek naar het effect van de wetscommentaren

In 1983 temperde Nobel de verwachtingen met betrekking tot het effect van wetscommentaren die door de NOB zouden worden uitgebracht. Hij wees erop dat de bijdragen van belastingadviseurs aan het wetgevingsproces geen ander karakter zullen kunnen krijgen dan de bijdragen van andere (groeperingen van) burgers:¹⁸⁵

“Ze zullen dus niet meer kunnen zijn dan adviezen en inspraak. Er zal dan ook uiteraard geen aanspraak op gemaakt kunnen worden dat de adviezen zullen moeten worden opgevolgd en dat de inspraak zijn weerslag moet vinden in het wetsontwerp en/of de uiteindelijke versie van de wet.

Wel zal het uiteraard zo zijn, dat het animo van de belastingadviseurs om aan het wetgevingsproces deel te blijven nemen, vanzelf zal verminderen wanneer ze bemerken dat hun adviezen regelmatig in de wind worden geslagen. Dit zal zeker het geval zijn wanneer ze

¹⁸⁵ N. Nobel, Belastingadviseur en wetgever: Hoe eerbiedwaardig is de wet?, De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Pre-adviezen nr. 2, Kluwer Deventer 1983, blz. 41.

bemerken dat de wetgever van hun adviezen een 'selectief gebruik' maakt, namelijk door daaruit alleen over te nemen de adviezen die betrekking hebben op het dicht en vermijden van gaten, maar niet de adviezen die betrekking hebben op de keerzijde: de overkill."

De wetscommentaren hebben in de loop van de jaren 'gezag' verworven, zo mag worden geconcludeerd¹⁸⁶. Zo betoogde Burger in 1989 dat het gewicht van de wetscommentaren in de loop der jaren is toegenomen:¹⁸⁷

"Niet in de laatste plaats is dit het gevolg van het feit dat de Orde zich beperkt tot de technische aspecten van de wetsontwerpen en geen oordeel uitspreekt over de politieke, inhoudelijke aspecten."

In 1995 constateert Nobel met betrekking tot de wetscommentaren:¹⁸⁸

"Die commentaren hebben in de loop der jaren aanzienlijke invloed gekregen op het wetgevingsproces. Ze worden door kamerleden met aandacht gelezen en ze worden veelvuldig ter sprake (...) gebracht bij de behandeling van de wetsontwerpen. Niet alleen heeft de [NOB] hierdoor prestige gekregen maar ook de belangstelling van de leden voor het wetgevingsproces heeft daar een stimulans door gekregen."

Th. O. Vreugdenhil, voormalig fiscaal woordvoerder van de CDA-fractie in de Tweede Kamer, liet zich in 1996 interviewen in het Exposé-themanummer 'Kwaliteit van fiscale wetgeving'. In dat interview is over de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen opgenomen:¹⁸⁹

"De adviezen van de Orde vindt hij bijna altijd goed en nuttig. Vreugdenhil: 'Daarbij moet je natuurlijk beseffen dat het niet de rol van de NOB is om de integratie van belangen te realiseren. Dat is de taak van de politiek en de wetgever.'"

In de bundel 'Leemten in de fiscale rechtsbescherming' is een interview opgenomen met F.J.M. Crone, destijds financieel en fiscaal woordvoerder van de PvdA in de Tweede Kamer.¹⁹⁰ Over de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen is in dat interview opgenomen:¹⁹¹

¹⁸⁶ Zie ook Th.O. Vreugdenhil, Verdrag met de Verenigde Staten. Terugblik, Weekblad Fiscaal Recht 1993/1957, die betoogt: "De commentaren van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs hebben in de fiscale wetgevingswereld een groot gezag gekregen. Terecht." Ook J.F.M. Giele en F.A. Peppelenbosch (Staatscourant nr. 105, 4 juni 2008) geven aan de Commissie Wetsvoorstellen met haar wetscommentaren een grote reputatie heeft verworven.

¹⁸⁷ F.J. Burger, Belastingadviseur en wetgever, in: N. Nobel (red.), De belastingadviseur in de samenleving, Kluwer Deventer 1989, blz. 24.

