

Zitting 1978–1979

15 575

Verklaring dat er grond bestaat een voorstel in overweging te nemen tot verandering in de Grondwet van bepalingen inzake de belastingen

Nr. 4

BIJLAGEN BIJ DE MEMORIE VAN TOELICHTING

Bijlage I Advies Raad van State

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 24 januari 1979

Bij Kabinetsmissive van 21 november 1978, no. 78, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Binnenlandse Zaken, mede namens de Minister President, Minister van Algemene Zaken, en de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een wetsontwerp met memorie van toelichting, houdende verklaring dat er grond bestaat een voorstel in overweging te nemen tot verandering in de Grondwet van bepalingen inzake de belastingen.

De Raad van State kan zich met het ontwerp verenigen met uitzondering van de hierna te noemen punten.

Bezwaren heeft de Raad tegen het openen van een onbeperkte mogelijkheid tot delegatie van belastingwetgeving. Niet slechts betekent dit een breuk met de historie, maar ook bestaan materiële bezwaren tegen gelijkstelling van de hier bedoelde delegatie met die welke elders in ons constitutionele recht mogelijk is.

Van oudsher is een duidelijk verband gelegd tussen de bevoegdheid tot het opleggen van belastingen en de instemming door belastingplichtigen. De plicht tot het betalen van belasting vormt een diepe ingreep in de persoonlijke levenssfeer en beïnvloedt in sterke mate de mogelijkheid het eigen bestuur vorm te geven. Het is daarom tot heden altijd als een noodzakelijke voorwaarde voor het op rechtvaardige wijze tot stand komen van belastingwetgeving beschouwd, dat deze in het openbaar en in gemeen overleg met de gekozen vertegenwoordigers van het volk, tot stand komt.

Het is juist, zoals de memorie van toelichting stelt, dat in de praktijk een zekere mate van delegatie noodzakelijk is. Deze delegatie dient zich naar het oordeel van de Raad van State echter te beperken tot minder essentiële onderdelen en mag nimmer betrekking hebben op de elementen van het belastbaar feit en de basis van het tarief en evenmin op de normen die strekken tot het vaststellen van de kring van de belastingplichtigen.

De formule «uit kracht van een wet» geeft, naar haar door de historie gestempelde betekenis, de vereiste beperking van de toelaatbaarheid van delegatie naar 's Raads oordeel op duidelijke wijze weer. Het is juist, dat daarmee zou worden afgeweken van de algemene uiteenzetting in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot verandering in de Grondwet van bepalingen inzake grondrechten. De Raad van State is echter van oordeel, dat het strak volgen van een in een bepaald verband toegelichte terminologie met worden ontraden, wanneer dit elders tot materieel bedenkelijke resultaten zal leiden. Ten deze is dit laatste naar 's-Raads oordeel het geval.

In de memorie van toelichting beroepen de bewindslieden zich op het oordeel van Oud, ten betoge dat de betekenis van de term «uit kracht van een wet» allerm minst vaststaat. Dienaangaande moge worden opgemerkt dat deze auteur juist met betrekking tot het vraagstuk van delegatie van wetgevende bevoegdheid op basis van grondwettelijke bepalingen opvattingen huldigde die noch in de literatuur noch in de praktijk van het Nederlandse staatsrecht navolging van betekenis hebben gevonden.

Onzekerheid omtrent de betekenis van bedoelde term kan overigens door een duidelijke uitleg daarvan in de memorie van toelichting worden voorkomen.

Wordt de hierboven weergegeven gedachtengang gevolgd, dan dient overeenkomstig het voorstel van de Staatscommissie in het nieuwe Grondwetsartikel mede te worden bepaald dat andere heffingen ten behoeve van het Rijk bij de wet worden geregeld. Het bezwaar, dat over de grens tussen belastingen en andere heffingen verschillende opvattingen bestaan, deelt de Raad niet. Het is aan de wetgever die grens in elk bijzonder geval te bepalen. Dat daarbij aan het begrip «andere heffingen» een te ruime betekenis zal worden toegekend – onder beperking van het begrip «belastingen» – valt mede in het licht van de bestaande wetgevingspraktijk niet te verwachten.

