

Raad van State en delegatie

Wetgeving bij decreet?

mr. drs. Tj. Hoekstra¹

1. Inleiding

Nederland wordt vaak toegedicht over een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor ondernemingen te beschikken.² Naast factoren als een goede fysieke infrastructuur, een hoogopgeleide beroepsbevolking met een goede talenkennis en een relatief stabiel sociaal-politiek klimaat, is voor een goed vestigingsklimaat voor ondernemingen een belangrijke voorwaarde het hebben van deugdelijke, consistente en voorspelbare wetgeving. Daaraan wordt afbreuk gedaan door het in strijd met het zogenoemde legaliteitsbeginsel toekennen van terugwerkende kracht aan wettelijke bepalingen of het, al dan niet in afwijking van formele wetgeving, stellen van regels via door het Ministerie van Financiën uitgevaardigde persberichten. Dit beginsel is daarmee niet alleen een rechtsstatelijkheid beginsel, maar ook een essentieel onderdeel van het geheel van factoren dat tezamen maakt dat een land beschikt over een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Het met name in de strafrechtwetenschap gehanteerde adagium *'nulla poena sine lege'* (geen straf zonder wet) geeft uitdrukking aan het legaliteitsbeginsel. Dat dit beginsel ook geldt in het belastingrecht moge blijken uit de Grondwet. In art. 104 Gw is geregeld dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. In 1947 vatte een Zweedse rechtsgeleerde dit beginsel samen met de spreuk *'nullum tributum sine lege'* (geen belasting zonder wet).³

Dat art. 104 Gw geen verbod inhoudt om regelingen op het gebied van het belastingrecht vast te laten stellen door een ander dan de formele wetgever, wordt heden ten dage door geen enkele auteur nog betwist.⁴ Zo is het volstrekt legitiem indien fiscale uitvoeringsvoorschriften in bepaalde gevallen niet worden vastgelegd in een

¹ Tjeerd Hoekstra is als onderzoeker en docent Formeel belastingrecht verbonden aan de Afdeling notarieel en fiscaal recht van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

² Zie bijvoorbeeld het gastcollege dat de staatssecretaris van Financiën in februari 2004 heeft gegeven op de Vrije Universiteit als aftrap van de nota 'Werken aan winst. Naar een laag tarief en een brede grondslag' (*Kamerstukken II 2004/05*, 30 107, nr. 2). Een verslag van dit college is te vinden in: P.F.E.M. Merks, 'De wet van de remmende voorsprong. Staatssecretaris Wijn op de Vrije Universiteit te Amsterdam: "Door modernisering van VPB blijft Nederland in kopgroep"', *WFR 2004/6569*, p. 457-458.

³ S. Ljungman, *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala: Almqvist & Wiksellboktryckeri 1947, p. 21-22.

⁴ Zie: D.J. Elzinga & R. de Lange, *Van der Pot. Handboek van het Nederlandse staatsrecht*, Deventer: Kluwer 2006, p. 793-794; *Delegatie van wetgevende bevoegdheid. Rapport van de Commissie ter bestudering van delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131), Deventer: Kluwer 1972, p. 6.

door de regering en Staten-Generaal vastgestelde wet, maar dat deze worden geregeld bij algemene maatregel van bestuur of zelfs door middel van een ministeriële regeling. De vraag is echter *in welke mate* art. 104 Gw delegatie van regelgevende bevoegdheid toelaat. Volgens Oud is de formele wetgever volkomen vrij om op het gebied van de belastingheffing zoveel te delegeren als hij wenst; art. 104 Gw bepaalt volgens hem slechts dat de wet tot het doen van een heffing moet machtigen.⁵ Indien deze visie wordt doorgetrokken, zou een inkomstenbelastingwet met uitsluitend de volgende drie artikelen tot de mogelijkheden behoren:

Art. 1

Onder de naam inkomstenbelasting wordt een belasting geheven van natuurlijke personen.

Art. 2

Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot de in artikel 1 bedoelde belasting.

Art. 3

Deze wet wordt aangehaald als: Wet inkomstenbelasting 2012.

Hoewel weinigen bovenstaande Wet inkomstenbelasting 2012 aanvaardbaar zouden achten, laat de vraag met betrekking tot welke zaken delegatie van regelgevende bevoegdheid wél aanvaardbaar is, zich niet eenvoudig beantwoorden.

In deze bijdrage ga ik in op de visie van de Raad van State over deze problematiek. Wetsvoorstellen vanwege de regering dienen in het Nederlandse staatsbestel vóór indiening bij de Tweede Kamer ter advisering te worden voorgelegd aan de Raad van State.⁶ In een artikel in het *Weekblad fiscaal recht* ben ik ingegaan op de rol van de Raad van State bij de totstandkoming van fiscale wetgeving.⁷ Hieronder belicht ik de standpunten van de Raad over het gebruik van delegatie in fiscale wetgeving. Na het geven van een overzicht van de delegatieterminologie in de Grondwet (§ 3), de delegatie in belastingwetgeving (§ 4) en een uiteenzetting van het begrippenkader (§ 5), wordt in § 6 een analyse gemaakt van de visie van de Raad van State op het gebruik van delegatie in fiscale wetgeving. Ook wordt nagegaan op welke wijze door de staatsecretaris van Financiën gereageerd wordt op opmerkingen van de Raad van State hieromtrent (§ 7).

5 P.J. Oud, *Het constitutioneel recht van het Koninkrijk der Nederlanden II*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1970, p. 524. Opmerkelijk is overigens dat bij de behandeling van een wetsvoorstel dat het mogelijk moest maken bij AMvB regels te stellen ten aanzien van de belastingheffing van niet in het Rijk wonende Nederlanders, Oud zich als Tweede Kamerlid juist beroept op het feit dat de Grondwet voorschrijft dat belastingen niet worden geheven dan krachtens de wet (*Handelingen II* 1927/28, 61, p. 1833).

6 De Grondwet laat in artikel 73 uitdrukkelijk de mogelijkheid open dat de adviezen van de Raad van State worden gegeven door een zelfstandig adviserende Afdeling wetgeving. Met ingang van 1 september 2010 wordt van deze mogelijkheid gebruik gemaakt en is het dus niet langer de zogenoemde volle raad (ook wel 'algemene vergadering' of 'raad in pleno' genoemd) die de wetgevingsadviezen vaststelt, maar de Afdeling wetgeving (wet van 22 april 2010 tot wijziging van de Wet op de Raad van State in verband met de herstructurering van de Raad van State, *Stb.* 2010, 175).