¹⁸⁸ N. Nobel, De belastingadviseur 1945-1995, in: Drie over 50 (Vijftig jaar rechtspraak in Nederland), Caron & Stevens 1995, blz. 82.

¹⁸⁹ Interview met Th.O. Vreugdenhil, Exposé november 1996, blz. 11.

¹⁹⁰ Schrikken van de blauwe envelop, in: A. Hofkamp (red.), Leemten in de fiscale rechtsbescherming, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Kluwer Deventer 2006.

¹⁹¹ A.w. blz. 17.

“Via ‘Werken aan winst’ komt hij op het fiscale wetgevingsproces in meer algemene zin, waar hij al zo lang bij betrokken is. De wetscommentaren van de NOB noemt Crone ‘superbelangrijk’. ‘Wij kunnen als kamerleden niet zonder, zeker niet als het om ingewikkelde wetgeving als Vpb 2007 gaat. Neem de gevolgen van de aanpassing van de deelnemingsvrijstelling: zoiets moet je niet aan ons overlaten. Daarvoor hebben we behoefte aan commentaar dat fiscaaltechnisch de vinger op de zere plekken legt en dat ook de praktische gevolgen in beeld brengt. Wat dat betreft stelt de NOB ons nooit teleur.”

Uit de hiervóór weergegeven citaten leiden wij af dat de wetscommentaren een belangrijke rol spelen in het debat tussen het parlement en de staatssecretaris van Financiën: er wordt van die commentaren gebruik gemaakt bij het stellen van vragen en bovendien wordt aan die commentaren ‘gezag’ of ‘gewicht’ toegekend. Dit zegt overigens nog niets over wat het uiteindelijke effect van die wetscommentaren op de voorgestelde wetgeving is.

In 1996 betoogde Lambooi met betrekking tot het effect van de wetscommentaren:¹⁹²

“Bij de behandeling van het wetsontwerp uitholling en versterking fiscale infrastructuur is een groot aantal opmerkingen meegenomen in de behandeling, ofwel direct doordat de staatssecretaris de suggesties heeft overgenomen, ofwel indirect doordat Kamerleden het NOB-commentaar hebben gebruikt als basis voor hun eigen vragen en opmerkingen. Vermeend heeft in de plenaire behandeling duidelijk aangegeven dat hij bereid is om goed onderbouwde punten van kritiek over te nemen. (...) Dat hij ook rekening houdt met kritiek vanuit de maatschappij blijkt uit de twee nota’s van wijziging, die naar mijn mening grotendeels gebaseerd zijn op extern commentaar: van de NOB en van andere organisaties als VNO/NCW. Enerzijds stemt dit tot tevredenheid, maar anderzijds zijn er toch nog te veel belangrijke en reële punten van kritiek waarmee te weinig gebeurd is. Vermeend heeft sterk de neiging om op een aantal punten met veel bombarie toe te geven, maar een groot aantal andere, naar ons gevoel ook reële punten zonder deugdelijke motivering van tafel te vegen.”

De Commissie Wetsvoorstellen constateert in 2008 dat het uiteindelijke effect van de wetscommentaren toch vaak beperkt is.¹⁹³

“Helaas moet worden geconstateerd dat de Staatssecretaris van Financiën kritiek op (onderdelen van) wetsvoorstellen eigenlijk nimmer deelt. Ook suggesties ter verbetering worden structureel niet overgenomen.”

¹⁹² Interview met Machiel Lambooi, Exposé november 1996, blz. 7.

¹⁹³ Reactie op verzoek van 5 februari 2008 van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs om schriftelijk commentaar te leveren op twee brieven van de Staatssecretaris van Financiën inzake het vestigingsklimaat.

In het kader van het uitgebreide commentaar dat zij eerder had gegeven op het voorstel om de compenserende heffingstoets van art. 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 aan te passen, wees zij hier op. Zij koos voor dit voorbeeld, aangezien dit¹⁹⁴

“exemplarisch is voor het lot van bijna alle voorstellen die ze ter verbetering van het vestigingsklimaat heeft gedaan.”