De Raad van State stemt in met het doen vervallen van een bepaling, houdende verbod van het verlenen van privileges op het stuk van belastingen als thans vermeld in artikel 189 der Grondwet. Hij wijst er echter op, dat het gelijkheidsbeginsel, neergelegd in de onder de grondrechten op te nemen bepaling, dat allen die zich in Nederland bevinden in gelijke gevallen gelijk worden behandeld, daartoe een onvoldoende motivering biedt. In de memorie van toelichting zou mede dienen te worden verwezen naar artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. De gelijkheid met betrekking tot belastingheffing dient zich in beginsel immers niet te beperken tot hen die zich in Nederland bevinden. Voorts verdient het naar 's Raads oordeel aanbeveling in de memorie van toelichting eraan te herinneren dat belastingverdragen de fiscale positie van daarin omschreven personen kunnen regelen op een wijze die afwijkt van de in het algemeen in Nederland geldende regeling.

Tegen overlegging van dit advies aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal bestaat bij de Raad geen bedenking.

De Raad van State geeft u in overweging het wetsontwerp te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

De Vice-President van de Raad van State,
M. Ruppert

Bijlage II Nader rapport

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 1 mei 1979

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 21 november 1978, no. 78, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies betreffende het wetsontwerp, houdende verklaring dat er grond bestaat een voorstel in overweging te nemen tot verandering in de Grondwet van bepalingen inzake de belastingen rechtstreeks aan de Minister van Binnenlandse Zaken te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 24 januari 1979, no. 4, en door hem ontvangen op 1 februari 1979, mogen wij U hierbij aanbieden.

Met voldoening stellen wij vast dat de Raad van State zich met het ontwerp kan verenigen, zij het met uitzondering van de hierna te noemen punten.

Bezwaren heeft de Raad tegen het openen van een onbeperkte mogelijkheid tot delegatie van belastingwetgeving. Niet slechts betekent dit een breuk met de historie, maar ook bestaan, naar 's Raads oordeel, materiële bezwaren tegen gelijkstelling van de hierbedoelde delegatie met die welke elders in ons constitutionele recht mogelijk is. De Raad van State zet zijn bezwaar tegen de in het wetsontwerp geboden mogelijkheid tot delegatie nader uiteen door erop te wijzen dat van oudsher een duidelijk verband is gelegd tussen de bevoegdheid tot het opleggen van belastingen en de instemming door belastingplichtigen.

De Raad onderschrijft de juistheid van de memorie van toelichting, waar wordt gesteld dat in de praktijk een zekere mate van delegatie noodzakelijk is.

Deze delegatie dient zich naar het oordeel van de Raad van State echter te beperken tot minder essentiële onderdelen en mag nimmer betrekking hebben op de elementen van het belastbaar feit en de basis van het tarief en evenmin op de normen die strekken tot het vaststellen van de kring van de belastingplichtigen. De Raad van State wijst vervolgens erop dat naar zijn oordeel de formule «uit kracht van een wet», naar haar door de historie gestempelde betekenis de vereiste beperking van de toelaatbaarheid van delegatie op duidelijke wijze weergeeft. De Raad erkent, dat daarmee zou worden afgeweken van de algemene uiteenzetting in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot verandering in de Grondwet van bepalingen inzake grondrechten.

Hij is echter van oordeel, dat het strak volgen van een in bepaald verband toegelichte terminologie moet worden ontraden, wanneer dit elders tot materieel bedenkelijke resultaten zal leiden. Ten deze is dit laatste naar 's Raads oordeel het geval. Het beroep in de memorie van toelichting op het oordeel van Oud, ten betoge dat de betekenis van de term «uit kracht van een wet» allerminst vaststaat spreekt de Raad, zo moet worden vastgesteld, niet aan.

Onzekerheid overigens omtrent de betekenis van bedoelde term kan volgens de Raad door een duidelijke uitleg daarvan in de memorie van toelichting worden voorkomen. Zou de hierboven weergegeven gedachtengang worden gevolgd, dan adviseert de Raad van State voorts overeenkomstig het voorstel van de staatscommissie in het nieuwe grondwetsartikel mede te bepalen dat andere heffingen ten behoeve van het Rijk bij de wet worden geregeld. Het bezwaar, dat over de grens tussen belastingen en andere heffingen verschillende opvattingen bestaan, deelt de Raad niet.

In zijn wijze van zien is het aan de wetgever die grens in elk bijzonder geval te bepalen. Dat daarbij aan het begrip «andere heffingen» een te ruime betekenis zal worden toegekend – onder beperking van het begrip «belastingen» – valt mede in het licht van de bestaande wetgevingspraktijk naar het oordeel van de Raad niet te verwachten.

