

Raad van State en package deals

Over de beoordeling van 'vervuilde' wetsvoorstellen

mr.drs. Tj. Hoekstra¹

1 INLEIDING

In het Verenigd Koninkrijk wordt jaarlijks, na het uitspreken van de zogenoemde *Budget Speech* door de minister van Financiën, de *Finance Bill* aangeboden aan het parlement. Dit wetsvoorstel bevat in beginsel alle fiscale wetsvoorstellen van de regering voor het komende begrotingsjaar. Deze werkwijze resulteert in een zeer omvangrijk wetsvoorstel, waarin enerzijds de Engelse equivalenten van onder meer de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting, de accijnzen en het successierecht tezamen worden opgenomen en waarin anderzijds ook ingrijpende wijzigingen van belastingwetten hun plaats kunnen vinden. De bij tijd en wijle oploeiende discussie over het splitsen van de *Finance Bill* heeft nog niet geleid tot fundamentele wijziging van deze werkwijze.²

In het Nederlandse wetgevingsproces worden in beginsel maatregelen van uiteenlopende aard niet in één wetsvoorstel samengevoegd. Toch komen in fiscale wetsvoorstellen zogenoemde *package deals*³ meer dan eens voor.

In deze bijdrage ga ik in op de visie van de Raad van State met betrekking tot deze problematiek. Wetsvoorstellen vanwege de regering dienen in het Nederlandse staatsbestel vóór de indiening bij de Tweede Kamer ter advisering te worden voorgelegd aan de Raad van State. 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.⁴ Hieronder belicht ik de standpunten van de Raad over het principe dat afzonderlijke maatregelen ondergebracht dienen te worden in afzonderlijke wetsvoorstellen. Na het geven van twee voorbeelden wordt een analyse gemaakt van de visie van de Raad van State op de toepassing van dit principe. Ook wordt nagegaan op welke wijze gereageerd wordt op opmerkingen van de Raad van State hieromtrent.

- 1 Tjeerd Hoekstra is als onderzoeker verbonden aan de Afdeling notarieel en fiscaal recht van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam en tevens werkzaam als wetenschappelijk medewerker en waarnemend griffier bij de Hoge Raad der Nederlanden.
- 2 Overigens is er inmiddels wel een nieuwe wetgevingsprocedure ontwikkeld voor zogenoemde *Tax Simplifications Bills*. Deze wetsvoorstellen worden ingediend buiten de *Finance Bill* om. Zie verder: R. Blackburn, A. Kennon & M. Wheeler-Booth, *Griffith & Ryle on Parliament. Functions, Practice and Procedures*, Sweet & Maxwell, Londen 2003, p. 358-361; W. McKay (red.), *Erskine May's Treatise on The Law, Privileges, Proceedings and usage of Parliament*, LexisNexis UK, Londen 2004, p. 909-916.
- 3 Deze benaming voor het in één wetsvoorstel bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard werd in 2002 gebruikt in het rapport 'Kwaliteit van het Fiscale Wetgevingsproces' van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (www.nob.net). Zie ook: R.B. Vos, 'Het negentiende LOF-congres: De kwaliteit van fiscale wetgeving', *WFR* 2003/6554, p. 1875-1877.
- 4 Tj. Hoekstra, 'De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving', *WFR* 2006/6668, p. 462-474.

2 TWEE VOORBEELDEN

2.1 Belastingplan 1993

Jaarlijks wordt op Prinsjesdag, naast de Miljoenennota, het belastingplan voor het volgende jaar aangeboden aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal. In dit plan worden de met de rijksbegroting samenhangende fiscale maatregelen opgenomen. Met de gebruikelijke werkwijze dat elk onderdeel van het belastingplan als apart wetsvoorstel wordt ingediend, werd in 1992 gebroken; het Belastingplan 1993 is als één wetsvoorstel gepresenteerd.⁵ Hierdoor werden in één voorstel maatregelen samengebracht met betrekking tot:

- de verhoging van de belastingvrije som en de beperking van de inflatiecorrectie op de schijflengten in de loon- en inkomstenbelasting;
- de wijziging van de tariefindeling in de omzetbelasting (mede ter implementatie van een Europese richtlijn);
- de verhoging van het landbouwforfait in de omzetbelasting;
- de verhoging van de accijnzen op diesel en tabak;
- de verlaging van de bieraccijnzen in verband met de wijziging van de maatstaf van heffing;
- de wijziging van de motorrijtuigenbelasting;
- de tijdelijke verhoging van de pleziervaartuigenbelastingen, en
- de aanpassing van de betaaltermijnen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990.