De staatssecretaris heeft met betrekking tot art. 10a Wet Vpb naar aanleiding van dit commentaar wel een aantal toezeggingen gedaan, maar dit is volgens de Commissie Wetsvoorstellen onvoldoende om de rechtszekerheid weg te nemen.¹⁹⁵

Op het verzoek van de staatssecretaris van Financiën om een reactie te geven op het wetsvoorstel inzake het vestigingsklimaat¹⁹⁶, heeft de Commissie Wetsvoorstellen verwezen naar een bijlage. In deze bijlage staan gedeelten uit eerdere commentaren van de Commissie Wetsvoorstellen over het vestigingsklimaat. Aangezien die commentaren niet zijn overgenomen, lijkt het de Commissie Wetsvoorstellen niet nodig om de betreffende punten opnieuw te formuleren. Zij volstaat met een herhaling van deze commentaren.

4.3 Het effect van de wetgevingsadviezen van de Raad van State

In paragraaf 4.2 hebben wij aandacht besteed aan het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. In deze paragraaf staan de wetgevingsadviezen van de Raad van State centraal.

De wetgever is niet gehouden de wetgevingsadviezen van de Raad van State op te volgen.¹⁹⁷ In de praktijk worden lang niet alle adviezen opgevolgd. Dit is ook niet verwonderlijk. Omdat de Raad van State zijn advies uitbrengt nadat de besluitvorming in de ministerraad is afgerond, mag ten aanzien van het effect van de wetgevingsadviezen van de Raad van State geen hoge verwachtingen worden gekoesterd, aldus Van Gestel:¹⁹⁸

“Dan is politiek gezien het ‘point of no return’ vaak al gepasseerd waar het gaat om punten als de noodzakelijkheid van de regeling en de eventuele voorkeur ten opzichte van andere mogelijke alternatieven.”

¹⁹⁴ Reactie op verzoek van 5 februari 2008 van de NOB om schriftelijk commentaar te leveren op twee brieven van de Staatssecretaris van Financiën inzake het vestigingsklimaat.

¹⁹⁵ Reactie op verzoek van 5 februari 2008 van de NOB om schriftelijk commentaar te leveren op twee brieven van de Staatssecretaris van Financiën inzake het vestigingsklimaat.

¹⁹⁶ Reactie op verzoek van 5 februari 2008 van de NOB om schriftelijk commentaar te leveren op twee brieven van de staatssecretaris van Financiën inzake het vestigingsklimaat.

¹⁹⁷ De Raad van State merkt op dat er in dat geval mag worden verwacht dat aan het niet-overnemen een doordachte argumentatie ten grondslag ligt (Jaarverslag Raad van State 2007, blz. 59).

¹⁹⁸ R.A.J. van Gestel, Wetgeven is vooruitzien, oratie Tilburg 2008, blz. 21.

Niettemin spreekt Van Kreveld in 1993 over 'de duidelijke neiging van ministeries om de kritiek van de Raad van State aanzienlijk ter harte te nemen'.¹⁹⁹ Hij stelt dat de bereidheid sterker is ten aanzien van punten waarvan het overnemen weinig ingrijpend is, dan de kritiek die de kern van een wetsvoorstel raakt.²⁰⁰

De Universiteit van Maastricht heeft in 2004 onderzoek gedaan naar (het effect van) wetgevingsadvisering door de Raad van State.²⁰¹ Eén van de onderzoekers, Verhey, blikt in 2005 terug op dat onderzoek.²⁰² In de eerste plaats besteedt hij aandacht aan de reactie van de regering op het advies van de Raad van State. Verhey constateert dat die reactie van wetsvoorstel tot wetsvoorstel en van geval tot geval verschilt. Tot een heroverweging van de voorgestelde regeling hebben de onderzochte adviezen doorgaans niet geleid. Wel hebben de adviezen relatief vaak geleid tot (meestal kleinere) aanpassingen van de tekst van het voorstel of de toelichting daarop. Voor zover de onderzochte adviezen opmerkingen bevatten van beleidsmatige aard, betrekking hebbend op bijvoorbeeld de subsidiariteit of doeltreffendheid van het voorstel, hebben deze in de regel niet geleid tot andere beleidskeuzes en dus ook niet tot heroverweging van het voorstel als geheel. Soms was ook evident – zo constateert Verhey – dat daarvoor de politieke speelruimte ontbrak. Aanpassingen van de toelichting betreffen meestal een betere beleidsmatige motivering van het voorstel. In een aantal onderzochte gevallen komt de regering tegemoet aan de wens van de Raad van State om in de toelichting de noodzaak of doeltreffendheid van het wetsvoorstel sterker te onderbouwen. Ook als het gaat om de uitvoerbaarheid of handhaafbaarheid is op verzoek van de Raad van State de toelichting soms uitgebreid. In een enkel geval echter vindt de regering aanpassing van de toelichting overbodig omdat zij vindt dat de gegeven toelichting reeds toereikend is. In die situatie leidt het advies van de Raad tot geen enkele wijziging.