Bij deze opmerkingen van de Raad van State is het aangewezen vooreerst vast te stellen dat wij met het College van oordeel zijn, dat daar waar delegatie van belastingwetgeving niet te vermijden valt, deze delegatie zoveel mogelijk beperkt dient te blijven tot minder essentiële onderdelen. Anders zou te kort worden gedaan aan het van oudsher hier te lande gehuldigde beginsel dat geen belasting kan worden geheven zonder consent van de wetgever. Het voorgestelde wetsontwerp beoogt ook geenszins aan dit beginsel te tornen. De kernvraag waarom het bij dit wetsontwerp gaat is evenwel of, gegeven het feit dat het bieden van een grondwettelijke mogelijkheid tot delegatie noodzakelijk is – ook de Raad is blijkens zijn advies hiervan overtuigd – het zinvol kan zijn door het kiezen van een delegatieterminologie, die afwijkt van het overigens in de nieuwe Grondwet te volgen systeem, aan te geven dat op het stuk van belastingwetgeving bij delegatie wellicht bijzondere criteria dienen te worden aangelegd. De Raad beantwoordt deze vraag bevestigend blijkens zijn keuze voor de term «uit kracht van een wet», waarmee op het voetspoor van de bestaande Grondwet en van het voorstel van de staatscommissie zou zijn aangegeven dat delegatie van belastingwetgeving nimmer betrekking mag hebben op de elementen van het belastbaar feit en de basis van het tarief en evenmin op de normen die strekken tot het vaststellen van de kring van de belastingplichtigen. Alvorens hierop nader in te gaan, mogen wij hier in het kort erop wijzen dat de voor de nieuwe Grondwet voorgestelde delegatieterminologie geen ander doel dient dan het opheffen van onzekerheid over de gevallen waarin wel, en waarin geen delegatie grondwettelijk is toegestaan¹. Hoever de wetgever daarbij mag gaan, en aan welke organen hij mag delegeren, blijkt niet uit de delegatieterminologie. Deze vragen zullen moeten worden beantwoord door andere aspecten van de grondwettelijke opdracht tot wetgeving, als het onderwerp, de historie en de strekking van de bepaling.

Hiervan uitgaande kunnen wij niet delen de bezwaren van de Raad van State, waar deze stelt dat het voorgestelde artikel 5.2.6.a de mogelijkheid opent van een *onbeperkte* delegatie van belastingwetgeving. Immers, wanneer is vastgesteld dat dit artikel delegatie mogelijk maakt, dan is nog niets gezegd over de mate waarin deze kan geschieden. Een redelijke interpretatie van het hartikel naar historie en strekking zal uitwijzen dat allerminst een vrijbrief tot onbeperkte delegatie wordt geboden; integendeel zal een dergelijke interpretatie tot geen andere conclusie leiden dan dat bij delegatie van belastingwetgeving grote terughoudendheid geboden is. Nu zou het uiteraard mogelijk zijn in artikel 5.6.2.a de term «uit kracht van een wet» op te nemen om aldus de beperkte delegatiemogelijkheid die het artikel biedt te onderstrepen. Wij menen echter het advies van de Raad van State op dit punt niet te moeten volgen. Hierbij zit niet de wens voor om in elk geval een eenmaal gekozen systematiek te handhaven omwille van de systematiek zelf. Er kunnen redenen zijn om in bepaalde gevallen daarvan af te wijken. Wij vrezden echter dat, indien de term «uit kracht van een wet» in artikel 5.2.6.a zou worden gehanteerd, daarvan de suggestie zal uitgaan dat waar elders in de Grondwet de mogelijkheid van delegatie wordt geboden deze in principe onbeperkt is. Zoals wij hierboven uiteenzetten, is dit geenszins het geval.

Hierbij komt voorts dat de Raad van State ons niet heeft kunnen overtuigen dat door de term «uit kracht van een wet» zou zijn aangegeven dat delegatie van belastingwetgeving nimmer betrekking mag hebben op de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de normen die strekken tot het vaststellen van de kring van belastingplichtigen. De Raad gaat met deze opvatting verder dan de staatscommissie, die met de term «uit kracht van een wet» poogt aan te geven dat toekenning van legislatieve macht aan de regering in fiscalibus *ongewenst* is, voor zover het betreft de bovenvermelde elementen (eindrapport, blz. 199, onderaan, overlopend op blz. 200).