7 Tj. Hoekstra, 'De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving', *WFR* 2006/6668, p. 462-474.

2. Delegatieterminologie Grondwet

Het woord ‘delegatie’ komt als zodanig in de Grondwet geen enkele keer voor. Wel geeft zij door middel van een bepaalde woordkeuze aan of delegatie door de wetgever al dan niet geoorloofd is. In deze terminologie geven woorden als ‘regelen’ en ‘regels’ (‘de wet regelt’, ‘de wet geeft regels’, ‘de wet kan regels stellen’) dan wel de zinsnede ‘bij of krachtens de wet’ aan dat delegatie geoorloofd is. Hierbij wordt overigens geen onderscheid gemaakt naar de mate waarin deze delegatie mag plaatsvinden, zodat in beginsel onbeperkte delegatie mogelijk is. Is geen van deze ‘constructies’ gebruikt, maar is bijvoorbeeld gekozen voor ‘de wet bepaalt’ of ‘de wet schrijft voor’, dan dient de formele wetgever zelf in de betreffende aangelegenheid te voorzien en is delegatie in beginsel niet toegestaan.⁸

Ten aanzien van belastingheffing is in art. 104 Gw gekozen voor de niet binnen deze delegatieterminologie passende redactie “*Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet*”, een formule die is terug te voeren op de tekst van de Grondwet uit 1815. Schlette komt door middel van een wetshistorische, grammaticale, systematische én teleologische interpretatie tot de conclusie dat belastingen, “voor zover het de essentialia daarvan betreft [moeten] worden geheven door een wet, dus door Koning en Staten-Generaal gezamenlijk worden opgelegd. Detailkwesties, niet de essentialia rakend, kunnen worden gedelegeerd. Onder de essentialia van een belastingwet vallen het belastingsubject, het belastingobject, het nauwkeurig bepaalde tarief, de datum van ingang der wet, de termijnen waarbinnen de belasting moet worden voldaan en de mogelijkheid van beroep tegen een aanslag.”⁹

In 1979 heeft de regering getracht de zinsnede “uit kracht van eene wet” te wijzigen door in art. 104 Gw op te nemen: “Belastingen (...) van het Rijk worden bij de wet geregeld”.¹⁰ Deze redactie past binnen de huidige delegatieterminologie van de Grondwet, maar opent tevens een onbeperkte mogelijkheid tot delegatie van belastingwetgeving. De Raad van State geeft in zijn advies bij dit wetsvoorstel aan zich niet te kunnen vinden in deze onbeperkte mogelijkheid tot delegatie. Hij wijst daarbij op het van oudsher geldende principe dat belastingwetgeving slechts op rechtvaardige wijze tot stand kan komen als deze in het openbaar en in gemeen overleg met de gekozen vertegenwoordigers van het volk tot stand komt.¹¹ Uiteindelijk wordt de door de regering voorgestelde wijziging niet tot wet verheven, maar blijft de zinsnede “uit kracht van een wet” intact, doordat een door vrijwel elke fractie ondertekend amendement van deze strekking met algemene stemmen wordt aangenomen.¹² In de toelichting op dat amendement wordt aangegeven dat het tot doel heeft tot uitdrukking te brengen dat met delegatie in de belastingwetgeving met grote

8 Een uitgebreide beschouwing omtrent de delegatieterminologie in de Grondwet is te vinden in: J.M.E. Derks, *De Grondwet en delegatie. Het delegatievraagstuk in constitutioneel perspectief* (diss. Maastricht), z.p.: Koninklijke Vermande 1995.

9 J.A. Schlette, *Delegatie in het Nederlandse belastingrecht* (diss. Amsterdam VU), Amsterdam: Buijten & Schipperheijn 1963, p. 120.

10 *Kamerstukken II 1978/79*, 15 575, nr. 1-2.

11 *Kamerstukken II 1978/79*, 15 575, nr. 4, p. 9.

12 *Handelingen II 1979/80*, 91, p. 5396.

terughoudendheid moet worden omgegaan. “Toekenning van een legislatieve macht aan de Regering in fiscalibus is ongewenst voor zover het betreft de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van de belastingplichtigen. Een ruime bevoegdheid tot delegatie zou de mogelijkheid openen dat afbreuk wordt gedaan aan het van oudsher hier te lande en ook elders gehuldigde beginsel dat geen belasting wordt geheven zonder consent van de wetgever.”¹³

3. Delegatie in belastingwetgeving

Ondanks de normstelling van art. 104 Gw kan gesteld worden dat de laatste decennia in het belastingrecht delegatie van regelgevende bevoegdheden sterk is toegenomen.¹⁴ Van Overbeeke wijst erop dat door middel van raamwetgeving en delegatie van wetgevende macht het beleid verlegd wordt naar de uitvoerende macht.¹⁵ Illustratief hierbij is de Wet op de loonbelasting 1964; bij de invoering ervan kwamen de woorden ‘algemene maatregel van bestuur’ in totaal acht keer voor,¹⁶ terwijl zij in de huidige wet 28 keer opgenomen zijn.¹⁷ Ook de regering constateert dat delegatie van belastingwetgeving, zelfs als het gaat om essentiële elementen, zich veelvuldig voordoet. De erkenning van deze realiteit was één van haar argumenten om art. 104 Gw te wijzigen. Handhaving van de aparte grondwettelijke omschrijving van de delegatiebevoegdheid bij belastingwetgeving zou “in de praktijk toch niet over de gehele linie (...) kunnen worden gehandhaafd”.¹⁸

Wattel is zelfs van mening dat het grondwetsartikel in het geheel geen praktische betekenis meer heeft.¹⁹ In zijn oratie gaat Brenninkmeijer nog verder door te spreken over de ‘*duas politica*’ in plaats van de trias politica. Hij wijst erop dat sinds de Tweede Wereldoorlog de verhouding tussen de wetgever, het bestuur en de rechter geleidelijk is gewijzigd, in de zin dat het bestuur, mede als gevolg van de toegenomen delegatiebepalingen in de wet, meer en meer is gaan opereren als wetgever.²⁰ Tot slot wijzen Happé en Pauwels in een recente studie op de toenemende macht van de belastingdienst. Zij menen dat de belastingdienst bij de toepassing van de belastingwetgeving zich meer macht toe-eigent dan hem strikt genomen door de formele wetgever is toegekend.²¹

13 *Kamerstukken II 1979/80*, 15 575, nr. 10.

14 E.J. Janse de Jonge, Artikel 104, in: A.K. Koekoek (red.), *De Grondwet. Een systematisch en artikelsgewijs commentaar*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 2000, p. 498.

15 M.P. van Overbeeke, ‘Verzorgingsstaat en belastingrecht’, in: *Van Dijkbundel. Opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.E.A.M. van Dijk ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Universiteit Brabant*, Deventer: Uitgeverij FED 1988, p. 277.

16 Wet op de loonbelasting 1964, zoals de tekst van deze wet is geplaatst bij de beschikking van de Minister van Justitie a.i. van 18 december 1964, *Stb.* 1969, 521.

17 Wet op de loonbelasting 1964, zoals laatstelijk gewijzigd op 30 december 2011, *Stcrt.* 2011, 22888.

18 *Kamerstukken II 1978/79*, 15 575, nr. 3, p. 5 (MvT).

19 P.J. Wattel, ‘No taxation without representation’, in: A.W. Heringa, C.H.A. Litjens & R.E. de Winter, *Verhalen over de Grondwet. Ter gelegenheid van het tienjarig jubileum van de Grondwet. 1983-1993*, 's-Gravenhage: Sdu Juridische & Fiscale Uitgeverij 1993, p. 116-121.

20 A.F.M. Brenninkmeijer, *Gedeelde rechtsorde* (oratie Leiden), Leiden: Rijksuniversiteit Leiden 1997, p. 45.

21 R.H. Happé & M.R.T. Pauwels, ‘Balancing of Powers in Dutch Law: General Overview and Recent Developments’, in: C. Evans, J. Freedman & R. Krever (red.), *The Delicate Balance. Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 223-254.

4. Begrippenkader

4.1. Grondwettelijk delegatiebegrip vs. delegatie in de Awb

Het begrip delegatie wordt in de Algemene wet bestuursrecht gedefinieerd als: *het overdragen door een bestuursorgaan van zijn bevoegdheid tot het nemen van besluiten aan een ander die deze onder eigen verantwoordelijkheid uitoefent* (art. 10:13 Awb). In afdeling 10.1.2 van deze wet worden algemene regels omtrent delegatie gegeven. Zo is delegatie aan ondergeschikten niet toegestaan (art. 10:14 Awb), kan delegatie slechts geschieden indien daartoe bij wettelijk voorschrift is voorzien (art. 10:15 Awb) en is er sprake van zogenoemde privatieve werking (de delegans kan de gedelegeerde bevoegdheid niet meer zelf uitoefenen, art. 10:16 lid 2 Awb). Hoewel het hierbij veelal gaat om delegatie van bestuursbevoegdheden, maakt de wet geen onderscheid tussen deze vorm van delegatie en delegatie van wetgevende bevoegdheden.

Aangezien ex art. 1:1 lid 2a Awb de formele wetgever niet aangemerkt wordt als bestuursorgaan, gelden de bepalingen omtrent delegatie in de Algemene wet bestuursrecht echter niet ten aanzien van (belasting)wetten in formele zin. Delegatie door de formele wetgever wordt slechts beperkt door de bepalingen hieromtrent in de Grondwet. Doordat de lagere regelgevers zoals de Kroon en de minister wél kwalificeren als bestuursorganen in de zin van de Algemene wet bestuursrecht, gelden ten aanzien van delegatiebepalingen in AMvB's en ministeriële regels de in de Algemene wet bestuursrecht gestelde regels in beginsel onverkort.²²

In het kader van deze bijdrage lijkt Hofstra's definitie van delegatie een bruikbare. Volgens hem is in het belastingrecht sprake van delegatie indien "het tot belastingheffing bevoegde orgaan de uitwerking van bepaalde, in zijn wettelijke regeling omschreven, onderwerpen, opdraagt of overlaat aan een ander overheidsorgaan, dat zonder deze uitdrukkelijke opdracht of machtiging de bevoegdheid daartoe mist".²³

4.2. Geclausuleerde delegatie

Het nadeel dat bij delegatie de volksvertegenwoordiging buiten spel gezet wordt, kan ondervangen worden door middel van zogenoemde geclausuleerde delegatie.²⁴ Hierbij kunnen vier methoden worden onderscheiden: gecontroleerde delegatie, tijdelijke delegatie, voorwaardelijke delegatie en delegatie onder het vereiste van goedkeuring bij wet.

22 Zie voor de beantwoording van de vraag of delegatie van regelgevende bevoegdheid ongedaan kan worden gemaakt doordat de delegans weer zelf regels gaat geven op het gebied waar het die bevoegdheid heeft gedelegeerd: S.E. Zijlstra e.a., *Mandaat en delegatie* (serie Algemeen bestuursrecht 2001, nr. 5), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2001, p. 242-244.

23 R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* (Fiscale Handboeken, nr. 1; oorspronkelijk geschreven door prof. mr. H.J. Hofstra), Deventer: Kluwer 2010, p. 161.

24 D.J. Elzinga & R. de Lange, *Van der Pot. Handboek van het Nederlandse staatsrecht*, Deventer: Kluwer 2006, p. 678.

Bij *gecontroleerde delegatie* worden voorschriften bij lagere regeling vastgesteld, maar wordt het voorontwerp daarvan ter kennis van het parlement gebracht. Vervolgens krijgt dat parlement enige tijd om opmerkingen over het ontwerp te maken (Ar 36).

Tijdelijke delegatie houdt in dat de lagere regeling op korte termijn vervangen zal gaan worden door een wet in formele zin (Ar 38). Een daartoe strekkend wetsvoorstel dient dan zo spoedig mogelijk te worden ingediend bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Indien het voorstel wordt aangenomen, wordt de lagere regeling ingetrokken op het tijdstip van inwerkingtreding van de wet; indien het voorstel niet wordt aangenomen dan wel wordt ingetrokken, dient de lagere regeling onverwijld te worden ingetrokken (Ar 39).

Voorwaardelijke delegatie kenmerkt zich door het toekennen van de bevoegdheid aan (een gedeelte van) de Staten-Generaal om vóór de inwerkingtreding van de lagere regeling te bepalen dat de betrokken regeling alsnog bij wet moet worden vastgesteld (Ar 42). Een voorbeeld van voorwaardelijke delegatie vinden we in de loonbelasting voor wat betreft de heffing bij grensoverschrijdende evenementen van artiesten en beroepssporters (art. 35a lid 2 Wet LB 1964) en buitenlandse gezelschappen (art. 35h lid 2 Wet LB 1964). In de wet wordt namelijk aan de regering de ruimte geboden om bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen, maar deze AMvB treedt pas in werking “op een tijdstip dat nadat vier weken na de overlegging [aan de beide kamers der Staten-Generaal] zijn verstreken bij koninklijk besluit wordt vastgelegd, tenzij binnen die termijn door of namens een der kamers of door ten minste een vijfde van het (...) aantal leden (...) de wens te kennen wordt gegeven dat het onderwerp van de algemene maatregel van bestuur bij wet wordt geregeld.” Van deze door de formele wetgever geboden mogelijkheid is door de regering overigens (nog) niet gebruik gemaakt.

Bij *delegatie onder het vereiste van goedkeuring bij wet* wordt zo spoedig mogelijk een voorstel van wet tot goedkeuring van de lagere regeling aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal gezonden. Indien het voorstel niet wordt aangenomen dan wel wordt ingetrokken, dient de lagere regeling onverwijld ingetrokken te worden (Ar 40).

Dat bovenstaande indeling van geclausuleerde delegatie in vier methoden niet altijd eenduidig wordt toegepast, moge blijken uit een ander fiscaal voorbeeld. In het op grond van art. 15 Wet VPB 1969 tot stand gebrachte Besluit fiscale eenheid 2003 werden – voor zover niet neergelegd in de formele wet – de zogenoemde standaardvoorwaarden gecodificeerd. Bij de totstandkoming van deze algemene maatregel van bestuur was sprake van een afgezwakte vorm van gecontroleerde delegatie. In overeenstemming met art. 15 lid 11 Wet VPB 1969 was het namelijk niet het voorontwerp van de algemene maatregel van bestuur dat ter kennis van het parlement werd gebracht, maar de reeds vastgestelde, zij het nog niet in werking getreden, AMvB.²⁵

25 Besluit van 17 december 2002, houdende vaststelling van het Besluit fiscale eenheid 2003, *Stb.* 2002, 646.

5. Advisering Raad van State

De toetsing van de Raad van State voor wat delegatievraagstukken betreft, geschiedt binnen het bredere kader van het uitgangspunt van het *primaat van de wetgever*. Hoewel in landen met een zogenoemd stelsel van ‘common law’ het zwaartepunt van de rechtsvorming ligt bij de rechter, wordt in Nederland nog altijd de (formele) wetgever beschouwd als ‘hoogste’ macht.²⁶ Het zal duidelijk zijn dat ruime delegatiebepalingen zich slecht verhouden met dit uitgangspunt.

In de in 1994 tot en met 2011 uitgebrachte adviezen over fiscaalrechtelijke wetsvoorstellen heeft de Raad van State 124 opmerkingen gemaakt op het gebied van de juridische figuur van delegatie in de bredere context van het uitgangspunt van het primaat van de wetgever. Aan de hand van deze adviesopmerkingen heb ik het toetsingskader geconstrueerd dat de Raad hierbij hanteert. In de volgende subparagrafen wordt een overzicht gegeven van dit toetsingskader. Hoewel de Raad van State ook adviseert bij algemene maatregelen van bestuur – en daarmee dus over de wijze waarop door de regering invulling is gegeven aan de door de formele (raam) wet gegeven bevoegdheid tot het stellen van regels – vallen deze adviezen buiten het kader van deze bijdrage.

5.1. Delegatie van regelgevende bevoegdheid

Bij de afweging welke elementen thuishoren in een belastingwet in formele zin en ter zake van welke elementen delegatie is toegestaan, hanteert de Raad van State het primaat van de wetgever als richtsnoer. Dit betekent overigens niet dat het parlement bij alle onderdelen van de belastingheffing rechtstreeks moet worden betrokken. In de Aanwijzingen voor de regelgeving²⁷ worden algemene uitgangspunten gegeven in welke gevallen delegatie van regelgevende bevoegdheid kan worden toegestaan. In zijn advisering betreft de Raad deze aanwijzingen en vult daarbij deze algemene normen in.

De Raad is van mening dat wezenlijke elementen (soms aangeduid als: hoofdelementen) van een bepaalde belasting in de heffingswet zelf opgenomen dienen te worden; delegatie mag zich niet uitstrekken tot de essentialia van de belastingheffing. Daartoe behoren volgens de Raad de bepaling van het belastingsubject, het belastingobject en het tarief. Indien delegatie van regelgeving plaatsvindt, geeft de Raad de voorkeur aan het toekennen van de bevoegdheid aan de Kroon om bij AMvB regels te stellen. Slechts in bepaalde gevallen kan delegatie of subdelegatie

26 A.J.T. Woltjer, *Wetgever, rechter en het primaat van de gelijkheid. Over primaten in het recht* (diss. Utrecht), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2002, p. 2.

27 Regeling van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken, handelend in overeenstemming met het gevoelen van de Ministerraad, van 18 november 1992, *Stert.* 1992, 230, laatstelijk gewijzigd bij regeling van 11 mei 2011, *Stert.* 2011, 6602. In deze regeling, veelal afgekort tot Ar, zijn opgenomen zowel inhoudelijke als procedurele voorschriften voor het tot stand komen van landelijke wet- en regelgeving. De regeling richt zich tot ministers, staatssecretarissen en hun ambtenaren.

aan de minister (ministeriële regeling) geoorloofd zijn. Delegatie aan een minister is slechts aanvaardbaar indien de bevoegdheid tot het vaststellen van algemeen verbindende voorschriften wordt beperkt tot (Ar 26):

- voorschriften van administratieve aard;
- uitwerking van details van een regeling;
- voorschriften die dikwijls wijziging behoeven;
- voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld;
- verwerking in de Nederlandse wetgeving van internationale regelingen die de Nederlandse wetgever, behoudens op ondergeschikte punten, geen ruimte laten voor het maken van keuzen van beleidsinhoudelijke aard.

Het is lastig om op basis van de adviezen van de Raad van State te komen tot een vastomlijnd stramien aan de hand waarvan bepaald kan worden in welke gevallen delegatie van regelgeving geoorloofd is. Toch kan door analysering van concrete voorbeelden wel een beeld worden gevormd van wat de Raad beschouwt als hoofdelementen van de belastingheffing die in de formele wet zelf geregeld dienen te worden.

5.1.1. Belastingsubject en –object

Zowel de afbakening van het belastingsubject als het belastingobject dienen hun weerslag te vinden in de wet. In zijn advisering heeft de Raad onder meer in onderstaande gevallen op grond hiervan opmerkingen gemaakt.

- Ten aanzien van belastinguitgaven dienen volgens de Raad ten minste de contouren daarvan in de wet te worden opgenomen. In het kader van het uitbreiden van het begrip ‘durfkapitaal’ met zogenoemde culturele beleggingen, was de Raad van mening dat in een afzonderlijke bepaling in de Wet IB 2001 de essentialia van deze beleggingen dienden te worden opgenomen; opname in een AMvB deed volgens de Raad onvoldoende recht aan het primaat van de wetgever.²⁸
- Vrijstellingen van belastingen dienen niet op een buitenwettelijke regeling te berusten. In het geval van de in de omzetbelasting bestaande kantine-regeling kon naar het oordeel van Raad “niet met een buitenwettelijke regeling worden volstaan, maar dient voor de vrijstelling een basis in de wet te worden gecreëerd”.²⁹
- Bij de advisering inzake het voorstel Wet fiscale behandeling van pensioenen gaf de Raad aan dat de regeling van inkoop van pensioenen tot de hoofdelementen van een pensioenregeling behoort, zodat deze een plaats diende te krijgen in de Wet LB 1964.³⁰ In datzelfde advies bekritiseerde de Raad het voorstel om het mogelijk te maken bij ministeriële regeling regels te stellen met betrekking tot de in aanmerking te nemen diensttijd en de pensioengrondslag. “Zowel

²⁸ *Kamerstukken II 2000/01, 27 746, nr. A, p. 4.*

²⁹ *Kamerstukken II 1995/96, 24 428, nr. B, p. 3.*

³⁰ *Kamerstukken II 1997/98, 26 020, nr. B, p. 6.*

- diensttijd als pensioengrondslag behoren tot de hoofdelementen van de fiscaal te begeleiden pensioenregeling. Naar het oordeel van de Raad dienen deze hoofdelementen in de wet regeling te vinden en voor zoveel nodig in een algemene maatregel van bestuur nader te worden uitgewerkt. Alleen voorzover sprake is van voorschriften van administratieve aard of de uitwerking van details van de regeling kan een en ander in een ministeriële regeling worden opgenomen.”³¹
- In het belastingplan 2002-I werd voorgesteld dat bij ministeriële regeling regels zouden kunnen worden gesteld met betrekking tot de in aanmerking te nemen uitgaven voor niet-medische hulpmiddelen als buitengewone uitgaven in de Wet IB 2001. De vraag was of deze regels betrekking zouden hebben op de hoogte van de uitgaven, die bij deze regels gelimiteerd zouden kunnen worden, dan wel op de hulpmiddelen zelf, die bij die regels nader omschreven zouden kunnen worden. De Raad was hierbij van mening dat, indien beoogd werd de bedragen afzonderlijk te limiteren, dit in de wet zelf zou moeten worden opgenomen. Indien beoogd werd een nadere omschrijving van de hulpmiddelen te kunnen geven, was opname in een AMvB voldoende.³²
 - Bij de introductie van de ‘Research & Development Aftrek’ (art. 3.52a Wet IB 2011) werd voorgesteld om zowel de grondslag als het RDA-aftrekpercentage in een algemene maatregel van bestuur op te nemen. Naar het oordeel van de Raad behoren deze echter tot het belastbare feit en daarmee tot de essentialia van de belastingheffing. “De grondslag en het RDA-aftrekpercentage dienen dan ook in de wet zelf te worden opgenomen en niet bij algemene maatregel van bestuur te worden vastgesteld, omdat dit op gespannen voet staat met artikel 104 Grondwet.”³³

Een uitzondering op het uitgangspunt dat het belastingobject wezenlijk in de heffingswet moet zijn omschreven geeft de Raad in zijn advies bij het wetsvoorstel herziening regime fiscale eenheid. Hierin aanvaardde de Raad dat “ten aanzien van nieuwe figuren, zoals de fiscale eenheid ooit geweest is, (...) de grenzen van de heffing in de heffingswet worden opgenomen met een ruime delegatie ten aanzien van de concrete elementen teneinde ervaring met de desbetreffende figuur op te doen. Zodra deze ervaring in voldoende mate is opgedaan, dient de figuur regeling te vinden in de heffingswet.”³⁴ Daarbij tekende de Raad aan dat een codificatie meer inhoudt dan “het enkel opnemen van de standaardvoorwaarden in een algemene maatregel van bestuur (...) en dat in ieder geval (...) wezenlijke elementen in de Wet Vpb’69 behoren te worden opgenomen, onder aanpassing van de delegatiebepaling.”³⁵

31 *Kamerstukken II* 1997/98, 26 020, nr. B, p. 7-8.

32 *Kamerstukken II* 2001/02, 28 013, nr. A, p. 8.

33 *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 6, p. 3.

34 *Kamerstukken II* 1999/00, 26 854, nr. A, p. 4.

35 *Kamerstukken II* 1999/00, 26 854, nr. A, p. 4-5.

5.1.2. Tarief

Ook het tarief dient als één van de bepalende elementen van de belasting in de wet zelve te worden vastgelegd. Een ministeriële afwijkingsbevoegdheid verdraagt zich hier niet mee. Ook het bij ministeriële regeling vaststellen van ophogingspercentages, zoals dat geschiedde bij de inkomsten- en vermogensbelasting in verband met de waardering van onroerende zaken, is in dit opzicht dus niet aanvaardbaar.³⁶

In zijn advies bij het voorstel belastingplan 2001-IV gaf de Raad een voorbeeld waarbij een ministeriële afwijkingsbevoegdheid ten aanzien van het belastingtarief wél aanvaard zou kunnen worden. Het betrof de bevoegdheid van de minister om ten aanzien van buitenlandse beroepssporters en buitenlandse gezelschappen van het in de wet neergelegde loonbelastingtarief af te wijken. De Raad overwoog daarbij dat in het nader rapport is gesteld “dat het weliswaar de voorkeur verdient het tarief, als één van de bepalende elementen van belasting, bij wet te wijzigen, maar dat indien het tarief in de wet is opgenomen en tariefwijziging aan strikte voorwaarden is gebonden, voor wijziging van het tarief bij ministeriële regeling geen bezwaar hoeft te bestaan. Zolang de loonbelasting voor buitenlandse sporters in alle gevallen voorheffing op de inkomstenbelasting is, kan deze zienswijze aanvaard worden, omdat het tarief van de inkomstenbelasting bepalend is. Indien de loonbelasting eindheffing is, moet het tarief echter volledig in de wet worden geregeld teneinde niet in strijd met de Grondwet te komen.”³⁷

5.1.3. Overige opmerkingen

Naast opmerkingen specifiek gericht op de essentialia van de belastingheffing (subject, object en tarief), maakt de Raad van State tevens opmerkingen in meer algemene zin over het afwijken van bepalingen uit belastingwetten in formele zin door lagere regelgevers. De Raad is van mening dat afwijkingen van de wet in eerste instantie dienen te worden neergelegd in een wet. Indien dit niet mogelijk is, verdient regeling bij AMvB de voorkeur. Hierbij dienen de begrenzings van de afwijkingen zo nauwkeurig mogelijk te worden aangegeven. Overigens is de door de Raad gehanteerde toetsing van de gronden om te komen tot afwijkingen van de wet middels een AMvB vrij zwaar. Gronden die uiteindelijk terug te brengen zijn tot de duur van het wetgevingstraject acht de Raad ontoereikend om een voorstel tot afwijkingmogelijkheden middels AMvB te kunnen dragen.

- Bij de belastingherziening 2001 is ter advisering aan de Raad voorgelegd een bepaling die het mogelijk moest maken om in de eerste twee jaar van de invoering van de Wet IB 2001 voor de goede uitvoering van de wet bij ministeriële

³⁶ Omdat niet alle Nederlandse gemeenten dezelfde peildatum hanteerden voor de waardering van onroerende zaken, konden er verschillen in belastingheffing ontstaan tussen, naar objectieve maatstaven beoordeelde, gelijke onroerende zaken. In het voorstel Aanpassingwet Wet waardering onroerende zaken (*Kamerstukken II 1996/97*, 25 037, nr. 1-2) werd voorgesteld om in geval van verschillende peildata te werken met zogenoemde ophogingspercentages, die bij ministeriële regeling zouden worden vastgesteld.

³⁷ *Kamerstukken II 2001/01*, 28 015, nr. A, p. 6.

regeling zo nodig van de wet afwijkende regels te kunnen stellen. De Raad heeft tegen deze bepaling ernstige bezwaren geuit, omdat zij het primaat van de wet wezenlijk aantast. “Op geen enkele wijze is in de toelichting aannemelijk gemaakt dat het “risico” van onvoorzienbare en aanmerkelijke onbedoelde effecten van de wettelijke regeling aanwezig is, alsmede dat deze zo snel moeten worden “gerepareerd” dat dit alleen bij ministeriële regeling mogelijk is. Bovendien dient een afwijking van de wet als hier aan de orde is, in beginsel slechts bij algemene maatregel van bestuur mogelijk te zijn.”³⁸

Na aanvankelijk deze delegatiebepaling gehandhaafd te hebben, heeft staatssecretaris Vermeend uiteindelijk onder zware druk van de Tweede Kamer de bepaling bij nota van wijziging alsnog ingetrokken.³⁹

- Ook een ministeriële regeling op grond waarvan een fiscale eenheid zou kunnen worden toegestaan, terwijl niet aan een of meer van de wettelijke voorwaarden is voldaan, is volgens de Raad van State niet aanvaardbaar. Bij zijn advisering inzake het wetsvoorstel herziening regime fiscale eenheid was de Raad van mening dat de mogelijkheden om van de wettelijke voorwaarden voor een fiscale eenheid af te wijken nauwkeurig omschreven diende te worden in de wet en dat nadere regelingen bij AMvB moesten worden getroffen.⁴⁰

5.2. *Geclausuleerde delegatie*

In § 5.2 zijn de verschillende vormen van geclausuleerde delegatie aan de orde geweest. De Raad van State heeft in de onderzochte adviezen slechts twee keer een opmerking gemaakt omtrent geclausuleerde delegatie. Een verklaring hiervoor is enerzijds dat in de aan de Raad voorgelegde fiscale wetsvoorstellen zelden een bepaling met geclausuleerde delegatie was opgenomen en anderzijds dat de Raad zelf terughoudendheid betracht met het adviseren van geclausuleerde delegatie. Ar 35 bepaalt immers dat in beginsel vermeden dient te worden dat de vaststelling van bepaalde voorschriften aan een lagere regelgever wordt gedelegeerd, maar dat tegelijkertijd wordt vastgelegd dat het parlement bij deze regelgeving moet worden betrokken.

Het ene advies omtrent geclausuleerde delegatie betrof de situatie waarbij voorgesteld werd een bepaalde ministeriële regeling bij wet goed te keuren. De Raad was hierbij van mening dat niet slechts de ministeriële regeling zelf, maar ook de latere wijzigingen van deze ministeriële regeling bij wet dienden te worden goedgekeurd. “Dit vloeit (...) voort uit de omstandigheid dat een wijziging van een regeling dezelfde weg moet gaan als de oorspronkelijke regeling.”⁴¹

38 *Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. A, p. 103-104.*

39 *Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 6, p. 7, 16-19 en 329; Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 18, p. 24 en 49.*

40 *Kamerstukken II 1999/00, 26 854, nr. A, p. 5.*

41 *Kamerstukken II 1994/95, 24 111, nr. B, p. 1.*

Het andere advies had betrekking op het wetsvoorstel herziening regime fiscale eenheid. De Raad was hierbij van oordeel dat naast betrokkenheid van het parlement ook inspraak in den brede wenselijk was.⁴²

5.3. *Regelgeving in plaats van beleid/uitvoering*

In het Nederlandse staatsbestel komt voor wat betreft de fiscaliteit aan de staatssecretaris van Financiën een centrale positie toe. Hij is namelijk als (mede)wetgevend orgaan betrokken bij het tot stand komen van formele wetgeving en de daaruit voortvloeiende *lagere regelgeving* (algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen). Daarnaast is de staatssecretaris, als hoofd van de belastingdienst, ook belast met de uitvoering van deze wet- en regelgeving, waarbij het materiële recht moet worden toegepast in concrete situaties.⁴³ Om te voorkomen dat bij de behandeling van belastingplichtigen sprake is van willekeur en om anderszins te voorkomen dat gelijke gevallen ongelijk worden behandeld, wordt vanuit het Ministerie van Financiën beleid uitgevaardigd, al dan niet in de vorm van beleidsregels, op basis waarvan de belastingdienst zijn bevoegdheden moet uitoefenen.

Ook op dit gebied past de Raad van State in zijn advisering het uitgangspunt van het primaat van de wetgever toe. In principe dienen algemene regels vastgelegd te worden in de wet dan wel in lagere regelgeving. Zo achtte de Raad het opnemen van nadere regelingen in beleidsregels teneinde de mogelijke nadelen van de betekening van een dwangbevel per post te kunnen opvangen, niet aanvaardbaar; dergelijke regelingen zouden in de wet zelf moeten worden opgenomen.⁴⁴

Zoals reeds in § 6.1 is aangegeven, vindt de Raad van State het aanvaardbaar om ten aanzien van nieuwe figuren een ruime delegatie toe te staan als het doel is ervaring met de desbetreffende figuur op te doen. Bij onder meer het regime van de fiscale eenheid, de bedrijfsfusiefaciliteit en de faciliteit van geruisloze omzetting van een besloten vennootschap is dit gepaard gegaan met het in het leven roepen van zogenoemde 'standaardvoorwaarden'. Aangezien met deze figuren inmiddels voldoende ervaring is opgedaan, adviseerde de Raad van State in deze gevallen het beleid zoals neergelegd in de standaardvoorwaarden, te codificeren.⁴⁵ Met uitzondering van de standaardvoorwaarden van de fiscale eenheid, heeft deze codificatie (nog) niet plaatsgevonden.

5.4. *Overige opmerkingen*

Bij zijn toetsing van de tekst van het wetsvoorstel aan het uitgangspunt van het primaat van de wetgever neemt de Raad van State ook onder meer de volgende kwesties in beschouwing:

⁴² *Kamerstukken II* 1999/00, 26 854, nr. A, p. 5.

⁴³ Zie voor een uitgebreide duiding van de centrale rol en de 'twee petten' van de staatssecretaris van Financiën: R.H. Happé & M.R.T. Pauwels, 'Balancing of Powers in Dutch Tax Law: General Overview and Recent Developments', in: C. Evans, J. Freedman & R. Krever (red.), *The Delicate Balance. Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 223-254.

⁴⁴ *Kamerstukken II* 2002/03, 29 035, nr. B, p. 5.

⁴⁵ *Kamerstukken II* 1999/00, 26 854, nr. A, p. 4-5; *Kamerstukken II* 1998/99, 26 728, nr. A, p. 30; *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. A, p. 41.

- de afweging of bepaalde onderwerpen opgenomen dienen te worden in regelgeving (formele wet dan wel lagere wetgeving) of dat het opnemen ervan in de memorie van toelichting aanvaardbaar is;
- de vraag in hoeverre de delegatiebepaling in de wet al dan niet te ruim is geformuleerd.

Hoewel de Raad bij toetsing aan het uitgangspunt van het primaat van de wetgever in de meeste gevallen opmerkingen maakt gericht op aanpassing van tekst van het wetsvoorstel, worden ook opmerkingen gemaakt over de memorie van toelichting. In vrijwel alle gevallen adviseert de Raad van State daarbij om de contouren van een vast te stellen ministeriële regeling of van een bevoegdheid van de inspecteur in de toelichting op te nemen.

6. Effectiviteit van de advisering

In onderstaand tabel is een overzicht gegeven van de overnamebereidheid van de staatssecretaris van Financiën met betrekking tot opmerkingen van de Raad van State ten aanzien van delegatievraagstukken.

	Aantal adviesopmer- kingen	Percentage overgenomen opmerkingen	Percentage gedeeltelijk overgenomen opmerkingen	Percentage niet- overgenomen opmerkingen
Formele wet i.p.v. lagere wetgeving	24	25,0 %	16,7 %	58,3 %
AMvB i.p.v. ministeriële regeling	21	57,1 %	0,0 %	42,9 %
Geclausuleerde delegatie	2	50,0 %	0,0 %	50,0 %
Regelgeving i.p.v. beleid/uitvoering	24	33,3 %	12,5 %	54,2 %
Regelgeving i.p.v. MvT	8	50,0 %	12,5 %	37,5 %
Geen of te ruime delegatiebepaling	13	38,5 %	7,7 %	53,8 %
Overige opmerkingen	11	36,4 %	0,0 %	63,6 %
Totaal opmerkingen t.a.v. de wettekst	103	38,8 %	8,7 %	52,4 %
Opmerkingen t.a.v. de toelichting	21	71,4 %	19,0 %	9,5 %
Totaal	124	44,4 %	10,5 %	45,2 %

Tabel. Overzicht van de overnamebereidheid met betrekking tot juridische opmerkingen inzake het primaat van de wetgever van de Raad van State bij adviezen inzake fiscale wetsvoorstellen in de periode 1994-2011.

Uit deze tabel komt naar voren dat de overnamebereidheid van de staatssecretaris niet groot is voor wat betreft opmerkingen van de Raad waarin geadviseerd wordt een bepaalde aangelegenheid op te nemen in de heffingswet zelf, in plaats van deze te regelen in een AMvB of een ministeriële regeling; in bijna 60% van de gevallen neemt de staatssecretaris een dergelijke opmerking niet over. Ook is de bewindsman niet toeschietelijk als het gaat om opmerkingen waarin de Raad adviseert om beleidsregels en andere voorwaarden die uit de bestuursbevoegdheid voortvloeien, te codificeren. Een grotere overnamebereidheid legt de bewindsman aan de dag als het gaat om opmerkingen waarin de Raad van State adviseert om een bepaald onderwerp bij AMvB te regelen in plaats van bij ministeriële regeling; in bijna 60% van de gevallen is de staatssecretaris bereid aan de opmerkingen van de Raad tegemoet te komen. De grootste bereidheid tot het overnemen van 's Raads adviesopmerkingen heeft de staatssecretaris bij opmerkingen ten aanzien van de toelichting; slechts in 9,5% van de gevallen is hij niet bereid deze over te nemen.

Al met al kan geconstateerd worden dat de staatssecretaris van Financiën nogal eens fiscale bepalingen aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal heeft voorgelegd die volgens de Raad van State op gespannen voet staan met het uitgangspunt van het primaat van de wetgever. Delegatie aan de Kroon of de minister van onderwerpen die de essentialia van de belastingheffing raken, dan wel het verlenen van de bevoegdheid aan de belastingdienst om (nadere) voorwaarden te stellen, heeft vanuit het gezichtspunt van de uitvoerende macht uiteraard veel voordelen,⁴⁶ maar de Raad van State acht deze wijze van wetgeving, zeker in het licht van de grondwettelijke bepalingen hieromtrent, niet aanvaardbaar.

Hoewel de discussie over het gebruik van delegatie in het belastingrecht van alle tijden is,⁴⁷ kan de indruk bestaan dat de wijze van wetgeving, waarbij de Staten-Generaal door ruime delegatiebepalingen min of meer buiten spel worden gezet, heden ten dage meer *usance* is dan voorheen.⁴⁸ Geconstateerd kan worden dat adviezen van de Raad van State in dit kader er tegenwoordig eigenlijk altijd op gericht zijn om de fiscale wetgever te beteugelen indien deze zich wenst te bedienen van al te ruime delegatiebepalingen. Adviezen waarin juist opgeroepen wordt om bepaalde zaken niet in de formele wet op te nemen, maar te regelen middels een algemene

46 In algemene zin kunnen genoemd worden: slagvaardig beleid, snelle aanpassing, volgen van veranderlijke factoren, op korte termijn voorzien in leemten, aanpassen aan individuele gevallen, tegengaan van overbelasting van de Staten-Generaal en het bevorderen van de leesbaarheid (zie: *Delegatie van wetgevende bevoegdheid. Rapport van de Commissie ter bestudering van delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131), Deventer: Kluwer 1972; *Delegatie van wetgevende bevoegdheid (Verslag). Verslag van het debat naar aanleiding van het Rapport van de Commissie ter bestudering van delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 133), Deventer: Kluwer 1973).

47 *Delegatie van wetgevende bevoegdheid. Rapport van de Commissie ter bestudering van delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131), Deventer: Kluwer 1972, p. 6; J.A.G. van der Geld, *Zicht op fiscale wetgeving* (oratie Tilburg), Tilburg: Tilburg University Press 1991, § 5.1.5.

48 In het rapport 'Kwaliteit van het Fiscale Wetgevingsproces' van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (www.nob.net) uit 2002 werd in dit kader gesproken van een trend (§ 2.7).

maatregel van bestuur of ministeriële regeling, komen dan ook niet meer voor. Dat dat in vroeger tijden inderdaad anders was, moge blijken uit een uit 1966 stammende advies van de Raad van State bij het ontwerp-Kostenwet rijksbelastingen. Hier vraagt de Raad zich af “of op het regelen van deze stof in de wet zelve niet een uitzondering moet worden gemaakt voor de in artikel 4, eerste lid, slot, bedoelde verhoging voor de gevallen waarin de in dat lid bedoelde werkzaamheden langer duren dan vier uren. Weliswaar zullen, naar de Raad meent te weten, die gevallen niet veelvuldig voorkomen, maar reeds het feit dat de vergoedingen per uur, die in douanezaken verschuldigd zijn, geregeld worden aangepast en nog onlangs (...) zijn verhoogd, doet de vraag rijzen of hier niet meer bewegelijkheid geboden is door delegatie aan een algemene maatregel van bestuur, ook al om aldus op het gebied van de rijksbelastingen nauwelijks verklaarbare verschillen op eenvoudige wijze te kunnen vermijden. Wellicht zou dan ook een delegatie voor de in het derde lid van artikel 4 bedoelde vergoeding passend zijn.”⁴⁹

7. Tot slot

Voor een goed vestigingsklimaat voor ondernemingen is een belangrijke voorwaarde dat (belasting)wetgeving deugdelijk, consistent en voorspelbaar is. Ruime delegatiebepalingen kunnen daar afbreuk aan doen. Immers, op welke wijze de (toekomstige) bewindslieden invulling geeft aan deze bepalingen, staat niet op voorhand vast. Ook is het wijzigen van gedelegeerde regelgeving veel gemakkelijker en sneller tot stand te brengen en met minder waarborgen omkleed voor wat betreft de wetgevingskwaliteit.

Art. 104 Gw lijkt helder: rijksbelastingen dienen altijd een grondslag te hebben in een formele wet, tot stand gekomen in het democratische samenspel tussen regering en Staten-Generaal. Uiteraard kan het legitiem zijn indien bijvoorbeeld (technische) detailvoorschriften worden neergelegd in lagere wetgeving – zoals een AMvB of ministeriële regeling – maar zowel het legaliteits- als het rechtszekerheidsbeginsel staat op gespannen voet met het neerleggen van essentiële elementen in andere dan formele wetgeving. In zijn adviezen bij fiscale wetsvoorstellen gaat de Raad van State nogal eens in op de vraag welke elementen thuishoren in een belastingwet in formele zin en ter zake van welke elementen delegatie is toegestaan. Daarbij zet de Raad dit vraagstuk in het bredere kader van het primaat van de wetgever. Volgens de Raad mag delegatie zich niet uitstrekken tot de zogenoemde essentiële

⁴⁹ Advies van 3 augustus 1966, nr. 34. Overigens gaat de staatssecretaris van Financiën in zijn nader rapport niet in op de suggestie van de Raad van State: “De ondergetekende is van mening dat de door de Raad van State gestelde vraag of op het regelen van deze stof in de wet zelve niet een uitzondering moet worden gemaakt (...) voor de gevallen waarin de (...) bedoelde werkzaamheden langer duren dan vier uren, ontkennend moet worden beantwoord. Nu voor de genoemde werkzaamheden rechtstreeks in de wet neergelegde, genormeerde bedragen gelden indien die werkzaamheden 4 uren of korter duren, is er naar het oordeel van de ondergetekende onvoldoende grond om voor de gevallen waarin de verrichtingen langer dan 4 uren vergen (...) de mogelijkheid te openen de norm (...) aan te passen op grond van een gedelegeerde bevoegdheid.” (Nader rapport van 20 oktober 1966, nr. B6/13533)

alia van de belastingheffing; belastingsubject, belastingobject en tarief dienen als hoofdelementen van een bepaalde belasting in de wet zelf opgenomen te worden. Uit de analyse van deze wetgevingsadviezen komt naar voren dat aan het parlement nogal eens fiscale bepalingen zijn voorgelegd waarin volgens de Raad van State de delegatie te ver is doorgeschoten en waarbij in ruime mate nadere voorwaarden of regels gesteld kunnen worden middels algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen. Ook vanuit het oogpunt van de versterking van het vestigingsklimaat voor ondernemingen verdient het mijns inziens aanbeveling om bij de totstandkoming van fiscale wetgeving de adviezen van de Raad van State hieromtrent meer ter harte te nemen.