In de tweede plaats besteedt Verhey aandacht aan de rol die het advies van de Raad van State speelt bij de parlementaire behandeling. Verschillende fracties, zowel regeringsfracties als die van de oppositie, blijken door de Raad gesignaleerde punten op te pikken en opnieuw in de schriftelijke of mondelinge fase van de behandeling aan de orde te stellen. In die specifieke gevallen wordt doorgaans expliciet verwezen naar het advies van de Raad van State. Tot belangrijke wijzigingen leiden deze pogingen volgens Verhey in de regel echter niet. De regering houdt meestal voet bij stuk en reageert materieel gezien op dezelfde wijze als in het nader rapport. In een aantal gevallen is duidelijk sprake van een herhaling van zetten. Kanttekeningen die

¹⁹⁹ Op dat moment is hij hoofd van de Stafafdeling Algemeen Wetgevingsbeleid van Justitie.

²⁰⁰ J.H. van Kreveld, Kan het ook direct? Wetgevingsadvisering door de Raad van State, RegelMaat 1993, blz. 183.

²⁰¹ J.L.W. Broeksteeg, E.M.J. Hardy, S. Klosse, M.G.W.M. Peeters & L.F.M. Verhey, Onderzoek naar de adviezen van de Raad van State inzake wetgevingskwaliteit, Maastricht 2004. Wij zullen dit Maastrichtse onderzoek centraal stellen in deze paragraaf. Een uitgebreider overzicht van uitlatingen met betrekking tot het effect van wetgevingsadvisering door de Raad van State geeft T.J. Hoekstra, De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving, Weekblad Fiscaal Recht 2006/462, paragraaf 3.

²⁰² L.F.M. Verhey, Wetgevingsadvisering door de Raad van State: Alleen common sense of ook gericht beleid?, RegelMaat 2005/2, blz. 75.

de Raad van State plaatst in het kader van de beleidsanalytische toets, dienen – zo constateert Verhey – te worden onderscheiden van commentaar van meer juridische aard. Adviezen van juridische aard worden vaak door de regering op enigerlei wijze opgevolgd. In een enkel geval is naar aanleiding van het advies van de Raad van State het voorstel in zijn geheel heroverwogen. Anderzijds zijn er voorbeelden waarin het oordeel van de Raad grotendeels door de regering terzijde wordt geschoven. Wetstechnische adviezen van de Raad van State worden volgens Verhey nagenoeg altijd door de regering overgenomen.

Hoekstra heeft uitgebreid empirisch onderzoek gedaan naar de rol van de Raad van State bij de totstandkoming van fiscale wetgeving.²⁰³ Daarbij heeft hij gebruikgemaakt van 135 wetgevingsadviezen die in de periode 1994 tot en met 2003 zijn uitgebracht. Deze 135 wetgevingsadviezen leverden 1981 adviesopmerkingen op. Het onderzoek van Hoekstra biedt een overzicht van de 'overnamebereidheid' van de staatssecretaris van Financiën ten aanzien van 'fiscale adviezen' van de Raad van State. Hoekstra heeft daarbij een splitsing gemaakt tussen opmerkingen in het wetgevingsadvies zelf en opmerkingen in de redactionele bijlage:

Tabel 2 Overnamebereidheid van de staatssecretaris van Financiën ten aanzien van fiscale adviezen van de Raad van State.

