

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. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING**1. Inleiding**

Het negende hoofdstuk van de Grondwet, getiteld Van de Financiën, bestaat uit een zestal artikelen van uiteenlopend gewicht. In artikel 188 is vervat het belangrijke, van oudsher hier te lande gehuldigde beginsel, dat geen belasting kan worden geheven zonder consent van de wetgever. Aansluitend daarop bepaalt artikel 189 dat in het stuk van belastingen geen privileges mogen worden verleend. Op de artikelen 190–192 wordt ingegaan in een apart wetsontwerp (nr. 15 468). Artikel 193, betreffende de Algemene Rekenkamer, wordt behandeld bij het wetsontwerp inzake de Vaste colleges.

Dit wetsontwerp beoogt de artikelen 188 en 189, alsmede de opschriften boven artikel 188 te doen vervallen en artikel 188 te vervangen door een nieuw artikel, te plaatsen in het hoofdstuk Wetgeving en bestuur. De staatscommissie behandelt deze aangelegenheid op blz. 198–201 van haar eindrapport.

2. Belastingen en andere heffingen

Artikel 188 van de bestaande Grondwet maakt onderscheid tussen belastingen ten behoeve van 's Rijks kas (lid 1) en heffingen voor het gebruik van Rijkswerken en -inrichtingen (lid 2).

Omtrent het begrip belastingen bestaat in de literatuur, de wetgevingspraktijk en de rechtspraak een veelheid van meningen. Zowel ruime als beperkte begripsbepalingen hebben aanhangers¹. Het verschil is onder andere gelegen in het feit, dat bij de ruime begripsbepaling onder belastingen ook worden gerekend heffingen zoals die voor de volksverzekeringen en prijsregulerende heffingen ten behoeve van de landbouw en ter zake van de in- en uitvoer van industriële goederen. In een enge begripsbepaling vallen deze laatste heffingen niet onder de belastingen. Een gevolg van deze verschillen in opvatting voor de grondwetstoepassing is onder meer, dat de vraag kan rijzen of een heffing die niet behoort tot de zogenaamde retributies, waaroftrent naar heersende opvatting het tweede lid van artikel 188 handelt, valt onder het bereik van het eerste lid van artikel 188.

Wij menen dat in de nieuwe Grondwet uit de verschillende theorieën, zoals hier kort aangeduid, geen keuze behoeft te worden gedaan. Waar het bij dit grondwetsartikel om gaat is dat voorkomen wordt dat heffingen, onder welke benaming ook, door het Rijk zouden kunnen worden opgelegd zonder

¹ Hierop wordt gewezen in het advies van de Vereniging voor Belastingwetenschap (Naar een nieuwe Grondwet? deel 2, nr. 32, blz. 269–270).

wettelijke grondslag. Dit doel wordt naar onze mening met het voorgestelde artikel bereikt doordat het voor belastingen en andere heffingen van het Rijk gelijkelijk een wettelijke grondslag vereist. Tot deze andere heffingen rekenen wij ook de retributies, dat wil zeggen heffingen verbonden aan met name genoemde en ten behoeve van de retributieplichtigen verrichte diensten van de overheid.

Met deze opzet volgen wij in hoofdzaak het advies van de staatscommissie. Ook in het door haar voorgestelde artikel 77 is, evenals in ons voorstel, sprake van «belastingen» en van «andere heffingen». Er is echter in zoverre een verschil in benadering dat de staatscommissie in de op haar voorstel gegeven toelichting onder «andere heffingen» alleen de retributies begrijpt (eindrapport, blz. 199). Wij zouden in het midden willen laten waar de grens ligt tussen «belastingen» en «andere heffingen». Ter bereiking van het doel, dat voorkomen moet worden dat heffingen, onder welke benaming ook, door het Rijk zouden kunnen worden opgelegd zonder wettelijke grondslag, is het trekken van een grens tussen «belastingen» en «andere heffingen» niet nodig. Voorts houdt de benadering van de staatscommissie naar ons oordeel het risico in, dat daarin toch nog ruimte zou blijven voor de mening, dat er heffingen zouden bestaan die noch onder de term «belastingen», noch onder de term «andere heffingen», in de zin van retributies, vallen. In onze benadering is dit uitgesloten. Voorts sluit deze ook beter aan op het spraakgebruik, dat het begrip «heffingen» niet alleen voor retributies hanteert.

3. Delegatie

Het voorgestelde artikel 5.2.6.a biedt de mogelijkheid tot delegatie. Dit blijkt uit de woorden: «worden bij de wet geregeld». Wij wijzen erop, dat de staatscommissie in het door haar voorgestelde artikel 77 een andere terminologie heeft gekozen om aan te geven dat delegatie niet uitgesloten is. De commissie stelt voor ten aanzien van belastingen te bepalen dat deze kunnen worden geheven *uit kracht van een wet*; andere heffingen waren te *regelen bij de wet*. De term «uit kracht van een wet» werd overgenomen uit het eerste lid van het bestaande artikel 188. Volgens de staatscommissie kan een historische interpretatie leren dat aan deze term niet dezelfde betekenis moet worden toegekend als aan «bij of krachtens de wet». Anders gezegd, «uit kracht van een wet» zou, zo meende de staatscommissie, niet zien op onbeperkte delegatie. De overweging van de staatscommissie om deze term in de door haar aangegeven betekenis te handhaven is, dat delegatie in de belastingwetgeving met grote terughoudendheid moet worden gehanteerd. Toekenning van legislatieve macht aan de regering in fiscalibus is naar haar oordeel ongewenst, voor zover betreft de elementen van het belastbaar feit en de basis van het tarief. Een ruime bevoegdheid tot delegatie zou de mogelijkheid openen, dat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel, dat geen belasting wordt geheven zonder consent van de wetgever. De staatscommissie erkent, dat het praktisch onmogelijk is delegatie ook ten aanzien van de elementen van het belastbaar feit en de tarieven geheel uit te sluiten. Zij wijst daarbij op een tweetal wetten waarbij delegatie onder meer op het stuk van belastingtarieven in het geding is: de wet met betrekking tot een jaarlijkse bijstelling van het tarief van de inkomstenbelasting en de loonbelasting² en de wet tot tijdelijke verhoging of verlaging van belasting op grond van conjuncturele overwegingen³. De hierin vervatte beperkte delegatie acht de commissie constitutioneel evenwel aanvaardbaar, nu het tarief in beginsel in de wet vastligt en delegatie plaatsvindt binnen enge in de wet aan te geven grenzen. Bij de tweede genoemde wet – waarin het delegatieaspect het sprekendst is – is tevens van belang, dat de Staten-Generaal betrokken blijven bij de toepassing van deze conjunctuurmaatregel⁴.

Zoals wij hierboven reeds aangaven hebben wij de staatscommissie voor wat betreft dit onderdeel niet gevolgd. Wij zien geen overwegende grond waarom juist op het stuk van de belastingen zou moeten worden afgeweken

² Stb. 1970/604.

³ Stb. 1970/605.

⁴ Binnen twee maanden na het tot stand komen van een beschikking tot verhoging of verlaging van belasting dient een voorstel van wet tot goedkeuring aan de Tweede Kamer te worden gezonden (artikel 1, lid 3, van de wet), terwijl bovendien na het tot stand komen van een beschikking onverwijld een afschrift daarvan, vergezeld van een nota over de economische situatie, aan de Staten-Generaal zal worden gezonden (artikel 1, lid 2).

van het overigens in de nieuwe Grondwet in navolging van de staatscommissie te volgen systeem ten aanzien van delegatie. In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot verandering in de Grondwet van bepalingen inzake grondrechten⁵ is gesteld, dat de bevoegdheid van de wetgever de hem grondwettelijk verleende taak of bevoegdheid aan andere organen over te dragen in de nieuwe Grondwet tot uitdrukking zal worden gebracht door het gebruik van enigerlei vorm van het werkwoord «regelen», de zelfstandige naamwoorden «regels» en «regeling» of de term «bij of krachtens». Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt naar de mate waarin de formele wetgever de hem in eerste aanleg opgedragen taak mag overdragen. Een dergelijke detaillering leent zich – zo is gesteld in genoemde memorie van toelichting – niet voor een grondwettelijke regeling.

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 duidt⁶ – 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. Een overzicht van in belastingwetten voorkomende delegatiebevoegdheden komt voor in het rapport *Delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131, bijlage B. Hieronder bevinden zich ook gevallen van delegatiebevoegdheden met betrekking tot essentiële elementen 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 uitkeringen wordt bepaald overeenkomstig door de Kroon bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels).

Wij geven er daarom de voorkeur aan in de Grondwet deze realiteit te erkennen en voor de belastingwetgeving geen aparte grondwettelijke omschrijving van de delegatiebevoegdheid in te voeren, die in de praktijk toch niet over de gehele linie zou kunnen worden gehandhaafd. Wij wijzen er hierbij op, dat het feit dat artikel 5.2.6.a de mogelijkheid tot delegatie biedt, niet wil zeggen, dat aan de wetgever een vrijbrief tot onbeperkte delegatie wordt gegeven. De voor de nieuwe Grondwet voorgestelde delegatieterminologie dient geen ander doel dan het opheffen van onzekerheid over de gevallen waarin grondwettelijk wel, en waarin geen delegatie is toegestaan. 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 bepaling⁷. De genoemde aspecten in aanmerking nemende zal de wetgever op het stuk van de belastingen bij delegatie grote terughoudendheid in acht moeten nemen. Een richtsnoer moet 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.⁸

4. Belastingprivileges

Het in het bestaande artikel 189 der Grondwet vermelde verbod tot het verlenen van privileges in het stuk van belastingen hebben wij in ons voorstel niet overgenomen. Naast het gelijkheidsbeginsel, neergelegd in de onder de grondrechten op te nemen bepaling, dat allen die zich in Nederland bevinden, in gelijke gevallen gelijk worden behandeld⁹, zou zulk een verbod

⁵ Nr. 13 872, nr. 3, blz. 22.

⁶ Prof mr. P. J. Oud, *Het Constitutioneel recht van het Koninkrijk der Nederlanden*, dl. II, tweede druk, blz. 524.

⁷ Vergelijk ook blz. 6 e.v. van de nota naar aanleiding van het eindverslag bij het wetsontwerp inzake provincies en gemeenten (13 990, nr. 9).

⁸ Zo bijv. artikel 12, vierde lid, van de Mijnewet continentaal plat (Wet van 23 sept. 1965, Stb. 428).

⁹ Artikel 1.1 van Wetsontwerp nr. 13 872.

geen betekenis meer hebben. Immers een privilege in de door artikel 189 bedoelde zin zou tevens een doorbreking zijn van dit gelijkheidsbeginsel. Wij merken hierbij op, dat de gelijkheidsbepaling in het thans bij de Eerste Kamer aanhangige wetsontwerp 13 872 ruimer geredigeerd is dan de desbetreffende bepaling in het voorstel van de staatscommissie ten einde buiten twijfel te stellen dat het gelijkheidsgebod niet alleen geldt voor de besturende en rechtsprekende, doch ook voor de wetgevende organen.

Het is overigens moeilijk vast te stellen of in een bepaald geval van privileges, dan wel van door de doelstelling der belasting en de aard der omstandigheden verantwoorde verschillen moet worden gesproken. Het gevolg is, dat de term privilege een duidelijk vaststaande inhoud gaat ontberen en zijn onderscheidende vermogen verliest. Overweegt men, dat het veelal een vraag van beleid is geworden of men bepaalde verschillen moet verhelpen door toekenning van subsidie dan wel van belastingvoordelen, dan zal men moeten toegeven, dat met een verbod van privileges op belastinggebied niet meer is uit te komen, maar dat men om discriminatie tegen te gaan zijn toevlucht slechts kan nemen tot het bredere gelijkheidsbeginsel, dat het hele overheidsoptreden omvat en niet de fiscale verhoudingen alleen beziet.

In dit verband wijzen wij erop dat artikel 1.1 van wetsontwerp 13872 zich naar de tekst beperkt tot hen die zich in Nederland bevinden. Met betrekking tot belastingheffing zal de gelijkheidsbepaling zich in beginsel ook uit moeten strekken tot hen die zich niet in Nederland bevinden. Hiervoor kan thans een beroep worden gedaan op artikel 26 van het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, dat na bekrachtiging op 11 december 1978 op 11 maart 1979 voor het Koninkrijk in werking is getreden.¹⁰

Tenslotte herinneren wij eraan 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.

5. Werkingsfeer beperkt tot het Rijk

Met de staatscommissie menen wij dat het geen aanbeveling verdient de werkingsfeer van het onderhavige artikel uit te breiden door weglating van de woorden «van het Rijk» zodat het voorschrift tevens zou gelden voor lagere lichamen en met name voor provincie en gemeente. Zulk een bepaling zou in het algemeen te centraliserend kunnen werken. Wij geven er de voorkeur aan de grondwettelijke grondslag voor provinciale en gemeentelijke belastingen op te nemen in een afzonderlijke bepaling in hoofdstuk 7, betreffende provincies, gemeenten, waterschappen en andere openbare lichamen¹¹.

Wellicht ten overvloede wijzen wij hier erop, dat de werkingsfeer van het gelijkheidsbeginsel niet beperkt is tot de belastingen en andere heffingen van het Rijk. Naar zijn aard strekt dit beginsel zich ook uit tot de belastingen van de lagere openbare lichamen. Het vervallen van het in artikel 189 vervatte verbod van belastingprivileges brengt hierin geen verandering.

6. Nadere toelichting op onderdelen van het voorgestelde Grondwetsartikel

De term «ten behoeve van 's Rijks kas» uit het eerste lid van artikel 188 der Grondwet werd vervangen door de term «van het Rijk». Wij geven aan deze term de voorkeur boven de bestaande en boven de door de staatscommissie voorgestelde term «ten behoeve van het Rijk». Aldus wordt duidelijker aangesloten op het in het voorgestelde artikel gehanteerde begrip «belastingen en andere heffingen», waaronder belastingen en heffingen vallen die niet of niet alleen dienen ter voorziening in de behoeften van 's Rijks kas. Daarbij verdient ook de aandacht, dat een deel van de geheven bedragen door het Rijk zonder meer wordt doorgegeven aan bij voorbeeld provincies en gemeenten.

¹⁰ Dit artikel 26 luidt: Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status.

¹¹ Artikel 7.9, vierde lid, van wetsontwerp nr. 13 990.

Met de staatscommissie (blz. 198 van het eindrapport) wijzen wij af een andere mogelijke term, nl. «van rijkswege»¹², omdat daardoor het misverstand zou kunnen ontstaan dat het ontwerp-artikel ook zou slaan op bijvoorbeeld gemeentelijke belastingen die geïnd worden door de rijksbelastingdienst.

De woorden uit het tweede lid van artikel 188: «voor het gebruik van Rijkswerken en -inrichtingen» werden niet overgenomen. Naast de term «van het Rijk» zijn deze woorden overbodig.

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

¹² De term «van rijkswege» komt voor in het advies van de Vereniging voor Belastingwetenschap (Naar een nieuwe Grondwet? deel 2, nr. 32, blz. 270).