De Raad van State adviseerde, nadat hij kennis had genomen van dit voorstel, dat het

‘bijeenvragen van voorstellen van verschillende aard, zowel voor zoveel betreft het onderwerp als de urgentie van de voorgestelde wijziging, (...) zo veel mogelijk [moet] worden vermeden teneinde te voorkomen dat bij de besluitvorming over de verschillende onderdelen van het voorstel overwegingen mee gaan spelen die vreemd zijn aan het desbetreffende onderdeel van het voorstel’.⁶

Hoewel een meerderheid van de Tweede Kamer zich kon vinden in de door de regering gehanteerde werkwijze – de CDA-fractie kon zelfs ‘van harte instemmen met de gevolgde procedure waarbij verschillende voorstellen in één wet zijn samengevoegd die lijkt op de in het Verenigd Koninkrijk gebruikelijke procedure van de Finance Act’⁷ – werd in de Eerste Kamer ernstige kritiek geuit tegen het bijeenbrengen van uiteenlopende maatregelen in één wetsvoorstel. Opmerkelijk is het dat met name de CDA-fractie in de Eerste Kamer uiterst kritisch was ten aanzien van de gevolgde procedure, die volgens haar ertoe leidt dat

‘onderwerpen die qua urgentie en inhoud ten principale verschillen toch gelijktijdig moeten worden behandeld. Dit kan een afzonderlijke en evenwichtige afweging belemmeren (...) en kan het voor de Eerste Kamer moeilijk maken zijn constitutionele taak naar behoren uit te oefenen’.⁸

5 Kamerstukken II, 1992-1993, 22 873, nr. 1-2.

6 Kamerstukken II, 1992-1993, 22 873, nr. B, p. 1.

7 Kamerstukken II, 1992-1993, 22 873, nr. 5, p. 1.

8 Kamerstukken I, 1992-1993, 22 873, nr. 110a herdruk, p. 1.

Hierbij verwees de fractie uitdrukkelijk naar de advisering van de Raad van State hieromtrent. Op zichzelf is het niet verwonderlijk dat het met name de Eerste Kamer is die zich verzet tegen het samenbrengen van verscheidene maatregelen in één wetsvoorstel. Doordat zij, in tegenstelling tot de Tweede Kamer, niet beschikt over het recht van amendement, is zij gedwongen zich of vóór of tegen het gehele wetsvoorstel uit te spreken. De door de CDA-fractie uiteindelijk ingediende motie (motie-Boorsma) waarin zij de regering uitnodigt om

'bij indiening van het belastingplan voor enig jaar fiskale wetsvoorstellen van verschillende aard, belang en/of urgentie in de toekomst niet meer in één wetsvoorstel samen te voegen',⁹

werd met algemene stemmen in de Eerste Kamer aangenomen.¹⁰ Hoewel de staatssecretaris te kennen gaf te kunnen instemmen met de overweging van de motie, blijkt in de jaren daarna zijn bereidheid invulling te geven aan de motie kleiner te zijn dan de eerder gedane toezegging. In het nader rapport naar aanleiding van het advies van de Raad van State bij het Belastingplan 2002-I wordt aangegeven dat de motie-Boorsma

'bij de voorbereiding van het belastingplan 1994 in de afweging zou worden betrokken [en dat] deze afweging ieder jaar opnieuw gemaakt [wordt]'.¹¹

De staatssecretaris tekende daarbij aan dat hiermee de motie is afgedaan.

2.2 Fiscaal stimuleringspakket

Op 5 december 2007 werd bij koninklijke boodschap het wetsvoorstel tot wijziging van de Invorderingswet 1990 (vervanging g-rekeningenstelsel door een depotstelsel) bij de Tweede Kamer ingediend.¹² Dit relatief kleine wetsvoorstel strekte ertoe 'de mogelijkheid te openen door rechtstreekse stortingen op een zogenoemde vrijwaringsrekening van de Belastingdienst de hoofdelijke aansprakelijkheid die in bepaalde gevallen voor belastingschulden van anderen bestaat, te beperken' en daarmee 'het bestaande g-rekeningensysteem en het informele systeem van rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst' te vervangen.¹³ Hoewel dit wetsvoorstel een duidelijke en afgebakende wijziging van de Invorderingswet 1990 beoogde te bewerkstelligen, is de inhoud ervan na in totaal zes nota's van wijziging geheel veranderd.¹⁴

⁹ Kamerstukken I, 1992-1993, 22 873, nr. 110d.

¹⁰ Handelingen I, 1992-1993, 12, p. 509. Het gehele belastingplan werd overigens zonder stemming door de Eerste Kamer aangenomen. Hoewel de leden van de fracties van de VVD, de SGP en de RPF tegen het voorstel waren, vond de CDA-fractie dat het belastingplan als zodanig tot wet verheven zou moeten worden. Om tegelijkertijd formeel haar bezwaren te uiten tegen onderdelen van het belastingplan, werd gebruikgemaakt van de constructie dat twee CDA-leden geacht werden zich niet met het wetsvoorstel te hebben kunnen verenigen.

¹¹ Kamerstukken II, 2001-2002, 28 013, nr. A, p. 2.

¹² Kamerstukken II, 2007-2008, 31 301, nr. 1-2.

¹³ Kamerstukken II, 2007-2008, 31 301, nr. 4, p. 1.

¹⁴ Zie ook: J.A.R. van Eijsden, 'Misbruikwetgeving', *WFR* 2009/6810, p. 527-528.

De eerste drie nota's van wijziging¹⁵ worden door de staatssecretaris van Financiën gebruikt om, buiten advisering van de Raad van State om, aan het wetsvoorstel toe te voegen:

- een reeds in de najaarsnota 2008 aangekondigde tijdelijke verlaging van het MKB-tarief van de vennootschapsbelasting;
- het herstel van een omissie in het in het Belastingplan 2009 opgenomen art. 8.12 Wet IB 2001 (de zogenoemde doorwerkbonus);
- het herstel van een drietal fouten in art. 45 en 91 Comptabiliteitswet 2001;
- een wijziging van art. 6.18 Wet IB 2001, omdat in het verleden verzuimd is bepaalde eigen bijdragen die krachtens de AWBZ en de WMO verschuldigd zijn, van aftrek uit te sluiten;
- een in de toelichting op een ministeriële regeling¹⁶ aangekondigde buitenwerkingstelling van de inflatiecorrectie in de Wet MRB en de Wbm.

Op 25 maart 2009 sturen de premier en de vicepremiers onder de titel 'Werken aan toekomst' een op het coalitieakkoord aanvullend beleidskader naar de Tweede Kamer.¹⁷ In dit akkoord worden tal van maatregelen voorgesteld in verband met de mondiale economische crisis. De maatregelen van fiscale aard die een formeelrechtelijke basis behoeven, worden bij vierde nota van wijziging¹⁸ toegevoegd aan het wetsvoorstel dat nu wordt omgedoopt in 'Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen'. Het betreft:

- het intensiveren van de faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk;
- het toepassen van de energie-investeringsaftrek voor energiebesparing in huurwoningen;
- het verlagen van de tarieven in de vliegbelasting naar nul.

Voorts maakt de staatssecretaris van gelegenheid gebruik om een technische aanpassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 door te voeren in verband met de naamsverandering van Fortis Verzekeringen N.V. in ASR Verzekeringen N.V.

Tot slot wordt het wetsvoorstel nog gewijzigd door middel van een vijfde nota van wijziging,¹⁹ waarbij wordt voorgesteld:

- de maximale vergrijpboete voor het niet aangeven van box III-inkomen te verhogen naar 300%;
- het tonnageregime voor de zeescheepvaart te wijzigen, welke wijziging overigens door middel van een zesde nota van wijziging²⁰ komt te vervallen.

Al met al is het wetsvoorstel dat oorspronkelijk slechts tot doel had in de Invoeringswet 1990 het g-rekeningenstelsel te vervangen door een depotstelsel, aangevuld met tal van plannen die niets van doen hebben met de oorspronkelijke opzet van het voorstel. Deze nota's van wijziging, waarvan er onder druk

15 Kamerstukken II, 2008-2009, 31 301, nr. 8, 9 en 10.

16 Bijstellingsregeling accijns, motorrijtuigenbelasting en belastingen op milieugrondslag 2009, *Stcrt.* 2008, 252.

17 Kamerstukken II, 2008-2009, 31 070, nr. 24.

18 Kamerstukken II, 2008-2009, 31 301, nr. 11.

19 Kamerstukken II, 2008-2009, 31 301, nr. 16.

20 Kamerstukken II, 2008-2009, 31 301, nr. 18.

van de Tweede Kamer uiteindelijk twee voor advies zijn voorgelegd aan de Raad van State,²¹ schenden dan ook het principe dat maatregelen van uiteenlopende aard niet in één wetsvoorstel samengevoegd dienen te worden. In zijn advies bij de vierde nota van wijziging is de Raad van State

‘van oordeel dat deze gang van zaken afbreuk doet aan een ordelijk adviserings- en wetgevingsproces, nu voor een op zich zelf staand pakket van fiscale stimuleringsmaatregelen wordt meegelifit met een toevallig aanhangig zijnd wetsvoorstel van geheel andere aard en bovendien dit op zich zelf staand pakket van wettelijke maatregelen eerst na een verzoek van de Vaste commissie voor Financiën ter advisering aan de Raad is aangeboden. (...) Het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een wetsvoorstel, zoals plaatsvindt bij meeliften, legt druk op de besluitvorming. Deze druk zou alleen aanvaardbaar zijn geweest indien de samenhang van verschillende maatregelen mede het karakter van het wetsvoorstel bepaalt, zoals bij een belastingplan het geval is.’²²

3 ADVISERING RAAD VAN STATE

Bij zijn advisering besteedt de Raad van State aandacht aan de vraag in hoeverre bepaalde maatregelen thuishoren in één wetsvoorstel of dat separate indiening in meer dan één voorstel meer in de rede ligt. Het aanbieden in één wetsvoorstel van maatregelen van uiteenlopende aard die geen of nagenoeg geen samenhang vertonen, kan namelijk druk op de besluitvorming leggen. In het kader van een zorgvuldige besluitvorming is het van belang, zeker gezien het ontbreken van het recht van amendement voor de Eerste Kamer, dat over voorgestelde maatregelen zelfstandig en op eigen merites kan worden besloten.

Dat de Raad veel waarde hecht aan dit uitgangspunt, komt duidelijk naar voren in het door hem gegeven dictum bij het advies over het Belastingplan 1997.²³ Hoewel bij de formulering van het dictum normaliter gebruik wordt gemaakt van zes standaardformuleringen, wijkt de Raad hier bij hoge uitzondering van af door zijn advies te besluiten met het dictum:

‘De Raad van State heeft mitsdien bezwaar tegen *de vorm* van het voorstel van wet en geeft U in overweging dit niet aldus te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal’.²⁴

In de in 1994 tot en met 2008 uitgebrachte adviezen over fiscaalrechtelijke wetsvoorstellen heeft de Raad van State 55 opmerkingen gemaakt met betrekking tot de vraag in hoeverre een voorliggend wetsvoorstel gesplitst zou moeten worden in meer voorstellen; 29 van deze opmerkingen hebben specifiek betrekking op belastingplannen.

21 In de procedurevergadering van 8 april 2009 wordt door de Vaste Commissie voor Financiën besloten om de staatssecretaris van Financiën te verzoeken de vierde en de vijfde nota van wijziging voor een spoedadvies voor te leggen aan de Raad van State.

22 Kamerstukken II, 2008-2009, 31 301, nr. 15, p. 2.

23 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 052, nr. B, p. 11.

24 De Raad van State besluit een advies altijd met een eindoordeel over de vraag of het voorstel kan worden ingediend bij de Tweede Kamer. Het normaliter gebruikte dictum zou in dit geval hebben moeten luiden: ‘De Raad van State heeft mitsdien bezwaar tegen het voorstel van wet en geeft U in overweging dit niet aldus te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.’ Zie verder: Tj. Hoekstra, ‘De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving’, *WFR* 2006/6668, p. 462-474, onderdeel 2.5.

Aan de hand van deze adviesopmerkingen heb ik het toetsingskader geconstrueerd dat de Raad hanteert bij de beoordeling van *package deals* in belastingwetgeving.

3.1 Belastingplannen

De Raad van State is van mening dat het bijeenbrengen van maatregelen van verschillende aard, belang en urgentie zo veel mogelijk vermeden dient te worden.²⁵ Bij de toetsing van belastingplannen hanteert de Raad verder de volgende uitgangspunten.

3.1.1 *Relatie met de begroting*

De Raad is van mening dat in een belastingplan alleen maatregelen opgenomen mogen worden waarmee een wezenlijk budgettair belang gemoeid is, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en die direct verband houden met de begroting.²⁶ Het enkele feit dat een fiscale maatregel een budgettair effect heeft, is daartoe niet voldoende, aangezien dat voor bijna elke maatregel geldt. Het moet dus gaan om onderwerpen die direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende begrotingsjaar.²⁷

Ter illustratie kan dienen het Belastingplan 2000. Dit wetsvoorstel bevatte dusdanig veel maatregelen die niet aan het genoemde uitgangspunt voldeden, dat sommigen spraken van een 'halve belastingherziening'.²⁸ De Raad van State heeft erop aangedrongen het Belastingplan 2000 te splitsen in verscheidene voorstellen.²⁹ Uiteindelijk zijn slechts de maatregelen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van 2000 ingediend als belastingplan ('beperkt belastingplan'). De overige onderdelen zijn in drie afzonderlijke wetsvoorstellen aanhangig gemaakt bij de Raad van State en ingediend bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal.³⁰

25 Kamerstukken II, 1992-1993, 22 873, nr. B, p. 1; Kamerstukken II, 1999-2000, 26 820, nr. A, p. 1; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 013, nr. A, p. 2; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. A, p. 2.

26 Kamerstukken II, 2002-2003, 28 607, nr. B, p. 1.

27 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 052, nr. B, p. 1; Kamerstukken II, 1999-2000, 26 820, nr. A, p. 1; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 013, nr. A, p. 2; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. A, p. 2; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 4, p. 12.