	Aantal adviesopmerkingen	Percentage overgenomen opmerkingen	Percentage gedeeltelijk overgenomen opmerkingen	Percentage niet-overgenomen opmerkingen
Advies	1336	37,3%	9,0%	53,7%
Redactionele bijlage	645	82,8%	2,3%	14,9%
Totaal	1981	52,1%	6,8%	41,1%

Bron: T.J. Hoekstra, De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving, Weekblad Fiscaal Recht, 2006/462.

Uit dit overzicht blijkt dat meer dan helft van de opmerkingen volledig wordt overgenomen. Een nadere uitsplitsing naar soort opmerkingen – wij hebben deze tabel niet overgenomen – legt bloot dat de opmerkingen in de redactionele bijlage bijna allemaal worden overgenomen.²⁰⁴ Hoekstra concludeert naar aanleiding van de uitgesplitste opmerkingen:²⁰⁵

“Uit tabel 3 blijkt inderdaad dat er een groot verschil is in overnamebereidheid tussen opmerkingen gemaakt ten aanzien van de wettekst zelf en die tegen aanzien van de memorie van toelichting: 50,8% respectievelijk 30,4% van de opmerkingen werd niet overgenomen. Indien afgezien wordt van de opmerkingen gemaakt in de redactionele bijlage, geeft het verschil in overnamebereidheid hetzelfde beeld: in 63,5 van de gevallen wordt een opmerking van de Raad van State niet gevolgd als deze een wijziging in de wettekst adviseert, terwijl ten aanzien van een wijziging in de memorie van toelichting het vergelijkbare percentage 42,3% bedraagt.”

²⁰³ T.J. Hoekstra, De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving, Weekblad Fiscaal Recht 2006/462; zie met name paragraaf 4.

²⁰⁴ A.w. blz. 471, tabel 3.

²⁰⁵ A.w. blz. 472.

Tevens heeft Hoekstra een onderzoek verricht naar de overnamebereidheid ten aanzien van de adviezen van de Raad van State, uitgesplitst naar de drie toetsen van het beoordelingskader.²⁰⁶ Hieruit kwamen de volgende resultaten voort:

Tabel 3 Overnamebereidheid ten aanzien van de fiscale adviezen van de Raad van State, uitgesplitst naar de drie toetsen van het beoordelingskader.

	Aantal adviesopmerkingen	Percentage overgenomen opmerkingen	Percentage gedeeltelijk overgenomen opmerkingen	Percentage niet-overgenomen opmerkingen
Beleidsanalytische toets	741	31,4%	8,9%	59,6%
Redengeving/probleemomschrijving	426	34,7%	8,9%	56,3%
Effectiviteit	202	22,8%	10,9%	66,3%
Uitvoering	113	34,5%	5,3%	60,2%
Juridische toets	344	35,5%	9,0%	55,5%
Toetsing aan hoger recht	75	34,7%	13,3%	52,0%
Primaat van de wetgever	90	45,6%	8,9%	45,6%
Overgangsrecht	57	35,1%	8,8%	56,1%
Rechtsbescherming	29	24,1%	0,0%	75,9%
Overige juridische opmerkingen	38	15,8%	13,2%	71,1%
Inpassing in het rechtssysteem	55	40,0%	5,5%	54,5%
Wetstechnische toets	896	75,6%	4,2%	20,2%
Opzet en indeling	41	22,0%	9,8%	68,3%
Overige wetstechn. opmerkingen	210	63,8%	9,0%	27,1%
Redactionele bijlage	645	82,8%	2,3%	14,9%
Totaal	1981	52,1%	6,8%	41,1%

Bron: T.J. Hoekstra, De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving, Weekblad Fiscaal Recht, 2006/462.

Uit deze tabel – met inachtneming van de nadere verfijning die Hoekstra heeft toegepast op het punt van ‘opmerkingen ten aanzien van het wetsontwerp zelf’ en ‘opmerkingen ten aanzien van de toelichting’, welke verfijning niet uit deze tabel blijkt maar wel is terug te vinden in tabel 5 van Hoekstra²⁰⁷ – trekken wij de volgende conclusies.