¹ In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp inzake de klassieke grondrechten (13 872, nr. 3, blz. 22 e.v.) en in de nota naar aanleiding van het eindverslag bij het wetsontwerp inzake provincies en gemeenten (13 990, nr. 9, blz. 6 e.v.) is uitvoerig ingegaan op de terminologische systematiek ten aanzien van de bevoegdheid van de wetgever tot delegatie.

Indien de opvatting van de Raad van State over de grens die bij delegatie van belastingwetgeving nimmer mag worden overschreden zou moeten doorwerken in de Grondwet, dan zou moeten worden overwogen met zoveel woorden in artikel 5.2.6.a de eerder genoemde elementen te vermelden. Afgezien van de omstandigheid, dat dit in een beknopte Grondwet als in de herzieningsvoorstellen wordt beoogd, weinig passend zou zijn, leidt overweging van deze gedachte evenwel tot de conclusie dat aldus een te dwingend eis zou worden gesteld. Hoewel de praktijk van de belastingwetgeving in het algemeen zodanig is dat het delegatie-instrument met terughoudendheid wordt gehanteerd, moet toch worden geconstateerd dat ook ten aanzien van essentialia in de belastingwetgeving delegatie soms niet te vermijden viel. In dit verband wijzen wij op het rapport Delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131, waarin een uitgebreid overzicht wordt gegeven van in belastingwetten voorkomende delegatiebevoegdheden. Hieronder bevinden zich ook gevallen van delegatiebevoegdheden met betrekking tot de bedoelde essentialia in de belastingwetgeving. Wij noemen als voorbeeld artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (artikel 28, lid 1, letter a: de Kroon behoudt zich voor bij algemene maatregel van bestuur nadere, van de bepalingen van deze wet afwijkende, regelen te geven met betrekking tot de heffing van de belasting van beleggingsinstellingen) en de delegatie met betrekking tot de waarde van periodieke uitkeringen in artikel 21 van de Successiewet 1956 (artikel 21, letter e: de waarde van deze periodieke uitkeringen wordt bepaald overeenkomstig door de Kroon bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels). Wij blijven daarom de voorkeur geven aan de in artikel 5.2.6.a gekozen delegatieterminologie boven de toch vage term «uit kracht van een wet».

Aldus kan de wetgever, rekening houdende met de eis dat terughoudendheid geboden is, van geval tot geval vaststellen hoever een delegatie, indien deze niet te vermijden is, dient te gaan. Wij zien niet in dat dit, zoals de Raad van State – overigens zonder nadere adstructie – stelt, tot materieel bedenkelijke resultaten zal leiden.

Hoewel wij het advies van de Raad op dit onderdeel niet kunnen volgen, zijn wij wel van oordeel dat in de memorie van toelichting duidelijker kan worden gezegd dat bij delegatie van belastingwetgeving grote voorzichtigheid moet worden betracht. Wij hebben de memorie van toelichting daarom aangepast, daarbij meer aansluiting zoekend bij de toelichting van de staatscommissie.

Uit het voorgaande volgt dat wij niet mee kunnen gaan met het advies van de Raad van State in artikel 5.2.6.a te bepalen dat andere heffingen van het Rijk bij de wet worden geregeld. Ons bezwaar tegen het door de Raad geadviseerde stelsel is dat aldus zou worden gesuggereerd dat bij de zogenaamde heffingen in principe een veel ruimere delegatiemogelijkheid geboden wordt dan bij belastingen het geval is. Vooreerst wordt zo een te grote betekenis toegekend aan de delegatieterminologie, die, zoals hierboven reeds is gesteld, geen ander doel dient dan duidelijk te maken dat delegatie grondwettelijk is toegestaan.

De mate waarin kan worden gedelegeerd zal van geval tot geval, rekening houdend met alle aspecten van de betreffende wetgeving, dienen te worden vastgesteld.

Bij de heffingen dient naar ons oordeel evenzeer terughoudendheid te worden betracht als bij de belastingen, dit onder erkenning van het feit dat het karakter van de wetgeving op het stuk van heffingen dikwijls zal meebrengen dat een wat ruimere delegatie niet te vermijden valt. Ten slotte heeft de Raad ons niet kunnen overtuigen dat het in de door hem voorgestane opzet van artikel 5.2.6.a geen bezwaar zou zijn dat over de grens tussen belastingen en andere heffingen verschillende opvattingen bestaan. Erkend kan worden dat de wetgever in elk bijzonder geval de grens zou kunnen bepalen. Dit neemt evenwel niet weg, juist omdat de Raad een verschil in delegatiemogelijkheid ziet bij belastingen en bij andere heffingen, dat de wetgever zich steeds voor moeilijkheden zou zien gesteld. In het door ons voorgestel-

de artikel wordt deze moeilijkheid vermeden. Het biedt duidelijkheid doordat het waarborgt dat geen belasting of andere heffing onder welke benaming ook wordt geheven zonder wettelijke grondslag. Voorts is er duidelijkheid doordat gelijkelijk voor belastingen en andere heffingen van geval tot geval moet worden beslist hoever met delegatie van wetgevende bevoegdheid zal worden gegaan, waarbij over de gehele linie terughoudendheid geboden is.

Met voldoening stellen wij vast dat de Raad van State instemt met het doen vervallen van een bepaling, houdende verbod van het verlenen van privileges op het stuk van belastingen als thans vermeld in artikel 189 der Grondwet.

Terecht wijst de Raad daarbij erop, dat het gelijkheidsbeginsel, neergelegd in de onder de grondrechten op te nemen bepaling, dat allen die zich in Nederland bevinden in gelijke gevallen gelijk worden behandeld, daartoe een niet geheel voldoende motivering biedt.

Gaarne volgen wij het advies van het College in de memorie van toelichting mede te verwijzen naar artikel 26 van het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Aldus zal, zoals de Raad stelt, duidelijk zijn dat de gelijkheid met betrekking tot belastingheffing zich in beginsel niet dient te beperken tot hen die zich in Nederland bevinden.

Ten slotte volgen wij tevens de aanbeveling van de Raad in de memorie van toelichting eraan ter herinneren dat belastingverdragen de fiscale positie van daarin omschreven personen kunnen regelen op een wijze die afwijkt van de in het algemeen in Nederland geldende regeling. De memorie van toelichting hebben wij overeenkomstig het hiervorenstaande aangepast.

Wij veroorloven ons U in overweging te geven het hierbij gevoegde ontwerp van wet met de gewijzigde memorie van toelichting, met als bijlagen afschrift van het advies van de Raad van State, afschrift van dit rapport en de aan de Raad van State voorgelegde tekst van onderdelen van de memorie van toelichting die nadien zijn gewijzigd, te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

De Minister-President,
Minister van Algemene Zaken,
A. A. M. van Agt

De Minister van Binnenlandse Zaken,
H. Wiegel

De Minister van Financiën,
F. H. J. J. Andriessen

Bijlage III Aan de Raad van State voorgelegde teksten

OORSPRONKELIJKE TEKST VAN ONDERDELEN VAN DE MEMORIE VAN TOELICHTING DIE NADIEN ZIJN GEWIJZIGD

Par. 3, alinea 1

In de aan de Raad van State voorgelegde versie ontbrak noot 4.

Par. 3, alinea's 3 en 4

Een bewijs voor deze laatste stelling wordt in zekere zin geleverd door artikel 188 der Grondwet zelf. Wat er zij van de juistheid van de door de staatscommissie aangevoerde historische interpretatie – een auteur als Oud stelt daar tegenover dat de term «uit kracht van een wet» juist op een bevoegdheid tot onbeperkte delegatie duidt – wij constateren slechts dat artikel 188 niet heeft kunnen verhinderen dat delegatie in de belastingwetgeving zich in vele vormen op menig terrein voordoet. Naast de door de staatscommissie gegeven voorbeelden zijn er vele andere te vermelden.

Wij geven er daarom de voorkeur aan in de Grondwet deze realiteit te erkennen en voor de belastingwetgeving geen apart systeem van delegatie in te voeren, dat in de praktijk toch niet over de gehele linie zou kunnen worden gehandhaafd. Aan de wetgever kan worden overgelaten te beoordelen waar en in hoeverre tot delegatie kan worden overgegaan. Een richtsnoer kan daarbij zijn – in zoverre stemmen wij in met de staatscommissie – dat het aanbeveling zal verdienen, indien delegatie niet te vermijden valt, onderdelen als de kring van belastingplichtigen, de basis van het tarief, de belastinggrondslag e.d., in de wet zelf te vermelden. Voorts kan in daarvoor in aanmerking komende gevallen de wet vorderen dat krachtens gedelegeerde bevoegdheid gestelde regels achteraf door de volksvertegenwoordiging worden goedgekeurd.

Par. 4, alinea's 3 en 4

In de aan de Raad van State voorgelegde versie ontbraken deze beide alinea's.