28 J.C.K.W. Bartel, 'Wetgevingsadvisering', MBB 2004 nr. 7-8, p. 217-222.

29 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 820, nr. A, p. 1. Naast de principiële overwegingen van de Raad van State lijkt de wens tot splitsing van het belastingplan ook te zijn ingegeven door de werkdruk van de Raad, die door de net afgeronde zeer omvangrijke advisering met betrekking tot de Wet IB 2001 en de Invoeringswet Wet IB 2001 als zeer hoog gekarakteriseerd kon worden. In normale situaties zou de Raad van State immers in zijn advisering alle voorgestelde maatregelen hebben meegenomen. Bij de advisering inzake het Belastingplan 2000 heeft de Raad echter slechts gadviseerd omtrent de maatregelen van het zogenoemde 'beperkte belastingplan'. Dit was mogelijk, doordat in de op de voet van art. 22 Wet op de Raad van State gehouden beraadslagingen de staatssecretaris heeft willen tegemoetkomen aan de wens van de Raad om het belastingplan te splitsen in verscheidene voorstellen.

30 Wetsvoorstel houdende wijziging van enkele belastingwetten (technische aanpassingen), Kamerstukken II, 1999-2000, 26 852; wetsvoorstel houdende wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen (maatregelen aangaande het loon 2000), Kamerstukken II, 1999-2000, 26 941 en wetsvoorstel houdende wijzigingen van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928, Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030.

3.1.2 Uitzonderingen

In zijn advisering formuleert de Raad van State twee uitzonderingen op het uitgangspunt dat in een belastingplan slechts maatregelen dienen te worden opgenomen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende begrotingsjaar.

– *Verbondenheid met de overige onderwerpen van het belastingplan*

Een maatregel kan toch opgenomen worden in een belastingplan, indien die maatregel zozeer verbonden is met de overige onderdelen van het belastingplan dat de behandeling daarvan tezamen met die overige onderdelen dient plaats te vinden.³¹ Een voorbeeld waarbij dat niet het geval was, is te vinden in het advies bij het Belastingplan 1997. De invoering van de fiscale stimulering van duale leerwegen in het hoger beroepsonderwijs achtte de Raad van State niet zozeer verbonden met de overige onderdelen van het belastingplan dat de behandeling in dat kader zou dienen plaats te vinden. De Raad adviseerde dan ook om dit onderdeel uit het belastingplan te halen en in een afzonderlijk wetsvoorstel op te nemen.³²

– *Principiële wijzigingen met verstrekkende gevolgen*

Een maatregel die een principiële wijziging van de structuur van het belastingstelsel met zich brengt en daardoor een verdergaande betekenis heeft dan alleen die van bijvoorbeeld een anti-ontgaansbepaling, hoort volgens de Raad van State niet thuis in een belastingplan.³³ Een voorbeeld van een dergelijke principiële wijziging is opgenomen in het Belastingplan 1999. Hierin zijn enkele maatregelen opgenomen ter beperking van de renteaftrek (art. 38, lid 6 en 7, Wet IB 1964). Beoogd wordt te voorkomen dat kosten, zoals de financieringsrente, onder de Wet IB 1964 afgetrokken zouden kunnen worden, terwijl de inkomsten waarop deze kosten betrekking hebben in verband met de forfaitaire vermogensrendementsheffing van box III na de invoering van de Wet IB 2001 niet op dezelfde wijze als onder de Wet IB 1964 belast zouden kunnen worden. De Raad van State overweegt daarbij in zijn advies het volgende:

‘De maatregelen raken de kern van de synthetische inkomstenbelasting. Bij de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen is niet beslissend of de bron gedurende de bezitsperiode van de desbetreffende belastingplichtige voldoende baten opbrengt om de aftrekbare kosten waaronder de financieringsrente te dragen. Ook wanneer het saldo negatief is, is een bron van inkomen aanwezig. De negatieve opbrengst van deze bronnen wordt onverkort in de inkomstenbelasting betrokken. Het voorstel tot renteaftrekbeperking maakt inbreuk op de saldering van positieve en negatieve inkomensbestanddelen, en heeft daardoor een verdergaande betekenis dan alleen die van een “anti-ontgaansbepaling”. Deze inbreuk vergt reeds daarom een voorbereiding, die niet onder de tijdsdruk van een belastingplan behoort te staan. De Raad van State adviseert dit onderdeel van het belastingplan in een afzonderlijk wetsvoorstel onder te brengen.’³⁴

31 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 052, nr. B, p. 7; Kamerstukken II, 1997-1998, 25 691, nr. B, p. 2; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 4, p. 12.

32 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 052, nr. B, p. 8.

33 Kamerstukken II, 1998-1999, 26 245, nr. B, p. 1; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. A, p. 3.

34 Kamerstukken II, 1998-1999, 26 245, nr. B, p. 1.

De staatssecretaris ziet echter niets in een afzonderlijk wetsvoorstel 'vanwege de budgettaire koppeling in het Belastingplan 1999'.³⁵

3.2 Overige advisering omtrent 'vervuilde' wetgeving

Ook ten aanzien van andere voorstellen dan belastingplannen past de Raad van State een eigen toetsingskader toe. Uit de advisering kunnen de volgende uitgangspunten worden afgeleid.

- a. Voor wat betreft een specifieke reparatiemaatregel kunnen *uitsluitend flankerende maatregelen* in het kader van die reparatie worden opgenomen in hetzelfde wetsvoorstel. In het wetsvoorstel ter bestrijding van omzetbelastingconstructies met betrekking tot onroerende zaken werd voorgesteld om ook in de overdrachtsbelasting het aanknopingspunt van de civielrechtelijke verkrijging los te laten en de economische eigendomsoverdracht te gaan belasten. De Raad van State vond dit voorstel veel verder gaan dan 'flankerende maatregelen in het kader van de omzetbelastingreparatie; zij treffen de overdrachtsbelasting in de kern. Het als pakket aanbieden van de omzetbelastingreparatie en de "herijking" van de overdrachtsbelasting kan tot oneigenlijke afweging leiden bij de beoordeling van de wetsvoorstellen'.³⁶
- b. Het *verbinden van opbrengstgenererende maatregelen* aan lastenverlichtende maatregelen die op zich geen enkele relatie met elkaar hebben, dient volgens de Raad van State vermeden te worden, 'aangezien daarmee een oneigenlijk element wordt gebracht in de afweging of bepaalde lastenverlichtende maatregelen moeten worden genomen'.³⁷

In het voorstel 'terugsluis opbrengst reparatiewetsvoorstel-btw' werd een reeks van belastingverminderingen gefinancierd uit de beoogde opbrengst van de wet ter bestrijding van omzetbelastingconstructies met betrekking tot onroerende zaken. Hierbij oordeelde de Raad van State dat het negatieve element van het verbinden van opbrengstgenererende maatregelen aan lastenverlichtende maatregelen nog versterkt wordt, doordat de opbrengstgenererende maatregelen door de staatssecretaris gekarakteriseerd worden als reparatiewetgeving die noodzakelijk is om uitholling van de opbrengst van de desbetreffende belasting te voorkomen.³⁸

- c. Het *samenvoegen van maatregelen van uiteenlopende aard* die geen of nagenoeg geen samenhang vertonen legt een druk op de besluitvorming en dient volgens de Raad van State dan ook voorkomen te worden.³⁹ In zijn advies bij het wetsvoorstel fiscale structuurversterking gaf de Raad van State aan dat de voorziene uitbreiding van de investeringsaftrek, de energie-investeringsaftrek en het regime voor willekeurige afschrijving, alsmede de uitbreiding van de regeling voor groen beleggen naar de Nederlandse Antillen en Aruba, maatregelen zijn die 'geen beleidsmatige of budgettaire samenhang met de overige onderdelen van het wetsvoorstel' vertonen en dat het bijzondere

³⁵ Kamerstukken II, 1998-1999, 26 245, nr. B, p. 2.

³⁶ Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. A, p. 11.

³⁷ Kamerstukken II, 1995-1996, 24 428, nr. B, p. 1.

³⁸ Kamerstukken II, 1995-1996, 24 428, nr. B, p. 1.

³⁹ Kamerstukken II, 1993-1994, 23 071, nr. A, p. 3; Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. B, p. 1-2; Kamerstukken II, 1996-1997, 25 051, nr. B, p. 17.

karakter van deze maatregelen dan ook een afzonderlijk wetsvoorstel rechtvaardigen.⁴⁰

Het komt echter ook voor dat de Raad van State van mening is dat maatregelen zozeer met elkaar verband houden dat hij adviseert de voorstellen samen te voegen in één wetsvoorstel.⁴¹ In het kader van de belastingherziening 2001 oordeelde de Raad negatief over het feit dat niet alle voorgenomen wijzigingen in de winstfeer in het voorstel Wet IB 2001 waren opgenomen en dat maatregelen op het vlak van de winstbepaling in het kader van de in het regeerakkoord opgenomen reparatietaakstelling in afzonderlijke wetsvoorstellen zouden worden ondergebracht.⁴²

d. In een *technische veegwet* behoren volgens de Raad van State slechts voorstellen te worden opgenomen die onomstreden zijn, zoals het herstellen van technische onvolkomenheden.⁴³ In zijn advies bij het voorstel tot wijziging van belastingwetten c.a. (Veegwet 2002) gaf de Raad aan dat naast de technische wijzigingen ook inhoudelijke wijzigingen van enkele heffingswetten waren opgenomen. Zo bevatte het voorstel de volgende maatregelen:

- wijzigingen in de successiewetgeving,
- wijzigingen van het regime van conserverende aanslagen voor buitenlandse aanmerkelijkbelanghouders,
- aanpassingen van de bepalingen inzake terugkeerreserve en de terugkeerregeling,
- reparatie van de terbeschikkingstellingsregeling,
- uitbreiding van de negatieve uitgaven, en
- aanpassingen van de deelnemingsvrijstelling en de regeling voor de hybride leningen.

De Raad achtte deze maatregelen inhoudelijk van aard en niet op voorhand onomstreden, zodat het bijeenbrengen in een veegwet een druk op de besluitvorming zou leggen die vermeden diende te worden. De staatssecretaris nam de opmerkingen van de Raad naar mijn inschatting nogal luchtig op door slechts de maatregelen ten aanzien van de Successiewet 1956 uit het voorstel te halen en, voorbijgaand aan de portee van de opmerkingen, het intitule van het voorstel te wijzigen in ‘Wijziging van belastingwetten c.a. (Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening 2001)’.⁴⁴

4 EFFECTIVITEIT VAN DE ADVISERING

In onderstaande tabel is een overzicht gegeven van de overnamebereidheid van de staatssecretaris met betrekking tot opmerkingen van de Raad van State op het gebied van package-deals.

Wat opvalt is dat de opmerkingen van de Raad in vrijwel alle gevallen gericht waren op het splitsen dan wel samenvoegen van het wetsvoorstel zelf; in slechts twee gevallen maakte de Raad opmerkingen over de memorie van toelichting.

40 Kamerstukken II, 1997-1998, 25 688, nr. B, p. 3.

41 Kamerstukken II, 1997-1998, 25 690, nr. B, p. 3.

42 Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. A, p. 20.

43 Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, nr. A, p. 1-2.

44 Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, nr. A, p. 1-2, 5 en 8.

| | Package-deals | |
|--|---------------|---------------|
| | wet | MvT |
| Aantal adviesopmerkingen | 53 | 2 |
| % overgenomen opmerkingen | 17% | 50,0% |
| % gedeeltelijk overgenomen opmerkingen | 4% | 50,0% |
| % niet overgenomen opmerkingen | 79% | 0,0% |
| Totaal | 100,0% | 100,0% |

Tabel. Overzicht van de overnamebereidheid met betrekking tot 's Raads opmerkingen inzake package-deals bij adviezen over fiscale wetsvoorstellen in de periode 1994-2008.

Geconcludeerd kan worden dat in gevallen waarin de Raad van State in dit kader adviseert de wettekst aan te passen, de staatssecretaris een – in kwantitatieve zin – kleine overnamebereidheid aan de dag legt; in 79% van de gevallen is hij niet bereid de adviezen van de Raad hieromtrent te volgen.

Van de 55 opmerkingen gericht op het splitsen dan wel samenvoegen van het wetsvoorstel hebben 29 betrekking op adviezen over belastingplannen en 25 op andere wetsvoorstellen. Uit het onderzoek zijn overigens geen grote verschillen in overnamebereidheid tussen deze twee categorieën van wetsvoorstellen gebleken. Dat betekent dat ook inzake belastingplannen de staatssecretaris niet al te gevoelig blijkt voor opmerkingen van de Raad van State. Dat het aan overnamebereidheid ontbreekt, is opmerkelijk te noemen, nu de staatssecretaris heeft ingestemd met de eerder genoemde motie-Boorsma die de regering uitdrukkelijk uitnodigt om bij indiening van een belastingplan fiscale wetsvoorstellen van verschillende aard, belang en/of urgentie niet in één wetsvoorstel samen te voegen (zie § 2.1).

5 TOT SLOT

Het principe, dat ik als staatsrechtelijk gebruik zou willen karakteriseren, om in beginsel maatregelen van uiteenlopende aard niet in één wetsvoorstel samen te voegen, is zo algemeen geformuleerd niet in een formele regel neergelegd. In de Aanwijzingen voor de regelgeving⁴⁵ wordt slechts met betrekking tot de implementatie van regelgeving van de Europese Unie in Ar 337 expliciet voorgeschreven dat in het wetsvoorstel geen andere regels mogen worden opgenomen dan voor de implementatie noodzakelijk zijn. Het genoemde staatsrechtelijke gebruik zou evenwel – als algemeen geldende regel – gevonden kunnen worden in art. 97 van het Reglement van Orde van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, waarin een amendement op een wetsvoorstel ontoelaatbaar wordt geacht, indien er ‘tussen de materie van het amendement en die van het voorstel geen

45 Regeling van de Minister-president, Minister van Algemene Zaken, handelend in overeenstemming met het gevoelen van de Ministerraad, van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230, laatstelijk gewijzigd bij regeling van 21 augustus 2008, *Stcrt.* 2008, 183 en 190 (hierna: Ar). In deze regeling 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.

rechtstreeks verband bestaat.’ Aan dit voorschrift is echter alleen de Tweede Kamer gebonden.

Het samenvoegen van maatregelen van uiteenlopende aard in één wetsvoorstel legt onnodig druk op het besluitvormingsproces en dient derhalve zo veel mogelijk vermeden te worden. Indien wezensvreemde onderwerpen in één wetsvoorstel worden samengebracht, kan de noodgedwongen gelijktijdige parlementaire behandeling daarvan immers leiden tot afwegingen en beslissingen die bij afzonderlijke behandeling anders zouden zijn uitgevallen. Het moge duidelijk zijn dat dit probleem prangender naar voren komt bij de behandeling van een voorstel in de Eerste Kamer. Het gegeven dat de Senaat, in tegenstelling tot de Tweede Kamer, het recht van amendement ontbeert, leidt ertoe dat hij gedwongen wordt zich of vóór of tegen het gehele – in mijn ogen ‘vervuilde’ – wetsvoorstel uit te spreken.

In zijn wetgevingsadvisering behandelt de Raad van State nadrukkelijk de vraag in hoeverre bepaalde maatregelen thuishoren in één wetsvoorstel of dat separate indiening in meer dan één voorstel in de rede ligt. Hierbij wordt het uitgangspunt gehanteerd dat het bijeenbrengen van maatregelen van verschillende aard, belang en urgentie zo veel mogelijk vermeden dient te worden. De concrete toepassing van deze hoofdregel en de nuances en uitzonderingen die daarop kunnen worden gemaakt, heeft de Raad in de loop der jaren uitgewerkt in verscheidene adviezen.

Hoewel de staatssecretaris van Financiën het door de Raad van State gehanteerde principe onderschrijft, blijkt uit de geringe bereidheid om adviesopmerkingen van de Raad hieromtrent over te nemen, het tegendeel; meer dan eens worden inhoudelijk verschillende maatregelen opgenomen in één wetsvoorstel. Een reden hiervoor is wellicht de wens van de staatssecretaris om het ‘zuur’ en het ‘zoet’ met elkaar te verbinden. Zo werd bijvoorbeeld in het kader van het versterken van de fiscale infrastructuur de concernfinancieringregeling (art. 15b Wet VPB 1969) in één wetsvoorstel samengebracht met de invoering van de renteaftrekbeperving van art. 10a Wet VPB 1969.⁴⁶ Ook de uitbouw van een reeds bij de Tweede Kamer aanhangig zijnd wetsvoorstel met nieuwe maatregelen door middel van nota’s van wijziging komt geregeld voor. Vaak wordt daarbij als argument gebruikt dat het spoedeisende karakter van de voorgestelde maatregelen de gehanteerde werkwijze rechtvaardigt. Het laten meeliften van dergelijke maatregelen zou leiden tot snellere wetgeving en getuigen van een voortvarende aanpak.

Dat het in een nieuw wetsvoorstel opnemen van spoedeisende maatregelen niet altijd hoeft te leiden tot een langdurig wetgevingstraject, blijkt echter uit de reparatiewetgeving in verband met de op 19 juni 2009 door de Hoge Raad gewezen arresten inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken.⁴⁷ Op 24 juni 2009 werd het reparatiewetsvoorstel aanhangig gemaakt bij de Raad van State, die een dag

⁴⁶ Kamerstukken II, 1995-1996, 24 696, nr. 1-3.

⁴⁷ HR 19 juni 2009, nr. 43.978, *NTRF* 2009/1438; HR 19 juni 2009, nr. 44.050, *NTRF* 2009/1437; HR 19 juni 2009, nr. 07/13267, *NTRF* 2009/1439; HR 19 juni 2009, nr. 08/02288, *NTRF* 2009/1440.

later zijn advies uitbracht. De Tweede Kamer stemde op 2 juli 2009 in met het voorstel, waarna ook de Senaat er op 7 juli 2009 zijn goedkeuring aan gaf. Vanaf haar vakantieadres in Italië tekende onze vorstin op 8 juli 2009 de wet en werden de nieuwe regels afgekondigd in het *Staatsblad*.⁴⁸ Daargelaten of de kwaliteit en de inhoudelijke aanvaardbaarheid van dit specifieke wetsvoorstel door de snelheid als zodanig geweld zijn aangedaan, blijkt uit dit voorbeeld wél dat bij voorstellen die écht geen uitstel kunnen lijden, in nog geen twee weken tijd het gehele wetgevingsproces kan worden doorlopen.

Vanuit het oogpunt van een zorgvuldig wetgevingsproces verdient het mijns inziens aanbeveling om het staatsrechtelijk gebruik om in beginsel maatregelen van uiteenlopende aard niet samen te voegen in één wetsvoorstel, zijn weerslag te laten vinden in de Aanwijzingen voor de regelgeving.

48 Wet van 8 juli 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteanspraken), *Stb.* 2009, 304; Kamerstukken II, 2008-2009, 31 990, nr. 1-11; Kamerstukken I, 2008-2009, 31 990, nr. A-C. Voor een beschouwende weergave van de totstandkoming van deze wet verwijs ik naar de bijdrage van A.L.J. Grotenhuis in zijn vaste rubriek 'Parlementair' in *WFR* 2009/6821, p. 937-938.