De opmerkingen van de Raad van State met betrekking tot het wetsvoorstel zelf, worden grotendeels niet overgenomen indien zij van wezenlijke aard zijn. Opmerkingen van wezenlijke aard worden doorgaans gemaakt in het kader van de beleidsanalytische toets en de juridische toets. Het percentage van niet-overnemen ligt op 75,3% respectievelijk 63,7%. Opmerkingen die in het kader van de beleidsanalytische toets en de juridische toets worden gemaakt met betrekking tot de memorie van toelichting, worden in minder gevallen niet overgenomen (47,2% respectievelijk 40,5%).

In het kader van de wetstechnische toets gemaakte opmerkingen met betrekking tot het wetsvoorstel zelf worden voor 71,8% niet overgenomen indien het gaat om opmerkingen met betrekking tot de opzet en indeling van het wetsvoorstel. De overnamebereid van opmerkingen in het kader van de wetstechnische toets is aanzienlijk hoger – met betrekking tot wetsvoorstel en de memorie van toelichting – voor zover het niet-ingrijpende opmerkingen betreft (daarbij gaat het om ‘overige wetstechnische opmerkingen’ en om opmerkingen in de redactionele bijlage).

²⁰⁶ In hoofdstuk 3, paragraaf 3.4 hebben wij deze drie toetsen besproken.

²⁰⁷ A.w. blz. 473.

Het hiervóór geconstateerde verschil in overnamebereidheid is naar onze mening goed te verklaren. Opmerkingen die weinig of geen impact hebben op het wetsvoorstel zelf, doordat zij bijvoorbeeld de memorie van toelichting betreffen of omdat zij relatief eenvoudig zijn door te voeren zonder dat het wetsvoorstel ingrijpend dient te worden gewijzigd, worden aanzienlijk eerder overgenomen dan 'ingrijpende' opmerkingen. Hoekstra verwoordt het aldus:²⁰⁸

“Eerder is aangegeven dat in de fiscale praktijk de indruk bestaat dat het Ministerie van Financiën zich nauwelijks iets gelegen laat liggen aan de opmerkingen van de Raad. Uit deze bijdrage komt naar voren dat de mate waarin opmerkingen van de Raad van State bij fiscaalrechtelijke wetsvoorstellen worden overgenomen inderdaad nogal eens te wensen overlaat. Weliswaar is de staatssecretaris in veel gevallen bereid opmerkingen over te nemen, maar het betreft dan veelal opmerkingen van niet-substantiële aard. Opmerkingen waarbij op een meer fundamentele wijze naar het wetsvoorstel wordt gekeken, vinden echter veel minder vaak gehoor bij de staatssecretaris. (...)”

4.4 Conclusies

In dit hoofdstuk hebben wij literatuuronderzoek gedaan naar het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen en de wetgevingsadviezen van de Raad van State. Naar het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen is tot nu toe nog geen systematisch onderzoek gedaan. Uit de reacties van NOB-betrokkenen en Kamerleden kan echter met enige voorzichtigheid worden afgeleid dat de wetscommentaren 'gezaghebbend' zijn en voor de Kamerleden een belangrijke informatiebron vormen bij het stellen van vragen aan de staatssecretaris van Financiën. De Commissie Wetsvoorstellen constateert zelf dat de verbeteringsuggesties die zij doet – welke suggesties zouden moeten leiden tot aanpassing van de voorgestelde regeling – vrijwel nimmer door de staatssecretaris van Financiën worden overgenomen. Zij zijn ook vrijwel nooit terug te vinden in amendementen van Kamerleden.

Naar het effect van de wetgevingsadviezen van de Raad van State is uitgebreid onderzoek gedaan. Met betrekking tot wetgevingsadviezen op het terrein van het belastingrecht is dit onderzoek door Hoekstra verricht. Uit dit onderzoek blijkt dat – kort gezegd – opmerkingen van de Raad van State die een grote impact hebben op het wetsvoorstel zelf, in relatief weinig gevallen door de staatssecretaris van Financiën worden overgenomen. Gaat het om opmerkingen die relatief eenvoudig in het wetsvoorstel te verwerken zijn of om opmerkingen die de memorie van toelichting betreffen, dan ligt de overnamebereidheid hoger en soms zeer hoog.

²⁰⁸ A.w. paragraaf 5.

Aanvulling hypothesen

Hiervóór in hoofdstuk 2 (paragraaf 2.4) en hoofdstuk 3 (paragraaf 3.5) hebben wij een zevental hypothesen geformuleerd met betrekking tot de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen. In dit hoofdstuk, waarin wij aandacht hebben besteed aan het effect van de wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen, voegen wij daaraan één hypothese toe:

- (8) De in de wetscommentaren geconstateerde tekortkomingen in het wetsvoorstel worden door de Kamerleden ruimschoots aan de orde gesteld bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel.

Wij baseren deze hypothese op het literatuuronderzoek dat wij hebben gedaan en waaruit blijkt dat de wetscommentaren door Kamerleden als 'gezaghebbend', 'goed en nuttig' en 'superbelangrijk' worden ervaren.

5 Drie wetsvoorstellen nader onderzocht

5.1 Inleiding

In de hoofdstukken 2 t/m 4 hebben wij in totaal een achttal hypothesen geformuleerd met betrekking tot de door de Commissie Wetsvoorstellen uitgebrachte wetscommentaren en het effect van die wetscommentaren. In dit vijfde hoofdstuk onderzoeken wij de wetgevingsadviezen van de Raad van State en wetscommentaren van de Commissie Wetsvoorstellen die zijn uitgebracht in het kader van drie door ons geselecteerde wetsvoorstellen. Tevens onderzoeken wij wat er met de opmerkingen uit die wetgevingsadviezen is gebeurd. In hoofdstuk 6 zullen wij de onderzoeksresultaten met betrekking tot de drie wetsvoorstellen en de in de hoofdstukken 2 t/m 4 geformuleerde hypothesen met elkaar confronteren en conclusies trekken met betrekking tot de juistheid van die hypothesen. Wij merken op dat wij die conclusies met voorzichtigheid trekken; het gaat hier om een zeer beperkte steekproef in het kader van exploratief onderzoek.

Voor het onderzoek naar de wetgevingsadvisering rondom een drietal wetsvoorstellen hebben wij in de eerste plaats gekozen voor het wetsvoorstel Werken aan winst. Onze keuze is op dit wetsvoorstel gevallen omdat dit één van de meest gezichtsbepalende wetsvoorstellen van de afgelopen jaren was. Voorts hebben wij – willekeurig – twee andere wetsvoorstellen geselecteerd: het wetsvoorstel 'Wijziging van de Wet op de kansspelbelasting in verband met kansspelen via internet' en het wetsvoorstel 'Wijziging van enkele belastingwetten ter vermindering van de administratieve lasten' (Wijzigingsplan 'Paarse krokodil'). Geconstateerd moet worden dat deze drie wetsvoorstellen nogal van elkaar verschillen, bijvoorbeeld op het punt van 'politieke gevoeligheid'. Het wetsvoorstel Werken aan winst is bijvoorbeeld politiek gevoeliger geweest dan de meer technische wetsvoorstellen met betrekking tot de kansspelbelasting en het Wijzigingsplan 'Paarse krokodil'. Vermoedelijk beïnvloedt het politieke karakter van een wetsvoorstel de mate waarin de staatssecretaris van Financiën bereid is door de Commissie Wetsvoorstellen gedane suggesties tot wijziging van het wetsvoorstel over te nemen. Tevens moet voor ogen worden gehouden dat de aard van het wetsvoorstel ook van invloed zal zijn op de aard van de opmerkingen en de hoeveelheid opmerkingen die Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen maken.

Per wetsvoorstel bekijken wij hoeveel en welke opmerkingen de Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen in hun wetgevingsadviezen respectievelijk wetscommentaren hebben gemaakt. Die opmerkingen worden vervolgens gerubriceerd. Bij die rubricering maken wij gebruik van de elementen uit het beoordelingskader van de Commissie Wetsvoorstellen. Dit beoordelingskader hebben wij in hoofdstuk 3, paragraaf 3.5, uiteengezet en aangevuld. Omdat wij nadrukkelijk in beeld willen brengen hoeveel opmerkingen van tekstuele aard door de Raad van State en de Commissie Wetsvoorstellen worden gemaakt, hebben wij dit element als zelfstandige rubriek aan het beoordelingskader toegevoegd:

