Universiteit
Leiden
The Netherlands

Belastingbudget: Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving

Spanjers, M.P.A.

Citation
Spanjers, M. P. A. (2021, March 4). *Belastingbudget: Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving*. *Meijers-reeks*. Flosvier, Den Haag. Retrieved from https://hdl.handle.net/1887/3135056

Version:	Publisher's Version
License:	Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden
Downloaded from:	https://hdl.handle.net/1887/3135056

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page

Universiteit Leiden

Leiden University Repository

The handle http://hdl.handle.net/1887/3135056 holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Spanjers, M.P.A.
Title: Belastingbudget: Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving
Issue date: 2021-04-03

Belastingbudget
Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving

Belastingbudget

Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving

PROEFSCHRIFT

ter verkrijging van
de graad van doctor aan de Universiteit Leiden,
op gezag van rector magnificus prof.dr.ir. H. Bijl,
volgens besluit van het college voor promoties
te verdedigen op donderdag 4 maart 2021
klokke 13.45 uur

door

Michiel Pieter Antoine Spanjers

geboren te Gennep

in 1978

Promotores:	Prof. mr. dr. J.P. Boer Prof. dr. H. Vording
Promotiecommissie:	Prof. dr. R. Arendsen Prof. dr. C.L.J. Caminada Dr. mr. M.L. van Emmerik Prof. dr. P.H.J. Essers (Tilburg University) Prof. dr. S.J.C. Hemels (Erasmus Universiteit Rotterdam/Lund University)

Lay-out: AlphaZet prepress, Bodegraven
Printwerk: Ipskamp Printing, Amsterdam

Uitgever: Flosvier, Den Haag

ISBN/EAN: 978-90-8216-072-7

© 2021 M.P.A. Spanjers

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets in deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575 (Besluit reprografisch verveelvoudigen), dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht (www.reprorecht.nl).

No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, made available or communicated to the public, in any form or by any means, without the prior permission in writing of the publisher, unless this is expressly permitted by law.

Voor Floris, Olivier en Charlotte.

Voorwoord

De talrijke actoren en factoren die van invloed zijn op de totstandkoming van belastingwetten hebben mijn belangstelling. In het belastingpolitieke krachtenveld wordt aan de factor 'geld' veelal een zwaarwegend belang gehecht, terwijl het tegelijkertijd niet steeds duidelijk is op basis waarvan, en op welke wijze, deze factor de vaststelling van een belastingwet beïnvloedt. In deze discrepantie van een bepalende factor die zich verscholen weet, ontkiemde zich voor mij een onderwerp voor promotieonderzoek.

Mijn nieuwsgierigheid en verwondering over dit onderwerp fungeerden als motivators voor het onderzoek. Tegelijkertijd bleek de verenigbaarheid van een onderzoekstraject met zowel mijn andere doorlopende professionele werkzaamheden als mijn persoonlijke situatie een grote uitdaging te zijn.

Koos Boer en Henk Vording van de Universiteit Leiden toonden zich zeer behulpzaam met zowel de inhoudelijke opzet van het onderzoek als de organisatorische inbedding van het promotietraject. Ik ben Koos en Henk erkentelijk voor hun inspanningen mij in de startblokken te krijgen en helemaal voor hun beider bereidwilligheid om als mijn promotores op te treden. Mijn waardering is niet alleen groot voor de suggesties die zij hebben aangedragen, maar vooral ook voor de ruimte en vrijheid die zij mij hebben gegeven om zoveel mogelijk naar eigen inzichten invulling te geven aan het onderzoek.

Mijn dank gaat tevens uit naar prof. dr. R. Arendsen, prof. dr. C.L.J. Caminada, dr. mr. M.L. van Emmerik, prof. dr. P.H.J. Essers en prof. dr. S.J.C. Hemels voor hun bereidheid zitting te nemen in de promotiecommissie. Ik dank hen zeer voor het waardevolle commentaar en de nuttige suggesties.

Het schrijven van een proefschrift en een druk gezinsleven zijn geen natuurlijke bondgenoten. Het was mede om die reden dat ik in beginsel terughoudendheid aan de dag legde om met het onderzoek te starten. Daniëlle spoorde mij echter aan te beginnen. Ook gedurende het gehele promotietraject gaf zij steeds blijk van niet aflatende steun. Hiervoor wil ik richting haar graag mijn dankbaarheid uitspreken.

Mijn ouders hebben zich altijd ingespannen en sterk gemaakt voor mijn scholing en studie. Ik ben ze daarvoor nog steeds meer dan erkentelijk. Het is voor mij bijzonder dat het verschijnen van dit proefschrift in hun aanwezigheid plaatsheeft.

De inspiratiebron voor het schrijven van dit proefschrift zijn mijn kinderen. Ik hoop dat zij in het voltooien ervan de les lezen om vooral ook hun eigen ambities waar te maken, wat die ook mogen zijn. Bovendien vereenzelvig ik hen met de toekomstige generatie, die ik figuurlijk als opdrachtgever beschouw van mijn werkzaamheden. Om deze redenen draag ik dit proefschrift op aan Floris, Olivier en Charlotte.

Het onderzoek is afgerond op 31 maart 2020. Dat was kort nadat de verspreiding van de infectieziekte Covid-19 (coronavirus) ook in Nederland tot het grotendeels stilleggen van het maatschappelijke verkeer leidde en het kabinet een omvangrijk economisch steunpakket – met onder andere fiscale maatregelen – afkondigde. Met de gevolgen van Covid-19 is in het onderzoek evenwel geen rekening meer gehouden. Met andere ontwikkelingen na genoemde datum is, op enkele uitzonderingen na, in het onderzoek evenmin rekening gehouden.

Den Haag, november 2020.

Inhoudsopgave

Voorwoord VII

Lijst met afkortingen XVII

1 Inleiding 1

1.1 Aanleiding 1
1.2 Belastingbudget en belastingwetgeving 3
1.3 Parlement (en andere actoren) in fiscale wetgevingsproces 5
1.4 Doelstelling en onderzoeksvragen 10
1.5 Beoordelingskader: informatiepositie medewetgever 13
1.6 Methodologie 14
1.7 Onderzoeksopzet 17
1.7.1 Opbouw en aanpak onderzoek 17
1.7.2 Inbedding binnen onderzoeksprogramma 18
1.8 Afbakening 18
1.8.1 Rijksbelastingen 18
1.8.2 Parlement 19
1.8.3 Machtsverhouding 20
1.8.4 Andere factoren 20
1.8.5 Juridisch 21
1.8.6 Kwalitatief 21
1.9 Relevantie onderzoek 22

Deel I 27

2 Positionering belasting 29

2.1 Inleiding 29
2.2 Samenleving en staat 29
2.2.1 Collectieve goederen 30
2.2.2 Bekostigingsmogelijkheden 31
2.3 Staat en belasting 33
2.3.1 Primair doel belastingheffing 34
2.3.2 Andere doelen belastingheffing 36
2.3.3 Primaire doel versus andere doelen 38
2.4 Belasting en 'soortgelijke' verschijningsvormen 40
2.4.1 Overheidsheffing 40

2.4.1.1 Tegenprestatie: retributie en bijdrage 41
2.4.1.2 Bestemmingsheffing 44
2.4.2 Sociale premies 45
2.4.2.1 Kwalificatie van de heffing 47
2.4.3 Belasting 49
2.5 Conclusie 52

3 Budgettaire impact in de (grond)wet 53

3.1 Inleiding 53
3.2 Bakermat belastingstelsel èn bakermat parlementaire democratie 55
3.3 Historie grondwettelijke belastinggrondslag 56
3.3.1 Grondwet 1814: machtstoedeling tussen vorst en Staten-Generaal 57
3.3.2 Grondwetsherziening 1815: nieuwe versus bestaande belastingen 58
3.3.3 Grondwetsherziening 1887: belasting en heffing 61
3.3.4 Grondwetsherziening 1983: belastingplichtige nadrukkelijk in beeld 62
3.4 Essentiële elementen belastingwet 64
3.5 Budgettaire impact en belastingwet 67
3.5.1 Budgettaire paragraaf in wetstoelichting 69
3.5.2 Ramingstoelichtingen 70
3.5.3 CPB-certificering belastingramingen 71
3.5.3.1 Toetsingskader CPB-certificering belasting-ramingen 73
3.6 Reikwijdte art. 104 Gw 75
3.6.1 Vage en open normen 76
3.6.2 Terugwerkende kracht 79
3.7 Tussenconclusie t.a.v. art. 104 Gw en de belastingwet 83
3.8 Kenmerken budgetrecht 84
3.8.1 Begrotingsfuncties 85
3.8.2 Begrotingsbeginselen 85
3.8.2.1 Begrotingsprocedure 86
3.8.2.2 Vormgeving begroting 86
3.8.2.3 Begrotingsbeginselen en belastingen 87
3.9 Historie budgetrecht 88
3.9.1 Koppeling uitgaven en ontvangsten 89
3.9.2 Middelenwet 90
3.9.3 Introductie begroting van ontvangsten èn uitgaven 92
3.10 Begrotingswet en belastingen 93
3.11 Parlementaire controle als onderdeel budgetrecht 94
3.12 Reikwijdte art. 105 Gw 97
3.13 Tussenconclusie t.a.v. art. 105 Gw en de begrotingswet 102
3.14 Conclusie 103

4 Begrotingsproces 105

4.1 Inleiding 105
4.2 Wettelijk kader 105
4.3 Begrotingsmiddelen 106
4.4 Begrotings- en premiegefinancierde uitgaven 107
4.4.1 Geen budgetrecht premiegefinancierde uitgaven 108
4.4.2 Onderscheid belasting en premie 111
4.5 Begrotingswet: hoofdstuk IXB 113
4.6 Begrotingsstelsel: verplichtingen-kasstelsel 115
4.7 Belastingontvangsten: netto of bruto 118
4.8 Begrotingsbeheer en financieel beheer 119
4.8.1 Normering 120
4.9 Begrotingscyclus: voorbereiding 123
4.9.1 Beleidsbrief 123
4.9.2 Miljoenennota 124
4.9.2.1 EMU-basis, kasbasis en transactiebasis 125
4.9.2.2 Autonoom en endogeen 128
4.9.3 Advies Afdeling advisering Raad van State 129
4.9.4 Prinsjesdag 129
4.9.5 Beschouwingen en begrotingsbehandelingen 130
4.10 Begrotingscyclus: uitvoering 131
4.10.1 Voorjaarsnota en Najaarsnota 132
4.11 Begrotingscyclus: verantwoording 133
4.11.1 Financieel Jaarverslag van het Rijk 133
4.11.2 Verantwoordingsonderzoek Algemene Rekenkamer 135
4.12 Conclusie 137

5 Begrotingsspelregels 141

5.1 Inleiding 141
5.2 Normen 141
5.3 Doel begrotingsspelregels 142
5.4 Studiegroep Begrotingsruimte 143
5.5 Historie 147
5.6 Nationale begrotingsspelregels 150
5.6.1 Scheiding inkomsten en uitgaven 153
5.6.2 Uitgavenplafond 154
5.6.2.1 Niet-belastingontvangsten 156
5.6.3 Automatische stabilisatie: meebeweegmechanisme 158
5.6.3.1 Macro-economische progressiefactor 160
5.6.4 Inkomstenkader 161
5.6.4.1 Etikettering als fiscale beleidsaanpassing 165
5.6.4.2 Omvang en moment boeking fiscale beleidsaanpassing 169
5.6.4.3 Knelpunten inkomstenkader 173

5.6.4.3.1 Belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) 173
5.6.4.3.2 Gedragseffecten 174
5.6.4.3.3 Zorgpremies 175
5.6.5 Houdbaarheidssaldo 175
5.6.6 Parlementaire positie 177
5.6.7 Tussenconclusie: nationale begrotingsspelregels en belastingen 179
5.7 Europese begrotingsspelregels 179
5.7.1 Aanscherping begrotingsnormen door eurocrisis 182
5.7.2 Correctieve arm SGP: 3%-tekortnorm en 60%-schuldnorm 184
5.7.3 Preventieve arm SGP: middellangetermijndoelstelling en uitgavenregel 186
5.7.4 Begrotingstoezicht via het Europees semester 189
5.7.4.1 Voorbereidingsfase: groeianalyse en waarschuwingsmechanismerapport 190
5.7.4.2 Eerste fase: landverslag 190
5.7.4.3 Tweede fase: stabiliteitsprogramma en nationaal hervormingsprogramma 190
5.7.4.4 Resultaat: landenspecifieke aanbeveling 191
5.7.4.5 Verwerking: nationale begroting 191
5.7.5 Ontwikkelingen Europese begrotingsspelregels 191
5.7.6 Belastingdimensie EMU 192
5.7.7 Tussenconclusie: Europese begrotingsspelregels en belastingen 194
5.8 Conclusie 195

6 Belastingfaciliteiten 199

6.1 Inleiding 199
6.2 Concept belastinguitgaven 200
6.3 Instelling ambtelijke werkgroep 202
6.4 Parlementair 'duw- en trekwerk' 203
6.5 Jaarlijkse rapportage 206
6.5.1 Uitbreiding met 'inkomstenbeperkende regelingen' 206
6.5.2 Uitbreiding met 'overige regelingen' 208
6.5.3 Van belastinguitgave naar 'budgettaire en beleidsmatige relevantie' 208
6.6 Doelstelling: beteugeling budgettaire omvang (budgettering) 210
6.6.1 Begrotingsspelregels: inkomstenkader of uitgavenplafond? 211
6.6.2 Problemen budgettering 213
6.6.3 Budgettering als inspanningsverplichting in toetsingskader 215
6.6.4 Monitoring budgettaire ontwikkeling 217
6.7 Doelstelling: toetsen op doeltreffendheid en doelmatigheid 219
6.8 Doelstelling: samenstelling fiscale menukaart 224

6.9 Begroting en belastingfaciliteit 228
6.10 Conclusie 232

Deel II 235

7 Belastingplan 237

7.1 Inleiding 237
7.2 Het startpunt van het belastingplan 238
7.3 Belastingplanpakket 240
7.4 Spoedeisende karakter 244
7.5 Voorwaarden belastingplan 246
7.5.1 Budgettaire samenhang 247
7.5.2 Budgettaire doelstelling 248
7.5.3 Tussenconclusie voorwaarden belastingplan 250
7.6 Voorwaarden maatregelen belastingplan 250
7.6.1 Voorwaarde I: Budgettaire omvang 251
7.6.2 Voorwaarde II: Budgettair effect hoofddoel 253
7.6.3 Voorwaarde III: Direct verband tussen belasting-maatregel en begroting 254
7.6.4 Tussenconclusie voorwaarden maatregelen belastingplan 255
7.7 Budgettaire analyse belastingplan 256
7.7.1 Budgettaire impact belastingplan 256
7.7.2 Afwijking raming en realisatie belasting- en premie-ontvangst 258
7.7.3 Tussenconclusie budgettaire analyse belastingplan 261
7.8 Relatie belastingplan en begrotingswet (en begrotingsnota) 261
7.9 Conclusie 264

8 Nieuwe belastingen 269

8.1 Inleiding 269
8.2 Verpakkingenbelasting 271
8.2.1 Aanleiding 271
8.2.2 Budgettaire impact 272
8.2.3 Parlementaire positie budgettaire impact 275
8.2.4 Tussenconclusie 277
8.3 Vliegbelasting 278
8.3.1 Aanleiding 278
8.3.2 Budgettaire impact 280
8.3.3 Parlementaire positie budgettaire impact 283
8.3.4 Tussenconclusie 285
8.4 Verhuurderheffing 285
8.4.1 Aanleiding 285
8.4.2 Budgettaire impact 287
8.4.3 Parlementaire positie budgettaire impact 292

8.4.4 Tussenconclusie 295
8.5 Bankenbelasting 296
8.5.1 Aanleiding 296
8.5.2 Budgettaire impact 298
8.5.3 Parlementaire positie budgettaire impact 300
8.5.4 Tussenconclusie 304
8.6 Resolutieheffing 305
8.6.1 Aanleiding 305
8.6.2 Budgettaire impact 306
8.6.3 Parlementaire positie budgettaire impact 309
8.6.4 Tussenconclusie 311
8.7 Opslag duurzame energie (ODE) 312
8.7.1 Aanleiding 312
8.7.2 Budgettaire impact 312
8.7.3 Parlementaire positie budgettaire impact 316
8.7.4 Tussenconclusie 319
8.8 Crisisheffing 319
8.8.1 Aanleiding 319
8.8.2 Budgettaire impact 320
8.8.3 Parlementaire positie budgettaire impact 324
8.8.4 Tussenconclusie 328
8.9 Kansspelbelasting online kansspelen 330
8.9.1 Aanleiding 330
8.9.2 Budgettaire impact 332
8.9.3 Parlementaire positie budgettaire impact 336
8.9.4 Tussenconclusie 340
8.10 Conclusie 341

9 Arrestenreparatie 347

9.1 Inleiding 347
9.2 Aankoopkosten deelneming 349
9.2.1 Aanleiding 349
9.2.2 Reparatie 350
9.2.3 Budgettaire impact 351
9.2.4 Parlementaire positie budgettaire impact 355
9.2.5 Tussenconclusie 358
9.3 Pensioen- en lijfrenteaanspraken 359
9.3.1 Aanleiding 359
9.3.2 Reparatie 360
9.3.3 Budgettaire impact 361
9.3.4 Parlementaire positie budgettaire impact 363
9.3.5 Tussenconclusie 367
9.4 Betalingsuitstel exitheffingen 368
9.4.1 Aanleiding 368
9.4.2 Reparatie 368

9.4.3 Budgettaire impact 369
9.4.4 Parlementaire positie budgettaire impact 371
9.4.5 Tussenconclusie 372
9.5 Bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) 373
9.5.1 Aanleiding 373
9.5.2 Reparatie 373
9.5.3 Budgettaire impact 374
9.5.4 Parlementaire positie budgettaire impact 375
9.5.5 Tussenconclusie 378
9.6 Btw-definitie geneesmiddelen 379
9.6.1 Aanleiding 379
9.6.2 Reparatie 379
9.6.3 Budgettaire impact 380
9.6.4 Parlementaire positie budgettaire impact 381
9.6.5 Tussenconclusie 384
9.7 Compartimenteringsreserve 385
9.7.1 Aanleiding 385
9.7.2 Reparatie 385
9.7.3 Budgettaire impact 385
9.7.4 Parlementaire positie budgettaire impact 387
9.7.5 Tussenconclusie 389
9.8 Internationale fiscale eenheid 390
9.8.1 Aanleiding 390
9.8.2 Reparatie 391
9.8.3 Budgettaire impact 391
9.8.4 Parlementaire positie budgettaire impact 394
9.8.5 Tussenconclusie 396
9.9 Btw-sportvrijstelling 397
9.9.1 Aanleiding 397
9.9.2 Reparatie 397
9.9.3 Budgettaire impact 398
9.9.4 Parlementaire positie budgettaire impact 400
9.9.5 Tussenconclusie 403
9.10 Conclusie 404

Deel III 409

10 Conclusie en aanbevelingen 411

10.1 Doel onderzoek 411
10.2 Beantwoording onderzoeksvragen 412
10.2.1 Belastingbegrip 412
10.2.2 Belastingwet en wetgevingsproces 414
10.2.3 Begrotingswet en -nota 417
10.2.4 Begrotingsspelregels 421

10.3 Aanbevelingen 424
10.3.1 Standpuntbepaling 425
10.3.2 Wijzigingen aanbrengen 430
10.3.3 Controle uitoefenen 432
10.4 Reflectie en slotopmerkingen 436

11 Summary 437

Bijlage I Cijfers budgettaire omvang belastingplan 443

Bijlage II Cijfers raming en realisatie belastingontvangst 447

Literatuurlijst 451

Jurisprudentie 473

Kamerstukken 475

Curriculum vitae 483

Lijst met afkortingen

AB	AB Rechtspraak Bestuursrecht
AFB	Algemene Financiële Beschouwingen
APB	Algemene Politieke Beschouwingen
Ar	Aanwijzing voor de regelgeving
art.	artikel
ARK	Algemene Rekenkamer
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Awr	Algemene wet inzake rijksbelastingen
bbp	bruto binnenlands product
Bcf	Btw-compensatiefonds
BNB	Beslissingen in belastingzaken
BLO	Beleidsmatige lastenontwikkeling
BOR	(1) Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven, (2) Bedrijfsopvolgingsregeling
Bpm	Belasting van Personenauto's en Motorrijtuigen
Btw	Belasting over toegevoegde waarde
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CPB	Centraal Planbureau
c.q.	casu quo
c.s.	cum suis
Cw	Comptabiliteitswet
DNB	De Nederlandsche Bank
e.a.	en anderen
ECB	Europese Centrale Bank
EER	Europese Economische Ruimte
EFSF	European Financial Stability Facility
EG	Europese Gemeenschap
EIA	energie-investeringsaftrek
EK	Eerste Kamer
EMU	Europese Monetaire Unie
ESM	European Stability Mechanism
etc.	et cetera
ETS	Emissions Trading System (Europees systeem voor emissie-handel)
EU	Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
FJR	Financieel Jaarverslag van het Rijk
Gem abs.	Gemiddelde absoluut

Gw	Grondwet
H.	herdruk
HVJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
IAB	Inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet
IBO	Interdepartementaal beleidsonderzoek
jo.	juncto
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MEP	Macro-economisch progressiefactor
MEV	Macro Economische Verkenningen
MIA	milieu-investeringsaftrek
MLO	Microlastenontwikkeling
MLT	Middellangetermijn
MTO	Middellangetermijndoelstelling
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van toelichting
n.a.v.	naar aanleiding van
nr.(s)	nummer(s)
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
NvW	Nota van wijziging
o.a.	onder andere
ODE	opslag duurzame energie
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OFM	Overige fiscale maatregelen
o.v.v.	onder voorzitterschap van
p.	pagina
par.	paragraaf
PEB	pensioen in eigen beheer
PBL	Planbureau voor de Leefomgeving
Pvv	Premies volksverzekeringen
RBV	Rijksbegrotingsvoorschriften
RvS	Raad van State
RvO	Reglement van Orde
RVV	Regeling vermindering verhuurderheffing
RWT	Rechtspersoon met een wettelijke taak
SBR	Studiegroep Begrotingsruimte
SCP	Sociaal Cultureel Planbureau
SGP	Stabiliteits- en Groeipact
Stb.	Staatsblad
TK	Tweede Kamer
TvCR	Tijdschrift voor Constitutioneel Recht
TvOF	Tijdschrift voor Openbare Financiën
UFB 2013	Uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013
VAMIL	willekeurige afschrijving milieu-investeringen
VBTB	Van Beleidsbegroting tot Beleidsverantwoording

VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
vgl.	vergelijk
V-N	Vakstudie-Nieuws
Vpb	Vennootschapsbelasting
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WBSO	afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk
wgo	wetgevingsoverleg
Wet Hof	Wet houdbare overheidsfinanciën
WFR	Weekblad voor fiscaal recht
Wpe	Wet op de parlementaire enquête
Zvw	Zorgverzekeringswet

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

In de Tweede Kamer is op 28 oktober 2013 een kabinetsvoorstel ingediend om voor het kalenderjaar 2014 het tarief in box 2 van de inkomstenbelasting met 3%-punt te verlagen.[1] Deze tariefsverlaging dient € 1 miljard aan extra belastingontvangst te genereren om daarmee het dreigende begrotingstekort te verminderen. De aanname van het kabinet is dat van de tariefsverlaging een stimulans uitgaat richting directeur-grootaandeelhouders om massaal dividenden uit te keren, waarbij wordt verwezen naar een vergelijkbare maatregel in 2007 die een aanzienlijke impuls heeft gegeven tot het uitkeren van dividenden.[2] In de Tweede Kamer heerst evenwel verwondering.[3] Waar komt deze maatregel opeens vandaan? Kan het geschuif met belastingontvangst – toekomstige dividenduitkeringen worden naar voren gehaald, waardoor in latere jaren een lagere belastingontvangst optreedt[4] – op grond van de begrotingsspelregels het begrotingstekort wel verminderen? Waarom is de Kamer niet eerder geïnformeerd over het budgettaire wonder dat kennelijk in 2007 is geschied?

Toen de Tweede Kamer in het najaar van 2006 instemde met een 3%-punt tariefsverlaging in box 2 voor 2007 werd daarvoor namelijk nog een lagere belastingontvangst van € 90 miljoen in aanmerking genomen.[5] Deze lagere belastingontvangst is nogal een verschil met de voor 2014 te verwachten hogere belastingontvangst van maar liefst € 1 miljard voor

---

1 Het betreft een tariefsverlaging van 25% naar 22% voor zover het inkomen niet hoger is dan € 250.000, zie tweede NvW Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 13. Zie ook de aankondiging in brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 19.

2 Tweede NvW op het Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 13, p. 17.

3 Vgl. onder andere plenair debat Begrotingsakkoord 2014, *Handelingen II* 2013/14, nr. 14, item 6, alsmede verslag schriftelijk overleg Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 15.

4 Centraal Planbureau 2013, p. 8.

5 Het betreft een tariefsverlaging van 25% naar 22% voor zover het inkomen niet hoger is dan € 250.000, zie MvT Belastingplan 2007, *Kamerstukken II* 2006/07, 30 804, nr. 3, p. 8. De tariefsverlaging diende in 2007 als compensatie voor het hogere tarief van de inkomensafhankelijke bijdrage voor de toepassing van de Zorgverzekeringwet dat directeuren-grootaandeelhouders in dat jaar over het door hun genoten loon moesten betalen, terwijl voor IB-ondernemers een lager percentage gold. Uitvoeringstechnisch was het niet mogelijk de directeuren-grootaandeelhouders al in 2007 onder dat lagere percentage te brengen

exact dezelfde maatregel. In het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2007 is vreemd genoeg met geen woord gerept over de kennelijk zeer afwijkende belastingontvangst die over 2007 is gerealiseerd.[6] Ook nadien is hier niet met de Kamer over gecommuniceerd.[7] Zelfs in de aan Kamerleden verstrekte zogeheten sleuteltabel met de budgettaire gevolgen van onder andere tariefmutaties – die veelal als basis dient voor bijvoorbeeld de budgettaire implicaties van amendementen – staat niets over het budgettaire effect van een eenmalige tariefsverlaging in box 2.[8]

Oftewel, pas op een voor het kabinet gelegen moment wordt opeens met een budgettair effect geschermd waar de Tweede Kamer geen weet van heeft en de achtergronden niet van kent. Onvrede over de informatieverstrekking door het kabinet leidt ertoe dat de Tweede Kamer een eigen onderzoek laat uitvoeren. Het begin 2014 verschenen onderzoek heeft ten doel Kamerleden te informeren over de werking van de begrotingsspelregels, over het verschil tussen de bedragen in de begrotingsnota's en de toelichting op de belastingwet en over de budgettaire verwerking in het inkomstenkader van deze tariefsverlaging.[9] Deze voor de Kamer relevante informatie fungeert evenwel als mosterd na de maaltijd. Op 19 november 2013 – slechts drie weken na indiening van het kabinetsvoorstel bij de Tweede Kamer – hebben namelijk reeds de stemmingen over het belastingwetsvoorstel plaatsgevonden, omdat ook de Eerste Kamer zich nog over het wetsvoorstel dient te buigen dat vervolgens op 1 januari 2014 in werking treedt.

Deze casus laat duidelijk zien dat een budgettair motief (weliswaar wisselend van aard: een hogere belastingontvangst in 2014 en een lagere belastingontvangst in 2007) bepalend is voor, en ten grondslag ligt aan, de vormgeving van een onderdeel van een belastingmiddel (de hoogte van het tarief). Het valt daarbij op dat de Tweede Kamer niet de beschikking heeft over de benodigde budgettaire gegevens en zelfs verrast is door de gepresenteerde gegevens. Kamerleden zijn daardoor onvoldoende in staat de voorgestelde tariefsverlaging te wegen dan wel daar wezenlijke invloed

6 Het blijkt, althans zo wordt in 2013 pas opgemerkt, dat in 2007 € 10 miljard aan extra dividend is uitgekeerd, hetgeen bij een tarief van 22% een bedrag van € 2,2 miljard aan onverwachte belastingontvangst moet hebben opgeleverd, hoewel de budgettaire derving van de tariefsverlaging over de 'reguliere' dividendstroom hierop nog in mindering moet worden gebracht. Vgl. verslag schriftelijk overleg Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 15, p. 21.

7 Overigens heeft de Commissie Van Dijkhuizen 2013, p. 29, geconstateerd dat gemiddeld genomen 65.000 personen jaarlijks inkomsten in box 2 aangeven, terwijl dat in 2007 bijna 113.000 personen betrof. Maar bedragen aan belastingontvangst zijn daarbij niet genoemd.

8 Vanaf de Sleuteltabel 2015, *Kamerstukken II* 2013/14, 31 066, nr. 213, bijlage, is het budgettaire effect van een tariefsmutatie in box 2 daarin niet meer opgenomen. Als reden wordt inmiddels steevast opgemerkt: '*Aangezien in het verleden een geringe wijziging van het tarief van box 2 tot een grote grondslagwijziging heeft geleid, geeft een sleutel voor box 2 geen goede indicatie van de gevolgen van een tariefswijziging*.'

9 BOR-notitie box 2 (2014), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 805, nr. 7.

op uit te oefenen. Vragen om meer budgettaire informatie worden niet adequaat beantwoord door het kabinet. De Kamer heeft bovendien niet veel tijd voor de beraadslagingen, aangezien het onder (tijds)druk wordt gezet in te stemmen met de voorliggende belastingwetgeving, zonder dat daarbij betekenisvolle betrokkenheid aan de dag kan worden gelegd.[10] Het voorbeeld is exemplarisch voor de parlementaire gang van zaken bij veel belastingwetsvoorstellen. Een door het kabinet geponeerd budgettair belang zet een zware stempel op zowel de inhoud als het parlementaire proces van belastingwetgeving, waarbij het parlement als fiscale medewetgever eerder een rol heeft als toeschouwer dan als participant.[11] Dit verschijnsel vormt de aanleiding voor dit onderzoek, waarin de budgettaire regels en gebruiken in relatie tot de parlementaire vaststelling van de belastingwet centraal staan.

1.2 Belastingbudget en belastingwetgeving

De hedendaagse belastingheffing gaat grotendeels over geld.[12] Het primaire doel van belastingheffing is geld generen voor de schatkist ten behoeve van overheidsuitgaven.[13] Dit betreft de budgetfunctie van belastingen. Maar ook bij de andere doelen van belastingheffing – zoals herverdeling van inkomen en vermogen alsmede stimulering of ontmoediging van gedrag – speelt geld voor de overheid steeds een betekenisvolle rol. Budgettaire overwegingen vormen dan ook een voorname grond voor invoering, afschaffing of wijziging van (onderdelen van) belastingen.[14] Budgettair is overigens een afgeleide van budget. In dit verband is een budget een bedrag in de

10 Volgens Gribnau en Lubbers 2010, p. 1395-1398, is een zorgvuldige parlementaire behandelingen evenwel een noodzakelijke voorwaarde om tot kwalitatief goede belastingwetgeving te komen, waarbij in hun optiek onder andere sprake moet zijn van voldoende tijd (tijdselement) en van voldoende oog voor de inhoud. Essers 2010, p. 91, merkt in dit verband het volgende op: '*Gelet op de tijdsdruk bij vele fiscale wetsvoorstellen vanwege de daarmee samenhangende budgettaire aspecten en de vaak inherente eis om deze voorstellen voor het eind van het jaar in het Staatsblad op te nemen, dreigen in het bijzonder fiscale wetsvoorstellen te lijden onder een gebrekkig wetgevingsproces*.'

11 Vgl. Essers 2006a, par. 4, die budgettaire argumenten kenschetst als 'gezagsargumenten' (vanuit het kabinet) die vaak doorslaggevend zijn bij het aanvaarden of juist tegenhouden van fiscale maatregelen. Witteveen 1988, p. 7, beschrijft het parlementaire debat over een voorliggend wetsvoorstel in het algemeen als een retorisch besluitvormingsproces. Voor- en tegenstanders bepleiten hun standpunt, waarbij zij hun retorische vaardigheden strategisch gebruiken. Kabinet en parlement hebben in het besluitvormingsproces derhalve niet altijd hetzelfde belang.

12 De uitzondering vormt de belastingheffing in natura, zoals de mogelijkheid de erfbelasting 'te betalen' (strikt genomen betreft het een kwijtschelding) met kunstvoorwerpen op grond van art. 67, derde lid, SW 1956. Vgl. Van Eijsden 2019, p. 248 e.v. en Stanco 2014, p. 1604 e.v.

13 Zie paragraaf 2.3.1.

14 Vgl. Hasekamp 2019, p. 15; Arts 2017, p. 535; Essers 2006a, p. 1272 e.v., Bavinck 2003, p. 1619.

schatkist ten behoeve van overheidsuitgaven.[15] Belastingbudget specificeert dit tot het bedrag dat belastingheffing de schatkist uiteindelijk per saldo oplevert ten behoeve van overheidsuitgaven.[16] De ontvangsten van alle belastingmiddelen tezamen vormen in wezen het belastingbudget.

Belastingen staan in een belastingwet.[17] De belastingwet vormt richting de belastingplichtigen de legitimatie voor belastingheffing, maar vanuit het overheidsperspectief tevens de juridische grondslag voor het realiseren van het belastingbudget. Oftewel, het is een kenmerk van belastingwetgeving dat de portemonnee van de overheid steeds in het geding is.[18] Die portemonnee van de overheid vormt aldus een bepalende factor voor de vormgeving van de belastingwet. De vaststelling van de belastingwet geschiedt door de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk.[19] Daarbij neemt de regering als regisseur doorgaans het voortouw met het indienen van wetsvoorstellen die door het parlement worden beoordeeld. Bij de beoordeling van een (onderdeel van een) belastingwetsvoorstel is voor het parlement van belang de budgettaire impact van dat voorstel – als bepalende factor – te kunnen wegen, want anders dreigt de parlementaire vaststelling van de belastingwet een beperkte invulling te krijgen in de zin dat geen wezenlijke invloed kan worden uitgeoefend op de totstandkoming, de hoogte en de duur van de desbetreffende belasting. Desalniettemin valt op dat het parlement niet steeds goed de vinger achter de merites van de budgettaire impact van een belastingwetsvoorstel krijgt. In de praktijk wordt het budgettaire motief of effect door de regering enigszins statisch geponeerd aan de hand waarvan vervolgens de vormgeving van de belastingwet gestalte krijgt. De gepresenteerde budgettaire effecten zijn vaak moeilijk te controleren.[20] Tevens is een bepaalde mate van wensdenken daarbij niet uitgesloten.[21] Bovendien wordt de parlementaire inbreng – bijvoorbeeld de mogelijkheid om wijzigingen aan te brengen of om toezeggingen in de uitvoering af te dwingen – beteugeld door verschillende budgettaire regels en gebruiken. De herkomst, reikwijdte en onderlinge samenhang tussen

15 Goedhart 1967, p. 276, merkt op dat het woord 'budget' uit Engeland stamt waar het de betekenis van lederen portefeuille verkreeg in het bijzonder ter aanduiding van de portefeuille waaruit de Minister van Financiën de begrotingsstukken tevoorschijn haalt.

16 In het onderzoek naar belastingbudget gaat het zowel om de daadwerkelijke geldstroom naar de overheid als de potentiële geldstroom die niet (meer) plaatsheeft. Binnen een belastingmiddel kan namelijk sprake zijn van onderdelen die in beginsel tot een belastingderving leiden, zoals een vrijstelling of een korting (in hoofdstuk 6 worden deze onderdelen behandeld). Ook een specifieke belastingmaatregel kan negatief uitwerken op de belastingontvangst.

17 Art. 104 Gw.

18 Gribnau 2007, par. 4.2.

19 Art. 81 Gw jo. art. 104 Gw.

20 Gribnau en Lubbers 2010, p. 1395; Essers 2010, p. 95-96; Essers 2006, p. 45 e.v.

21 Stevens 2018, p. 52. In gelijke zin Heithuis 2019: '*Op enig moment in een begrotingstraject wordt een getal op een fiscale maatregel geplakt, (…). Het getal dat dan vervolgens wordt genoemd, is volstrekt onverifieerbaar*.'

die regels en gebruiken is voor parlementariërs niet steeds duidelijk.[22] Het roept spanning op met de uitoefening van de taak als medewetgever van belastingwetten. De volksvertegenwoordiging geeft weliswaar formeel een legitimatie af voor belastingheffing, maar zonder wezenlijke invloed kan strijdigheid optreden met het adagium 'no taxation without representation'.[23] Volgens dat adagium mogen geen belastingen worden opgelegd zonder instemming van het volk.[24]

De parlementaire fiscale wetgevingstaak wint aan betekenis als de budgettaire impact van belastingwetgeving duidelijker en overzichtelijker voor het voetlicht wordt gebracht. Voor het parlement gaat het niet enkel om (het controleren van) een bedrag of een getal, maar juist ook om inzage in de context zoals de gehanteerde aannames, de onzekerheid, de toegepaste budgettaire spelregels en de weergave in de begroting. Parlementariërs beseffen het belang van de budgettaire impact in relatie tot de vaststelling van de belastingwet.[25] Steeds vaker wordt het door de regering geponeerde budgettaire motief of effect zelfstandig onderwerp van debat. Bij belastingmaatregelen ontstaan dan bijvoorbeeld vraagtekens in het parlement over de budgettaire noodzaak, over de budgettaire gevolgen of over de budgettaire randvoorwaarden. Een uiteenzetting van de regels en gebruiken inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving ontbreekt, althans niet eerder is vanuit het parlementaire perspectief specifiek naar dit onderwerp integraal onderzoek verricht. Het onderhavige onderzoek wil in deze leemte voorzien.

1.3 Parlement (en andere actoren) in fiscale wetgevingsproces

De positie van het parlement als medewetgever ten aanzien van belastingen is formeel in de grondwet verankerd.[26] Uit de invulling van deze grondwettelijke bevoegdheid kan een normatief vertrekpunt voor de positionering van het parlement worden vastgesteld. Het parlement bepaalt namelijk zelf binnen de vigerende staatsrechtelijk verhoudingen op welke wijze het betrokken is, of wil zijn, bij belastingwetgeving. Zo kan een belastingwetsvoorstel als hamerstuk worden afgedaan of een uitvoerige schriftelijke en/of mondelinge parlementaire behandeling ten deel vallen, om twee uiterste invullingen van dezelfde bevoegdheid te schetsen.[27] Nu komen

22 In gelijke zin Minderman 2000, p. 15, met betrekking tot het kader van besluitvorming inzake de rijksfinanciën.

23 Vgl. Essers 2019, p. 525, die vanuit historisch perspectief het geschetste gebrek aan invloed van belastingplichtigen die de belastingen moeten opbrengen noemt als een van de factoren die kan leiden tot (hedendaags) succesvol belastingverzet.

24 Van Amsterdam 1993, p. 327.

25 Zie paragraaf 1.9.

26 Art. 81 Gw jo. art. 104 Gw.

27 Een wetsvoorstel kan overigens ook jarenlang op de 'plank' blijven liggen in afwachting van de parlementaire behandeling.

hamerstukken voor, maar meestal staat het parlement in de fiscaliteit een uitgebreide inhoudelijke behandeling voor. Anders gezegd, het parlement hanteert in algemene zin een actieve houding in het fiscale wetgevingsproces. Tegelijkertijd is ter nuancering van die actieve houding van belang dat verreweg de meeste belastingwetsvoorstellen van de hand van de regering zijn. Het parlementaire initiatiefrecht wordt in de fiscaliteit, net zoals overigens bij andere rechtsgebieden,[28] maar beperkt uitgeoefend,[29] hoewel er op dit gebied recentelijk toch wel enige beweging waarneembaar is.[30] De wetgevingstaak van het parlement is in de praktijk het beoordelen en wegen van de door de regering voorgelegde wetsvoorstellen. De Tweede Kamer kan daarbij via het amendementsrecht wijzigingen aanbrengen,[31] terwijl de Eerste Kamer dat recht niet heeft.[32]

Voor de duiding van de positie van het parlement in het fiscale wetgevingsproces met betrekking tot de budgettaire impact van belastingwetgeving speelt tevens de relatie ten opzichte van de andere actoren in en rondom dat proces een rol. Het parlement kruist in het kader van de vaststelling van de belastingwet, naast de onderlinge gedachtewisseling tussen fracties, de degens met de regering. In de praktijk zijn het vanuit het parlement meestal de woordvoerders van de vaste commissie voor

28 Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 237.

29 Tegelijkertijd kan de formele bevoegdheid tot initiatief wel fungeren als 'drukmiddel' om op informele wijze wetsvoorstellen van regeringszijde af te dwingen of te beïnvloeden. Daarnaast kan het parlement door middel van moties of het afdwingen van toezeggingen de richting van het fiscale beleid bepalen, waarbij het initiatief uiteindelijk wel bij de regering blijft om hier daadwerkelijk gehoor aan te geven.

30 In januari 2019 heeft oppositiepartij GroenLinks bijvoorbeeld een initiatiefwetsvoorstel voor een CO_2-belasting gepubliceerd en in april 2019 heeft dezelfde partij het voortouw genomen om, samen met oppositiepartijen PvdA en SP, een initiatiefwetsvoorstel voor het aanpassen van de liquidatie- en stakingsverliesregeling in de vennootschapsbelasting voor te leggen in een internetconsultatie (het kabinet heeft in september 2019 overigens aangegeven dit initiatiefwetsvoorstel te zullen overnemen, waarvoor in september 2020 het wetsvoorstel is ingediend, zie *Kamerstukken II* 2020/21, 35 568). Daarnaast heeft de PvdA in januari 2019 een initiatiefwetsvoorstel voor een CO_2-heffing aangekondigd en in april 2019 een 'Initiatiefwet Digitale Dienstenbelasting', maar het ontbreekt daarbij vooralsnog aan geopenbaarde (concept) wetteksten en toelichtingen. Vergelijk ook de in november 2019 door de Partij voor de Dieren aangeboden initiatiefnota voor de invoering van een belasting op het slachten van dieren ('slachttaks'), *Kamerstukken II* 2019/20, 35 326, nrs. 1-2. Deze initiatiefnota moet naar eigen zeggen uitmonden in een initiatiefwetsvoorstel. Voorts heeft GroenLinks in de zomer van 2020 het initiatiefwetsvoorstel 'Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting' ingediend, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 523.

31 Art. 84, eerste lid, Gw.

32 Eventuele politieke druk om tot een wijziging van een voorliggend belastingwetsvoorstel te komen, kan in de Eerste Kamer alleen via een novelle worden gerealiseerd. Dit is een aanvullend wetsvoorstel dat overigens een volledig wetgevingstraject dient te doorlopen, zodat ook de Tweede Kamer zich daarover kan uitlaten. Zie Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 244-245. Staatscommissie Remkes 2018, p. 301-307, stelt voor de Eerste Kamer de mogelijkheid te geven een wetsvoorstel aan te passen (amenderen), waarna het teruggezonden dient te worden aan de Tweede Kamer.

Financiën, terwijl de minister van Financiën onder andere '*de fiscale aangelegenheden en alle aangelegenheden de Belastingdienst betreffende*' bij de staatssecretaris van Financiën heeft neergelegd.[33] Ambtenaren vallen onder de ministeriële verantwoordelijkheid en vormen formeel geen zelfstandige actor in het fiscale wetgevingsproces. Dat is evenwel anders indien de ambtelijke werkzaamheden zijn geïnstitutionaliseerd in een gremium zoals de Studiegroep Begrotingsruimte. Het advies van die studiegroep bepaalt in belangrijke mate het begrotingsbeleid van een kabinet.[34] Voor 'onafhankelijke' ambtelijke beleidsnotities geldt iets soortgelijks.[35] Het is tevens goed om vast te stellen dat Tweede Kamerleden zonder tussenkomst van de bewindspersoon ambtelijke ondersteuning kunnen krijgen bij initiatiefwetsvoorstellen en amendementen ten behoeve van de formulering van wetteksten en de vaststellingen van ramingen (via de zogenoemde 'amendementenservice').[36] Voor parlementariërs kan een ambtelijke zienswijze of werkwijze ten aanzien van de budgettaire impact van belastingwetgeving derhalve betekenis hebben, maar zij kunnen gezien de ministeriële verantwoordelijkheid niet anders dan de verantwoordelijke bewindspersoon hierop aanspreken.

In het licht van het voorgaande is van belang dat de raming en de registratie van zowel de budgettaire impact van belastingmaatregelen als de belastingontvangsten plaatsvinden binnen het Ministerie van Financiën.[37] Als basis daarvoor fungeren de gerealiseerde belasting- en premieontvangsten en zogenoemde ervaringsgegevens vanuit de Belastingdienst alsmede door het Centraal Planbureau aangeleverde macro-economische variabelen. Het Centraal Planbureau certificeert daarnaast sinds september 2017 de ramingen van fiscale beleidsmaatregelen,[38] waardoor de machts-

33 Zie bijvoorbeeld Besluit bekendmaking taak Staatssecretaris van Financiën, 4 december 2017, kenmerk BJZ 2017-227551. Op 29 januari 2020 zijn overigens twee staatssecretarissen van Financiën benoemd, zie brief minister-president, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 371, nr. 2. De 'aangelegenheden betreffende de Belastingdienst' zijn daarbij tussen de beide nieuwe bewindspersonen verdeeld in de zin dat er een portefeuille 'Toeslagen en Douane' is gekomen alsmede een portefeuille met overige taken ('Fiscaliteit en Belastingdienst'), zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300 IX, nr. 15. Dit aldus gemaakte onderscheid in portefeuilles van de staatssecretaris van Financiën speelt in het onderzoek verder geen rol.

34 Zie paragraaf 5.4.

35 Om bouwstenen in kaart te brengen voor een wijziging van het belastingstelsel, vindt vanaf april 2019 bijvoorbeeld een 'technisch-ambtelijk' traject plaats, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 50, p. 3. In de zomer van 2020 zijn vervolgens verschillende deelrapportages gepubliceerd, zie de bijlages bij *Kamerstukken II* 2019/20, 32 140, nr. 71. Ook in 2016 was al eens sprake van een exercitie, waarbij ambtenaren het voortouw hadden, zie Werkgroep fiscaliteit 2016.

36 Vgl. Gribnau en Lubbers 2010, p. 1399-1400.

37 Commissie De Kam 2018, p. 15. Zie ook Miljoenennota 2019, Bijlage 4 en 5, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 49-52 en p. 57-66, voor een toelichtende beschrijving van de totstandkoming van belastingramingen.

38 Ten aanzien van de fiscale maatregelen in het Belastingplanpakket 2018. Zie paragraaf 3.5.3 met betrekking tot de certificering door het Centraal Planbureau.

concentratie bij het Ministerie van Financiën op dit punt is doorbroken.[39] Desalniettemin vindt het 'rekenwerk' omtrent de budgettaire impact van belastingwetgeving onder de vleugels van de regering plaats, terwijl het parlement hier geheel buiten staat.

De Afdeling advisering van de Raad van State brengt advies uit over fiscale wetsvoorstellen.[40] In het daarbij gehanteerde toetsingskader kunnen, indien van toepassing, budgettaire aspecten aan de orde komen, maar het is geen standaard gebruik dat steeds een zelfstandige budgettaire toetsing wordt uitgevoerd.[41] In de rapportages inzake het begrotingstoezicht op de Europese begrotingsspelregels – de Afdeling advisering is tevens aangewezen als de onafhankelijke begrotingstoezichthouder[42] – komen de belastingontvangsten als een van de relevante indicatoren van het begrotingsbeleid wel aan bod. Tegelijkertijd ontbreekt het in de desbetreffende rapportages aan een direct verband met de belastingwetgeving (hetgeen overigens ook niet het doel is van die rapportages).

De Algemene Rekenkamer is belast met het onderzoek van de ontvangsten en de uitgaven van het Rijk.[43] Het heeft daarnaast ook de bevoegdheid de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het gevoerde beleid van het Rijk te onderzoeken.[44] Het fiscale beleid en de fiscale uitvoering kunnen derhalve op controle (achteraf) rekenen.[45] Deze onderzoeken worden vaak (deels) vanuit een budgettaire optiek ex-post verricht en de uitkomsten zijn nuttig en bruikbaar in het fiscale beleidsdebat. Echter, met betrekking tot concreet in het parlement voorliggende belastingwetgeving heeft de Algemene Rekenkamer in beginsel geen rol.

Naast deze Hoge Colleges van Staat, met een in de (grond)wet toebedeelde taak die de belastingwetgeving (mede) aangaat, zijn er talrijke actoren die zich eveneens richten op de vormgeving van het belastingstelsel en daarmee op de belastingwetgeving en de budgettaire impact ervan. Noemenswaardig zijn internationale instituties als de Organisatie van Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) en het Internationaal Monetair Fonds (IMF). Onderzoeken en beleidsaanbevelingen van deze organisaties – met niet zelden budgettaire implicaties – vormen brandstof voor het fiscale beleidsdebat en parlementariërs kunnen er hun voordeel

39 Het Centraal Planbureau werkt naar eigen zeggen onafhankelijk, zie Centraal Planbureau 2018a, p. 3-4. Organisatorisch is het evenwel onderdeel van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat. Verzoeken vanuit de Staten-Generaal en informatiestromen richting de Staten-Generaal verlopen dan ook via de desbetreffende minister, die daarop geen inhoudelijke interventie kan plegen maar wel een sterke informatiepositie heeft en desgewenst een eigen reactie kan toevoegen.

40 Art. 73, eerste lid, Gw jo. art. 17 e.v. Wet op de Raad van State. Vgl. Hoekstra 2006.

41 Het toetsingskader bestaat uit de beleidsanalytische toets (BAT), de juridische toets en de wetstechnische toets.

42 Vgl. paragraaf 5.7.4.

43 Art. 76 Gw.

44 Art. 7.16 Cw 2016.

45 Vgl. paragraaf 4.11.2.

mee doen, maar eigenlijk ook niet meer dan dat. In wezen geldt hetzelfde voor de, vanuit het parlement bezien, vrijblijvende inbrengen van andere nationale en internationale actoren.

De budgettaire aanbevelingen van de Europese Raad kunnen daarentegen dwingender van aard zijn, aangezien Nederland onder omstandigheden op straffe van sancties gehouden is deze op te volgen.[46] De aanbevelingen kunnen derhalve de aanleiding zijn voor mutaties in de belastingwetgeving. Uiteindelijk is het evenwel aan de regering om de concrete invulling van maatregelen en de budgettaire overwegingen hieromtrent voor te stellen.

Met inachtneming van de formele bevoegdheden (en beperkingen) roert het parlement zich in het fiscale wetgevingsproces ten opzichte van de regering. Het legt aldus inhoudelijke betrokkenheid aan de dag bij de invulling van de fiscale medewetgevende taak en beperkt zich ten aanzien van belastingen niet tot een 'controleparlement'.[47] Het parlement geeft er daarbij bovendien niet zelden blijk van de budgettaire impact van belastingwetgeving, als een bepalende factor voor de vormgeving van de belastingwet, te willen doorgronden. Het parlement neemt met die opstelling nadrukkelijk eigenstandige verantwoordelijkheid voor de belastingwet en de budgettaire impact ervan. De parlementaire positie ten opzichte van de budgettaire impact van belastingwetgeving komt momenteel vooral tot uitdrukking in de vaststelling van de begrotingswet in het kader van het budgetrecht.[48] De belastingwet is evenwel geen begrotingswet. Een directe (grondwettelijke) relatie tussen de budgettaire impact en de belastingwetgeving ontbreekt derhalve. Hierdoor is met betrekking tot de vaststelling van de belastingwet de parlementaire positie ten opzichte van de budgettaire impact ook niet verankerd. Hoewel het optreden van andere actoren ten aanzien van de budgettaire impact van belastingwetgeving voor het parlement van belang kan zijn, is er geen actor die directe invloed heeft op de invulling van de parlementaire medewetgevende taak. Het parlement is dus op het thema budgettaire impact in relatie tot de belastingwet zelf aan zet om zich tegenover de regering (steeds) hard te maken voor de invulling van de eigen positie.

---

46 In het kader van het Europees semester gaat het dan om aanbevelingen ten aanzien van (buitensporige) onevenwichtigheden. Met betrekking tot de preventieve en correctieve arm van het stabiliteits- en groeipact (SGP) gaat het om aanbevelingen die de (dreigende) overschrijding van begrotingsnormen het hoofd moeten bieden. De sanctie kan bestaan uit een rentedragend deposito of een boete. Vgl. Diamant 2017, p. 173 e.v.

47 Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 275, schetsen daarentegen het algemene beeld dat het Nederlandse parlement zich voornamelijk tot een controleparlement heeft ontwikkeld, waarbij de wetgevingstaak van secundair belang lijkt. Tegelijkertijd is het onderscheid tussen de controletaak en wetgevingstaak niet altijd scherp. Zo stellen genoemde auteurs (p. 217 e.v.) tevens dat het parlement via de wetgeving een belangrijke controle uitoefent op het regeringsbeleid.

48 Art. 105 Gw.

De vraag rijst waarom het parlement niet simpelweg overgaat tot een positieversterking en, in het verlengde daarvan, hoe een positieversterking er dan uit zou moeten zien. Voor het antwoord op deze vragen zijn verschillende overwegingen relevant. De budgettaire impact van belastingwetgeving is allereerst een diffuus thema. Van de relevante regels en gebruiken ontbreekt het aan een overzicht. Bovendien is de toepassing van die regels en gebruiken door het kabinet niet altijd duidelijk, of wordt niet steeds duidelijk gemaakt, hetgeen eveneens niet bijdraagt aan de zichtbaarheid en voorspelbaarheid. De slagkracht van het parlement om de eigen positie te versterken, wordt bovendien verkleind doordat parlementariërs van verschillende fracties niet steeds op hetzelfde moment hetzelfde belang hebben. Dat wisselende perspectief compliceert het bewerkstelligen van een gezamenlijk standpunt. Daar komt bij dat het momenteel ontbreekt aan een integrale analyse van de problematiek, waardoor voorstellen of oplossingsrichtingen helemaal nog niet voorliggen. Oftewel, het parlement geeft er als fiscale medewetgever weliswaar blijk van de eigen positie ten opzichte van de budgettaire impact van belastingwetgeving te willen versterken, maar de invulling daarvan is ongewis.

1.4 Doelstelling en onderzoeksvragen

Het parlement staat een actieve invulling van de fiscale medewetgevende taak voor, zoals hiervoor in paragraaf 1.3 is aangegeven. Voorgelegde belastingwetsvoorstellen worden daarbij inhoudelijk beoordeeld en gewogen. Als bepalende factor voor (de vormgeving van) de belastingwet speelt de budgettaire impact in die afweging een betekenisvolle rol, of zou dat in de ogen van het parlement moeten spelen. Toch loopt het parlement hier niet zelden vast en krijgt het ondanks de geuite behoefte daartoe geen, of onvoldoende, grip op de budgettaire impact in relatie tot de belastingwet. Deze constatering vormt het vertrekpunt voor dit onderzoek, waarbij de parlementaire positie in beginsel steeds leidend is.[49]

Het doel van het onderzoek is om beter zicht te krijgen op de presentatie van de herkomst, betekenis en reikwijdte van een geponeerd budgettair motief of effect, en de invloed daarvan op de parlementaire behandeling van een voorgestelde belastingwet. Het enkel vermelden van een budgettair bedrag en eventueel een summiere toelichting volstaat vaak niet, want in het parlement bestaat behoefte aan budgettaire context.[50] Onzekerheid

49 Dat betekent overigens niet dat ik het parlement als de hoogste staatsinstelling beschouw, temeer daar ook de Nederlandse Grondwet niet voorziet in een hoogste macht in het staatsbestel, zie Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 12. Van Schagen 1994, p. 9, kenschetst de Tweede Kamer evenmin als hoogste orgaan, maar wel als '*het centrale orgaan in het Nederlandse staatsbestel*'. In het onderhavige onderzoek is het parlementaire perspectief leidend met de aanname dat zich daar een lacune kan voordoen voor wat betreft informatievoorziening.

50 Zie paragraaf 1.9.

omtrent belastingramingen zal altijd blijven bestaan, en, mits de raming zorgvuldig is uitgevoerd, is dat ook niet zozeer het punt. Om met Thorbecke in zijn rol als Tweede Kamerlid te spreken: '*Raming, ik erken het, is gissing. Maar zij moet, om door ons te worden bekrachtigd, eene waarschijnlijke gissing zijn*.'[51] Het gaat er echter om dat het parlement als fiscale medewetgever steeds het gewenste inzicht heeft in de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving.

Door vast te stellen in welke situaties en onder welke omstandigheden het parlement dit gewenste budgettaire inzicht niet heeft, alsmede de reden daarvan, wordt duidelijk waar de schoen wringt en kunnen voorstellen tot verbetering worden aangedragen. De vraag is derhalve wanneer en waarom de budgettaire informatievoorziening volgens het parlement niet volstaat voor de taakuitoefening als fiscale medewetgever en welke verbeteringen daarbij mogelijk zijn. Deze vraag staat als overkoepelende vraag in het onderzoek centraal, waaruit ten behoeve van de uitvoering van het onderzoek deelvragen zijn geformuleerd. De eerste vraag die ter beantwoording voorligt, is:

> Op welke wijze speelt de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving een rol bij de parlementaire besluitvorming over die wetgeving?

Het antwoord op de eerste onderzoeksvraag biedt inzicht in het juridische en institutionele kader waarbinnen de budgetfunctie van belastingen zich manifesteert. Door dit inzicht in de regels, voorwaarden en gebruiken kan het toepassingsbereik worden vastgesteld. Het doel is voorts om de parlementaire afweging ten aanzien van een geponeerd budgettair motief of effect te analyseren. Om die reden wordt door middel van de analyse van casuïstiek een verband gelegd tussen de geïnventariseerde regels, voorwaarden en gebruiken en de parlementaire afweging. De tweede vraag die in het onderzoek ter beantwoording voorligt, is:

> Biedt het vigerende juridische en institutionele kader het parlement als fiscale medewetgever het benodigde inzicht in en overzicht van de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving?

Het antwoord op de tweede onderzoeksvraag geeft de parlementaire (informatie)positie weer. Daar waar de parlementaire informatiebehoefte inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving niet of niet volledig wordt bevredigd, is de aanname dat alsdan sprake is van een lacune. Een lacune in de kennis van, of het inzicht in, de budgettaire impact beperkt de parlementaire taakuitoefening en besluitvorming. De vraag rijst vervolgens of verbetering van de (informatie)positie mogelijk is. Het doel van een verbeterde (informatie)positie is het parlement in staat stellen om wezenlijke

51 *Handelingen II* 1844/45, p. 662.

invloed uit te oefenen op voorliggende belastingwetgeving. Een verbeterde parlementaire (informatie)positie creëert bovendien meer evenwicht tussen het parlement en de regering, hetgeen uiteindelijk de besluitvorming over belastingwetgeving faciliteert.[52] Minderman spreekt over parlementaire sturing.[53] Diamant verhaalt in het kader van het parlementaire budgetrecht over '*betekenisvolle parlementaire betrokkenheid*',[54] hetgeen ik ook van toepassing acht op de belastingwetgeving.[55] In geval van betekenisvolle parlementaire betrokkenheid gaat het onder andere om het vormen van een eigenstandig standpunt over voorgestelde belastingwetgeving en om het bijsturen of corrigeren van voorgestelde belastingwetgeving,[56] waarvoor in elk geval inzicht in en overzicht van de budgettaire impact van die wetgeving nodig is. Daarnaast strekt het controleren van het regeringsbeleid zich ook uit over voorgestelde belastingwetgeving (het beleid krijgt voor een deel immers gestalte in de vorm van wetgeving), ondanks het veelal gemaakte onderscheid tussen wetgevende bevoegdheden en controlebevoegdheden van het parlement.[57] Om betekenisvolle parlementaire betrokkenheid aan de dag te leggen, moet het parlement dus in staat zijn de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving te controleren. De derde vraag die in het onderzoek ter beantwoording voorligt, is:

> Welke aanpassingen in de regels en de weergave van de budgettaire impact van belastingwetgeving verbeteren de mogelijkheid van het parlement als fiscale medewetgever tot (I) standpuntbepaling, (II) het aanbrengen van wijzigingen en/of (III) het uitoefenen van controle?

Het antwoord op de derde onderzoeksvraag mondt uit in verschillende aanbevelingen ter verbetering van de parlementaire (informatie)positie. Voorgestelde verbeteringen van de parlementaire (informatie)positie dienen de geconstateerde lacunes in de informatievoorziening te adresseren.

---

52 Het zijn volgens Hoetink 2018, p. 544, uiteindelijk namelijk niet de materiële beslissingen in een parlement die legitimiteit geven, maar de manier waarop die beslissingen tot stand komen.

53 Minderman 2000, p. 26-29. Het parlement tracht de regering door middel van normstelling (waaronder wetgeving) te sturen in de richting die het parlement wenselijk of noodzakelijk acht.

54 Diamant 2017, p. 124-126.

55 Hierbij geldt de kanttekening dat het parlement geen initiatiefrecht heeft voor begrotingswetten, maar wel voor belastingwetten (waarvan in de praktijk overigens relatief weinig gebruik wordt gemaakt, zie paragaaf 1.3).

56 Deze nadere invulling van 'betekenisvolle parlementaire betrokkenheid' leid ik onder andere af uit een beschrijving van de versterking van de positie van het parlement in de wetsprocedure door Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 273-281. In gelijke zin De Jong en Kummeling 2009, p. 67 e.v.

57 Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 217.

1.5 Beoordelingskader: informatiepositie medewetgever

De betekenis van de budgettaire impact van belastingwetgeving bij de parlementaire vaststelling van die wetgeving wordt beoordeeld aan de hand van de taakopvatting die het parlement als medewetgever ex. art. 81 Gw zelf heeft. Het parlementaire perspectief vormt in het onderzoek het uitgangspunt. Aldus wordt in het onderzoek een juridisch beoordelingskader gehanteerd dat hoofdzakelijk is gebaseerd op de wet en de wetsgeschiedenis.[58] Het betreft enerzijds de bevoegdheid tot vaststelling van de belastingwet, waarvoor (de totstandkoming van) art. 104 Gw het ankerpunt vormt. Anderzijds is voor de bevoegdheid tot het bij begrotingswet vaststellen van de belastingontvangst (de totstandkoming van) art. 105 Gw leidend.[59] Beide grondwetsartikelen, en de eventueel daarop gebaseerde wet- en regelgeving, vormen de juridische basis van het onderzoek.

Tegelijkertijd is op voorhand van belang vast te stellen dat art. 104 Gw en art. 105 Gw niet steeds een sluitend juridisch kader vormen in de zin dat de verschillende regels en voorwaarden met betrekking tot de budgettaire impact van belastingwetgeving reeds zijn uitgekristalliseerd en vastgelegd. Het juridische grondwettelijke beoordelingskader bevat derhalve open plekken. Echter, in die 'leemte' waarin de parlementaire positie niet duidelijk is bepaald, ligt juist ook een aanleiding van dit onderzoek. Doordat in het onderzoek het parlementaire perspectief het uitgangspunt is, is de eigen invulling van het parlement in de praktijk evenzeer leidend voor de beoordeling van het wetgevingsproces, tenzij zich daarvoor een formele belemmering voordoet. Concreet: indien het parlement of een parlementariër een opvatting huldigt ten aanzien van de budgettaire impact van belastingwetgeving en de regulering in de wet en de wetsgeschiedenis voorzien daar verder niet in, is die parlementaire opvatting in beginsel leidend.

In het kader van de beoordeling van de parlementaire positie komt aan het recht op informatie betekenis toe, oftewel aan de inlichtingenplicht. Hiervoor is art. 68 Gw de basis, aangezien dat ministers en staatssecretarissen de plicht oplegt de Kamers inlichtingen te geven die door een of meer leden zijn verlangd (tenzij dit in strijd is met het belang van de staat).[60]

---

58 Vgl. Thijssen 2009, p. 74-75.

59 In dit verband komt ook aan de Comptabiliteitswet (Cw) betekenis toe.

60 Sinds de grondwetsherziening van 1987 wordt in de wettekst expliciet over een inlichtingenplicht richting individuele Kamerleden gesproken, waarmee de discussie is beslecht of hiervoor een meerderheid nodig zou moeten zijn. Illustratief is dat gevraagde inlichtingen over belastingen deze discussie mede heeft gevoed. In 1964 weigerde de toenmalige staatssecretaris van Financiën namelijk in het voorlopig verslag bij de begroting '*in het belang van een zo goed mogelijke belastingheffing*' een vraag van een individueel Kamerlid te beantwoorden (het staatsbelang werd niet aangevoerd als grond voor het weigeren van een antwoord). Een jaar later weigerde zijn ambtsopvolger opnieuw te antwoorden, waarna de Kamervoorzitter werd verzocht zich over dit vraagstuk te buigen. Zie hierover nota Kamervoorzitter, *Kamerstukken II* 1965/66, 8 525, nr. 1.

Het betreft inmiddels zowel een passieve als actieve informatieplicht.[61] Het uitgangspunt is dat het parlement door middel van de verstrekte inlichtingen haar controlerende en medewetgevende taken moet kunnen uitoefenen.[62] Aangezien het parlement, en dan vooral de Tweede Kamer, een actieve rol als fiscale medewetgever voorstaat, is er nauwelijks een beperking te bedenken voor de actieve informatiestroom in de richting van het parlement. Tegelijkertijd is het daarbij volgens Van der Pot wel gewenst een zekere selectiviteit aan de dag te leggen om een overvloed aan ongerichte informatie te voorkomen, omdat parlementariërs anders door de bomen het bos niet meer zien.[63] Informatie is door Enthoven in zijn onderzoek naar het informeren van de Kamer gedefinieerd als '*een compilatie van geselecteerde of bewerkte gegevens, die betekenisvol is voor de ontvanger.*'[64] Er is geen reden in dit onderzoek een andere definitie van informatie te hanteren. Het is goed te benadrukken dat Kamerleden zelf bepalen welke informatie zij nodig hebben en moet worden verschaft.[65]

Voermans plaatst de informatieplicht tegen de achtergrond van de kwetsbare vertrouwensrelatie tussen regering en parlement, oftewel de centrale as van ons politieke stelsel. Hij formuleert de informatieplicht aldus: '*Je informeert de Kamer volledig en juist, niet omdat je een sanctie te duchten hebt, maar omdat dat nodig is voor het vertrouwen in het bestel zelf.*'[66] De informatieplicht ten aanzien van individuele Kamerleden wordt in het onderzoek als een gegeven beschouwd aan de hand waarvan de beoordeling van parlementaire informatieverzoeken inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving plaatsheeft.

1.6 Methodologie

Het onderzoek richt zich op de (informatie)positie van het parlement als fiscale medewetgever, waarbij zowel het staatsrecht als het fiscale recht centraal staan. Het onderzoek past daarmee in een traditie van verschillende staatsrechtelijke onderzoeken naar de rol en positie van het parlement.[67]

---

61 De inlichtingenplicht op verzoek (passief) is neergelegd in art. 68 Gw, maar inmiddels is ook de ongeschreven actieve inlichtingenplicht aanvaard, zie Notitie reikwijdte art. 68 Gw (2002), *Kamerstukken II* 2001/02, 28 362, nr. 2, p. 3. In de Notitie reikwijdte art. 68 Gw (2016), *Kamerstukken II* 2015/16, 28 362, nr. 8 wordt deze lijn bevestigd. Bovendien wordt daarin ook ingegaan op de relatie tussen art. 68 Gw en de Wet openbaarheid van bestuur (Wob), waarop in de fiscaliteit inmiddels ook veelvuldig een beroep wordt gedaan.

62 Brief minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Kamerstukken II* 2019/20, 28 362, nr. 23, p. 2.

63 Van der Pot 2014, p. 791.

64 Enthoven 2011, p. 21.

65 Vgl. Hillebrink 2016, p. 324.

66 Voermans 2019, p. 18.

67 Vgl. in algemene zin Van Schagen 1994. Gerelateerd aan de rijksfinanciën en/of de begroting, zie Janse de Jonge 1993, Warmelink 1993, Minderman 2000, Diamant 2017 en Poppelaars 2018.

Vanuit fiscaal juridische invalshoek begeeft het onderzoek zich op een bijzonder terrein. In fiscaal juridische onderzoeken ligt de nadruk namelijk niet zelden op de *werking* van belastingwetten (en de fiscale techniek),[68] terwijl het onderzoek vooral is gericht op de *totstandkoming* van belastingwetten en, meer specifiek, op de wijze waarop – in de informatievoorziening en de toepasselijke regels – de budgettaire impact bij de parlementaire vaststelling van de belastingwet een rol speelt. Verder komt het terrein van de openbare financiën in het onderzoek betekenis toe voor zover uit deze discipline regels voortvloeien die betrekking hebben op de (informatie) positie van het parlement als fiscale medewetgever. Het voorgaande betekent dat het onderzoek primair vanuit juridisch oogpunt is verricht (klassiek juridisch onderzoek).[69]

Voor het in kaart brengen van het vigerende institutionele en juridische kader waarbinnen de budgetfunctie van belastingen zich manifesteert, vormen de grondwet, de rijksbegroting en de begrotingsspelregels het onderzoeksobject. Dit gedeelte van het onderzoek is vooral beschrijvend van aard (descriptief) en wordt verricht aan de hand van literatuurstudie, studie van relevante regelgeving en bestudering van parlementaire documenten.

Om te bezien of het parlement voldoende inzicht in en overzicht van de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving heeft, vormt de parlementaire geschiedenis van (onderdelen van) fiscale wetsvoorstellen het object van onderzoek. Voor dit deel van het onderzoek zijn parlementaire documenten via bureauonderzoek geanalyseerd.

Ten behoeve van deze analyse zijn thematisch vergelijkbare (onderdelen van) wetsvoorstellen uit verschillende jaren geselecteerd, waarbij een clustering is gemaakt naar de thema's belastingplan, nieuwe belastingen en arrestenreparatie.[70] Voor het eerste thema zijn de belastingplannen 1993-2020 geselecteerd om (onder andere) het verband tussen deze jaarlijks terugkerende verzamelwet en de budgettaire impact ervan te analyseren.[71]

---

68 Vgl. Lubbers 2010, p. 1. Essers 2006a, par 1, merkt op dat de keuze voor een instrumenteel/technische benadering van het belastingrecht door veel parttimewetenschappers voortvloeit uit de grote mate van specialisatie (en specialisatie wordt zijns inziens in de hand gewerkt door toenemende complexiteit van de fiscale regels).

69 Zie Thijssen 2009, p. 70 alsmede Pieterse 2011, p. 21-22.

70 Belastingplannen zijn (thans jaarlijks terugkerende) fiscale verzamelwetsvoorstellen, waarbij de budgettaire impact een voorname rol speelt. Nieuwe belastingen zijn, anders dan wijzigingen op bestaande belastingmiddelen, als zodanig weergegeven in delen van de rijksbegroting (begrotingsnota's en jaarverslagen), zodat daarmee een verband kan worden gelegd. En arrestenreparatie is een met enige regelmaat terugkerende aanpassing van de belastingwet, waarbij niet zelden sprake is van een budgettaire aanleiding (zie Essers 2006a, par. 4).

71 De samenvoeging van belastingwijzigingen in het Belastingplan 1993 wordt als startpunt beschouwd van het sindsdien jaarlijks terugkerende plan. Aangezien aan het inkomstenkader – een belangrijke begrotingsspelregel – pas sinds 2004 onverkorte werking toekomt (zie paragraaf 5.6.4), zijn voor de analyse van dat onderdeel de belastingplannen van voor 2004 buiten beschouwing gelaten.

Voor de thema's nieuwe belastingen en arrestenreparatie zijn op basis van de fiscale wetsvoorstellen die in het parlement hebben voorgelegen casussen geselecteerd waarbij in elk geval sprake is van (I) budgettaire impact, (II) parlementaire informatieverzoeken over deze budgettaire impact en (III) een afgeronde parlementaire behandeling in de periode 2004-2018.[72] Voor zover ik heb kunnen nagaan is deze selectie volledig. Tegelijkertijd valt bij een selectie van casuïstiek (op basis van bepaalde criteria) andere casuïstiek buiten de analyse. Dit acht ik voor het onderzoek niet bezwaarlijk, aangezien het uitgangspunt is dat de (informatie)positie van het parlement in elke situatie – dus in elke casus afzonderlijk – optimaal moet zijn (zie paragraaf 1.5).[73]

De parlementaire geschiedenis is vastgelegd in openbare documenten, waarnaar ik in voetnoten uitgebreid verwijs. Daarbij is steeds de fase van de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel inzichtelijk gemaakt doordat naast het Kamerstuknummer ook het desbetreffende onderliggende document wordt genoemd. Er is niet voor gekozen door middel van interviews de persoonlijke ervaringen en zienswijze van parlementariërs te inventariseren, aangezien dat naar mijn overtuiging de bewijsvoering in dit onderzoek niet zonder meer sterker zou maken.[74] Voor het onderzoek heb ik mij derhalve gebaseerd op openbare en verifieerbare bronnen, zoals vastgelegd in de parlementaire geschiedenis.

Het onderzoeksresultaat betreft de vaststelling van tekortkomingen in de parlementaire (informatie)positie als fiscale medewetgever met daaraan gekoppeld aanbevelingen voor verbeteringen van die positie. Het is in dit verband goed te benadrukken dat het onderzoeksresultaat een relatieve waarde heeft.[75]

---

72 Casuïstiek tot en met 2003 leent zich minder goed om te relateren aan de vigerende begrotingsspelregels vanwege de onverkorte werking van het inkomstenkader sinds 2004.

73 Andere dan de onderzochte casuïstiek staat uitspraken over de onderzochte casuïstiek daarbij in beginsel niet in de weg.

74 Het verdient in dit verband opmerking dat (in)formele contacten met parlementariërs en hun entourage – onder andere ten behoeve van de door mij sinds 2012 verzorgde wekelijkse rubriek 'parlementair' in het WFR – wel mede ter inspiratie voor het onderhavige onderzoek hebben gediend. Andersom hebben parlementariërs blijk gegeven van interesse in, en daarmee van de relevantie van, het onderzoeksthema. Althans, voor hun parlementaire werkzaamheden hebben zij geput uit publicaties van mijn hand over tekortkomingen in de budgettaire informatieverstrekking aan het parlement met betrekking tot bijvoorbeeld het Belastingplan 2017 (zie Spanjers 2016b alsmede voorlopig verslag Belastingplan 2017, *Kamerstukken I* 2016/17, 34 552, D, p. 2) en het voorstel tot afschaffing van de dividendbelasting (zie Spanjers 2018 alsmede regeling van werkzaamheden 2 oktober 2018, *Handelingen II* 2018/19, nr. 7, item 25, p. 4-5 en brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 47).

75 Volgens Thijssen 2009, p. 49 is dit inherent aan een juridisch onderzoek, waarbij kennis altijd tijdelijk geldige kennis is. Het recht is volgens hem een discursieve grootheid, het voorlopige resultaat van een proces van meningsvorming en overtuiging. Het gaat daarbij om de best mogelijke kennis of de best mogelijke juridische oplossing, op een bepaald moment, in een bepaalde context. In gelijke zin Pieterse 2011, p. 22.

1.7 Onderzoeksopzet

1.7.1 Opbouw en aanpak onderzoek

Het onderzoek naar de budgettaire impact van belastingwetgeving is verdeeld in drie onderdelen: kader, analyse en conclusie.

In deel I wordt het juridische en institutionele kader neergezet. Allereerst wordt in hoofdstuk 2 het belastingbegrip geduid aan de hand van zowel een theoretische beschouwing als weergave van de verschillende heffingsvormen in de praktijk. Voorts kent deel I een staatsrechtelijke en een begrotingstechnische dimensie. Staatsrechtelijk onderzoek is relevant om de parlementaire bevoegdheid ten aanzien van de budgettaire impact van belastingwetgeving te belichten. In hoofdstuk 3 worden daarom de vaststelling van de belastingwet en de vaststelling van de begrotingswet vanuit historisch perspectief belicht om te bezien of en in hoeverre de budgettaire impact van belastingen daarbij een rol speelt. In de daaropvolgende twee hoofdstukken staat de begrotingstechnische dimensie centraal. In hoofdstuk 4 wordt het begrotingsproces in kaart gebracht, voor zover relevant om de budgettaire impact van belastingwetgeving te kunnen belichten. In hoofdstuk 5 wordt met een weergave van de van toepassing zijnde nationale en Europese begrotingsspelregels het kader geschetst waarbinnen de budgettaire impact van belastingwetgeving zich manifesteert. In hoofdstuk 6 wordt aandacht besteed aan de belastingfaciliteiten (de vroegere belastinguitgaven). Aangezien dit een zelfstandig concept is in zowel de begroting als bij de totstandkoming van de belastingwet (in de vorm van een toetsingskader) is een aparte behandeling aan het einde van deel I opgenomen.

Deel II van het onderzoek behelst een analyse van de budgettaire impact van belastingwetgeving. In hoofdstuk 7 wordt het verschijnsel belastingplan geanalyseerd, aangezien bij deze inmiddels jaarlijks terugkerende verzamelwet de budgettaire impact een bepalende rol lijkt te spelen. In hoofdstuk 8 wordt de introductie van nieuwe belastingen onderzocht aan de hand van acht casussen, omdat daarbij – nog meer dan bij reguliere wettelijke wijzigingen – de budgettaire impact onderwerp van debat is, of zou moeten zijn. Bovendien zijn belastingmiddelen veelal zelfstandig weergegeven in de begrotingsnota's, waardoor deze (blijvend) gedetecteerd en gevolgd kunnen worden. In hoofdstuk 9 wordt aan de hand van acht casussen de reparatiewetgeving naar aanleiding van arresten geanalyseerd, indien daarbij aan de budgettaire impact een voorname rol is toebedeeld. Met een analyse van het belastingplan, nieuwe belastingen en arrestenreparatie komen verschillende invalshoeken aan bod, waarbij de budgettaire impact steeds betekenis toekomt in het fiscale wetgevingsproces. Deze analyse maakt bovenal inzichtelijk wat daarbij de parlementaire positie als fiscale medewetgever is.

Deel III vormt het afsluitende onderdeel van het onderzoek. Hoofdstuk 10 bevat de conclusie, waarin de antwoorden op de onderzoeksvragen

worden geformuleerd. Ook worden in dit hoofdstuk aanbevelingen gedaan om de parlementaire positie als fiscale medewetgever met betrekking tot de budgettaire impact van belastingwetgeving te verbeteren. In hoofdstuk 11 volgt een (Engelstalige) samenvatting.

1.7.2 Inbedding binnen onderzoeksprogramma

Het onderhavige onderzoek valt binnen het onderzoeksprogramma 'Grenzen van fiscale soevereiniteit' van de Universiteit Leiden. Dat programma richt zich in brede zin op de kwaliteit van belastingwetgeving alsmede op de macht van de staat om belasting te heffen. Onderzoek naar de budgettaire impact van belastingwetgeving adresseert beide thema's van het onderzoeksprogramma. De kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces komt aan bod in de analyse van de parlementaire behandeling van belastingwetsvoorstellen. Daarnaast wordt met de belichting van de budgettaire impact van belastingwetgeving een bepalende factor voor de fiscale machtsuitoefening door de staat uiteengezet.

1.8 Afbakening

1.8.1 Rijksbelastingen

Het onderzoek richt zich op de rijksbelastingen. Dit betekent dat de belastingen (en heffingen) op het niveau van gemeentes, provincies en waterschappen buiten beeld blijven. Het onderzoeken van deze lokale belastingen zou niet passen binnen het parlementaire perspectief dat in het onderhavige onderzoek als uitgangspunt is gekozen, want deze belastingen vinden in hun uitwerking en toepassing hun beslag op lokaal niveau.[76] Van de totale belastingen en premies in Nederland in 2018 is (afgerond) 95,2 procent voor rekening van de rijksoverheid en 4,8 procent van de decentrale overheden.[77] Op lokaal niveau zijn de belastingontvangsten een kleiner onderdeel van de totale inkomsten dan op rijksniveau, hetgeen ook tot een andere dynamiek leidt. Naast de lokale belastingen blijven ook de belastingen op Europees niveau buiten beeld, waarbij het vooralsnog gaat om de

76 Behoudens dan dat de bevoegdheid voor invoering van (bepaalde) belastingen is neergelegd in wetten in formele zin die wel door het parlement zijn aanvaard. Bovendien vindt de discussie over bijvoorbeeld de hervorming van het gemeentelijke belastinggebied op nationaal niveau plaats, zie Hervorming gemeentelijk belastinggebied 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 140, nr. 28.

77 De onderverdeling bij de decentrale overheden is als volgt: gemeenten (3,3 procent), provincies (0,5 procent) en waterschappen (0,9 procent), zie COELO 2018, p. 17.

douanerechten/landbouwheffingen.[78] Dat zijn belastingen die de rijksoverheid namens de Europese Unie heft en int. Dat een belastingmiddel als de btw is gebaseerd op een Europese richtlijn laat onverlet dat het een rijksbelasting betreft, waarvan overigens een deel wordt afgedragen ten behoeve van de Europese Unie. Overigens dienen alle rijksbelastingen binnen het Europeesrechtelijke kader te vallen, hetgeen er evenmin aan in de weg staat dat het rijksbelastingen zijn.

1.8.2 Parlement

Het onderzoek richt zich op de relatie tussen de belastingwet en de budgettaire impact ervan, waarmee 'het' instrument van de wetgevende macht vanuit parlementair perspectief centraal staat. De budgettaire impact van belastingen in relatie tot de uitvoerende en de rechtsprekende macht valt derhalve buiten het onderzoek. De wettelijke reparatie van arresten is wel onderwerp van onderzoek, maar daarbij staat de reparatiewet centraal en niet het arrest dat daarvoor 'slechts' de aanleiding vormt. Voor zover het de meer beleidsvormende en de rechtsvormende taak betreft van de Belastingdienst respectievelijk de rechter is er wat voor te zeggen dat het uitvoeringsbeleid of het arrest materieel hetzelfde effect heeft als de belastingwet, waarmee de budgettaire impact van die taak niet zonder betekenis is. Tegelijkertijd komt het parlement er alsdan niet aan te pas, waardoor voor een dergelijk op zichzelf interessant onderzoek mijns inziens een ander perspectief en andere onderzoeksvragen moeten worden gekozen. De wijze waarop de budgettaire impact van belastingen een rol speelt of zou moeten spelen met betrekking tot het uitvoeringsbeleid of een arrest is een onderzoeksrichting die in het onderhavige onderzoek naar de belastingwet derhalve buiten beschouwing blijft.

---

78 Tegelijkertijd klinken er steevast pleidooien voor (andere) vormen van rechtstreekse EU-belastingen, zoals een milieubelasting, een belasting voor internetbedrijven (het betreft een winstbelasting die - deels - op omzet is gebaseerd), een belasting op plastic, een financiële transactiebelasting dan wel een vliegbelasting. Zeker in relatie tot het Meerjarig Financieel Kader 2021-2027 (MFK), oftewel de begroting van de Europese Unie, speelde deze discussie op. Regeringsleiders zijn in dat verband in de zomer van 2020 overeengekomen dat per 2021 de grondslag voor een belasting op niet-gerecycled plastic wordt ingevoerd in het Eigenmiddelenbesluit, hoewel dat een verdeelsleutel is op basis waarvan de lidstaten afdragen aan de Europese begroting en volgens het kabinet is het dus geen Europese belasting. Daarnaast is de Europese Commissie gevraagd om voorstellen te ontwikkelen voor nieuwe eigen middelen. Het kabinet merkt op dat toekomstige voorstellen voor eigen middelen met '*de bestaande terughoudendheid*' zullen worden geapprecieerd, Zie Verslag Buitengewone Europese Raad van 17-21 juli 2020, *Kamerstukken I* 2019/20, 21 501-20, BE, p. 10-11. De Adviesraad Internationale Vraagstukken 2018, p. 49, constateerde eerder nog dat daadwerkelijke Europese belastingen vooralsnog weinig kansrijk lijken.

1.8.3 Machtsverhouding

In het parlement is het onderscheid tussen coalitie- en oppositiepartijen van belang. Coalitiepartijen zijn geneigd de door de regering geïnitieerde fiscale wetsvoorstellen te omarmen, terwijl oppositiepartijen een kritischere grondhouding aannemen. In de literatuur worden voor deze verschillende machtsverhoudingen tussen de regering en het parlement wel de begrippen monisme en dualisme gebezigd.[79] Het verschil in positie vertaalt zich bijvoorbeeld in de Tweede Kamer veelal in het omvangrijker aantal amendementen van de oppositie dan van de coalitie (maar dat heeft ook deels te maken met het feit dat er meer oppositiepartijen zijn dan coalitiepartijen) en uiteindelijk veelal in het stemgedrag (coalitiepartijen zijn eerder geneigd het kabinetsbeleid te steunen).[80] Ter nuancering van het voorgaande geldt nog wel dat gedoogpartijen en zogeheten 'constructieve' oppositiepartijen steun verlenen aan (delen van) het regeringsbeleid, hetgeen het onderscheid tussen coalitie en oppositie minder scherp afgebakend maakt. Voor het onderzoek is een belangrijk uitgangspunt dat het informatierecht over de budgettaire impact van belastingwetsvoorstellen individuele Kamerleden toekomt. Het maakt daarbij niet uit of Kamerleden tot de coalitie of oppositie behoren. Om die reden is in de analyse het onderscheid tussen coalitie en oppositie in beginsel niet gemaakt, waarmee niet is gezegd dat het verschil steeds betekenisloos is. Volledigheidshalve is daarom voor de geïnteresseerde lezer in deel II van het onderzoek bij Kamerleden of fracties in de Tweede Kamer wel aangegeven of ze op het moment van hun uitlating tot de coalitie of de oppositie behoren.[81]

1.8.4 Andere factoren

Naast de budgettaire impact wordt de vormgeving van de belastingwet ook bepaald door verschillende andere factoren. Zo moet de belastingwet uitvoerbaar zijn. Voor belastingplichtigen geldt bij de invoering van een fiscale wetswijziging inmiddels een zogeheten 'doenvermogentoets',[82] terwijl de Belastingdienst fiscale wetsvoorstellen voorziet van een uitvoeringstoets.[83] Daarnaast moet de vormgeving van belastingwetgeving passen binnen het internationaalrechtelijke kader zoals dat is neergelegd in verdragen, verordeningen en richtlijnen. Belastingen worden bovendien ingezet voor andere doelen dan het primaire budgettaire doel, zoals voor

79 Zie voor een nadere toelichting Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 445 e.v. Van der Pot 2014, p. 533.

80 Vgl. Enthoven 2011, p. 70-71.

81 Aangezien fracties en leden van de Eerste Kamer strikt genomen een regeerakkoord niet omarmen, is het onderscheid tussen coalitie en oppositie daar niet aangegeven.

82 Brief staatssecretarissen van Financiën, *Kamerstukken I* 2019/20, 35 026, S.

83 Bovendien geeft de Belastingdienst in de jaarlijkse 'parameterbrief' aan welke fiscale wijzigingen binnen welke termijnen voor de uitvoering realiseerbaar zijn.

het nastreven van een evenwichtig koopkrachtbeeld en voor milieubeleid (zie paragraaf 2.3.1). Deze verschillende factoren zijn niet zelden tegelijkertijd van toepassing en worden alsdan door het parlement in onderling verband in de afweging betrokken. In het fiscale wetgevingsproces wordt het belang van andere factoren dan de budgettaire impact zeker niet miskend. Desalniettemin is de informatievoorziening richting het parlement over de budgettaire impact een zelfstandig te beoordelen factor die geïsoleerd van de andere factoren is onderzocht. De betekenis van andere factoren in het parlementaire wetgevingsproces is derhalve in het onderzoek buiten beschouwing gelaten.

1.8.5 Juridisch

Het onderzoek richt zich op de regels, gebruiken en voorwaarden ten aanzien van de budgettaire impact van belastingwetgeving, waarbij een juridisch en institutioneel kader wordt geschetst vanuit het parlementaire perspectief. Daarbij komt onder andere ook de begrotingssystematiek aan bod, waarbinnen de belastingontvangsten en -dervingen hun beslag krijgen. Het begrotingsbeleid ten aanzien van belastingen wordt aldus hoofdzakelijk juridisch belicht. Daarmee is een beperking aangebracht met betrekking tot andere invalshoeken. Relevant is de economische invalshoek, waarbij de inzet van belastingmiddelen om economische sturing aan te brengen onderwerp van onderzoek kan zijn. Een dergelijk meer economische analyse valt buiten het bereik van het onderhavige onderzoek. Ook de maatschappelijke kosten van de verstorende werking van belastingheffing is relevant, maar maakt evenmin onderdeel uit van het onderhavige onderzoek.[84]

1.8.6 Kwalitatief

De budgettaire impact van belastingwetgeving gaat over geld en geld drukken we over het algemeen uit in getallen. Het doel van het onderzoek is de informatievoorziening richting het parlement over de budgettaire impact van belastingwetgeving belichten en beoordelen. Belastingramingen en de totstandkoming ervan komen aan bod indien daarmee de (politieke) krachtsverhouding tussen kabinet en parlement kunnen worden belicht, maar het onderzoek is in de kern niet gericht op het verrichten van een rekentechnische toetsing. Het voorbeeld van de tariefsverlaging in box 2, zoals geschetst in paragraaf 1.1, laat duidelijk zien dat (de totstandkoming van) een raming niet het onderzoeksobject is. Door meer inzicht in het verband tussen een tariefsverlaging in box 2 en de omvang van een dividendstroom (oftewel inzicht in het gedragseffect door directeur-grootaandeelhouders op deze tariefsverlaging) is voor 2014 mogelijk een adequatere

84 Vgl. het onderzoek naar de kosten van belastingheffing in relatie tot maatschappelijke kosten-batenanalyses, zie *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550 IX, nr. 17, bijlage.

raming afgegeven dan voor 2007.[85] Maar als het parlement niet tijdig en niet volledig door de regering wordt geïnformeerd over de nieuwste inzichten ontstaat een informatieprobleem. Het onderzoek ziet hoofdzakelijk op de informatievoorziening richting het parlement. De algemene technische systematiek van belastingramingen en de verbeteringen en ontwikkelingen daaromtrent zijn derhalve geen onderwerp van onderzoek.[86] Het onderzoek is hoofdzakelijk kwalitatief van aard en niet kwantitatief.

1.9 Relevantie onderzoek

De groeiende parlementaire belangstelling voor de budgettaire impact van belastingwetgeving blijkt uit talrijke recente (niet chronologisch weergegeven) voorbeelden. Zo is in paragraaf 1.1 al gerefereerd aan het in het najaar van 2013 gedane verzoek van de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer aan het eigen Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) om een notitie te schrijven over het inkomstenkader en de verwerking van de eenmalige tariefsverhoging in box 2 van de inkomstenbelasting, aangezien het parlement het spoor op dat moment bijster is.[87] Noemenswaardig is tevens de in 2015 verschenen initiatiefnota van Kamerlid Omtzigt (CDA, oppositie) over de accijnsopbrengst als gevolg van een wettelijke wijziging van de accijnstarieven, waarbij wordt verzocht om een model om bij de raming van de brandstofaccijns grenseffecten in ogenschouw te nemen alsmede om verbetering van de informatievoorziening aan de Kamer.[88] Om druk te zetten maakt het Kamerlid daarbij nog expliciet gewag van de artikel 68 Gw, waarin de informatieplicht van ministers en staatssecretarissen richting de Kamers is neergelegd.

Eind 2018 trekt het kabinet het voornemen tot afschaffing van de dividendbelasting in en wekt daarbij de suggestie alsof budgettaire regels voorschrijven dat het alsdan 'vrijvallende bedrag' van € 1,9 miljard bij het bedrijfsleven terecht moet komen. Deze suggestie is tegen het zere been van Nijboer (PvdA, oppositie) die dat niet zo leest in de begrotingsspelregels en liever andere belastingmaatregelen voorstelt.[89] Een discussie over de toepassing van de begrotingsspelregels wenst het kabinet evenwel niet te voeren met het Kamerlid, althans een poging een debat hierover te voeren

85 Voor de relevante literstuur en beleidsdocumenten verwijs is kortheidshalve naar Centraal Planbureau 2016, p. 29-30. Zie ook Lejour 2020, p. 16-22.

86 Voor een onderzoek naar de ramingen van belasting- en premieontvangsten, zie Commissie De Kam 2018.

87 BOR-notitie box 2 (2014), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 805, nr. 7.

88 Initiatiefnota accijnsopbrengsten 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 135, nrs. 1-2.

89 Verslag Bedrijfsleven 2019 (voorheen: Bronbelasting 2020), *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 18, p. 6.

lopen spaak.[90] Vanuit een andere fractie wordt geïnformeerd in hoeverre de Tweede Kamer in staat is de begrotingsspelregels te wijzigen. De reactie vanuit het kabinet slaat elke parlementaire ambitie tot eventuele wijziging van die begrotingsspelregels uit handen. '*Omdat het om regels gaat die het kabinet zichzelf oplegt, kan in beginsel enkel het kabinet deze aanpassen*,' zo stelt staatssecretaris Snel van Financiën.[91] Het is echter de vraag of deze zienswijze wel juist is en of de Tweede Kamer niet ten onrechte in een achtergestelde positie wordt geplaatst.

In 2016 komt na jarenlang soebatten het parlementaire spel op de wagen omtrent de afschaffing van het pensioen in eigen beheer (PEB), waarbij uit het niets ook een hogere afkoopkorting in de loonheffing wordt voorgesteld.[92] '*Het blijkt dat budgettair een ruimere faciliteit mogelijk is*,' klinkt de summiere toelichting van de staatssecretaris van Financiën.[93] '*Waar komt dat geld vandaan? Waar zit nu ineens de budgettaire ruimte daarvoor?*', luiden de treffende, maar onbeantwoorde, vragen van Bashir (SP, oppositie).[94] De vragen spreken boekdoelen over de (informatie)positie van het parlement ten aanzien van het budgettaire effect dat door de regering wordt geponeerd en zeer bepalend is voor de vormgeving van een onderdeel – in dit geval de hoogte van een afkoopkorting – van de belastingwet. Deze vragen zijn herkenbaar en spelen in veel andere dossiers evenzeer op.

Het kabinet beschouwt in dit licht in de Miljoenennota 2016 de risico's aan de inkomstenkant van de begroting (belastingontvangsten zijn gerelateerd aan de economische conjunctuur en dus met grote onzekerheid omgeven) alsmede het al dan niet in aanmerking nemen van gedragseffecten bij belastingramingen (basisregel is alleen directe effecten).[95] De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 duikt eveneens op laatstgenoemd thema. Het leidt tot de aanbeveling zogenoemde eersteordegedragseffecten in belastingramingen mee te nemen. Tevens is het voorstel om ter waarborging van de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen voortaan een certificering door het Centraal Planbureau te laten plaatsvinden.[96] De Commissie De Kam heeft in 2018 in opdracht van de regering een toetsing verricht met

90 Het kabinet bevestigd schriftelijk enkel dat de begrotingsspelregels in dit geval juist zijn toegepast, zie brief minister en staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 28.

91 Nota n.a.v. verslag Bedrijfsleven 2019 (voorheen: Bronbelasting 2020), *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 21, p. 19.

92 In eerste instantie is de eenmalige korting 20 procent (Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 108, p. 5 alsmede bijlage 1, p. 14), maar al gauw wordt 30 procent in het vooruitzicht gesteld (Verslag schriftelijk overleg PEB, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 113, p. 11). Bij het uiteindelijke wetsvoorstel is zelfs sprake van een gestaffelde korting van 34,5 – 25 – 19,5 procent (MvT PEB, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 555, nr. 3, p. 8).

93 Verslag algemeen overleg PEB, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 113, p. 11.

94 Verslag algemeen overleg PEB, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 117, p. 3.

95 Miljoenennota 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 1, p. 97-100.

96 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 37-42.

betrekking tot de systematiek van de raming van de belasting- en premieontvangsten.[97] En de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer heeft ramingen – overigens niet enkel beperkt tot de inkomstenkant – tot een van de focusonderwerpen voor begrotingjaar 2018 bestempeld.[98] In het vervolg daarop is begin 2019 het Centraal Planbureau verzocht een inventariserend onderzoek naar ramingen te verrichten.[99] Uit deze aandacht voor de kwaliteit van ramingen spreekt een parlementair belang. Tegelijkertijd is de discussie allerminst beslecht, want accuratere ramingen zeggen nog niets over de parlementaire positie ten opzichte van de budgettaire impact van belastingwetgeving. De hiervoor aangehaalde vragen over de budgettaire ruimte worden er bijvoorbeeld nog niet mee beantwoord.

De Algemene Rekenkamer heeft de belastingontvangsten in 2015 onder de loep genomen. De centrale vraagstelling daarbij is hoe de ramingen tot stand komen en hoe zij moeten worden geïnterpreteerd. De hoofdconclusie luidt dat de informatieverstrekking naar het parlement niet optimaal is:

> 'Onze hoofdconclusie is dat de verschillende opeenvolgende kabinetsnota's die jaarlijks het licht zien niet altijd goed op elkaar aansluiten als het gaat om de toelichting op belastingontvangsten die erin worden vermeld. Het zijn de uitgangspunten van de ontvangstenramingen in deze nota's die op belangrijke punten van elkaar afwijken. Mede hierdoor zijn de cijfers en de toelichtingen daarop niet gemakkelijk te interpreteren.' [100]

Het meer inzichtelijk maken van de budgettaire gegevens van fiscale regelingen (de vroegere belastinguitgaven) is een ander aspect dat op groeiende belangstelling kan rekenen.[101] In de Miljoenennota 2017 geeft de Minister van Financiën een duidelijke motivering voor het weergeven van de gegevens van 21 fiscale regelingen, die voorheen nog in nevelen gehuld werden: '*Deze uitbreiding komt tegemoet aan de groeiende informatiebehoefte en vraag naar*

97 De Commissie De Kam 2018, p. 5 en 8-9, stelt dat de ruimte om de huidige ramingen van de belastingopbrengst te verbeteren op korte termijn tamelijk beperkt is, hoewel zij desalniettemin acht aanbevelingen hieromtrent doet. Zie voor een kabinetsreactie op de aanbevelingen, Miljoenennota 2019, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 59-62. De minister van Financiën gaat in december 2018 op verzoek van de Tweede Kamer uitgebreid in op het verschil tussen geraamde en gerealiseerde belasting- en premieontvangsten, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 80.

98 Jaarplan versterking kennispositie vaste commissie voor Financiën, Tweede Kamer, 14 maart 2018, nummer 9. Het thema is: aansluiting van begrotingsinformatie op de behoefte van de Kamer. Het betreft een nadere verkenning van de totstandkoming van de ramingen ten behoeve van de begrotingen en de coördinerende rol van de minister van Financiën hierbij.

99 Zie besluitenlijst procedurevergadering, vaste commissie voor Financiën, Tweede Kamer, 5 februari 2019, agendapunt 25.

100 Algemene Rekenkamer 2015, p. 8.

101 Vgl. Algemene Rekenkamer 2017, ten aanzien van de inventarisatie van fiscale regelingen die de belastingontvangst verminderen. Voor een analyse van deze inventarisatie, zie Spanjers 2017, p. 366-371.

transparantie in het parlement en bij beleidsmakers.'[102] Naar het mij voorkomt, slaat de bewindsman hiermee de spijker op zijn kop. Zijn motivering is echter breder toepasbaar dan enkel op het budgettaire beslag van enkele fiscale regelingen. Het gaat naar mijn overtuiging ook om de budgettaire systematiek en de toepassing van regels.

De regels en gebruiken ten aanzien van de budgettaire impact van belastingwetgeving zijn trouwens tevens relevant voor de belanghebbenden die via (internet)consultaties steeds vaker worden geraadpleegd over fiscale beleidsvoornemens.[103] Dat geldt overigens ook voor experts die, al dan niet op parlementaire uitnodiging,[104] publiekelijk betrokkenheid bij fiscale beleidsvorming aan de dag leggen. Belanghebbenden en experts die actief wordt gevraagd mee te kokkerellen in de fiscaliteit moeten op zijn minst het elementaire ingrediënt van de budgettaire gevolgen tot hun beschikking hebben. Zonder kennis en inzicht van deze effecten mist hun inbreng anders de essentie.[105]

Een groeiende parlementaire informatiebehoefte en de (maatschappelijke) vraag naar transparantie nopen er toe de budgettaire impact van belastingwetgeving breder onder de loep te nemen. Dit klemt des te meer nu de onderzoeken hiernaar schaars zijn. Haberham merkt in dit licht op dat de fiscaalwetenschappelijke belangstelling voor de budgettaire kwesties van belastingen matig is.[106] Naar zijn inschatting gaat de interesse vooral uit naar fiscale techniek.[107] De uitwerking van een belastingmaatregel in de praktijk is daarbij van belang, terwijl aan het budgettaire effect van de maatregel binnen deze context geen praktisch belang toekomt en om die reden buiten beschouwing blijft. Het was eerder al De Langen die de budgettaire thematiek buiten het blikveld van fiscalisten plaatste. Volgens hem is de budgettaire kant van belastingen '*voor de fiscalisten in het algemeen geen object*

---

102 Miljoenennota 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 1, p. 89.

103 Zo is in november 2015 het uitgangspunt geformuleerd om het instrument openbare internetconsultatie in het vervolg zo veel mogelijk in te zetten bij fiscale wetsvoorstellen, hoewel er uitzonderingen kunnen zijn indien bijvoorbeeld fiscaal calculerend gedrag wordt vermoed, zie Verslag schriftelijk overleg, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 013, nr. 108, p. 16 en 37-38. Overigens is er op dit punt ook een uitzondering voor het Belastingplan, zie *Handelingen II* 2015/16, nr. 57, item 23, p. 21.

104 Via een rondetafelgesprek, hoorzitting of expertmeeting.

105 De openbare consultatie over fiscale vereenvoudiging ging bijvoorbeeld gepaard met de uitdrukkelijke eis van 'budgettaire neutraliteit', vgl. brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 5, p. 4. Voor belanghebbenden en experts is dit doorgaans echter een volstrekt onbekend "iets". Ook Vording 2016, p. 1230, constateert dat burgers en maatschappelijke organisaties deze eis niet goed kunnen beoordelen, maar hij acht de eis desondanks nuttig aangezien het hen er in elk geval wel op wijst dat ze geen lastenverlichting voor zichzelf behoren te bepleiten. Van Kreveld 2016, p 51, schetst de gang van zaken bij consultatie in de departementale voorbereidingsfase, waarbij reacties van stakeholders nogal eens worden afgedaan met het argument dat deze onder andere op budgettaire beperkingen stuiten.

106 Haberham 2012, p. 82-83.

107 Zie ook Lubbers 2010, p. 1 alsmede Essers 2006a, par 1.

van onderzoek'.[108] Deze zienswijze ontmoette overigens kritiek van Brüll die juist wijst op het belang van de budgettaire effecten van belastingen, en niet alleen voor fiscalisten maar ook voor de belastingbetaler en daarmee voor de belastingmoraal.[109]

Een onderzoek naar de informatievoorziening richting het parlement over de budgettaire impact van belastingwetgeving komt derhalve vanuit verschillende invalshoeken relevantie toe.

108 De Langen 1958, p. 235.

109 Brüll 1967, bekritiseert De Langen op het negeren van budgettaire elementen: '*Ik wil daarom nog slechts opmerken, dat van deze* ['de staatsrechtelijke kanten van een gelede budgettering', MS] *een gunstige invloed op de belastingmoraal verwacht mag worden, omdat de belastingbetaler niet meer de woestijn in gestuurd zou worden met dooddoeners als 'de nood der Schatkist' en 'de sterkste schouders die de zwaarste lasten dragen', doch zou weten, waarom een verhoging van druk juist deze, een verlaging juist gene groep treft.*'

Deel I

2 Positionering belasting

2.1 Inleiding

Het onderzoek naar de budgettaire impact van belastingwetgeving vereist inzicht in de betekenis van belastingen voor de overheidsbegroting. Daarvoor is het relevant de noodzaak van belastingheffing als financieel infuus voor het handelen van de staat te belichten. Naast dit financieringsdoel kan belastingheffing bovendien nog andere doelen hebben, maar het financieringsdoel blijkt steeds direct of indirect aanwezig te zijn. Door de verschillende overheidsheffingen te onderscheiden, kunnen de belastingen in het bredere perspectief van die andere heffingen worden geplaatst. De insteek van dit hoofdstuk is het doel en de positie van belastingen belichten.

2.2 Samenleving en staat

In verschillende vormen gaan mensen samenwerkingsverbanden aan. Bij omvangrijke groepsverbanden van enige omvang kan echter al snel de behoefte ontstaan de onderlinge verhoudingen formeel te regelen en deze regels met dwang te handhaven. De hedendaagse Nederlandse samenleving vormt, op verschillende niveaus, een dergelijk afgedwongen samenwerkingsverband.

In de moderne tijd is het de staat die de algemene regels vaststelt en handhaaft en in feite dwingt tot deelname aan het samenwerkingsverband. Nederland is een gedecentraliseerde eenheidsstaat.[1] De macht is niet uitsluitend toebedeeld aan de centrale overheid, maar komt ook toe aan andere overheidslagen zoals waterschappen, provincies en gemeenten. Tevens heeft Nederland als lidstaat van de Europese Unie bevoegdheden aan dit statenverband overgedragen. Bij de toetreding tot de Europese Monetaire Unie heeft Nederland evenzeer budgettaire bevoegdheden overgedragen.[2]

---

1 De nieuwe eenheidsstaat van de Bataafse Republiek ontstond nadat de Republiek der Zeven Verenigde Nederlanden in 1795 uiteenviel. In de jaren daarna werd de Nederlandse eenheidsstaat grondwettelijk verankerd in verschillende opvolgende staatsregelingen, zie Pfeil 2009, p. 25 e.v. De ontwikkelingen in die periode waren ook de opmaat naar het eerste algemene belastingstelsel van Nederland in 1806, zie Postma 2015, p. 15-31.

2 Zo zijn de monetaire bevoegdheden overgedragen aan het Europees Stelsel van Centrale Banken (ESCB), bestaande uit de Europese Centrale Bank (ECB) en de centrale banken van de EU-lidstaten. De ECB heeft voor de lidstaten van de eurozone – de lidstaten die de euro hebben ingevoerd - de bevoegdheid het geldmarkt- en wisselkoersbeleid uit te oefenen.

De staat betreft '*een organisatievorm waarin over de bevolking, binnen een bepaald territoir macht in de zin van soevereine, hoogste macht wordt uitgeoefend*.'[3] Om niet alle macht in één hand samengebald te laten zijn vanwege het gevaar van willekeur en onderdrukking heeft bij de inrichting van het Nederlandse staatsbestel Montesquieu's politieke leer van machtenscheiding ter inspiratie gediend.[4] Spreiding van de wetgevende, de uitvoerende en de rechtsprekende macht over verschillende organen dient daarbij als waarborg voor een neutrale en objectieve machtsuitoefening. Montesquieu had trouwens vooral een verdeling – niet zozeer scheiding – van de macht voor ogen. De samenwerkende machten moeten elkaar waar mogelijk controleren en in evenwicht houden.[5]

Van een exclusieve machtstoedeling is in het Nederlandse bestel geen sprake. Meest in het oog springt de rol van de regering, die zowel drager is van uitvoerende als (mede)wetgevende macht. Het parlement – de Tweede en de Eerste Kamer der Staten-Generaal – is (mede)wetgever, waarbij de Tweede Kamer het recht van initiatief heeft om wetsvoorstellen in te dienen alsmede het recht van amendement om door de regering ingediende wetsvoorstellen te wijzigen.[6] In de praktijk zijn de meeste wetsvoorstellen echter afkomstig van de regering, hetgeen zeker geldt voor belastingwetten. Het parlement treedt hoofdzakelijk op als controleur van de regering.

2.2.1 Collectieve goederen

De organisatie, inrichting en instandhouding van de staat is een gemeenschappelijke (of collectieve) behoefte van de leden van deze publieke gemeenschap. Bovendien ontspruiten uit de samenleving vele andersoortige gemeenschappelijke behoeften. Ter bevrediging van al die behoeften dienen collectieve goederen te worden voortgebracht, die voor de collectiviteit als zodanig hun nut afwerpen.[7] Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de rechtsorde, het bestuurlijke apparaat, de dijk- en kustbewaking en de handhaving van de openbare orde en veiligheid. Door de grootschaligheid en de onmogelijkheid er exclusief nut aan te ontlenen, ontbreekt veelal het particuliere initiatief.[8] Daarom is het de staat die deze handschoen oppakt en voorziet in genoemde collectieve goederen.

---

3 Burkens e.a. 1997, p. 9.
4 Gebaseerd op zijn hoofdwerk De l'Esprit des Lois (1748), dat handelde over de Engelse staatsinrichting.
5 Van der Wilk 2009, p. 37.
6 Vgl. art. 82 Gw resp. art. 84 Gw. Zie Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 220 e.v., Belinfante en De Reede 2015, p. 134.
7 Bij collectieve goederen is sprake van non-rivaliteit (gebruik door de een gaat niet ten koste van gebruik door de ander) en non-exclusiviteit (een persoon die niet betaalt, kan het gebruik niet worden ontzegd).
8 Stevens 2002, p. 17.

Dat neemt niet weg dat discussie mogelijk is, en volop plaatsvindt, aangezien de afbakening van collectieve goederen niet messcherp is. De aanleg en het onderhoud van een weg kan bijvoorbeeld als overheidstaak worden bestempeld, maar ook private partijen kunnen onder omstandigheden hier het voortouw nemen. Een tussenvorm van publiek-private samenwerking is evengoed voorstelbaar. In bijvoorbeeld de zorg, de sociale zekerheid en het onderwijs is de scheidslijn ook niet altijd even scherp.

Of strikt genomen steeds sprake is van collectieve of individuele goederen is derhalve niet altijd duidelijk. In die zin is de kwalificatie quasi-collectieve goederen nog vermeldenswaardig. Bij quasi-collectieve goederen is er een zekere mate van individueel nut te destilleren en deze goederen zijn op de markt verhandelbaar, of zouden dat kunnen zijn. Desondanks worden ze door de staat voortgebracht alsof het collectieve goederen zijn.[9]

Tevens is nog van belang dat de bestempeling als collectief goed aan verandering onderhevig is. De privatisering van vroegere, al dan niet gemonopoliseerde, overheidstaken is hier een goed voorbeeld van. Het collectieve belang wordt daarbij niet meer aanwezig geacht dan wel in handen van private partijen gelegd. Maar omgekeerd geldt dit ook. Zo speelt bij de nationalisatie van private partijen blijkbaar een collectief belang op. De private taak krijgt, al dan niet tijdelijk, een collectieve jas aan.

2.2.2 Bekostigingsmogelijkheden

Zodra de staat zich inlaat met de voortbrenging van collectieve of quasi-collectieve goederen ontstaat in ieder geval de noodzaak van bekostiging daarvan. In de hedendaagse samenleving gaat het bij bekostiging hoofdzakelijk om geld. Voor het genereren daarvan zijn verschillende mogelijkheden. Geldschepping laat ik daarbij buiten beschouwing, aangezien deze bevoegdheid onder voorwaarden toekomt aan de Europese Centrale Bank (ECB). Ook de ontvangsten uit de Europese Unie laat ik onvermeld, aangezien deze buiten begrotingsverband om aan subsidieontvangers worden betaald en bovendien hoofdzakelijk afkomstig zijn van de lidstaten.[10]

De staat kan leningen uitschrijven om aan geldmiddelen te komen. Het is evenwel een mogelijkheid met beperkingen, aangezien de staatsschuld niet onbeperkt kan oplopen.[11] Een lening is bovendien tijdelijk kapitaal. Het is een voorlopige financiering en na afloop van de looptijd moet de lening worden afgelost (of vervangen door nieuwe leningen). Inflatie kan deze pijn mogelijk verzachten, aangezien de reële waarde van schulden lager wordt bij een hoger prijspeil (de nominale waarde blijft gelijk). Aan de andere

---

9 Stevens 2002, p. 19 e.v., noemt daarbij onderwijsdiensten die via het marktmechanisme kunnen worden verstrekt, maar meestal als collectief goed worden aangeboden.

10 Algemene Rekenkamer 2016b, p. 7.

11 Het stabiliteits- en groeipact (SGP) schrijft bijvoorbeeld voor dat de staatsschuld niet hoger mag zijn dan 60% van het bbp, hoewel hierop uitzonderingen mogelijk zijn. Zie over de Europese begrotingsspelregels paragraaf 5.7.

kant is rente verschuldigd over het geleende kapitaal, hetgeen in beginsel kostenverhogend werkt, tenzij sprake is van negatieve rente.[12]

De staat kan ook als investeerder (of belegger) optreden.[13] De Nederlandse insteek bij staatsdeelnemingen is evenwel niet primair gericht op het behalen van rendement op het geïnvesteerde kapitaal.[14] Het uitgangspunt is om via de aandelen publieke belangen te borgen, hetgeen met zich brengt dat niet elk bedrijf zich hiervoor leent.[15] Publieke belangen worden aanwezig geacht in bijvoorbeeld de sectoren energie, infrastructuur en transport. Als gevolg van de financiële crisis werd de stabiliteit van de Nederlandse financiële sector als een publiek belang gezien, hetgeen uitmondde in participaties (en garantstellingen) in financiële instellingen.[16] Het voorgaande neemt niet weg dat bij het beheer van staatsdeelnemingen financiële overwegingen wel degelijk meespelen. De staat participeert weliswaar niet risicodragend in bedrijven vanwege een financieel belang, maar wanneer de staat eenmaal risicodragend heeft geïnvesteerd, ontstaat daarmee wel een financieel belang.[17] Een staatsdeelneming vertegenwoordigt financiële waarde – het door de staat ingebrachte kapitaal en de mutatie daarvan – dat aan de Nederlandse samenleving ten goede komt. De staat dient in zijn rol als aandeelhouder zorg te dragen voor dit 'maatschappelijke vermogen'. Waardebehoud en borging van het publieke belang zijn daarmee twee kanten van dezelfde medaille.[18] Pas in geval van rendement (dividend) uit, of vervreemding van, de staatsdeelneming is mogelijkerwijze sprake van middelen die beschikbaar zijn voor de bekostiging van collectieve uitgaven.

---

12 Vanwege de lage rentes ontvangt de Nederlandse staat sinds december 2011 over een (relatief klein) deel van de staatsschuld een negatieve rente. Er wordt uit praktische overwegingen overigens niet met negatieve rentecoupons gewerkt. Nieuwe leningen met een negatieve rente kennen een couponrente van 0%, waarbij het effect van de negatieve rente wordt doorberekend in de aankoopprijs, zie Janssen 2017.

13 Daar waar bij deelnemingen sprake is van een zelfstandig privaat bedrijf zijn staatsbedrijven rechtstreeks onderdeel van de staat. De staat exploiteert de onderneming zelf en de winst vloeit rechtsreeks naar de staatskas. Op dit moment zijn er op het niveau van de staat geen staatsbedrijven. Bij lokale overheden is hiervan nog wel sprake.

14 Dit is al jaren een bestendige gedragslijn van verschillende kabinetten. 'Bewust risicodragend beleggen, is als zodanig geen overheidstaak', merkte het toenmalige kabinet in 2001 op, zie Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2001, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 165, nr. 2, p. 2. Vgl. ook Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2007, *Kamerstukken II* 2007/08, 28 165, nr. 69, p. 10 en Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 28 165, nr. 165, bijlage, p. 8.

15 Voor het borgen van publieke belangen is staatsaandeelhouderschap niet de enige mogelijkheid. Vanwege de beperkte sturingsmogelijkheden kan verankering niet zelden beter geschieden via wet- en regelgeving, concessievoorwaarden of overeenkomsten.

16 Deze deelnemingen worden niet rechtstreeks door de staat gehouden maar door tussenkomst van de stichting NLFI om een meer transparante belangenafweging te borgen.

17 IBO Staatsdeelnemingen, *Kamerstukken II* 2012/13, 28 165, nr. 148, bijlage, p. 15.

18 Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 28 165, nr. 165, bijlage, p. 8.

De winning en verkoop van aardgas is nog apart vermeldenswaardig, hoewel het hier ook deelnemingen van de staat in verschillende organisaties betreft. Tot de afschaffing per 2011 werd een deel van het dividend in het Fonds Economische Structuurversterking (FES) gereserveerd om van daaruit uitgaven voor infrastructuur en, vanaf 2005, voor kenniseconomie te doen. Sindsdien vloeit het dividend – ook wel gasbaten genoemd – rechtstreeks naar de schatkist. Op 29 maart 2018 heeft het kabinet aangekondigd de gaswinning uit het Groningenveld stapsgewijs af te bouwen naar nul.[19] De gasbaten zullen dan navenant afnemen.

De staat kan gelden ontvangen uit erfenissen en schenkingen, doordat de staat doelbewust is aangewezen als begunstigde. Bij erfenissen is het ook mogelijk dat erfgenamen geen aanspraak maken op een nalatenschap. Onbeheerde nalatenschappen worden namens de staat afgewikkeld door het Rijksvastgoedbedrijf. De gelden worden gestort in de consignatiekas.[20] Als zich na 20 jaar geen rechthebbende hebben gemeld, vallen de gelden toe aan de staat.

De mogelijkheden zoals hiervoor geschetst genereren echter geenszins voldoende middelen om de collectieve uitgaven te bekostigen. De staat kan derhalve niet anders dan de deelnemers aan de samenleving verplichten om betalingen te doen. En hoewel de bekostigingsmogelijkheden in de loop der jaren op onderdelen zijn gewijzigd, is een vorm van betalingsverplichting zeker al sinds de invoering van de gedecentraliseerde eenheidsstaat – maar ook al daarvoor – van toepassing geweest. De door de staat afgedwongen betalingen kunnen vervolgens verschillende verschijningsvormen en etiketten hebben. Hier komen onder andere belastingen in beeld als een vorm van verplichte betalingen voor de financiering van collectieve goederen.[21] Oftewel in de woorden van Grapperhaus '*een individueel offer voor een collectief doel*'.[22] In paragraaf 2.4 komt het begrip belastingen uitvoerig aan bod en wordt duidelijk wat hier wel en niet onder kan worden geschaard.

2.3 Staat en belasting

Het is op voorhand reeds duidelijk dat belastingen, onder welke definitie dan ook, een dermate omvangrijke ontvangst genereren ten opzichte van andere bekostigingsmogelijkheden, dat het voor de staat een onmisbare inkomstenbron is. Volgens Hofstra is een ordelijke samenleving zonder

19 Brief minister van Economische Zaken en Klimaat, *Kamerstukken II* 2017/18, 33 529, nr. 457.

20 In de consignatiekas zitten ook andere gelden waarvan veelal onduidelijk is wie de rechthebbende is. Gelden kunnen onder meer ook afkomstig zijn uit faillissementen, schuldsaneringen, onteigeningsprocedures of uitgekochte minderheidsaandelen.

21 Voor een reflectie op vrijwillige in plaats van verplichte afdrachten aan de staat, zie Gribnau 2013, p. 7 en 27 e.v.

22 Grapperhaus 2002, p. 10.

belastingen niet mogelijk.[23] En Engels betoogde ruim anderhalve eeuw geleden al dat niemand nut en noodzaak van belastingen '*tot instandhouding der maatschappij*' zal betwijfelen.[24] Belastingen vormen aan de ene kant het fundament van onze samenleving. Aan de andere kant kan belastingheffing in het huidige tijdsgewricht niet plaatsvinden zonder die samenleving. Belastingen en samenleving zijn elkaars condiciones sine qua non. Belastingheffing kan alleen plaatsvinden bij de gratie van ordening en structuur en is in hoge mate afhankelijk van de maatschappelijke verhoudingen en staatkundige opvattingen.[25] De inbreuk op het eigendomsrecht door belastingen zullen contribuabelen namelijk alleen in een omgeving van rechtszekerheid en rechtsbescherming tolereren.[26] Aldus: zonder belastingen geen staat, en zonder staat geen belastingen.[27]

2.3.1 Primair doel belastingheffing

Cort van der Linden spreekt als hoofddoel van belastingen kortheidshalve over '*stijving der schatkist*'.[28] Ook Pierson ziet belastingen als '*verplichte bijdrage tot de publieke geldmiddelen*'.[29] Zij zeggen eigenlijk kortweg dat belastingen bedoeld zijn om geld op te halen. Zij laten in hun zienswijze achterwege dat de staat ook 'iets' met de opgehaalde middelen doet of geacht wordt te doen, maar het is mijns inziens evident dat zij bekostiging van de collectieve uitgaven voor ogen hebben.[30] Een verband tussen belastingen en uitgaven werd door Pierson slechts achterwege gelaten om niet in het vaarwater van retributies te komen, waarbij er een (rechtstreeks) verband bestaat met de uitgaven.[31]

Van Gijn gaat op dit punt een stap verder door wel een verband te leggen naar de (achterliggende) bestemming van de op te halen middelen. In zijn woorden is het hoofddoel van belastingen: '*den staat van middelen te voorzien tot uitvoering van zijn taak*'.[32] Aldus is de uitvoeringstaak van de

23 Hofstra, 1970, p. 7.
24 Engels 1848, p. XIII.
25 Visser 2008, p. 7.
26 De soevereiniteit van de staat op belastinggebied wordt in wezen beperkt door het eigendomsgrondrecht, zie Gerverdinck 2020.
27 In primitieve samenleving van de pre- en protohistorie kwamen belastingen zonder staat wel nog voor, zie Grapperhaus 2002, p. 10. Vgl. ook Webber en Wildavsky 1986, p. 68 e.v., die de historische ontwikkeling schetsen van de 'voorlopers' van de hedendaagse belastingen in de vorm van het verrichten van persoonlijke arbeid en het (deels) afdragen van oogsten ten behoeve van de machthebbers.
28 Cort van der Linden 1887, p. 22.
29 Pierson 1913, p. 419.
30 En niet de bekostiging van individuele uitgaven van bijvoorbeeld machthebbers.
31 Pierson 1913, p. 420, wijst er ook op dat de opbrengst van bepaalde belastingen in vroegere eeuwen nog weleens gerelateerd werden aan bepaalde diensten, maar daarvan terugkomend was het gewoonlijk alle belastingen voortaan in de gemeenschappelijke kas te laten vloeien.
32 Van Gijn, 1929, p. 23. In gelijke zin Bordewijk 1930, p. 1.

staat in ruime formulering toegevoegd aan het doel. De staat fungeert als een schakel tussen belastingen en het voortbrengen van collectieve goederen. Gribnau kenschetst belastingen in dat licht als '*financiële smeerolie van de staat als behartiger van de maatschappelijke samenwerking*'.[33]

Het weglaten van financiering van de overheidstaak in de doelomschrijving zou tot het misverstand kunnen leiden dat boetes en verbeurdverklaringen ook tot de belastingen behoren.[34] Weliswaar vloeien deze opgebrachte middelen naar de schatkist, maar het primaire doel is om een dader te straffen of om afschrikwekkend te werken en niet om collectieve uitgaven te financieren. Dit onderscheid is overigens in de begroting niet altijd scherp. Boeteontvangsten van de Belastingdienst vallen bijvoorbeeld als zogenoemde niet-belastingontvangsten onder het uitgavenplafond van de begroting van het Ministerie van Financiën, hetgeen betekent dat een meevaller kan worden gebruikt om tegenvallende andere uitgaven op die eigen begroting te compenseren.[35] Bij tegenvallende boeteontvangsten geldt het tegenovergestelde. Zo bezien dienen boetes wel degelijk ter financiering van uitgaven op een specifieke begroting.[36] Alleen voor boetes en transacties van het Ministerie van Justitie en Veiligheid is op dit punt expliciet een uitzondering gemaakt, door de ontvangst als het ware los te knippen van de uitgaven.[37]

Belastingen zijn dus bedoeld om de schatkist te vullen ter bekostiging van collectieve uitgaven. Dit primaire doel van belastingen – ook wel hoofddoel, klassieke doel of budgettaire doel genoemd – is eigenlijk nauwelijks omstreden. De discussie spits zich vooral toe op de vraag of belastingen ook andere doelen (mogen) hebben en wat de betekenis daarvan is.

---

33 Gribnau 2011, p. 102.

34 Vgl. Meijers 1949, p.4.

35 Deze benadering is bevestigd in de lijst met vragen en antwoorden n.a.v. de Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr.79, antwoord vraag 126, p. 44-45.

36 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel A 'Afbakening uitgavenplafond, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 13.

37 Zo vloeiden de opbrengsten van verkeersboetes eerst rechtstreeks naar de begroting van het Ministerie van Justitie en Veiligheid (toen nog Veiligheid en Justitie geheten) ter financiering van uitgaven op die begroting. In reactie op een aangenomen motie in de Tweede Kamer om de opbrengst naar de algemene middelen te laten vloeien (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 7), reageerde de toenmalige minister instemmend: '*Het feit dat handhaving van de verkeersregels geld oplevert, mag geen leidraad zijn in het maken van keuzes voor inzet op verkeershandhaving. Ook mag het opleggen van boetes niet de suggestie wekken dat dat om financiële redenen gebeurt*.' Technisch gezien vloeien deze boeteopbrengsten nog steeds naar de justitiebegroting, maar via compensatie van mee- en tegenvallers heeft het geen effect op de hoogte van de (andere) uitgaven op die begroting. Wel moeten zij passen onder het uitgavenplafond, maar dat is een 'generaal dossier' waarvoor de Minister van Financiën verantwoordelijk is. Zie *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550 VI, nr. 95. In de begrotingsspelregels is deze uitzondering vastgesteld en verruimd ten aanzien van alle boetes en transacties (en het zogenoemde 'afpakken') op de justitiebegroting, zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel D 'Uitgavenmutaties met een afwijkende behandeling', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 14.

2.3.2 Andere doelen belastingheffing

Ten aanzien van andere doelen dan het primaire doel van belastingheffing werd in het begin van de twintigste eeuw eerst een wat afhoudende positie ingenomen.[38] Na de Tweede Wereldoorlog veranderde het inzicht en werd het nastreven van andere doelen gerechtvaardigd geacht.[39] Overigens is die opvatting ook wel daarvoor al gebezigd.[40] Toch kregen de andere doelen voor die tijd niet echt serieus een voet aan de grond in belastingland.[41] Dit veranderde derhalve na de Tweede Wereldoorlog als gevolg van de transformatie van de nachtwakersstaat naar de verzorgingsstaat. De actievere staatsbemoeienis kreeg daarbij onder andere via de (vormgeving van de) belastingen gestalte.[42] Geppaart spreekt over '*het verlangen naar sociale rechtvaardigheid en sociale zekerheid*' dat (mede) leidend zou moeten zijn bij de ontwikkeling van het belastingstelsel.[43] Tegelijkertijd zwol ook de kritiek aan. Volgens Grapperhaus hebben de '*in het belastingrecht geïnfiltreerde nevendoelen niet zelden het zicht op het hoofddoel verduisterd*.'[44] En Detiger meent dat doelstellingen op sociaal, economisch en cultureel gebied via uitgaven of andere maatregelen moeten worden geregeld en niet via belastingen, tenzij er zeer grote belangen op het spel staan.[45] Nevendoelen kunnen ook onderling strijdig zijn of elkaar zelfs bijten. Bovendien rijzen niet zelden vragen over doelmatigheid en doeltreffendheid.[46] Ook over de in het geding zijnde rechtsgelijkheid en rechtszekerheid worden waarschuwingssignalen afgegeven.[47]

---

38 Vgl. Bordewijk 1930, p. 128, die betoogt dat voor eventuele ingrepen door de staat in de voortbrenging of verdeling van het maatschappelijk product de belastingen wel het meest ongeschikte middel zijn.

39 Van den Tempel 1945, p. 145. Smeets 1954, p. 95 e.v. Zie ook MvT Wet IB 1958, *Kamerstukken II* 1958/59, 5 380, nr. 3, p. 11-13, waarin de Duitse bezetting als kantelpunt wordt neergezet in de ontwikkeling van het nationale belastingrecht. De '*klassieke neutraliteitspolitiek op fiscaal gebied*' maakt plaats voor de gedachte dat '*fiscale politiek steun kan bieden aan het overheidsbeleid op economisch, sociaal en cultureel terrein*'.

40 Cort van der Linden 1887, p. 63-64. Van Gijn, 1929, p. 23, toont zich evenzeer geen tegenstander van een nevendoel, mits deze niet in strijd is met hoofddoel.

41 Desalniettemin zijn er wel voorbeelden van voor die tijd te vinden. Zo spreekt Hemels 2005, p. 55, over het dagbladzegel uit 1712 dat allengs werd gebruikt als pressiemiddel in plaats van als middel om inkomsten te genereren.

42 Naast het feit dat meer bekostiging nodig was als gevolg van de toegenomen uitgaven.

43 Geppaart 1967, p. 20.

44 Grapperhaus 1969, p. 4.

45 Detiger 1962, p. 9-10.

46 De Commissie Stevens, 1991, p. 115, markeert dat de wetgever bij het gebruik van fiscale instrumenten de grenzen van doelmatigheid en doeltreffendheid herhaaldelijk heeft overschreden. Later concludeert de Algemene Rekenkamer onder andere dat onvoldoende inzicht bestaat in de effectiviteit van fiscale stimuleringsregelingen, zie Algemene Rekenkamer 1999 en ook Algemene Rekenkamer 2017. Zie hierover ook Alders en De Rijke 1999, p. 945 e.v.

47 Gribnau 1999, p. 130, waarschuwt dat (bovenmatig) instrumentalistisch belastingrecht ten koste gaat van (beschermende) rechtswaarden en beginselen als rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Zie ook Niessen 1997, p. 662, die in dit verband pleit voor minder dirigistisch optreden door de staat.

De kritieken hebben er evenwel niet aan in de weg gestaan dat de nevendoelen steeds meer ingebed raakten en inmiddels, bij wijze van spreken, een vaste plek aan de belastingtafel hebben bemachtigd.

Fiscaal instrumentalisme – de inzet van belastingen als beleidsinstrument – kwam midden jaren negentig van de vorige eeuw, vanuit een meer juridische benadering, als terminologie in zwang voor het nastreven van nevendoelen.[48] Vermeend kan in dit licht niet onvermeld blijven, aangezien hij de instrumentalisering van het belastingrecht ronduit verdedigde.[49] Het is overigens niet ongebruikelijk om niet alle nevendoelen onder het begrip fiscaal instrumentalisme te brengen. Zo plaatst Meeles herverdeling (zie hierna) buiten de instrumentele functie, die hij ook wel regulerende functie noemt.[50] Herverdeling ziet Meeles als de secundaire functie van belastingheffing. Mij spreekt dit evenwel minder aan, aangezien ik het inkomensbeleid van herverdeling wel degelijk als fiscaal instrumentalisme beschouw.[51] Het is mijns inziens sturing, waarbij niet direct de opbrengst centraal staat. Aldus hanteer ik in het onderhavige onderzoek een tweedeling met het primaire doel en het instrumentele doel, oftewel nevendoel.[52]

Zoals hiervoor reeds aan de orde is geweest, is een van de belangrijkste nevendoelen het streven om tot een rechtvaardigere inkomens- en vermogensverdeling te komen. Dit doel van herverdeling wordt doorgaans concreet gemaakt door bij verschillende inkomens en vermogens en bij verschillende persoonlijke omstandigheden een verschillende belastingdruk te bewerkstelligen.[53]

Belastingen worden voorts (mede) ingezet om sociaaleconomische of conjuncturele overwegingen te dienen.[54] Beïnvloeding van de samenstelling van productie- en consumptiepatronen heeft daarbij plaats door stimulerende of ontmoedigende belastingmaatregelen te treffen. Hiermee tracht de staat het productie- en consumptieproces in de door haar gewenste richting te sturen. Dit wordt ook wel de allocatieve functie van belastingen genoemd. Voor het conjunctuurbeleid zijn belastingen een mechanisme om desgewenst de bestedingen te prikkelen of af te remmen in geval van res-

---

48 Instrumentalisme dient overigens onderscheiden te worden van instrumentaliteit. Bij instrumentalisme wordt het (belasting)recht louter als techniek gezien, onderschikt aan het beleid met als enige waarde de bruikbaarheid voor een niet-juridisch doel. Instrumentaliteit ziet daarentegen op de intrinsieke waarde van het (belasting)recht als middel om de maatschappij te ordenen. Zie Gribnau 1997, 807-812 alsmede Hol 1990, p. 257 e.v.

49 Vermeend 1996, p. 209 e.v. Zie ook Vermeend 1999, p. 361 e.v.

50 Meeles 1988, p. 243 e.v. In gelijke zin Gribnau 2013, p. 45-46. Aan de begrippen 'functie' (werking) en 'doel' (bedoeling) ken ik in deze context overigens dezelfde betekenis toe.

51 Vgl. Boer 2013, p. 13, die opmerkt dat het onderscheid tussen de herverdelende functie en instrumentele functie in sommige gevallen flinterdun is.

52 Zie ook Stevens 2008, p. 5-9. Tegelijkertijd voegt Stevens hier nog de steunfunctie aan toe, waarmee hij doelt op het verschijnsel dat een belasting ondersteunend kan zijn aan een andere belasting.

53 Happé 1996, p. 18 e.v., beschrijft hoe de eis van sociale rechtvaardigheid zich in het belastingstelsel heeft gezet.

54 Stevens 2008, p. 6-7.

pectievelijk onder- en overbesteding, hetgeen met stabilisatiefunctie wordt aangeduid. De Wiebeltax is in dit verband vermeldenswaardig. Het is een nog steeds geldende wettelijke bevoegdheid om, onder voorwaarden, uit conjuncturele overwegingen bij een beschikking het tarief van een aantal belastingen gezamenlijk te verhogen of te verlagen met een geheel percentage van ten hoogste vijf.[55]

De inzet van nevendoelen breidde zich allengs steeds verder uit naar talrijke gebieden, zoals woningmarktbeleid, cultuurbeleid, innovatiebeleid, milieubeleid en veiligheidsbeleid.[56] Bij de meeste beleidsterreinen waar de staat een vinger in de pap meent te moeten hebben, worden inmiddels wel de (vormgeving van de) belastingen betrokken.

2.3.3 Primaire doel versus andere doelen

Ondanks het nastreven van nevendoelen blijft het primaire doel, al dan niet op de achtergrond, een rol spelen. Zodra dit niet meer het geval zou zijn, bijvoorbeeld een samenleving die de belastinginkomsten in het geheel niet nodig heeft om de uitgaven te bekostigen, rijst de vraag of er dan nog wel een reden voor belastingheffing is. Van Gijn beantwoordt deze vraag, hoewel zijns inziens van weinig '*practisch belang*', bevestigend voor de door hem aangeduide sociaalpolitieke belastingen, waarmee hij doelt op belastingen om inkomens- en vermogensherverdeling te bewerkstellingen.[57] Het nevendoel herverdeling komt derhalve zijns inziens betekenis toe ondanks de afwezigheid van het primaire doel.

Doorredenerend rijst de vraag of nevendoel dan nog wel een juiste benaming is. Indien het enige doel een nevendoel is, lijkt dat inderdaad te schuren. Door over niet-fiscale doelen te spreken en het primaire doel als fiscaal doel te bestempelen, doet deze mogelijke begripsverwarring zich overigens niet voor.[58] Grapperhaus breekt daarentegen toch een lans voor het begrip nevendoel. Nevendoel wijst op nevengeschiktheid – niet

---

55 Deze bevoegdheid komt op grond van de Conjunctuurwet (Stb. 1970, 605) sinds 1971 toe aan de Minister van Financiën (in overeenstemming met de Minister van Economische Zaken) en ziet op de inkomstenbelasting, loonbelasting, vennootschapsbelasting, omzetbelasting en de belasting van personenauto's en motorrijwielen. Om het conjuncturele karakter ven een mogelijke ingreep te benadrukken, merkte het toenmalige kabinet reeds op: '*Voorts mag er geen misverstand over bestaan dat de extra opbrengsten niet zullen worden gebruikt voor extra begrotingsuitgaven en ook dat een door een tijdelijke belastingverlaging teweeggebrachte middelenderving niet tot uitgavenbeperking zal leiden*', zie *Kamerstukken II* 1970/71, 10 940, nr. 3, p. 7. Overigens hebben de 'automatische stabilisatoren', zoals opgenomen in de begrotingsregels, eveneens een stabiliserend effect, zie paragraaf 5.6.3.

56 Vgl. Algemene Rekenkamer 2017a, p. 33-34, waarbij elf doelstellingen van gedragsbeïnvloeding op talrijke terreinen worden genoemd.

57 Van Gijn 1929, p. 47-48.

58 Vgl. Hofstra 1970, p. 146, die zonder verdere toelichting zijn voorkeur uitspreekt voor '*niet-fiscale doeleinden*' boven nevendoeleinden. Van den Berge 1949, p. 28, bezigt de uitdrukking '*fiscaliteit der belastingheffing*' indien belastingheffing uitsluitend is gericht op het verkrijgen van inkomsten.

op ondergeschiktheid – en kan naar zijn mening dezelfde prioriteit hebben als het hoofddoel. Belangrijke kanttekening daarbij is dat Grapperhaus het fiscale doel altijd aanwezig acht, omdat het zijns inziens essentieel is.[59] Voor die opvatting valt wat te zeggen. Uitsluitend op een nevendoel gebaseerde belastingheffing levert immers ook gewoon inkomsten op en trekt daarmee, als het ware vanzelf, het primaire doel aan boord.

Smeets worstelt in dit verband met regulerende belastingen die niet (hoeven te) leiden tot dekking van publieke uitgaven. Indien er geen prestatie is verschuldigd, door de preventieve werking van de belasting,[60] heeft het stempel belasting economisch gezien zijns inziens geen betekenis (juridisch blijven het wel belastingen). Zonder het primaire doel is het in de economische benadering van Smeets moeizaam om over belastingen te spreken.

Indien niet de belastingheffing, het belastingstelsel of desnoods de te onderscheiden belastingmiddelen voorliggen, kan het voorgaande nog een andere dimensie krijgen. Zo ontbreekt het primaire doel bij specifieke regelingen niet zelden geheel en is het enkel een nevendoel dat de klok slaat. Een vrijstelling houdt bijvoorbeeld een subject of object bewust buiten de belastingheffing en is zeker niet bedoeld om inkomsten te genereren. Tegelijkertijd valt de vrijstelling natuurlijk wel binnen een belastingmiddel waar het primaire doel van toepassing is. Zo bezien heeft het primaire doel van belastingheffing steeds direct of indirect betekenis. De eventuele andere doelen van belastingheffing doen daar niets aan af.

---

59 Grapperhaus 1971, p. 4, meent dat anders geen sprake is van een belasting. Vgl. Nooteboom 1982, p. 30-31, die belastingheffing, kort gezegd, ziet als richtingverandering van geldstromen in de samenleving via de overheidskas. Hij duidt belastingheffing als '*stuurgeld*' en gaat voorbij aan het onderscheid hoofd- en nevendoel.

60 De beschermende invoerrechten of de in de naoorlogse jaren geheven superdividendbelasting worden als voorbeelden aangehaald van belastingen die het beste werken als ze niets opbrengen, zie Smeet 1954, p 19 en 95. Meer actueel kan in dit verband worden gewezen op de belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, waarbij weliswaar een opbrengst is beoogd voor drie belastingmaatregelen (en ingeboekt, ter dekking van een ingetrokken maatregel), maar waarbij vooral ook het ontmoedigen van dergelijk beloningsvormen centraal staat. Zo verdedigt het kabinet: '*Voorts is via het fiscale stelsel ontmoediging van een bepaald gedrag, zoals dat met de thans voorgestelde maatregelen wordt beoogd, effectiever te realiseren dan via het vennootschapsrecht of arbeidsrecht*'. Zie MvT Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 459, nr. 3, p. 3. In dit verband kan ook worden gewezen op de voorgenomen bronbelasting op dividenden naar laagbelastende jurisdicties en misbruiksituaties, waarvoor geen budgettaire opbrengst is ingeboekt vanuit de veronderstelling dat deze dividendstroom door de maatregel niet meer voorkomt (prohibitieve werking), zie MvT Bronbelasting 2021, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 11 (zie ook het ingetrokken eerdere voornemen in MvT Bronbelasting 2020 (later: Bedrijfsleven 2019), *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 3, p. 9-17 en p. 30 alsmede tweede NvW Bedrijfsleven 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 13). Daarnaast zijn de minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking (MvT, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 216, nr. 3, p. 14) alsmede de CO_2-heffing industrie (MvT, *Kamerstukken II* 2020/21, 35 575, nr. 3, p. 31) belastingen waarvoor (vooralsnog) geen opbrengst is ingeboekt, maar waarbij de reductiedoelstelling van CO_2-uitstoot centraal staat.

2.4 Belasting en 'soortgelijke' verschijningsvormen

Na de beschouwing in de vorige paragraaf over het doel van belastingheffing is het zaak het verschijnsel belastingen te duiden. Een duidelijke omschrijving van belasting, en daarmee de afbakening van andere heffingen, is evenwel niet zomaar te geven. De commissie Hofstra, die in opdracht van de Vereniging voor Belastingwetenschap een studie heeft verricht naar het juridische begrip 'belastingen', stelt dat gezien de uiteenlopende gezichtspunten van waaruit het belastingbegrip kan worden benaderd geen universeel toepasbare definitie mogelijk is.[61] Het gezichtspunt in het onderhavige onderzoek is het parlementaire perspectief als fiscale medewetgever op de belastinggeldstroom naar de rijksoverheid, waardoor het mijns inziens voor de hand ligt het belastingbegrip alsmede de andere heffingen vanuit dat perspectief te benaderen. Dat neemt niet weg dat verkenning van een breder blikveld wenselijk is, aangezien de etikettering van een heffing als belasting of anderszins niet altijd volgens zuivere maatstaven plaatsheeft. Een geldstroom kan daardoor mogelijk de kenmerken van een belasting hebben zonder strikt genomen dat etiket te dragen. De omgekeerde situatie is overigens evengoed voorstelbaar.

2.4.1 Overheidsheffing

De commissie Hofstra heeft het overkoepelende begrip overheidsheffing onder de loep genomen. Zij heeft daarbij gekozen voor het perspectief van de burger die geconfronteerd wordt met een veelheid van hem door de publieke macht opgelegde heffingen.[62] Het vormt op zichzelf een interessant vertrekpunt, in de zin dat het burgerperspectief (grotendeels) synchroon is aan het overheidsperspectief dat in het onderhavige onderzoek leidend is.[63] De commissie negeert de bestaande indeling (en variaties) binnen de overheidsheffingen en plakt op de meeste heffingen het etiket belasting. Aldus luidt het juridisch belastingbegrip:

> 'Belastingen zijn betalingen die de overheid op grond van een publiekrechtelijke regeling, uitsluitend of mede ter verwerving van inkomsten door de in die regeling aangewezen lichamen, en anders dan op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst, dwangmatig en overeenkomstig algemene regelen vordert.'[64]

---

61 Commissie Hofstra 1990, p. 6-7. Hoewel deze opvatting van de commissie hout snijdt, boet anderzijds een belastingdefinitie aan kracht in indien deze al te makkelijk verandert bij een ander perspectief.

62 Commissie Hofstra 1990, p. 6-7.

63 Het is immers meer dan voorstelbaar dat, vanuit de publieke macht bezien, aan de burgers opgelegde heffingen hetzelfde zijn als de, vanuit de burgers bezien, door de publieke macht opgelegde heffingen.

64 Commissie Hofstra 1990, p. 48-49.

Het door de commissie voorgestelde begrip heeft echter niet steeds navolging gekregen. Het voorstel voor een ruimer belastingbegrip is volgens Niessen niet omarmd, althans het is niet de heersende leer geworden.[65] Dit geldt ook voor de rijksoverheid, die het belastingetiket evenzeer beduidend minder ruimhartig hanteert. In dit kader komt aan de belastingdefinitie van Smeets relevantie toe:

> 'Belastingen zijn aan de overheid volgens algemene, door haar vastgestelde, normen verschuldigde, afdwingbare prestaties, zonder dat hiertegenover in het individuele geval aanwijsbare tegenprestaties staan; zij strekken tot dekking van publieke uitgaven.'[66]

De commissie Hofstra volgt Smeets (maar ook bijvoorbeeld Adriani[67]) ten aanzien van het belastingbegrip in de minimale aanwezigheid van de elementen: publieke grondslag, afdwingbaarheid en publiek opbrengstdoel.[68] Daartegenover verschillen de belastingdefinities ten aanzien van de elementen 'geen aanwijsbare tegenprestatie' en 'geen specifieke bestemming van de opbrengst'. Daar waar juist wel sprake is van een aanwijsbare tegenprestatie of een opbrengstbestemming, kan dit leiden tot de kwalificatie van een heffing als retributie/bijdrage respectievelijk bestemmingsheffing. De commissie Hofstra miskent dat overigens niet, want zij schaart retributies en bestemmingsheffingen – anders dan Smeets en Adriani – onder haar belastingbegrip.[69] In paragraaf 2.4.1.1 en paragraaf 2.4.1.2 komen de retributie/bijdrage respectievelijk de bestemmingsheffing aan bod.

2.4.1.1 Tegenprestatie: retributie en bijdrage

Een retributie is een vergoeding voor een aanwijsbare tegenprestatie door de overheid.[70] Aan een retributie ligt het profijtbeginsel ten grondslag.[71] Dat beginsel behelst het uitgangspunt dat een heffing in relatie moet staan tot de mate waarin profijt van de overheidsprestatie kan worden getrokken.[72]

---

65 Niessen 2010, p. 38.
66 Smeets 1954, p. 19.
67 Adriani 1931, p. 14.
68 Om daarmee in geval van de aanwezigheid van een private grondslag dan wel in geval van vrijwilligheid of bestraffing buiten het belastingbegrip te blijven. Overigens is deze benadering niet in graniet gebeiteld, zie over vrijwillige belastingheffing bijvoorbeeld Gribnau 2013, p. 7-8 en Gribnau 2017, p. 17 e.v. Interessant in dit verband is nog de beschouwing van Dijkstra 2018, p. 888-897, over de plicht om juist geen belasting te betalen. Dijkstra hanteert daarbij het perspectief van de gewetensbezwaarde belastingplichtige, hetgeen onverlet laat dat vanuit de overheid bezien sprake is van een afdwingbare verplichting tot belastingbetaling.
69 Commissie Hofstra 1990, p. 18, 43-44 en 47.
70 Mes 1930, p. 103-104. Van den Tempel 1945, p. 17.
71 Commissie Hofstra 1990, p. 43.
72 Het profijtbeginsel beperkt zicht niet tot retributies. Het is een verdelingsbeginsel dat bij de vormgeving en hoogte van belastingen een rol kan spelen, zie De Langen 1954, p. 184.

De aanwezigheid van een individuele tegenprestatie door de overheid onderscheidt retributies van belastingen, waarbij juist geen sprake is van een tegenprestatie.[73] Ondanks de publieke grondslag oogt de retributie als een prijs, hoewel deze prijs niet per se de kosten van de desbetreffende overheidsprestatie precies hoeft te dekken of daartoe beperkt hoeft te blijven. Bij een gemeentelijke retributie mag de prijs evenwel niet hoger liggen dan de geraamde kostprijs, lager mag dus wel.[74] Als de retributie hoger zou zijn dan de kostprijs, is in ieder geval het meerdere boven die kostprijs te kenschetsen als belasting aangezien dat deel niet tegenover de tegenprestatie geacht wordt te staan.

Daar waar de publieke grondslag ontbreekt, doordat de overheid zich op andere gronden baseert of in de hoedanigheid van overheidsonderneming als private partij optreedt, valt die prijs sowieso buiten het domein van de belastingen.[75] In dit verband is overigens vermeldenswaardig dat bij het voorstel voor invoering van een minimum CO_2-prijs voor elektriciteitsopwekking achter het etiket prijs tevens een nationale belasting schuilgaat. Tegenover de prijs staat weliswaar de tegenprestatie van het toestaan van uitstoot met betrekking tot elektriciteitsopwekking, maar zonder de tegenprestatie te wijzigen wordt deze prijs verhoogd met een nationale belasting.[76] Het is illustratief dat het onderscheid tussen verschillende heffingsvormen niets steeds scherp gemaakt kan worden alsmede dat sprake kan zijn van een zekere overlap.

De rijksoverheid heeft retributies strikt genomen niet onder het belastingbegrip geschaard. In de rijksbegroting vallen deze onder de verzamelcategorie niet-belastingontvangsten.[77] In dit licht is trouwens relevant dat Meijers eerder heeft betoogd dat het onderscheid tussen belastingen en

---

73 Vgl. De Langen 1954, p. 34. Zie ook Pierson 1913, p. 404 e.v. Toch is de scheidslijn met belastingen niet altijd scherp te trekken. Zo worden retributies of rechten soms ook aangemerkt als gemeentelijke belastingen (vgl. art. 229, derde lid, Gemeentewet).

74 Art. 229b Gemeentewet.

75 De keuzemogelijkheid tussen fiscale en niet-fiscale bekostiging staat bekend als de tweewegenleer. De overheid mag niet-fiscale bekostiging niet op oneigenlijke wijze inzetten door een publieke grondslag te omzeilen, zie Stevens 2008, p. 20. Vgl. ook Stevens 2003, p. 81 en 84.

76 De minimumprijs ontstaat door bovenop de CO_2-prijs uit het Europese systeem voor emissiehandel (ETS) een nationale CO_2-belasting te zetten. Het kabinet stelt dat *'vanwege het karakter van een rijksbelasting'* de opbrengst ten goede komt aan de algemene middelen (hoewel deze opbrengst in beginsel op nihil wordt geraamd), zie MvT Minimumprijs CO_2, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 216, nr. 3, par. 4.2. Op 13 maart 2019 heeft het kabinet overigens tevens aangekondigd met een meer algemene CO_2-belasting te zullen komen (zie brief Minister van Economische Zaken en Klimaat, *Kamerstukken II* 2018/19, 32 813, nr. 307). Op Prinsjesdag 2020 is voorts een CO_2-heffing industrie bij de Tweede Kamer ingediend, zie *Kamerstukken II* 2020/21, 35 575.

77 Verhaar 1990, p. 663 e.v., spreekt beeldend over *'het duistere domein der niet-belastingmiddelen'*. De Algemene Rekenkamer 2017d, p. 4 e.v., toont zich kritisch over de parlementaire besluitvorming over niet-belastingontvangsten gedurende het begrotingsjaar. Zie paragraaf 5.6.2.1 over niet-belastingontvangsten.

retributies staatsrechtelijk helemaal niet gemaakt hoeft te worden.[78] Hij toont zich daar dan ook geen voorstander van en zinspeelt juist op een ruimere benadering van het belastingbegrip (in lijn met de latere commissie Hofstra). Ook Thorbecke zat in het kader van de grondwettelijke basis voor belastingheffing reeds op deze lijn en schaarde de retributies onder belastingen.[79] In gelijke zin Buijs, die dat treffend heeft verwoord:

> 'Al deze overwegingen leiden mij tot de slotsom, dat de onderscheiding tusschen belastingen en retributiën, hoe belangrijk ook in economischen zin, op staatsrechtelijk gebied werkelijk geene reden van bestaan heeft, (…)'[80]

Deze staatsrechtelijke zienswijzen, die meer uitgebreid aan bod komen in paragraaf 3.3.3, laten onverlet dat vanuit budgettair opzicht een belangrijke kanttekening speelt bij retributies. Budgettaire overwegingen kunnen bij een zuivere retributie weliswaar doorwerken naar de prijs of het tarief, maar zoals aangegeven geldt de kostprijs van de tegenprestatie daarbij als maximum (anders is ten aanzien van het meerdere eigenlijk sprake van een belasting). Daarnaast ligt een doorwerking naar het subject van heffing niet voor de hand, aangezien een wijziging van de ontvanger van de tegenprestatie het kenmerkende karakter van de retributie onderuithaalt. Oftewel, een retributie zit naar de aard en dus de vormgeving in een tamelijk strak keurslijf, terwijl andere heffingen dergelijke beperkingen in beginsel niet hebben.

Daar waar bij een retributie sprake is van een individuele tegenprestatie door de overheid profiteert bij een bijdrage een groep, meer dan andere groepen, van de uit die bijdrage te financieren overheidsprestatie.[81] Een bekend voorbeeld van een bijdrage die de rijksoverheid heft, is de inkomensafhankelijke bijdrage (IAB).[82] Dit vormt een deel van de financiering van de sociale verzekering van geneeskundige zorg zoals opgenomen in de Zorgverzekeringswet (Zvw). Een bijdrage staat vanuit de aanwijsbaarheid van de tegenprestatie dus tussen een belasting (niet aanwijsbaar) en een retributie (individueel aanwijsbaar) in.[83] Hofstra legt het begrip 'bijdrage' daarentegen helemaal niet uit in relatie tot de mate van aanwijsbaarheid. Het is in zijn lezing weliswaar een heffing die tegenover een overheidsdienst staat, maar het kenmerk is naar zijn idee dat deze slechts een deel van de kostprijs dekt ('bijdrage' in de kosten). Zodra de kostprijs dekkend

78 Meijers 1949, p. 10-16.
79 Thorbecke 1847, p. 61-62.
80 Buijs 1887, p. 584-585.
81 Smeets 1954, p. 21. Commissie Hofstra 1990, p. 43-44.
82 Art. 41 Zvw. Zie Stam 2019, p. 484-492, voor een beschouwing ten aanzien van de IAB.
83 Zie ook Rouwenhorst 1966, p. 199, die opmerkt dat het bij een bijdrage gaat om een kleinere of grotere groep subjecten die als groep gebaat zijn bij een bepaalde overheidsvoorziening.

zou zijn, kan het begrip niet meer worden gehanteerd. Hij acht dat complicerend en roept op het begrip 'bijdrage' te vermijden.[84]

Bij het voorgaande past de kanttekening dat de rijksoverheid er niets aan in de weg staat een heffing met een tegenprestatie het etiket belasting te geven (in plaats van retributie of bijdrage). De bankenbelasting is hiervoor illustratief. De hoofddoelstelling van de bankenbelasting is volgens de regering het beprijzen van de impliciete overheidsgarantie.[85] Ondanks het directe verband tussen de heffing en de garantie – naar mijn mening te beschouwen als een tegenprestatie door de overheid – is sprake van een belasting, terwijl evenzeer verdedigbaar is deze voor het deel dat de kosten van de garantie in de heffing neerslaan als retributie of bijdrage te kenschetsen.

2.4.1.2 Bestemmingsheffing

Een bestemmingsheffing dient ter financiering van specifieke overheidsuitgaven,[86] daar waar belastingen zien op de financiering van overheidsuitgaven in algemene zin. Bij een bestemmingsheffing is er dus een relatie tussen de heffing en de uitgave. Indien die uitgave als een tegenprestatie kwalificeert, lijkt mij sprake van een retributie (of een bijdrage),[87] maar dat hoeft dus niet altijd het geval te zijn. Het is immers niet gezegd dat de betaler van een bestemmingsheffing ook zelf profijt heeft van de daaraan gekoppelde uitgave. Een bestemmingsheffing wordt doorgaans binnen het belastingbegrip geplaatst, waarbij ook vaak over bestemmingsbelasting wordt gesproken. Thorbecke heeft hieromtrent reeds treffend opgemerkt:

> 'Het is niet te min belasting. Of de ontvangst al dan niet in de algemeene plaatselijke kas kome, of zij slechts éénen tak van publieke dienst, dan alle takken zonder onderscheid voede, het is op de natuur der heffing zonder invloed.'[88]

Toch wordt weleens de suggestie gewekt alsof een bestemmingsheffing 'iets' anders is dan een belasting.

Bij invoering van de verhuurderheffing per 2013 rijst bijvoorbeeld de vraag of het niet evengoed als verhuurderbelasting door het leven kan gaan.[89] Zo vindt de Afdeling advisering van de Raad van State het verwarrend om de begrippen 'heffing' en 'belasting' naast elkaar te gebruiken en zij raadt aan de verhuurderheffing een belasting te noemen. Het kabinet merkt in reactie op dat beide termen strikt genomen uitwisselbaar zijn, maar dat een heffing in het spraakgebruik vaak wordt gezien als bestem-

84 Hofstra 1970, p. 31.
85 MvT Bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 2. De invoering van de bankenbelasting wordt belicht in paragraaf 8.5.1.
86 Adriani 1931, p. 14. Van den Tempel 1945, p. 24.
87 Vgl. Bordewijk 1930, p. 546.
88 Thorbecke 1847, p. 61.
89 De invoering van de verhuurderheffing wordt belicht in paragraaf

mingsheffing, waarvan de opbrengsten geoormerkt zijn voor bepaalde uitgaven. Hoewel daarvan bij de verhuurderheffing juist geen sprake is (de opbrengsten vloeien integraal naar de schatkist ter financiering van overheidsuitgaven in brede zin), kiest de regering er toch voor deze maatregel als heffing te betitelen vanwege een verondersteld verband met een andere maatregel.[90] Het lijkt op een schijnbeweging om de verhuurderheffing (ten onrechte) als een bestemmingsheffing weg te zetten. Desondanks is de aanduiding als belasting niet ver weg.[91]

Tot slot is nog van belang op te merken dat een bestemmingsheffing volgens een van de begrotingsspelregels – de scheiding van de inkomsten en de uitgaven – strikt genomen niet mogelijk is bij de belastinginkomsten (en premies).[92] Deze regel impliceert namelijk dat er geen direct verband mag zijn tussen een heffing en een uitgave. In paragraaf 5.6.1 wordt uitgebreider op deze spelregel ingegaan.

2.4.2 Sociale premies

Na bespreking van de retributies, bijdragen en bestemmingsheffingen in de vorige paragrafen is, alvorens de belastingen centraal komen te staan, aandacht voor een bijzondere vorm van overheidsheffing van belang: de sociale premies. De bespreking van de sociale premies heeft betekenis met het oog op de nauwe verwantschap met belastingen, terwijl beide vormen van overheidsheffing niet altijd dezelfde behandeling ten deel valt.[93] Duiding van de sociale premies kan niet zonder eerst de totstandkoming van de sociale zekerheid te belichten. Het Nederlandse systeem van sociale zekerheid kent vele wortels, maar vooral de uit de Bismarckwetgeving voortvloeiende verzekeringsgedachte is hierbij leidend geweest.[94] Het sociale vangnet, in eerste instantie voor arbeiders, werd in het Duitsland van Von Bismarck in de tweede helft van de negentiende eeuw namelijk op de leest geschoeid van private verzekeringen. De Swaan merkt op dat op deze

90 Het desbetreffende, mij overigens allerminst overtuigende, argument luidt: '*De geraamde opbrengst van deze heffing dient echter mede in het licht gezien te worden van de voordelen die verhuurders in de gereguleerde sector (een relatief kleine groep) hebben van een andere wettelijke maatregel (de extra huurverhogingen)*.' Zie Advies RvS en nader rapport Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 4, p. 4-5. Enkele fracties in de Tweede Kamer zitten overigens ook op het spoor van de Raad van State, maar het kabinet blijft bij haar standpunt, zie Nota n.a.v. verslag Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 6, p. 2.

91 Vgl. art. 1 Wet verhuurderheffing (2013) respectievelijk art. 1.1 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II (vanaf 2014): '*Onder de naam verhuurderheffing wordt een belasting geheven van (…).*'

92 De niet-belastingontvangsten worden zowel in het begrotingsproces (hoofdstuk 4) als volgens de begrotingsspelregels (hoofdstuk 5) als negatieve uitgaven aan de uitgavenkant beschouwd en ondermijnen defacto deze regel.

93 Dit verschil komt nadrukkelijk naar voren bij de bespreking van de begrotingsgefinancierde en premiegefinancierde uitgaven in paragraaf 4.4.

94 Veldkamp 1978, p. 267.

wijze autoritaire politieke elites buiten de partijen om aansluiting zochten bij de werkende massa om zich van hun loyaliteit te verzekeren.[95] Kenmerk van de verzekeringsgedachte (verzekeringsbeginsel) is de aanwezig van een verband tussen de premiehoogte en het verzekerde risico, waarbij een hoger risico correspondeert met een hogere premie (equivalentie).[96] Het verzekeringsidee kreeg navolging in Nederland bij de optuiging van de eerste sociale arrangementen voor werknemers. Met de opkomst van de verzorgingsstaat na de Tweede Wereldoorlog, en dus de verdere uitbouw van het socialezekerheidsstelsel, werd op deze voet verdergegaan. De hiervoor genoemde verzekeringsgedachte is daarbij zeker niet steeds onverkort doorgevoerd.[97] Postma wijst in dit verband op de invloed van de Britse politicus Beveridge, die een rapport schreef over sociale zorg met nadruk op solidariteit (en niet zozeer op het verzekeringsidee).[98] Andere dan verzekeringstechnische overwegingen zijn daardoor in het stelsel (mede) bepalend voor de premiehoogte en uitkeringshoogte.

Bij de volksverzekeringen voor alle ingezetenen is bovendien de gehele uitvoering in handen van de overheid gelegd (inning van premieheffing door de Belastingdienst en verstrekking uitkeringen door Sociale Verzekeringsbank). Ten aanzien van de werknemersverzekeringen werd de sociale partners een prominente rol toebedeeld als uitvoerder van verschillende arrangementen, terwijl de rijksoverheid op de achtergrond acteerde door 'slechts' als penvoerder van de (wettelijke) regelingen op te treden. Zowel de premieheffing als de uitkeringen vonden daardoor hoofdzakelijk buiten de greep van de rijksoverheid plaats. De verhoudingen zijn inmiddels veranderd – mede als gevolg van de parlementaire enquête naar uitvoeringsorganen van de sociale verzekeringen[99] – aangezien de omvang van het aantal uitkeringen destijds uit de hand liep. De rijksoverheid heeft allengs de verantwoordelijkheid meer naar zich toegetrokken. Op dit moment is het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) verantwoordelijk voor de uitvoering van de werknemersuitkeringen.[100] Voorts is de Belastingdienst sinds 2006 verantwoordelijk voor de premieheffing werknemersverzekeringen.

---

95 De Swaan 2004, p. 196.

96 Noordam 2000, p. 32. Ten aanzien van de loondervingsfunctie die aan delen van de sociale verzekering wordt toegekend, wordt equivalentie aangeduid als evenredigheid tussen premiehoogte en uitkeringshoogte, zie De Jong 1986, p. 73.

97 Vgl. Veldkamp 1978, p. 267-280, die stelt dat gezien de minimale causaliteitsbetrekking tussen premie, risico en prestatie (uitkering) in de sociale zekerheid niet (meer) van verzekering kan worden gesproken.

98 Postma 1995, p. 206. Het Beveridge-rapport *Social Insurance and Allied Services* (1942) vormde de grondslag voor onder andere het systeem van sociale zorg in Groot-Brittannië. Tevens inspireerde het de Nederlandse regering in ballingschap om in 1943 de opdracht te geven aan de Staatscommissie Van Rhijn om een verdere uitwerking van het stelsel van sociale zekerheid voor te bereiden.

99 Voor het rapport van de enquêtecommissie, zie *Kamerstukken II* 1992/93, 22 730, nrs. 7-8.

100 Het UWV is een RWT en valt onder het toezicht van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.

2.4.2.1 Kwalificatie van de heffing

Ten aanzien van de sociale premies rijst de vraag in hoeverre tegenover de premieheffing een tegenprestatie staat in de vorm van een (voorwaardelijk) uitkeringsrecht. Bij de premieheffing volksverzekeringen is daarvan geen sprake, aangezien een verband tussen premieheffing en tegenprestatie ontbreekt. Van een retributie of een bijdrage, zoals in paragraaf 2.4.1.1 belicht, is dan ook geen sprake en het is verdedigbaar de premies volksverzekeringen onder de belastingen te scharen. Bij de premies werknemersverzekeringen is er wel nog een verband tussen de premies en de tegenprestatie, hoewel de premiebetaler (werkgever) geheel of gedeeltelijk een ander is dan de 'ontvanger' van de tegenprestatie (werknemer). De kwalificatie van de premies werknemersverzekeringen is daarmee niet eenduidig. Het is verdedigbaar dat het hier een retributie of een bijdrage betreft al dan naar gelang de mate van aanwijsbaarheid van de tegenprestatie als gevolg van de premieheffing. Evengoed is verdedigbaar dat het verband tussen de premieheffing en de tegenprestatie eigenlijk te dun is, waardoor het etiket belasting meer in zich komt.[101]

De Langen rekent de premies voor de sociale verzekeringen tot het fiscale gebied in ruime zin. Hij kenschetst de relatie beeldend: '*Hier reiken bijvoorbeeld het sociale en het fiscale recht elkander de hand*.'[102] Bovendien is het onderscheid niet in graniet gebeiteld: belastingen en sociale premies vormen in bepaalde situaties uitruilbare grootheden. Het voorbeeld van de regeling voor gemoedsbezwaarden is misschien nog een uitzondering (een gemoedsbezwaarde betaalt vanwege geloofsovertuiging als alternatief voor de premie, en eventueel een bijdrage, een vervangende belasting), maar het recent geformuleerde uitgangspunt om de arbeidsongeschiktheidspremie alsmede het belastingtarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting als tegenwicht te gebruiken voor een gewijzigde zorgpremie ten behoeve van een sluitend inkomstenkader laat zien dat de overheid, in dat geval, premies en belastingen over dezelfde kam scheert.[103] Ook in de presentatie

---

101 Van den Tempel 1945, p. 16, merkt op dat het recht op een uitkering bij de sociale verzekeringen niet afhankelijk is van de premiebetaling, waardoor deze premieheffing zijns inziens tot de belastingen gerekend moet worden.

102 De Langen 1954, p. 37. In dit licht is de opvatting van Halberstadt 1986, p. 440, relevant die ook aan de uitgavenkant verband ziet tussen sociale zekerheid en belastingheffing, in de zin dat gedachten en regelingen in de sociale zekerheid evengoed in het belastingstelsel gestalte kunnen krijgen.

103 Het betreft een mutatie in de zorgpremie die volgens de regels van het inkomstenkader gecompenseerd moet worden met een tegenovergestelde mutatie van gelijke omvang, waarvoor de regering de arbeidsongeschiktheidspremie (aof-premie) en de inkomstenbelasting gebruikt, zie Lijst met vragen en antwoorden n.a.v. Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, antwoord op vraag 32, p. 13. Over de werking van het inkomstenkader zie paragraaf 5.6.4.

worden belastingen en premies soms op een hoop geveegd.[104] Fiscalisering van de premieheffing, oftewel het omzetten van premies in belastingen, wordt niet zelden geopperd als optie in het kader van onder andere grondslagverbreding en/of vereenvoudiging.[105] Caminada en Stevens bepleiten dit voor de premies volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.[106] Bij de premies werknemersverzekeringen ligt fiscalisering gevoeliger, aangezien daarbij nog belang wordt gehecht aan de verzekeringsgedachte (relatie tussen premie, risico en prestatie).[107] Onmogelijk is het naar mijn idee evenwel niet.[108]

De sociale premies zijn bestemmingsheffingen in de zin dat de opbrengst dient ter financiering van specifieke (overheids)uitgaven, namelijk de desbetreffende uitkeringen.[109] Daarvoor zijn ook aparte fondsen gecreëerd, die overigens gefinancierd zijn via het omslagstelsel (het zijn dus in beginsel geen spaarpotjes die over langere termijn de uitgaven moeten dekken, maar de premieopbrengst wordt via het fonds direct gebruikt voor uitgaven) en niet zelden naast de premies ook gevoed worden met belastingopbrengsten. Relevant is bovendien dat deze fondsen alsmede de premieheffing, beiden EMU-relevant zijn, hetgeen betekent dat de uitgaven en inkomsten (en het saldo) van belang zijn bij het vaststellen van Europese begrotingsnormen (zie over de Europese begrotingsregels paragraaf 5.7).

---

104 In de toelichtende budgettaire overzichten van de Belastingplannen vanaf 2001 worden de belastingen en premies volksverzekeringen bijvoorbeeld soms integraal gepresenteerd (zonder dat dit overigens steeds expliciet is vermeld). Ook in de raming van de belasting- en premieontvangsten in de Miljoenennota worden de loon- en inkomstenbelasting en de premies volksverzekeringen veelal gezamenlijk geschaard onder de paraplu 'loon- en inkomensheffing' (vgl. Miljoenennota 2019, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 39, tabel 4.3.1).

105 Naast de omzetting (of integratie) van premieheffing in belastingheffing is opheffing van de premieheffing en compensatie van de gederfde opbrengst via belastingverhogingen elders een andere mogelijkheid.

106 Doordat bij fiscalisering van de AOW-premie de premievrijstelling voor AOW-gerechtigden vervalt, is sprake van een grondslagverbreding en dus een hogere opbrengst, zie Caminda en Stevens 2017, p. 645. Zie Stam 2019, p. 491-492, ten aanzien van de fiscalisering van de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

107 Vgl. Werger 2011, p. 355-357. Voor een andersluidende opvatting, zie Veldkamp 1978, p. 267-280. Hij stelde vier decennia geleden al dat gezien de minimale causaliteitsbetrekking tussen premie, risico en prestatie (uitkering) in de sociale zekerheid niet (meer) van verzekering kan worden gesproken. Kavelaars 2001, p. 200, plaatst evenzeer vraagtekens bij het verzekeringskarakter van de werknemersverzekeringen en hij beveelt mede om die reden een onderzoek aan naar het opheffen van de premies werknemersverzekeringen.

108 De regering schets in de Verkenning loonsomheffing (2012), *Kamerstukken II* 2011/12, 32 740, nr. 9, bijlage, eveneens een eindbeeld, waarbij de premies werknemersverzekeringen uiteindelijk opgaan in één belastingtarief.

109 In de MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 9, is het als volgt verwoord: '*Premiemiddelen zijn bestemmingsheffingen ter (rechtstreekse) financiering van niet tot de rijksbegroting behorende specifieke fondsen voor sociale uitkeringen dan wel zorguitgaven*.' Zie hierover uitgebreider paragraaf 4.4.

2.4.3 Belasting

De belastingen die de rijksoverheid heft kunnen worden gedetecteerd doordat de desbetreffende heffingen in een wet in formele zin zijn neergelegd, in overzichten als zodanig worden gepresenteerd en meestal ook de term 'belasting' in hun naam hebben. Ten aanzien van de inkomsten-, loon-, omzet- en vennootschapsbelasting, om eens enkele aansprekende voorbeelden te geven, bestaat weinig twijfel dat het hierbij om belastingen gaat. Toch is deze open deur minder open dan gedacht. De rijksoverheid heeft het door haar gehanteerde belastingbegrip namelijk niet expliciet gedefinieerd. Evenmin zijn hier uitgebreide beschouwingen aan gewijd. Zo is het onderscheid tussen 'belastingen' en 'andere heffingen' in de vigerende grondwettelijke grondslag voor overheidsheffingen (art. 104 Gw) bij amendement ingevoerd, zonder dat belastingen als zodanig daarbij uitvoerig zijn belicht.[110] De regering heeft ter toelichting wel nog opgemerkt dat in het wetgevingsproces '*de standpunten ter zake nader moeten worden bepaald*.'[111] In de Comptabiliteitswet is het welhaast van hetzelfde laken een pak. In die wet wordt belastingheffing slechts genoemd als onderdeel van het financieel beheer,[112] maar ontbreekt een definitie van belasting. In de wetsgeschiedenis is daarentegen wel een stapje verdergezet. Ietwat terloops is namelijk opgemerkt dat belastingen '*heffingen voor algemene collectieve voorzieningen*' zijn.[113]

De (totstandkoming van) belastingwetgeving biedt aanknopingspunten om het belastingbegrip te vatten, maar ook hierbij is een duidelijke definitie niet voorhanden. De Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) kent weliswaar een omschrijving van rijksbelastingen: '*Onder rijksbelastingen worden verstaan belastingen welke van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven*.'[114] Deze omschrijving blijft beperkt tot het benoemen van het hef-

110 De regering beoogde een grondwetsartikel voor alle heffingen van het rijk, onder welke benaming dan ook. Zij noemt daarbij belastingen, premies voor de volksverzekeringen, prijsregulerende heffingen en retributies, zie MvT Grondwetswijziging belastingen, *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 3, p. 3-4. Zie hierover uitgebreid paragraaf 3.3.4.

111 *Kamerstukken I* 1980/81, 15 575, nr. 20, p. 3.

112 Meer specifiek wordt in art. 1.1 Cw 2016 bij financieel beheer gesproken over *'het heffen van belasting en het opleggen van andere heffingen*'.

113 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 20. In dit verband is ook de op p. 34 gegeven toelichting interessant: '*Ontvangsten die via een belastingwet worden geïnd (belastingmiddelen), behoren tot de algemene middelen. Algemene middelen worden in beginsel aangewend voor algemene collectieve voorzieningen. Dergelijke ontvangsten worden in de departementale begroting van het Ministerie van Financiën opgenomen.*'

114 Art. 1, tweede lid, Awr.

fingsniveau en de uitvoeringsinstantie.[115] De omschrijving geeft derhalve geen inhoudelijke kenmerken van een belasting. De Blieck c.s. signaleren in gelijke zin dat het begrip belasting in de Awr verder niet is uitgewerkt.[116] De wetgever merkt bij invoering van de Awr wel het volgende op: '*Onder het begrip belastingen zijn niet begrepen retributiën, zoals schoolgelden.*'[117]

De aandacht voor het belastingbegrip neemt onder meer toe, althans zo laten recente voorbeelden zien, als een heffing juist niet het etiket belasting krijgt. Noemenswaardig is de opslag duurzame energie (ODE). Dit is een zelfstandige heffing op het verbruik van elektriciteit en aardgas, waarvan de opbrengst naar de algemene begrotingsmiddelen vloeit, hoewel daarvoor tegelijkertijd wel een specifieke bestemming geldt.[118] Het kabinet merkt bij de invoering expliciet op dat de ODE de vorm krijgt van '*een nieuwe belastingheffing op elektriciteit en aardgas*' die bovendien wordt geheven en ingevorderd op dezelfde wijze als de energiebelasting.[119] Toch heet het geen belasting, waarvoor eigenlijk geen onderscheidende reden geldt behalve dan de wenselijkheid van een afgescheiden departementale inkomstenstroom.[120] Bij invoering van de verhuurderheffing laait een soortgelijke discussie op en wordt een verhuurderbelasting bepleit.[121]

Overigens behoeft de naamgeving als belasting of de afwezigheid daarvan direct nuancering. Accijnzen zijn bijvoorbeeld niets anders dan

115 In dit licht is het opmerkelijk dat de heffing en invordering van de als rijksbelasting aangemerkte CO_2-minimumprijs niet dient te worden uitgevoerd door de Belastingdienst, zoals de Afdeling advisering van de Raad van State bijvoorbeeld ook adviseerde. Deze taak wordt evenwel belegd bij de Dienst Nederlandse emissieautoriteit (DNe), die daarvoor overigens wel ressorteert onder de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën, zo blijkt uit het onlangs ingediende wetsvoorstel, zie MvT Minimumprijs CO_2, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 216, nr. 3, par. 4.2.

116 De Blieck c.s. 1999, p. 45.

117 MvT Awr, *Kamerstukken II* 1954/55, 4 080, nr. 3, p. 13. Zie over retributies overigens paragraaf 2.4.1.1.

118 De sinds 2013 van toepassing zijnde ODE dient ter dekking van de kasuitgaven van de in 2011 ingevoerde subsidieregeling Stimulering Duurzame Energieproductie (SDE+), zie MvT Vastelling tarieven 2018, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 762, nr. 3, p. 1. Anders gezegd: voor vaststelling van de hoogte van de ODE wordt rekening gehouden met de uitgaven van de SDE+, maar in juridische en begrotingstechnische zin dient de ODE, in de woorden van de regering, niet als bestemmingsheffing voor de uitgaven van de SDE+, zie Nader rapport Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 4, p. 3. Het is opvallend dat in de begrotingsstukken niet zelden over SDE+-heffing wordt gesproken in plaatst van over ODE, zie bijvoorbeeld Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel E 'Uitzonderingen op de afbakening van het uitgavenplafond', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 14.

119 MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 2.

120 De ODE is als een niet-belastingontvangst opgenomen in de begroting van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat (niet-belastingontvangsten komen aan bod in paragraaf 5.6.2.1). Volgens de begrotingsspelregels valt de ODE als een uitzondering niet onder het uitgavenplafond, maar onder de normering van het inkomstenkader (zie paragraaf 5.6.4).

121 Het voorbeeld van de verhuurderheffing is ook besproken in paragraaf 2.4.1.2.

belastingen.[122] Volgens Visser is de aanduiding accijns voor een belasting niet alleen een kwestie van benaming. Het is zijns inziens bepalend voor het rechtskarakter: een indirect geheven bijzondere verbruiksbelasting. De heffing vindt daarbij met behulp van derden plaats ter zake van het verbruik van specifiek aangewezen goederen en diensten.[123] En wat in dit verband te denken van het successierecht en schenkingsrecht. Enkele wijzigingen van onder andere de Successiewet 1956 geven gelegenheid, en geen aanleiding want doel en strekking van de wet veranderen niet, de naam per 2010 te wijzigen in erfbelasting en schenkbelasting. Het veranderen van 'recht' in 'belasting' heeft inhoudelijk en begrotingstechnisch tot geen enkele verandering geleid, waarmee deze exercitie niet gespeend is van semantiek.

Het is verleidelijk om ten aanzien van de etikettering als belasting Bredero aan te halen: 'Het kan verkeren'. Zonder heldere definitie van belastingen lijkt hiervan soms wel sprake te zijn. Tegenover de wisselvalligheid zijn evenwel best terugkerende elementen te destilleren die van belang zijn bij de etikettering als belasting. Er bestaat immers weinig verschil van inzicht over de noodzakelijke aanwezigheid daarbij van de elementen: publieke grondslag, afdwingbaarheid en publiek opbrengstdoel. Of sprake is van een bestemmingsheffing – en dus of een specifieke bestemming aan de opbrengst wordt toegekend – is in beginsel niet relevant, want een bestemmingsheffing is een belasting.[124] De discussie spitst zich dan ook vaak toe op het element 'geen individueel aanwijsbare tegenprestatie' om daarmee de afbakening richting de retributie te realiseren.[125]

In dit onderzoek wordt met betrekking tot de belastingen in beginsel de benadering – en dus ook de benaming – van de rijksoverheid gevolgd ter voorkoming van verwarring over een eventuele andere zienswijze. Het doel is immers om de budgettaire impact van belastingwetgeving te belichten, waarvoor juist de insteek van de rijksoverheid bepalend is. Oftewel, een heffing is een belasting, omdat de rijksoverheid deze zo kwalificeert en behandelt. Desalniettemin wordt wel degelijk ook bezien of deze insteek van de overheid steeds goed uitpakt, maar in het onderzoek wordt niet met een eigenstandige definitie van belastingen gewerkt.

---

122 Art. 1, eerste lid, Wet op de accijns: '*Onder de naam accijns wordt een belasting geheven van (…).*'

123 Visser 2008, p. 13-14. Reugebrink 1967, p. 281-282, spreekt over '*bestedingsbelastingen op binnenlands verbruik van specifieke producten*'. Zie overigens ook de uitgebreide beschouwingen over accijnzen (en invoerrechten) van Van der Poel 1928.

124 Zie paragraaf 2.4.1.2.

125 Zie paragraaf 2.4.1.1 over retributie/bijdrage en paragraaf 2.4.2.1 over sociale premies.

2.5 Conclusie

Belastingen zijn onontbeerlijk voor het (voort)bestaan en functioneren van de hedendaagse samenleving en rechtstaat. Zij fungeren in de eerste plaats als financieel infuus voor de uitvoering van de overheidstaak. Dit budgettaire doel is dan ook het primaire doel van belastingheffing. Daarnaast kan sprake zijn van andere doelen, waarbij belastingmiddelen of onderdelen daarvan fungeren als een sturingsmechanisme van overheidsbeleid. Het budgettaire doel is bij dit zogenoemde fiscaal instrumentalisme weliswaar steeds aanwezig, maar het belang van de sturing overschaduwt dat.

Belastingen zijn overheidsheffingen, maar overheidsheffingen zijn niet steeds ook belastingen. Daar waar tegenover de heffing een tegenprestatie van de overheid aan een individu of een groep staat, komt een retributie respectievelijk een bijdrage in beeld. Het onderscheid is evenwel niet altijd scherp. Heffingen met een vorm van tegenprestatie kunnen als een niet-belastingontvangst geëtiketteerd worden. Er zijn echter ook voorbeelden waarbij deze toch als belasting wordt gezien en behandeld (vgl. bankenbelasting). Daarnaast worden bestemmingsheffingen onderscheiden, waarbij de opbrengst voor een specifieke overheidstaak wordt aangewend anders dan voor de ongedifferentieerde algemene overheidstaak. Het komt voor dat een bestemmingsheffing niet het etiket belasting krijgt (vgl. opslag duurzame energie), maar een bestemmingsheffing is in wezen wel een belasting, mits sprake is van een publiek opbrengstdoel. Een specifieke of algemene overheidstaak als financieringsdoel maakt voor de heffing als zodanig immers geen verschil. Daar komt bij dat op rijksniveau een zuivere bestemmingsheffing moeilijk realiseerbaar is vanwege de nationale begrotingsspelregel om de inkomsten en de uitgaven te scheiden. Sociale premies kennen een vorm van tegenprestatie (recht op uitkering als het verzekerde risico zich voordoet) als een bestemming (sociale fondsen). Sociale premies worden onderscheiden van belastingen, maar dat verschil is niet altijd duidelijk als gevolg van onder andere de gelijke heffingssystematiek en inning. Bovendien zitten de sociale premies en de belastingen onder de begrotingsspelregels in hetzelfde schuitje van de collectieve lasten.

Hoewel een duidelijke en vastomlijnde definitie van belastingen niet voorhanden is en ook niet door de rijksoverheid is gegeven, zijn er wel elementen die steeds naar voren komen. Het betreft een betaling aan de overheid, waarbij in ieder geval sprake is van: een publieke grondslag,[126] afdwingbaarheid en een publiek opbrengstdoel. Bovendien staat tegenover de betaling geen individueel aanwijsbare tegenprestatie. In het onderzoek wordt in beginsel de benadering van de rijksoverheid gevolgd, aangezien een heffing die aldus wordt bestempeld als een belasting valt binnen het onderzoeksterrein van de budgettaire impact van belastingwetgeving.

126 Deze publieke grondslag dient een wet in formele zin te zijn, zie paragraaf 3.2.

3 Budgettaire impact in de (grond)wet

3.1 Inleiding

De grondwet bevat regels voor de inrichting van de staat en zijn organen en definieert de politieke orde.[1] De grondrechten van burgers zijn eveneens in deze hoogste nationale wet opgenomen.[2] De grondwet wordt daarom ook wel gekenschetst als '*ankerpunt of ruggengraat van onze democratische rechtsstaat*'.[3] Het dient veelal als basis voor andere wetten. Ook de wortels van belastingwetten voeren terug naar de grondwet. Lokale heffingen en belastingen kennen daarbij een eigen grondwettelijke basis.[4] Voor Rijksbelastingen is die basis gelegen in art. 104 Gw: '*Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld*'.

Het parlement heeft daarnaast het budgetrecht. Dit is het recht om de ontvangsten en de uitgaven van de overheid te beoordelen en daarna te verwerpen of goed te keuren. De kern van het budgetrecht is neergelegd in art. 105, eerste lid, Gw: '*De begroting van de ontvangsten en de uitgaven van het Rijk worden bij de wet vastgesteld*.' Het budgetrecht wordt daarom ook wel begrotingsrecht genoemd. De grondwetgever merkt nadrukkelijk op dat het om een belangrijk recht gaat: '*Want de begroting bepaalt in belangrijke mate de aard en omvang van de taken, welke de overheid in de komende periode ten behoeve van de gemeenschap zal verrichten en welke offers daarvoor van de gemeenschap zullen worden gevraagd*.'[5] In bredere zin omvat het budgetrecht het samenstel van regels omtrent het beheer, de controle en de verantwoording van de

---

1 Frissen 2008, p. 25.

2 Vgl. Belinfante en De Reede 2015, p. 24.

3 Notitie overzicht voorstellen herziening Gw (2014), *Kamerstukken II* 2014/15, 31 570, nr. 25, p. 3. Kortmann 2016, p. 86, kenschetst de grondwet als het basisdocument van het Nederlandse constitutionele recht.

4 Provinciale en gemeentelijke belastingen worden bestreken door art. 132, zes lid, Gw: *'De wet bepaalt welke belastingen door de besturen van provincies en gemeenten kunnen worden geheven en regelt hun financiële verhouding tot het Rijk*'. In de Gemeentewet (hoofdstuk XV) en Provinciewet (hoofdstuk XV) zijn vervolgens de lokale belastingen opgesomd. Voor waterschappen lijkt een directe grondwettelijke basis voor belastingheffing te ontbreken. De bevoegdheid voor belastingheffing vloeit evenwel voort uit het meer algemeen geformuleerde art. 133, tweede lid Gw: '*De wet regelt de verordenende en andere bevoegdheden van de besturen van de waterschappen (…)*'. Zie Nehmelman 2011, paragraaf 2.3.2. De Waterschapswet stelt vervolgens regels voor het opleggen van belastingen en heffingen (hoofdstuk XVI t/m XVIIb).

5 *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 3, p. 3.

rijksfinanciën.[6] Het parlement heeft een tweezijdige rol bij het begrotingsproces: medewetgever en controleur.

Hoewel het budgetrecht strikt genomen ziet op zowel de ontvangsten als de uitgaven, zijn het vooral de uitgaven die ertoe doen.[7] Deze nadruk op de uitgaven is historisch goed verklaarbaar.[8] Het parlementaire instemmingsrecht inzake belastingheffing op grond van art. 104 Gw ligt namelijk aan het budgetrecht van art. 105 Gw ten grondslag. Of, in de woorden van Buijs, om aan het recht om over belastingen te beslissen '*klem en beteekenis bij te zetten*' is het budgetrecht nodig.[9] De achterliggende gedachte is dat aan het instemmingsrecht inzake belastingen weinig betekenis toekomt indien er geen waarborg is dat de opgehaalde middelen ook in het belang van de gemeenschap worden besteed. De Savornin Lohman verwoordt het aldus: *'Heeft het volk er recht op dat belastingen niet zonder zijn toestemming worden vastgesteld, dan volgt daaruit dat zijn vertegenwoordiging het "budgetrecht" moet kunnen uitoefenen.'*[10]

In dit hoofdstuk staat de grondwettelijke basis van de regels inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving centraal. Daarvoor wordt allereerst de grondwettelijke basis voor belastingheffing van art. 104 Gw belicht. Onderzoek naar positionering, herkomst, betekenis èn beperkingen van art. 104 Gw dient om vast te stellen of budgettaire regels hierbij een rol spelen. Daarnaast biedt een analyse van art. 104 Gw inzicht in de parlementaire betrokkenheid bij belastingheffing. In het verlengde hiervan wordt de grondwettelijke basis van het parlementaire budgetrecht van art. 105 Gw belicht. Het budgetrecht is weliswaar hoofdzakelijk geënt op de uitgaven, maar ook de inkomsten (en dus de belastingen) vallen eronder. Dit vormt de basis voor de regels omtrent (de budgettaire kant van) belastingen in de begroting. Doel van dit hoofdstuk is om vanuit de grondwet, de belastingwet en de begrotingswet het juridische kader van de budgettaire impact van belastingwetgeving in kaart te brengen.

---

6 Oftewel, in de woorden van de Minister van Financiën, *'het geheel van parlementaire rechten op het gebied van rijksfinanciën'*, zie *Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 31, bijlage, p. 26.

7 Het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) van de Tweede Kamer omschrijft het budgetrecht bijvoorbeeld als volgt, zie *Kamerstukken II* 2014/15, 33 670, nr. 11, bijlage, p. 13: *'Vrij vertaald is de kern van het budgetrecht dat uitgaven door de regering pas gedaan mogen worden na voorafgaande instemming van de Staten-Generaal en niet voor een hoger bedrag dan het in de begrotingswet vastgestelde maximumbudget.'*

8 Vgl. art. 70 Gw 1814: '*De inwilliging der Staten-Generaal wordt vereischt op de jaarlijksche begrooting der uitgaven van den Staat, welke hun door den Souvereinen Vorst wordt ingezonden. Zij raadplegen vervolgens over de voorgeslagen middelen tot vinding van dezelve.*' In deze bepaling, de voorloper van art. 105, eerste lid, Gw staat enkel een begroting van de uitgaven centraal. De verwijzing naar de middelen in de tweede volzin is veel minder sterk. Hierbij wordt in ieder geval niet gesproken over bijvoorbeeld een begroting van ontvangsten.

9 Buijs 1883, p. 645.

10 De Savornin Lohman 1901, p. 150.

3.2 Bakermat belastingstelsel èn bakermat parlementaire democratie

Om de grondwettelijke basis voor belastingheffing te duiden, is de constatering van belang dat belastingen een inbreuk maken op het eigendomsrecht.[11] Belastingen dwingen een deel van het inkomen of vermogen af te staan en hebben daarmee een ingrijpend karakter. Een grondwettelijke verankering wordt nodig geacht om die inbreuk te borgen. De grondwettelijke eis dat een belasting moet zijn neergelegd in een wet in formele zin, biedt (in beginsel) duidelijkheid wie waarover hoeveel belasting is verschuldigd. Contribuabelen weten zo fiscaal waar ze aan toe zijn. De andere kant van de medaille is dat de staat niet willekeurig en zomaar tot belastingheffing kan overgaan. Niessen kenschets belastingheffing als '*een psychologisch zwaarbeladen middel*' en wijst daarbij op de extra prudentie die dat voor de staat met zich brengt.[12] De grondwettelijke verankering van het wettelijke vereiste voor belastingheffing disciplineert dus de staat en biedt de contribuabele zekerheid.[13] Dit is het fiscale legaliteitsbeginsel, ook wel het beginsel van de rechtszekerheid genoemd.[14] Gribnau spreekt in dit verband over wetmatigheidsbeginsel, aangezien het hier om onderworpenheid door de staat aan de wet gaat.[15] Belastingen vinden in art. 104 Gw hun juridische oorsprong. Vanuit dat perspectief is het artikel te beschouwen als de juridische bakermat van ons huidige belastingstelsel.

Dat belastingen moeten zijn neergelegd in een wet in formele zin impliceert een wet die door regering en Staten-Generaal gezamenlijk is vastgesteld.[16] Hierbij komt aan de volksvertegenwoordiging dus nadrukkelijk een instemmingsrecht toe. Of in de woorden van Happé: '*Geen inbreuk op het eigendomsrecht zonder instemming van degenen die de inbreuk ondervinden*'.[17]

---

11 Zowel het fundamentele recht op ongestoord genot van eigendom als het fundamentele recht van de staat om belasting te heffen zijn opgenomen in art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

12 Niessen 1996, p. 156.

13 Vgl. Gerverdinck 2020.

14 Zwemmer 1983, p. 27. Happé 1996, p. 31, merkt op dat het legaliteitsbeginsel voor een belangrijk deel voortvloeit uit het beginsel van rechtszekerheid.

15 Het rechtmatigheidsbeginsel ziet op onderworpenheid door de staat aan wet èn rechtsbeginselen, oftewel aan het recht, en is dus ruimer dan het wetmatigheidsbeginsel, Gribnau 2015, p. 57.

16 Art. 81 Gw.

17 Happé 1996, p. 1. Illustratief voor handhaving van dit uitgangspunt is beperking van de heffingsbevoegdheid van de precariobelasting. Het doel van afschaffing van de precariobelasting ter zake van netwerken die zich bevinden onder, op of boven de voor de openbare dienst bestemde grond van de gemeente, de provincie of het waterschap (uiterlijk) per 1 januari 2022 is namelijk een einde te maken aan de situatie dat burgers via de heffing van precariobelasting door een naburige gemeente indirect worden betrokken in een heffing van een bestuurslichaam ten aanzien waarvan zij geen democratisch stemrecht hebben, zie *Kamerstukken II* 2015/16, 34 508, nr. 3.

Het is een variant op de in de Amerikaanse Onafhankelijkheidsoorlog gebezigde slogan '*no taxation without representation*'.[18] Door op vrijwillige basis in te stemmen met belastingheffingen kregen (vertegenwoordigers van) burgers het recht om mee te praten over de uitgaven en het landsbestuur. Het is een uitgangspunt dat al eeuwenoud is.[19] Allengs is hieruit een echte volksvertegenwoordiging met algemeen kiesrecht ontstaan.[20] Belastingheffing is dan ook de basis geweest voor de ontwikkeling van de democratische rechtsstaat.[21] Oud formuleert het als volgt:

> 'Wij hebben vroeger reeds gezien dat uit de practische noodzakelijkheid, dat de middeleeuwse vorst aan de Staten om "beden" moest vragen, zich geleidelijk de parlementaire zeggenschap heeft ontwikkeld. Op het terrein der belastingheffing liggen dan ook de oudste rechten der volksvertegenwoordiging.'[22]

Diamant en Van Emmerik merken eveneens op dat het parlement zijn bestaan grotendeels dankt aan de medezeggenschap over belastingen.[23] Zo bezien, vormt art. 104 Gw naast de (juridische) bakermat voor het belastingstelsel ook de bakermat van de parlementaire democratie.

3.3 Historie grondwettelijke belastinggrondslag

Het huidige grondwetsartikel inzake belastingen is direct herleidbaar tot bepalingen die ruim twee eeuwen geleden zijn ontkiemd. In zijn 'Schets eener Constitutie' schrijft Van Hogendorp in 1812 in art. 53: *'(…) en er wordt geen penning geheven buiten eene wet'*.[24] Deze opvatting heeft overigens

---

18 Van Amsterdam 1993, p. 329, nuanceert overigens de relatie tussen historische ontwikkelingen en de fiscaliteit. De Amerikaanse onafhankelijkheid is zijns inziens vooral veroorzaakt door in de loop der tijd gegroeide verschillen tussen koloniën en moederland, hetgeen in de kreet 'no taxation without representation' onderbelicht blijft.

19 Gibnau en Pauwels 2016, wijzen op de Magna Carta van 1215 waarin reeds een instemmingsrecht van afgevaardigden van de bevolking voor het opleggen van belastingen voorkomt. Van der Bij 1993, p. 1-2, meent daarentegen dat omtrent de betreffende bepaling in de Magna Carta (art. 12) vooral een mythe is ontstaan die inspirerend heeft uitgewerkt. Naar zijn mening kunnen de feodale belastingen niet op een lijn gesteld worden met moderne belastingen en daarnaast hadden de edelen geen enkele intentie een volksvertegenwoordiging in te stellen. Voorts betoogt hij dat deze bepaling slechts één jaar heeft bestaan en in 1216 alweer is geschrapt.

20 Voor een uitvoerige beschrijving van de symbiose tussen belastingheffing en meer zeggenschap voor burgers in verschillende perioden in verschillende gebieden, zie Grapperhaus 1989.

21 Meijers 1949, p. 5, voetnoot 2, wijst de middeleeuwse 'bede' aan als oorsprong van de democratie, aangezien deze reeds door vertegenwoordigers der belastingbetalers goedgekeurd moest worden.

22 Oud 1954, p. 482. Ook Blaupot ten Cate 1891, p. 1, stelt dat de vertegenwoordiging haar ontstaan dankt aan het recht der standen om de beden toe te staan of te weigeren.

23 Diamant en Van Emmerik 2013, p. 96.

24 Zie Colenbrander (I) 1908, p. 54. Vgl. Buijs 1887, p. 579 alsmede Schlette 1963, p. 108.

weer kenmerken van regelingen die reeds sinds de Bataafse omwenteling het levenslicht zien.[25] In de eerste grondwet van de gedecentraliseerde eenheidsstaat in 1814 is vervolgens een bepaling opgenomen over de bevoegdheid tot belastingheffing. Nadien is bij de grondwetswijzigingen in 1815, 1887 en 1983 het 'belastingartikel' expliciet onderwerp van bespreking geweest. De overwegingen in die verschillende tijdsgewrichten komen hierna aan bod.

3.3.1 Grondwet 1814: machtstoedeling tussen vorst en Staten-Generaal

Na de afscheiding van het Franse keizerrijk kan Nederland worden gekenschetst als een centralistische monarchie, waarin de vorst veel macht heeft. De Staten-Generaal, bestaande uit slechts één Kamer, heeft daarentegen (relatief) weinig macht. Weliswaar moet zij wetsvoorstellen goed- en afkeuren en is er een initiatiefrecht, maar het ontbreekt aan het recht van amendement en recht op inlichtingen en onderzoek. Bovendien kan de vorst buiten de Staten-Generaal om veel zaken bij besluit afdoen. Bepaald nog géén democratische rechtsstaat, zo luidt de treffende omschrijving van de regering 200 jaar later.[26] In de toendertijd geldende grondwet is voor het onderhavige onderzoek art. 117 Gw 1814 van belang: *'De Soevereine Vorst en de Staten-Generaal gezamenlijk zijn alleen en bij uitsluiting bevoegd tot het heffen en regelen van belastingen. De belastingen, bij het aannemen dezer grondwet bestaande, blijven op denzelfden voet, totdat er anders over beschikt worde bij de wet.'*[27]

Uit de verslagen van een commissie onder leiding van de reeds genoemde Van Hogendorp, die het voorontwerp voor de grondwet maakte, spreekt enige gereserveerdheid de Staten-Generaal macht te geven inzake belastingen. Zo worden twijfels uitgesproken over de fiscale kennis van de leden van een instituut dat slechts eenmaal per jaar vergadert.[28] Bovendien wordt gesproken over de vrees dat de Staten-Generaal met 'allerlei belastingplannen komt'.[29] Die vrees kan grotendeels vervallen, zo betoogt een

---

25 Vgl. art. 208 Staatsregeling voor het Bataafsche Volk (1798), art. 57 Staatsregeling des Bataafschen Volks (1801) en art. 60 (1805) Staatsregeling des Bataafschen Volks. Naast deze bevoegdheid tot belastingheffing geeft art. 210 Staatsregeling voor het Bataafsche Volk (1798) ook een uitvoerige instructie voor de vormgeving van een nieuw belastingstelsel op basis van enkele grondbeginselen. Het zou uiteindelijk de basis vormen voor het nationale belastingsysteem van Gogel in 1805/1806, zie hierover uitgebreid Postma 2015. Zie ook Gribnau en Vording 2017, p. 4-5.

26 Notitie overzicht voorstellen tot herziening Gw, *Kamerstukken II* 2014/15, 31 570, nr. 25, p. 2.

27 Het betreft de op 29 maart 1814 goedgekeurde Grondwet voor de Vereenigde Nederlanden.

28 Vgl. de passage*: 'Hij voegt er by, dat het aanwijzen der middelen door de Staten Generaal eene kennis onderstelt van details welke een collegie, dat maar eens in 't jaar vergadert, niet wel hebben kan (…)'*. Zie Colenbrander (I) 1908, p. 135.

29 Vgl. de passage: *'(…) de vrees, van bij de vergadering der Staten Generaal allerlei plans van belastingen te zien te voorschijn koomen (…).'* Zie Colenbrander (I) 1908, p. 136.

commissielid, indien er reeds een systeem van belastingen bestaat, waarop slechts enkele wijzigingen en mutaties nodig zijn. Een ander commissielid meent evenwel dat het belastingsysteem anno 1814 'provisioneel' is, waardoor de Staten-Generaal, indien zij de bevoegdheid heeft, hiervoor een ander systeem in de plaats zal zetten.

Het is niet helemaal duidelijk of het tweede deel van het grondwetsartikel voortvloeit uit deze discussie. De nadruk dat bestaande belastingen van toepassing blijven totdat er een wettelijke wijziging plaatsvindt, kan namelijk gezien worden als een beperking van de macht van de Staten-Generaal in de zin dat zij niet van meet af aan de volledige taak krijgt zich met een nieuw belastingstelsel te bemoeien, maar dat het bestaande leidend is. In dit licht komt ook aan de overwegingen van de grondwetscommissie betekenis toe dat het vaste inkomen van de vorst niet in het geding mag komen. Voortduring van bestaande belastingen wordt hiervoor van belang geacht, aangezien het vaste inkomen van de vorst uit belastinginkomsten wordt betaald.[30]

Ondanks de aan de Staten-Generaal toegekende bevoegdheden inzake belastingen, komt het fiscale zwaartepunt dus bij de vorst te liggen. Blijkens de beraadslagingen is de totstandkoming van het grondwetsartikel vooral een machtstoedelingsvraagstuk geweest. Budgettaire overwegingen lijken op dit punt eigenlijk geen rol te spelen, althans hiervan wordt geen blijk gegeven. Sowieso rijst de vraag in hoeverre de belastinginkomsten in die tijd scherp op het netvlies staan. Tegen het einde van 1814 zijn de begrote uitgaven namelijk omvangrijk, zonder dat direct duidelijk is welke belastinginkomsten hiertegenover staan.[31] Engels merkt op dat een begroting van ontvangsten niet bestond.[32]

3.3.2 Grondwetsherziening 1815: nieuwe versus bestaande belastingen

Na één jaar, in 1815, wordt de Grondwet alweer grondig herzien. De vereniging van Noord- en Zuid-Nederland in augustus 1814 is hiervoor de voornaamste aanleiding en het noopt tot aanpassingen. Van Hogendorp wordt

30 Vgl. de passages: *'(…) dat er iets omtrent de provisioneele voortduring der bestaande belastingen bijgevoegd worde, ten einde de zaak niet fluctueere, en de Souvereine Vorst ten minsten op eenige vaste inkomsten rekenen kan in afwachting van den uitslag zyner voorstellen aan de Staten Generaal tot aaaneeming van een definitief finantie-stelzel'* alsmede *'(…) want anders kan de Vorst lang sukkelen eer zijne propositiën er door gaan: - want anders zal men zonder belastingen zijn; wij moeten den Vorst daartegen waarborgen'*. Zie Colenbrander (I) 1908, p. 259 resp. 263.

31 Met een verdriedubbeling van de staatsschuld tot gevolg van 575 naar ruim 1700 miljoen gulden, zie Steinmetz 1949, p. 146.

32 De uitgaven voor 1815 werden begroot op 51 miljoen gulden, terwijl het 'Departement van Finantien' hier slechts 18,9 miljoen gulden voor had uitgetrokken. Een begroting van ontvangsten ontbrak. *'Ter bestrijding dezer uitgaven waren aangewezen de opbrengsten der verschillende middelen, welker bedrag in de beraming of mededeeling echter niet voorkwam (Stb. No. 110, 1814), hetzij dat zulks onnoodig werd gekeurd, hetzij men hieromtrent in het onzekere verkeerde'*, zo merkt Engels 1848, p. 219, op.

wederom aan het werk gezet om als voorzitter van een grondwetscommissie een voorontwerp te maken. Meest in het oog springt de splitsing van de Staten-Generaal in twee Kamers: de Eerste Kamer en de Tweede Kamer. Ook het 'belastingartikel' gaat inhoudelijk op de schop. Als vertrekpunt voor de voorgenomen wijziging geldt het kort daarvoor pas in werking getreden art. 117 Gw 1814. De grondwetscommissie meent dat het tweede deel van dat artikel – over bestaande belastingen die onverminderd van toepassing blijven – kan worden geschrapt. De verzekering van belastinginkomsten is in 1814 nog nodig, maar voor 1815 niet meer, want er is kennelijk opeens wel vertrouwen dat een nieuw systeem soelaas biedt.[33] Van de eerder nog uitgesproken vrees voor 'allerlei belastingplannen' door de Staten-Generaal is eveneens niets meer te merken. Hoewel het niet uit de verslagen van de grondwetscommissie blijkt, is goed mogelijk dat de instelling van een Eerste Kamer genoemde vrees heeft weggenomen. De leden van de Eerste Kamer worden namelijk voor het leven benoemd door de Koning[34] en vergaderen in tegenstelling tot de Tweede Kamer in beslotenheid.[35] Met een dergelijk koningsgezind slot op de deur is het beteugelen van eventuele fiscale ambities van de Staten-Generaal in feite overbodig geworden.[36] Een ander geluid komt naar voren uit een bericht van commissievoorzitter Van Hogendorp aan de Koning. Als bestaande belastingen van toepassing zouden blijven, keert het zuiden zich zijns inziens tegen elke nieuwe belasting, waarmee de belastingrekening bij het noorden blijft liggen.[37] De vereniging van Noord- en Zuid-Nederland maakt het in die lezing dus simpelweg noodzakelijk dat

33 Vgl. de passage: '*Het tweede lid (…) was in maart 1814 nodig, om provisionele kracht te doen behouden aan het toen aanvangelijk gevestigde systema van belastingen, dewijl wij anders zonder financien zouden geweest zijn; — dit heeft alzoo voortgeduurd, en duurt nog zoo voort, daar de vereeniging met België het niet verkiesselijk maakte eenig vast systema van financiën aan te nemen. Ondertusschen heeft dit artikel zijn effect gedaan; — wij kunnen het tweede lid uitschrappen, daar thans alles verzekerd is; — en de Koning het nieuw systema van financiën nu eerlang kan voordragen, zoodra de nieuwe grondwet zal zijn aangenomen*'. Zie Colenbrander (II) 1909, p. 288.

34 In de nieuwe Gw wordt niet langer gesproken over 'Soevereine Vorst' maar over 'Koning'.

35 Pas vanaf 1848 werden de beraadslagingen van de Eerste Kamer openbaar.

36 Of in de woorden van een commissielid: '*In twee kamers ligt een bolwerk voor den troon en tegen de democratie (…)*', zie Colenbrander (II) 1909, p. 138. Naast een grote waarborg voor koninklijke macht is het tweekamerstelsel in de grondwetscommissie ook wel verdedigd vanuit het beginsel dat niemand moet worden belast dan met zijn eigen toestemming, waarbij de gedachte leefde dat de ene kamer bestaat uit edelen, geestelijken en landeigenaren en de andere uit vertegenwoordigers van de steden, zie De Schepper 1990, p. 19-20.

37 Van Hogendorp aan de Koning: '*Omtrent de algemeene belastingen zouden de Staten Generaal in het vervolg moeten voorzien, en er was geen noodzaak om in de Grondwet daarvan te spreken. Mijn voorstel om het tweede gedeelte van art. 117 weg te laten, werd algemeen aangenomen. Was dat tweede gedeelte gebleven, zoo zouden de Zuidelijke Provinciën altoos zwarigheid gemaakt hebben in alle mogelijke veranderingen, en de Noordelijken waren altijd bezwaard gebleven met dubbelde lasten*'. Zie Colenbrander (II) 1909, p. 302.

er (nieuwe) belastingen voor het verenigde land komen.[38] Ook de Koning is overigens de mening toegedaan dat een geheel nieuw belastingstelsel nodig is.[39] Hiervoor wordt uiteindelijk de Stelselwet 1821 ingevoerd, die vijf categorieën van heffingen bevat en vooral is bedoeld om de verhoudingen binnen het belastingstelsel vast te leggen.[40]

Voorts moet het eerste gedeelte van art. 117 Gw 1814 volgens de grondwetscommissie een nadere redactie ondergaan, zonder dat is toegelicht waarom. Een ingebracht voorstel[41] leidt klaarblijkelijk tot aanmerkingen, die verder niet in het verslag van de grondwetscommissie terug te vinden zijn. Het vormt evenwel de aanleiding om te komen tot de uiteindelijke definitieve redactie, waarbij ook sprake is van een vernummering. Aldus komt art. 197 Gw 1815 te luiden: *'Geene belastingen kunnen ten behoeve van 's lands kas worden geheven, dan uit krachte van eene wet.'*[42]

Belastingheffing betreft een gezamenlijke machtsuitoefening door de uitvoerende en de wetgevende macht. In art. 117 Gw 1814 is deze 'samenwerking' nog expliciet in de bepaling zelf opgenomen, terwijl dat in het nieuwe grondwetsartikel indirecter is. In art. 197 Gw 1815 houdt het vereiste van een wettelijke grondslag voor belastingen een verwijzing naar de wetgevende macht in. In een ander grondwetsartikel is vervolgens opgenomen dat de wetgevende macht door de Koning en de Staten-Generaal gezamenlijk wordt uitgeoefend.[43] Het grondwettelijke belastingartikel is dus nog steeds gestoeld op machtstoedeling. De wettelijke eis voor belastingheffing is in dit licht een waarborg dat de machtsuitoefening door de Koning en de Staten-Generaal ook daadwerkelijk en controleerbaar gezamenlijk geschiedt.[44] Het valt op dat (het individuele belang van) de belastingplichtige in de overwegingen bij de totstandkoming van het artikel niet aan bod is gekomen. Dit is relevant, aangezien de wettelijke grondslag voor belastingen nadien niet zozeer is uitgelegd als uitvloeisel van een (interne) machtskwestie van de belastingwetgever, maar veeleer als een waarborg voor belastingplichtigen tegenover de belastinguitvoerder (zie hierna paragraaf 3.3.4).

---

38 Dat laat onverlet dat aan de latere afscheiding van de zuidelijke Nederlanden - beginnend met een opstand in 1830 en beëindigd met de formele ontbinding in 1840 - onder andere toch ook een tegenstelling over de fiscaliteit ten grondslag lag, zie Essers 2019, p. 519-521.

39 Postma 2015, p. 39-40.

40 Via uniforme opcenten op alle heffingen konden de inkomsten worden vergroot. Indien deze opcenten de 25 procent overschreden, moest de regering nieuwe belastingen voorstellen. Zie Vording 2015, p. 42-43.

41 '*Geene algemeene belasting zal kunnen worden ingevoerd dan uit krachte eener uitdrukkelijke wet'*. Zie Colenbrander (II) 1909, p. 283.

42 Vanaf dit moment, tot op heden, wordt gesproken over Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden. Tegelijkertijd wordt in art. 198 Gw 1815 een verbod voor fiscale privileges opgenomen: '*Geene privilegiën kunnen in het stuk van belastingen worden verleend.*'

43 *'De wetgevende magt wordt gezamenlijke door den Koning en de Staten-Generaal uitgeoefend'*, zie art. 105 Gw 1815.

44 Oud 1954, p. 484. Schlette 1963, p. 88.

3.3.3 Grondwetsherziening 1887: belasting en heffing

De veelbesproken grondwetsherziening van 1848 onder aanvoering van Thorbecke heeft de grondslag gelegd voor onze parlementaire democratie. Niet de Koning maar ministers dragen voortaan de (politieke) verantwoordelijkheid. Het belastingartikel blijft nagenoeg in dezelfde bewoording in stand. Na een vernummering in 1840[45], krijgt het in 1848 opnieuw een ander nummer.[46] Ook bij de grondwetsherziening van 1887 is het de bedoeling van een ingestelde staatscommissie alsmede van de regering om de bewoording van het 'belastingartikel' ongewijzigd te laten. De Tweede Kamer steekt hier evenwel een stokje voor, aangezien zij retributies – aangeduid met het begrip 'heffingen' – expliciet onder de vleugels van het grondwetsartikel wenst te brengen. Volgens De Savornin Lohman is een wettelijke verplichting voor heffingen wenselijk, aangezien het publiek gezag van die heffingen '*licht misbruik kan maken door ze tot de vergoeding van de algemeene bestuurskosten te bezigen*', zeker als het een monopolie betreft.[47] Buijs formuleert het aldus: *'Het recht van belastingheffing nu is een zeer teeder recht, dat ook niet zijdelings moet kunnen worden aangerand*.'[48] Het onderscheid tussen belastingen en heffingen c.q. retributies speelt derhalve op (zie paragraaf 2.4.1.1). Tegelijkertijd wordt staatsrechtelijk juist getracht aan dit onderscheid minder, of zelfs geen, betekenis toe te kennen. Het was eerder al Thorbecke geweest die staatsrechtelijk retributies onder het belastingbegrip schaarde.[49] En ook volgens Buijs heeft het onderscheid juridisch geen recht van bestaan, aangezien het 'belastingartikel' in de grondwet zijns inziens is geschreven voor alle heffingen die door de staat worden opgelegd.[50] Uit die opvatting volgt logischerwijze dat de grondwettelijke waarborg op zowel belastingen als heffingen van toepassing moet zijn, maar desalniettemin

45 Art. 195 Gw 1840.

46 Art. 171 Gw 1848. Het woord 'lands' werd vervangen door 'lande'.

47 De Savornin Lohman 1901, p. 147.

48 Buijs 1887, p. 587.

49 Thorbecke 1847, p. 61-62, ziet belasting als zijnde een '*ontvang krachtens regeringregt*'. Voorts brengt hij retributies onder het belastingbegrip: '*Belasting is heffing voor publieke behoefte. De regering heffe voor ééne bepaalde behoefte, of voor de publieke behoefte in 't algemeen; zij vordere, in het eerste geval, de kosten der dienst, tot welker betaling de heffing strekt, slechts voor het gebruik en van de gebruikers, of wel van alle ingezetenen, bij gemeene belasting, naar elks vermogen; het zijn enkel onderscheidene vormen derzelfde zaak*.'

50 Buijs 1887, p. 584-585: '*Al deze overwegingen leiden mij tot de slotsom, dat de onderscheiding tusschen belastingen en retributiën, hoe belangrijk ook in economischen zin, op staatsrechtelijk gebied werkelijk geene reden van bestaan heeft, en dat dus het gebod van art. 171* [dit betreft het grondwettelijke 'belastingartikel', MS] *geschreven is voor alle heffingen, algemeene en bijzondere, door den Staat in zijn publiekrechtelijk karakter aan de ingezetenen opgelegd, welke ook de aard van die heffingen zijn moge en onverschillig het doel waarmede zij werden uitgeschreven*.' In gelijke zin Meijers 1949, p. 14, die opmerkt dat noch de Nederlandse wet, noch haar geschiedenis noopt tot een onderscheid in belastingen en retributies.

wordt het nodig geacht dit voor de heffingen te expliciteren.[51] De Tweede Kamer en de regeringen verschillen aanvankelijk nog van mening over de formulering van de toevoeging in de grondwet met betrekking tot de heffingen. Uiteindelijk is het aangepaste amendement De Ruiter Zylker c.s. door de regering overgenomen.[52] Aldus komt art. 174 Gw 1887 te luiden: *'Geene belastingen kunnen ten behoeve van 's lande kas worden geheven, dan uit krachte van eene wet. Deze bepaling is ook toepasselijk op heffingen voor het gebruik van Rijks-werken en -inrichtingen, voor zooveel de regeling van die heffingen niet aan den Koning is voorbehouden.'*

Overigens zijn destijds ook nog voorstellen gedaan om het belastingartikel in de grondwet te verrijken met het draagkrachtbeginsel en met een verbod om accijnzen op eerste levensbehoeften te heffen. Hoewel er sympathie voor de voorstellen is, halen zij de eindstreep niet. De (in)richting van het belastingstelsel in een grondwet opnemen, wordt gezien als een oneigenlijke gebiedende taakoplegging door de bestaande wetgever aan zijn opvolger.[53] Inhoudelijk zegt de grondwet dus niets over belastingen.[54] Bovendien wordt aan de budgettaire rol van belastingen een zwaarwegend belang toegekend. Minister Heemskerk van Binnenlandse Zaken verwoordt dat punt als volgt:

> 'In de grondwet mag geen belemmering zijn om, zoo noodig, zelfs de alleronaangenaamste belasting op te leggen, want de uitgaven voor het behoud van den Staat moeten altijd worden gedekt.'[55]

3.3.4 Grondwetsherziening 1983: belastingplichtige nadrukkelijk in beeld

Het 'belastingartikel', zoals dat in 1887 is geformuleerd, heeft vervolgens bijna een eeuw ongewijzigd in de grondwet gestaan.[56] Dit verandert bij de grondwetsherziening van 1983. In de overwegingen destijds komen de belastingen en heffingen weer aan de orde. Het uitgangspunt van de regering daarbij is om te voorkomen dat belastingen en heffingen, onder welke benaming dan ook, door het Rijk kunnen worden opgelegd zonder wettelijke grondslag. Het valt op dat de belastingplichtige hier in beeld is. Weliswaar draait het nog steeds om machtstoedeling (hoewel deze

---

51 De reikwijdte van de toevoeging voor heffingen was door de uitzondering (het voorbehoud aan de Koning) in het begin overigens gering, daar in die tijd veel heffingen bij koninklijk besluit werden vastgesteld.

52 Hierdoor is er ook niet meer over het amendement gestemd, zie *Handelingen II* 1886/87, nr. 6, p. 1668. Zie ook Mes 1930, p. 36-39.

53 Vgl. Buijs 1888, p. 336.

54 Hetgeen nog steeds zo is, vgl. Wattel 1995, p. 189: '*Niet wàt, niet wie en niet hoe er belast wordt, niets over de verdeling van de belastingdruk, niets over de besteding.*'

55 *Handelingen II* 1886/87, nr. 6, p. 1662.

56 Behoudens vernummering en enkele redactionele wijzigingen, vgl. art. 175 Gw 1922, art. 181 Gw 1938, art. 188 Gw 1953.

machtstoedeling eerst plaatshad tussen vorst en parlement is deze inmiddels verschoven naar machtstoedeling tussen de belastingwetgever – regering en parlement – en belastinguitvoerder), maar meer dan bij eerdere grondwetsherzieningen ligt de nadruk op het effect van die machtstoedeling op de positie van de belastingplichtige. Een onderscheid tussen belastingen en heffingen acht de regering dus niet langer nodig, althans voor wat betreft de wettelijke basis die gelijk zou moeten zijn. Het voorstel voor de grondwettelijke bepaling sluit hierop aan: '*Belastingen en andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld*.'[57] De parlementaire discussie spitst zich vervolgens toe op de frase '*bij de wet geregeld*'. Volgens de delegatieterminologie in de grondwet biedt dat een onbeperkte mogelijkheid tot delegatie.[58] De regering merkt desalniettemin op dat de wetgever 'op het stuk van de belastingen' grote terughoudendheid in acht zal moeten nemen.[59]

Het overtuigt de Tweede Kamer allerminst. En zij staat daarin niet alleen. Zo heeft de Afdeling advisering van de Raad van State reeds bezwaren geuit tegen het openen van een onbeperkte mogelijkheid tot delegatie van belastingwetgeving. Voor het op rechtvaardige wijze tot stand komen van belastingwetgeving wijst het Hoge College van Staat op de noodzakelijke voorwaarde dat deze '*in het openbaar en in gemeen overleg met de gekozen vertegenwoordigers van het volk tot stand komt*.'[60] De staatscommissie die de grondwetsherziening heeft voorbereid, heeft om die reden ook al aangedrongen om ten aanzien van belastingen de frase '*uit kracht van een wet*' van het bestaande grondwetsartikel over te nemen. Ook dan is delegatie trouwens niet uitgesloten, maar volgens de commissie ligt vanuit een historische interpretatie in die laatste frase grote terughoudendheid besloten.[61] De Tweede Kamer sluit zich bij deze lezing aan en amendeert onder aanvoering van Kamerlid Van Rooijen het regeringsvoorstel.[62] Hoewel deze gang van zaken wellicht anders doet vermoeden, is geen sprake van een fundamenteel verschil van inzicht tussen regering en parlement. Niemand pleit er immers voor de delegatiedeur voor belastingen potdicht te doen en die voor heffingen wagenwijd open te zetten. De bepleite terughoudendheid – bij belastingen misschien een fractie meer dan bij heffingen – is als de delegatiedeur die op een kiertje staat, waarbij het uiteindelijk de wetgever is die de klink vastheeft en bepaalt hoe open de deur in een bepaald geval dient te zijn. Het amendement Van Rooijen c.s. is vooral bedoeld om de gewenste terughoudendheid van delegatie bij belastingen nog eens uitdrukkelijk onder de aandacht te brengen. Het met algemene stemmen aangenomen amendement handhaaft om die reden het onderscheid tussen

57 Zie het ontwerp van wet, *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 2.
58 Hoekstra 2012, p. 119.
59 *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 3.
60 *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 4, p. 9.
61 Staatscommissie Cals/Donner 1971, p. 200.
62 *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 10.

belastingen en heffingen.[63] En zo komt art. 104 Gw te luiden: '*Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij wet geregeld*.'

Voor nadere uitleg van de begrippen belastingen en heffingen biedt de parlementaire geschiedenis weinig houvast. De regering geeft hiervan geen definities, hetgeen ook niet nodig was als gevolg van het oorspronkelijke voorstel om belastingen en heffing juist gelijk te behandelen. De regering kan vanuit die insteek dus ook in het midden laten waar precies de scheidslijn ligt tussen belastingen en heffingen.[64] Wel kent de regering aan het begrip heffingen een ruime werking toe, in de zin dat het meer omvat dan enkel retributies.[65] Daarmee moet discussie worden voorkomen over de positionering van heffingen die niet als retributie kwalificeren. De Tweede Kamer volgt die lijn.[66] Dat betekent dat alle heffingen onder het bereik van art. 104 Gw vallen. Echter, wanneer sprake is van belasting of van andere heffing is niet scherp afgebakend en kan tot vraagtekens leiden.[67]

3.4 Essentiële elementen belastingwet

Om de betekenis en reikwijdte van art. 104 Gw te bepalen, zijn de essentiële elementen van een belasting van belang. Deze elementen moeten in een belastingwet staan. Zij geven daarmee materiële invulling aan het grondwetsartikel. Het betreft in feite de elementen die niet onder delegatie vallen, of zouden moeten vallen. Schlette spreek over de 'essentialia' die in een belastingwet moeten staan. Hij noemt daarbij 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.[68] Oud meent aan de andere

63 *Handelingen II* 1979/80, nr. 91, p. 5396. Interessant detail is dat Van Rooijen in 2017 opnieuw als Tweede Kamerlid is aangetreden en tijdens de Algemene Financiële Beschouwingen op 8 november 2017 het belang van 'zijn' wapenfeit van destijds nog eens onderstreept en zijn motivering uit de doeken doet: '*Mijn inspiratie voor dat zeer fundamentele amendement (…) was "no taxation without representation", oftewel geen belasting zonder vertegenwoordiging*.' Zie *Handelingen II* 2017/18, nr. 19, item 7, p. 21 l.k.

64 Vgl. *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 7, p. 1.

65 Ruimer dan het bestaande grondwetsartikel dat deed, maar ook ruimer dan de staatscommissie die eveneens onder heffingen slechts retributies laat vallen.

66 Vgl. *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 6, p. 2.

67 In gelijke zin Christiaanse 1981, p. 70. De regering merkt op dat de standpunten hieromtrent in het wetgevingsproces nader moeten worden bepaald, zie *Kamerstukken I* 1980/81, 15 575, nr. 20, p. 3. Wattel 1995, p. 193-194 beziet het onderscheid vanuit de positie van belastingplichtige: '*Het is eveneens onduidelijk waarom het de burger een zier zou moeten schelen of een hem opgelegde geldelijk last een 'belasting' of een 'andere heffing' is. Waarom is bij andere heffingen delegatie ook van essentialia wèl toelaatbaar en bij belastingen niet?*'

68 Schlette 1963, p. 120.

kant dat het de formele wetgever volkomen vrij staat zoveel te delegeren als wenselijk.[69] Essentiele elementen noemt hij derhalve niet. Hoekstra leidt daaruit af dat dan alle elementen bij ministeriële regelingen kunnen worden gesteld. In zijn optiek zullen weinigen dit aanvaardbaar achten. Tegelijkertijd merkt hij op dat niet eenvoudig is vast te stellen tot welke zaken delegatie van regelgevende bevoegdheid dan wel aanvaardbaar is.[70] Dit spoort met de constatering van de commissie ter bestudering van delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht. De grens tussen het delegeren van wetgeving en regelingen die bevoegdheden verlenen welke binnen de uitvoeringstaak van de regering liggen, is volgens de commissie niet altijd duidelijk te trekken.[71] Uit de parlementaire geschiedenis blijkt desalniettemin redelijke eenstemmigheid te bestaan over de essentiële elementen van een belasting**.** In een toelichting op het amendement Van Rooijen c.s., dat ten grondslag ligt aan de tekst van het huidige art. 104 Gw, zijn duidelijk de elementen weergegeven die volgens de Kamerleden een wettelijke basis behoeven, alsmede de reden daarvan:

> '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.'[72]

Kort gezegd, meent de Tweede Kamer dat het subject van heffing, het object van heffing en het tarief in de belastingwet moeten staan. Het is een opvatting die eerder al door de Afdeling advisering van de Raad van State is gehuldigd, hoewel dat advies geen ruimte laat voor een afwijking.[73] Daar waar de Tweede Kamer spreekt over '*ongewenstheid*' ten aanzien van de delegatie van deze elementen naar de uitvoerende macht, vindt de Afdeling advisering van de Raad van State dat dit '*nimmer*' mag geschieden.

---

69 Oud 1954, p. 484.

70 Hoekstra 2012, p. 118.

71 Commissie Stellinga 1972, p. 7.

72 *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 10.

73 '*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*,' zie *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 4. Meer recent heeft de Afdeling advisering van de Raad van State deze zienswijze nog een bevestigd, waarbij zij over 'ongeoorloofd' spreekt. '*Met deze formulering wordt aangegeven dat bij delegatie in de belastingwetgeving grote terughoudendheid geboden is en dat delegatie aan de regering ongeoorloofd is ten aanzien van de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van de belastingplichtigen*,' Advies RvS en Nader rapport Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 7.

Uiteindelijk heeft de regering tijdens de parlementaire behandeling ook de '*essentialia van belastingen*' benoemd. Deze moeten '*zoveel mogelijk*' in een belastingwet staan en net als de Tweede Kamer spreekt de regering daarbij over: de basis van het tarief, de kring van belastingplichtigen en de grondslag van de belastingen.[74] Ook de regering laat in de formulering ruimte voor afwijking. Uit de oproep voor een terughoudend gebruik van delegatie spreekt immers evenmin een verbod.[75] In 2012 ventileert de regering de opvatting dat belastingtarieven strikt genomen niet in een wet in formele zin hoeven te staan. Het initiële voorstel om belastingtarieven bij de invoering van een nieuw belastingmiddel (het betreft de invoering van de opslag duurzame energie) via een algemene maatregel van bestuur vast te stellen, is weliswaar reeds van tafel gehaald naar aanleiding van het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State, maar Kamerleden informeren toch naar de zienswijze hieromtrent. De regering merkt derhalve desgevraagd op:

> 'Het is gebruikelijk om in ieder geval de belastinggrondslagen, de wijze van heffing, en de verschuldigdheid in een wet in formele zin vast te leggen. Veelal worden ook belastingtarieven in een wet in formele zin opgenomen, maar dit is geen absoluut vereiste. De mogelijkheid bestaat om tarieven bij lagere regelgeving vast te stellen.'[76]

Om het parlement wel te betrekken bij de vaststelling van belastingtarieven via de lagere regelgeving wordt nog geschermd met een eventuele verplichting om een algemene maatregel van bestuur voor te hangen.[77] Zoals gezegd, is hier uiteindelijk niet voor gekozen en vindt ook in het onderhavige geval vaststelling van de tarieven bij wet in formele zin plaats. Desondanks is relevant dat kennelijk wel de gedachte leeft dat belastingtarieven niet noodzakelijkerwijze in de wet in formele zin hoeven te staan, hetgeen een afwijking is van de tot dan toe gehanteerde opvatting. En hoewel er thans geen discussie is dat de indexatie van onderdelen

---

74 *Kamerstukken I* 1980/81, 15 575, nr. 20, p. 2. Zie ook de toelichting bij art. 2.20 Ar inzake de grondwettelijke delegatieverboden: '*Onderwerpen als belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief dienen in ieder geval in de wet zelf te worden vastgelegd.*'

75 Zo blijkt opnieuw uit een meer recent door de regering gegeven interpretatie hieromtrent. '*In het algemeen, maar in fiscale regelingen in het bijzonder, geldt dat het primaat van de wetgever inhoudt dat waar mogelijk regelingen bij wet in formele zin worden vastgesteld en dat terughoudend moet worden omgegaan met het overdragen van regelgevende bevoegdheid aan de regering of een minister. Delegatie moet zo concreet en nauwkeurig mogelijk worden begrensd en het moet, gelet op de materie, noodzakelijk zijn te delegeren,*' zie MvA Belastingplan 2014, *Kamerstukken I* 2013/14, 33 752, nr. D, p. 2.

76 Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 2.

77 In geval van een 'voorhangprocedure' treedt de algemene maatregel van bestuur niet automatisch in werking na plaatsing in het Staatsblad maar moet deze voorafgaand aan publicatie eerst nog worden voorgelegd aan de Staten-Generaal. Zie art. 2.35 Ar.

van belastingmiddelen via de bijstellingsregeling buiten het parlement om geschiedt, betekent dat nog niet dat het parlement hier geen inzicht in dan wel betrokkenheid bij wenst te hebben.[78]

3.5 Budgettaire impact en belastingwet

De budgettaire impact als essentieel element van een belasting(wet) bestempelen, vindt in zowel de literatuur als de parlementaire geschiedenis geen pleitbezorgers.[79] Deze eenstemmigheid is ongetwijfeld een voorname reden dat in belastingwetten derhalve geen bepaling staat over het budgettaire effect van een belastingmiddel, of een onderdeel daarvan, althans hiervan is bij de thans geldende belastingmiddelen geen sprake.[80] Het klinkt evenwel paradoxaal. De primaire reden om belasting te heffing is budgettair van aard, maar de belastingwet die hier gevolg aan geeft, rept er met geen woord over. De Langen beschouwt het als een aparte taak van de wetgever om de omvang van de behoeften van de overheid en daarmee, onder andere, het totaalbedrag aan benodigde belastingmiddelen, te bepalen.[81] Aan de belastingwetgever komt vervolgens de taak toe dat totaalbedrag te verdelen en te zorgen dat het tijdig binnenkomt: '*Verdelen en innen is de taak van de belastingwetgever*.'[82] Het betreft dus een duidelijk onderscheid tussen twee taken, hoewel de koppeling tussen belastingen en uitgaven (en soms zelfs een onderlinge afhankelijkheid) deze scheiding ook weer niet absoluut maakt. Deze benadering van De Langen laat zien dat de (totale)

78 Zo ontstond in januari 2014 een politieke discussie over de door Kamerleden niet voorziene wijziging van het percentage van het eigenwoningforfait op grond van de bijstellingsregeling, zie *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 888. En in 2018 werd de vraag opgeworpen waarom de bedragen van de vrijwilligersregeling niet geïndexeerd worden, hetgeen het parlement kennelijk eerder niet was opgevallen. In de Eerste Kamer is bepleit de bedragen van de vrijwilligersregeling voortaan wel jaarlijks te indexeren (motie Ester c.s., *Kamerstukken I* 2018/19, 35 026, G) en dit wordt met ingang van 1 januari 2020 gerealiseerd (MvT Belastingplan 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 3, p. 13).

79 Vgl. de toelichting bij art. 2.20 Ar. Het budgettaire gevolg vloeit wel voort uit de andere essentiële elementen (subject, object en tarief). Dat de structuur van een belasting door de wetgever dient te worden vastgesteld, bepaalt - andere effecten daargelaten - in belangrijke mate de budgettaire gevolgen van die belasting.

80 Zelfs in de Tijdelijke wet resolutieheffing 2014. (Stb. 201, 538) is hierover niets opgenomen, terwijl over de (omvang van de) budgettaire doelstelling van die wet geen misverstand kan bestaan. Minister Dijsselbloem van Financiën merkt daarover bij de aankondiging van de nationalisatie van SNS REAAL het volgende op, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 532, nr. 1, p. 2): *'Ten behoeve van de schatkist zal ik in 2014 een eenmalige resolutieheffing opleggen aan de Nederlandse banken van € 1 miljard. Dit vind ik gerechtvaardigd omdat de Nederlandse banken bij een faillissement van SNS Bank sterk negatieve gevolgen zouden ondervinden*.'

81 De Langen 1954, p. 34-35, spreekt daarbij over heffingen, leningen en geldschepping. Met heffingen doelt hij op het bredere begrip, waaronder ook belastingen vallen. Geldschepping behoort inmiddels niet meer tot het arsenaal van de nationale wetgever.

82 De Langen 1954, p. 36.

budgettaire impact voor de belastingwetgever weliswaar vanuit de uitgaven bezien een gegeven is, maar dat het tegelijkertijd bij de vormgeving van het belastingstelsel en de daarbij te onderscheiden belastingmiddelen (de 'verdeling') ook betekenis toekomt. Anders gezegd: vaststelling van het subject en object van heffing alsmede van de tariefstructuur van belastingmiddelen is niet gespeend van de budgettaire doelstelling die daarop rust, of zou dat niet moeten zijn. Toch blijkt daarvan, zoals gezegd, niet veel als de belastingwetgeving als zodanig in ogenschouw wordt genomen.

Dat de budgettaire effecten steeds losser raken van de wettelijke wijziging is bovendien onderdeel van de vigerende begrotingssystematiek. Het aan een fiscale wetswijziging ex-ante toegekende budgettair effect heeft, de uitzonderingen daargelaten, na inwerkingtreding van die wijziging namelijk geen betekenis meer in de zin dat afwijkingen in beginsel zonder gevolg blijven.[83] Het is in dit licht van belang op te merken dat het Nederlandse belastingstel op dit moment weinig belastingen kent, waarbij de totale belastingopbrengst steeds direct bepalend is of steeds direct doorwerkt in de door belastingplichtige te betalen belasting.[84] Het is natuurlijk niet uitgesloten dat hiervan (in de toekomst) in meer gevallen sprake zal zijn. Bij gebudgetteerde belastingfaciliteiten kan een dergelijk verband tussen 'het budgettaire' en de regeling wel een rol spelen voor zover het budgettaire plafond de omvang van de in een individueel geval toe te passen belastingfaciliteit bepaalt. Bij de op dit moment van toepassende zijnde belastingfaciliteiten met een vorm van budgettering is evenwel sprake van zogenoemde meerjarige budgetegalisatie, hetgeen betekent dat de jaarlijks toegekende financiële middelen over verschillende jaren bezien gemiddeld op dat jaarbedrag uitkomen.[85] Telkens zijn wetswijzigingen nodig om de faciliteiten aan te passen teneinde dit effect te bewerkstelligen, waardoor ook bij deze gebudgetteerde belastingfaciliteiten het budget dus niet direct doorwerkt naar de vormgeving van de belastingfaciliteit, maar slechts indirect. Aangezien budgettering van belastingfaciliteiten in de belangstelling staat,[86] kan ook dit in de nabije toekomst veranderen. Uit vroegere tijden kan evenwel een relevant voorbeeld worden gegeven. Engels schetst in 1848 de belasting bij omslag (repartitie), waarbij de '*geheele som te voren bepaald zijnde trapsgewijze tusschen de provinciën, arrondissementen, vervolgens gemeenten en eindelijk tusschen de belastingschuldigen wordt omgeslagen*.'[87]

---

83 De begrotingssystematiek komt uitvoerig aan bod in paragraaf 5.6.

84 Met uitzondering van de opslag duurzame energie, waarbij de tarieven inmiddels jaarlijks worden aangepast ten einde een vooraf geraamde belastingontvangst te realiseren. In andere gevallen fluctueert de belastingontvangst na invoering van een belastingmiddel. Ook een jaarlijkse aanpassing van (een onderdeel van) een belastingmiddel, zoals bijvoorbeeld de wijziging van de rendementspercentages in box 3 van de inkomstenbelasting, is niet primair gebaseerd op een beoogde belastingontvangst.

85 Zie paragraaf 6.6, waarin ook de verschillende budgetteringstechnieken aan bod komen.

86 Vgl. Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 38-39.

87 Engels 1848, p. 232. Daarnaast onderscheidt hij bij de directe belastingen de belasting van hoeveelheid (quotisatie), waarbij *'iedere belastingschuldige volgens eene bepaalde evenredigheid gequotiseerd zijnde, de optelling der quota's het geheel montant der belasting uitmaakt*.'

Als voorbeelden noemt hij de grondbelasting en de belasting op personeel.[88] Het is niet helemaal duidelijk of de budgettaire totaalbedragen daarbij ook in een wettelijke bepaling staan, of dat deze bij besluiten zijn bepaald. Van belang is te wijzen op (de vormgeving van) belastingmiddelen, waarbij de budgettaire impact wel ontegenzeggelijk als essentieel element van die belasting is te kenschetsen en dientengevolge in de belastingwet zou moeten thuishoren. Desalniettemin is de betekenis van het opnemen van de budgettaire impact in de belastingwet in het huidige belastingstelsel niet groot, afgezien van het meer zichtbare verband dat alsdan kan worden gelegd tussen belastingheffing en de budgettaire functie. Het belang van de budgettaire impact voor de belastingwet komt derhalve niet letterlijk in de wettekst tot uitdrukking, maar wel in de wetstoelichting. In de volgende paragrafen wordt dit nader uiteengezet.

3.5.1 Budgettaire paragraaf in wetstoelichting

De budgettaire gevolgen van belastingwetgeving staan wel in de memorie van toelichting van een wetsvoorstel, en meer specifiek in de budgettaire paragraaf. De Comptabiliteitswet bevat de wettelijke grondslag hiervoor: '*Voorstellen, voornemens en toezeggingen bevatten een toelichting waarin wordt ingegaan op: (…) de financiële gevolgen voor het Rijk (…).*'[89] Dit is vervolgens nader uitgewerkt in de Aanwijzing voor de regelgeving. Zo is er de algemene notie van een verplichting om de budgettaire gevolgen inzichtelijke te maken: '*Indien een wetsvoorstel financiële gevolgen heeft, wordt in een afzonderlijk onderdeel van de memorie van toelichting of in een bijlage bij de memorie van toelichting aangegeven in welke omvang daaraan hogere of lagere uitgaven of ontvangsten verbonden zullen zijn*.'[90] Daarnaast zijn er nog twee bijzondere regels. Zo moet worden aangegeven in hoeverre de financiële gevolgen begrepen zijn in de laatst ingediende begroting of in de ramingen voor de vier op het begrotingsjaar volgende jaren.[91] Voor belastingwetgeving wordt in de praktijk in de toelichting meestal een meerjarenraming weergegeven van de resterende begrotingsjaren van de kabinetsperiode – en dat zijn er doorgaans minder dan vier – en daarnaast nog een structureel effect,[92] waardoor volgens de letterlijke tekst van deze aanwijzing de toelichting hieraan niet steeds voldoet. Bij een jaar-op-jaar afwijkende meerjarenreeks kan hierdoor een informatielacune ontstaan. Bij belastingwetgeving is het voorts niet ongebruikelijk dat verschillende maatregelen in een wetsvoorstel worden samengebracht, waarbij de budgettaire effecten tegen elkaar

88 Vgl. Elias 2005, p. 76-77. De personele belasting werd overigens tot 1822 geheven bij repartitie en daarna via quotisatie, waarbij de belastingheffing naar vaste en overal gelijke maatstaven plaatsheeft.

89 Art. 3.1, onderdeel c, Cw 2016.

90 Aanwijzing 4.45, eerste lid, Ar.

91 Aanwijzing 4.45, derde lid, Ar.

92 Het is daarbij niet duidelijk vanaf welk begrotingsjaar het structurele effect zich voordoet.

worden 'weggestreept' met het etiket budgettair neutraal. Deze praktijk laat echter onverlet dat het budgettaire effect van de afzonderlijke maatregelen inzichtelijk moet worden gemaakt. De desbetreffende regel luidt: '*Indien op grond van compenserende maatregelen per saldo geen budgettair effect te verwachten valt, worden in de memorie van toelichting ook de bruto financiële gevolgen van een wetsvoorstel vermeld*.'[93]

De budgettaire paragraaf in de memorie van toelichting van een belastingwetsvoorstel is over het algemeen taaie kost. Volgens Haberham kan de budgettaire paragraaf maar op matige fiscaalwetenschappelijke belangstelling rekenen, hetgeen hij onder andere wijt aan de inhoud van de budgettaire paragrafen zelf. Hij kenschetst het als volgt: '*Deze budgettaire paragrafen, die als een soort verplicht aanhangsel aan het eind van het algemeen deel van de memorie van toelichting plegen te bundelen, bevatten vaak niet meer dan een neutrale opsomming, al dan niet in een tabel, van de met de verschillende maatregelen gemoeide budgettaire bedragen*.'[94] Aangezien de budgettaire paragraaf verder geen inzage biedt in gemaakte keuzes, maar slechts getallen bevat, biedt het volgens Haberham van nature weinig aanknopingspunten voor wetenschappelijke discussie, waarbij hij overigens wel wijst op het feit dat de Tweede Kamer – hetgeen mijns inziens ook geldt voor de Eerste Kamer – desgewenst uitvoerig kan doorvragen over '*geraamde bedragen en effecten of het juist ontbreken daarvan*.'[95] Het is zonder meer waar dat de budgettaire gevolgen van belastingwetgeving – naast de specifieke budgettaire paragraaf – ook aan de orde kunnen komen in de mondelinge en schriftelijke gedachtewisseling tussen regering en parlement voorafgaand, gedurende of na afloop van de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel. Zelfs bij afwezigheid van een voorliggend wetsvoorstel kunnen de budgettaire gevolgen van belastingen onderwerp zijn van parlementaire interesse, maar meestal gaat deze interesse toch gepaard met een voorgenomen of reeds doorgevoerde wettelijke wijziging.

3.5.2 Ramingstoelichtingen

Sinds het begrotingsjaar 2018 worden naast of in aanvulling op de budgettaire paragraaf in de memorie van toelichting van een belastingwetsvoorstel ramingstoelichtingen gepubliceerd. Het Ministerie van Financiën heeft zich hierbij naar eigen zeggen laten inspireren door de praktijk in het Verenigd Koninkrijk, waar elk halfjaar ramingstoelichtingen worden gepubliceerd. Publicatie van de toelichtingen op de budgettaire ramingen van fiscale maatregelen dient '*om de transparantie te vergroten en de kwaliteit van de ramingen*

93 Aanwijzing 4.45, vierde lid, Ar.
94 Haberham 2012, p. 82.
95 Haberham 2012, p. 83. De observatie van Haberham over geringe wetenschappelijke belangstelling voor de budgettaire paragraaf van wetsvoorstellen komt mij overigens niet onjuist voor. Ook Bavinck 2003, p. 1619, constateert dat waarschijnlijk veel fiscalisten de budgettaire paragraaf bij wetsvoorstellen overslaan.

verder te borgen.'[96] Aanleiding hiervoor vormt volgens de regering de (parlementaire) aandacht voor het budgettaire effect van fiscale maatregelen, waarbij accijnzen, oldtimers en pensioen in eigen beheer worden genoemd. Bij deze onderwerpen stond in de discussie vooral het al dan niet in aanmerking nemen van gedragseffecten bij de ramingen centraal. Ook de Algemene Rekenkamer wees in die periode op de soms twijfelachtig kwaliteit van, en gebrekkig inzicht in, belastingramingen.[97] De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 heeft hieromtrent de aanbeveling gedaan de zogenoemde 'eersteordegedragseffecten' voortaan in de raming mee te nemen (ook doorwerkend naar het inkomstenkader), waarbij tevens de oproep klinkt de ramingen door het Centraal Planbureau te laten certificeren.[98] Het kabinet Rutte-III volgt deze aanbeveling in de nationale begrotingsspelregels op.[99] Het demissionaire kabinet Rutte-II pakt evenwel voorafgaand hieraan al de handschoen reeds op door voor het eerst bij indiening van het pakket Belastingplan 2018 de ramingstoelichtingen in een bijlage bij de memorie van toelichting te publiceren, waarbij dan per maatregel is aangegeven of al dan niet sprake is van een in aanmerking te nemen gedragseffect. De ramingstoelichtingen zijn overigens toen niet voorgelegd ter advisering aan de Afdeling advisering van de Raad van State. Het kabinet streeft ernaar dit in het vervolg wel te doen, maar kan dit niet garanderen met het oog op de (mogelijk) korte tijd tussen de definitieve kabinetsbesluitvorming omtrent de te treffen fiscale maatregelen en de verzending van het pakket aan de Afdeling advisering van de Raad van State.[100] Dit is een vreemde redenering. Het veronderstelt dat eerst een besluit plaatsheeft en dat na afloop daarvan pas een toelichting op de raming wordt gemaakt, terwijl het logischer voorkomt dat ook de raming en de toelichting daarop ten grondslag liggen aan de besluitvorming.

3.5.3 CPB-certificering belastingramingen

In feite vormen de ramingstoelichtingen het document dat als basis dient voor de certificering door het Centraal Planbureau. Deze certificering heeft voor het eerst plaatsgevonden in september 2017 voor maatregelen uit het Belastingplanpakket 2018.[101] Het is goed op te merken dat deze certificering niet alleen op de maatregelen met gedragseffecten ziet, maar de rekenmeesters nemen alle voorgelegde maatregelen onder de loep. Hoewel de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 de aanbeveling tot certificering nog

96 Ramingstoelichtingen pakket Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, bijlage, p. 2.
97 Algemene Rekenkamer 2015. Vgl. Commissie De Kam 2018, p. 9, die onder andere aanbeveelt de transparantie omtrent opbrengstramingen te vergroten.
98 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 40-42 alsmede 37. Zie over gedragseffecten en het inkomstenkader paragraaf 5.6.4.2.
99 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15
100 Nader rapport Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 4, p. 6.
101 Centraal Planbureau 2017.

plaatst binnen het kader van de gedragseffecten,[102] wordt dit kennelijk toch breder van toepassing verklaard door zowel de regering (via de voorgelegde ramingstoelichtingen) als het Centraal Planbureau. Het is daarbij nog noemenswaardig dat het Centraal Planbureau ook vertegenwoordigd is in de Studiegroep Begrotingsruimte, en uit dien hoofde dus mede de aanbeveling heeft gelanceerd om de eigen taak te verbreden.[103] Met de certificering van ramingen van belastingmaatregelen door het Centraal Planbureau is het toekennen van bedragen aan maatregelen niet langer exclusief voorbehouden aan het Ministerie van Financiën, die daarin tot dan toe grotendeels zelfstandig te werk kon gaan. De toegenomen transparantie en de certificering door het Centraal Planbureau dragen naar mijn overtuiging bij aan de door Essers gedane aanbeveling om het parlement in staat te stellen data-argumenten van de regering – waaronder budgettaire argumenten, misbruikargumenten en capaciteitsargumenten – zelfstandig te toetsen.[104] Deze data-argumenten zijn volgens Essers vanwege gebrek aan toegang tot de data(banken) namelijk niet dan wel heel moeilijk te verifiëren voor parlementariërs, terwijl deze wel van groot belang zijn om tot een afgewogen oordeel over een wetsvoorstel te kunnen komen. Daar waar Essers pleit voor uitbreiding van de ondersteuning van de fiscale woordvoerders in het parlement via bijvoorbeeld een Raad van Fiscale Adviseurs, op de leest van het Amerikaanse Joint Committee on Taxation, is de rol die het Centraal Planbureau heeft naar mening hiermee niet helemaal vergelijkbaar. Het Centraal Planbureau is weliswaar een onafhankelijk onderzoeksinstituut, maar het is organisatorisch onderdeel van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat en niet volledig geënt en ingericht op parlementaire informatiebehoeften. Illustratief daarvoor lijkt mij dat de tweede keer dat het Ministerie van Financiën ramingstoelichtingen publiceerde – bij zowel een nota van wijziging als bij een afzonderlijk wetsvoorstel ten behoeve van de uit het Regeerakkoord voortvloeiende fiscale maatregelen – er kennelijk geen tijd is geweest voor certificering ervan door het Centraal Planbureau '*vanwege de korte voorbereidingstijd*.'[105] Als er tijd is voor een raming, zo is mijn opvatting, zou er ook tijd moeten zijn voor een certificering van die raming.[106]

102 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 37 en 41.

103 Zie over de totstandkoming en samenstelling van de Studiegroep Begrotingsruimte paragraaf 5.4.

104 Essers 2010, p. 95-96. Essers 2006, p. 45 e.v.

105 Zie de ramingstoelichtingen van de uit het Regeerakkoord voortvloeiende fiscale maatregelen die zijn opgenomen in de nota van wijziging Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 8, bijlage, alsmede in het wetsvoorstel Geleidelijke uitfasering van de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld ('Hillen-aftrek'), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 819, nr. 3, bijlage.

106 Als certificering niet tijdig plaatsvindt, kan de Afdeling advisering van de Raad van State dit niet meer meewegen bij de advisering. Bij het in het voorjaar 2018 ingediende wetsvoorstel met spoedreparatiemaatregelen inzake de fiscale eenheid heeft certificering door het Centraal Planbureau bijvoorbeeld pas plaatsgevonden op het moment dat het wetsvoorstel reeds voor spoedadvies aanhangig was bij de Raad van State, zie Nader rapport Spoedreparatie fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 959, nr. 4, p. 6-7.

3.5.3.1 Toetsingskader CPB-certificering belastingramingen

Het Centraal Planbureau beoordeelt de voorgelegde belastingramingen aan de hand van een toetsingskader.[107] Daarbij wordt getoetst of de ramingen 'neutraal en redelijk' zijn. Een raming is 'redelijk' als er bij het Centraal Planbureau geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de desbetreffende raming te maken en een raming is 'neutraal' indien de raming zuiver is en dus geen systematische afwijking naar boven of naar beneden vertoont.[108] Overigens betekent certificering van ramingen dus niet dat de ramingen steeds kwalitatief een bepaalde (minimum) standaard kennen, hoewel die indruk wel wordt gewekt door het toetsingsproces en de uitkomst daarvan steeds als certificering te kenschetsen. Een spreekwoordelijke slag in de lucht kan, bij gebrek aan bronnen bij zowel het Ministerie van Financiën als bij het Centraal Planbureau, zomaar voorkomen. Voor het parlement is evenwel relevant dat het desalniettemin een greep in de lucht blijft en het is mijns inziens van belang dat de certificering de parlementariërs in dergelijke gevallen niet op het verkeerde been zet.[109] Het Centraal Planbureau geeft tevens een inschatting van de bijbehorende mate van onzekerheid van een belastingraming, waarbij drie aspecten in ogenschouw worden genomen: onzekerheden in de modellering, in de data en in het gedrag.[110]

Elke maatregel wordt minimaal marginaal getoetst.[111] Dit betreft de beantwoording van acht vragen, waarbij certificering van de raming volgt

---

107 Reeds eerder heb ik de certificering door het Centraal Planbureau belicht, zie Spanjers 2017b, p. 1229-1230.

108 Centraal Planbureau 2017, onderdeel 1.1 en meer specifiek voetnoot 1.

109 Een dergelijk scenario is, mede door de recente introductie van de certificering vanaf begrotingsjaar 2018 in het onderhavige onderzoek (afgesloten begin 2020), niet direct aan het licht gekomen. Illustratief is in dit verband wel dat parlementaire twijfels over de raming van de (later ingetrokken) voorgenomen afschaffing van de dividendbelasting (een door het Centraal Planbureau gecertificeerde raming met een hoge mate van onzekerheid) en de daaropvolgende roep om meer informatie initieel door het kabinet is gepareerd met enkel een verwijzing naar de certificering van de raming (brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 6, p. 4). In een algemeen overleg over de schenk- en erfbelasting op 25 september 2018 viel een soortgelijke primaire reactie evenzeer te beluisteren. Op bezorgde vragen vanuit de Tweede Kamer over de hoogte van de geraamde opbrengst schenk- en erfbelasting verweerde de staatssecretaris van Financiën zich stellig met het argument dat alle ramingen door het Centraal Planbureau worden gecertificeerd. Hij moest evenwel kort daarna staande het debat erkennen dat certificering alleen plaatsheeft ten aanzien van fiscale beleidsmaatregelen en niet ten aanzien van de raming van (de opbrengst van) een geheel belastingmiddel, zie ook de nadien hierover gestuurde brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 31 066, nr. 432. Deze gang van zaken in de Kamer is in mijn beleving illustratief voor het gemak waarmee met de pas onlangs ingevoerde certificering door het Centraal Planbureau wordt gewapperd, zodra moeilijke vragen over een raming worden gesteld. Certificering ontslaat het kabinet naar mijn mening evenwel niet van de plicht om het parlement (desgevraagd) van budgettaire informatie te voorzien.

110 Centraal Planbureau 2017, onderdeel 2.3.

111 Centraal Planbureau 2017, bijlage, onderdeel 2.1.

als alle vragen met 'ja' kunnen worden beantwoord. De desbetreffende vragen zijn:
1) Is de huidige stand van zaken duidelijk verwoord?
2) Is de beleidswijziging voldoende toegelicht?
3) Wordt de kwaliteit van de data voldoende toegelicht?
4) Worden de onzekerheden van de raming voldoende toegelicht?
5) Zijn de aannames voldoende onderbouwd?
6) Volgt de ex-ante budgettaire raming logisch uit de data en de gemaakte aannames?
7) Wordt de aanwezigheid en inhoud van eerste orde gedragseffecten toegelicht?
8) Is rekening gehouden met (directe) effecten op andere regelingen?

Een uitvoerige toetsing, waarbij aannames worden beoordeeld en wordt overwogen of de aanname redelijk is, valt belastingramingen ten deel indien een (of meerdere) van de volgende gronden van toepassing is (zijn): de raming ziet op een bedrag van € 50 miljoen of meer, er is sprake van een onzekere belastinggrondslag, er is (naar verwachting) sprake van gedragseffecten of de maatregel is omstreden (controversieel).[112] De vragen die bij een uitvoerige toetsing een rol spelen, zijn:
– Is er informatie over de omvang van de grondslag?
– Hoe betrouwbaar is deze informatie?
– Waar zijn de aannames op gebaseerd en zijn deze aannames redelijk?
– Komt de raming overeen met de uitkomsten die op basis van CPB-modellen kunnen worden verwacht?
– Zijn de gedragseffecten redelijk en in overeenstemming met wat in de literatuur gebruikelijk is?
– Als er geen literatuur is, zijn er dan vuistregels af te leiden uit informatie van de uitvoeringspraktijk bij eerdere beleidsveranderingen?
– Waar zijn de gedragseffecten op gebaseerd?

Als toevoeging merkt het Centraal Planbureau op dat verder inzicht – en dus uitvoerige toetsing – gewenst is indien een maatregel in bijzondere belangstelling staat van het parlement. Over deze kwalificatie oordeelt het Centraal Planbureau naar eigen inzicht, zo wordt nadrukkelijk opgemerkt.[113] Het is een opmerkelijke toevoeging, want het komt mij voor dat het parlement zelf bepaalt welke belastingraming in de bijzondere belangstelling staat en wellicht een uitvoerige toetsing door het Centraal Planbureau vergt. Het is onduidelijk welke beoordelingsvrijheid het Centraal Planbureau daarbij dan nog voor zichzelf ziet.

Ook de maatregelen zonder budgettair effect krijgen, op die grond, een certificering. Het lijkt mij met het Centraal Planbureau logisch dat onder deze noemer maatregelen vallen die een technische of redactionele

112 Centraal Planbureau 2017, bijlage, onderdeel 2.2.
113 Centraal Planbureau 2017, onderdeel 1.1, voetnoot 3.

wijziging bewerkstelligen dan wel niet tot een wijziging van de materiële belastingplicht leiden. Het bevreemdt mij dat het Centraal Planbureau ook maatregelen '*die enkel een reparatie van onbedoelde budgettaire effecten tot stand brengen*' hieronder schaart met de motivering dat bij reparatie het onbedoelde effect wegvalt tegen het effect van de reparatiemaatregel, waardoor er in de ogen van het Centraal Planbureau geen lastenrelevent budgettair effect is.[114] Daaraan ligt dan wel de veronderstelling ten grondslag dat het budgettaire effect van een reparatiemaatregel ook het onbedoelde effect een op een opheft, hetgeen mijns inziens geen veronderstelling zou moeten zijn maar juist onderdeel van onderzoek en dus van de toetsing.[115] Door een maatregel geen budgettair effect toe te kennen, ontloopt deze echter het toetsingskader, althans de desbetreffende acht vragen kunnen dan sowieso niet allemaal met 'ja' worden beantwoord (doorgaans zal er immers geen raming zijn gemaakt).

3.6 Reikwijdte art. 104 Gw

De aan art. 104 Gw toegeschreven betekenis als bakermat van zowel ons belastingstelsel als van onze parlementaire democratie plaatst deze grondwettelijke bepaling op een voetstuk. Toch is de werking in de praktijk minder krachtig dan op grond van die positie zou mogen worden verwacht. Het is aan de wetgever – de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk – om te bepalen welke elementen, in welke mate, in een belastingwet worden opgenomen. De Staten-Generaal hebben daarbij een andere positie dan de regering, want de regering is naast fiscale medewetgever tevens de uitvoerder van de belastingwet. In die laatste hoedanigheid kan er een belang zijn om essentiële elementen niet of niet voldoende in de belastingwet op te nemen, zodat de uitvoerder de handen vrij heeft hier desgewenst zelf invulling aan te geven. Het parlement dient derhalve in de woorden van Van Arendonk '*als een waakhond*' erop toe te zien dat de essentialia van een belasting steeds in een wet in formele zin worden geregeld. Hij merkt evenwel tevens op dat het steeds moeilijker wordt op verantwoorde wijze invulling te geven aan dat legaliteitsbeginsel, waarbij hij onder andere wijst

114 Centraal Planbureau 2017, onderdeel 1.1.

115 Zonder duidelijk te formuleren wanneer sprake is van 'onbedoelde budgettaire effecten' luidt de aanname dat reparatie van dat effect niet lastenrelevant is (en dus buiten het inkomstenkader valt). Dat een kennelijk onbedoeld budgettair effect wordt opgeheven, neemt evenwel niet weg dat de reparatiemaatregel ten opzichte van het uitgangspunt in beginsel wel een lastenverhoging bewerkstelligt aangezien dat onbedoelde budgettaire effect strikt genomen een endogeen effect is dat onder het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatoren) valt. Het is mogelijk een dergelijke reparatiemaatregel als een uitzondering buiten het inkomstenkader te plaatsen, evenals dat het geval is bij het indammen van een budgettaire normoverschrijding van een belastingfaciliteit (zie paragraaf 6.6.4), maar budgettair gezien resteert dan wel degelijk nog steeds een te beoordelen raming.

op de onuitputtelijke stroom van wetswijzigingen.[116] En niet alleen bij de totstandkoming van wetgeving is het opletten, maar ook nadien is het zaak te controleren of de uitvoerder zich wel gedraagt binnen zijn gedelegeerde bevoegdheid. Anders gezegd: de dubbele pet die de staatssecretaris van Financiën heeft als fiscale medewetgever en fiscale uitvoerder zorgen ervoor dat hij in de hoedanigheid als medewetgever niet snel zichtzelf een tik op de uitvoeringsvinger zal geven. Van Mens stelt echter de vraag of het parlement wel voldoende is toegerust om het legaliteitsbeginsel in het kader van de uitvoering te toetsen. De vereiste tijd en noodzakelijke logistieke ondersteuning om effectief te controleren lijken hem onvoldoende aanwezig.[117]

Indien de wetgever verzaakt de essentiële elementen in belastingwetten op te nemen, staat er in beginsel weinig op het spel.[118] De rechter kan vanwege het constitutionele toetsingsverbod wettelijke bepalingen wel toetsen aan verdragen maar niet aan art. 104 Gw.[119] Het grondwetsartikel biedt dus geen rechtsbescherming aan contribuabelen voor belastingwetgeving, althans, zij kunnen zich er niet op beroepen.[120]

Voor het niet, onvoldoende, op onjuiste wijze of niet tijdig in een wet opnemen van de essentiële kenmerken van een belasting zijn de leerstukken van vage en open normen alsmede van terugwerkende kracht van belang. Beide thema's komen hierna aan de orde, aangezien er een relatie met het budgettaire gevolg van belastingen bestaat.

3.6.1 Vage en open normen

Bij vage of open normen wordt een essentieel kenmerk, veelal het object van heffing, niet uitvoerig in de belastingwet opgenomen. De wetgever heeft dan als een artiest met te ruime kwast aan het wetgevend paneel gewerkt, zo schetst Van Mens een te ruime begripsomschrijving.[121] Invulling van die vage of open norm wordt overgelaten aan de uitvoerder of de rechter.

---

116 Van Arendonk 1999, p. 18.

117 Van Mens 1988, p. 12.

118 Indien hierbij sprake is van een slordigheid ligt reparatie voor de hand. In geval van wettelijke reparatie is alsdan weer aan de grondwettelijke eis voldaan. Reparatie- en onderhoudswetten met louter technische aanpassingen zijn in de fiscaliteit geen onbekend verschijnsel. Hoewel het bedoeld kan zijn om een lacune richting het legaliteitsbeginsel recht te zetten, neemt door deze 'wetgeving over wetgeving' de complexiteit toe en tast het de rechtszekerheid om die reden aan. Een andere mogelijkheid is reparatie via lagere regelgeving (beleidsbesluit). De strijdigheid met een strikte toepassing van het legaliteitsbeginsel blijft echter bestaan, want de wet biedt nog steeds geen houvast om subject, object of tarief voldoende te destilleren.

119 Art. 120 Gw.

120 Wel kan het EVRM hier soelaas bieden, en meer specifiek art. 1 Eerste Protocol (het eigendomsrecht), zie hierover Gerverdinck 2020.

121 Van Mens 1988, p. 13.

Boer wijst op de spanning die dit kan opleveren met het lex certa-beginsel op basis waarvan wettelijke bepalingen voldoende duidelijk dienen te zijn ('bepaaldheidsgebod').[122] Langereis merkt op dat bij zijn weten het gebruik van open normen door de wetgever nooit is gezien als mogelijk in strijd met artikel 104 Gw.[123] Hij acht het opmerkelijk, aangezien de normstelling wel degelijk plaatsvindt door een ander orgaan dan de volksvertegenwoordiging. Tegelijkertijd wijst hij, naar het mij voorkomt vergoelijkend, op de bewuste keuze van de wetgever om de rechter de taak op te dragen een nadere – evolutionaire – invulling van de heffingsgrondslag te geven, waardoor de rechter meer betrokken wordt bij de vaststelling van het recht. De invulling door de jurisprudentie van de Hoge Raad van de wettelijke open norm goed koopmansgebruik ter bepaling van de jaarwinst is hiervan een goed voorbeeld.[124] Tijdstippen van verlies- en winstneming laten zich door de jurisprudentie van de Hoge Raad aanpassen aan veranderende maatschappelijke omstandigheden, hetgeen positief oogt. Aan de andere kant is er ook kritiek. Van Dijck toont weinig enthousiasme voor het aldus uitgekristalliseerde begrip goed koopmansgebruik. Opeenvolgende rechtspraak betekent immers dat er steeds opnieuw een conflict is geweest tussen de Belastingdienst en belastingplichtige: '*Over de ruggen van honderden belastingplichtigen is er een uitgekristalliseerd begrip ontstaan (dat overigens nog steeds niet voor een normale leek toegankelijk is)*.'[125] Ten aanzien van open of vage wettelijke normen die op antimisbruik zien, kan Meussen zich voorstellen dat de Hoge Raad zich niet voor het karretje van de wetgever wil laten spannen. Het is zijns inziens aan de wetgever en niet aan de rechter om een dergelijke norm te concretiseren.[126]

De normstelling door de uitvoerder wordt evenzeer met gemengde gevoelens ontvangen. Happé beschrijft dat er een noodzakelijke praktijk van de Belastingdienst is ontstaan om wetsinterpreterende en goedkeurende standpunten in te nemen, hetgeen hij toeschrijft aan het belastingrecht dat buitengewoon gecompliceerd is geworden.[127] Deze nadere normering of gelede normstelling van onduidelijke wetgeving acht hij niet zozeer een strijdigheid met het legaliteitsbeginsel, maar juist tevens een eis daarvan. Ook Gribnau wijst op de onmisbaarheid van beleidsbesluiten, die beleidsregels bevatten en die hij kort gezegd omschrijft als instructies aan de inspecteur casu quo de ambtenaren van de Belastingdienst omtrent

122 Zonder het lex certa-beginsel is het legaliteitsbeginsel inhoudloos, zie Boer 2007.
123 Langereis 1999, p. 244-245.
124 Art. 3.25 Wet IB 2001.
125 Van Dijck 1985, p. 3. Zie ook Van Dijck 1983.
126 Meussen 2002.
127 Happé 1996, p. 2 en 23-44.

wetstoepassing en -uitleg.[128] Hij formuleert daarbij de voorwaarde dat '*de beleidsregels een objectieve en onpartijdige uitleg en toepassing van de wet voorschrijven*.'[129] Het is mijns inziens de vraag of de Belastingdienst in staat is tot een dergelijke objectieve en onpartijdige weging dan wel dat het handhavingsbelang en dus het budgettaire belang steeds het primaat krijgt, hetgeen mij ook niet geheel onlogisch zou voorkomen. Geppaart schetst in dit licht de praktijk van het innemen van een hard standpunt dat vaak agressief wordt uitgedragen.[130] Een hoge inzet geeft de Belastingdienst speelruimte om desgewenst later water bij de wijn te doen richting belastingplichtigen. De vraag rijst in hoeverre de Belastingdienst een afwijkende wetsuitleg mag hanteren dan de wetgever heeft bedoeld. Voorwaarden die bijvoorbeeld stringenter zijn dan men op grond van de parlementaire geschiedenis mocht verwachten, lijken te schuren met het legaliteitsbeginsel.[131] Beleidsbesluiten voorleggen of afstemmen met het parlement kan dergelijke schuring voorkomen.[132] Daarbij is tevens relevant dat de bedoeling van de wetgever niet altijd kristalhelder is, waardoor de Belastingdienst min of meer wordt gedwongen naar eigen inzicht tot normstelling over te gaan. Desondanks stelt Stevens dat art. 104 Gw de fiscus geen vrijheid laat om de bedoelingen van de wet beter te kennen dan de wetgever zelf.[133] Ook anderen hekelen de Belastingdienst die op de stoel van de wetgever plaatsneemt en aldus een soort pseudowetgeving voortbrengt.[134]

Het parlement komt er niet aan te pas bij het invullen van vage of open normen door de rechter of de uitvoerder. De budgettaire gevolgen van die

128 Gribnau 2013, p. 90, die daarnaast nog gewag maakt van goedkeurende beleidsbesluiten (waarin ten gunste van belastingplichtige wordt afgeweken van de wettelijke regel). Aangezien bij een beleidsbesluit de wetstoepassing en –uitleg vooral ook voor belastingplichtigen relevant is, acht ik de door Gribnau genoemde instructie aan de inspecteur casu quo ambtenaren van de Belastingdienst een te beperkte uitleg. Naar mijn mening betreft een beleidsbesluit veeleer een instructie aan iedereen die betrokkenheid heeft bij de betreffende wetsbepaling al is het maar dat de Belastingdienst overeenkomstig de beleidsregel dient te handelen (vgl. art. 4:84 Awb) en belastingplichtige in beginsel vertrouwen mag ontlenen aan de beleidsregel.

129 Gribnau 2013, p. 91.

130 Geppaart 1991, kenschetst dit als 'intimidatieresolutie'.

131 Van Arendonk 1999, p. 19.

132 Een beleidsbesluit treedt op grond van art. 15, vijftiende lid, Wet Vpb 1969 bijvoorbeeld niet eerder in werking dan acht weken na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin hij is geplaatst en van de plaatsing wordt onverwijld mededeling gedaan aan de beide kamers der Staten-Generaal. Een wijziging van het Besluit fiscale eenheid 2003 heeft op die grond tot parlementaire vragen geleid, zie *Kamerstukken II* 2016/17, 34 323, nrs. 18 en 19.

133 Stevens 1987. Toch toont Stevens zich ook een pleitbezorger van open normen, die de rechtswaarde van het recht kunnen versterken. Om eventuele schadelijkheid ten aanzien van rechtszekerheid te verminderen, pleit hij voor verbetering van de wetgevingskwaliteit (door bij de parlementaire behandeling substantiële aandacht te besteden aan gerechtvaardigde rechtszekerheid) en voor een dienstbare houding en fundamenteel respect voor de rechtsstaat door de uitvoering. Zie Stevens 2007.

134 Vgl. Van Mens 1988, p. 13.

norminvulling, als die er zijn, vallen dan ook geheel buiten het blikveld van de volksvertegenwoordiging. De commissie ter bestudering van delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht wijst op 'budgettaire aspecten' als een van de drie argumenten tegen delegatie.[135] Gebruikmaking van de delegatiebevoegdheid door de regering – hetgeen mijns inziens ook geldt voor norminvulling door de rechter – kan ertoe leiden dat de belastingopbrengst wordt beïnvloed. Mij overtuigt dat argument niet geheel. Indien de wetgever een norm niet of niet volledig invult, kan deze ook niet concreet in de raming van de belastingopbrengst worden meegenomen. De onzekerheidsmarge van de raming zal navenant groter zijn. Een latere norminvulling beïnvloedt dan weliswaar de belastingopbrengst, maar dat valt naar mijn mening dan binnen die grotere onzekerheidsmarge. Bovendien fluctueert de belastingopbrengst door talrijke factoren, waaronder ook de uitoefening van de uitvoeringstaak in een individueel geval. Het is dan ook lastig de beïnvloeding van de belastingopbrengst als gevolg van delegatie geïsoleerd te bezien. Anders gezegd, het is niet zo dat de beoogde belastingopbrengst door de wetgever in graniet gebeiteld staat en delegatie hierop de enige inbreuk is. Mij lijkt het bezwaar van delegatie, op dit punt, niet zozeer te zitten in enkel de beïnvloeding van de belastingopbrengst, maar vooral in de beïnvloeding van de belastingopbrengst buiten het parlement om. Temeer daar parlementaire instemming wel aanwezig is bij wettelijke norminvulling. Nog afgezien van de vraag welk recht het parlement precies toekomt ten aanzien van de budgettaire gevolgen van belastingen, kan dit onevenwichtig uitpakken.

3.6.2 Terugwerkende kracht

Bij (formele) terugwerkende kracht[136] is een of meer van de essentiële elementen van een belasting niet in een belastingwet verankerd op het moment dat de desbetreffende belasting van toepassing is.[137] Terugwerkende kracht levert volgens de gangbare opvatting geen strijd op met art. 104 Gw, aangezien de letterlijke tekst van het grondwetsartikel alsmede de totstandko-

---

135 De twee andere in de parlementaire geschiedenis geïnventariseerde argumenten tegen delegatie zijn de taakuitholling van de Staten-Generaal en de onzekerheid voor belastingplichtige, zie Commissie Stellinga 1972, p. 14-18.

136 Bij materieel terugwerkende kracht vindt belastingheffing weliswaar plaats vanaf inwerkingtreding van de wet, maar desondanks wordt daarbij teruggegrepen op het verleden doordat bestaande toestanden - vóór de inwerkingtreding ontstaan - in de heffing worden betrokken. Dit wordt ook wel onmiddellijke werking met terugwerkende kracht genoemd, zie Lubbers 2004, p. 15. Vgl. Happé en Pauwels 2005, p. 66-68 alsmede Schuver-Bravenboer 2009, p. 53-57.

137 Hijmans van den Bergh 1928, p. 19, definieert het als volgt: '*Terugwerkende kracht heeft een wet, wanneer zij een feit, voor haar in werking treding voorgevallen, van het ogenblik van zijn voorvallen af, als onder haar heerschappij geschied behandelt*.' Voor een analyse van het begrip terugwerkende kracht, zie Schuver-Bravenboer 2009, p. 27-29. Zie ook Pauwels 2009, p. 16 e.v.

ming ervan dit niet verbiedt.[138] Het staat desalniettemin op gespannen voet met de rechtszekerheid. Belastingheffing is alsdan immers van toepassing voordat de belastingwet in werking treedt. Vooral bij een nieuwe belasting of een belastingverhoging is dit bezwaarlijk voor belastingplichtige. Belastingheffing met terugwerkende kracht behoort in beginsel dan ook niet plaats te vinden.[139] Oftewel, er moet sprake zijn van een serieuze reden om wel terugwerkende kracht aan een belastingmaatregel toe te kennen. De wetgever dient zich volgens Prast steeds af te vragen of de wijziging de waarborgen, die in de wetgeving lagen besloten, ondergraaft.[140]

De staatssecretaris van Financiën heeft op verzoek van de Tweede Kamer in 1996 zijn zienswijze hieromtrent bekendgemaakt:

> 'Het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling betekent een zekere aantasting van de rechtszekerheid van de burger. Daarom wordt aan belastende regelingen, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht toegekend (…).'[141]

Voor de aanvaardbaarheid van terugwerkende kracht moet dus sprake zijn van een uitzonderlijk geval. Volgens de bewindsman dient daarbij een voldoende rechtvaardiging voor de terugwerkende kracht te bestaan (het inhoudelijke element). Ingrijpende budgettaire gevolgen worden hierbij expliciet genoemd als een van de redenen.[142] Maar ook oneigenlijk gebruik, het verloren gaan van fiscale claims, het aankondigingseffect en uitvoeringsaspecten, om enkele andere redenen te noemen, dragen, zonder dat het is genoemd, vrij prominent een budgettair element in zich. Voor het bepalen van de periode van de terugwerkende kracht (het tijdselement) is het uitgangspunt het moment dat het publiek van regeringswijze in kennis is gesteld van de voorgenomen wijziging en deze dus voorzienbaar is. Als zwaarwegende reden om de werking van een regeling toch nog verder in het verleden uit te strekken, noemt de bewindsman als een van de twee redenen 'zeer grote budgettaire belangen'.[143]

De vraag in hoeverre deze in een notitie neergelegde zienswijze nog steeds als richtsnoer dient bij het opstellen van fiscale regelgeving was niet helemaal duidelijk. Naar aanleiding van een algemeen overleg over zijn notitie en een kritische houding van de Tweede Kamer daarbij heeft de staatssecretaris

---

138 Vgl. Gribnau en Pauwels 2016, paragraaf 5.

139 Prast 1978, p. 11. In gelijke zin Christiaanse 1990.

140 Prast 1978, p. 47.

141 Het betreft de notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking, zie *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 1, p. 2 (eerder opgenomen als bijlage bij de nota naar aanleiding van het verslag van een wetsvoorstel, zie *Kamerstukken II* 1995/96, 24 667, nr. 5, p. 5-9). Op het onderdeel eerbiedigende of uitgestelde werking ga ik verder niet in.

142 *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 1, p. 3. Van Arendonk 2010, p. 26, meent daarentegen dat het budgettaire aspect geen rol dient te spelen bij de afweging voor het al dan niet toepassen van terugwerkende kracht, aangezien dit aspect bij belastingen altijd speelt.

143 *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 1, p. 5. De andere reden is het voorkomen van onbedoeld en ongerechtvaardigd voordeel voor een beperkte groep van belastingplichtigen.

namelijk aangegeven dat hij de opvatting van de Afdeling advisering van de Raad van State onverkort overneemt.[144] Het betreft een advies waarin de Afdeling advisering van de Raad van State de omstandigheden waaronder terugwerkende kracht kan worden toegepast aldus heeft verwoord:

> 'De Raad van State is van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. In ieder geval kan echter geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn.'[145]

De 'bijzondere omstandigheden' die de Afdeling advisering van de Raad van State noemt voor terugwerkende kracht zijn beperkter dan de 'uitzonderlijke gevallen' en de 'zwaarwegende redenen' die de staatssecretaris noemt.[146] Budgettaire overwegingen komen niet expliciet aan bod. De Afdeling advisering van de Raad van State noemt aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik als 'bijzondere omstandigheden'. Deze dienen tevens van een nadere toelichting en kwantificering te zijn voorzien.[147] Hieruit spreekt indirect toch wel weer het budgettaire belang.[148] Bij elke nieuwe vorm van belastingheffing zal sprake zijn van verschuivingseffecten, zo merkt de Afdeling advisering van de Raad van State nog op met de boodschap dat het nadeel voor de schatkist niet van beperkte betekenis moet zijn.[149] De Afdeling advisering van de Raad van State heeft net als de staatssecretaris weliswaar oog voor het budgettaire belang, maar beide geven hier verder geen concrete inhoud aan. In welk geval en onder welke voorwaarden de staatssecretaris meent dat sprake is van ingrijpende of zeer grote budgettaire gevolgen is daardoor ongewis. Het is evenmin duidelijk bij welke kwantificering de 'bijzondere omstandigheid' zoals verwoordt door de Afdeling advisering van de Raad van State in zicht komt.[150]

---

144 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 2. In oktober 2014 is door de staatssecretaris van Financiën bevestigd dat deze brief nog steeds opgeld doet en de visie van het (toenmalige) kabinet verwoordt ten aanzien van terugwerkende kracht van belastingwetgeving, zie plenair debat compartimenteringsreserve, *Handelingen II* 2014/15, nr. 15, item 4, p. 4.

145 *Kamerstukken II* 1994/95, 24 172, A, p. 1.

146 Pauwels 2009, p. 363-365.

147 *Kamerstukken II* 1994/95, 24 172, A, p. 2-3.

148 Vgl. Pauwels 2009, p. 220.

149 Een gemis aan vervroegd geheven belasting ten opzichte van het huidige regime kan naar het oordeel van de Afdeling advisering van de Raad van State niet als budgettair verlies worden beschouwd, zie *Kamerstukken II* 1994/95, 24 172, A, p. 3. Het advies zag op de economische levering in de overdrachtsbelasting vooruitlopend op de uiteindelijke juridische levering.

150 Van Arendonk 1999, p. 25, spreekt in dit verband over een vage, open norm welke steeds vraagt om concretisering.

De notitie van de staatssecretaris is overigens officieel komen te vervallen.[151] Tegelijkertijd merkt Pauwels op dat de notitie in het juridische discours niet aan kracht heeft ingeboet, hetgeen gezien zijn bewijsvoering mijns inziens tevens geldt voor het parlementaire discours.[152] Aan de door zowel de staatssecretaris als de Afdeling advisering van de Raad van State genoemde argumenten komt derhalve nog steeds betekenis toe. Een actuele zienswijze hieromtrent valt voorlopig niet te verwachten. Het verzoek vanuit de Tweede Kamer in juni 2018 om een principieel onderzoek te verrichten naar overgangsrecht in de fiscaliteit is door de staatssecretaris van Financiën vanwege tijdgebrek namelijk vooruitgeschoven.[153] Wel heeft de bewindsman in februari 2019 bij de parlementaire behandeling van de spoedreparatiemaatregelen inzake de fiscale eenheid op verzoek van de Eerste Kamer zijn 'beleidslijn' inzake terugwerkende kracht toegelicht, waarbij hij slechts verwijst naar zowel de hiervoor reeds aangehaalde brieven van ambtsvoorgangers als het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State.[154] Tevens voert de staatssecretaris het budgettaire belang aan als reden voor de terugwerkende kracht,[155] maar een concreet richtsnoer biedt dat opnieuw niet.[156]

De door zowel de Afdeling advisering van de Raad van State als de regering geformuleerde beoordelingskaders – gebaseerd op art. 104 Gw[157] – bieden derhalve de ruimte om de rechtszekerheid opzij te zetten.[158] Oftewel,

151 Hierover bestond enige verwarring, aangezien de brief hierover van 26 september 1997 niet als officieel Kamerstuk werd gepubliceerd. In 2009 is het vervallen van de notitie nogmaals bevestigd en bovendien is de oude brief alsnog gepubliceerd, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken I* 2009/10, 25 212, A, bijlage alsmede *Kamerstukken II* 2009/10, 31 990, nr. 13, bijlage.

152 Pauwels 2009, p. 362-363 en de daar aangehaalde literatuur resp. Kamerstukken.

153 Algemeen overleg fiscale beleidsagenda, *Kamerstukken II* 2017/18, 32 140, nr. 46, p. 24-25.

154 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken I* 2018/19, 34 959, C, p. 9.

155 '*Het verbinden van terugwerkende kracht aan de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen wordt noodzakelijk geacht om te voorkomen dat door middel van op grondslaguitholling gerichte anticipatie forse budgettaire risico's zouden ontstaan*,' aldus de staatssecretaris van Financiën in een brief inzake de Spoedreparatie fiscale eenheid, *Kamerstukken I* 2018/19, 34 959, C, p. 10.

156 Illustratief is de gedachtewisseling die zich in het vervolg van de parlementaire behandeling voordoet. Senator Van Rij (CDA) vraagt zich af of het voorkomen van een geraamde eenmalige budgettaire derving van € 100 miljoen op een belastingmiddel met een geraamde ontvangst van € 25 miljard wel als uitzonderlijk geval geldt voor de toepassing van terugwerkende kracht, waarna het kabinet antwoordt dat het een inkomstenderving van die omvang als 'substantieel' beschouwt en in elk geval als rechtvaardiging voor de terugwerkende kracht ziet, zie *Kamerstukken I* 2018/19, 34 959, D, p. 2 en 10.

157 De totstandkoming en de wijzigingen van art. 104 Gw wezen er al op dat budgettaire belangen daarbij geen rol spelen. Overigens was de rechtszekerheid die individuele belastingplichtigen aan een belastingwet kunnen en mogen ontlenen oorspronkelijk evenmin beoogd met art. 104 Gw, dat meer gold als een machtstoedelingsbepaling tussen de regering en de Staten-Generaal. De opvatting dat een belastingwet rechtszekerheid biedt voor een belastingplichtige tegenover de uitvoerende macht is later pas meer naar voren gebracht.

158 Hetgeen onverlet laat dat de wetgever in een concrete situatie ook in strijd met het zelf geformuleerde beoordelingskader terugwerkende kracht kan toepassen.

mits sprake is van bijzondere budgettaire omstandigheden kan terugwerkende kracht in de belastingwetgeving aan de orde zijn.[159] Het ontbreekt echter aan een kwantificering van het budgettaire belang (of aan richtlijnen om te beoordelen wanneer bijzondere budgettaire omstandigheden opgeld doen), waardoor de bijzondere budgettaire omstandigheden een arbitraire invulling zouden kunnen krijgen.

3.7 Tussenconclusie t.a.v. art. 104 Gw en de belastingwet

De budgettaire impact van belastingwetgeving kent geen directe grondslag in art. 104 Gw, dat gezien kan worden als bakermat van zowel ons belastingstelsel als onze parlementaire democratie. De totstandkoming en wijziging van deze grondwetsbepaling staat de eerste periode aan het begin van de negentiende eeuw vooral in het teken van machtstoedeling. De aandacht is daarbij gericht op enerzijds de regering en anderzijds het parlement, die gezamenlijk als belastingwetgever optreden. Allengs krijgt het artikel ook steeds meer betekenis als waarborg voor belastingplichtigen, waarbij de in de belastingwet opgenomen essentiële elementen zekerheid moeten bieden over hun fiscale positie. De budgettaire impact wordt daarbij niet beschouwd als een essentieel element dat in een belastingwet zelf thuishoort. Dat past ook in het huidige belastingstelsel, althans het is voor de toepassing van belastingen niet nodig dat de budgettaire impact in de belastingwet staat. Hoewel de budgettaire impact niet in de wet staat, vormt het wel een vast onderdeel in de toelichting op de belastingwet in de vorm van de budgettaire paragraaf. Deze budgettaire paragraaf kent sinds begrotingsjaar 2018 een ramingstoelichting met additionele informatie over de raming. Het doel is de vergroting van de transparantie en de borging van de kwaliteit van de raming. De certificering van belastingramingen door het Centraal Planbureau draagt hier eveneens toe bij.

Het praktisch belang van een grondwettelijke waarborg is gering, want het is aan de wetgever zelf om te bepalen of, en in welke mate, de essentiële (en andere) elementen in een belastingwet worden opgenomen. De rechter kan vanwege het constitutionele toetsingsverbod op dit punt geen rechtsbescherming bieden aan belastingplichtige.[160] De wetgever neemt dan ook de vrije hand en hanteert open en vage normen, waarbij de concrete norminvulling aan de uitvoerder en de rechter wordt gelaten. De wetgever zet zichzelf daarbij buiten spel, hetgeen voor het parlement betekent dat zij instemmingsrecht verliest. Ook terugwerkende kracht is niet verboden,

159 Ook Pauwels 2009, p. 216-220, meent dat het financiële belang van de overheid als een van de belangen kan en moet worden meegewogen bij de belangenafweging die bij overgangsrechtsvorming dient te worden gemaakt, hoewel dat financiële belang zijns inziens daarbij niet te zwaar moet worden ingezet als tegenbelang.

160 Wel kan het EVRM hier soelaas bieden, en meer specifiek art. 1 Eerste Protocol (het eigendomsrecht), zie hierover Gerverdinck 2020.

mits er in de woorden van de Afdeling advisering van de Raad van State sprake is van een 'uitzonderlijk geval'. De regering spreekt over 'bijzondere omstandigheden'. Budgettaire belangen kwalificeren daarvoor, zonder dat duidelijk is wat daarmee precies is bedoeld. Dit betekent dat de bijzondere budgettaire omstandigheden een arbitraire invulling krijgen, hetgeen dan ook geldt voor de inzet van terugwerkende kracht op die gronden.

Het verband, voor zover dat er is, tussen de belastingwet en het budgettaire gevolg van een belasting divergeert. Bij de wetsvoorbereiding en de parlementaire behandeling is de verbinding tussen beide doorgaans nog aanwezig, maar na inwerkingtreding wordt dit allengs minder.

3.8 Kenmerken budgetrecht

Het budgetrecht richt zich op de begroting. Een begroting is een cijfermatig overzicht van voorgenomen uitgaven in een bepaalde periode en van de wijze waarop deze uitgaven zullen worden gedekt.[161] De rijksbegroting is onderverdeeld in verschillende begrotingen. Afgezien van begrotingsfondsen bestrijken de meeste begrotingen het terrein van één ministerie (aangeduid met te onderscheiden begrotingshoofdstukken), hoewel de grondwet niet tot een dergelijke splitsing verplicht.[162] Voor elke begroting is er een (jaarlijkse) begrotingswet die door de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk wordt vastgesteld.[163] De rijksbegroting bevat geen rechtsnormen, maar administratieve normen. Anders gezegd: het regelt niet de verhouding tussen rechtssubjecten, maar de verhouding binnen het overheidsbestuur.[164] Derden kunnen zich er niet op beroepen. Het rijk is op grond van de begroting dan ook niet verplicht uitgaven te doen.[165] Het rijk kan zich omgekeerd ook niet aan een verplichtingen tot het doen van een uitgave onttrekken met het argument dat de desbetreffende uitgave niet of niet volledig in de begroting is opgenomen.[166] Het overzicht van ontvangsten in de begroting vormt evenmin een grondslag voor belastingheffing net zoals dat het ontbreken van een dergelijk overzicht belastingplichtige niet van een belastingverplichting ontslaat. Kortom, de begroting is een 'interne' zaak tussen regering en parlement. Het is geen algemeen verbindend voor-

161 Thurlings 1974, p. 9. In art. 2.2 jo. art. 2.3, eerste lid, Cw 2016 is geregeld dat een begroting bestaat uit een begrotingsstaat en een bijbehorende toelichting, waarbij slechts de begrotingsstaat bij wet wordt vastgesteld.

162 *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 3, p. 4 en 6.

163 Art. 105, eerste lid, Gw jo. art. 81 Gw.

164 Vgl. Van der Bij 1993, p. 13 e.v.

165 Bevestigd in het arrest HR 8 mei 1877, Weekblad van het Regt 4119.

166 Voor privaatrechtelijke overeenkomsten is dit bevestigd in het arrest HR 5 oktober 1849, Weekblad van het Regt 1058. Voor publiekrechtelijke overeenkomsten geldt in beginsel dezelfde lijn, zie RvS 30 maart 1984, AB 148 alsmede HR 9 juni 1989, AB 412. Zie ook Van der Bij 1993, p. 66-71 alsmede Mulder 1995, p. 26-30.

schrift. De begrotingswet is derhalve wel een wet in formele zin, maar geen wet in materiële zin.[167]

3.8.1 Begrotingsfuncties

De begroting heeft verschillende functies.[168] Het biedt de mogelijkheid de beslissingen omtrent de ontvangsten en de uitgaven gecoördineerd te bezien. In het coördineren van deze beslissingen ligt volgens Mulder de politieke functie van de begroting.[169] Misschien wel de belangrijkste functie van de begroting is de machtiging die zij geeft aan de regering om uitgaven te doen (autorisatiefunctie). In de praktijk betekent dit dat het parlement een begrotingswet, al dan niet na wijziging, vaststelt. Verder fungeert een begroting als middel om een afweging te maken tussen het voortbrengen van goederen en diensten en de kosten daarvan (afwegingsfunctie[170]). De vastgestelde begroting vormt voorts het uitvoeringsplan voor het beleid van de regering (beheersfunctie) en biedt de mogelijkheid van controle en voor het afleggen van rekening en verantwoording (controle- en verantwoordingsfunctie). Verder speelt de begroting een rol bij macro-economische analyses en beleid (macro-economische functie).

3.8.2 Begrotingsbeginselen

Een begroting dient te voldoen aan een aantal beginselen. Deze begrotingsbeginselen zijn gelijktijdig met de ontwikkeling van de begrotingsfuncties in zwang geraakt en moeten worden gezien als hulpmiddelen om deze functies naar behoren uit te oefenen.[171] Warmelink beschouwt de begrotingsbeginselen als minimumeisen, zodat de functies van de begroting tot hun recht kunnen komen.[172] Mulder acht inbreuken op de begrotingsbeginselen desalniettemin mogelijk, mits deze inbreuken gemotiveerd worden.[173]

Thorbecke noemt twee hoofdbeginselen waaraan de rijksbegroting zijns inziens moet voldoen: het beginsel van publiciteit en het beginsel van een-

---

167 Van der Heim 1884, p. 166. Molenaar 1916, p. 63. Van der Bij 1993, p. 30. Van der Pot 2014, p. 808. Janse de Jonge 2016, par. 2.

168 Vgl. De Kam, Koopmans en Wellink 2011, p. 95. De Valk 2005, p. 156-159. Diamant 2017, p. 77-80. Poppelaars 2018, p. 19-20. Zie ook het rapport van een parlementaire werkgroep, *Kamerstukken II* 2013/14, 31 597, nr. 7, bijlage, p. 41 alsmede een rapport van de regering over premiegefinancierde uitgaven en budgetrecht, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 31, bijlage, p. 26.

169 Mulder 1995, p. 9 e.v.

170 Ook wel keuze- of allocatiefunctie genoemd. Postma 2006, p. 13 acht de toewijzingsfunctie (afwegingsfunctie) nauw verbonden met de autorisatiefunctie. De staatsrechtelijke functie ziet zijns inziens op een combinatie van de autorisatie- en toewijzingsfunctie.

171 Diamant 2017, p. 80.

172 Warmelink 1993, p. 112. In gelijke zin Van den Berg en Uyterlinde 2005, p. 40.

173 Mulder 1995, p. 14.

heid.[174] Het beginsel van publiciteit impliceert dat het parlement de begroting en de rekening volledig onderzoekt.[175] Nadien is dit beginsel vervat onder de term openbaarheid, waarmee uitdrukking wordt gegeven aan de eis dat de presentatie en parlementaire behandeling van de begroting alsmede de controle ervan in het openbaar, voor iedereen toegankelijk, dient te geschieden. Naast publiciteit noemt Thorbecke als ander hoofdbeginsel dus het beginsel van eenheid. Dit schrijft voor dat alle uitgaven en inkomsten deel uitmaken van de begroting.[176] Het betekent dat geen onderdelen buiten beeld mogen zijn.

3.8.2.1 Begrotingsprocedure

Het beginsel van publiciteit, oftewel openbaarheid, ziet op de begrotingsprocedure. Dit geldt ook voor het beginsel van de voorafgaande vaststelling of toestemming (prealabiliteit). De begroting dient op basis hiervan te worden vastgesteld voorafgaand aan het tijdvak waarvoor zij moet dienen. De voorafgaande vaststelling bij wet wordt door een parlementaire werkgroep als het formele budgetrecht gekenschetst.[177] Indien dit niet mogelijk is en het parlement door middel van een brief op de hoogte wordt gebracht van een voorgenomen uitgave is sprake van het materiële budgetrecht, waarbij overigens wel nog (achteraf) een formele autorisatie bij wet dient plaats te vinden.[178]

3.8.2.2 Vormgeving begroting

Het beginsel van eenheid ziet op de inhoud en inrichting van de begroting. Er zijn enkele andere beginselen die daar eveneens op zien. Het beginsel van universaliteit stelt dat de begroting volledig, oftewel alomvattend, moet zijn. Het richt zicht niet zozeer op het *opnemen* van alle uitgaven en inkomsten in de begroting (dat is immers het terrein van het beginsel van eenheid[179]), maar vooral op het (afzonderlijk) *weergeven* van alle uitgaven en

---

174 Thorbecke 1848, beschrijft de beginselen in relatie tot het bestuur van de koloniën en de overzeese gebieden.

175 Thorbecke 1848, p. 39-40: '*Het licht der publiciteit, noodiger bijkans dan cijferkunst voor bestuur en bestuurders der koloniale finantien, zal nimmer dan uit een volledig onderzoek der begrootingen en rekeningen bij de Landsvertegenwoordiging opgaan*.'

176 Thorbecke 1848, p. 40: '*Eene begrooting, welke niet alle uitgaven en alle inkomsten omvat, mist haar doel. Volledigheid is haar eerst vereischte. Men kan eene begrooting even goed geheel weglaten, als haar slechts voor de helft der uitgaven en inkomsten opmaken*.' En even verder merkt Thorbecke nog op: '*Alle overlegging van rekening, alle mededeeling van welken aard ook, is, zoo de begrooting buiten het bereik van den wetgever blijft, krachteloos*.'

177 *Kamerstukken II* 2013/14, 31 597, nr. 7, bijlage, p. 11-12.

178 Toepassing van het formele en materiële budgetrecht bleek overigens niet mogelijk bij de financiële steun aan banken en andere financiële instellingen in 2008. De regering verplichtte zich destijds noodgedwongen eerst tot een uitgave, waarna het parlement pas achteraf werd geïnformeerd (en de uitgave uiteindelijk formeel werd geautoriseerd).

179 Ondanks dit verschil worden eenheid en universaliteit (volledigheid) niet zelden samen als één beginsel aangeduid, vgl. De Kam, Koopmans en Wellink 2011, p. 96.

inkomsten. Salderen van posten is bijvoorbeeld strijdig met dit beginsel, aangezien de in de begroting weergegeven bedragen bruto-ramingen moeten zijn.[180] Mulder acht het in dit verband bijvoorbeeld niet toelaatbaar om de inningskosten van belastingen in mindering te brengen op de belastingopbrengsten.[181] Daarnaast is er het beginsel van periodiciteit inhoudende dat de begroting betrekking dient te hebben op een vaste, niet al te ver uiteen liggende, periode.[182] Hierdoor zijn opeenvolgende begrotingen bijvoorbeeld onderling goed vergelijkbaar. Verder is er nog het beginsel van een doelmatige indeling, dat ziet op een logische en overzichtelijke indeling van de begroting. Nauw verwant hieraan, alsmede aan het beginsel van universaliteit, is het beginsel van specificatie. De begroting dient dusdanig gespecificeerd te zijn dat duidelijk is voor welk doel een (afzonderlijke) machtiging wordt verleend. Ruime omschrijvingen en verzamelposten geven het parlement onvoldoende inzicht in de begroting, maar dat geldt spiegelbeeldig ook voor al te gedetailleerde posten.[183] Goedhart onderscheidt daarnaast nog het beginsel van flexibiliteit, waarmee hij tot uitdrukking brengt dat de begroting zijns inziens mogelijkheden moet kennen om snel in te spelen op gewijzigde omstandigheden.[184]

3.8.2.3 Begrotingsbeginselen en belastingen

De begrotingsbeginselen zijn ook van toepassing op de in de begroting weergegeven belastingmiddelen. Begrotingsbeginselen zijn overigens niet van toepassing op de belastingwet, aangezien de belastingwet geen begrotingswet is. In paragraaf 4.5 wordt nader op de begroting ingegaan. Op voorhand kan reeds worden gesteld dat in de vigerende rijksbegroting spanning lijkt te bestaan met het beginsel van specificatie, aangezien alle belastingmiddelen onder één begrotingsartikel vallen. De afzonderlijke belastingmiddelen zijn daardoor in de begroting niet zichtbaar.

Ten aanzien van de in hoofdstuk 6 te behandelen belastingfaciliteiten is van belang dat deze worden gesaldeerd binnen de desbetreffende belastingmiddelen. Daardoor ontstaat strikt genomen strijd met het universaliteitsbeginsel, dat bruto-ramingen voorschrijft. De regering heeft echter nadrukkelijk betoogd dat ten aanzien van fiscale regelingen het universali-

180 Art. 2.18 Cw 2016 geeft voor de Rijksbegroting enkele afwijkingen van het universaliteitsbeginsel van art. 2.16 Cw 2016, waarbij salderen wel is toegestaan.

181 Mulder 1995, p. 16.

182 Warmelink 1993, p. 112, meent dat het beginsel van periodiciteit betrekking heeft op de begrotingsprocedure en niet op de inhoud en inrichting van de begroting.

183 Algemene Rekenkamer 2019, p. 25. Warmelink 1993, p. 116-117. Goedhart 1967, p. 296-297.

184 Goedhart 1967, p. 291-294. Hij beschouwt flexibiliteit ('aanpassingsvatbaarheid') overigens als een beginsel van begrotingstechniek dat betrekking heeft op de begrotingsprocedure, terwijl het mijns inziens logischer voorkomt dit beginsel in de vormgeving van de begroting tot uitdrukking te laten komen.

teitsbeginsel niet van toepassing is.[185] Een groot deel van de belastingfaciliteiten wordt desondanks wel extracomptabel weergegeven in verschillende begrotingstoelichtingen, waardoor deze in begrotingsverband toch zichtbaar zijn gemaakt.[186]

3.9 Historie budgetrecht

De parlementaire bemoeienis lijkt in het begin van de gedecentraliseerde eenheidsstaat gering. Het budgetrecht heeft evenzeer een beperkte betekenis. Dat heeft vooral ook te maken met de wijze waarop de begroting van de uitgaven zijn gesplitst naar de aard van de uitgaven.[187] Zo is er een deel voor gewone (voortdurende) uitgaven en een deel voor buitengewone (onvoorziene, onzekere) uitgaven, zoals oorlogsuitgaven.[188] Eenmaal goedgekeurd blijft het gewone deel volgens de grondwet van 1814 voor altijd gelden, hetgeen bij de grondwet van 1815 wordt gewijzigd in tien jaar.[189] Alleen voor het buitengewone deel is jaarlijkse instemming door het parlement vereist. Het blijkt een complex onderscheid, want het is geen sinecure objectief te bepalen of een uitgaven het etiket gewoon of buitengewoon moet hebben. De regering neigt er dan ook naar veel buitengewone uitgaven onder het gewone deel te scharen om zo aan de jaarlijkse parlementaire instemming te ontkomen.[190] Het ondoorgrondelijke geschuif tussen de uitgaven (en inkomsten) is het parlement een doorn in het oog. Hoewel het parlement ogenschijnlijk maar beperkte macht heeft, niet in de laatste plaats vanwege het Amortisatie-Syndicaat,[191] dwingt het de regering bij de eerste tienjaarbegroting in 1819 tot vier keer toe een nieuw begrotingsvoorstel in te dienen alvorens akkoord te gaan.[192] Tien jaar later is de situatie niet veel anders. In 1829 dreigt het parlement namelijk wederom niet in te stemmen

185 Zie art. 2.18 Cw 2016. Voor belastingen zijn, als uitzondering op het universaliteitsbeginsel, relevant: terugbetalingen op eerder verkregen ontvangsten (onderdeel b) en uitgaven in de vorm van ontvangstenderving die op een wettelijk regeling zijn gebaseerd (onderdeel e). Met betrekking tot het laatstgenoemde onderdeel valt volgens de regering te denken aan '*(…) de diverse vormen van belastinguitgaven of andere kortingen, vrijstellingen en aftrekposten die in mindering worden gebracht op een belasting of een andere heffing*,' zie *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 47.

186 Zie paragraaf 6.9.

187 Naast het feit dat er nog geen recht van amendement bestaat, waardoor het aanbrengen van wijzigingen door het parlement niet mogelijk is. Anderzijds zou de effectiviteit van een amendementsrecht gering zijn, aangezien de hele begroting in die tijd in één wet staat met enkel de totalen van alle ministeries.

188 Art. 71 Gw 1814

189 Art. 123 Gw 1815.

190 Van der Heim 1884, p. 142.

191 Een 'bijzonder lichaam van bestuur' dat de Koning gebruikt om buiten het parlement (en de ministers) om uitgaven te financieren, terwijl het in 1822 juist is ingesteld om de hoge staatsschuld geleidelijk te verminderen. Zie Steinmetz 1949, p. 152 e.v., Warmelink 1993, p. 25, Diamant 2017, p. 15-17.

192 Van der Bij 1993, p. 39.

met de tienjaarbegroting, maar het geschil wordt bijgelegd.[193] In 1839 is het van hetzelfde laken een pak vanwege de almaar verslechterde financiële toestand met grote begrotingstekorten en een oplopende staatsschuld.[194] Het parlement bijt nu door en weigert instemming. Bij de grondwetsherziening van 1840 vervalt het stelsel van de gesplitste begroting en wordt, weliswaar na lang soebatten,[195] overgegaan op de tweejarige begroting.[196] Daarnaast moet elk hoofdstuk van de begroting voortaan in een aparte wet worden opgenomen.[197] Bij de grondwetsherziening van 1848 wordt vervolgens het stelsel van een jaarlijkse begroting ingevoerd.[198] De Tweede Kamer krijgt bovendien het recht van amendement, dat ook voor begrotingswetten gaat gelden. De overtuiging dat de jaarlijkse begrotingsdebatten te snel op elkaar volgen,[199] leidt er in 1922 toe dat toch weer de mogelijkheid van een tweejarige begroting wordt geïntroduceerd.[200] Van deze mogelijkheid is echter nimmer gebruik gemaakt.[201] Bij de grondwetsherziening van 1983 is deze dan ook uit de grondwet verdwenen en is de cadans van een jaarlijkse begroting geëxpliciteerd.[202]

3.9.1 Koppeling uitgaven en ontvangsten

Vanaf de eerste Grondwet van de gedecentraliseerde eenheidsstaat is er inzake het budgetrecht een koppeling tussen de uitgaven en de ontvangsten, ook wel middelen genoemd. Voor de reden van deze koppeling is de situatie voorafgaand aan de gedecentraliseerde eenheidsstaat van belang. Aangezien er in die tijd nog geen begroting van uitgaven is die ter instemming wordt voorgelegd, zijn de Staten huiverig om beden en belastingen voor langere tijd vast te leggen, want zij hebben dan geen enkele zeggenschap meer over de besteding daarvan.[203] Daarom wordt de duur van belastingen gekoppeld aan de duur van de te financieren uitgaven. Met de introductie van zowel het instemmingsrecht met de belastingen als het instemmingsrecht met de begroting lijkt de vrees van onvoldoende zeggenschap voor de Staten-Generaal weggenomen. Toch werkt het historisch perspectief nog door, waardoor een koppeling tussen de ontvangsten en de uitgaven nodig wordt geacht. In de grondwet van 1814 wordt gesproken over het 'raadplegen' van de Staten-Generaal over de middelen ter dekking

193 Mulder 1995, p. 24.
194 Vgl. Postma 2006, p. 17-19.
195 Blaupot ten Cate 1891, p. 29-30.
196 Art. 123 Gw 1840.
197 Art. 125 Gw 1840.
198 Art. 120 Gw 1848.
199 Thurlings 1974, p. 11
200 De grondwet biedt daarbij de mogelijkheid van een begrotingstijdvak van ten hoogste twee jaar, vgl. art. 125 Gw 1922.
201 In art. 11, eerste lid, Cw 1927 is de jaarlijkse begroting reeds verankerd.
202 Art. 105, tweede lid, Gw.
203 Oud 1954, p. 435.

van de uitgaven.[204] Deze formulering maakt in de nieuwe grondwet een jaar later plaats voor het 'vaststellen' van die middelen door de Staten-Generaal.[205] Vanaf 1848 wordt gesproken over het 'aanwijzen' van middelen.[206] De desbetreffende grondwetsbepaling luidt voluit: '*Door de wet worden de begrootingen van alle uitgaven des Rijks vastgesteld, en de middelen tot dekking aangewezen.*'[207] Afgezien van enkele redactionele wijzigingen, heeft deze bepaling tot aan 1983 in de grondwet gestaan.[208]

3.9.2 Middelenwet

Het (uiteindelijk) aanwijzen van middelen vindt plaats in de Wet op de middelen (middelenwet). De kern van deze jaarlijkse en tienjaarlijkse wet betreft een opsomming van de inkomsten en de toerekening ervan aan de begrotingshoofdstukken, zonder dat overigens cijfers worden weergegeven.[209] Er bestaat onduidelijkheid of de middelenwet een machtiging tot het heffen van belastingen behelst. De regering suggereert dat hiervan 'vroeger' sprake is geweest, maar dat inmiddels algemeen aanvaard wordt dat de grondslag van belastingheffing uitsluitend in de belastingwet ligt.[210] Volgens Oud ziet men in de middelenwet een periodiek te vernieuwen machtiging tot belastingheffing, aangezien men zich aanvankelijk onvoldoende realiseert – als gevolg van de hiervoor geschetste historie – dat de belastingwet hiervoor dient.[211] Deze opvatting wekt de suggestie alsof de middelenwet van meet af aan, althans vanaf het ontstaan van de gedecentraliseerde eenheidsstaat, op een onterechte motivering is gebaseerd. Oud kent in ieder geval aan de wet op de middelen weinig betekenis toe.[212] Buijs merkt op dat verwerping van de middelenwet de regering niet van de plicht ontslaat om de belastingheffing ter hand te nemen, aangezien de bevoegdheid tot belastingheffing op de belastingwet is gestoeld en deze wordt alsdan niet ingetrokken.[213] De geïnde belastingen mogen als gevolg van verwerping van de middelenwet evenwel niet worden gebruikt ter

204 Art. 70 Gw 1814.
205 Art. 124 en 126 Gw 1815. Zie ook art. 124 Gw 1840.
206 Aangezien maxima van uitgaven kunnen worden 'vastgesteld', maar, zo is althans de gedacht, de maxima van inkomsten niet, heeft de Tweede Kamer erop aangedrongen inkomsten voortaan 'aan te wijzen' zonder daarbij cijfers te noemen, vgl. Oud 1954, p. 436.
207 Art. 119 Gw 1848.
208 Vgl. art. 123 Gw 1887; art. 124 Gw 1922; art. 126 Gw 1938; art. 133 Gw 1953.
209 Vanaf 1976 worden per begrotingshoofdstuk in afzonderlijke wetten de middelen aangewezen in plaats van de tot die tijd gehanteerde opsomming van de middelen in één wet.
210 *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 3, p. 4.
211 Oud 1954, p. 435.
212 Oud 1954, p. 436 en 438. Hij acht het bovendien uitsluitend een kwestie van boekhouding om bepaalde ontvangsten tegenover bepaalde uitgaven te plaatsen. De schatkist kenschetst hij als '*één grote pot*' en als '*het reservoir waarin alle ontvangsten zonder onderscheid terecht komen en waaruit alle betalingen zonder onderscheid worden gedaan*.'
213 Buijs 1883, p. 648-649.

dekking van de uitgaven.[214] Aan de andere kant wijst Buijs op de tot 1848 geldende grondwettelijke bepaling waarin de geldigheid van de belastingwetten lijkt af te hangen van de wet op middelen, hoewel hij tegelijkertijd hierin ook niet leest, zo merkt hij op, dat de wet op de middelen elk jaar over het lot van de belastingwetten beslist.[215] De Savornin Lohman meent, tot zijn ongenoegen overigens, dat hiervan wel sprake is. Hij stelt vast dat hetgeen volgens de belastingwetten verschuldigd is, toch eerst geheven wordt krachtens de wet op de middelen. Hij verzucht: '*Zeker een op zich zelf bedenkelijk systeem, daar op die wijze elke Kamer der Staten-Generaal telkens in staat werd gesteld geheel de staatsmachine te doen stilstaan. Zonder olie toch werkt die machine niet*.'[216] Zo zijn de meningen verdeeld, maar er is in ieder geval overeenstemming dat de middelenwet vanaf de grondwetsherziening van 1848 – met de formulering van het 'aanwijzen' van middelen – geen machtiging voor belastingheffing (meer) impliceert.[217] Deze opvatting geldt overigens niet ten aanzien van een apart onderdeel van de middelenwet, waarin de mogelijkheid wordt geboden om ter dekking van uitgaven opcenten op bestaande belastingen te heffen. Op dit onderdeel fungeert de middelenwet volledig als een belastingwet.[218] Bok kenschetst dit evenwel als een verwarrend systeem, hoewel het een rechtstreeks gevolg was van de Stelselwet 1821.[219] Naast de dubbele grondslag van de opcenten in zowel de jaarlijkse als tienjaarlijkse middelenwet werkt ook het onderliggende belastingmiddel, en de (tariefs)wijzigingen daarvan, door op de uiteindelijke verschuldigde belasting. Voor het jaar 1906 dreigt de Eerste Kamer de hele middelenwet te verwerpen vanwege een daarin opgenomen opcentenheffing op de vermogens- en bedrijfsbelastingen. Zij stemt toch in nadat de regering de toezegging doet de nieuwe opcenten voortaan in een aparte wet op te nemen.[220] Zo verdwijnen de opcenten na verloop van tijd uit de middelenwet.[221]

---

214 De Savornin Lohman 1901, p. 158. Thurlings 1974, p, 20.

215 Buijs 1883, p. 650-651. Art. 124 Gw 1840: '*De staatsinkomsten worden tevens voor gelijken tijd van twee jaren bij de wet geregeld, en blijven, eenmaal vastgesteld zijnde, gedurende dien tijd voortduren, ten ware inmiddels in dezelven door eene nieuwe wet veranderingen gemaakt mogten worden*.' Zie in nagenoeg gelijke zin art. 124 Gw 1815.

216 De Savornin Lohman 1901, p. 157.

217 Warmelink 1993, p. 68, merkt op dat thans aan de middelenwet een andere betekenis wordt gehecht dan vroeger, zonder dat is aan te geven wanneer en waarom deze verandering zich heeft voorgedaan.

218 Van der Heim 1884, p. 163. Buijs 1883, p. 654-655. De Savornin Lohman 1901, p. 158.

219 Bok 1888, p. 134-141.

220 Oud 1954, p. 440.

221 De bestaande opcenten verdwijnen geleidelijk uit de middelenwet doordat een verhoging van de belastingtarieven hiervoor in de plaats wordt gesteld.

3.9.3 Introductie begroting van ontvangsten èn uitgaven

De middelenwet delft uiteindelijk zelf ook het onderspit. Steinmetz merkt op dat de splitsing van de staatsbegroting in afzonderlijke begrotingswetten en een middelenwet niet alleen onnodig is maar ook schadelijk daar zij een gebalanceerde voorstelling van het budgettaire beleid verhindert.[222] Hij oppert één begroting als financieel plan en machtiging, waarbij ter bevordering van een duidelijk overzicht tevens een systeem van rechtstreeks tegenover bepaalde uitgaven staande middelen wordt toegepast. Steinmetz stelt in feite voor de middelenwet in de begroting te schuiven. Een directe koppeling tussen uitgaven en ontvangsten blijft in zijn voorstel bestaan. Bij de (voorbereiding van de) grondwetsherziening van 1983 vat het idee post om niet meer slechts een begroting van uitgaven voor te schrijven, maar een begroting van ontvangsten èn uitgaven.[223] De regering motiveert dit met het argument – naast het argument dat gemeenten en provincies reeds een dergelijke begroting van inkomsten en uitgaven kennen – dat zij aan het afzonderlijk aanwijzen van middelen bij wet niet langer belang hecht, hetgeen zij koppelt aan de niet meer van toepassing zijnde machtiging voor belastingheffing die voorheen in de middelenwet besloten ligt.[224] Dat laatste komt over als een merkwaardige koppeling, want het vraagstuk of belastingheffing gestoeld is op de middelenwet of op de belastingwet heeft niet direct iets te maken met het al dan niet opnemen van de ontvangsten in de begroting. Het zegt hoogstens iets over het ontbreken van een bestaansrecht van de middelenwet. Het valt bovendien op dat een belangrijk aspect onbesproken blijft. De middelenwet heeft naar mijn inschatting namelijk tevens aan kracht ingeboet als gevolg van de onoverzichtelijke koppeling tussen de aangewezen middelen en de begroting van uitgaven,[225] waardoor het transformeren van de begroting van uitgaven in een begroting van ontvangsten èn uitgaven in beeld is gekomen.[226] Een noviteit is een dergelijke begroting overigens niet. Reeds in 1848 tracht de regering namelijk

---

222 Steinmetz 1949, p. 195-196.

223 Art. 105, eerste lid, Gw.

224 *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 3. p. 4. De regering verwoordt het aldus: '*Het bestaande voorschrift, dat de middelen tot dekking door de wet worden aangewezen, is historisch verklaarbaar; vroeger hield de aanwijzing van de middelen een machtiging in tot het heffen van de belastingen. Sinds lang wordt algemeen aanvaard, dat de grondslag voor die heffing uitsluitend in de belastingwetten is gelegen*.' De regering baseert zich op het werk van commissies, aangezien deze passage letterlijk voorkomt in het rapport van de Commissie Simons 1960, p. 105 (Herziening Comptabiliteitswet) alsmede daarna in het eindrapport van de Staatscommissie Cals/Donner 1971, p. 206 (grondwetsherziening).

225 En aangezien de middelenwet geen bedragen bevat, is tevens van belang te wijzen op de ramingsstaten van de inkomsten die aan de ontwerpen van de uitgavenbegroting worden toegevoegd.

226 De niet beantwoorde vraag is, althans in de parlementaire stukken wordt hierover niets opgemerkt, of deze transformatie ook zou hebben plaatsgevonden in geval van een glashelder zicht op de aangewezen middelen en de uitgaven.

een begroting van inkomsten en uitgaven te introduceren.[227] De Tweede Kamer is er niet gelukkig mee, want het bij wet 'vaststellen' van inkomsten acht zij ongelukkig. Daarom is destijds de variant met 'het aanwijzen van middelen' ter tafel gekomen. Bijna anderhalve eeuw later ziet een begroting van ontvangsten en uitgaven desondanks toch het levenslicht.

3.10 Begrotingswet en belastingen

Ondanks de nadruk op de uitgaven worden de ontvangsten, waaronder de belastingen, thans in de begrotingswet opgenomen en vastgesteld. Anders dan ten aanzien van de uitgaven is evident dat de in de begroting opgenomen ontvangsten geen vorm van autorisatie in zich dragen. Belastingheffing is ook niet op de begroting gebaseerd. De bedragen zeggen bovendien niets over de werkelijke ontvangsten, en zijn ook zeker niet bedoel als minimum of maximum. Dat belastingbedragen niet bedoeld zijn als maxima vloeit voort uit de klassieke opvatting dat de opbrengst van belastingen afhangt van omstandigheden waarop de wetgever geen invloed kan uitoefenen.[228] Toch komt het vreemd over dat uitgaven wel een maximum in de begroting kennen, terwijl deze evenzeer afhankelijk (kunnen) zijn van verschillende factoren die buiten de invloedsfeer van de wetgever liggen. Kennelijk bestaat het idee dat de onzekerheid ten aanzien van belastingramingen aanzienlijk groter is dan ten aanzien van uitgavenramingen.[229] Het is goed op te merken dat (wettelijk) maximeren van belastingen wel degelijk een voorstelbaar mechanisme is, waarvoor simpelweg in de huidige begrotingssystematiek – op dit punt samenvattend te omschrijven als: gemaximeerde uitgaven en met de conjunctuur mee ademende belastingen[230] – niet is gekozen.

De in de begroting weergegeven belastingbedragen zijn aldus enkel schattingen met een informatieve betekenis, die vooral ten doel hebben om de hoogte van de uitgaven en de financiële gevolgen daarvan te beoordelen.[231] Hoewel de uitgaven en de ontvangsten in (dezelfde) begrotingswet zijn opgenomen, is het karakter derhalve geheel anders. De regering kenschetst nadrukkelijk het verschil:

---

227 Vgl. het regeringsontwerp van art. 117: '*De begrootingen van alle uitgaven en van alle inkomsten des Rijks worden vastgesteld door de wet*.' Na parlementaire kritiek is uiteindelijk in art. 119 Gw 1848 een gewijzigd artikel opgenomen.

228 Vgl. Buijs 1883, p. 647. Juist dat was ook de reden om in 1848 de belastingen niet bij begrotingswet vast te stellen.

229 Het is de vraag of hiervan tegenwoordig nog sprake is. Vgl. Commissie De Kam 2018, met betrekking tot een visitatie van de raming van de belasting- en premieontvangsten.

230 Deze zogenoemde 'automatische stabilisatie' komt uitgebreid aan de orde in paragraaf 5.6.3.

231 Diamant 2017, p. 86, wijst in dit verband op de universaliteit van de begroting dat eist dat uitgaven en inkomsten tegenover elkaar in één document worden opgenomen.

> 'Uiteraard bestaat verschil tussen beide gedeelten van de begroting. De uitgavenposten op de begroting geven een autorisatie tot het maximum van elke post, terwijl de ontvangstenposten slechts ramingen zijn. Dat de term "vaststellen" aldus in het ene geval een andere strekking zal hebben dan in het andere geval, achten wij geen overwegend bezwaar.'[232]

Het door middel van een begrotingswet vaststellen van de (geraamde) ontvangsten lijkt in beginsel weinig betekenis te hebben. Warmelink noemt het om die reden '*volstrekt zinledig*' en hij acht het '*een staatsrechtelijk merkwaardige figuur*.'[233] Ook de Afdeling advisering van de Raad van State acht het vaststellen van een begroting van ontvangsten onwenselijk. De Afdeling meent dat hieraan geen behoefte bestaat, daar het opnemen van een raming van ontvangsten in de Miljoenennota volstaat.[234] De regering betoogt evenwel dat een begroting, die bij de wet wordt vastgesteld, onvolledig is indien zij niet tegenover de uitgaven ook de ontvangsten vermeldt.[235] In dit verband is tevens relevant dat in het parlement wel degelijk belang wordt gehecht aan de belastingen in de begrotingswet. Dit leid ik af uit het pleidooi van de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer voor het vergroten van de inzichtelijkheid aan de inkomstenkant van de rijksbegroting, waaruit mijns inziens in ieder geval interesse blijkt voor het überhaupt weergeven van ontvangsten – en dus van belastingen – in een begrotingswet.[236]

3.11 Parlementaire controle als onderdeel budgetrecht

Het parlementaire budgetrecht is van weinig betekenis indien de begrotingsafspraken niet worden nageleefd. Controle op het verloop van de ontvangsten en uitgaven is hiervoor onontbeerlijk. In de woorden van de president van de Algemene Rekenkamer: '*Inzicht is de basis voor vertrouwen*.'[237] Gedurende een begrotingsjaar wordt het parlement door middel van budgettaire nota's van de regering minimaal tweemaal formeel geïnformeerd over de begrotingsuitvoering, zodat zij de vinger aan de pols kan houden. Het betreft de Voorjaarsnota en de Najaarsnota.[238] Deze nota's zijn 'slechts' informatief van aard en het zijn dus geen wetten. Voor wijzigingen op de bestaande begroting gaan de nota's eventueel vergezeld van suppletoire begrotingswetten. Na afloop van het begrotingsjaar wordt vervolgens op de derde woensdag van mei – 'Verantwoordingsdag' – letter-

232 *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 3, p. 4.
233 Warmelink 1993, p. 70.
234 *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 4. p. 9.
235 *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 4. p. 11.
236 Verslag rapporteurs Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 31 865, nr. 125, bijlage, p. 22.
237 Algemene Rekenkamer 2017b, p. 5.
238 Art. 2.26, vierde resp. vijfde lid, Cw 2016.

lijk de rekening opgemaakt. Allereerst is er een slotwet, waarin de laatste wijzigingen van de begroting aan het parlement ter accordering worden voorgelegd.[239] Per ministerie wordt daarnaast een jaarverslag aangeboden met onder andere een verantwoordingsstaat van ontvangsten en uitgaven en een saldibalans.[240] Alle jaarverslagen van de departementen bij elkaar vormen het rijksjaarverslag. Door goedkeuring van de jaarverslagen verleent het parlement decharge over het gevoerde financiële beheer in het verslagjaar aan de desbetreffende minister.[241] De Minister van Financiën stelt bovendien op totaalniveau elk jaar een Financieel Jaarverslag van het Rijk op dat dient als verantwoordingsnota.[242] Naast beschouwingen over de budgettaire betekenis van het gevoerde beleid en over de bedrijfsvoering bestaat deze uit het verantwoordingsoverzicht van uitgaven en ontvangsten, ook wel rijksrekening genoemd.[243]

Vanuit de historie van het budgetrecht bezien, heeft de parlementaire controle gedurende het begrotingsjaar relatief jonge wortels. De Voorjaarsnota bestaat bijvoorbeeld pas sinds 1969 en de Najaarsnota sinds 1987. Deze nota's bevatten slechts aanzienlijke wijzigingen in begrotingsramingen van ten minste € 100 miljoen. Ten aanzien van de belasting- en premieontvangsten betreft het de totaalstand en daarmee de afwijking ten opzichte van de Miljoenennota, met meestal een ruwe uitsplitsing van de afwijkingen naar belastingmiddel. In de Tweede Kamer vindt naar aanleiding van beide nota's doorgaans een debat plaats. De Eerste Kamer behandelt beide nota's niet. De Miljoenennota speelt thans geen formele rol bij de parlementaire controle gedurende het begrotingsjaar. Dat is opmerkelijk, want bijna drie decennia is hiervan juist wel sprake geweest met de inzage in de zogenoemde '*vermoedelijke uitkomsten*' van het lopende begrotingsjaar.[244] Warmelink kenschetst het weergeven van de vermoedelijke uitkomsten in het lopende begrotingsjaar als '*een volwaardig bestanddeel van de Miljoenennota*.'[245] Desondanks schrapt de regering met instemming van het

239 De slotwet is in feite de laatste suppletoire begrotingswet van het begrotingsjaar. Het is een machtiging achteraf en mag om die reden in principe geen beleidsmatige mutaties bevatten, maar slechts aanpassingen van bedragen.

240 Art. 2.29 e.v. Cw 2016. Een saldibalans is overigens een overzicht van financiële posten uit het voorgaande jaar die naar het volgende jaar moeten worden overgebracht (vgl. art. 2.34 Cw 2016).

241 Art. 2.39 Cw 2016. Met de dechargeverlening wordt de minister ontheven van de verantwoordelijkheid voor het gevoerde beleid en de daaraan verbonden financiële consequenties.

242 Art. 2.29, derde lid, Cw 2016.

243 Art. 2.35, tweede lid, Cw 2016.

244 De eerste schriftelijke versie van de Miljoenennota gaat weliswaar meer dan een eeuw terug tot 1906, maar daarbij was in het begin nog geen aandacht voor het lopende begrotingsjaar. Dat is pas driekwart eeuw later in zwang gekomen met het overzicht van 'vermoedelijke uitkomsten'. De wettelijke verplichting hiertoe is toen bij de Vierde wijziging van de Cw 1976 (Stb. 1991/752) in art. 12, tweede lid, Cw 1976 neergelegd. Zie ook *Kamerstukken II* 1988/89, 20 994, nr. 3, p. 31-32.

245 Warmelink 1993, p. 222.

parlement deze inzage met als argument '*dat de betekenis van deze losstaande ramingen gering is zonder een bijbehorende wijziging van de begroting of budgettaire nota waarin deze ramingen worden toegelicht.*'[246] Het is een twijfelachtige motivering. Een begrotingswijziging lijkt mij geenszins een noodzakelijke voorwaarde om inzicht te krijgen in de begrotingsuitvoering, aangezien dit hoe dan ook voor de controlerende taak van het parlement relevant is. Bovendien maakt in de ogen van de regering het ontbreken van een toelichting de ramingen van geringe betekenis, hetgeen de vraag doet rijzen waarom dan niet een toelichting wordt gemaakt in plaats van de ramingen te schrappen. Aan de andere kant laat de regering onvermeld dat bij de debatten over de Miljoenennota – de algemene politieke beschouwingen en de algemene financiële beschouwingen – het voorgenomen beleid in de belangstelling staat en maar zelden het lopende begrotingsjaar. Hoewel dat een praktische reden kan zijn het inzicht in de lopende begroting te schrappen, moet de relevantie van een rapportageverplichting naar mijn mening niet worden afgeleid van de politieke actualiteit. In afwijking van het voorgaande worden ten aanzien van belastingen in de (bijlage van de) Miljoenennota overigens nog steeds wel de vermoedelijke belastingontvangsten van het lopende begrotingsjaar weergegeven (deze dienen ook als grondslag voor de raming voor het komende begrotingsjaar).

Verantwoordingsdag bestaat sinds 2001, althans in de huidige vorm, waarbij de Minister van Financiën persoonlijk zowel het Financieel Jaarverslag van het Rijk als de andere begrotingsstukken aanbiedt aan de Tweede Kamer.[247] Het heeft tot doel zoveel mogelijk een einde te maken aan de versnipperde financiële verantwoordingsinformatie van het Rijk.[248] De schriftelijke aanbieding voor die tijd ('Financiële Verantwoording' geheten) kreeg maar weinig parlementaire aandacht. Naast de genoemde versnippering is tevens relevant dat de aanbieding toen nog in september plaatshad. De parlementaire controle na afloop van het begrotingsjaar sneeuwde op deze wijze onder in de meer actuele begrotingsperikelen voor het aanstaande jaar.

Ten aanzien van de controle van de begroting kent de grondwet de Algemene Rekenkamer nadrukkelijk een taak toe: '*De Algemene Rekenkamer is belast met het onderzoek van de ontvangsten en de uitgaven van het Rijk.*'[249] Het onderzoek is repressief van karakter, hetgeen inhoudt dat in beginsel onderzoek wordt verricht nadat ontvangsten zijn gerealiseerd en uitgaven zijn gedaan.[250] Na afloop van het begrotingsjaar onderzoekt het Hoge College

246 *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 53. Dit is de enige inhoudelijke wijziging met betrekking tot de Miljoenennota in de Cw 2016 ten opzichte van de Cw 2001.

247 In mei 2001 is het Financieel Jaarverslag van het Rijk over het begrotingsjaar 2000 voor het eerst uitgebracht.

248 *Kamerstukken II* 1999/00, 26 573, nr. 23, p. 1.

249 Art. 76 Gw.

250 Vgl. Stevers 1979, p. 265-282. In 1927 is formeel gekozen voor het stelsel van 'controle-achteraf', terwijl voor die tijd ook nog de 'controle-vooraf' (preventieve controle) voorkwam.

van Staat de verantwoordingsstukken (verantwoordingsonderzoek). Bij dit onderzoek naar rechtmatigheid staat de vraag centraal of de inkomsten en de uitgaven van het Rijk en de daarmee verbonden organen sporen met de democratisch vastgelegde afspraken.[251] De bevindingen en conclusies worden in rapporten opgenomen en over de in het Financieel Jaarverslag van het Rijk opgenomen Rijksrekening en de Rijkssaldibalans wordt een verklaring van goedkeuring afgegeven.[252] Deze rapporten en de verklaring worden aan de Staten-Generaal aangeboden en zijn relevant voor de dechargeverlening.

De Algemene Rekenkamer verricht daarnaast gevraagd en ongevraagd zogenoemde doelmatigheidsonderzoeken.[253] Het gaat daarbij om de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid van het Rijk. Onderzoek naar (de effectiviteit van) belastingregelingen alsook een onderzoek naar het handhavingsbeleid van de Belastingdienst zijn op deze grondslag gebaseerd.[254] In het jaarverslag over 2016 wordt gewag gemaakt van een meerjarig onderzoeksprogramma Ontvangsten. In dit kader wil de Algemene Rekenkamer '*beter naar de inkomstenkant kijken*'. Bovendien wordt de volgende ambitie geformuleerd: '*We brengen de omvang van de inkomsten uit belastingen en andere bronnen in beeld alsook waar het parlement wel en niet over wordt geïnformeerd*.'[255] Deze onderzoeken zijn nuttig om de parlementaire controle ten aanzien van de begroting uit te oefenen.[256] De Algemene Rekenkamer en de Staten-Generaal zijn op het punt van de controle van de begroting dan ook natuurlijke bondgenoten.[257]

3.12 Reikwijdte art. 105 Gw

Om de betekenis van het budgetrecht te duiden, is reikwijdte van de uitoefening daarvan van belang. Het budgetrecht ziet thans strikt genomen op de begroting van ontvangsten en uitgaven. Toch blijft het nog steeds hoofdzakelijk gericht op de uitgaven. Janse de Jonge omschrijft het vaststellen van een begroting als '*het geven van een reeks vergunningen om voor*

251 Algemene Rekenkamer 2017b, p. 11.
252 Art. 7.12 t/m 7.15 Cw 2016.
253 Art. 7.16 Cw 2016.
254 Vgl. Algemene Rekenkamer 2017a respectievelijk Algemene Rekenkamer 2016c. Ook de bedrijfsvoering (Algemene Rekenkamer 2017c, hfst. 4) en de investeringsagenda (Algemene Rekenkamer 2017e) van de Belastingdienst zijn onder de loep genomen.
255 Algemene Rekenkamer 2017b, p. 28.
256 Wel is het zaak dat de Algemene Rekenkamer de eigen onafhankelijke positie bewaakt. Het in een vroeg stadium in politieke controverses begeven, past daar volgens Janse de Jonge 1993, p. 490, niet bij. In een later stadium is het dan moeilijker om een onafhankelijk oordeel te vellen. Dit standpunt is nog altijd actueel. Naar aanleiding van het onderzoek naar de effectiviteit van de fiscale 30%-regeling (Algemene Rekenkamer 2016a) constateerde ik reeds dat het lijkt alsof dit op politieke motieven is gebaseerd, waarmee de Algemene Rekenkamer naar mijn oordeel de eigen positie bezoedelt (Spanjers 2016a, p. 793).
257 Warmelink 1993, p. 257.

de in de begrotingsposten vermelde doeleinden uitgaven te doen tot de daarin genoemde bedragen.'[258] De weergegeven bedragen zijn maxima. Er mag niet meer worden uitgegeven, hoewel dat geen absoluut verbod betreft.[259] Voor een hogere uitgave is opnieuw een parlementaire machtiging nodig door middel van een suppletoire begroting.[260] Minder uitgeven mag in beginsel wel. De Staten-Generaal kunnen met de begrotingswet in de hand een bewindsman echter niet dwingen om uitgaven te doen, hoewel een motie hiervoor natuurlijk wel als drukmiddel kan worden ingezet.[261]

De Savornin Lohman meent overigens dat de bevoegdheid om uitgaven te doen in beginsel niet op een wet berust, maar voortvloeit '*uit het wezen zelf van het overheidsgezag*.'[262] Regeren zonder geld uit te geven acht hij onmogelijk. Iemand die het recht heeft te regeren, is daarmee zijns inziens ook gerechtigd uitgaven te doen. Zo bezien, staat het parlement bijkans buitenspel en stelt het budgetrecht niet veel voor. Blaupot Ten Cate gaat daarentegen uit van één formeel wetsbegrip ('*alle wetten hebben dezelfde werking*') en anders dan De Savornin Lohman beschouwt hij de begrotingswet als elke andere wet in formele zin waaraan de Staten-Generaal haar instemming kan en mag onthouden.[263] In deze lezing kan het parlement al zijn instrumenten volledig inzetten en is het budgetrecht niet beperkt. De standpunten van De Savornin Lohman en Blaupot Ten Cate zijn te kenschetsen als uitersten, terwijl andere auteurs meer een middenpositie innemen.[264] Van der Heim betoogt dat de Kamer de begrotingswetten niet mag beoordelen met dezelfde vrijheid als die zij bij andere wetsontwerpen geniet.[265] Bij de beoordeling van begrotingswetten neemt de Kamer in zijn optiek deel aan de uitvoerende macht. De begroting is uit haar aard een daad van uitvoering die in samenwerking met de Staten-Generaal tot stand moet komen in de vorm van vaststelling bij wet. Door die samenwerking verandert de wet volgens Van der Heim niet van karakter in de zin dat het een wet in materiële zin kan worden. Ook Buijs ziet de uitoefening van het budgetrecht door de Staten-Generaal als het bij uitzondering tot een taak roepen van de wetgever, terwijl die taak van nature aan de uitvoerende macht toe-

258 Janse de Jonge 2016, par. 2.
259 Vgl. Van der Heim 1884, p. 162.
260 Dit is een wijziging van of aanvulling op de begroting gedurende het lopende begrotingsjaar. Niet zelden is het een goedkeuring achteraf als het geld al is uitgegeven. Bovendien is de systematiek niet geheel sluitend, want ook na afloop van een begrotingsjaar kan een overschrijding aan het licht komen (hetgeen zich ook kan voordoen nadat de slotwet – de laatste wijziging van de begroting, ingediend op verantwoordingsdag na afloop van het begrotingsjaar - is ingediend).
261 Art. 66 RvO TK alsmede art. 93 RvO EK. Door middel van een motie doet de Kamer uitspraak over een bepaalde kwestie. De bewoording van moties loopt uiteen van niemendalletjes tot de motie van wantrouwen met verstrekkende gevolgen.
262 De Savornin Lohman 1901, p. 150.
263 Blaupot Ten Cate 1891, p. 51-52.
264 Van der Bij 1993, p. 21-34, geeft een beschouwing over de verschillende denkrichtingen ten aanzien van het karakter van de begrotingswet.
265 Van der Heim 1884, p. 165-166.

behoort.[266] Hij wijst op het 'gevaar' dat deze taakvervulling verder gaat dan de uitzondering toelaat en de Staten-Generaal als het ware op de stoel van de regering plaatsneemt. Het budgetrecht zou zich in de ogen van Buijs moeten beperken tot het vaststellen van een maximum van de kosten voor het uitvoeren van de wetten en de regeringsmaatregelen.[267] Poppelaars constateert dat in de staatsrechtelijke literatuur verschillende opvattingen bestaan over de typering van het budgetrecht en de zeggenschap van het parlement. Zij wijst erop dat de discussie tegenwoordig minder principieel van aard is en meer gericht op de feitelijke mate van zeggenschap, waarbij de aandacht uitgaat naar de vergroting van de parlementaire betrokkenheid bij de begrotingsbehandeling.[268]

Desalniettemin is deze historie relevant voor de uitoefening van het recht van amendement.[269] Het is daarbij relevant op te merken dat de Staten-Generaal geen initiatiefrecht heeft ten aanzien van algemene begrotingswetten.[270] Deze worden namelijk '*door of vanwege de Koning*' ingediend.[271] Het ontbreken van het initiatiefrecht beperkt ook de reikwijdte van het recht van amendement. Het per amendement voorstellen van nieuwe uitgaven tegen de wil van de regering wordt in dit licht bekritiseerd, want daarmee omzeilt de Tweede Kamer in feite het ontbreken van het initiatiefrecht.[272] Het aan de regering opdringen van ongewenste uitgaven is dus een brug te ver. De Tweede Kamer gaat dan immers op de stoel van de regering zitten. Dit betekent natuurlijk niet dat het recht van amendement geheel betekenisloos is. Oud merkt op dat de Kamer zich zuiver binnen de grenzen van haar budgetrecht beweegt indien zij niets anders doet dan bepalen in hoeverre en onder welke voorwaarden zij aan de regering de door die regering gevraagde sommen wil toestaan.[273] Volgens Janse de Jonge heeft het recht van amendement in de praktijk uitsluitend betrekking op het verhogen dan wel verlagen van een begrotingspost.[274]

---

266 Buijs 1883, p. 663. In gelijke zin Oud 1954, p. 423.

267 Buijs 1883, p. 664.

268 Poppelaars 2018, p. 85-94.

269 Art. 84 Gw. De Eerste Kamer heeft overigens geen recht van amendement.

270 Een 'tegenbegroting' in het parlement heeft derhalve geen betekenis zolang deze niet (deels) is vervat in een amendement op een voorliggende algemene begrotingswet, vgl. Bovend'Eert en Kummeling 2004, p. 276.

271 Art. 105, tweede lid, Gw. Ten aanzien van suppletoire begrotingen bestaat het parlementaire initiatiefrecht in beginsel wel, zie Buijs 1883, p. 674; Oud 1954, p. 445.

272 Van der Heim 1884, p. 155, betoogt dat de regering verantwoordelijk is voor de aanvraag van de benodigde middelen en dat de Minister van Financiën het evenwicht dient te bewaren.

273 Oud 1954, p. 448. Molenaar 1916, p. 109, maakt voor de toepassing van het amendementsrecht onderscheid naar de aard van de uitgave, waarbij bestaande uitgaven buiten bereik blijven: '*Erken ik dus het recht der Tweede Kamer om bij amendement posten, die het onderwerp eener nieuwe of aanvullende belangenwaardeering zijn, in de begroting op te nemen of daaruit te verwijderen, ik ontken de bevoegdheid om posten, die de uitdrukking eener bestaande en in rechte erkende maatschappelijke verschijning zijn, te verminderen of te schrappen.*'

274 Janse de Jonge 1993, p. 366.

Voor de uitoefening van het budgetrecht zijn, naast het indienen van een motie en het recht van amendement, nog enkele andere parlementaire bevoegdheden relevant. Hierbij kan gedacht worden aan het recht om onderzoek te doen in de vorm van een parlementair onderzoek of parlementaire enquête.[275] De parlementaire ondervraging is in dit kader de nieuwste, vooralsnog tijdelijke, loot aan de onderzoeksstam.[276] Getuigen zijn hierbij verplicht te verschijnen en bovendien kunnen zij onder ede worden gehoord, maar de voorbereidings- en doorlooptijd is aanzienlijk korter dan bij een parlementaire enquête.[277] Hoorzittingen en rondetafelgesprekken zijn eveneens onderzoeksmogelijkheden van het parlement om kennis te nemen van de opvatting van deskundigen en andere personen. Het recht om inlichtingen te verkrijgen over het door de regering gevoerde beleid is een ander belangrijk handvat voor parlementariërs.[278] Het recht van interpellatie[279] en het vragenrecht[280] zijn hiervoor de instrumenten.

Het budgetrecht ziet ook op begrotingscontrole. Gedurende het begrotingsjaar houdt het parlement de vinger aan de pols op basis van tussentijdse informatieverstrekking via de Voorjaars- en Najaarsnota. Na afloop van het begrotingsjaar legt de regering verantwoording af over het gevoerde financiële beheer, waarna het parlement decharge verleent.

Het parlement heeft derhalve talrijke instrumenten tot haar beschikking om geëquipeerd en geïnformeerd het budgetrecht uit te oefenen. Het volwaardige budgetrecht behelst in potentie dan ook een aanzienlijke parlementaire invloed. Desalniettemin is, anders dan in het verleden,[281]

275 Art. 70 Gw. Art. 140-142 RvO TK 2019 en art. 128 e.v. RvO EK 2019. Zie ook de Wpe (Wet op de parlementaire enquête).

276 Het instrument vloeit voort uit de motie Segers c.s. (*Kamerstukken II* 2012/13, 33 609, nr. 14) en is uitgewerkt door de tijdelijke commissie evaluatie Wet op de parlementaire enquête (*Kamerstukken II* 2015/16, 34 400, nrs. 1-2). Op 7 juli 2016 stemde de Tweede Kamer in met een proefperiode van vijf jaar voor de parlementaire ondervraging.

277 Daarom wordt de parlementaire ondervraging ook wel parlementaire mini-enquête genoemd. Het instrument is naar aanleiding van publicaties van de zogenoemde Panama Papers in 2016 gelijk ingezet met de instelling van de 'parlementaire ondervragingscommissie fiscale constructies' voor een onderzoek naar de werkwijze van trustkantoren en de fiscale adviespraktijk.

278 Art. 68 Gw.

279 Art. 133 RvO TK 2019 en art. 139 RvO EK 2019.

280 Art. 134-139 RvO TK 2019 en art. 140 RvO EK 2019.

281 Hoewel het zeker geen graadmeter is voor politieke invloed is in dit licht relevant dat al bijna een eeuw de politieke vlam niet meer in de pan slaat ten aanzien van een hele begroting of een substantieel deel daarvan. Voor die tijd is het budgetrecht wel gebruikt als dwangmiddel om ministers of hele kabinetten naar huis te sturen, zie Janse de Jonge 1993, p. 440 e.v. Dat betekent geenszins dat rechten nu zijn beperkt. Zo is en blijft het parlement bevoegd een begroting te verwerpen. Van der Bij 1993, p. 34, merkt evenwel op dat het parlementaire stelsel inmiddels wel zover is uitgekristalliseerd dat een dergelijk zwaar pressiemiddel doorgaans niet meer nodig is. De laatste verwerping van een hele begroting dateert van 1919.

thans sprake van een terughoudende opstelling. Van een wezenlijke invloed op de Rijksbegroting door het parlement is in de praktijk geen sprake.[282] Daarnaast concludeert de Algemene Rekenkamer in 2013 in een brief aan de Tweede Kamer dat op verschillende onderdelen van de begroting het parlementaire budgetrecht effectiever kan zijn.[283] Voor een verklaring voor de geringe parlementaire invloed op de begroting wordt – naast de almaar toenemende Europese regelgeving[284] – onder meer gewezen op de 'incrementalistische begrotingspraktijk', waarbij de aanvaardbaarheid van het niveau van een uitgavenprogramma wordt geplaatst tegenover de historisch gegroeide basisomvang van het budget.[285] Relatief kleine wijzigingen vinden welhaast ongemerkt plaats, terwijl radicale wijzigingen op weerstand stuiten. Veel uitgaven in de begrotingswet vloeien voort uit vigerende wet- en regelgeving en zijn daarnaast bedoeld voor de reeds bestaande bestuursorganisatie van de overheid.[286] Er is met andere woorden een relatief groot basisbudget dat in politieke zin niet erg omstreden is en dus ook niet tot parlementaire interventie noopt.

Gebondenheid aan de budgettaire kaders van een regeerakkoord door een meerderheid van het parlement, in geval van een meerderheidscoalitie, beperkt evenzeer de vrijheid van dat parlement ten aanzien van de begrotingswetten.[287] Daar komt nog eens bij dat parlementariërs over het algemeen een redelijke begrotingsdiscipline in acht nemen, hetgeen bijvoorbeeld blijkt uit de praktijk dat amendementen die initieel de uitgaven verhogen (of de ontvangsten verlagen) van een budgettaire dekking zijn voorzien.[288] De terughoudende parlementaire opstelling ten aanzien van het budgetrecht, neemt niet weg dat de Tweede Kamer behoedzaam waakt over dit recht. Zo wordt in 2016 in een evaluatie gesproken over *'(…) het breed gedragen gevoel dat de zichtbaarheid en aandacht voor onderwerpen rond het*

282 Janse de Jonge 2016, par 1.

283 *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 2. Het is de vraag of de wijzigingen van de Cw hier verandering in brengen.

284 Vgl. Diamant en Van Emmerik 2013. Zie paragraaf 5.7 over de Europese begrotingsspelregels.

285 Van der Bij 1993, p. 91-93.

286 Uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer 2019, p. 22, blijkt dat voor het aanstaande begrotingsjaar doorgaans reeds 97 procent van de uitgaven juridisch vastliggen in contracten, wetten en andere bindende afspraken.

287 Janse de Jonge 1993, p. 370.

288 Bovend'Eert en Kummeling 2004, p. 273. Bij de wijziging van de Cw verwoordt de regering het aldus: '*Over de budgettaire inpasbaarheid van amendementen zijn in de praktijk tussen het kabinet en de Tweede Kamer spelregels ontstaan, die aansluiten bij de begrotingsregels van het kabinet. Deze spelregels leiden ertoe, dat het kabinet in het algemeen amendementen zal ontraden of niet aanvaardbaar zal vinden als die niet passen binnen het geldende budgettaire kader. Wil een amendement passen binnen het budgettaire kader dan zal het amendement, als dat leidt tot een verhoging van het begrotingstekort (EMU-saldo), vergezeld moeten gaan van een budgettair compenserend amendement.*' Zie *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 27, box 2.3.

budgetrecht en de (controle op de) doelmatigheid en doeltreffendheid van overheidsuitgaven niet mag ondersneeuwen (…).'[289]

3.13 Tussenconclusie t.a.v. art. 105 Gw en de begrotingswet

Het budgetrecht ziet van oudsher hoofdzakelijk op de uitgaven op de begroting. Allengs zijn de ontvangsten ook binnen het bereik van dit parlementaire recht gebracht. Sinds het ontstaan van de gedecentraliseerde eenheidsstaat bestaat reeds een koppeling tussen de uitgaven en de ter dekking daarvan dienende ontvangsten. Na afschaffing van de afzonderlijke middelenwet heeft deze koppeling in de begroting haar beslag gekregen. Het parlement stelt sindsdien de begroting van ontvangsten, waaronder belastingen, en uitgaven vast. Daarmee vallen de belastingen direct onder het budgetrecht.

De begrotingsfuncties hebben eveneens betrekking op de in de begroting opgenomen belastingen. Dit geldt voor de afwegingsfunctie, de beheersfunctie, de controle- en verantwoordingsfunctie alsmede de macroeconomische functie. Voor de autorisatiefunctie geldt een uitzondering. De bevoegdheid voor belastingheffing vloeit namelijk voort uit de belastingwet en is, hoewel de meningen daarover in het verleden verdeeld waren ten aanzien van de middelenwet, tegenwoordig zeker niet gebaseerd op de begrotingswet. Hier kenmerkt zich een karakterverschil in de begroting tussen de belastingen en de uitgaven. De uitgaven worden aan het parlement immers voorgelegd ter autorisatie, maar de belastingen in de begrotingswet zijn hoofdzakelijk informatief bedoeld.

Ook de begrotingsbeginselen (openbaarheid, voorafgaande vaststelling, eenheid, universaliteit, periodiciteit, doelmatige indeling, specificatie en flexibiliteit) gelden met betrekking tot de in de begroting weergegeven belastingen. Overigens niet ten aanzien van de belastingwetgeving, want een belastingwet is geen begrotingswet. Aangezien alle belastingmiddelen in de begroting onder één begrotingsartikel vallen en niet afzonderlijk zichtbaar zijn, treedt spanning op met het beginsel van specificatie. Als gevolg van de saldering van belastingfaciliteiten binnen de desbetreffende belastingmiddelen zijn de belastingfaciliteiten in de begroting niet afzonderlijk zichtbaar (nog afgezien van het feit dat de belastingmiddelen niet afzonderlijk zichtbaar zijn). Strikt genomen levert dit strijdigheid op met het

289 Evaluatie experiment samenvoeging commissies Rijksuitgaven en Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 31 597, nr. 12, p. 4. Het betreft de evaluatie van het experiment om de taken van de commissie voor de Rijksuitgaven over te dragen aan de vaste commissie voor Financiën, hetgeen overigens nadien ook daadwerkelijk is geëffectueerd. Het citaat leidt tot de uitgesproken wens van Kamerleden en geraadpleegde externen om de Rijkuitgavenonderwerpen wel apart zichtbaar te houden binnen de werkzaamheden van de vaste commissie voor Financiën.

universaliteitsbeginsel, ware het niet dat de regering voor belastingfaciliteiten een uitzondering op het universaliteitsbeginsel heeft geformuleerd.[290]

Parlementaire instrumenten die voor de uitoefening van het budgetrecht van belang zijn, zijn dat ook voor belastingen met als belangrijke kanttekening dat de belastingwetgeving hierbij altijd in het oog gehouden moet worden. Beïnvloeding van belastingen in de begrotingswet heeft geen direct gevolg indien niet tevens sprake is van een doorwerking naar de belastingwet.

De jaarlijkse begrotingswet ziet op de uitvoering van overheidsbeleid (geen wet in materiële zin) en bovendien staan veel posten reeds vast (weinig parlementaire marge). Dit geeft aanleiding de parlementaire interventie ten opzichte van de begrotingswet als terughoudend te kenschetsen. Vanuit het budgetrecht is de aandacht er steeds meer op gericht de parlementaire betrokkenheid bij de begrotingsbehandeling te vergroten.

3.14 Conclusie

Het parlement heeft als fiscale medewetgever het recht de belastingwet vast te stellen (art. 104 Gw). Hoewel de budgettaire impact bepalend is voor de vormgeving van de belastingwet – in geval van vage of open normen is die budgettaire impact overigens minder bepalend, want alsdan kan de budgettaire reikwijdte van die normen ook niet goed worden afgebakend – behoort de budgettaire impact niet tot de essentiële elementen die in een belastingwet dienen te staan.

Art. 104 Gw behelst geen verbod op terugwerkende kracht van de belastingwet. Als budgettaire impact de (voornaamste) reden is voor de toepassing van terugwerkende kracht dient volgens beleid van de regering sprake te zijn van 'bijzondere budgettaire omstandigheden'. Deze zijn evenwel niet nader geconcretiseerd in bedragen of richtsnoeren, waardoor de bijzondere budgettaire omstandigheden een arbitraire invulling kunnen krijgen. Het risico bestaat dat de toepassing van terugwerkende kracht op budgettaire gronden daardoor willekeurig wordt.

De budgettaire gevolgen van een belastingwetsvoorstel staan niet in de wet, maar zijn wel weergegeven in de wetstoelichting en, sinds 2018, in de separate ramingstoelichting (en de certificering daarvan door het Centraal Planbureau). Aan de belastingwet wordt doorgaans een doorlopende werking toegekend, zodat deze niet jaarlijks opnieuw hoeft te worden vastgesteld door het parlement. De toepassing en uitvoering van de belastingwet spelen zich na inwerkingtreding buiten het parlementaire blikveld af, hetgeen alsdan ook geldt voor de budgettaire gevolgen van die belastingwet, althans vanuit art. 104 Gw bezien.

---

290 Belastingfaciliteiten worden wel extracomptabel in de toelichtingen van begrotingswetten weergegeven, zie paragraaf 6.9.

Vanuit het budgetrecht van art. 105 Gw gezien, heeft het parlement wel jaarlijks zicht op de budgettaire gevolgen van de belastingwet (in de praktijk betreft dit alle belastingwetgeving tezamen). Het budgetrecht behelst in de kern het vaststellen van de jaarlijkse begrotingswet met daarin de ontvangsten, waaronder de belastingen, en de uitgaven. Daar waar de begrotingswet voor de uitgaven een autorisatie bewerkstelligt, hebben de belastingen in de begrotingswet evenwel slechts een informatieve betekenis. De weergave van de belastingen aan de ontvangstenkant in de begrotingswet is in wezen bedoeld om inzicht te bieden in de financiering van de uitgaven.

De begrotingsbeginselen zijn ook van toepassing op de weergave van belastingen in de begrotingswet. Aangezien alle belastingmiddelen in de begroting onder één begrotingsartikel vallen en niet afzonderlijk zichtbaar zijn, treedt spanning op met het beginsel van specificatie. De saldering van belastingfaciliteiten binnen de desbetreffende belastingmiddelen (nog afgezien van het feit dat de belastingmiddelen niet afzonderlijk zichtbaar zijn in de begrotingswet) is een door de regering toegestane uitzondering op het universaliteitsbeginsel.

Het onderzoek naar het grondwettelijke parlementaire recht om belastingen vast te stellen legt derhalve bloot dat inzicht in de budgettaire impact niet automatisch voortvloeit uit dat recht. Oftewel, het parlement heeft bij de vaststelling van de belastingwet niet als vanzelf inzicht in de budgettaire impact van die wet. Aangezien een belastingwet geen begrotingswet is, speelt het parlementaire budgetrecht bij de vaststelling van de belastingwet evenmin een directe rol. Het parlementaire budgetrecht is daarentegen wel van belang voor de vaststelling van de belastingontvangst. De regels en voorwaarden in het begrotingsproces – en de begrotingsspelregels – hebben bovendien relevantie voor de vaststelling van de belastingwet. Een volgende stap in het onderzoek is dan ook het in kaart brengen van deze regels en voorwaarden voor zover deze betrekking hebben op de belastingen. In de volgende hoofdstukken worden met dat doel voor ogen verschillende onderdelen van de begrotingssystematiek belicht.

4 Begrotingsproces

4.1 Inleiding

Voor een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet dient het parlement inzicht te hebben in de regels over de budgettaire impact van belastingwetgeving. In hoofdstuk 3 is reeds geconstateerd dat de budgettaire impact van belastingwetgeving tot uitdrukking komt in de rijksbegroting, want de ontvangsten – en daarmee de belastingen – worden bij begrotingswet vastgesteld.[1] In dit hoofdstuk staat daarom een onderzoek naar het begrotingsproces centraal. Het doel is om inzicht te krijgen in de wijze, en het moment, waarop de budgettaire impact van belastingen aan de orde is in het begrotingsproces, om vervolgens aan de hand van de uitkomsten te bezien in hoeverre dat van belang is in het fiscale wetgevingsproces. Dat het begrotingsproces en het fiscale wetgevingsproces dicht bij elkaar kunnen liggen, blijkt uit het jaarlijkse belastingplan(pakket). Dit fiscale wetgevingspakket wordt thans, gelijktijdig met de begrotingswetten, op Prinsjesdag bij het parlement ingediend en heeft een even kort parlementair tijdpad als de begrotingswetten, hetgeen een verband suggereert.[2] Het onderzoek naar het begrotingsproces in dit hoofdstuk richt zich vooral op het bereik, de normering en de verschillende stadia van de begroting. Om niet in de spelonken van de begroting te verdwalen, is in het onderzoek steeds het zoeklicht op de belastingen gericht.

4.2 Wettelijk kader

In het begrotingsproces speelt de Comptabiliteitswet (Cw) een hoofdrol, aangezien daarin het wettelijk kader voor het beheer, de controle en de verantwoording van de rijksfinanciën is neergelegd.[3] Aan het begrip comptabiliteit is in het verleden door een commissie ter voorbereiding van herziening van de Cw de betekenis 'rekenplichtigheid' toegekend.[4] Volgens Mulder is het begrip gaandeweg verder verruimd en vallen daar nu ook 'het

1 Art. 105, eerste lid, Gw.
2 Vgl. hoofdstuk 7.
3 Gebaseerd op art. 105, vierde lid, Gw dat bepaalt dat de wet regels stelt omtrent het beheer van de financiën van het Rijk. Een dergelijke bepaling is sinds 1887 in de Gw opgenomen, maar het ontbrak lange tijd aan een wettelijke regeling. Pas in 1927 kwam de Cw tot stand.
4 Commissie Simons 1960, p. 24.

afleggen van rekening en verantwoording' onder, terwijl hij hieraan tevens de betekenis 'boekhouding' toekent.[5] Per 2016 is de Cw integraal gemoderniseerd om tot een meer toegankelijke en duurzame wet te komen. In de Cw 2016 staan aldus duurzaamheid, flexibiliteit, een moderne opzet en het regelen van de hoofdzaken voorop. In de hoofdlijnennotitie Comptabiliteitswet, vooruitlopend op een modernisering van de wet, is het doel aldus verwoord:

> 'De Comptabiliteitswet en de lagere comptabele regels vormen zo het kader waarbinnen de sturing en de beheersing van de beleids- en bedrijfsvoering binnen de rijksdienst plaatsvindt en aan de hand waarvan de Staten-Generaal vanuit de financiële invalshoek haar politieke controlefunctie uitoefent.'[6]

De Cw 2016 ziet vanuit een financiële invalshoek op de inrichting en organisatie van het Rijk en bevat regels voor de rijksbegroting en rijksverantwoording.[7] Het is voornamelijk een interne organisatiewet en bevat in beginsel geen bindende bepalingen voor externen buiten de rijksdienst.[8] De Cw fungeert volgens Postma als een financiële grondwet.[9] Janse de Jonge kenschetst het als een financiële procedurewet.[10] De belangrijkste functie van de Cw is het waarborgen van het parlementaire budgetrecht. Een andere functie van de Cw is het vormgeven van de interne sturing en beheersing van de beleids- en bedrijfsvoering binnen de rijksdienst.

De Cw ziet op de begroting en daarmee op de begrotingsmiddelen. In de volgende paragraaf worden de begrotingsmiddelen belicht.

4.3 Begrotingsmiddelen

De regering noemt als kern van de Cw de waarborg dat begrotingsmiddelen rechtmatig en doelmatig worden besteed.[11] Begrotingsmiddelen worden in dit kader geformuleerd als '*publieke middelen uit de rijksbegroting*.'[12] Deze formulering verschaft niet direct duidelijkheid wat daaronder moet worden verstaan. Het begrip begrotingsmiddel is bovendien niet opgenomen in de begrippenlijst van de Cw 2016, waardoor ook een duidelijke definitie ontbreekt.[13] Naar het mij voorkomt zijn met begrotingsmiddelen zowel

5 Mulder 1995, p. 1, die opmerkt dat kennis van boekhouding wel als comptabele kennis wordt aangeduid.
6 Hoofdlijnennotitie Cw, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, p. 4.
7 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 7.
8 Hoofdlijnennotitie Cw, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, p. 4. Als uitzondering hierop kent de Cw wel dwingende bepalingen met betrekking tot schatkistbankieren alsmede ten aanzien van rechtspersonen met een wettelijk geregelde taak (RWT).
9 Postma 2006, p. 14.
10 Janse de Jonge 1993, p. 381.
11 Hoofdlijnennotitie Cw, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, p. 5.
12 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II*, 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 9.
13 Vgl. art. 1.1 Cw 2016.

belastingontvangsten als niet-belastingontvangsten bedoeld, hoewel de memorie van toelichting van het desbetreffende wetsvoorstel hieromtrent verwarring schept. Het lijkt er namelijk op dat begrotingsmiddelen en belastingen niet op hetzelfde zien.[14] Zo luidt de desbetreffende relevante passage: '*De begrotingsmiddelen, de premiemiddelen en de opbrengsten uit wettelijke heffingen (belastingen, bestemmingsheffingen of tarieven) worden gezamenlijk als publieke middelen aangeduid*.'[15] Begrotingsmiddelen en belastingen zijn in deze zienswijze uit elkaar gehaald, aangezien belastingen onder wettelijke heffingen worden geschaard. Uit het ontrafelen van de wettelijke heffingen – een begrip dat relevant is in het kader van zogenoemde rechtspersonen met een wettelijke taak (RWT's)[16] – blijkt evenwel, anders dan de door de aangehaalde passage gewekte suggestie, dat begrotingsmiddelen onderdeel zijn van wettelijke heffingen.[17] Bij de (gedeeltelijke) bekostiging van RWT's uit de opbrengst van de wettelijke heffingen is namelijk sprake van bekostiging uit de rijksbegroting, hetgeen dus begrotingsmiddelen en dus ook belastingenmiddelen zijn, dan wel van bekostiging op basis van een specifieke bevoegdheid (van de RWT) om een heffing of tarief aan derden te kunnen opleggen.[18] Kortom, begrotingsmiddelen zijn onder andere belastingmiddelen.[19]

4.4 Begrotings- en premiegefinancierde uitgaven

Door belastingmiddelen (of niet-belastingmiddelen) gefinancierde uitgaven worden aangeduid als begrotingsgefinancierde uitgaven. Alleen deze uitgaven vallen onder het bereik van de Cw. De belastingmiddelen bakenen

14 In de toelichting op de Cw worden belastingen terloops omschreven als '*heffingen voor algemene collectieve voorzieningen*,' vgl. MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 20 en 153.

15 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II*, 2015/16, 33 426, nr. 3, p. 9.

16 Vgl. de definitie in art. 1.1 Cw 2016 van een RWT: '*een rechtspersoon die een bij of krachtens een wet geregelde taak uitvoert en die daartoe geheel of gedeeltelijk wordt bekostigd uit de opbrengst van een bij of krachtens een wet ingestelde heffing, met uitzondering van de gemeenten, provincies, waterschappen, openbare lichamen voor beroep en bedrijf en openbare lichamen en gemeenschappelijke organen ingesteld krachtens de Wet gemeenschappelijke regelingen uitgezonderd de openbare lichamen en gemeenschappelijke organen waaraan vanwege het Rijk wordt deelgenomen*.' Voorbeelden van RWT's zijn De Nederlandsche Bank (DNB), de Autoriteit Financiële Markten (AFM), de Waarderingskamer, het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) en legio andere organisaties. Zie voor een overzicht het register met RWT's. De algemene voorschriften over het begrotings- en verantwoordingsproces gelden overigens niet voor RWT's.

17 Wettelijke heffingen moeten worden onderscheiden van private bekostiging. Indien de bekostiging louter bestaat uit een private prijsbepaling (marktprijs) is namelijk geen sprake van een RWT. Zie *Kamerstukken II* 2004/05, 28 655, nr. 6, bijlage, onderdeel 2.2.

18 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 20.

19 Dat met begrotingsmiddelen onder andere belastingen zijn bedoeld, blijkt tevens uit Onderzoek budgetrecht uitgaven premiesectoren 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 31, bijlage, p. 10.

aldus voor een groot deel het domein van de Cw af, zonder dat in de Cw verder veel aandacht is voor het genereren van belastingmiddelen als zodanig. Tegenover de begrotingsmiddelen staan evenwel premiemiddelen, waarbij vooraf vaststaat waaraan de middelen worden besteed. Premiemiddelen zijn bestemmingsheffingen ter (rechtstreekse) financiering van niet tot de rijksbegroting behorende specifieke fondsen voor sociale uitkeringen dan wel zorguitgaven.[20] Deze specifieke fondsen vallen buiten het bereik van de Cw. Bij deze premiegefinancierde uitgaven heeft het parlement geen formeel budgetrecht. Het parlement heeft derhalve niet de mogelijkheid om de uitgaven van deze fondsen te autoriseren of te amenderen. Dat premiegefinancierde uitgaven niet tot de rijksbegroting behoren, is historisch gegroeid (zie over de sociale premies uitgebreid paragraaf 2.4.2).

4.4.1 Geen budgetrecht premiegefinancierde uitgaven

De almaar groeiende gelijkenis van premies met belastingen (zie paragraaf 2.4.2.1) hebben er tot op heden evenwel nog niet toe geleid dat de premiegefinancierde uitgaven tot de rijksbegroting behoren.[21] Het parlementaire budgetrecht is hierop dan ook nog steeds niet van toepassing. Dit betekent overigens geenszins dat het voorafgaand (en aansluitend) aan de modernisering van de Cw niet onderwerp van discussie is geweest. Zo is in het debat over de Najaarsnota 2012 verzocht de mogelijkheid in kaart te brengen om de premiegefinancierde zorguitgaven onder de Cw te brengen.[22] De regering geeft in een reactie echter aan hier geen aanleiding voor te zien, aangezien zij, kort gezegd, voldoende mechanismes aanwezig acht om de rechtmatigheid en de doelmatigheid van de zorguitgaven te controleren.[23]

---

20 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 9.

21 De Commissie Simons 1960, p. 235-236 opperde reeds de principiële vraag of opneming van de sociale fondsen in de rijksbegroting is aan te bevelen. In de commissie is, naast het standpunt dat hier geen behoefte aan bestaat, tevens het standpunt verdedigd hiertoe wel over te gaan voor sociale fondsen '*welke uitkeringen aan en heffingen van de gehele bevolking kennen*.' Voor de financiering van deze sociale fondsen verwijst de commissie naar het begrip 'bijdrage' dat, aldus de commissie, volgens verschillende schrijvers tot de 'belastingen' behoort. Zij merkt voorts op: '*Men kan haar dit economisch karakter niet ontnemen door het juridisch etiket 'premie'*.' Voor een historisch overzicht van de sociale fondsen in relatie tot de overheidsbegroting, zie Postma 1995, p. 197-212.

22 Vgl. motie Schouten (CU, oppositie), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 480, nr. 15. Deze motie is overigens aangehouden (*Handelingen II* 2012/13, nr. 38, item 41) en later vervallen (*Handelingen II* 2012/13, nr. 67, item 8). Desalniettemin verwijst de regering later in de reactie naar de aangehouden motie.

23 De regering verwoordt het aldus: '*De rechtmatigheid van de uitvoering van de Zvw en de recht- en doelmatigheid van de uitvoering van de AWBZ wordt getrapt gecontroleerd; eerst door de zorgaanbieder (inclusief externe accountantscontrole), daarna door de zorgverzekeraar (wederom inclusief externe accountantscontrole) en tot slot houdt de NZa toezicht. De Algemene Rekenkamer heeft op grond van de CW een goede informatiepositie (…).*' Zie *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, bijlage, p. 10.

De regering gaat er kennelijk vanuit dat controles buiten het parlement afdoende zijn. Deze reactie krijgt van de Algemene Rekenkamer geen instemmend onthaal, aangezien daarmee onvoldoende recht wordt gedaan aan het uitgangspunt dat over publieke middelen democratische besluitvorming en verantwoording behoort plaats te vinden. Ten aanzien van zowel de premiegefinancierde zorguitgaven als sociale zekerheidsuitgaven meent de Algemene Rekenkamer dat deze zich te veel buiten het zicht van het parlement begeven. Het Hoge College van Staat roept op tot nadere bezinning:

> 'Gegeven de nauwe samenhang tussen de premies en de begrotingsuitgaven in zowel de zorgsector als de sector sociale zekerheid en arbeidsmarkt, vinden wij, vanwege het belang voor de informatiepositie en het budgetrecht van het parlement, een nadere bezinning op de manier waarop de begroting, controle en verantwoording ten aanzien van de premiemiddelen is ingericht, toch raadzaam.'[24]

De Tweede Kamer spreekt deze boodschap aan. Zij verzoekt tijdens de parlementaire wetsbehandeling van de nieuwe Cw de regering een onderzoek in te stellen naar de versterking van het parlementaire budgetrecht '*inclusief de verbetering van de informatiepositie en de controle op rechtmatigheid en doelmatigheid ten aanzien van uitgaven in de premiesectoren*.'[25] Overigens volgt dit verzoek op een eerder door de Tweede Kamer geïnitieerd onderzoek naar het budgetrecht.[26] In het desbetreffende onderzoek '*De macht en kracht van het budgetrecht*' (2015), uitgevoerd door het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) van de Tweede Kamer, wordt opgemerkt dat de macht van het budgetrecht afneemt, doordat het relatieve belang van de premiegefinancierde uitgaven toeneemt.[27] Het onder het budgetrecht brengen van bepaalde premiegefinancierde uitgaven wordt geschetst als optie om dat recht te versterken. Nadrukkelijk wordt opgemerkt dat het parlement zelf aan zet is om de eigen positie te verstevigen, hetgeen is samengevat in de hoofdconclusie van het onderzoek: '*Het budgetrecht is zo machtig en krachtig als de Kamer zelf wil*.'[28] In dit licht bevreemdt het dat de Tweede Kamer niet een eigen (vervolg)onderzoek verricht, of laat verrichten, maar de bal bij de regering legt. Het is niet verbazingwekkend dat het desbetref-

---

24 Input Algemene Rekenkamer rondetafelgesprek modernisering Cw, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 2, p. 3 alsmede de bijlage, factsheet 3.

25 Motie Vermue (PvdA, coalitie) c.s., zie *Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 19.

26 Motie Schouten (CU, oppositie) en Van Veldhoven (D66, oppositie), zie *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 13, waarin het Presidium wordt verzocht een onderzoek in te stellen naar '*de stand van zaken met betrekking tot de reikwijdte van het budgetrecht en te onderzoeken hoe het budgetrecht, waar nodig, kan worden versterkt*.'

27 De macht en kracht van het budgetrecht, BOR 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 670, nr. 11, bijlage, p. 6. In antwoord op Kamervragen merkt de Minister van Financiën op dat 58 procent van de totale uitgaven van het Rijk onder de Cw valt in 2003 en 54 procent in 2012, hetgeen impliceert dat de niet onder de Cw vallende premiegefinancierde uitgaven in de periode 2003-2012 met 4 procentpunt zijn gestegen, zie Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 4.

28 De macht en kracht van het budgetrecht, BOR 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 670, nr. 11, bijlage, p. 77.

fende onderzoek '*Uitgaven premiesectoren'* (2017) weinig tegemoetkomt aan de parlementaire wensen. De regering ziet er geen meerwaarde in om de premiegefinancierde uitgaven onder het budgetrecht te brengen, hetgeen als volgt wordt beargumenteerd:

> 'Het parlement heeft geen budgetrecht over de premiegefinancierde uitgaven. De aard en hoogte van de uitgaven in de zorg en sociale zekerheid worden vooral bepaald door materiële wetten waarop de aanspraken op het terrein van zorg en sociale zekerheid zijn gebaseerd. Het maximeren van de aanspraken via de rijksbegroting houdt het recht op deze aanspraken niet tegen. Het onder het budgetrecht brengen van de premiegefinancierde uitgaven heeft dus geen meerwaarde uit het oogpunt van kostenbeheersing. Het parlement kan invloed uitoefenen op de aard en hoogte van de premiegefinancierde uitgaven door de onderliggende wetgeving te wijzigen. Het onder het budgetrecht brengen van de uitgaven zorgsector zou bovendien gepaard moeten gaan met een grote stelselwijzing in de zorg. Wanneer de sociale zekerheid volledig uit de begrotingsmiddelen zou worden gefinancierd, zou de verzekeringsgedachte uit de fondsensystematiek worden losgelaten. Dit betekent een ingreep in de huidige systematiek en een verandering in de rol van de sociale partners.'[29]

Dat het parlementaire budgetrecht niet direct de premiegefinancierde uitgaven kan temperen, zoals de regering betoogt, verschilt echter niet met begrotingsgefinancierde uitgaven. Voor kostenbeheersing is ook voor de meeste begrotingsgefinancierde uitgaven nodig dat de onderliggende wetgeving wordt gewijzigd.[30] In paragraaf 3.8 is hieromtrent reeds geconstateerd dat het Rijk zich niet aan verplichtingen tot het doen van een uitgave kan onttrekken met het argument dat de desbetreffende uitgave niet of niet geheel in de begroting is opgenomen. Kostenbeheersing is in relatie tot (uitbreiding van) het budgetrecht, anders dan democratische besluitvorming en verantwoording, naar mijn mening dan ook geen element dat zwaarwegend moet zijn bij de afweging.[31] Of een stelselwijziging in de zorg alsmede het loslaten van de verzekeringsgedachte in de sociale zekerheid onoverkomelijke obstakels vormen voor de hier besproken uitbreiding van

---

29 Onderzoek budgetrecht uitgaven premiesectoren 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 31, bijlage, p. 5.

30 De regering noemt de invloed van het parlement om (als medewetgever) onderliggende wetgeving te wijzigingen 'materieel budgetrecht', kennelijk om de afwezigheid van het formele budgetrecht te vergoelijken, zie Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 3. De Tweede Kamer kent aan het begrip 'materieel budgetrecht' evenwel een andere betekenis toe, namelijk het bij brief informeren van het parlement van een voorgenomen uitgave, waarna achteraf overigens nog wel een formele autorisatie dient plaats te vinden, zie Rapport Aandacht voor het parlementaire budgetrecht in Europees perspectief 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 31 597, nr. 7, bijlage, p. 11. In gelijke zin Stevers 1993, p. 104.

31 Vreemd genoeg noemen de meeste experts in een rondetafelgesprek in de Tweede Kamer eveneens de geringe invloed op kostenbeheersing ter verdedigen van hun zienswijze om de premiegefinancierde uitgaven niet onder het budgetrecht te brengen, zie Verslag rondetafelgesprek, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 8.

het budgetrecht valt eveneens te bezien. De regering lijkt vooral te hebben onderzocht welke problemen uitbreiding van het budgetrecht oplevert, zonder daarbij oplossingen aan te dragen. De serieuze mogelijkheden voor uitbreiding van het budgetrecht zijn daardoor onderbelicht gebleven.

4.4.2 Onderscheid belasting en premie

Hoewel aan de uitgavenkant dus een duidelijke scheiding is gemaakt tussen begrotingsgefinancierde uitgaven (wel budgetrecht) en premiegefinancierde uitgaven (geen budgetrecht), is het onderscheid in de praktijk minder strikt. Daar waar de premiemiddelen onvoldoende zijn om de beoogde premiegefinancierde uitgaven te dekken, worden hiervoor namelijk ook belastingmiddelen ingezet.[32] Deze oversteek van belastingmiddelen naar premiegefinancierde uitgaven is niet incidenteel, maar kent een structureel karakter.[33] De omvang van de overheveling van belastingmiddelen is tevens niet gering te noemen.[34] Voor het deel dat belastingmiddelen worden ingezet, zijn premiegefinancierde uitgaven strikt genomen begrotingsgefinancierde uitgaven geworden. Voor die weg is evenwel niet gekozen. De belastingmiddelen worden namelijk via de tussenstap van rijksbijdragen gestort in de specifieke fondsen. Deze rijksbijdragen zijn dan de begrotingsgefinancierde uitgaven. '*Deze bijdragen vallen onder de volledige werking van de Comptabiliteitswet, waarmee de informatiepositie en het budgetrecht voldoende zijn geborgd*,' zo merkt de regering op.[35] Het oogt desalniettemin gekunsteld met als doel om de uiteindelijke uitgaven vanuit de sociale fondsen buiten het parlementaire schot te houden.

Het onderscheid tussen belastingen en premies is evenwel niet haarscherp (zie paragraaf 2.4). Indien premies (deels) worden omgezet in belastingen, terwijl de specifieke fondsen en de financiële voedingssystematiek blijven bestaan, impliceert dat in de hiervoor genoemde zienswijze van de regering een versterking van het parlementaire budgetrecht. De rijks-

---

32 Strikt genomen kunnen hiervoor ook niet-belastingmiddelen worden ingezet.

33 Bij de volksverzekeringen is bewust gekozen voor gedeeltelijke financiering door middel van belastingen naast de premies. Ook de Bijdrage in Kosten Kortingen (BIKK) is in feite een belastingstroom naar de specifieke fondsen ter compensatie van lagere premieopbrengsten door toepassing van heffingskortingen. Tot en met 1999 werd bij de vaststelling van de premies van de sociale fondsen (werknemersverzekeringen) uitgegaan van jaarlijks lastendekkende premies. In 2000 is overgestapt op een beleid waarbij de premies in beginsel constant blijven in de zin dat geen rekening wordt gehouden met jaarlijkse conjuncturele schommelingen. Dit past beter in het huidige trendmatige begrotingsbeleid en is praktisch beter uitvoerbaar (geen verrekeningen achteraf meer). Ook worden de premies nu ingezet voor het koopkrachtbeleid. Zie Studiegroep Begrotingsruimte 2006, annex 5, over de positie van de sociale fondsen. Overigens is kostendekkendheid van de premieheffing wel als beginsel in de wet vastgesteld bij het Zorgverzekeringsfonds.

34 De rijksbijdrage aan de sociale fondsen bedraagt ongeveer € 11 miljard in 2003 en € 19 miljard in 2012, zie Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 9. Inmiddels ligt de rijksbijdrage ruim boven de € 20 miljard.

35 Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 9.

bijdrage wordt alsdan immers navenant groter.[36] Wijzigingen aan de heffingskant tussen premies en belastingen werken, al dan niet bedoeld, dus door naar de uitgavenkant en dus naar het parlementaire budgetrecht.

Belastingen en premies lijken dus sterk op elkaar, maar desondanks is er, net als aan de uitgavenkant, ook aan de heffingskant een groot verschil in parlementaire betrokkenheid. De Algemene Rekenkamer wijst daarop en pleit bovendien voor een meer gelijkwaardige behandeling tussen belastingmiddelen en premiemiddelen:

> 'Wat opvalt is dat de raming van de belastingontvangsten inmiddels, mede op aandringen van het parlement, jaarlijks uitgebreid wordt toegelicht in het belastingplan, maar dat een inhoudelijke onderbouwing van de raming van de premieontvangsten, een bedrag van in totaal meer dan 100 miljard euro, ontbreekt. Hoewel de precieze techniek van de vaststelling van de hoogte van de premies in de zorgsector en de SZA-sector verschilt, vindt deze vaststelling doorgaans plaats via een ministeriële regeling. Dit betekent een geringe betrokkenheid van het parlement omdat er bij een dergelijke regeling geen sprake is van een formeel wetsvoorstel waarop toestemming wordt verleend. Natuurlijk kan het parlement altijd zelf besluiten de premiehoogte ter discussie te stellen, feit blijft dat een formele procedure van expliciete parlementaire sanctionering ontbreekt. Mede door het impliciete karakter van de besluitvorming over de hoogte van de premies, vindt er geen integrale afweging plaats tussen de heffing van premies en de heffing van belastingen. Een integrale afweging is wel gewenst aangezien het in beide gevallen gaat om door de overheid opgelegde heffingen. Daar komt bij dat aan het principe van kostendekkende premievaststelling in de praktijk niet altijd meer wordt vastgehouden; de fondsen worden substantieel aangevuld met bijdragen vanuit de rijksbegroting. Deze samenloop van premie- en belastingmiddelen komt in het parlementaire besluitvormingsproces nu niet tot uitdrukking. Een gelijkwaardiger behandeling van de premiegelden door het parlement ligt ook in de rede omdat deze gelden net als de belastingmiddelen conform de geldende EMU-regels zonder voorbehoud tot de collectieve uitgaven worden gerekend.'[37]

Volgens de Algemene Rekenkamer ontbreekt een inhoudelijke onderbouwing op de jaarlijkse raming van de premieontvangsten. Deze constatering kan ik niet goed plaatsen. In een bijlage bij de Miljoenennota – en niet het belastingplan zoals ten onrechte is gesteld – wordt namelijk een toelichting gegeven op de belastingontvangsten, waarbij ook aandacht is voor de premieontvangsten.[38] Ook ten tijde van de constatering door de Algemene

---

36 Een alternatief is de 'tussenstap' van de rijksbijdrage schrappen en de specifieke fondsen, en de uitgaven daaruit, rechtstreeks onder het parlementaire budgetrecht brengen. Door de premies in de begroting net als belastingen te behandelen volgen de premiegefinancierde uitgaven vanzelf de systematiek van de begrotingsgefinancierde uitgaven.

37 Input Algemene Rekenkamer rondetafelgesprek modernisering Cw, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 2, bijlage, factsheet 3, p. 3-4.

38 Zie de bijlage 'Belasting- en premieontvangsten'. Wel is er nog een bijlage 'Toelichting op de belastingontvangsten', waarbij enkele omvangrijke belastingmiddelen worden uitgelicht en geen separate aandacht is voor de premies.

Rekenkamer was hiervan reeds sprake. Deze toelichting kan verbeterd of uitgebreid worden,[39] waarschijnlijk ook ten aanzien van de premies, maar van ontbreken is dus geen sprake. De vanaf begrotingsjaar 2018 ingevoerde ramingstoelichtingen bij belastingmaatregelen en de certificering van belastingramingen door het Centraal Planbureau geven in het fiscale wetgevingsproces -reeds inzicht in de totstandkoming van de ramingen.[40]

Met de Algemene Rekenkamer acht ik het een opvallend verschil dat premietarieven worden vastgesteld via een ministeriële regeling, terwijl de vaststelling van belastingtarieven via een wet in formele zin tot stand komt. Het verschil vloeit echter voort uit het gemaakte onderscheid tussen belastingen en heffingen in art. 104 Gw. De essentiële elementen van een belasting, zoals het tarief, dienen op grond daarvan immers in een belastingwet te staan, terwijl bij heffingen (zoals premies) een ruimere mate van delegatie mogelijk is. Dat deze gang van zaken een integrale (parlementaire) afweging tussen premiemiddelen en belastingmiddelen belemmert, is desalniettemin een punt dat aandacht verdient.

4.5 Begrotingswet: hoofdstuk IXB

De rijksbegroting bestaat uit een aantal afzonderlijke begrotingshoofdstukken. Voor belastingen is de departementale begroting van het Ministerie van Financiën (IXB) van belang. Van de departementale begrotingsstaat van het Ministerie van Financiën, zoals opgenomen in de desbetreffende begrotingswet, betreft artikel 1 'belastingen'. Hieronder vallen zowel fiscaal beleid als fiscale wetgeving als de uitvoering door de Belastingdienst.[41] De algemene doelstelling van art 1 luidt:

> 'Het genereren van inkomsten voor de financiering van overheidsbeleid. Solide, eenvoudige en fraudebestendige fiscale wet- en regelgeving is hiervoor de basis. Doeltreffende en doelmatige uitvoering van die wet- en regelgeving dragen bij aan de bereidheid van burgers en bedrijven om hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance).'[42]

Het totaalbedrag aan de uitgaven onder het belastingartikel in de begrotingswet ziet hoofdzakelijk op de (personele en materiële) uitgaven voor de Belastingdienst. Ook de aan belastingplichtigen betaalde belasting- en

---

39 Zo heb ik reeds bepleit de beleidsmutaties uit een voorliggend belastingplanpakket duidelijker tot uitdrukking te laten komen in de verticale toelichting, zie Spanjers 2016, p. 1401.

40 Zie paragraaf 3.5.2 over de ramingstoelichtingen en paragraaf 3.5.3 over de certificering van de ramingen.

41 In 2017 heeft een beleidsdoorlichting plaatsgevonden op het onderdeel Belastingdienst, zie bief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 31 935, nr. 44, bijlage.

42 MvT Begrotingswet Ministerie van Financiën en nationale schuld (2019), *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000-IX, nr. 2, p. 46.

invorderingsrente alsmede de proceskosten vallen onder deze post. Het totaalbedrag aan de ontvangsten onder het beleidsartikel 'belastingen' ziet hoofdzakelijk op de belastingontvangsten. Andere ontvangsten zijn onder andere de door belastingplichtigen betaalde belasting- en invorderingsrente alsmede boetes en schikkingen (de door de regering betaalde belasting- en invorderingsrente is onder het beleidsartikel weergegeven bij de uitgaven).[43] De aanpassing van de regeling omtrent belastingrente leidt tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2019 bijvoorbeeld tot de vraag waarom geen budgettaire gevolgen zijn ingeboekt.[44] In de budgettaire tabel in de wetstoelichting is het effect van de aanpassing namelijk op nihil gesteld. Het kabinet legt uit dat '*belasting- en invorderingsrente geen deel uitmaken van de belastingontvangsten*.'[45]

Parlementaire instemming met de uitgave voor de Belastingdienst geeft de regering een autorisatie voor die uitgave. Bij het totaalbedrag aan belastingontvangsten betreft het een schatting, waarvoor parlementaire instemming met de begrotingswet in beginsel geen gevolg heeft. Het parlementaire budgetrecht ten aanzien van belastingen behelst in de praktijk dus strikt genomen 'slechts' de instemming met een begrotingswet, waarin onder 'belastingen' twee totaalbedragen – een uitgave (verplichting) en een ontvangst – zijn opgenomen. Alle belastingmiddelen zijn derhalve samengebracht in één bedrag op de begroting. Daarmee treedt strijdigheid op met het begrotingsbeginsel van specificatie.[46] De begroting dient op grond van dat beginsel namelijk dermate gespecificeerd te zijn dat het parlement voldoende inzicht geeft in de verschillende begrotingsposten. Ruime omschrijvingen en verzamelposten passen niet goed bij deze doelstelling. Ook de Algemene Rekenkamer heeft opgemerkt dat in de rijksbegroting met relatief weinig begrotingsartikelen wordt gewerkt.[47] Ten aanzien van de belastingen wordt het parlement dan niet voldoende geïnformeerd over de onderliggende belastingmiddelen.[48]

De Kamerleden Sneller (D66, coalitie) en Snels (GroenLinks, oppositie) hebben namens de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer

43 Desalniettemin valt het exacte bedrag aan betaalde en ontvangen belastingrente kennelijk niet rechtstreeks uit de begroting (of uit de verantwoording in het jaarverslag) te herleiden, hetgeen overigens niets te maken heeft met de samenvoeging met de invorderingsrente. In het antwoord op Kamervragen komen namelijk hele andere bedragen naar voren. Zo was de ontvangen belasting- en invorderingsrente in 2016 volgens de begroting € 441,5 miljoen (*Kamerstukken II* 2015/16, 34 300-IX, nr. 2, p. 42) terwijl dit bij realisatie in het jaarverslag neerwaarts in bijgesteld naar € 362 miljoen (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 725-IX, nr. 1, p. 50-53). In antwoord op Kamervragen wordt daarentegen – enkel voor de ontvangst van belastingrente in 2016 – een bedrag genoemd van € 617 miljoen (*Aanhangsel van de Handelingen II* 2016/17, nr. 2043).

44 Verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 10, p. 30.

45 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 13, p. 66.

46 Zie paragraaf 3.8.2.2.

47 Algemene Rekenkamer 2019, p. 25 e.v.

48 Ten aanzien van de uitgaven geeft het parlement in dat geval goedkeuring voor (te) grote bedragen per artikel.

onder andere dit punt naar voren gebracht. Tijdens hun werkzaamheden als rapporteurs verslaggevingsstelsel rijksoverheid zijn zij naar eigen zeggen gestuit op bevindingen die, enigszins buiten hun taak, wel samenhangen met het vergroten van het (parlementaire) inzicht in de begroting. De Kamerleden doen derhalve de volgende aanbeveling:

> 'Vergroot de inzichtelijkheid van de rijksbegroting aan de inkomstenkant. De uitgaven worden per begrotingshoofdstuk en per begrotingsartikel telkens voor een periode van vier jaar geraamd. De ontvangstenkant blijft daarbij achter, in het bijzonder bij de belastingontvangsten. Buiten jaar t+1, dus buiten het volgende begrotingsjaar, wordt slechts een verzamelraming van alle belasting- en premie-inkomsten verstrekt. De rapporteurs bevelen aan ramingen te verstrekken per belastingsoort, ook over een periode van vier jaar.'[49]

De rapporteurs halen in hun aanbeveling de begrotingswet en de begrotingsnota (Miljoenennota) overigens door elkaar, want in de begrotingswet zijn geen premies weergegeven (zie hiervoor paragraaf 4.4). Desalniettemin is het evident dat zij pleiten voor meer inzicht in de belastingontvangsten en dat zij het weergeven van slechts één verzamelbedrag van alle belastingmiddelen in ieder geval niet voldoende inzichtelijk vinden.

In de Memorie van Toelichting bij de 'begrotingswet IXB' is beleidsmatige en financiële informatie opgenomen. De uitgaven en ontvangsten zijn daarbij bijvoorbeeld nader uitgesplitst. De belastingontvangsten zijn in de toelichting op de begroting overigens niet nader uitgesplitst naar belastingmiddelen. Hiervoor is raadpleging van de bijlage 'Raming belasting- en premieontvangsten' bij de Miljoenennota noodzakelijk. Verder zijn in de toelichting de belastingfaciliteiten vermeld, waarvoor het Ministerie van Financiën beleidsmatig verantwoordelijk is. Althans, het betreft vooral regelingen die geen specifieke relatie hebben met het beleidsterrein van andere departementen. Belastingfaciliteiten die in de toelichting van de begrotingswet van het Ministerie van Financiën staan, vormen in die zin een restcategorie. Belastingfaciliteiten die wel onder de beleidsverantwoordelijkheid van vakdepartementen vallen, zijn in de toelichting van de desbetreffende begrotingswetten vermeld. Belastingfaciliteiten zijn dus niet opgenomen in de begrotingswet (begrotingsstaat) zelf. Zie over belastingfaciliteiten uitgebreid hoofdstuk 6.

4.6 Begrotingsstelsel: verplichtingen-kasstelsel

Om de bedragen in de begroting te duiden, is relevant welk begrotingsstelsel (ook wel boekhoudstelsel of verslaggevingsstelsel genoemd) van toepassing is. Een begrotingsstelsel is de wijze waarop uitgaven en ontvangsten

49 Verslag rapporteurs Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 31 865, nr. 125, bijlage, p. 22.

worden geraamd, geboekt en verantwoord.[50] Het moet, in de woorden van de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid, '*die informatie leveren die de kwaliteit van besluitvorming, de begrotingsbeheersing en de publieke verantwoording aan het parlement maximaal ondersteunt*.'[51] In het Nederlandse publieke domein worden begrotingsstelsels gehanteerd met elementen van het baten-lastenstelsel en van het kasstelsel.[52] In geval van het baten-lastenstelsel worden primair de kosten en de opbrengsten geregistreerd. Daarbij wordt de omvang en samenstelling van het vermogen (financiële positie) en het resultaat (exploitatiesaldo) in beeld gebracht. Binnen een kasstelsel is het feitelijke moment van uitgaven of ontvangst relevant voor de registratie. Het is een eenvoudig systeem, maar laat in beginsel vermogen en resultaat buiten beeld. De geschetste tweedeling tussen baten-lastenstelsel en kasstelsel laat onverlet dat in de praktijk elementen van beide stelsels soms door elkaar lopen.[53] De discussie over een optimaal begrotingsstelsel voor het Rijk loopt al lang,[54] maar een eenduidige uitkomst heeft het nog niet opgeleverd. In art. 1.1 Cw 2016 worden verschillende begrotingsstelsels gedefinieerd: het baten-lastenstelsel,[55] het transactiestelsel,[56] het kasstelsel,[57] het verplichtingenstelsel[58] en het verplichtingen-kasstelsel.[59] De rijksoverheid maakt voor de departementale uitgaven en de ontvangsten in de begroting gebruik van het verplichtingen-kasstelsel.[60]

Het beleidsartikel 1 'belastingen' van de begroting van het Ministerie van Financiën (IXB) laat zich dan als volgt verklaren. De Belastingdienst valt als 'departementaal dienstonderdeel' bestuurlijk onder het Ministerie van

50 Van den Berg en Uyterlinde 2005, p. 42.
51 Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2017, p. 8.
52 Vgl. Algemene Rekenkamer 2016b, p. 25-28, waarbij verschillende begrotingsstelsels worden belicht.
53 Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2017, p. 9.
54 Vgl. de Commissie Simons 1960, p. 58, die na bespreking van de verschillende stelsels niet tot een eenstemmig oordeel kon komen over het begrotingsstelsel dat voor de rijksoverheid de voorkeur geniet. De president van de Algemene Rekenkamer breekt recentelijk evenwel een lans voor het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, zie Visser 2018, p. 12-17.
55 Het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van het verbruik van goederen en diensten (lasten) in dat jaar, respectievelijk de geldswaarden van de rechten op ontvangsten (baten), die in dat jaar ontstaan.
56 Het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de economische transacties die in dat jaar ontstaan.
57 Het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de kasuitgaven en de kasontvangsten in dat jaar.
58 Het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de in dat jaar aangegane of ontstane financiële verplichtingen die tot kasuitgaven leiden of kunnen leiden.
59 De combinatie van het verplichtingenstelsel en het kasstelsel waarin de kasuitgaven en de financiële verplichtingen geïntegreerd worden geadministreerd.
60 *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 17-18.

Financiën[61] – het is geen zelfstandig agentschap[62] – waardoor ook voor de dienst het verplichtingen-kasstelsel geldt. Dit betekent dat zowel de in een jaar aangegane of ontstane financiële verplichting alsmede de daadwerkelijke kasuitgave ten aanzien van de Belastingdienst worden geregistreerd. In de begroting IXB zijn de verplichting en de kasuitgave trouwens exact gelijk aan elkaar.[63] De reden hiervoor is niet toegelicht, maar het is moeilijk voorstelbaar dat er geen enkele verplichting is aangegaan of ontstaan die pas in een later jaar tot een kasuitgave leidt. In het verplichtingen-kasstelsel worden de ontvangsten op kasbasis geregistreerd. Het bedrag aan belastingontvangsten in de begroting IXB is dus de kasontvangst in het desbetreffende jaar.

Ten aanzien van belastingfaciliteiten (belastingregelingen) is nog de vraag of deze aan de uitgavenkant dan wel aan de ontvangstenkant geregistreerd moeten worden. Dit is relevant, aangezien de registratie van de in een jaar aangegane of ontstane financiële verplichting alsmede de daadwerkelijke kasuitgave (uitgavenkant) verschilt van 'enkel' de kasbasis (ontvangstenkant). Belastingfaciliteiten maken in de begroting onderdeel uit van de belastingontvangsten, maar worden daarbij niet separaat vermeld. Voor het vaststellen van de belastingontvangst spelen de belastingfaciliteiten als verminderingen van die ontvangst natuurlijk wel een rol, hetgeen veronderstelt dat – bij een adequate raming – sowieso inzicht moet bestaan in de omvang van de belastingfaciliteiten op kasbasis om aldus de belastingontvangst zo zuiver mogelijk in te schatten. Het is niet duidelijk of dat inzicht daadwerkelijk bestaat (en of bij de ramingen van belastingontvangsten überhaupt rekening wordt gehouden met belastingfaciliteiten), want de belastingfaciliteiten worden niet op kasbasis geregistreerd.

In de toelichting op de begrotingswet van de verantwoordelijke beleidsdepartementen worden de belastingfaciliteiten wel expliciet weergegeven. Daarbij is evenwel niet vermeld welk begrotingsstelsel is gehanteerd, maar er wordt enkel verwezen naar de weergave in de bijlage van de Miljoenennota. Voor belastinguitgaven is daarbij niet kasbasis maar 'transactiebasis' het uitgangspunt. Transactiebasis houdt in dat '*het tijdstip van de onderliggende transactie (de levering van de dienst of het product) relevant is en niet het tijdstip van de betaling (kasstelsel) of het moment van verbruik (baten-lastenstelsel)*.'[64] De belastingontvangsten in de begrotingswet en de belastingfaciliteiten in de toelichting op de begrotingswet (alsmede in de bijlage van de Miljoenennota) zijn derhalve op een andere basis geregistreerd – kasbasis respectievelijk transactiebasis – en daardoor onderling niet direct vergelijkbaar.

---

61 Commissie onderzoek Belastingdienst 2017, p. 15-33.

62 Bij agentschappen wordt namelijk gewerkt met een baten-lastenstelsel.

63 Vgl. de begroting van 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550 IX, nr. 1.

64 Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 6, antwoord vraag 10. In art. 1.1 Cw 2016 wordt het transactiestelsel omschreven als: het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de economische transacties die in dat jaar ontstaan.

4.7 Belastingontvangsten: netto of bruto

In de begroting van het Ministerie van Financiën staat de netto-belastingontvangst. Voordat de belastingontvangst in de begroting neerslaan, vindt er namelijk eerst een afdracht plaats aan begrotingsfondsen.[65] Dit betreft op dit moment het gemeentefonds, het provinciefonds, en het BES-fonds, terwijl het btw-compensatiefonds sinds 2012 in de begroting niet meer als zelfstandig begrotingsfonds te boek staat maar wel nog volgens deze systematiek wordt gevoed. Deze afdrachten zijn weergegeven in de toelichting bij begrotingswet IXB, maar blijken niet uit de wet zelf. De desbetreffende belastingmiddelen worden vervolgens als ontvangsten van de genoemde begrotingsfondsen geboekt.[66] Begrotingsfondsen kunnen een eigen begrotingswet hebben dan wel onderdeel uitmaken van een andere begrotingswet.[67] In de desbetreffende begrotingswet alsmede in de toelichting daarop is evenwel niet vermeld dat de ontvangsten oorspronkelijk belastingmiddelen zijn. Zo wordt een deel van de belastingen aan de ontvangstkant van de rijksbegroting ontdaan van het etiket 'belasting', hetgeen derhalve tot een incompleet beeld leidt. Op dit punt is het begrotingsbeginsel van universaliteit in het geding.[68] Dit beginsel stelt dat de begroting volledig, oftewel alomvattend, moet zijn en dat alle uitgaven en inkomsten volledig moeten worden weergegeven. Salderen van posten is strijdig met dit beginsel, aangezien de in de begroting weergegeven bedragen bruto-ramingen moeten zijn. Het omkatten van een deel van de 'belastingontvangst' in een 'ontvangst' voor begrotingsfondsen is weliswaar geen salderen, maar de weergave van de belastingontvangst in de begroting is daardoor niet meer volledig.

De delen van de belastingmiddelen die direct worden afgezonderd ten behoeve van de begrotingsfondsen hebben in retrospectief opzicht de kenmerken van bestemmingsheffingen, aangezien deze niet bij de zogenoemde

---

65 Vgl. art. 2.11, eerste lid, Cw 2016. Naast het afgezonderd beheer van bepaalde ontvangsten kan het ook gaan om bepaalde financiële middelen van een ministerie, hetgeen slaat op bijdragen uit een departementale begroting. Het Infrastructuurfonds en het Deltafonds worden bijvoorbeeld grotendeels gevoed door dergelijke departementale bijdragen.

66 Voor het gemeentefonds en provinciefonds is deze afdracht bijvoorbeeld gebaseerd op art. 4, eerste lid, Financiële-verhoudingswet: '*Bij wet wordt ten aanzien van ieder uitkeringsjaar een bedrag aan middelen van het Rijk ten behoeve van elk van de fondsen afgezonderd.*'

67 Zo kennen het gemeentefonds (B) en provinciefonds (C) een zelfstandige begrotingswet, maar is het BES-fonds (H) samengevoegd met de begrotingswet van Koninkrijksrelaties (IV). De letters en cijfers tussen haakjes verwijzen overigens naar het hoofdstuk van de desbetreffende begrotingswet binnen de rijksbegroting. Tot 2012 was het btw-compensatiefonds (BCF) een begrotingsfonds met een eigen begrotingswet, maar sindsdien is het onderdeel van de begrotingswet van het Ministerie van Financiën (beleidsartikel 6 van IXB). In de systematiek werkt het evenwel nog als een begrotingsfonds, hetgeen betekent dat de hiervoor benodigde belastingmiddelen onder het betreffende beleidsartikel als ontvangst worden geboekt (en dus niet onder beleidsartikel 1 'belastingen').

68 Zie paragraaf 3.8.2.2.

algemene middelen belanden maar voor die tijd al 'hun bestemming' vinden.[69] Echter, op het moment van heffing bestaat nog geen enkele relatie tot de bestemming. Zuivere bestemmingsheffingen zijn het derhalve niet.

De begrotingssystematiek ten aanzien van enkele begrotingsfondsen zorgt ervoor dat de totale belastingontvangst (de bruto-belastingontvangst) niet in een begrotingswet is weergegeven. De oplossing hiervoor is om een deel van de belastingontvangsten niet meer af te zonderen, maar de voeding van de begrotingsfondsen enkel door departementale bijdragen te laten plaatshebben.[70]

4.8 Begrotingsbeheer en financieel beheer

De normen die gelden voor het begrotingsbeheer en het financieel beheer werken door naar belastingen.[71] Bij begrotingsbeheer gaat het om het sturen en beheersen van het begrotingsproces, waaronder de zorg voor het ramen van de ontvangsten en de uitgaven.[72] Het gaat hierbij dus om financiële ramingen, oftewel in de woorden van de regering, om '*het opstellen van prognoses, gebaseerd op zo realistisch mogelijke uitgangspunten voor de prijs- en volumecomponenten*.'[73] Deze frase lijkt erg voor de uitgavenkant van de begroting geschreven, maar een vertaling naar de ontvangstenkant van de begroting is eenvoudig gemaakt. Voor prijscomponent dient ten aanzien van belastingramingen mijns inziens het, al dan niet gewogen gemiddelde, belastingtarief te worden gelezen, terwijl volumecomponent de totale in aanmerking te nemen grondslag is. De normen van het begrotingsbeheer zijn derhalve van toepassing op het ramen van belastingontvangsten. Hoewel het niet uitdrukkelijk is vermeld, lijkt het mij dat dit ook geldt voor het ramen van belastingdervingen.

Financieel beheer is gedefinieerd als het sturen en beheersen van de financiële aspecten van het beleid, waaronder de zorg voor – onder andere – het heffen van belastingen en het opleggen van andere heffingen.[74]

---

69 De regering meent daarentegen dat deze belastingmiddelen als algemene middelen, ten behoeve van de algemene collectieve voorzieningen, moeten worden bestempeld, maar desalniettemin toch een andere bestemming kennen ('*Niet alle algemene middelen worden echter voor algemene collectieve voorzieningen aangewend*'), hetgeen mij tegenstrijdig overkomt. Zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 34.

70 In art. 2.11, eerste lid, Cw 2016 dient dan de passage '*afgezonderd beheer van bepaalde ontvangsten*' te vervallen.

71 Materiële bedrijfsvoering laat ik hierbij buiten beschouwing. Hoewel dit voor de Belastingdienst als uitvoeringsorganisatie wel relevantie heeft, is dat voor de belastingheffing als zodanig niet relevant.

72 Art. 1.1 Cw 2016.

73 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 70.

74 Art. 1.1 Cw 2016.

Uit de toelichting blijkt dat het bij financieel beheer, uit het oogpunt van ordelijkheid en controleerbaarheid, gaat om het belang dat het verrichten van (rechts)handelingen van de overheid op een wijze geschiedt die duidelijk de rechten en plichten van betrokken partijen bewijsbaar vastlegt.[75] Als voorbeelden daarbij worden enerzijds contracten, overeenkomsten en convenanten genoemd in geval van privaatrechtelijke (rechts)handelingen alsmede anderzijds beschikkingen in geval van publiekrechtelijke (rechts) handelingen. Belastingheffing als zodanig is in beginsel publiekrechtelijk van aard, maar dat laat onverlet dat het privaatrecht ook een rol kan spelen.[76] Het lijkt alsof de normen die samenhangen met het financieel beheer externe werking hebben, aangezien het over (rechts)handelingen van de overheid gaat. Echter, de Cw heeft in beginsel geen externe werking en bevat geen bindende bepalingen voor derden buiten de rijksdienst.[77] De bedoeling van de normen omtrent het financieel beheer is derhalve om de positie van 'betrokken partijen' zoals ministers, het parlement en de Algemene Rekenkamer te borgen en dus niet die van belastingplichtigen.

4.8.1 Normering

De normen ordelijkheid en controleerbaarheid zijn bij begrotingsbeheer van belang.[78] Dat is ook het geval bij financieel beheer, maar daarbij spelen tevens doelmatigheid en rechtmatigheid een rol.[79] Het doel van deze normen is om de informatie in de begrotings- en verantwoordingsstukken betrouwbaar en zoveel mogelijk op vergelijkbare wijze te presenteren, hetgeen volgens de regering dienend is aan een goed openbaar bestuur.[80]

Ordelijkheid is het op een geregelde wijze functioneren of tot stand komen van het beheers- of controleobject, met inachtneming van de geldende procedures voor de administratieve organisatie en de interne beheersing.[81] Het betekent tevens dat volgens de geldende bestuurlijke regels worden gewerkt, zoals de inrichting van een administratieve organisatie met voldoende controle en technische functiescheiding (vergelijk het twee-handtekeningenstelsel, oftewel het vier-ogen-principe bij betalingen). Bij de ramingen van de belastingontvangsten is niet steeds duidelijk of daarbij sprak is van ordelijkheid, in de zin van controle en functiescheiding. Ondanks input van het Centraal Planbureau en de Belastingdienst vinden deze ramingen namelijk tamelijk geïsoleerd binnen het Ministerie van Financiën

75 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 72.
76 Over de rol van de fiscus in het privaatrecht, zie Tekstra 2014.
77 Hoofdlijnennotitie Cw, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, p. 4.
78 Art. 3.2 Cw 2016.
79 Art. 3.3 Cw 2016.
80 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 11 en 70 e.v.
81 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 70.

plaats.[82] Met betrekking tot de raming van fiscale beleidsmaatregelen door het Ministerie van Financiën vindt sinds begrotingsjaar 2018 een certificering door het Centraal Planbureau plaats (de beleidsmaatregelen staan evenwel niet afzonderlijk in de begroting).[83]

Controleerbaarheid betreft de mogelijkheid om te onderzoeken hoe een beheers- of een controleobject tot stand is gekomen of gefunctioneerd heeft.[84] Voor dat onderzoek is het registreren alsmede het vastleggen (archiveren) van relevante gegevens in de financiële administratieve systemen van belang. Het blijkt dat belastingramingen van individuele maatregelen – te beschouwen als het beheers- of controleobject in bovengenoemde zin – (achteraf) niet zelden moeilijk controleerbaar zijn doordat afzonderlijke registratie van relevante gegevens hiervoor in het heffings- en inningsproces achterwege blijft. Een commissie die in dit verband de belasting- en premieopbrengstramingen heeft gevisiteerd doet de aanbeveling te onderzoeken of vanuit de Belastingdienst meer gedetailleerde aangifte- en aanslaggegevens beschikbaar kunnen worden gesteld ten behoeve van de ramingen.[85] Het kabinet bevestigt in een reactie dat de raming van de belasting- en premieontvangsten van het lopende jaar kan worden verbeterd door inzicht in aangifte- en aanslaggegevens, maar de wijze waarop deze informatie (meer) ter beschikking kan worden gesteld, blijft ongewis.[86] De mogelijkheid tot registreren en vastleggen van gegevens ten behoeve van de controleerbaarheid (en het maken van ramingen) kan overigens wedijveren met een optimaal heffings- en inningsproces, waarbij belastingplichtigen niet worden overladen met de uitvraag van gegevens die voor de heffing en inning niet direct noodzakelijk zijn.[87] Het lijkt mij in ieder geval zaak te bezien op welke wijze meer budgettaire informatie kan worden gegenereerd ten behoeve van ramingen, aangezien deze ramingen bepalend zijn voor de vormgeving van de belastingen en daarmee dus van belang zijn in het fiscale wetgevingsproces.

---

82 Voor deze ramingen van de belastingontvangst wordt gebruik gemaakt van een 'econometrisch geschat ramingsmodel', met als input de gerealiseerde belasting- en premieontvangsten van het meest recente volledige jaar (aangeleverd door de Belastingdienst) en de ramingen van het Centraal Planbureau van macro-economische variabelen. Daarnaast worden beleidsmaatregelen door het Ministerie van Financiën ingeboekt in een database, waarna het effect per belastingsoort wordt meegenomen in de raming. Tot slot kan dan nog een handmatige bijstelling van de ramingsuitkomst plaatsvinden door het Ministerie van Financiën (onder de noemer 'deskundigenoordeel' of 'expert opinion'). Zie Miljoenennota 2020, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 53.

83 Zie paragraaf 3.5.3.

84 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 71.

85 Commissie De Kam 2018, p. 9.

86 Lijst vragen en antwoorden Bijlagenboek Miljoenennota 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 47, p. 11, antwoord vraag 20.

87 Het kabinet merkt tevens op dat de informatiestromen binnen de Belastingdienst omvangrijk zijn en niet altijd relevant of bruikbaar voor de raming. De aansluiting tussen de uitvoeringspraktijk en de ramingen is volgens het kabinet niet (altijd) evident. Zie Miljoenennota 2019, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 61-62.

De regering kent aan het doelmatigheidsbegrip twee betekenissen toe: efficiency en zuinigheid. De betekenis van efficiency is '*het hebben van het optimale effect tegen zo min mogelijk kosten*' en zuinigheid wordt omschreven als '*doelmatigheid van de verwerving en het gebruik van de apparaatsmiddelen*.'[88] Het begrip doelmatigheid is aldus ingevuld, maar deze uiteenzetting maakt het ook weer niet direct overzichtelijker, hetgeen aansluit bij een algemene constatering van de Afdeling advisering van de Raad van State dat van definities of gebruikte begrippen niet steeds duidelijk is wat deze betekenen of toevoegen.[89] Zo blijkt uit deze definiëring niet duidelijk welk (optimaal) effect de regering in dit verband dan op het oog heeft. Het kan zijn dat beleidseffecten zijn bedoeld, aangezien de regering in de toelichting van doelmatigheid tevens over de doeltreffendheid van beleid spreekt (de mate waarin de nagestreefde beleidsdoelstellingen dankzij de inzet van beleidsinstrumenten wordt gerealiseerd) alsook over doelmatigheid van programmamiddelen.[90] In de context van de Cw is het echter evenzeer voorstelbaar dat als effect, en dus de optimalisering daarvan, de bediening van het parlementaire budgetrecht en van de interne sturing en beheersing van de beleids- en bedrijfsvoering is bedoeld. Beide lezingen sluiten elkaar overigens niet uit, maar hebben wel degelijk een ander doel.

De norm rechtmatigheid is niet nader gedefinieerd in de toelichting van de Cw. Wel is de norm begrotingsrechtmatigheid, als onderdeel van rechtmatigheid, uitgewerkt, hoewel dat begrip in de wet en toelichting verder niet voorkomt. Van begrotingsrechtmatigheid voor ontvangsten, waaronder belastingen, is sprake als een handeling valt binnen de doelomschrijving van het begrotingsartikel waarop het is geboekt alsmede behoort tot het begrotingsjaar waaraan zij is toegerekend.[91]

Met betrekking tot begrotingsbeheer en financieel beheer zijn de voorschriften omtrent de financiële administraties alsmede de informatievoorziening nog van belang. Een financiële administratie dient betrouwbaar en controleerbaar te worden ingericht en gevoerd.[92] De informatievoorziening dient niet alleen het interne beheer van de rijksoverheid (de ministeries en colleges) maar is bovenal dienstig aan de politieke controle door de Staten-Generaal.[93] Deze informatievoorziening vloeit derhalve voort uit het parlementaire budgetrecht van art. 105 Gw, maar evengoed kent de grondwet in art. 68 een actieve inlichtingenplicht voor bewindslieden.[94]

88 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 72.
89 Advies RvS Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 4, p. 7.
90 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 70 en 72.
91 Voor uitgaven is in verband met de autorisatie daarnaast van belang dat het beschikbare bedrag op het begrotingsartikel toereikend is, zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 79.
92 Art. 3.5, eerste lid, Cw 2016.
93 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 73.
94 Een algemene inlichtingenplicht voor bewindslieden is pas in 1848 in de Gw opgenomen. Deze inlichtingenplicht vloeit voort uit de ministeriele verantwoordelijkheid, ex. art. 42, tweede lid, Gw.

Een informatieplicht zou een lege huls zijn indien het ontbreekt aan betrouwbare en controleerbare systemen, waaruit een bewindspersoon zijn of haar informatie ontsluit. De financiële informatievoorziening dient te voldoen aan de norm van betrouwbaarheid en ordelijkheid.[95]

4.9 Begrotingscyclus: voorbereiding

De begrotingscyclus met betrekking tot een begrotingsjaar – het begrotingsjaar is het kalenderjaar[96] – laat zich onderverdelen in drie fases: voorbereiding, uitvoering en verantwoording. Vanaf de eerste voorbereiding tot aan de uiteindelijke dechargeverlening van een minister door het parlement beslaat de cyclus van een jaarlijkse begroting ruim 2,5 jaar.

Het startschot van de begrotingsvoorbereiding is het door de Minister van Financiën aan vakministers rondsturen van de rijksbegrotingsvoorschriften (RBV). Dit vindt doorgaans plaats in het najaar, ruim veertien maanden voorafgaand aan het begrotingsjaar (dus in jaar t-2).[97] De rijksbegrotingsvoorschriften vormen een basisdocument voor het begrotingsproces en bevatten de procedurele en inhoudelijke uitgangspunten alsmede het tijdschema waarmee de vakministers bij het voorbereiden en het opstellen van hun begroting rekening moeten houden.[98] In hoofdstuk 6 wordt uitvoerig ingegaan op belastingfaciliteiten (fiscale regelingen), maar in dit verband is relevant dat het Toetsingskader is opgenomen in de rijksbegrotingsvoorschriften.[99] Dat toetsingskader fungeert als een soort trechter voor de haalbaarheid en wenselijkheid van belastingfaciliteiten. Voor fiscale maatregelen op het beleidsterrein van een vakdepartement moet het toetsingskader worden gebruikt.

4.9.1 Beleidsbrief

Vanaf januari voorafgaand aan het begrotingsjaar (jaar t-1) wordt het opstellen van de begroting inhoudelijk ter hand genomen, hetgeen aanvangt met de beleidsbrief.[100] Alle ministers sturen een beleidsbrief aan de Minister

95 In de Cw wordt daarbij nog een onderscheid gemaakt in begrotingsinformatie (art. 3.6 Cw 2016) en verantwoordingsinformatie (art. 3.8 Cw 2016). Bij verantwoordingsinformatie geldt daarnaast ook de norm van rechtmatigheid. Bovendien is er een onderscheid in financiële informatie en niet-financiële informatie. Niet financiële informatie, ook wel beleidsinformatie genoemd, dient te voldoen aan de norm van betrouwbare totstandkoming (art. 3.7 en 3.9 Cw 2016).

96 Art. 2.4 Cw 2016.

97 De RBV 2019 geldt voor kalenderjaar 2019 en bevat voorschriften voor de verantwoording over de begroting 2018, de uitvoering van de begroting 2019 en de voorbereiding van de begroting 2020.

98 Van den Berg en Uyterlinde 2005, p. 46.

99 RBV 2019, paragraaf 4.4.8, p. 380-382.

100 RBV 2019, paragraaf 3.5.2, p. 78-79.

van Financiën, waarin zij vanuit hun verantwoordelijkheid weergeven welke zaken betrokken dienen te worden bij het budgettaire beleid voor het begrotingjaar (en voor eventuele daaropvolgende jaren). Ingeval het voornemen bestaat een belastingfaciliteit in te voeren, dient het in de RBV opgenomen toetsingskader te worden ingevuld en opgenomen in de beleidsbrief.[101] Op basis van de beleidsbrieven en andere relevante factoren, zoals de macro-economische ontwikkelingen, worden vervolgens in maart/april (jaar t-1) de contouren geschetst voor de begroting. Dit wordt wel het hoofdbesluitvormingsmoment genoemd. De verplichting om de (contouren van de) begroting in de vorm van het Stabiliteitsprogramma ter beoordeling voor te leggen aan de Europese Commissie sluit hierbij aan (zie paragraaf 5.7.5 over de Europese invloed op de begroting).

Gedurende deze periode (voorjaar t-1) worden ook de eerste contouren van het belastingplanpakket geschetst. Het belastingplanpakket bestaat in ieder geval uit het belastingplan (een fiscale verzamelwet met budgettaire gevolgen voor het begrotingsjaar) en daarnaast niet zelden uit een of meerdere belastingwetten over specifieke onderwerpen.[102] Eventuele voorgenomen belastinguitgaven, blijkend uit de beleidsbrieven, kunnen in die periode worden uitgewerkt. En ook andere fiscale onderwerpen verschijnen allengs op de ambtelijke tekentafel. Door middel van besluitvormingsnotities aan de bewindspersonen op het Ministerie van Financiën wordt namelijk over verschillende fiscale onderwerpen initieel de richting vastgelegd, zodat alvast wetsontwerpen kunnen worden geconcipieerd.

Na het hoofdbesluitvormingsmoment kan er op onderdelen, indien nodig, bijsturing plaatsvinden. In augustus (jaar t-1) wordt in de zogenoemde 'augustusbesluitvorming' naar aanleiding van actuele ontwikkelingen uiteindelijk besloten of de reeds plaatsgevonden besluitvorming moet worden aangepast of aangevuld. Aan de ontvangstenkant wordt nog bezien of fiscale maatregelen (of niet tot de begroting behorende premiemaatregelen) nodig zijn om het koopkrachtbeeld bij te sturen.

4.9.2 Miljoenennota

Op dezelfde dag als de indiening van de begrotingswetten biedt de Minister van Financiën de Miljoenennota aan de Staten-Generaal aan.[103] Dit is een budgettaire nota – geen wetsvoorstel – met een informatief en samenvattend

101 Indien het voornemen tot invoering van een belastinguitgave buiten de beleidsbrief blijft (uitzonderingssituatie), is vereist dat in ieder geval bij de besluitvorming in de ministerraad het ingevulde toetsingskader, en de uitkomst daarvan, wordt overlegd, vgl. RBV 2019, paragraaf 4.4.8, p. 380.

102 Het belastingplan staat centraal in hoofdstuk 7.

103 Art. 2.23, derde lid, Cw 2016.

karakter.[104] Veelal wordt hierin ook het belastingbeleid voor het aankomende jaar op hoofdlijnen geschetst. Verder zijn er op belastinggebied enkele (internet)bijlagen van belang.[105] Het betreft in de eerste plaats de bijlage met betrekking tot de 'Belasting- en premieontvangsten', alsmede een aparte bijlage met een 'Toelichting op de belastingontvangsten'. In eerstgenoemde bijlage zijn de raming van de belasting- en premieontvangsten van het Rijk en de sociale fondsen van zowel het lopende jaar als het aankomende begrotingsjaar weergegeven,[106] waarbij relevant is dat de premieontvangsten niet tot de rijksbegroting behoren. De regering motiveert de presentatie van dit totaalbeeld in de Miljoenennota 2020 desondanks aldus: '*Om inzicht te geven in de ontwikkeling van het totale ontvangstenbeeld worden de belasting- en premieontvangsten gezamenlijk gepresenteerd*.'[107] Daarnaast is er een bijlage 'Fiscale regelingen' en een bijlage 'Toelichting fiscale regelingen'. De belastingfaciliteiten – een begrip dat in dit onderzoek wordt gehanteerd boven het mijns inziens (te) algemene begrip fiscale regeling als opvolger van het vroegere begrip belastinguitgave – komt uitvoerig in hoofdstuk 6 aan bod. Tot slot is er sinds de Miljoenennota 2019 een separate bijlage met de werking van het inkomstenkader (in eerdere Miljoenennota's wordt hieraan geen aparte bijlage besteed). De weergave van belastingen op verschillende plaatsen in de Miljoenennota – en op steeds wisselende posities – komt de overzichtelijkheid niet direct ten goede.[108] Het verdient overweging alle informatie ten aanzien van belastingen in één hoofdstuk of bijlage in samenhang bijeen te brengen.

4.9.2.1 EMU-basis, kasbasis en transactiebasis

Het is een aandachtspunt dat de belasting- en premieontvangsten in de verschillende overzichten in de Miljoenennota op kasbasis dan wel op EMU-basis worden weergegeven. Kasbasis is relevant voor de rijksbegroting. De rijksbegroting kent als begrotingsstelsel het verplichtingen-kasstelsel (zie paragraaf 4.6), waarbij belastingen op kasbasis worden weergegeven.

---

104 Op grond van art. 2.23, vierde lid, Cw 2016 bevat de Miljoenennota in elk geval: a) het budgettaire totaalbeeld voor het betrokken begrotingsjaar en de vier daaropvolgende jaren van de rijksbegroting en de niet tot de rijksbegroting behorende budgetdisciplinesectoren; b) beschouwingen over de budgettaire betekenis van het voorgenomen beleid voor de collectieve sector; c) een overzicht van de uitgaven en de ontvangsten in de begrotingen voor het begrotingsjaar en de vier daarop aansluitende jaren.

105 Het aantal bijlagen alsmede de weergave als 'gewone bijlage' bij de Miljoenennota of als 'internetbijlage' bij de Miljoenennota verschilt over de jaren weleens.

106 Zie Verslag rapporteurs Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 31 865, nr. 125, bijlage, p. 22, die de aanbeveling doen om een raming per belastingsoort te verstrekken over een periode van vier jaar (net als bij de uitgaven).

107 Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 35.

108 Aangezien overheidsinformatie hoofdzakelijk digitaal wordt ontsloten (en geraadpleegd), rijst in dat licht de vraag wat nog het functionele verschil is tussen een bijlage en een internetbijlage.

Voor kasbasis is het uitgangspunt de kasontvangst. EMU-basis is relevant voor de toepassing van de Europese begrotingsspelregels (deze komen aan bod in paragraaf 5.7). Voor EMU-basis is het uitgangspunt dat de bedragen betrekking dienen te hebben op het moment van de onderliggende economische transactie. Een weergave op EMU-basis blijkt in de praktijk overigens weinig van doen te hebben met de economische transactie, althans, er is gekozen voor een praktische oplossing door met (1-maands verschoven) kasbasis te werken. De regering geeft hiervoor de volgende toelichting:

> 'De belasting en premies volksverzekeringen op EMU-basis zijn voor de meeste ontvangstensoorten gelijk aan de kasontvangsten van februari van dat jaar tot en met januari van het daaropvolgende jaar, de zogenoemde 1-maands-verschoven-kas. Omdat deze belastingen binnen een maand na afloop van de periode waarop de belastingaangifte betrekking heeft moet worden betaald, wordt zo goed mogelijk de opbrengst benaderd die samenhangt met de economische transacties uit het lopende jaar. Voor de schenk- en erfbelasting, de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting en de inkomensheffing geldt dat EMU-basis gelijk is aan kasbasis, omdat voor deze belastingsoorten de 1-maands-verschoven-ontvangsten op kasbasis geen betere aansluiting vormt met de onderliggende economische transacties van het betreffende belastingjaar. Tot slot wordt voor de btw het werkelijke transactiebegrip als uitgangspunt genomen voor de ontvangsten op EMU-basis. Dat betekent dat een deel van de ontvangsten en teruggaven in de kas van een bepaald jaar worden toegerekend aan het voorgaande jaar.'[109]

In dit verband verdient de weergave op transactiebasis tevens bespreking, aangezien daarbij – net als bij het idee achter EMU-basis (en niet de praktische invulling daarvan door met (verschoven) kasbasis te werken) – wordt gepoogd dicht bij de daadwerkelijke economische transactie aan te sluiten.[110] Het kabinet licht het ten aanzien van de belastingen toe: '*Bij de ontvangsten op transactiebasis wordt – in dit geval – het beleid toegerekend aan het jaar waarin de daadwerkelijke economische transactie waaruit het effect op de ontvangsten volgt zich voordoet.*'[111] Het verschil tussen EMU-basis en transactiebasis ontstaat volgens het kabinet hoofdzakelijk door de duur van het aangifte- en aanslagproces van verschillende belastingmiddelen, zo wordt in de Miljoenennota 2020 opgemerkt.[112] Maar het verschil is ken-

109 Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 35, voetnoot 4.

110 Vgl. art. 1.1 Cw 2016. Transactiebasis is het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de economische transacties die in dat jaar ontstaan.

111 Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 45.

112 Daardoor ontstaat bij een deel van de belastingsoorten een achterwaartse verschuiving bij de ontvangsten op EMU-basis, zo merkt het kabinet op, zie Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 45. Het is mij overigens niet geheel duidelijk wat met deze passage wordt bedoeld.

nelijk gering of zelfs gefingeerd, want in dezelfde Miljoenennota 2020 wordt ook gesteld dat EMU-basis uitgaat van transactiebasis.[113] Deze passage wekt toch de suggestie alsof EMU-basis en transactiebasis hetzelfde zijn. Tijdens de parlementaire voorbereiding inzake de modernisering van de Comptabiliteitswet stelt het kabinet evenzeer dat het EMU-saldo niet wordt bepaald op kasbasis maar op transactiebasis, dat inhoudt dat '*het tijdstip van de onderliggende transactie (de levering van de dienst of het product) relevant is en niet het tijdstip van de betaling (kasstelsel) of het moment van verbruik (baten-lastenstelsel)*.'[114]

Hoewel van enkele beleidsmutaties in de Miljoenennota 2020 het verschil inzichtelijk wordt gemaakt tussen EMU-basis en transactiebasis is er geen weergave van de belastingontvangsten op transactiebasis.[115] Dat geldt echter weer niet voor de fiscale regelingen (belastingfaciliteiten) die als onderdelen van belastingmiddelen in de meeste gevallen negatief uitwerken op de belastingontvangst van het desbetreffende belastingmiddel.[116] De bedragen van de fiscale regelingen (belastingfaciliteiten) in de bijlagen van de Miljoenennota worden namelijk '*op transactiebasis in lopende prijzen*' weergegeven.[117]

De weergave van belastingontvangsten in de Miljoenennota op basis van verschillende grondslagen leidt tot twee constateringen. Allereerst kunnen de belastingbedragen in de rijksbegroting voor een bepaald jaar afwijken van de bedragen die op sommige plekken in de Miljoenennota voor datzelfde jaar zijn opgenomen, hetgeen tot verwarring kan leiden.[118] Daarnaast wordt een onjuiste voorstelling van zaken gegeven door verschoven kasbasis of zelfs kasbasis voor enkele specifieke belastingmiddelen als uitgangspunt te nemen, maar daarop wel het etiket te plakken alsof het moment van de onderliggende economische transactie leidend is. Zo is de ontvangst van de vennootschapsbelasting op EMU-basis gelijkgesteld aan de ontvangst op kasbasis. Desalniettemin blijkt het mogelijk om van de kasontvangst simpelweg een uitsplitsing te maken naar de jaren waarop die belastingontvangst betrekking heeft. Althans, de regering heeft deze uitsplitsing voor de vennootschapsbelasting gemaakt, waaruit trouwens ook blijkt dat van de kasontvangst een aanzienlijk deel geen betrekking heeft

113 Miljoenennota 2020, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 20.
114 Lijst vragen en antwoorden Modernisering Cw, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 6, antwoord vraag 10.
115 Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 44, tabel 4.4.3.
116 Belastingfaciliteiten komen aan bod in hoofdstuk 6.
117 Miljoenennota 2020, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 101.
118 Het is bovendien niet steeds duidelijk welke grondslag is weergegeven. De Algemene Rekenkamer 2015, p. 8 e.v., stelt onder andere ten aanzien van dit punt dat ramingscijfers in kabinetsnota's niet goed vergelijkbaar zijn.

op het jaar van daadwerkelijke ontvangst maar op eerdere jaren.[119] Aangezien de kasontvangst van de vennootschapsbelasting in een begrotingsjaar uitgesplitst kan worden naar de jaren waarop deze ontvangst betrekking heeft, moet het omgekeerd ook mogelijk zijn om in een raming de totale ontvangst met betrekking tot een begrotingsjaar in kaart te brengen (ongeacht de kasontvangst). Sterker, de raming van de ontvangst vennootschapsbelasting wordt volgens de regering zelfs op transactiebasis gemaakt: *'(…) de belastingopbrengsten worden toegerekend aan de jaren waarin de daadwerkelijke economische transactie waaruit de belastingopbrengst voortkomt zich heeft voorgedaan.'*[120] Dit betekent dus dat er voor de ontvangst vennootschapsbelasting daadwerkelijk een raming op transactiebasis wordt gemaakt, maar dat voor de weergave van de ontvangst op EMU-basis de systematiek van die raming niet wordt voortgezet, maar in plaats daarvan wordt kasbasis vermeld.[121] Aangezien de weergave op EMU-basis van belang is voor de toepassing van de Europese begrotingsspelregels, kan deze invulling van EMU-basis gevolgen hebben voor bijvoorbeeld de budgettaire omvang van de eventueel op die gronden te treffen maatregelen indien niet aan de normen wordt voldaan.[122]

4.9.2.2 Autonoom en endogeen

In de Miljoenennota wordt onder andere getracht inzicht te geven in de mutatie van belastingmiddelen. Eigenlijk zijn hierbij maar twee smaken om deze mutaties te etiketteren: autonoom of endogeen.[123] Autonome mutaties zijn beleidsmutaties. Het zijn de wijzigingen in de belastingopbrengst als gevolg van wettelijke maatregelen. Deze maatregelen kunnen zijn neergelegd in voorliggende wetgeving van het belastingplanpakket, maar evengoed voortvloeien uit eerdere aangenomen wetgeving. In de zogenoemde 'verticale toelichting' wordt het totaal aan autonome mutaties uitgesplitst naar de verschillende jaren waarin de desbetreffende maatregel in wetgeving is vervat. De overige mutaties vallen onder de kwalificatie

119 In 2020 heeft bijvoorbeeld naar verwachting 23 procent van de kasontvangst vennootschapsbelasting betrekking op eerdere jaren, zie Miljoenennota 2020, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 63, tabel 5.7.4. Zie over de (ontwikkeling van de) gerealiseerde kasontvangsten van de vennootschapsbelasting ook Financieel Jaarverslag van het Rijk 2016, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 725, nr. 1, p. 35, tabel 2.4.3.

120 Miljoenennota 2020, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 56.

121 De uitgevoerde raming op transactiebasis is gericht op het verleden, want de kasontvangst in jaar t wordt uitgesplitst naar jaar t, jaar t-1, jaar t-2, jaar t-3 en jaar t-4 en verder. Echter, voor een raming op transactiebasis of EMU-basis voor jaar t is het juist zaak om een inschatting te maken van ontvangsten in jaar t, jaar t+1, jaar t+2, jaar t+3 en jaar t+4 en verder.

122 Voortvloeiend uit de correctieve dan wel preventieve arm van het stabiliteits- en groeipact, zie paragraaf 5.7.2 en 5.7.3.

123 Vgl. Miljoenennota 2020, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 54-56.

endogeen. Dit betekent dat uitvoeringsbeslissingen door de Belastingdienst, rechterlijke uitspraken en verschillende andere ontwikkelingen die de belastingontvangst beïnvloeden onder de paraplu van endogeen vallen. De relevantie van het onderscheid tussen autonoom en endogeen is gelegen in het uit de begrotingsregels voortvloeiende inkomstenkader (zie paragraaf 5.6.4). Door middel van het inkomstenkader worden de beleidsmatige mutaties van belastingen gedurende de totale kabinetsperiode in hoogte beperkt, hetgeen in beginsel niet geldt voor de endogene mutaties.

4.9.3 Advies Afdeling advisering Raad van State

Indien de ontwerpbegrotingen, de Miljoenennota en het belastingplanpakket zijn vastgesteld door de Ministerraad worden deze voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State die als wetgevingsadviseur van de regering (en de Staten-Generaal) advies uitbrengt.[124] De Afdeling advisering van de Raad van State onderwerpt wetsvoorstellen en andere adviesaanvragen aan een toetsingskader, bestaande uit de beleidsanalytische toets (BAT), de juridische toets en de wetstechnische toets. De beleidsanalytische toetst beoordeelt de beleidsmatige aspecten van een voorstel, waarbij de toelichting een belangrijk aandachtspunt is.[125] De juridische toets ziet op de juridische kwaliteit van het wetsvoorstel.[126] De wetstechnische toets beoordeelt de technische kwaliteit van het voorstel en de toelichting.[127] De bevindingen van de Afdeling advisering Raad van State worden neergelegd in een advies dat een eindoordeel (een dictum) bevat. Daarnaast is de Afdeling advisering van de Raad van State per 1 januari 2014 aangewezen als onafhankelijke begrotingsautoriteit, die is belast met het toezicht op de naleving van Europese begrotingsregels (zie paragraaf 5.7). In deze hoedanigheid wordt tweemaal per jaar een begrotingsrapportage gegeven.

4.9.4 Prinsjesdag

Op de derde dinsdag van september ('Prinsjesdag'), of een bij de wet te bepalen eerder tijdstip, wordt door of namens de Koning in de verenigde vergadering van de Staten-Generaal een uiteenzetting gegeven van het regeringsbeleid.[128] Na het uitspreken van deze 'Troonrede' is het de beurt aan de Minister van Financiën om de begrotingswetten in te dienen bij

---

124 Art. 73, eerste lid, Gw jo. art. 17 e.v. Wet op de Raad van State.

125 De beleidsanalytische toets bestaat uit drie onderdelen: probleembeschrijving, probleemaanpak en uitvoering (naleefbaarheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid).

126 Bij de juridische toets gaat het om de toetsing aan hoger, geschreven en ongeschreven, recht alsmede de inpassing in het bestaande recht.

127 Bij de wetstechnische toets wordt gekeken naar de logische en systematische opbouw, de innerlijke consistentie en de terminologie.

128 Art. 65 Gw.

de Tweede Kamer.[129] De Miljoenennota wordt gelijktijdig zowel aan de Tweede als Eerste Kamer aangeboden.[130] Op dit moment is er wettelijk geen mogelijkheid de indiening van de algemene begrotingswetten op een eerder moment dan Prinsjesdag te laten vallen,[131] hoewel er wel degelijk aanleiding is deze mogelijkheid verder te verkennen. Zo merkt de Afdeling advisering van de Raad van State op dat de politieke besluitvorming over de begroting in belangrijke mate wordt verlegd van het najaar naar het voorjaar,[132] maar vooralsnog wordt deze zienswijze niet door de regering gedeeld.[133] In de Cw is nadrukkelijk een verplichting opgenomen de begrotingswetten en de Miljoenennota in te dienen of aan te bieden. Voor het belastingplanpakket is deze verplichting er niet.[134] Het is veeleer een vorm van meeliften om desondanks steevast op Prinsjesdag een belastingplanpakket bij de Tweede Kamer in te dienen.

4.9.5 Beschouwingen en begrotingsbehandelingen

Na een schriftelijke vraag- en antwoordronde zijn de algemene beleidspunten onderwerp van debat bij de Algemene Politieke Beschouwingen (APB) in zowel de Tweede als de Eerste Kamer. Tijdens dit plenaire debat kruisen de fractievoorzitters van de politieke partijen de degens met de minister-president over, kort gezegd, de voorliggende miljoenennota. Enkele weken later valt, eveneens na een schriftelijke vraag- en antwoordronde, de eer te beurt aan de financiële woordvoerders en/of belastingwoordvoeders van politieke partijen om met de bewindspersonen van het Ministerie van Financiën bij de Algemene Financiële Beschouwingen (AFB) van gedachten te wisselen over het voorgenomen algemene financiële en fiscale beleid. De parlementaire behandeling van de verschillende begrotingen vindt vervolgens op volgorde van begrotingshoofdstuk plaats met de voor de

129 Art. 105, tweede lid, Gw jo. art. 2.23, eerste en tweede lid, Cw 2016.

130 Art. 2.23, derde lid, Cw 2016.

131 Hoewel de regering de opvatting huldigt dat Prinsjesdag niet verplaatst hoeft te worden (*Kamerstukken II* 2014/15, 31 597, nr. 8, p. 1), leek er toch wettelijk ruimte te worden gecreëerd om de uiteenzetting van het regeringsbeleid alsmede het indienen van begrotingswetten eerder in het jaar te kunnen laten plaatsvinden. Zo was in het voorgestelde art. 2.23, eerste lid, Cw 2016 oorspronkelijk geen verwijzing meer opgenomen naar de derde dinsdag in september (hetgeen nog wel het geval was in art. 12, vierde lid, Cw 2001). De Tweede Kamer heeft hier evenwel bij amendement een stokje voor gestoken (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 20). Aldus is in art. 2.23, eerste lid, Cw 2016 de frase toegevoegd dat indiening van begrotingswetten plaatsvindt 'op de derde dinsdag van september van het jaar voorafgaand aan het begrotingsjaar'.

132 Brief RvS, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 454, AB, p. 14.

133 De afwijzende reactie van het kabinet is evenwel stellig: '*Het kabinet deelt niet de visie van de Raad van State dat er sprake is van een verschuiving in de nationale begrotingsprocedures van het najaar naar het voorjaar.*' Zie Staat van de Europese Unie 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 551, nr. 1, p. 10.

134 Het belastingplan komt aan bod in hoofdstuk 7.

desbetreffende begroting verantwoordelijke bewindspersoon.[135] Aangezien de begroting een wet is, is de parlementaire begrotingsbehandeling te zien als een parlementair wetgevingstraject. Het wetgevingstraject voor het belastingplanpakket kent, geheel losstaand van de begrotingsbehandelingen, zijn eigen verloop.

4.10 Begrotingscyclus: uitvoering

Nadat de begrotingswetten zijn goedgekeurd door de Staten-Generaal kan de uitvoering van de begroting ter hand worden genomen.[136] Uitvoering van de begroting vindt vanzelfsprekend plaats in het begrotingsjaar zelf (jaar t). Gedurende het begrotingsjaar zijn 1 juni en 1 december belangrijke peildata. Uiterlijk op deze data worden wetsvoorstellen ingediend om de lopende begroting te wijzigen.[137] Dit zijn de zogenoemde eerste suppletoire begrotingswetten en de tweede suppletoire begrotingswetten. De bedoeling is om begrotingswijzigingen gedurende het lopende begrotingsjaar in deze twee reguliere suppletoire begrotingen te laten neerslaan, hetgeen overigens niet altijd mogelijk is. Zo is het praktisch soms niet haalbaar om uitvoeringsmutaties in november en december nog tijdig te verwerken. De regering acht het van belang, met het oog op het autorisatierecht van de Staten-Generaal, dat in ieder geval alle wijzigingen die voortvloeien uit beleidsmatige beslissingen worden opgenomen.[138] De Cw sluit overigens niet uit dat ook buiten de twee momenten van de reguliere suppletoire begrotingswetten een incidentele suppletoire begrotingswet (ISB) wordt ingediend.[139] Dit kan zich voordoen indien de nood echt aan de man is. De regering spreekt in dit verband over '*spoedeisende beleidsmatige uitgavenwijzigingen met een substantieel karakter*.'[140]

---

135 Art. 39a RvO TK 2019 biedt de mogelijkheid voor elke commissie om een begrotingsoverleg te houden, waarbij moties kunnen worden ingediend. Zie ook art. 43 RvO TK 2019 over de plenaire behandeling na begrotingsoverleg. De Eerste Kamer kent in art. 54 RvO EK 2019 een vereenvoudigde behandeling van begrotingshoofdstukken, waarbij een schriftelijke voorbereiding en openbare beraadslaging achterwege blijven.

136 Ook zonder goedkeuring van de begrotingswet ligt de uitvoering niet geheel stil. Zolang de begrotingswet (begrotingsstaat) niet is goedgekeurd wordt lopend beleid met terughoudendheid in uitvoering genomen en nieuw beleid in beginsel niet uitgevoerd, tenzij uitstel niet in het belang van het Rijk is (vgl. art. 2.24 Cw 2016 met betrekking tot begrotingsstaten en art. 2.27 Cw 2016 met betrekking tot suppletoire begrotingsstaten).

137 Art. 2.26 Cw 2016.

138 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2016/16, 34 426, nr. 3, p. 55-56.

139 Een andere mogelijkheid is dat de regering de Staten-Generaal per brief informeert over de voorgenomen begrotingswijziging, zodat het parlement in ieder geval geïnformeerd is. De formele autorisatie dient dan nog te geschieden door de begrotingswijziging later in een suppletoire begrotingswet te laten neerslaan.

140 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2016/16, 34 426, nr. 3, p. 56.

4.10.1 Voorjaarsnota en Najaarsnota

Bovendien worden uiterlijk op 1 juni en 1 december de Voorjaarsnota respectievelijk de Najaarsnota aangeboden aan de Staten-Generaal.[141] Deze nota's hangen duidelijk samen, en zijn een toelichting op, de ingediende eerste respectievelijk tweede suppletoire begrotingswetten.[142] Aangezien de Voorjaarsnota halverwege het lopende begrotingsjaar het levenslicht ziet, is het om die reden de belangrijkste uitvoeringsnota – met soms aanzienlijk beleidswijzigingen – van de regering. De Voorjaarsnota bevat in ieder geval de ontwikkeling en de (meerjarige) verwachting van het budgettaire totaalbeeld, zoals dat is opgenomen in de Miljoenennota van het desbetreffende begrotingsjaar. De Miljoenennota is derhalve het vertrekpunt om wijzigingen tegen af te zetten, waaruit impliciet blijkt dat aan de parlementaire begrotingsbehandeling na Prinsjesdag weinig gewicht wordt toegekend. Voor aangenomen amendementen (of afgedwongen nota's van wijziging) op begrotingswetten lijkt immers geen oog te zijn. Strikt genomen is het zuiverder om het budgettaire totaalbeeld op basis van goedgekeurde begrotingswetten als vertrekpunt te nemen om latere wijzigingen gedurende het begrotingsjaar tegen af te zetten. Praktisch maakt dit echter weinig verschil met de Miljoenennota, aangezien de wijzigingen gedurende de parlementaire begrotingsbehandeling doorgaans een geringe budgettaire omvang hebben. Anders gezegd: het in de Miljoenennota gepresenteerde budgettaire totaalbeeld ondervindt doorgaans weinig wijziging als gevolg van de parlementaire behandeling van de begrotingswetten. Ook de Najaarsnota bevat in ieder geval de ontwikkeling en de (meerjarige) verwachting van het budgettaire totaalbeeld, waarbij de wijzigingen ten aanzien van de voorgaande nota worden geschetst.[143] Nadeel van deze systematiek is dat weliswaar de ontwikkeling van het budgettaire totaalbeeld op de voet wordt gevolgd, maar dat het een fragmentarisch beeld oplevert van die ontwikkeling. Het ontbreekt aan een totaalbeeld ten opzichte van het begin van het begrotingsjaar.[144] Voor de autorisatie van uitgaven is dat geen probleem, want enkel de afwijking ten opzichte van de voorgaande wijziging van de begrotingswet is dan van belang. Bij de ontvangsten en dus de belastingen

141 Art. 2.26, vierde en vijfde lid, Cw 2016. Beide nota's bevatten in ieder geval a) de wijziging van het budgettaire totaalbeeld en b) een (nader) overzicht van de wijzigingen in de uitgaven en de ontvangsten in de begrotingen voor het begrotingsjaar (en de vier daarop aansluitende jaren, in geval van de Voorjaarsnota).

142 In de Miljoenennota voor het *aankomende* begrotingsjaar wordt veelal ook een budgettair totaalbeeld gegeven van het *lopende* begrotingsjaar. In beginsel gaat dat niet gepaard met de indiening van suppletoire begrotingswetten.

143 Dit is dan de enkele maanden eerder gepresenteerde Miljoenennota voor het *aankomende* begrotingsjaar.

144 In het ietwat theoretisch geval dat een uitgavenstijging in de Najaarsnota exact even groot is als een uitgavendaling in de Voorjaarsnota – en dus de eerste en de tweede suppletoire begrotingswet tegengesteld aan elkaar zijn – zal gewag worden gemaakt van 'een tegenvaller op de begroting', terwijl het totaalbeeld exact uitkomt zoals voorzien bij de Miljoenennota over dat begrotingsjaar.

is van autorisatie geen sprake. Het in de Najaarsnota ontbreken van inzicht in het verschil in de oorspronkelijke raming en de meest actuele raming is een gemis te noemen.

4.11 Begrotingscyclus: verantwoording

Verantwoording vindt plaats na afloop van het begrotingsjaar (jaar t+1). Ministers leggen door middel van departementale jaarverslagen verantwoording af aan de Staten-Generaal.[145] Het jaarverslag gaat vergezeld van een slotwet, waarmee de begrotingscyclus wetstechnisch wordt voltooid.[146] De slotwet behelst de laatste wijziging van de begrotingswet, nadat de suppletoire begrotingswetten hier gedurende het begrotingjaar al wijziging in aangebracht hebben. Vanuit de autorisatiefunctie bezien, is de slotwet een machtiging achteraf (het desbetreffende begrotingsjaar is immers al afgelopen). Om die reden dienen de mutaties in de slotwet in beginsel niet beleidsmatig, maar slechts technisch of boekhoudkundig van aard te zijn.[147] Aan de hand van het betrokken jaarverslag, en de rapporten van de Algemene Rekenkamer (zie hierna paragraaf 4.11.2), verleent de Staten-Generaal na een parlementaire behandeling individuele ministers decharge.[148]

4.11.1 Financieel Jaarverslag van het Rijk

Het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) bevat onder andere het gerealiseerde budgettaire totaalbeeld van het afgelopen begrotingsjaar.[149] Daar waar de Miljoenennota de blik vooruitwerpt op het aankomende begrotingsjaar biedt het FJR als het ware een blik in de achteruitkijkspiegel op het alsdan afgelopen begrotingsjaar.

Het is goed gebruik het FJR en de jaarverslagen en slotwetten aan te bieden op de derde woensdag van mei (ook wel 'verantwoordingsdag' of 'woensdag gehaktdag' genoemd). Deze dag was oorspronkelijk niet in

145 Op grond van art. 2.30 Cw 2016 bevat een jaarverslag in ieder geval een a) uiteenzetting over het gevoerde beleid; b) uiteenzetting over de gevoerde bedrijfsvoering; c) verantwoordingsstaat met toelichting; d) indien van toepassing een financiële staat van een agentschap en e) saldibalans met toelichting. Een saldibalans laat zich overigens kortweg omschrijven als een balans waarin een overzicht wordt gegeven van de financiële posten uit het voorgaande jaar die naar het volgende jaar moeten worden overgebracht (vgl. art. 2.33 Cw 2016).

146 Art. 2.35 Cw 2016.

147 Van den Berg en Uyterlinde 2005, p. 51.

148 Art. 2.39 Cw 2016.

149 Op grond van art. 2.34 Cw 2016 bevat het Financieel Jaarverslag van het Rijk in ieder geval a) het gerealiseerde budgettaire totaalbeeld van de rijksbegroting en de niet tot de rijksbegroting behorende budgetdisciplinesectoren; b) een uiteenzetting over het financieel beheer van de ministeries en de colleges; c) de rijksrekening en d) de rijkssaldibalans.

de Cw 2016 vastgelegd om enige flexibiliteit te behouden,[150] maar is hier nadien bij nota van wijziging toch in opgenomen.[151] Alleen in geval van reces of in verband met een feestdag is er nog een uitzondering en geldt uiterlijk 1 juni van het jaar volgend op het begrotingsjaar als aanbiedingsdatum.[152] Na een schriftelijke vragenronde wordt over het FJR een verantwoordingsdebat gevoerd met de Minister van Financiën.[153]

In de rijksrekening, onderdeel van het FJR, worden onder andere de totaalbedragen van alle geraamde en gerealiseerde ontvangsten opgenomen, alsmede het verschil tussen beide bedragen.[154] Voor de belastingontvangsten is hierbij relevant dat de in het jaarverslag opgenomen bedragen niet allemaal gerealiseerd zijn, hoewel die suggestie wel lijkt te worden gewekt. Voor een aantal belastingmiddelen – zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting – is de aangiftetermijn over het belastingjaar (gelijk aan het begrotingsjaar) immers pas per 1 mei respectievelijk 1 juni afgelopen.[155] De aangiftegegevens kunnen dan dus niet volledig zijn meegenomen, hetgeen helemaal geldt voor de afwijkingen van de aangifte bij de aanslagoplegging.[156] Voor deze belastingmiddelen zijn de 'gerealiseerde' ontvangsten dus evengoed, weliswaar geactualiseerd naar de meest recente inzichten, (voor een deel) nog ramingen.

Vanuit belastingoogpunt zijn twee bijlages bij het FJR van belang. In de bijlage 'De belasting- en premieontvangsten' – de tegenhanger van de bijlage 'Belasting- en premieontvangsten' van de Miljoenennota – worden de ramingen van de belasting- en premieontvangsten voorafgaand aan het begrotingsjaar afgezet tegen de realisaties na afloop van dat begrotingsjaar. Om de aansluiting bij de bedragen uit de Miljoenennota te houden, worden de bedragen in het FJR in de eerste plaats op EMU-basis weergegeven. Daarnaast is er ook eenzelfde overzicht van geraamde en gerealiseerde belasting- en premieontvangsten op kasbasis.[157]

In bijlage 'Fiscale regelingen' – de tegenhanger van de bijlage 'Fiscale regelingen' van de Miljoenennota – wordt alleen het budgettaire belang weergegeven van fiscale regelingen, waarvan op het moment van publicatie van het FJR voorlopige realisatiecijfers bekend zijn. Dit betreft twee afdrachtverminderingen in de loonbelasting en investeringsregelingen in de

150 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 68.
151 NvW Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 8.
152 Art. 2.37, tweede lid, Cw 2016. Deze uiterste termijn geldt ook voor het aanbieden van de departementale jaarverslagen (art. 2.36, tweede lid Cw 2016) en de indiening van de slotwetten (art. 2.38, eerste lid, Cw 2016).
153 De laatste jaren is ook de minister-president bij het verantwoordingsdebat aanwezig.
154 Art. 2.34, tweede lid, Cw 2016.
155 Afgezien van de uitstelregeling voor individuele gevallen. Daarnaast vallen veel belastingplichtigen die voor hun aangifte gebruik maken van een belastingconsulent onder de 'Uitstelregeling belastingconsulenten' (beconregeling).
156 Een dergelijke vertraging kan ook optreden bij uitstel van betaling in verband met bezwaar.
157 Daarbij zijn de premies werknemersverzekeringen overigens ook op EMU-basis, aangezien kasbasis kennelijk niet beschikbaar is.

inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting waarvoor een aanmeldingsverplichting geldt.[158] De regering merkt nadrukkelijk op dat het hier nog voorlopige realisaties betreft daar definitieve realisaties pas in de loop van het jaar bekend worden. Deze zullen in de miljoenennota van t+2 worden opgenomen. Ten aanzien van alle andere fiscale regelingen zijn er dus geen realisatiegegevens voorhanden om weer te geven. Sterker, deze komen er ook nadien niet. Wel wordt in de Miljoenennota t+2 '*een aangepaste raming voor t opgenomen op basis van de meest recente gegevens op dat moment*.'[159] Maar echte realisatiecijfers levert dat dus niet op. De reden hiervoor is dat het bij belastingfaciliteiten meestal ontbreekt aan een te monitoren geldstroom, want het betreft een wezen een betaling die niet plaatsvindt (directe overheidsuitgaven betreffen daarentegen feitelijke geldstromen die op kasbasis worden geregistreerd).[160] Het vaststellen van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten – zowel ramingen als realisaties – betreft derhalve veelal schattingen, die doorgaans met onzekerheid gepaard gaan.[161]

4.11.2 Verantwoordingsonderzoek Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer is volgens de grondwet '*belast met het onderzoek van de ontvangsten en uitgaven van het Rijk*.'[162] Volgens de regering betekent dit dat de Algemene Rekenkamer de rechtmatigheid van de inkomsten en uitgaven van de rijksbegroting controleert.[163] Met deze beperking tot de rijksbegroting lijken de premieontvangsten en de premiegefinancierde uitgaven buiten het onderzoeksbereik te zijn geplaatst, waarvan de vraag rijst of dat een juiste interpretatie is. Het Hoge College van Staat heeft namelijk nadrukkelijk de bevoegdheid om onderzoek te verrichten naar publieke middelen buiten het Rijk.[164] De regering merkt in dit verband ook op dat onderzoek kan worden verricht bij organisaties buiten de overheid

158 Het betreft de afdrachtverminderingen zeevaart en speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) alsmede de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL).

159 FJR 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 950, nr. 2, bijlage 7, p. 38.

160 Zie paragraaf 6.6.2 en paragraaf 6.9.

161 De regering markeert duidelijk het verschil tussen belastinguitgaven en subsidies. Vgl. verslag schriftelijk overleg, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 935, nr. 8, p. 13-14. '*Uit bovenstaande bespreking mag worden afgeleid dat de verantwoorde kosten van de belastinguitgaven niet dezelfde mate van betrouwbaarheid hebben als van subsidies op de Rijksbegroting. Subsidies betreffen feitelijke betalingen, waarvan de simpele optelling tot het budgettaire beslag leidt. Er hoeven geen veronderstellingen over grondslagen gemaakt te worden en er hoeven bovendien geen effectieve marginale tarieven op toegepast te worden*.'

162 Art. 76 Gw. Dat is overigens niet de enige taak, want ex. art. 78, tweede lid, Gw kunnen bij wet ook andere taken aan de Algemene Rekenkamer worden opgedragen. Mulder 1995, p. 100, merkt op dat in veel specifieke wetten controletaken aan de Algemene Rekenkamer zijn opgedragen.

163 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 13.

164 Vgl. 7.24 e.v. Cw 2016.

voor zover sprake is van bekostiging uit publiek geld.[165] Hoewel in de toelichting niet expliciet over de sociale fondsen – of de beheerders daarvan – wordt gesproken, lijkt mij dat het onderzoek van de Algemene Rekenkamer zich vanwege de publieke bekostiging ook daarop kan richten. Overigens is vanuit fiscaal perspectief interessant dat de Algemene Rekenkamer sinds de Cw 2016 onderzoek kan verrichten bij private partijen die, enkele limitatief genoemde, fiscale tegemoetkomingen hebben ontvangen.[166] Deze uitbreiding van onderzoeksbevoegdheden is door de Afdeling advisering van de Raad van State trouwens afgewezen met het argument dat hierdoor '*in wezen toezichts- en onderzoeksbevoegdheden* [worden] *geïntroduceerd betreffende alle belastingplichtigen die een beroep of bedrijf uitoefenen*.'[167] De regering licht het onderscheidende criterium voor de keuze van deze fiscale regelingen niet toe, maar de Algemene Rekenkamer merkt wel op dat de genoemde fiscale regelingen het karakter van subsidies hebben, waardoor zij het passend vindt deze ook als zodanig te controleren.[168] Met de overige belastinguitgaven en fiscale regelingen op het netvlies,[169] komt deze afbakening tamelijk willekeurig over. Wie de energie-investeringsaftrek (EIA) toepast kan de Algemene Rekenkamer op controlebezoek verwachten, maar dat geldt niet voor wie bijvoorbeeld de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) toepast.

In het kader van de verantwoording van de begroting onderzoekt de Algemene Rekenkamer jaarlijks of de financiële (en niet-financiële) verantwoordingsinformatie in de jaarverslagen en het FJR voldoet aan de normen die op basis van de Cw gelden voor begrotingsbeheer en financieel

165 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 151. Publiek geld is daarbij gedefinieerd als opbrengst van een wettelijke heffing (belasting, premie, tarief) dan wel begrotingsgeld.

166 Het gaat ex. art. 7.24, onderdeel a, onder 2e, Cw 2016 '*om een fiscale tegemoetkoming in zake speur- en ontwikkelingswerk, een energie-investering, een milieu-investering of een investering in huurwoningen (…) ten behoeve waarvan (…) een verklaring is afgegeven of een aanwijzing bij ministeriële regeling heeft plaatsgevonden*.' De regelingen waar deze wettelijke passage op ziet zijn: de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO), de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA), de vervroegde afschrijving milieu-investeringen (VAMIL) en de Regelingen vermindering verhuurderheffing, zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 152. Het is mijns inziens curieus dat de aftrek speur- en ontwikkelingswerk, de tegenhanger van de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk, niet is genoemd.

167 Advies RvS Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 4, p. 15. Een amendement om deze uitbreiding van bevoegdheden terug te draaien (*Kamerstukken II* 2016/17 34 426, nr. 18), kon niet op een Kamermeerderheid rekenen.

168 Zo stelt de Algemene Rekenkamer: '*Bij de – in het wetsartikel limitatief benoemde – fiscale tegemoetkomingen gaat het om specifieke uitgaven die in feite het karakter van een subsidie hebben dan wel daaraan gelijk te stellen zijn. Het is ons inziens daarom passend dat deze uitgaven ook als zodanig gecontroleerd worden. Met deze bepaling wordt de Algemene Rekenkamer in staat gesteld om, net zoals nu het geval is bij subsidieontvangers, ook bij de ontvangers van deze fiscale tegemoetkomingen ter plaatse onderzoek te verrichten*.' Zie brief Algemene Rekenkamer, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 27, p. 4.

169 Zie hierover hoofdstuk 6.

beheer.[170] De bevindingen van het verantwoordingsonderzoek worden, nadat ook de desbetreffende minister in de gelegenheid is gesteld te reageren, neergelegd in rapporten.[171] Deze rapporten alsmede de verklaring van goedkeuring van de rijksrekening en rijkssaldibalans[172] worden uiterlijk op 1 juni van het jaar volgend op het begrotingsjaar aangeboden aan de regering en de Staten-Generaal.[173] In geval van bezwaar kan een andere procedure gelden.[174] Verder onderzoekt de Algemene Rekenkamer het beheer en de administraties van het Rijk.[175] De frequentie daarvan is niet op jaarlijkse basis, maar veeleer aan de hand van gesignaleerde risico's

De Algemene Rekenkamer heeft daarnaast ook de bevoegdheid de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het gevoerde beleid van het Rijk te onderzoeken.[176] Het doelmatigheidsonderzoek bevat in beginsel geen inhoudelijk oordeel over nut en noodzaak van een beleidsdoel. De frequentie voor het verrichten van een doelmatigheidsonderzoek is niet voorgeschreven.

4.12 Conclusie

In de rijksbegroting staan aan de ontvangstenkant zowel de belastingen als de niet-belastingen weergegeven ten behoeve van de zogenoemde begrotingsgefinancierde uitgaven. De belastingontvangsten zijn op grond van het in de begroting gehanteerde verplichtingen-kasstelsel op kasbasis opgenomen. De premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen (inclusief de zorgpremies) vallen net als de premiegefinancierde uitgaven buiten de rijksbegroting. Aangezien premies inhoudelijk veel op belastingen lijken en (in de politieke besluitvorming) als communicerende vaten

170 Art. 7.12, eerste lid, jo. art. 7.13 Cw 2016.
171 Art. 7.14 Cw 2016.
172 Door de verklaring van goedkeuring van de Algemene Rekenkamer op de in het FJR opgenomen rijksrekening ontstaat de '*goedgekeurde rekening*' die op grond van art. 105, derde lid, Gw aan de Staten-Generaal wordt overlegd
173 Art. 7.15 Cw 2016. Doorgaans zal dit gelijktijdig zijn met de aanbieding van het FJR en de jaarverslagen door de regering op de derde dinsdag in mei, maar het expliciteren van die dag in de nota van wijziging (*Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 8) geldt niet voor het aanbieden van de rapporten door de Algemene Rekenkamer.
174 Indien de Algemene Rekenkamer een bezwaar tegen het financieel beheer, de materiële bedrijfsvoering of de verantwoording daarover handhaaft, doet zij hiervan melding in het rapport (art. 7.21 jo. art. 7.22, vijfde lid, Cw 2016). Echter, indien het gehandhaafde bezwaar betrekking heeft op de rechtmatigheid van verplichtingen, uitgaven of ontvangsten zendt de regering een voorstel tot vaststelling van een indemniteitswet naar de Tweede Kamer (art. 7.22, derde lid, Cw 2016). Met een indemniteitswet kunnen onrechtmatigheden, door instemming van de Staten-Generaal, alsnog worden weggenomen, zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 150.
175 Art. 7.12, tweede lid, Cw 2016.
176 Art. 7.16 Cw 2016.

met belastingen fungeren,[177] zorgt het weglaten van de premies voor een onvolledig overzicht van de overheidsinkomsten in de begroting.

Ten aanzien van de weergave van belastingen in de begrotingswet zijn in het onderzoek twee aandachtspunten gesignaleerd. In de departementale begrotingswet van het Ministerie van Financiën is onder het desbetreffende begrotingsartikel 'belastingen' aan de ontvangstenkant namelijk slechts één bedrag opgenomen. De verschillende belastingmiddelen zijn daarbij niet afzonderlijk weergegeven, hetgeen strijdig is met het begrotingsbeginsel van specificatie dat voorschrijft dat voldoende inzicht moet bestaan in begrotingsposten. Daarnaast blijkt de totale belastingontvangst niet duidelijk uit de begroting, want er wordt slechts een netto-belastingontvangst weergegeven. Een deel van de belastingontvangst wordt namelijk geboekt als ontvangst voor begrotingsfondsen, maar in de begrotingswetten van de desbetreffende begrotingsfondsen staat niet dat de ontvangst in wezen een belastingontvangst betreft. Dat de totale bruto-belastingontvangst niet is weergegeven onder het beleidsartikel 'belastingen' is strijdig met het begrotingsbeginsel van universaliteit dat volledigheid voorschrijft. Een onvoldoende gespecificeerde belastingontvangst alsmede een onvolledige weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet maakt het door het parlement vaststellen daarvan in het kader van het parlementaire budgetrecht illusoir.[178]

In (bijlages van) de Miljoenennota worden de belastingen en premies wel gezamenlijk weergegeven. Ook worden de meeste belastingmiddelen daarbij afzonderlijk weergegeven inclusief de totale bruto-belastingontvangst.[179] De Voorjaarsnota en Najaarsnota geven voor het lopende begrotingsjaar een geactualiseerd overzicht van de ontvangsten ten opzichte van de daaraan voorafgaande begrotingsnota. In het FJR worden na afloop van het begrotingsjaar de gerealiseerde ontvangsten weergegeven, althans voor zover alsdan realisatiecijfers bekend zijn. De geraamde belastingontvangst in de Voorjaarsnota wordt afgezet tegen de raming in de voorafgaande Miljoenennota (dat geldt trouwens ook voor de realisatiecijfers in het FJR). In deze opzet wordt geen rekening gehouden met wijzigingen in de belastingontvangst als gevolg van het parlementaire wetgevingsproces inzake het belastingplan, die zich eventueel na indiening van de Miljoenennota nog

177 In de eerste plaats worden als aanvulling op premies in enkele gevallen belastingmiddelen via een rijksbijdrage ingezet ten behoeve van premiegefinancierde uitgaven. In de tweede plaats vallen belastingen en premies gezamenlijk onder het inkomstenkader, zie hierover paragraaf 5.6.4.

178 Dat het parlementaire budgetrecht inzake belastingen, in tegenstelling tot de uitgaven, thans weinig om het lijf heeft, zoals reeds geconstateerd in paragraaf 3.10, laat evenwel onverlet dat het aldus vast te stellen bedrag (of bedragen) wel volledig en juist moet (moeten) zijn.

179 Ook de belastingfaciliteiten zijn in (een bijlage van) de Miljoenennota opgenomen, zie hoofdstuk 6.

kunnen voordoen.[180] De geraamde belastingontvangst in de Najaarsnota wordt afgezet tegen de raming van de vermoedelijke uitkomsten voor het lopende begrotingsjaar, zoals opgenomen in de Miljoenennota (t+1). Nadeel van de vergelijking met slechts de voorafgaande nota is dat het daardoor ontbreekt aan een overzicht van de ontwikkeling van de geraamde ontvangst gedurende het gehele begrotingsjaar. Anders dan een begrotingswet worden de begrotingsnota's niet door het parlement vastgesteld. De formele betrokkenheid van het parlement is daardoor in beginsel geringer dan bij de begrotingswet.

De belastingen worden in de begrotingsnota's zowel op kasbasis (zoals in de begrotingswet) als op EMU-basis weergegeven,[181] waarbij EMU-basis van belang is voor de toepassing van de Europese begrotingsspelregels.[182] Voor EMU-basis is het moment van de onderliggende economische transactie relevant, maar in de praktijk wordt 1-maands verschoven kasbasis dan wel kasbasis gehanteerd met de kasontvangst als uitgangspunt. De onderliggende economische transactie is daarbij dus helemaal niet leidend. Voor het deel dat belastingen een vertraagde kasontvangst kennen – oftewel: in een ander jaar dan het desbetreffende begrotingsjaar worden ontvangen – wordt de ontvangst aldus aan een 'verkeerd' begrotingsjaar toegerekend, hetgeen tot een onjuiste voorstelling van zaken leidt als daarbij het etiket wordt geplakt alsof het moment van de onderliggende economische transactie leidend is. Indien op basis van de Europese begrotingsspelregels maatregelen worden getroffen, is het voorgaande van betekenis voor het bepalen van de budgettaire omvang van die maatregelen.

Bij de ramingen van de belastingontvangst (zoals weergegeven in de begroting) is niet steeds duidelijk of daarbij sprak is van ordelijkheid, in de zin van controle en functiescheiding. Ondanks input van het Centraal Planbureau en de Belastingdienst vinden deze ramingen namelijk tamelijk geïsoleerd binnen het Ministerie van Financiën plaats.[183] Het blijkt daarnaast dat belastingramingen (achteraf) niet zelden moeilijk controleerbaar zijn, onder andere doordat afzonderlijke registratie van relevante gegevens hiervoor in het heffings- en inningsproces achterwege blijft. Het is van belang te bezien op welke wijze meer budgettaire informatie kan worden gegenereerd ten behoeve van ramingen, aangezien deze ramingen ook bepalend zijn voor de vormgeving van de belastingen en daarmee dus van belang zijn in het fiscale wetgevingsproces.

---

180 Het belastingplan staat centraal in hoofdstuk 7.

181 De belastingfaciliteiten worden overigens op transactiebasis weergegeven in zowel de (bijlage van) Miljoenennota als de toelichting van begrotingswetten.

182 Zie paragraaf 5.7.

183 Met betrekking tot de raming van fiscale beleidsmaatregelen door het Ministerie van Financiën vindt sinds begrotingsjaar 2018 een certificering door het Centraal Planbureau plaats, zie paragraaf 3.5.3 (de beleidsmaatregelen staan evenwel niet afzonderlijk in de begroting).

Belastingwetgeving staat strikt genomen los van de begrotingscyclus. Hoewel er wel een wettelijke plicht is om jaarlijks op Prinsjesdag zowel een Miljoenennota aan te bieden aan de Staten-Generaal als begrotingswetten in te dienen bij de Tweede Kamer, is er geen wettelijke verplichting om op dat moment tevens wijzigingen van belastingwetten in te dienen. De praktijk om dit desalniettemin toch te doen in de vorm van een niet zelden omvangrijk belastingplan(pakket) is een vorm van meeliften.[184]

In hoeverre de begrotingswet en de begrotingsnota's betekenis hebben voor de parlementaire vaststelling van de belastingwet wordt bezien in deel II van het onderzoek.

184 Het belastingplan staat centraal in hoofdstuk 7.

5 Begrotingsspelregels

5.1 Inleiding

Afspraken over de omvang (en mutatie) van de inkomsten en de uitgaven van de rijksoverheid zijn bedoeld om bepaalde doelstellingen van financieel overheidsbeleid te realiseren. Zowel de afspraken als de doelstellingen vervat ik onder de term begrotingsspelregels. Het belang van begrotingsspelregels is verwoord door Mol: '*Als aan een afweging van lasten en baten van overheidsuitgaven geen inhoud wordt gegeven, tenderen die uitgaven naar een ongebreidelde groei*.'[1] Deze zorg doet zijns inziens de behoefte ontstaan aan begrotingsspelregels om discipline te bewerkstelligen. Of de inkomsten van de overheid – en dus belastingen – zonder begrotingsspelregels net als de uitgaven ook zomaar tenderen naar ongebreidelde groei, valt overigens te bezien. Belastingverhogingen kennen namelijk een maatschappelijke en economische grens in de zin dat een te hoge belastingdruk tot onvrede leidt en (uiteindelijk) ook niet meer tot een hogere opbrengst.[2] Desalniettemin zijn begrotingsspelregels ook van toepassing op de inkomsten en hebben daarbij een disciplinerende werking.

De begrotingsspelregels die op belastingen zien, werken door naar het fiscale wetgevingsproces. Deze begrotingsspelregels vormen namelijk de budgettaire aanleiding of bepalen de budgettaire ruimte voor (wijzigingen in) de vormgeving van belastingen. De budgettaire impact van in het parlement voorliggende belastingwetgeving dient, anders gezegd, steeds te passen binnen de vigerende begrotingsspelregels, althans dat is gangbare praktijk. Voor betekenisvolle betrokkenheid van het parlement bij de vaststelling van de belastingwet is het om die reden zaak voldoende inzicht te hebben in deze begrotingsspelregels. In dit hoofdstuk worden om die reden de herkomst en de reikwijdte van de nationale en Europese begrotingsspelregels belicht.

5.2 Normen

De begrotingsspelregels zijn normen die in het politieke discours worden vastgesteld. Ze hebben net als de begroting interne werking in de zin dat derden buiten de overheid zich er niet op kunnen beroepen. Van der Dussen

---

1 Mol 1988, p. 12.

2 De Laffercurve illustreert dat bij stijgende belastingtarieven de belastinggrondslag uiteindelijk zal dalen.

definieert een begrotingsnorm als '*een algemene norm van een financieel kader waarbinnen de begroting volgens de steller van de norm moet blijven*.'[3] De normen zijn afhankelijk van plaats en tijd en kunnen betrekking hebben op verschillende budgettaire grootheden. In beginsel zijn de normen te herleiden tot – of af te leiden van – de drie componenten van de begroting: de uitgaven, de ontvangsten en het eventuele saldo tussen beide.[4] Stevers onderscheidt saldonormen en niveaunormen, die overigens gecombineerd van toepassing kunnen zijn.[5] Saldonormen kunnen betrekking hebben op het saldo van de totale uitgaven en ontvangsten, maar evengoed op de mutaties van relevante uitgaven en ontvangsten. Een niveaunorm heeft betrekking op de omvang van (bepaalde) uitgaven of ontvangsten. Saldo- en niveaunormen kunnen worden uitgedrukt in absolute bedragen dan wel in relatieve getallen, waarbij veelal het bruto binnenlands product (bbp) – kort gezegd: de omvang van de economie – als referentie wordt gehanteerd.[6]

5.3 Doel begrotingsspelregels

Budgettaire beheersing en economische stabilisatie zijn twee veelgenoemde doelen van de begrotingsspelregels. Budgettaire beheersing lijkt daarbij het zwaarwegendst, althans het is het primaire doel waaraan steeds allereerst voldaan dient te worden. Zodra budgettaire doelstellingen in gevaar (dreigen te) komen, zijn de begrotingsspelregels erop gericht, andere doelen ten spijt, dat tij te keren.[7] Pas als de budgettaire beheersing is verzekerd, wordt meestal het stabiliseren van de economie meer naar voren geschoven, hetgeen momenteel wordt uitgelegd als het meebewegen van de begroting met de conjunctuur.[8] Gedurende de coronacrisis in 2020, een uitzonderlijke

3 Van der Dussen 1990, p. 81.
4 Thurlings 1974, p. 15.
5 Stevers 1993, p. 2-5.
6 De Kam, Koopmans en Wellink 2011, p. 13, merken op dat het bbp wordt bepaald door alle bij de productie binnen de landsgrenzen 'toegevoegde waarde' samen te tellen. Ondanks de prominente rol van het bbp voor het bepalen van de omvang van de economie wijst de Tijdelijke commissie Breed welvaartsbegrip van de Tweede Kamer in een parlementair onderzoek op de beperkingen van deze indicator. Zij bepleit dan ook meer aandacht voor het zogenoemde brede welvaartbegrip, waarbij tevens oog is voor andere aspecten dan enkel de goederen en diensten die op de markt worden verhandeld zoals, in de woorden van de commissie, onderwijs, gezondheid, milieu, de informele economie, ongelijkheid en innovatie. Zie Tijdelijke commissie Breed Welvaartsbegrip 2016, p. 4-5. Aangezien het brede welvaartsbegrip geen eenduidig vast te stellen indicator is, acht ik een concrete doorwerking naar de begrotingsspelregels thans niet goed mogelijk.
7 Vgl. de eerste zin in het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte 2010, p. 11, waarbij als gevolg van de financiële en economische crisis het beoogde begrotingstekort buiten zicht geraakt: '*Eén van de belangrijkste opgaven voor het komende kabinet is het op orde brengen van de overheidsfinanciën op de middellange en lange termijn*.' Zie ook p. 54 inzake de hoofdfuncties van begrotingsbeleid.
8 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 61.

situatie, verschuiven de doelen, maar blijft budgettaire beheersing een belangrijk doel naast de stabilisatie.[9] Een ander hoofddoel van begrotingsnormen kan daarentegen worden opgetekend bij de ambtenaren Sweers en Uyanik. Zij noemen nadrukkelijk als hoofddoel het aan grenzen binden van het politieke keuzeproces over collectieve uitgaven en ontvangsten.[10] Het begrenzen van de ruimte voor politieke prioriteitsstelling lijkt mij echter eerder een gevolg van een normstelling en niet een doel op zich, laat staan een hoofddoel. Met hun stellingname etaleren zij vooral de grote ambtelijke invloed en zeggenschap op begrotingsnormen. Althans, zonder het uit te spreken doelen zij, naar het mij voorkomt, op de invloedrijke adviezen van de ambtelijke Studiegroep Begrotingsruimte. Alvorens de historie van de begrotingsspelregels te belichten, is het daarom zaak de rol van deze studiegroep te belichten.

5.4 Studiegroep Begrotingsruimte

De Studiegroep Begrotingsruimte is in november 1971 gevormd en bestaat uit ambtenaren van verschillende departementen alsmede vertegenwoordigers van het Centraal Planbureau en De Nederlandsche Bank. [11] Tijdens de Algemene Politieke en Financiële Beschouwingen over de rijksbegroting 1972 ontstond discussie over de wijze van vaststelling van de trendmatige begrotingsruimte.[12] Het mondde uit in een toezegging van minister Nelissen van Financiën om over dit thema '*na interne interdepartementale en kabinetsbesprekingen*' in het voorjaar van 1972 te rapporteren.[13] Aldus werd de interdepartementale Studiegroep Begrotingsruimte ingesteld met als

9 Stabilisatie van de economie heeft in deze periode weliswaar een prominente rol, maar bijvoorbeeld aan de inkomstenkant van de begroting wordt tegelijkertijd ook sterk vastgehouden aan budgettaire beheersing. Naast de forse daling van de belastingontvangst en het achterwege laten van een beleidsmatige correctie daarop alsmede de mogelijkheid voor bijzonder betalingsuitstel van belastingen (automatische stabilisatie), wordt bij het Belastingplanpakket 2021 sterk vastgehouden aan de handhaving van het inkomstenkader.

10 Sweers en Uyanik 2005, p. 22.

11 De studiegroep bestaat, naast de vertegenwoordigers van het CPB en DNB, vanaf het begin uit ambtenaren - abstraherend van naamswijzigingen in de loop der tijd - van de ministeries van Financiën, Economische Zaken en Sociale Zaken. Nadien zijn ook ambtenaren van andere departementen aangeschoven: Algemene Zaken (sinds 1973), Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (sinds 1983), Volksgezondheid (in 1983 en sinds 1997) en Volkshuisvesting en Milieu (in 1983). Een vertegenwoordiger van het Sociaal en Cultureel Planbureau (SCP) schoof aan in 1989 en 1993. Voor de in 2019 geïnstalleerde studiegroep heeft de Tweede Kamer verzocht vertegenwoordigers van het SCP en het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) toe te voegen, zie motie Bruins (CU, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2018/19, 35 200, nr. 20.

12 Tot 1993 werden de thans separate debatten inzake de Algemene Politieke Beschouwingen en de Algemene Financiële Beschouwingen nog in één gecombineerd debat gevoerd. Van Schagen 1994, p. 205-206.

13 *Handelingen II* 1971/72, nr. 8, p. 355, r.k.

doel onderzoek te doen naar *'een aantal kwantitatieve grondslagen van het in de komende jaren te voeren trendmatige begrotingsbeleid.'*[14] In de loop van 1972 volgden nog rapporten over onderzoeken naar specifieke onderwerpen.[15] Met het oog op de voorbereiding van de rijksbegroting 1974 vroeg minister Nelissen van Financiën opnieuw advies aan de Studiegroep Begrotingsruimte.[16] De desbetreffende rapportage gaf vervolgens weer aanleiding voor een nieuwe adviesaanvraag.[17] Begin jaren zeventig van de vorige eeuw werd voor de uitwerking of wijziging van (elementen van) het begrotingsbeleid – meer specifiek: de methodiek van vaststelling van de begrotingsruimte ten behoeve van uitgavenstijging of lastenverlichting – dus expliciet uit de ambtelijke expertise getapt ten faveure van de politieke besluitvorming. Hoewel door de zelfstandigheid van de ambtelijke rapportage afstand werd gecreëerd met betrekking tot de ministeriële verantwoordelijkheid was wel steeds sprake van een inhoudelijke politieke instigatie en een duidelijke onderzoeksvraag (afbakening van het onderwerp) alvorens de ambtelijke studiegroep aan de slag ging.[18]

Vanaf begin jaren tachtig van de vorige eeuw zijn er twee ontwikkelingen die mijns inziens de positie van de Studiegroep Begrotingsruimte doen veranderen. De wijziging van zowel de aard van het advies als het moment van publicatie maken het dat de Studiegroep Begrotingsruimte een opvatting kan ventileren over het gehele begrotingsbeleid (en niet alleen over technische onderdelen) en ook nog eens op het meest invloedrijke moment (voorafgaand aan een kabinetsformatie). Het probleem van onbeheersbare collectieve uitgaven vormt begin 1982 namelijk de aanleiding voor de regering een ruime onderzoeksopdracht te formuleren. Daardoor krijgt de studiegroep de mogelijkheid om zich in brede zin over het begrotingsbeleid – over de bestuurlijke, procedurele en financieel technische aspecten – uit te laten. De Studiegroep Begrotingsruimte pakt de handschoen zonder schroom op. Interessant is bijvoorbeeld, om er een onderwerp uit te lichten, de suggestie voor organisatorische versterking van de 'financiële poot' van het parlement door oprichting van een nieuwe vaste commissie.[19]

---

14 Studiegroep Begrotingsruimte 1972 (I), p. 15.

15 Zoals het structurele begrotingstekort en de voor de toetsing aan de trendmatige reële begrotingsruimte niet-relevante posten, vgl. Studiegroep Begrotingsruimte 1972 (II) en (III).

16 Over het wenselijk te achten structurele niveau van het begrotingstekort en over de vraag of de kosten van inflatiecorrectie buiten de reële begrotingsruimte kunnen blijven, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 1972/73, 12 342, nr. 1.

17 In 1974 verschenen derhalve het 4e en 5e rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte.

18 Zo is in de regeringsverklaring van het kabinet Van Agt I (1977-1981) opgenomen dat aan de Studiegroep Begrotingsruimte opdracht gegeven zal worden om een nadere onderbouwing te leveren van het aanvaardbare structurele begrotingstekort, zie Studiegroep Begrotingsruimte 1978, p. 115.

19 Naast de commissie voor de Rijksuitgaven. Overigens is de, thans nog fungerende, vaste commissie voor Financiën pas in 2004 ingesteld. Deze commissie heeft in december 2015 de taken van de commissie voor de Rijksuitgaven overgenomen, die vervolgens in 2017 formeel is opgehouden te bestaan.

De Studiegroep Begrotingsruimte spreekt tevens zorgen uit over het gebrek aan financiële expertise bij de parlementaire ondersteuning: '*Thans steekt de gespecialiseerde ondersteuning schril af tegen wat bij voorbeeld het kabinet ter beschikking staat. Vooral bij een versterking van de toetsende en coördinerende activiteiten op financieel gebied lijkt een uitbreiding van deskundige ondersteuning gewenst*.'[20] Maar alvorens het zevende rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte het levenslicht ziet, wordt er op Prinsjesdag in 1982 '*mede met het oog op de komende kabinetsformatie*' eerst nog een interim-rapport geopenbaard.[21] De wens voor potentiële invloed op de kabinetsformatie lijkt vooral uit de koker van de Studiegroep Begrotingsruimte zelf te komen,[22] hetgeen trouwens ook op instemming van de demissionaire-regering kan rekenen.[23] Het achtste rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte verschijnt vervolgens toevalligerwijs enkele maanden voordat het kabinet Lubbers II struikelt.[24] Minister Ruding van Financiën had eerder advies gevraagd over het te voeren begrotingsbeleid na 1990, hetgeen de Studiegroep Begrotingsruimte opnieuw de gelegenheid gaf zich over het brede spectrum van de begroting uit te laten. Het was oorspronkelijk de bedoeling dat het zittende kabinet de aanbevelingen van de Studiegroep Begrotingsruimte nog bij de begrotingsvoorbereiding zou betrekken,[25] maar door de val van het kabinet viel die eer dus de beurt aan het nieuwe kabinet.

Al dan niet beoogd, blijkt deze gang van zaken maatgevend te zijn geweest voor het stramien dat vanaf het negende rapport in 1993 wordt gehanteerd en, gezien het vijftiende rapport in 2016 (en de opmaat naar het zestiende rapport in 2020[26]), nu nog steeds navolging vindt.[27] De minister van Financiën doet een adviesaanvraag bij de Studiegroep Begrotingsruimte ten behoeve van een volgend kabinet, waarbij doorgaans het verzoek wordt

---

20 De Studiegroep Begrotingsruimte 1983, p. 171, geeft in dat kader het voorbeeld van het Congressional Budget Officie in de Verenigde Staten. Vgl. Essers 2010, p. 95, die voor de fiscaliteit een lans breekt voor een deskundige en onafhankelijke wetenschappelijke staf voor parlementariërs voor in het bijzonder het verifiëren en toetsen van zogenoemde data-argumenten.

21 Studiegroep Begrotingsruimte 1982, p. 144.

22 Zo acht de Studiegroep Begrotingsruimte het van groot belang om tijdens de kabinetsformatie afspraken te maken over het op orde brengen van de publieke financiën, waarbij zij eigenlijk zegt dat de eigen aanbevelingen alsdan op de onderhandelingstafel dienen te liggen. Bovendien meent de Studiegroep dat de tot een kabinet toetredende ministers zich eveneens aan de afspraken moeten binden. Zie Studiegroep Begrotingsruimte 1982, p. 159.

23 Het interim-rapport is immers opgenomen als bijlage bij de Miljoenennota 1983 en de regering reflecteert er op onderdelen ook op, zie Miljoenennota 1983, *Kamerstukken II* 1982/83, 17 600, nr. 1, p. 51-58.

24 Het door het kabinet genomen besluit tot afschaffing van het reiskostenforfait kon namelijk niet rekenen op de steun van de VVD-fractie in de Tweede Kamer, hetgeen de aanleiding vormde voor de breuk tussen CDA en VVD.

25 Studiegroep Begrotingsruimte 1989, p. 3.

26 In de adviesaanvraag wordt verzocht voor de zomer van 2020 '*een advies uit te brengen over de begrotingsdoelstellingen en de begrotingssystematiek in de komende kabinetsperiode*,' zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 6.

27 De tussentijdse val van een kabinet doorbreekt het stramien soms.

gedaan aandacht te besteden aan enkele onderwerpen. Desalniettemin heeft de ambtelijke studiegroep een ruime beleidsvrijheid om ook eigen inzichten en onderwerpen te behandelen.[28] Het uitgebrachte advies wordt vervolgens aan de minister van Financiën aangeboden, die het zonder commentaar direct doorgeleid aan de Staten-Generaal.[29] Minister Kok van Financiën verwoordt het in 1993 aldus: '*Zoals te doen gebruikelijk bij adviezen van de Studiegroep die een komende kabinetsperiode betreffen legt het kabinet de door de Studiegroep geformuleerde overwegingen en aanbevelingen zonder nadere standpuntbepaling aan u voor.*'[30] Voor de Staten-Generaal biedt het rapport meestal geen aanleiding voor verdere behandeling.[31] Naar de reden daarvan blijft het enigszins speculeren. Het is een rapport, waarvoor de zittende minister van Financiën in beginsel geen inhoudelijke verantwoording draagt (ambtenaren stellen het rapport zonder interventies van de minister naar eigen inzichten samen), hetgeen een politiek debat om die reden mogelijk weinig opportuun maakt. Daar komt natuurlijk bij dat Tweede Kamerleden zo rond het verschijnen van het rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte langzaamaan in de verkiezingsmodus komen te staan, hetgeen naar het zich laat aanzien weinig ruimte laat zich vast te bijten in de toch wel taaie begrotingskost (dat ook nog eens hoofdzakelijke interne werking heeft voor een volgend kabinet). Ook bij de Eerste Kamer is er kennelijk weinig animo om met de Minister van Financiën te debatteren over een rapport dat niet uit zijn pen is voortgekomen.

De rapporten van de Studiegroep Begrotingsruime landen derhalve (vooralsnog) geruisloos in de politieke arena, maar zijn daarmee absoluut niet betekenisloos. Het door de Studiegroep Begrotingsruimte geschetste budgettaire kader en de aanbevelingen zijn voor veel politieke partijen het financiële richtsnoer bij de opstelling van de verkiezingsprogramma's.[32] Ook een nieuw kabinet neemt de geopperde begrotingsnormen bijna altijd grotendeels over in een regeerakkoord (en de daaropvolgende startnota), waardoor de leden van het kabinet alsmede de coalitiefracties in de Tweede Kamer zich hieraan gebonden weten.[33] Het parlement toont zich dan ook

28 Aangezien het al lang niet meer enkel gaat over technische aspecten omtrent de begrotingsruimte is voorstelbaar dat de Studiegroep een andere naam krijgt.

29 Het eerste rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte werd ook al zonder eigen standpunt van de regering naar de Staten-Generaal gestuurd, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 1971/72, 11 780, nr. 1.

30 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 1992/93, 20 995, nr. 6, p. 1. Minister Dijsselbloem van Financiën uit zich in 2016 in nagenoeg dezelfde bewoording: '*Zoals te doen gebruikelijk legt het kabinet de overwegingen en de aanbevelingen van de Studiegroep Begrotingsruimte zonder nadere standpuntbepaling aan u voor*.' Zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 74.

31 Bij eerdere rapporten was dat wel nog het geval, aangezien deze betrokken werden – en deel uitmaakten – van de begrotingsbehandeling.

32 Bolhuis 2017, p. 75-85.

33 Vgl. Regeerakkoord 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 700, nr. 34, bijlage, p. 20: '*De al geldende begrotingsregels worden bestendigd, inclusief de aanpassingen die de 15e Studiegroep Begrotingsruimte heeft geadviseerd*.'

steeds meer bewust van de impact van de Studiegroep Begrotingsruimte. Om die reden wordt inmiddels in een vroeg stadium getracht invloed uit te oefenen. Zo is de samenstelling van de studiegroep die in 2020 advies uitbrengt, voorafgaand aan de instelling ervan, onderwerp van debat geweest in de Tweede Kamer.[34] Ook op de door deze studiegroep te behandelen onderwerpen wordt parlementaire invloed uitgeoefend. De Kamerleden Sneller (D66, coalitie) en Snels (GroenLinks, oppositie) hebben in oktober 2019 als rapporteurs namens de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer aan de Studiegroep Begrotingsruimte verzocht enkele onderwerpen te behandelen.[35] Ten aanzien van belastingen wordt in dat verband bijvoorbeeld nadrukkelijk gewezen op de parlementaire wens tot het vergroten van de inzichtelijkheid van de rijksbegroting aan de inkomstenkant door aan de begroting ramingen toe te voegen per belastingsoort over een periode van vier jaar.[36] Dat een overzichtelijke parlementaire wens niet simpelweg wordt geëffectueerd door het kabinet (of dat wordt aangegeven onder welke voorwaarden dit kan), maar kennelijk moet worden neergelegd bij een ambtelijke studiegroep die daarover naar eigen inzichten mag oordelen, is illustratief voor de zwaarwegende rol die deze studiegroep bekleedt. Andersom zegt het ook iets over de zwakke parlementaire positie om eigen budgettaire aanbevelingen geëffectueerd te krijgen.

5.5 Historie

Na een beschouwing over de Studiegroep Begrotingsruimte in de vorige paragraaf, wordt in deze paragraaf de geschiedenis van de begrotingsspelregels belicht. De historie van de begrotingsspelregels in Nederland laat zich kenmerken door de nadruk op saldonormen gecombineerd met uitgavennomen. Ontvangstennormen – relevant vanuit het perspectief van belastingen – spelen in eerste instantie nauwelijks een rol. Lange tijd is begrotingsevenwicht het uitgangspunt, waarbij tevens de opvatting geldt dat de beste begroting de kleinste begroting is.[37] De rol van de overheid en

34 Dit mondt in het voorjaar van 2019 uit in de motie van Bruins (CU, coalitie) c.s. met het verzoek om vertegenwoordigers van het SCP en PBL te laten deelnemen aan de Studiegroep Begrotingsruimte, zie motie Bruins (CU, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2018/19, 35 200, nr. 20. Het kabinet laat in het najaar van 2019 weten dat de voorzitter van de Studiegroep Begrotingsruimte - de secretaris-generaal van het Ministerie van Financiën – in gesprek is met beide organisaties om te bezien op welke wijze zij kunnen deelnemen, zie Lijst vragen en antwoorden, Miljoenennota 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 46, p. 10, antwoord vraag 13.

35 Brief rapporteurs Verslaggevingsstelsel rijksoverheid, 16 oktober 2019, nummer 2019D41384.

36 Deze wens is eerder in de vorm van een aanbeveling geformuleerd, zie Verslag rapporteurs Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 31 865, nr. 125, bijlage, p. 22. Zie hierover ook paragraaf 4.5.

37 Sweers en Uyanik 2005, p. 34.

dus van de overheidsuitgaven dienen in deze zienswijze beperkt te zijn, hetgeen in de negentiende eeuw allengs verandert. De uitbreiding van het takenpakket van de overheid gaat gepaard met introductie van de 'gulden financieringsregel'. Voor uitgaven met een investeringskarakter mag voortaan op de kapitaalmarkt worden geleend, omdat deze kapitaaluitgaven zichzelf zouden terugverdienen via een hogere groei van het nationaal inkomen. De overige 'gewone' uitgaven (inclusief afschrijving) dienen wel nog volledig uit de ontvangsten te worden gefinancierd (een sluitende 'gewone dienst' genoemd), waarbij het relevant is dat de overheidsontvangsten in die tijd vrijwel uitsluitend uit belastingen bestaan.

De Eerste Wereldoorlog zet ondanks de neutrale opstelling het Nederlandse huishoudboekje onder druk vanwege de malaise van de internationale handel. Dientengevolge stijgen de uitgaven en neemt het begrotingstekort toe.[38] De crisis van de jaren dertig maken de situatie op de overheidsbegroting er niet beter op en de daaropvolgende Tweede Wereldoorlog zorgt er begrijpelijkerwijze voor dat de verslechtering zich voortzet.[39] Na beëindiging van de oorlog zorgt de wederopbouw van het land voor een sterke uitgavenstijging (overigens stijgt het bbp ook). De 'gulden financieringsregel' wordt aangepast, zodat tevens voor niet-investeringsuitgaven die betrekking hebben op de wederopbouw mag worden geleend. Vanaf 1948 zijn er grote begrotingsoverschotten en de overheidsschuld ten opzichte van het bbp daalt gestaag.[40]

In het begin van de jaren vijftig worden de begrotingsteugels dan ook wat losgelaten. Maar met stijgende uitgaven en een belastingverlaging keert het begrotingstij snel weer. In 1956 wordt naast de nog steeds geldende 'gulden financieringsregel' op voorspraak van KVP-fractieleider Romme een bestedingsbeperking doorgevoerd in de vorm van een aanvullende begrotingsnorm (Rommenorm): de groei van de uitgaven mag niet groter zijn dan de groei van het nationaal inkomen. Doel van deze uitgavennorm was om de collectieve uitgavendruk constant te houden.

In deze periode krijgt ook het idee voet aan de Nederlandse grond om de overheidsfinanciën meer in te zetten als instrument om de economische conjunctuur te beïnvloeden. Vooral de opvattingen van de Britse econoom Keynes zijn daarbij van belang. Keynes bepleit onder meer om in een tijd van laagconjunctuur de vraag op macro-economisch niveau te stimuleren door de (overheids)bestedingen op te voeren (anticyclisch beleid). De opvattingen van Keynes doorkruisen evenwel de norm van een sluitende gewone dienst, waarmee het pleit voor de 'gulden financieringsregel' was

38 De bruto collectieve uitgaven stijgen in het jaar voor de oorlog (1913) tot aan het laatste oorlogsjaar (1918) van 10,8% naar 24,3% van het bbp. Het begrotingssaldo daalt in die periode van 0,14% naar -8,03% van het bbp. Zie het bestand 'lange tijdreeksen overheidsfinanciën' (raadpleegbaar via de website van het Centraal Planbureau: www.cpb.nl).

39 In de jaren dertig stijgt de overheidsschuld tot boven de 100% van het bbp om in het jaar na de oorlog (1946) zelfs uit te komen op 216% van het bbp.

40 In 1948 is het begrotingsoverschot 14% van het bbp. Vanaf 1953 is de overheidsschuld weer onder de 100% van het bbp.

beslecht. In de praktijk bleek het evenwel lastig om jaar op jaar het anticyclische beleid goed te timen.[41] Vandaar dat de regering het vizier verlegde naar economische sturing voor de middellange termijn.

De sterke economische groei en de verdere uitbouw van de verzorgingsstaat brengen toenemende politieke druk met zich mee om de uitgaven te verhogen. Om desondanks de uitgaven te beteugelen introduceert minister Zijlstra van Financiën in 1961 het structurele begrotingsbeleid: aan het begin van de kabinetsperiode wordt de reële begrotingsruimte vastgesteld waaruit in beginsel alle uitgavenverhogingen en belastingverlagingen gefinancierd moeten worden.[42] Het structurele begrotingstekort ligt bij deze Zijlstra-norm vooraf vast gedurende de kabinetsperiode, maar achteraf blijkt de uitkomst toch niet zelden tegen te vallen. Een te rooskleurige voorstelling van de economische groei alsmede het simpelweg de hand lichten met de norm, door bepaalde uitgaven buiten de normering te plaatsen, zijn hier debet aan.[43] Ook de uitgaven aan de sociale zekerheid vallen in eerste instantie niet onder de normering.[44] Het is overigens in deze periode dat de interdepartementale Studiegroep Begrotingsruimte werd ingesteld om over verschillende aspecten ten aanzien van de vaststelling van de begrotingsruimte te adviseren (paragraaf 5.4). Om het budgettaire gat te dichten, worden steeds de belastingen verhoogd. In reactie daarop bepaalt minister Duisenberg van Financiën in 1976 als aanvullende eis dat de collectieve lastendruk voortaan maar met één procentpunt van het nationaal inkomen mag toenemen.[45] Voor het eerst is er derhalve een niveaunorm die nadrukkelijk ziet op de ontvangsten van de overheid.

Desalniettemin ontsporen de overheidsfinanciën en loopt het begrotingstekort sterk op. De feitelijke tekortnorm ziet dientengevolge in 1983 het levenslicht: het financieringstekort moet jaarlijks worden verlaagd

---

41 Sweers en Uyanik 2005, p. 35.

42 Met uitzondering van salarisstijgingen in de collectieve sector. Het bepalen van de reële begrotingsruimte is gebaseerd op de te verwachten economische groei en de hierdoor ontstane extra belastingontvangsten, zie Van Griensven en Van Merriënboer 2014, p. 28.

43 Bovendien valt een deel van de groei van de belastingontvangsten volgens de regering buiten de reële begrotingsruimte. Door de omvang van die groei te baseren op de trendmatige groei van het reële nationale inkomen, terwijl het nominale nationale inkomen sterker groeit, is in de ogen van de regering een deel van de belastingontvangsten nog inzetbaar voor beleid (het zogenoemde accres, onder te verdelen in het proportionele deel en de louter nominale progressiekop), zie Miljoenennota 1970, *Kamerstukken II* 1969/70, 10 300, nr. 1, p. 36-37 en 102.

44 In 1971 wordt wel een uitgavennorm voor de sociale zekerheid aan de Zijlstranorm toegevoegd, waarmee de begrotingsnormering wordt uitgebreid tot het gebied buiten de rijksbegroting.

45 Minister Duisenberg van Financiën verwoordt het aldus: '*In het licht van deze doelstelling en op basis van thans ter beschikking komende indicaties over de ontwikkeling van onze economie bij ongewijzigd beleid wenst de regering met betrekking tot het beslag van de collectieve sector op het nationale inkomen - zoals dat tot uitdrukking komt in belastingen, sociale premies en sommige niet-belastingmiddelen, zoals de binnenlandse aardgasbaten - voorshands een jaarlijkse groei van rond 1% van het nationale inkomen als richtsnoer te nemen*.' Zie Miljoenennota 1976, *Kamerstukken II* 1975/76, 13 600, nr. 1, p. 3.

met 1% van het netto nationaal inkomen bij een ten minste gelijkblijvende lastendruk. Nadeel van deze prominente sturing op tekortreductie is de constante verandering in het financieel-economisch beleid van de overheid. Omdat wordt uitgegaan van te optimistische economische vooruitzichten is namelijk steeds bijstelling van het beleid nodig via bezuinigingen of lastenverzwaringen. Het begrotingsbeleid blijkt bovendien erg gevoelig voor de conjunctuur. Als reactie op de vele bijstellingen en als gevolg van de vordering van de tekortreductie kan in 1994 onder leiding van minister Zalm van Financiën worden overgestapt op het trendmatig begrotingsbeleid.[46] Het begrotingstekort speelt daarbij als begrotingsnorm een minder prominente rol. De Zalmnorm impliceert het op basis van een behoedzame inschatting van de economische groei aan het begin van de kabinetsperiode vaststellen van meerjarige reële uitgavenkaders. Ontvangstenmutaties worden daarbij in beginsel opgevangen binnen het begrotingssaldo en nopen niet direct tot ingrijpen, hetgeen tot voorspelbaar begrotingsbeleid leidt. De kern van het trendmatige begrotingsbeleid, zoals dat in 1994 is ingevoerd, is thans nog steeds van toepassing.

5.6 Nationale begrotingsspelregels

De nationale begrotingsspelregels zien op een trendmatig begrotingsbeleid. De concrete invulling van de spelregels is nauw verbonden met een kabinetsperiode. Voorafgaand aan de vorming van een kabinet worden de eerste beleidsmatige voorzetten gegeven door de ambtelijke Studiegroep Begrotingsruimte (zie paragraaf 5.4). Tot en met het kabinet Rutte II (2012-2017) is naast enkele algemene uitgangspunten tevens een set van, op het laatst, 36 begrotingsregels gepresenteerd. Uit een beleidsdoorlichting van het begrotingsbeleid is echter gebleken dat de set begrotingsregels onvoldoende toegankelijk is.[47] De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 heeft dit 'knelpunt' opgelost door een voorstel te doen de begrotingsregels voortaan uit drie elementen te laten bestaan: principes, budgettaire spelregels

46 Op basis van de aanbeveling van de Studiegroep Begrotingsruimte 1993, p. 22 e.v. De term 'trendmatig begrotingsbeleid' kan aanleiding geven tot enige begripsverwarring. Het begrotingsbeleid in de jaren zestig en zeventig van de vorige eeuw werd namelijk ook al 'trendmatig begrotingsbeleid' genoemd. In de bijlage bij de Miljoenennota 1970 is hier zelfs een hele paragraaf aan gewijd (*Kamerstukken II* 1969/70, 10 300, nr. 1, bijlage 2, p. 115-119). In 1978 werd het beleid nog kenschetst als 'structurele of trendmatige begrotingsbeleid' (Studiegroep Begrotingsruimte 1978, p. 120), maar vanaf medio jaren tachtig van de vorige eeuw wordt het in een terugblikkende beschouwing nog enkel als 'structureel begrotingsbeleid' aangeduid (Studiegroep Begrotingsruimte 1989, p. 8).

47 Het jargon en de gedetailleerdheid van sommige regels draagt bij aan de ontoegankelijkheid. Ook wordt het aantal regels als veel ervaren. Het totaal aan begrotingsregels wordt gezien als te complex en te lang. Zie Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 27 alsmede bijlage 4, p. 55.

en technische uitwerking.[48] De basisprincipes schetsen de belangrijkste uitgangpunten van het beleid. De budgettaire spelregels zijn vervolgens een uitwerking van de principes en de technische uitwerking en de bijlagen bevatten daar weer een uitwerking van. Of deze onderverdeling tegemoetkomt aan de geuite bezwaren, bevalt te betwijfelen. De informatie is op hoofdlijnen hetzelfde gebleven, maar niet per definitie overzichtelijker gepresenteerd. Het in oktober 2017 aangetreden kabinet Rutte III heeft het voorstel van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 overigens nagenoeg geheel overgenomen.[49] In onderstaande tabel 5.1 is de onderverdeling van de nationale begrotingsspelregels weergegeven.[50]

Tabel 5.1 Overzicht onderverdeling nationale begrotingsspelregels 2018-2021.

I	Basisprincipes van het begrotingsbeleid
	Uitgaven
	Inkomsten
	Besluitvorming over begroting
II	Budgettaire spelregels
	Overschrijding van uitgaven
	Meevallende uitgaven
	Beleid aan de inkomstenkant
III	Technische uitwerking
	A. Afbakening uitgavenplafond
	B. Indexatie van het uitgavenplafond
	C. Meerjarencijfers en extrapolatie
	D. Uitgavenmutaties met een afwijkende behandeling
	E. Uitzonderingen op de afbakening van het uitgavenplafond
	F. Overschrijding van verplichtingen
	G. Integrale afweging
	H. Inkomstenkant
	I. Aanpassingen van het uitgavenplafond en inkomstenkader
Bijlagen met technische uitwerking	
	1. Toelichting op Eindejaarsmarge en opbouw van meerjarencijfers en extrapolatie
	2. Toelichting op Beheersing belastinguitgaven
	3. Toelichting op 'nee-tenzij'-beleid ten aanzien van nieuwe risicoregelingen

Naast de Studiegroep Begrotingsruimte geeft ook het Centraal Planbureau cijfermatige voorzetten die van invloed zijn op de (invulling van) de nationale begrotingsspelregels. Voorafgaand aan de Tweede Kamerverkiezingen stelt het Centraal Planbureau namelijk de zogenaamde middellangetermijnverkenning (MLT) op, waarin de te verwachten economische groei en begrotingssituatie gedurende de aanstaande kabinetsperiode worden

48 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, bijlage 3.

49 Slechts enkele formuleringen zijn iets anders, zonder daarbij de door de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 bedoelde strekking geweld aan te doen. Zie Begrotingsregels 2018-2021, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 11-20.

50 Begrotingsregels 2018-2021, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 11-20.

geschetst.[51] Niet zelden wordt in de formatie van een nieuw kabinet een actualisatie van de MLT gemaakt.

Tijdens de (in)formatie van een nieuw kabinet worden voor de duur van de (veronderstelde) kabinetsperiode begrotingsafspraken gemaakt, die een geïnstalleerd kabinet in de zogenoemde 'Startnota' bevestigt richting het parlement. Hierdoor zijn alle bewindspersonen gebonden en wordt ook het parlement gecommitteerd geacht, althans zeker de coalitiefracties in de Tweede Kamer.[52] Deze meer concrete en cijfermatige invulling van de begrotingsspelregels door een kabinet is dus gebaseerd op het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte en op de cijfers van het Centraal Planbureau. Het laat onverlet dat de hoofdlijnen van het trendmatig begrotingsbeleid sinds eind 2013 een wettelijke grondslag hebben gekregen in de Wet houdbare overheidsfinanciën (Wet Hof).[53] Deze wettelijke verankering is onder andere ingegeven door een in de Tweede Kamer aangenomen motie. De Tweede Kamer overweegt daarbij '*dat het belang van een structureel degelijk financieel beleid door middel van het stellen van deugdelijke begrotingsregels van groot belang is, en een wettelijke basis hiervoor essentieel is*.'[54] De indieners van de motie hadden de Comptabiliteitswet voor ogen voor de wettelijke verankering, maar er is desondanks gekozen voor een nieuwe wet. Vooral ook omdat de Europese begrotingsspelregels eveneens een nationale wettelijke verankering dienden te krijgen. Hoewel de verankering van de nationale begrotingsspelregels in de Wet Hof meer gewicht geeft, blijven het politieke afspraken die geen externe werking hebben. Kabinet en Kamer kunnen er, ook zonder wetswijziging, evengoed van afwijken zonder dat dit in beginsel gevolgen heeft.[55]

De kern van het trendmatig begrotingsbeleid, oftewel de kern van de nationale begrotingsspelregels, betreft volgens de Wet Hof (en ook volgens de Studiegroep Begrotingsruimte) een uitgavennormering via vaste kaders en automatische stabilisatie van de inkomsten.[56] Tevens is wettelijk vast-

51 Politieke partijen kunnen de gegevens uit het MLT gebruiken voor de verkiezingsprogramma's. De budgettaire en economische effecten van maatregelen uit verkiezingsprogramma's worden op verzoek van de politieke partijen doorgerekend door het Centraal Planbureau en gepubliceerd in 'Keuzes in Kaart'. Zie hierover uitgebreid Bolhuis 2017.

52 Zie paragraaf 5.6.6 waarin de parlementaire positie ten aanzien van de nationale begrotingsspelregels en meer in het bijzonder ten aanzien van het inkomstenkader wordt belicht.

53 Stb. 2013, 531.

54 Motie Harbers (VVD, coalitie) en Blanksma-Van den Heuvel (CDA, coalitie), *Kamerstukken II* 2010/11, 32 565, nr. 4. Overigens was het geen breed gedeelde parlementaire wens. Voor de motie werd slechts gestemd door coalitiepartijen VVD en CDA, gedoogpartij PVV en oppositiepartij SGP, terwijl alle andere oppositiepartijen tegenstemden, zie *Handelingen II* 2010/11, nr. 36, p. 102.

55 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 25, verwoordt het als volgt: '*De begrotingsregels zijn een afspraak tussen de coalitiepartijen. Zij hebben geen juridische status – al zijn wel de principes van het trendmatig begroten vastgelegd in de Wet Hof - en zijn op geen enkele manier bindend voor oppositiepartijen.*'

56 Art. 2, tweede lid, sub a en b, Wet Hof.

gelegd dat het begrotingsbeleid wordt gevoerd op basis van cijfers van het Centraal Planbureau.[57] In de praktijk stellen de aanstaande coalitiepartijen op basis van de MLT de budgettaire ruimte vast, waarbij ook de uitgavenontwikkeling gedurende de gehele kabinetsperiode wordt vastgeprikt. Zo ontstaat een jaarlijks uitgavenplafond (uitgavenkader). Tevens wordt een denkbeeldig schot tussen de inkomsten en de uitgaven geplaatst (scheiding inkomsten en uitgaven). Het uitgangspunt aan de inkomstenkant van de begroting is in beginsel dat de inkomsten kunnen meebewegen met de conjunctuur (automatische stabilisatie).[58] Hoewel het niet in de Wet Hof is vastgelegd, wordt er – als onderdeel van de nationale begrotingsspelregels – ook een periodieke inkomstenijklijn vastgesteld voor beleidsmatige mutaties (het inkomstenkader).[59] De hierna te bespreken vier uitgangspunten van de nationale begrotingsspelregels zijn derhalve: de scheiding tussen inkomsten en uitgaven (paragraaf 5.6.1), het uitgavenplafond (paragraaf 5.6.2), de automatische stabilisatie (paragraaf 5.6.3) en het inkomstenkader (paragraaf 5.6.4). Hoewel het strikt genomen geen onderdeel is van de nationale begrotingsspelregels wordt als norm niet zelden verwezen naar het houdbaarheidssaldo, dat om die reden nog apart wordt belicht (paragraaf 5.6.5).

5.6.1 Scheiding inkomsten en uitgaven

De scheiding tussen de inkomsten en de uitgaven betekent dat hogere inkomsten niet mogen leiden tot hogere uitgaven, en lagere inkomsten in beginsel ook niet tot lagere uitgaven (bezuinigingen). In een beleidsdoorlichting van het begrotingsbeleid is het als volgt verwoord: '*Met "de scheiding" wordt geëxpliciteerd dat extra uitgaven onder het uitgavenkader dienen te worden ingepast en lastenverlagingen of -verzwaringen worden gecompenseerd in het inkomstenkader*.'[60] De scheiding is bedoeld om te voorkomen dat het begrotingsbeleid voortdurend wordt beïnvloed door de conjunctuur, aangezien vooral de inkomsten erg afhankelijk zijn van de conjunctuur. Aldus wordt getracht een zekere mate van rust en voorspelbaarheid te creëren. De scheiding is daarnaast bedoeld om te voorkomen dat de collectieve uitgaven ongebreideld kunnen stijgen door de inkomsten te verhogen. Bezorgdheid over een (te) hoge collectieve lastendruk is bij de totstandkoming van

57 Art. 2, tweede lid, sub c, Wet Hof.

58 Tenzij het begrotingstekort een uit de Europese begrotingsregels voortvloeiende norm voor het begrotingstekort dan wel (indien van toepassing) een door het kabinet vastgestelde nationale signaalwaarde overschrijdt, die tot ingrijpen noopt. Zie art. 2, derde lid, sub a respectievelijk sub d, Wet Hof.

59 De regering heeft niet gemotiveerd waarom een wettelijke bepaling inzake het inkomstenkader ontbreekt, hoewel het inkomstenkader in de toelichting wel als een van de '*belangrijkste uitgangspunten van het trendmatig begrotingsbeleid*' wordt genoemd, zie MvT Wet Hof *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 4. Gedurende de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel is dit vraagstuk ook niet aan de orde gekomen.

60 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, bijlage 4, p. 8.

het huidige trendmatige begrotingsbeleid namelijk een belangrijke reden om een rem te zetten op een (verdere) stijging daarvan.[61] Ook nadien is, bijvoorbeeld in een evaluatie van de begrotingssystematiek, gewezen op negatieve economische effecten van te hoge collectieve lasten op bijvoorbeeld het arbeidsaanbod.[62]

Een te strikte scheiding van de inkomsten en uitgaven kan evenwel ook onbedoelde effecten hebben die tot inefficiënte uitkomsten leiden. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 noemt als voorbeeld fiscale maatregelen die effect hebben op uitgavenposten en gerechtelijke uitspraken met betrekking tot uitgavenregelingen die invloed hebben op de belastingontvangsten.[63] Deze uitzondering ziet overigens niet op fiscale gerechtelijke uitspraken, waarbij enkel de belastingontvangst wordt beïnvloed.[64] En zij vervolgt: '*Deze fiscale casussen leiden relatief vaak tot lange ambtelijke en politieke discussies over de toepassing van de begrotingsregels*.'[65] Het is niet duidelijk of in de afgelopen kabinetsperiode verschillende departementen tegenover elkaar zijn komen te staan of dat met deze frase wordt gezinspeeld op een interne strijd op het Ministerie van Financiën tussen verschillende afdelingen. Feit is in ieder geval dat de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 meent de strijdbijl voor de toekomst te kunnen begraven met het voorstel voor een 'comply or explain' benadering. Mits voorzien van een expliciete toelichting, en met instemming van de Ministerraad, kan de Minister van Financiën een oversteek maken tussen de inkomsten en de uitgaven door de kaders te corrigeren. De scheiding van de inkomsten en uitgaven is met deze door het kabinet overgenomen ontsnapping derhalve minder strikt geworden.[66]

5.6.2 Uitgavenplafond

Het uitgavenplafond – voorheen nog ijklijn genoemd en nadien uitgavenkader[67] – is bedoeld om de uitgaven in toom te houden en fungeert letterlijk als een plafond voor de uitgaven. Het is een reële uitgavennorm. De indexatie

61 Studiegroep Begrotingsruimte 1993, p. 19-20 en 62-74.
62 Studiegroep Begrotingsruimte 2010, bijlage 7, p. 10.
63 Dat laatste voorbeeld komt mij overigens vreemd voor, want een gerechtelijke uitspraak – aan de uitgavenkant doorwerkend naar de inkomstenkant – lijkt mij duidelijk een endogeen effect dat niet onder het inkomstenkader maar onder de werking van de automatische stabilisatoren valt.
64 Dergelijke uitspraken hebben namelijk geen invloed op de uitgaven van de overheid. De arrestenreparatiewetgeving komt overigens in hoofdstuk 9 aan bod.
65 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 36.
66 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel I 'Aanpassingen van het uitgavenplafond en inkomstenkader', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16.
67 Het begrip 'uitgavenkader' wordt nog steeds gebruikt, bijvoorbeeld door de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, maar het kabinet Rutte III geeft blijkens de begrotingsspelregels sterk de voorkeur aan het begrip 'uitgavenplafond' (Begrotingsregels 2018-2021, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 11-20), want 'uitgavenkader' komt daarin niet meer voor.

van het uitgavenplafond vindt vanaf het begrotingsjaar 2018 jaarlijks plaats op basis van de loon- en prijsontwikkeling van de uitgaven.[68] Het uitgavenplafond is onderverdeeld in drie budgetdisciplinesectoren of deelplafonds. Dit zijn volgens de Miljoenennota 2020: plafond Rijksbegroting, plafond Sociale Zekerheid en plafond Zorg.[69] De tweelaatstgenoemde sectoren hebben enerzijds betrekking op onderdelen van de rijksbegroting, maar anderzijds ook op fondsen die niet tot de rijksbegroting behoren (zie paragraaf 4.4). Zo heeft het plafond Sociale Zekerheid betrekking op de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid alsmede op voor de sector relevante sociale fondsen. Het plafond Zorg heeft betrekking op de begroting van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport alsmede op voor de sector relevante zorgfondsen. De drie budgetdisciplinesectoren hebben allemaal een eigen plafond. In beginsel is het niet de bedoeling om overschrijdingen tussen de drie sectoren te verrekenen. Sterker, het is zelfs de insteek, de uitzondering daargelaten,[70] om per departement uitgavenoverschrijdingen op de eigen begroting in te passen. Elke minister moet dus spreekwoordelijk zijn of haar eigen broek ophouden. Compensatie tussen departementale begrotingen dan wel tussen de drie sectoren vereist besluitvorming door de Ministerraad.[71] Tot slot is van belang op te merken dat niet alle overheidsuitgaven onder het uitgavenplafond vallen. Om uiteenlopende redenen zijn enkele uitgavenposten of niet-belastingontvangsten (zie hierna paragraaf 5.6.2.1) buiten het plafond geplaatst.[72]

---

68 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel B 'Indexatie van het uitgavenplafond', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 13. Voorheen was er verschil tussen indexatie van het uitgavenkader (met de prijs nationale bestedingen) en van de uitgaven zelf (met de loon- en prijsontwikkeling bij de overheidssectoren). Dit verschil is de zogenoemde ruilvoet. Een ruilvoettegenvaller of –meevaller moest vervolgens worden opgevangen binnen het uitgavenkader, zodat de omvang van de overheid ten opzichte van de markt op hetzelfde niveau bleef. Met het gelijktrekken van de indexatie is hiervan nu geen sprake meer.

69 Miljoenennota 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 1, p. 68. Tot aan de Miljoenennota 2019 werden overigens nog andere aanduidingen gehanteerd, namelijk: Rijksbegroting in enge zin (RBG-eng), Sociale Zekerheid en Arbeidsmarktbeleid (SZA) en Budgettair Kader Zorg (BKZ), zie Miljoenennota 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 1, p. 68.

70 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel D 'Uitgavenmutaties met een afwijkende behandeling', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 14.

71 Begrotingsregels 2018-2021, II Budgettaire spelregels, Onderdeel 1 'Overschrijding van uitgaven', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 12.

72 Bij het kabinet Rutte II betreft dit: de aardgasbaten, de rentelasten, de zorgtoeslag (die onder het inkomstenkader is gebracht) en enkele overige posten, zie *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 1, p. 63, tabel 3.1.1 alsmede nr. 2, p. 8, tabel 1.9 (Miljoenennota 2017). Het kabinet Rutte III brengt vervolgens de aardgasbaten en de rentelasten wel weer onder het uitgavenplafond, maar plaatst het conjuncturele deel van de uitgaven aan WW en bijstand buiten het kader, zie Regeerakkoord 2017, Brief van de informateur, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 700, nr. 34, bijlage, p. 20. Voor de lijst met alle uitgaven en niet-belastingontvangsten die niet onder het uitgavenplafond vallen, zie lijst met vragen en antwoorden n.a.v. Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, antwoord vraag 19, p. 9.

5.6.2.1 Niet-belastingontvangsten

Onder het uitgavenplafond vallen zowel de uitgaven als de niet-belastingontvangsten.[73] De niet-belastingontvangsten zijn als restcategorie gedefinieerd: het betreft alle begrotingsontvangsten van het Rijk die niet tot de belastingen worden gerekend.[74] De niet-belastingontvangsten worden volgens de begrotingsspelregels dus in feite als negatieve uitgaven behandeld.[75] De Studiegroep Begrotingsruimte overweegt reeds in 1993 dat een verhoging van niet-belastingontvangsten die samenhangen met verleende overheidsdiensten (profijtbeginsel) leidt tot een vermindering van de overheidssubsidiëring.[76] Gezien de nauwe samenhang met bepaalde uitgavencategorieën ligt het in ieder geval in de optiek van de Studiegroep Begrotingsruimte voor de hand dergelijke niet-belastingontvangsten als aftrekpost onder de uitgavennormering mee te nemen.[77] Deze niet-belastingontvangsten behoren overigens niet tot de collectieve lastendruk, want anders zou de afweging anders uitgevallen. Zodra een niet-belastingontvangst als collectieve last valt te kenschetsen, wordt het namelijk niet logisch geacht deze ook als aftrekpost onder het uitgavenplafond te laten vallen. Weliswaar wordt bij financiering van een hogere uitgave door een hogere niet-belastingontvangst een overschrijding van de uitgavennorm als gevolg van een aftrek voorkomen, maar het leidt alsdan tot een stijging van de collectieve lastendruk. De Studiegroep Begrotingsruimte spreekt naar aanleiding daarvan over een aldus ontstane divergentie tussen

73 Vgl. art. 2, tweede lid, sub a, Wet Hof. Niet-belastingontvangsten doen zich volgens het kabinet alleen voor onder RBG-eng (sinds 2020: plafond Rijksbegroting). In de MvT van de Wet Hof is opgemerkt dat SZA en BKZ (sinds 2020: plafond Sociale Zekerheid en plafond Zorg) geen niet-belastingontvangsten kennen, zie *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 27-28. Ter volledigheid is van belang om te merken dat er ook niet-belastingontvangsten zijn die niet onder het uitgavenplafond vallen, maar meetellen aan de inkomstenkant van de begroting, zoals de zorgtoeslag, de ETS-opbrengst en de SDE+heffing. In tegenstelling tot het kabinet signaleert de Algemene Rekenkamer in het SZA en BKZ overigens wel niet-belastingontvangsten, te weten: een ontvangst in het kader van de Werkloosheidswet respectievelijk de eigen betalingen in het kader van de Zorgverzekeringwet (Zvw) en de Wet langdurige zorg (Wlz), zie Algemene Rekenkamer 2017d, p. 14, figuur 6 alsmede het onderliggende databestand.

74 Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 1, p. 99 (in de Miljoenennota's 2019 en 2020 komt deze uitleg van het begrip niet-belastingontvangsten overigens niet meer voor).

75 Verhaar 1990, p. 665.

76 Deze vermindering kan trouwens ook relatief zijn, want hogere niet-belastingontvangsten kunnen evengoed dienen ter dekking van hogere uitgaven waardoor het belastinggefinancierde deel in absolute omvang gelijk blijft.

77 Studiegroep Begrotingsruimte 1993, p. 42-44. De Studiegroep beveelt aan alle niet-belastingontvangsten als aftrekpost onder de werkingssfeer van het uitgavenkader te brengen, behalve de niet-belastingontvangsten die tot de collectieve lastendruk worden gerekend, de binnenlandse aardgasbaten en de opbrengsten uit hoofde van de verkoop van staatsdeelnemingen.

de uitgavennorm en de doelstelling voor de collectieve lastendruk.[78] Uit deze overweging valt mijns inziens af te leiden dat de uitgavennormering, hoewel primair bedoeld om de uitgaven in toom te houden, kennelijk tevens (impliciet) als doel heeft de collectieve lasten in toom te houden. Inmiddels wordt voor de afweging of niet-belastingontvangsten onder het uitgavenplafond vallen een verband gelegd met het begrotingssaldo. Indien niet-belastingontvangsten relevant zijn voor het EMU-saldo – het begrotingssaldo volgens de criteria van de Economische en Monetaire Unie – moeten zij net als de uitgaven 'zoveel mogelijk' meetellen onder het uitgavenplafond.[79] Dit uitgangspunt behoeft in de praktijk wel enige nuancering. De Algemene Rekenkamer heeft namelijk voor 2016 in kaart gebracht dat 43 procent van de niet-belastingontvangsten niet onder het uitgavenplafond vallen (niet-kaderrelevant zijn).[80]

De niet-belastingontvangst betreft met een omvang van € 24,8 miljard (voor begrotingsjaar 2020) geen post van onbeduidende omvang. Ten opzichte van de bruto uitgaven van de rijksbegroting – hier behoren de uitgaven van de niet tot de rijksbegroting behorende sociale fondsen niet toe – gaat het om ongeveer 11,5 procent en gerelateerd aan de belastinginkomsten gaat het om ongeveer 13 procent.[81] Hoewel er in de evaluatie van de begrotingssystematiek alsmede de beleidsdoorlichting van het begrotingsbeleid nauwelijks separaat aandacht is besteed aan de niet-belastingontvangsten,[82] werkt een dergelijk ontvangstventiel onder het uitgavenplafond naar mijn mening uit als een verzwakking van de uitgavennormering. Een stijging van uitgaven, gefinancierd met een even grote stijging van een niet-belastingontvangst, zorgt er immers voor dat het uitgavenplafond niet wordt overschreden, het EMU-saldo niet wordt belast en de collectieve lastendruk niet stijgt.[83] Wel nemen de collectieve uitgaven toe, maar dat is

78 Studiegroep Begrotingsruimte 1993, p. 43.

79 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 29.

80 Algemene Rekenkamer 2017d, p. 10, voetnoot 4. De Algemene Rekenkamer kenschetst deze niet-belastingontvangsten met een omvang van € 12,2 miljard (2016) samen met de kaderrelevante niet-belastingontvangsten die als generaal dossier zijn bestempeld (en dus op het bord van de Minister van Financiën belanden) met een omvang van € 2,5 miljard (2016) als ontvangsten met een beperkte ministeriële budgetverantwoordelijkheid. Daartegenover staan de niet-belastingontvangsten met een omvang van € 13,9 miljard (2016) die wel onder een departementaal uitgavenplafond vallen.

81 In de Miljoenennota 2020 zijn de totale bruto rijksbegrotingsuitgaven voor 2020 begroot op € 215,6 miljard (kasbasis) en de belastinginkomsten exclusief premies op € 193,3 miljard (kasbasis), zie *Kamerstukken II* 2019/20 35 300, nr. 2, p. 22 en 51.

82 Studiegroep Begrotingsruimte 2010, bijlage 7 alsmede Studiegroep Begrotingsruimte 2016, bijlage 4.

83 De nationale begrotingsspelregel bevatten niet langer specifieke regels voor de niet-belastingontvangsten, zie Breedijk en Hogendoorn 2005, p. 133-134. Verhaar 1990, p. 665, beschrijft de departementale verleiding om de 'eigen inkomsten' te vergroten om zo extra ruimte te scheppen voor uitgaven.

geen parameter die behoort tot de nationale begrotingsspelregels. De Algemene Rekenkamer signaleert in de onderzochte periode 2013-2016 een trend van te lage ramingen van niet-belastingontvangsten, waardoor eerder een meevaller ontstaat die een vakminister helpt om zijn of haar begroting te beheersen.[84] Het parlement behoudt daarbij in het kader van het parlementaire budgetrecht overigens de mogelijkheid deze niet-belastingontvangst vast te stellen alsmede de uitgave te autoriseren,[85] maar het in de nationale begrotingsspelregels opgenomen uitgavenplafond werkt op deze wijze niet optimaal. Door de niet-belastingontvangsten niet onder het uitgavenplafond te laten vallen, kan naar mijn overtuiging veel zuiverder op de hoogte van uitgaven worden gestuurd. De niet-belastingontvangsten kunnen alsdan immers niet meer mitigerend werken op uitgaven om onder het plafond te blijven. Dit klemt des te meer daar het onderscheid tussen belastingen en niet-belastingen niet altijd even scherp is.[86]

5.6.3 Automatische stabilisatie: meebeweegmechanisme

Voor de overheidsinkomsten geldt het principe van de automatische stabilisatie, hetgeen ik als meebeweegmechanisme kenschets.[87] Caminada spreekt in dit verband over passief begrotingsbeleid, waartegenover hij actief begrotingsbeleid plaatst indien fiscale maatregelen worden getroffen om de nationale bestedingen te beïnvloeden.[88] De inkomsten worden geacht mee te bewegen met de economie. Mee- of tegenvallers als gevolg van de economische ontwikkeling komen daardoor direct tot uiting in het begrotingssaldo. De economie wordt op deze wijze als het ware automatisch bijgestuurd. Pas indien alarmbellen rinkelen (veelal in geval van overschrijding van de Europese begrotingsspelregels, zie paragraaf 5.7), kan het principe van de automatische stabilisatie doorbroken worden door aan de inkomstenkant van de begroting maatregelen te treffen met als doel de inkomsten te verhogen.

Het meebeweegmechanisme is van toepassing op belastingen en op sociale premies.[89] Premies vielen hier eerst niet onder, hetgeen te maken had met het uitgangspunt van lastendekkende financiering van de sociale fondsen dat niet direct hoeft te sporen met een beleid van meebewegen met de economie.[90] Inmiddels is van lastendekkendheid meestal geen sprake

84 Algemene Rekenkamer 2017d, p. 20-21.
85 Zie paragraaf 3.8.
86 Vgl. Breedijk en Hogendoorn 2005, p. 130.
87 Zie art. 2, tweede lid, sub b, Wet Hof alsmede Begrotingsregels 2018-2021, I Basisprincipes van het begrotingsbeleid, Onderdeel 1 'Inkomsten', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 11-12.
88 Caminada 1996, p. 5.
89 Art. 2, tweede lid, sub b, Wet Hof.
90 Studiegroep Begrotingsruimte 1993, p. 23, voetnoot 4.

meer.[91] Bovendien vallen de premiegefinancierde uitgaven ook onder de normering van het uitgavenplafond. Het is derhalve voorstelbaar dat de sociale premies ook onder de automatische stabilisatie vallen. De automatische stabilisatie ziet overigens niet op niet-belastingontvangsten, aangezien deze meer gerelateerd worden aan de uitgaven en derhalve onder het uitgavenplafond vallen.

Het is interessant de automatische stabilisatie te bezien in relatie tot de doelstelling of doelstellingen van belastingbeleid. Ten aanzien van de door De Langen geformuleerde grondbeginselen, die geacht worden ten grondslag te liggen aan de belastingwetgeving, heeft alleen het welvaartsbeginsel een verband met de economie, hoewel dat beginsel ook weer niet voorschrijft dat de belasting moet worden vormgegeven op een wijze dat de belastingontvangst meebeweegt of gelijke tred houdt met de economie.[92] Daarnaast is de stabilisatiefunctie slechts een van de doelstellingen van belastingheffing, zoals deze in paragraaf 2.3.1 en 2.3.2 uiteengezet zijn. Zowel de primaire doelstelling als de meeste andere doelstellingen lijken niet gericht op automatische stabilisatie, want een verband met de economische ontwikkeling is daarbij niet beoogd. Vanuit de in de theorie geformuleerde grondbeginselen voor belastingheffing wordt bij de vormgeving van belastingen aan een mechanisme als de automatische stabilisatie dus geen prominente betekenis toegekend. Het was ook De Langen die de budgettaire kant van belastingen buiten het blikveld van fiscalisten plaatsen en dus, zo zou verondersteld kunnen worden, zien de door hem geformu-

---

91 Bij de premies volksverzekeringen is geen sprake van lastendekkende premies en financiering vindt gedeeltelijk plaats via rijksbijdragen. Tot en met 1999 werd bij de vaststelling van de premies van de sociale fondsen (werknemersverzekeringen) uitgegaan van jaarlijks lastendekkende premies. In 2000 is overgestapt op een beleid waarbij de premies in beginsel constant blijven in de zin dat geen rekening wordt gehouden met jaarlijkse conjuncturele schommelingen. Dit past beter in het huidige trendmatige begrotingsbeleid en is praktisch beter uitvoerbaar (geen verrekeningen achteraf meer). Ook worden de premies nu ingezet voor het koopkrachtbeleid. Het kabinet merkt hierover in de lijst met antwoorden op de bijlagen van de Miljoenennota 2018 het volgende op (*Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 6, antwoord op vraag 19): '*Bij de meeste sociale fondsen is lastendekkendheid geen vereiste. Dit betekent dat premieontvangsten in een bepaald jaar groter of kleiner zijn dan de uitgaven uit het fonds. Ieder jaar wordt besloten over de ontwikkeling van de premies op basis van het dan beschikbare lastenbeeld.*' Illustratief is bovendien het vermogenstekort ten opzichte van het normvermogen in de gezamenlijke ww-fondsen van € 15 miljard (2017) en € 13 miljard (2018), zie *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 5, p. 48. Vgl. in dit verband Studiegroep Begrotingsruimte 2006, annex 5, over de positie van de sociale fondsen. Overigens is lastendekkendheid van de premieheffing wel als beginsel in de wet vastgesteld bij het Zorgverzekeringsfonds.

92 Het welvaartsbeginsel houdt in dat de belasting aldus wordt geheven dat de welvaart van het volk zo weinig mogelijk geschaad en zoveel mogelijk bevorderd wordt. De andere door De Langen genoemde grondbeginselen zijn: draagkrachtbeginsel, beginsel van bevoorrechte verkrijging, profijtbeginsel, beginsel van de minste pijn en het beginsel van de geoorloofde realisatie. Zie De Langen 1954, p. 38-39, voor een korte omschrijving van de beginselen.

leerde grondbeginselen daar logischerwijze ook niet op.[93] Tegelijkertijd is de automatische stabilisatie thans wel degelijk de hoofddoelstelling van het begrotingsbeleid voor de overheidsinkomsten en daarmee van invloed op de vormgeving van belastingen.

5.6.3.1 Macro-economische progressiefactor

De mate waarin de belasting- en premieontvangst de economische ontwikkeling volgt (oftewel meebeweegt met de economie), is relevant voor de beoordeling van het functioneren van de automatische stabilisatie. Het geeft tevens inzicht of beleidsinterventies op termijn nodig zijn om de ontvangst in de pas te laten lopen met die ontwikkeling, althans vanuit de veronderstelling dat de ontwikkeling van de overheidsuitgaven een direct verband met de economie kent.[94] Het quotiënt van de procentuele mutatie van de endogene belasting- en premieontvangst en de procentuele mutatie van het bruto binnenlands product wordt de macro-economische progressiefactor (MEP) genoemd.[95] Om deze berekening te kunnen maken, moet de totale ontwikkeling van de belasting- en premieontvangst voor de beleidsmatige ontwikkeling worden gecorrigeerd.[96] Bij de factor 1 is de ontwikkeling van de belasting- en premieontvangst en van de economie gelijk aan elkaar. Een factor onder de 1 is een indicatie van achterblijvende ontvangsten en een factor boven de 1 indiceert vanzelfsprekend het tegenovergestelde. De Commissie Van Weeghel heeft de voortschrijdende gemiddelde progressiefactor in de periode 1980-2008 in kaart gebracht (de jaar op jaar progressiefactor is erg volatiel en kan daardoor een vertekend beeld geven). De commissie stelt vast dat sinds halverwege de jaren negentig van de vorige eeuw (tot aan 2008) de voortschrijdende gemiddelde macro-economische progressiefactor onder de 1 ligt, waaraan de conclusie wordt verbonden dat de endogene ontwikkeling van de totale belasting- en premieontvangsten is achtergebleven bij de economische groei.[97] Per afzonderlijk belastingmiddel kan deze uitkomst overigens anders zijn. In een onderzoek van Floor is de macro-economische progressiefactor in de periode 1998-2013 geanalyseerd. De voortschrijdende progressiefactor over zes jaar ligt daarbij eveneens steeds onder de 1.[98] Uit beide onderzoeken blijkt dat de macro-economische

93 De Langen 1958, p. 235. Zie tevens paragraaf 1.9.

94 Pas indien de endogene ontvangsten voortdurend achterblijven bij de economie, terwijl de uitgaven wel gelijke tred houden, ontstaat een tekort dat steeds tot een beleidsmatige ingrepen noopt.

95 Caminada 1996, p. 1. Floor 2014, p. 7.

96 Elke belasting en elke mutatie van een belasting ziet eerst als een beleidsmatige ontwikkeling het levenslicht. De ontwikkelingen nadien zijn dan vervolgens als endogeen te kenschetsen.

97 Commissie Van Weeghel 2010, p. 321 e.v. Ten aanzien van de sociale premies zijn alleen de premies volksverzekeringen meegenomen in het onderzoek.

98 Floor 2014, p. 12.

progressiefactor de afgelopen jaren onder druk heeft gestaan, althans er zijn geen resultaten overgelegd dat de ontwikkeling van de belasting- en premieontvangsten gelijke tred kan houden met de economische ontwikkeling.[99] Nu is meebewegen met de economie (het doel van de automatische stabilisatie) niet hetzelfde als synchroon meebewegen met de economie (macro-economische progressiefactor van 1), maar desondanks is een voortdurende achterblijvende endogene belastingontvangst wel een teken dat het meebewegen in ieder geval niet optimaal functioneert. Tegelijkertijd is daarmee ook niet gezegd dat beleidsinterventies in reactie op onvoorspelbare economische ontwikkelingen tot betere resultaten zouden hebben geleid in de zin dat de belasting- en premieontvangst dan wel dichter op de huid van de economische ontwikkeling zou hebben gezeten.

5.6.4 Inkomstenkader

Het meebeweegmechanisme impliceert dat het beleid niet wordt aangepast teneinde de veronderstelde ontvangsten te beïnvloeden. Het inkomstenkader dient er daarom toe de beleidsmatige ontwikkeling aan banden te leggen.[100] De insteek is om te voorkomen dat de beleidsmatige ontwikkeling van de inkomsten hoger of lager uitvalt dan van tevoren afgesproken. Het inkomstenkader zegt daarmee dus niets over de hoogte van de totale inkomsten. Hoewel het inkomstenkader als een belangrijk uitgangspunt van het trendmatig begrotingsbeleid wordt beschouwd, is het, anders dan het uitgavenplafond en de automatische stabilisatie, desondanks niet opgenomen in de Wet Hof.[101] Daaruit spreekt in ieder geval ondergeschiktheid aan de automatische stabilisatie, hetgeen op zich voorstelbaar is daar het inkomstenkader in feite een mechanisme behelst om de automatische stabilisatie optimaal te laten functioneren. Het inkomstenkader geldt voor de duur van een kabinetsperiode. Anders dan het uitgavenplafond dat in beginsel jaarlijks sluitend moet zijn, hoeft het inkomstenkader niet jaarlijks te sluiten (hoewel daar wel een streven toe bestaat), mits het cumulatief maar sluitend is. Met cumulatief wordt bedoeld dat de omvang van de beleidsaanpassingen in het eerste jaar worden opgeteld bij de omvang van de beleidsaanpassingen van het tweede jaar, en zo verder, zonder daarbij rekening te houden met de doorwerking van beleidsaanpassingen naar vol-

99 Hoewel Bettendorf en Van Limbergen 2013, p. 29-30, in een empirisch onderzoek naar twee omvangrijke belastingmiddelen (de btw en de loon- en inkomstenbelasting) wel afleiden dat de progressiefactor op de langere termijn naar 1 neigt.

100 Voor een recente uiteenzetting van de hoofdpunten van het inkomstenkader, zie Miljoennennota 2019, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 32-35.

101 Wel is het inkomstenkader in de toelichting bij het wetsvoorstel Hof omschreven, zie *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 4.

gende jaren.[102] Het inkomstenkader is in de nationale begrotingsspelregels als volgt omschreven:

> 'Het totaal van beleidsmatige aanpassingen aan de inkomstenkant wordt aan het begin van een kabinetsperiode vastgelegd voor de duur van de kabinetsperiode in het inkomstenkader. Budgettaire gevolgen van beleidsaanpassingen (tariefsdan wel grondslagwijziging) moeten gecompenseerd worden door andere inkomstenmaatregelen.'[103]

Overigens maakt het thans vigerende inkomstenkader vanaf het begrotingsjaar 2004 expliciet deel uit van de begrotingsspelregels, hoewel het toen nog (reëel) lastenkader werd genoemd.[104] Het regeerakkoord in 2003 verwijst hier indirect al naar door te stellen dat inkomstenmeevallers of -tegenvallers ten gunste of ten laste van het begrotingssaldo komen (tenzij het begrotingssaldo noopt tot het treffen van nadere maatregelen), hetgeen impliceert dat er geen budgettaire ruimte is voor additionele (fiscale) beleidsaanpassingen.[105] Deze zienswijze lijkt weer gebaseerd op de aanbeveling van de Studiegroep Begrotingsruimte 2001 om de automatische stabilisatie volledig te laten werken.[106] De gedeeltelijke werking van de automatische stabilisatie is tot dat moment namelijk nog het uitgangspunt. Vanaf begrotingsjaar 1995, de eerste begroting van het kabinet-Kok I, wordt bijvoorbeeld jaarlijks bezien in hoeverre de inkomstenontwikkeling ruimte laat voor beleidsaanpassingen, hoewel er ook al wel een blik op de gehele kabinetsperiode wordt gericht.[107] Tijdens de formatie van het kabinet-Kok II wordt een expliciete afspraak gemaakt over de verhouding om inkomstenmeevallers deels in het begrotingssaldo te laten lopen en deels aan te wenden voor beleidsaanpassingen.[108] In de Miljoenennota 1999 is vervolgens een mee-

---

102 Onder het inkomstenkader maakt het dus in beginsel niet uit in welk jaar van de kabinetsperiode een beleidsaanpassing wordt ingevoerd, want het betreft een afspraak over het 'jaareffect' van alle beleidsaanpassingen samen (zonder dat het desbetreffende jaar van invoering relevant is). Echter, het is voor de ontwikkeling van de belastingontvangst (en het begrotingssaldo) wel een verschil in welk jaar welke wijziging wordt ingevoerd.

103 Begrotingsregels 2018-2021, II Budgettaire spelregels, Onderdeel 3 'Beleid aan de inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 13.

104 Miljoenennota 2004, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 200, nr. 1, p. 95 en bijlage 9 'Begrotingsregels', p. 245. Het begrip '(reëel) inkomstenkader' wordt vanaf het begrotingsjaar 2008 meer naar voren geschoven en sindsdien gehanteerd, zie Miljoenennota 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 200, nr. 1, p. 65 en bijlage 8 'Begrotingsregels', p. 108.

105 Hoofdlijnenakkoord 2003, Brief van de informateurs, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 637, nr. 19, bijlage financieel kader 2004-2007, p. 15.

106 Studiegroep Begrotingsruimte 2001, p. 68-71.

107 Miljoenennota 1995, *Kamerstukken II* 1994/95, 23 900, nr. 1, p. 46. In dit licht merkt de Studiegroep Begrotingsruimte 1993, p. 62-63, reeds op dat bij het opstellen van een regeerakkoord een '*saldo fiscale maatregelen*' moet worden afgesproken dat gedurende de kabinetsperiode maatgevend is.

108 Regeerakkoord 1998, Brief van de formateur, *Kamerstukken II* 1997/98, 26 024, nr. 10, p. 24. Over inkomstentegenvallers wordt niet gesproken. Het lijkt er trouwens niet op dat voor een meevaller- en tegenvallerformule een voorzet is gegeven door de Studiegroep Begrotingsruimte 1997, althans in het desbetreffende rapport is hierover niets te vinden.

vallerformule uitgewerkt, alsmede een tegenvallerformule in geval van tegenvallende inkomsten.[109] Om een inkomstenmeevaller of -tegenvaller te kunnen vaststellen, worden daarbij tevens (inkomens)ijklatten vastgesteld voor belastingen (en overige inkomsten), premies en gasbaten. Die ijklatten zijn te beschouwen als voorloper van het tegenwoordige inkomstenkader.[110] Maar, zoals gezegd, waar er tot 2004 boven deze ijklatten juist extra budgettaire ruimte kon ontstaan voor (extra) beleidsaanpassingen aan de inkomstenkant (de automatische stabilisatie werkt in dat geval in feite gedeeltelijk[111]), is dat vanaf 2004 niet meer het geval ten faveure van de volledige werking van de automatische stabilisatie.[112]

Voor de vraag welke inkomsten precies onder het inkomstenkader vallen, verwijzen de begrotingsspelregels naar het begrip collectieve last.[113] Onder collectieve last vallen de belastingen, de sociale premies alsmede de verplichte eigen bijdragen.[114] Dit betekent dat de zorgpremies – inclusief de nominale premie die aan de zorgverzekeraar moet worden betaald – eveneens onder het inkomstenkader vallen. Aangezien de zorgtoeslag een inkomensafhankelijke tegemoetkoming is voor die nominale premie, is deze als uitgavenmaatregel ook onder het inkomstenkader gebracht. Een niet-belastingontvangst als de opslag duurzame energie (ODE, een opslag op het energieverbruik die nauwe verwantschap vertoont met de energiebelasting hoewel de opbrengst is bestemd voor de stimuleringsregeling duurzame energie, de SDE+[115]) valt niet onder het uitgavenplafond,[116] maar is als een

---

109 Miljoenennota 1999, *Kamerstukken II* 1998/99, 26 200, nr. 1, p. 103-105.

110 Sterker, de ijklat is in de Miljoenennota 1999 gedefinieerd als: '*Het inkomstenkader waaraan bij de voorbereiding van de begroting wordt afgemeten of zich per saldo mee- of tegenvallers voordoen bij de inkomsten (…)*.' Zie *Kamerstukken II* 1998/99, 26 200, nr. 1, p. 84.

111 Studiegroep Begrotingsruimte 2001, p. 69.

112 Tijdens de Algemene Financiële Beschouwingen, *Handelingen II* 2019/20, nr. 8, item 3, p. 6 en item 6, p. 15, in het najaar van 2019 heeft De Vries (VVD, coalitie) een lans gebroken om toch weer een meevallerformule in te voeren, maar zij kreeg hiervoor geen bijval.

113 De omschrijving van collectieve last is als volgt: *'Een collectieve last is een in Nederland door de overheid opgelegde verplichte betaling waar geen concrete, individuele en met de betaling samenhangende tegenprestatie tegenover staat, of waarbij het gaat om een bijdrage voor een voorziening waarvan het gebruik verplicht is.'* Vgl. Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15 alsmede MvT Wet Hof *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 4.

114 Overigens is de formulering van de begrotingsregels op dit punt niet zuiver, vgl. Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15. De desbetreffende passage luidt: '*Voor de inkomstenkant van de begroting tellen alle inkomsten mee die vallen onder de definitie collectieve last*.' Daar waar inkomstenkader is bedoeld, wordt ten onrechte gesproken over de inkomstenkant van de begroting. En dat is zeker niet hetzelfde, want sociale premies vallen niet onder de inkomstenkant van de begroting (zie paragraaf 4.4) maar dus wel onder het inkomstenkader.

115 De ODE komt aan bod in paragraaf 8.7.

116 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel E 'Uitzonderingen op de afbakening van het uitgavenplafond', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 14.

uitzondering onder het inkomstenkader gebracht. De lokale belastingen vallen onder het begrip collectieve lasten, maar in de begrotingsspelregels zijn deze al gelijk buiten het nationale begrotingsspel gezet door de opmerking dat de mutaties in de lokale lasten (van gemeenten, provincies en waterschappen) niet worden gecompenseerd binnen het inkomstenkader.[117] Het is al met al niet zo eenvoudig om vast te stellen of een regeling onder het inkomstenkader valt, aangezien dit ook pas betekenis krijgt onder het inkomstenkader in geval van een mutatie. Tevens kunnen per kabinetsperiode hierin wijzigingen optreden.[118] Wel is duidelijk dat belastingen in ieder geval zonder meer onder het inkomstenkader vallen.

Voor het inkomstenkader is de mutatie in de collectieve lasten als gevolg van beleid van belang. Lange tijd is daarbij de zogenoemde microlastenontwikkeling (MLO) volgens de definitie van het Ministerie van Financiën relevant geweest.[119] Het Centraal Planbureau is evenwel vanaf 2013 overgestapt op de beleidsmatige lastenontwikkeling (BLO) op EMU-basis. '*Deze indicator voor de lastenontwikkeling sluit het beste aan bij de ontwikkeling van het EMU-saldo, waardoor de aansluiting tussen de lastenontwikkeling en de ontwikkeling van het EMU-saldo helderder wordt*,' aldus de toelichting.[120] De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 spreekt in dit verband in haar rapport eveneens over de beleidsmatige lastenontwikkeling.[121] Maar zowel de door het Centraal Planbureau gehanteerde MLO als de BLO sporen niet direct met de maatstaf die het Ministerie van Financiën hanteert voor het inkomstenkader.[122] Stuut heeft de verschillen tussen de BLO (Centraal Planbureau) en het inkomstenkader (Ministerie van Financiën) overzichtelijk in kaart gebracht.[123] Deze verschillen zien op: de wijze

117 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15.

118 Zo valt het lage-inkomensvoordeel (LIV: een sinds 1 januari 2017 van toepassing zijnde subsidieregeling die in feite de loonheffing mitigeert) onder het kabinet Rutte II nog onder het inkomstenkader, zie Miljoenennota 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 21, tabel 2.3.3 en de toelichting daarbij. Bij het kabinet Rutte III is dit, samen met het per 1 januari 2018 van toepassing zijnde loonkostenvoordeel (LKV), niet langer het geval, vgl. lijst met vragen en antwoorden n.a.v. Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, antwoord vraag 80, p. 29-30.

119 In de Miljoenennota 1995, *Kamerstukken II* 1994/95, 23 900, nr. 1, p. 27, is reeds opgemerkt dat in plaats van de collectieve lastendruk als macro-grootheid de ontwikkeling van de micro lasten voor burgers en bedrijven het aangrijpingspunt is voor beleid. De microlastenontwikkeling is bijvoorbeeld in de Miljoenennota 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 200, nr. 1, p. 116, nog gedefinieerd als '*het saldobedrag waarmee de belastingopbrengst verandert als gevolg van belastingmaatregelen dan wel als gevolg van aanwijsbare veranderingen in de systematiek van de premieheffing, alsmede de mutaties in de premieontvangsten anders dan uit hoofde van (macro-economische) grondslagmutaties*.'

120 Centraal Planbureau 2012, p. 9-10.

121 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 26.

122 De Studiegroep Begrotingsruimte 2006, annex 3, p. 70-75, heeft eerder nog getracht voorstellen te formuleren om het Centraal Planbureau en het Ministerie van Financiën van dezelfde maatstaf te laten uitgaan.

123 Stuut 2014, p. 24-25. Zie ook Centraal Planbureau 2019, p. 10.

van boeking;[124] de omkeerregel (inkomensheffing);[125] de maatregelen in de vennootschapsbelasting die over de kabinetsperiode heenlopen;[126] de zorgtoeslag;[127] de premiekortingen en afdrachtverminderingen.[128] Het uitdiepen van die verschillen is vooral een rekentechnische exercitie. Voor het onderhavige onderzoek is van belang dat kan worden vastgesteld dat er thans geen uniforme benadering is om mutaties als beleidsaanpassing in aanmerking te nemen, maar dat er kennelijk op bepaalde onderdelen verschillende smaken zijn.[129] Voor de invulling van het inkomstenkader is evenwel de benadering van het Ministerie van Financiën leidend, althans het kabinet hanteert dat als uitgangspunt en die invulling werkt ook door naar de belastingwetgeving.[130]

Vanuit het perspectief van belastingen blijkt uit het voorgaande dat de 'fiscale beleidsaanpassing' de spil in het inkomstenkader is. Het kwalitatief en kwantitatief uitdiepen van dat begrip is derhalve relevant om te kunnen vaststellen welke betekenis het inkomstenkader toekomt. Beide onderdelen komen hierna in paragraaf 5.6.4.1 respectievelijk paragraaf 5.6.4.2 aan bod. Daarna worden in paragraaf 5.6.4.3 enkele knelpunten ten aanzien van de werking van het inkomstenkader belicht.

5.6.4.1 Etikettering als fiscale beleidsaanpassing

Onder het inkomstenkader vallen fiscale beleidsaanpassingen gedurende de kabinetsperiode. Een fiscale beleidsaanpassing waartoe in een vorige kabinetsperiode reeds is besloten, kan hier overigens eveneens onder vallen.[131] De uitwerking van het begrip 'beleidsaanpassingen' door de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, en overgenomen door het kabinet, kan

124 Het Centraal Planbureau boekt maatregelen op EMU-basis en het Ministerie van Financiën op transactiebasis.

125 Het Centraal Planbureau boekt maatregelen op EMU-basis per jaar en het Ministerie van Financiën hanteert de netto contante waarde op EMU-basis per jaar.

126 Het Centraal Planbureau boekt maatregelen op EMU-basis per jaar en het Ministerie van Financiën hanteert de netto contante waarde op EMU-basis per jaar.

127 Het Centraal Planbureau telt de zorgtoeslag niet mee, het Ministerie van Financiën wel gezien de sterke koppeling met de zorgpremie.

128 Het Centraal Planbureau neemt premiekortingen en afdrachtverminderingen niet mee, het Ministerie van Financiën wel.

129 Het kabinet merkt in september 2019 op dat het Ministerie van Financiën en het Centraal Planbureau bezig zijn met het ontwikkelen van een nieuwe gezamenlijke definitie voor de beleidsmatige lasten, zie Lijst vragen en antwoorden Miljoenennota 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 46, p. 72, antwoord op vraag 165.

130 Voor fiscale wetgeving zijn namelijk de 'lastenrelevante budgettaire effecten' relevant, zie Ramingstoelichtingen Belastingplan 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 3, bijlage, p. 3. Deze benadering is gebaseerd op 'transactiebasis', zie paragraaf 5.6.4.2.

131 Het bedrag dat in het inkomstenkader voor enig jaar staat vermeld, is de som van alle beleidsmatige lastenontwikkelingen voor dat betreffende jaar, zie Algemene Rekenkamer 2015, p. 36. De doorwerking van een eenmaal in het inkomstenkader opgenomen fiscale beleidsaanpassing is evenwel niet meer relevant voor dat inkomstenkader.

tot verwarring leiden.[132] Door in economische zin te spreken over tariefsdan wel grondslagwijziging lijkt het namelijk alsof met grondslag alleen mutaties van het object van heffing (belastinggrondslag) zijn bedoeld, maar hieronder vallen naar het mij voorkomt ook mutaties van het subject van heffing. Ook een dergelijke beleidswijziging kan immers de belastingontvangst beïnvloeden.[133]

De automatische indexatie van fiscale parameters – tarieven, schijflengtes, heffingskortingen, (vrijstellings)bedragen, etc. – wordt niet gezien als fiscale beleidsaanpassingen die onder het inkomstenkader vallen.[134] Dit kan enigszins onvoorspelbaar uitwerken, aangezien niet alle fiscale parameters een automatische indexatie kennen. Het indexeren van schijfgrenzen in de inkomsten- en loonbelasting valt bijvoorbeeld onder de automatische indexatie (lastenneutraal), terwijl het indexeren van de schijfgrens in de vennootschapsbelasting niet onder de automatische indexatie valt (gezien het progressieve tarief is indexatie dan een lastenverlichting).[135] Bovendien zijn er verschillende vormen van jaarlijkse aanpassing, ondanks het gelijke doel om bedragen reëel constant te houden. De meest toegepaste wijze van inflatiecorrectie in de fiscaliteit is aan de hand van de zogenoemde tabel-

132 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 76 alsmede Begrotingsregels 2018-2021, II Budgettaire spelregels, Onderdeel 3 'Beleid aan de inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 13. Zie ook Miljoenennota 2019, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 32.

133 Stuut 2014, p. 5, hanteert min of meer dezelfde omschrijving van een beleidsmaatregel als de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, waarbij eveneens verwarring kan ontstaan of mutaties van het subject van heffing eronder vallen: '*Een beleidsmaatregel is een aanpassing van belasting- en premietarieven of een beleidsmatige aanpassing van de grondslag van belastingen en premies, waaronder aanpassing van schijfgrenzen en heffingskortingen. Aanpassingen als gevolg van automatische indexering zijn geen beleidsmaatregel*.' Als grondslagmaatregel noemt hij op p. 13 overigens ook nog '*aftrekposten, invoering van nieuwe belastingen en afschaffen van bestaande belastingen*.'

134 Via de 'Bijstellingsregeling directe belastingen' en de 'Bijstellingsregeling accijns, belasting van personenauto's en motorrijwielen, motorrijtuigenbelasting, belastingen op milieugrondslag en provinciewet' – beiden zijn ministeriële regelingen – worden verschillende fiscale parameters in verschillende belastingwetten jaarlijks aangepast. Zie Stuut 2014, p. 15-17, over indexatie onder het inkomstenkader.

135 Illustratief zijn ook de vergoedingsbedragen van de vrijwilligersregeling, waarover geen belasting en premies zijn verschuldigd. Sinds 1 januari 2006 zijn deze maximale bedragen van € 150 per maand en € 1.500 per kalenderjaar niet geïndexeerd, aangezien hier simpelweg niet in is voorzien. De verhoging van de bedragen naar € 170 per mand en € 1.700 per kalenderjaar per 1 januari 2019 is een fiscale beleidsaanpassing onder het inkomstenkader met een omvang van € 5 miljoen (MvT Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, p. 22 en 29). Echter, indien de bedragen sinds 2006 jaarlijks geïndexeerd zouden zijn geweest, had geen boeking onder het inkomstenkader plaatsgevonden en zouden de bedragen al zijn toegenomen tot € 175 per maand en € 1.748 per kalenderjaar per 2018, zie Nota n.a.v. verslag, Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 13, p. 51. Naar aanleiding van de in de Eerste Kamer met algemene stemmen aangenomen motie Ester c.s., *Kamerstukken I* 2018/19, 35 026, G, worden de bedragen van de vrijwilligersregeling met ingang van 1 januari 2020 wel jaarlijks geïndexeerd (MvT Belastingplan 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 3, p. 13).

correctiefactor.[136] Maar er zijn uitzonderingen, waarbij ook andere factoren een rol spelen, zoals bij het eigenwoningforfait, de arbeidskorting en de vermogensrendementsheffing.[137]

Een onvolkomenheid in de omschrijving is mijns inziens dat de aard van de beleidsaanpassing niet nader is toegelicht. Verdragen, verordeningen, richtlijnen, wetten, lagere regelgeving en jurisprudentie kunnen allemaal een beleidsaanpassing bewerkstelligen. Voor het handhavingsbeleid door de Belastingdienst geldt evenzeer dat dit een beleidsaanpassing kan impliceren. Uit de toepassing van het inkomstenkader in de afgelopen jaren valt echter af te leiden dat alleen nationaal wettelijke beleidsaanpassingen zijn bedoeld. Dit spoort met de opvatting van de Studiegroep Begrotingsruimte 2006 hieromtrent. Zij merkt op dat het om een maatregel moet gaan en voegt daaraan toe: '*Wijziging in de werking van bestaande wetgeving zoals gerechtelijke uitspraken of fraudebestrijding worden niet meegenomen in de lastenindicator*.'[138] Het Centraal Planbureau boekt gerechtelijke uitspraken evenmin onder het inkomstenkader, maar heeft hiervoor kennelijk wel een categorie overige correcties. De overige correcties zijn te beschouwen als een grijs gebied tussen de automatische stabilisatie en het inkomstenkader.[139] In geval van een compenserende maatregel op een gerechtelijke uitspraak wordt deze eveneens in de categorie overige correcties geboekt (voor de Studiegroep Begrotingsruimte lijkt een compenserende maatregel daarentegen wel lastenrelevant), waardoor een gerechtelijke uitspraak en de bijbehorende compensatie niet als lastenverzwaring worden gepresenteerd.[140] Het lijkt er dus op alsof de Studiegroep Begrotingsruimte en het

136 Vgl. art. 10.2, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001: '*De tabelcorrectiefactor is de verhouding van het gemiddelde van de prijsindexcijfers van de achttiende tot en met de zevende aan het kalenderjaar voorafgaande maand, tot het gemiddelde van de prijsindexcijfers van de dertigste tot en met de negentiende aan het kalenderjaar voorafgaande maand.*' Zie ook bijlage 3 inzake indexatie bij brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000-IX, nr. 5.

137 Daarbij spelen de ontwikkeling van woninghuren, het wettelijk minimumloon respectievelijk de rendementsontwikkeling (mede) een rol.

138 Studiegroep Begrotingsruimte 2006, annex 3, p. 70 en 74.

139 De 'overige correcties' maken in de publicaties van het Centraal Planbureau overigens onderdeel uit van de endogene ontwikkeling, maar ze worden technisch niet als zodanig beschouwd '*omdat ze niet gerelateerd zijn aan de ontwikkeling van de grondslag*'. Zie Stuut 2014, p. 20.

140 Vgl. Stuut 2014, p. 20, die overigens onzorgvuldig lijkt te formuleren, aangezien hij enkel spreekt over uitspraken van het Europese Hof, waarbij niet duidelijk is wat de Europese Commissie daarmee van doen heeft. Het is bovendien de vraag of zijn zienswijze ook geldt voor nationale gerechtelijke uitspraken. Stuut merkt op: '*Uitspraken van het Europese Hof (Europese Commissie) zijn geen beleidsmatige lastenontwikkeling, maar worden als overige correctie geboekt. Dit geldt ook voor compenserende maatregelen die in samenhang met of in reactie op een gerechtelijke uitspraak worden gepresenteerd. Zo sluit de getoonde beleidsmatige lastenontwikkeling zo veel mogelijk aan bij bewust kabinetsbeleid. Ook is deze boeking symmetrisch; dus een gerechtelijke uitspraak en bijbehorende compenserende maatregel wordt niet als lastenverzwaring gepresenteerd.*'

Centraal Planbureau op het punt van gerechtelijke uitspraken en eventuele compenserende maatregelen een verschil van inzicht hebben over de relevantie als beleidsmatige lastenontwikkeling. Ten aanzien van het handhavingsbeleid door de Belastingdienst staan de klokken naar mijn inschatting ook niet helemaal gelijk. Hogere opbrengsten '*door fraudebestrijding door controle en toezicht*', anders dan door aanscherping van wetgeving, blijven bij het Centraal Planbureau in beginsel weliswaar ook buiten beeld als het om de beleidsmatige lastenontwikkeling gaat. Echter, als de opbrengst maar hoog genoeg is, wijzigt die benadering: '*Als er een aanwijsbaar, aantoonbaar en substantieel effect is van fraudebestrijding wordt een overige correctie gemaakt*.'[141] Het is van belang dat de benadering van de Studiegroep Begrotingsruimte doorgaans leidend is voor een kabinet en niet de zienswijze van het Centraal Planbureau (met als relevante kanttekening dat het Centraal Planbureau wel vertegenwoordigd is in de Studiegroep Begrotingsruimte). Tegelijkertijd geeft het te denken dat een toch wel zware verplichting om compenserende maatregelen te treffen binnen het inkomstenkader niet steeds wordt gedeeld door een aansprekend instituut als het Centraal Planbureau.

Het is een cruciale constatering dat de onder het inkomstenkader vallende beleidsmatige aanpassingen een eng bereik hebben doordat het slechts de (nationale) wettelijke wijzigingen betreft. Slechts de (nationale) belastingwetgever is gehouden de budgettaire impact van wettelijke aanpassingen die niet bij het begin van de kabinetsperiode (of nadien bij een kadercorrectie) in het inkomstenkader zijn opgenomen te compenseren. Aan de andere kant betekent dit dat aan de automatische stabilisatie een ruimere werking toekomt dan enkel het meebewegen met de economie. Behoudens veroorzaakt door een fiscale wetswijziging valt immers elke budgettaire belastingontwikkeling hieronder.[142]

Overigens wordt het budgettaire gevolg van een fiscale beleidsaanpassing ook wel 'autonoom' effect genoemd. Dit is het directe budgettaire effect van een fiscale beleidsmaatregel op de belastingontvangst, waarbij vanaf het begrotingsjaar 2018 ook gedragseffecten in aanmerking worden genomen. Daartegenover staat het 'endogene' effect van de automatische stabilisatie. Dit is het effect van de economische ontwikkeling, trends en eventuele andere relevante ontwikkelingen op de belastingontvangsten. Ook de indirecte effecten van beleidsmaatregelen behoren tot de endogene ontwikkeling van de belastingontvangsten.[143]

141 Stuut 2014, p. 21.

142 Ook de budgettaire gevolgen van een niet-fiscale wetswijziging met doorwerking naar de fiscaliteit valt strikt genomen niet onder het inkomstenkader maar onder de automatische stabilisatie.

143 Miljoenennota 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 1, p. 99.

5.6.4.2 Omvang en moment boeking fiscale beleidsaanpassing

De budgettaire inkadering maakt dat de omvang van de raming van een fiscale beleidsaanpassing veel betekenis toekomt, onder andere daar deze bepalend kan zijn voor de omvang van een eventuele tegenovergestelde compensatie. Dat is dus anders dan de belastingramingen van de ontvangsten en fiscale regelingen in de begroting die meer indicatief van aard zijn. De raming van een fiscale beleidsaanpassing is alleen op het moment van formele besluitvorming – dit is de instemming in het parlement met belastingwetgeving – relevant voor het inkomstenkader.[144] Op het moment van besluitvorming wordt een alsdan geraamd absoluut bedrag in miljarden euro's gedurende (het restant van) de kabinetsperiode, dus meerjarig, in aanmerking genomen.[145] Als een fiscale beleidsaanpassing in een regeerakkoord op het moment van de besluitvorming voor wat betreft de omvang afwijkt van dat regeerakkoord, zal deze afwijking in positieve of negatieve zin gecompenseerd moeten worden onder het inkomstenkader.[146] Elke ontwikkeling die zich na die besluitvorming voordoet (tot aan een ramingsfout aan toe), valt vervolgens niet meer onder het inkomstenkader, maar loopt

144 Het aan het begin van een kabinetsperiode onder het inkomstenkader vastleggen van de beleidsmatige aanpassingen in een absoluut bedrag heeft plaats op basis van de MLT-cijfers van het Centraal Planbureau.

145 Dit wijkt af van het uitgavenplafond, waarbij bijvoorbeeld wel jaarlijks een indexatie wordt toegepast, zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel B 'Indexatie van het uitgavenplafond', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 13. Overigens kan het inkomstenkader ook een fiscale beleidsaanpassing bevatten waartoe een vorig kabinet reeds heeft besloten. Het inkomstenkader voor een bepaald jaar bevat namelijk de som van alle beleidsmatige lastenontwikkelingen voor dat jaar. Zie Algemene Rekenkamer 2015, p. 36. Dat leidt overigens wel tot een uitvoerige administratie en registratie (bijvoorbeeld als geval van gefaseerde invoering van maatregelen), zie lijst vragen en antwoorden n.a.v. Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, antwoord vragen 76 en 79, p. 27-29.

146 Zie voor de vastlegging van deze regel inzake 'herijking', Miljoenennota 2019, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 32. De budgettaire herijking van een maatregel op het moment van de parlementaire besluitvorming (ten opzichte van het regeerakkoord) is volgens de minister van Financiën een door het kabinet Rutte III doorgevoerde aanscherping van het inkomstenkader op basis van een aanbeveling van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, zie Algemene Financiële Beschouwingen 2018, *Handelingen II* 2018/19, nummer 9, item 8, p. 26 (deze discussie speelde ten aanzien van de afschaffing van de dividendbelasting, waarbij de budgettaire omvang op het moment van de parlementaire besluitvorming over het wetvoorstel ruim € 500 miljoen hoger uitpakte dan in het regeerakkoord stond). De bewindsman merkt daarbij op dat voorheen enkel de in het regeerakkoord opgenomen budgettaire omvang in ogenschouw werd genomen. Ik lees deze aanbeveling evenwel nergens in het rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte. Bovendien zal het naar mijn inschatting hier om uitzonderingen gaan, zoals in geval van sterk fluctuerende belastingmiddelen. Bij veel maatregelen zal de raming op beide momenten doorgaans niet al te veel afwijken, tenzij zich nieuwe gegevens of inzichten aandienen.

via de automatische stabilisatie weg in het begrotingssaldo. Dat geldt ook indien sprake is van een afwijking van de omvang van de fiscale beleidsaanpassing tussen het moment van besluitvorming en het moment van inwerkingtreding van een maatregel (hoewel er doorgaans geen aanleiding bestaat op het moment van inwerkingtreding nog een eventuele nieuwe raming te maken). Kortom, de omvang van de raming die in het parlement voorligt, is bepalend voor de boeking onder het inkomstenkader.

Een alternatieve werkwijze, die meer recht zou doen aan de werkelijkheid, betreft het wel onder het inkomstenkader brengen van eventuele afwijkingen tussen raming en realisatie van fiscale beleidsaanpassingen. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 stelt deze werkwijze overigens voor ten aanzien van '*grote, onverwachte effecten*' van nieuwe fiscale maatregelen in geval van een raming waarbij sprake is van gedragseffecten.[147] Als uit een evaluatie[148] blijkt dat het uiteindelijke budgettaire beslag sterk afwijkt van de raming moet in de optiek van de Studiegroep Begrotingsruimte het inkomstenkader worden aangepast door een compenserende maatregel te treffen met '*de mutatie boven de toegestane afwijking*.'[149] Zij merkt nog op dat de toegestane afwijking per maatregel moet worden bezien. Probleem is echter dat niet altijd, of niet altijd binnen afzienbare termijn, een realisatie beschikbaar is van de raming van een fiscale beleidsaanpassing. Een op basis van actuelere gegevens aangepaste raming kan deels tegemoetkomen aan dit probleem, maar het blijft dan een raming. Bovendien leidt het mogelijk tot veel correcties binnen het inkomstenkader. Deze aanbeveling is derhalve uiteindelijk niet neergelegd in de begrotingsspelregels.

De ramingen onder het inkomstenkader zijn tot en met het begrotingsjaar 2017 statisch. Bij een tariefswijziging wordt de bestaande grondslag vermenigvuldigd met de beleidsmatige tariefsmutatie en bij een grondslagwijziging wordt het bestaande tarief afgezet tegen de beleidsmatige grondslagmutatie, aldus het kabinet.[150] Dit betekent dat gedragseffecten van fiscale maatregelen worden genegeerd.[151] Een gedragseffect is in dit verband, kort gezegd, een reactie op een fiscale maatregel die van invloed is op de parameters die de budgettaire omvang van die maatregel bepalen.

147 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42.

148 Een evaluatie dient plaats te vinden indien het CPB een raming als 'zeer onzeker' inschat.

149 De compenserende maatregel valt dan niet onder het inkomstenkader. Deze benadering lijkt op de monitoring van de budgettaire ontwikkeling van belastingfaciliteiten, waarbij een afwijking van de benchmarkreeks tot ingrijpen kan nopen (zie paragraaf 6.6).

150 Miljoenennota 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 1, p. 98. Vreemd genoeg wordt niet toegelicht hoe een mutatie van het subject van heffing bij een statische raming wordt verwerkt.

151 In dit licht wordt ook wel gesproken over in- en uitverdieneffecten.

Slechts voor uitzonderlijke gevallen geldt een afwijkende benadering.[152] Overigens worden gedragseffecten van alle beleidsmaatregelen (waaronder fiscale maatregelen) wel meegenomen bij de berekening door het Centraal Planbureau van het effect van de economische ontwikkeling op de belastingontvangst, althans zo klinkt steeds het verweer.[153] In het grotere macro-economische geheel valt een individuele fiscale maatregel en een eventueel gedragseffect daarvan doorgaans echter weg, behoudens de uitzondering van een substantiële maatregel die daarop mogelijkerwijze wel impact heeft. Het lijkt mij, anders gezegd, niet waarschijnlijk dat een niet in aanmerking genomen gedragseffect op het niveau van een fiscale maatregel opeens wel in een macro-economische doorrekening verschijnt.

De statische ramingen leiden in het parlementaire debat tot discussie over het realiteitsgehalte van ramingen. De Algemene Rekenkamer merkt op dat de ramingen zonder gedragseffecten dus steeds bewust een bepaalde mate van fictie bevatten. Het is voor de Tweede Kamer daardoor niet goed zichtbaar hoe de doelgroep op individuele beleidsmaatregelen reageert en wat de budgettaire consequenties daarvan zijn.[154] De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 stelt eveneens vast dat een statische (ex-ante) raming niet door iedereen wordt begrepen en bovendien van invloed kan zijn op beleidsbeslissingen, aangezien lastenverzwaringen en lastenverlichtingen voor wat betreft de opbrengst te positief respectievelijk te negatief worden ingeschat.[155] Tegelijkertijd is er ook begrip voor het negeren van gedragseffecten in ramingen, want deze zijn niet zelden moeilijk in te schatten al is het maar als gevolg van gebrek aan voldoende betrouwbare (onderzoeks)gegevens. Toch overweegt de Studiegroep Begrotingsruimte dat het meewegen van gedragseffecten de uitlegbaarheid van het inkomstenkader en de kwaliteit van de besluitvorming kan verbeteren. Zij beveelt dan ook aan het zogenoemde 'eersteordegedragseffect' – het directe effect van een beleidswijziging op de grondslag van de betreffende belastingsoort – voortaan mee

152 Deze uitzondering is in de Miljoenennota 1993 (*Kamerstukken II* 1992/93, 22 800, nr. 1, bijlage 4, p. 113), waar steeds naar wordt verwezen, als volgt geformuleerd: '*Slechts in die uitzonderlijke gevallen waarin gedragseffecten partieel te berekenen zijn, ondubbelzinnig kwantitatief in kaart kunnen worden gebracht en zich binnen een relatief kort tijdsbestek materialiseren, worden de opbrengsten c.q. kosten van fiscale maatregelen voor gedragseffecten gecorrigeerd*.' De Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 40, geeft deze uitzonderingsgrond nog wat inkleuring: '*Dit is het geval bij een geheel nieuwe fiscale maatregel waaraan de deelname of waarvan gebruik vrijwillig is, als een maatregel gedrag mogelijk maakt dat voorheen niet mogelijk was (bijvoorbeeld afkoop stamrechtvrijstellingen), bij beleidswijzigingen van regelingen die zijn gebaseerd op de omkeerregel (bijvoorbeeld levensloopregeling) of als verwacht wordt dat het gedragseffect van een tariefswijziging het statische effect geheel domineert (bijvoorbeeld bpm voor elektrische auto's)*.' Gezien de voorbeelden die de Studiegroep Begrotingsruimte aanhaalt, lijkt het erop alsof concrete situaties uit het recente verleden, waarbij gedragseffecten om verschillende reden wel in aanmerking zijn genomen, de in de Miljoenennota 1993 geformuleerde uitzonderingssituatie noodgedwongen wat hebben opgerekt.

153 Miljoenennota 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 1, p. 99.

154 Algemene Rekenkamer 2015, p. 32.

155 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 40.

te nemen in de ramingen voor het inkomstenkader.[156] In de begrotingsspelregels is dit vervolgens expliciet opgenomen.[157]

Om te voorkomen dat de raming van gedragseffecten zuiver en niet vooringenomen in een bepaalde richting plaatsheeft, stelt de Studiegroep Begrotingsruimte tevens voor om het Centraal Planbureau de raming van de budgettaire effecten van belastingmaatregelen te laten certificeren. Dat betreft dus niet enkel de maatregelen met de gedragseffecten, maar alle belastingmaatregelen. Het kabinet heeft de aanbevelingen overgenomen. Voor het begrotingsjaar 2018 worden, voor zover van toepassing, gedragseffecten in principe standaard meegenomen bij belastingramingen onder het inkomstenkader.[158] Bovendien worden de ramingen van alle belastingmaatregelen door het Centraal Planbureau tegen het licht gehouden en van een certificering voorzien.[159]

Tot slot is van belang dat mutaties in het inkomstenkader op transactiebasis worden geboekt, zo blijkt uit de nationale begrotingsspelregels.[160] Transactiebasis houdt in dat '*het tijdstip van de onderliggende transactie (de levering van de dienst of het product) relevant is en niet het tijdstip van de betaling (kasstelsel) of het moment van verbruik (baten-lastenstelsel)*.'[161] Voor maatregelen waar de omkeerregel van toepassing is, is de contante waarde van de langjarige kasstroom relevant voor het inkomstenkader. Toch blijkt de praktijk weerbarstiger te zijn. Voor de boeking onder het inkomstenkader wordt volgens de Miljoenennota 2020 weliswaar zoveel mogelijk aangesloten op transactiebasis, maar hierop worden uitzonderingen gemaakt.[162] Zo worden anticipatie-effecten en intertemporele effecten buiten beschouwing gelaten voor het inkomstenkader (eersteordegedragseffecten tellen wel mee), terwijl deze voor transactiebasis wel relevant zijn.[163] Het is niet dui-

156 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 40.

157 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15: '*Daar waar relevant, telt ook het eersteordegedragseffect mee in het inkomstenkader. Dit zijn directe effecten op de grondslag van de belasting waar de maatregel op betrekking heeft. Daar waar relevant wordt rekening gehouden met kruiselasticiteiten. Wanneer bijvoorbeeld de accijns op bier wordt verhoogd heeft dat een gevolg voor de opbrengst uit de accijns op wijn. Het effect van een fiscale beleidsmaatregel op het toetsingsinkomen dan wel vermogenstoets van de toeslagen wordt ook als eersteorde-effect gezien.*'

158 Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 1, p. 81-82.

159 Over certificering zie paragraaf 3.5.3.

160 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15.

161 Lijst vragen en antwoorden Modernisering Cw, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 6, antwoord vraag 10. Zie paragraaf 4.9.2.1 over transactiebasis en de andere grondslagen, zoals EMU-basis en kasbasis.

162 Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 45.

163 In de Miljoenennota 2020 is een overzicht gegeven van de budgettaire omvang van beleidsmaatregelen op EMU-basis, op transactiebasis en het effect op de lastenontwikkeling voor zover relevant voor het inkomstenkader, zie Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 44, tabel 4.4.3.

delijk op welke basis tot deze uitzondering is overgegaan. Uit de nationale begrotingsspelregels vloeien deze in ieder geval niet voort.

5.6.4.3 Knelpunten inkomstenkader

De Studiegroep Begrotingsuitgave 2016 heeft uitgebreid aandacht besteed aan het inkomstenkader. Zij meent dat dit kader behouden dient te blijven en spreekt zich positief uit.[164] Dat neemt niet weg dat het inkomstenkader knelpunten kent, die naar voren zijn gekomen in niet nader toegelichte interviews met betrokkenen.[165] Curieus detail is dat 'betrokkenen' grotendeels zitting lijken te hebben in, of connectie hebben met, de Studiegroep zelf, waardoor de schijn gewekt is van gecoöpteerde knelpunten. Zonder interviewverslagen is niet helemaal duidelijk welke belangen schuilgaan achter het formuleren van drie knelpunten, waarvoor ook gelijk de oplossing is aangedragen. De betreffende drie knelpunten zijn: de beheersing van belastingfaciliteiten (paragraaf 5.6.4.3.1),[166] de gedragseffecten (paragraaf 5.6.4.3.2) en de zorgpremies (paragraaf 5.6.4.3.3).

5.6.4.3.1 Belastingfaciliteiten (belastinguitgaven)

Het inkomstenkader werkt in de ogen van de Studiegroep Begrotingsruimte niet goed voor de budgettaire beheersing van belastingfaciliteiten (belastinguitgaven).[167] Daar waar uitgaven worden beheerst door het uitgavenkader is er geen budgettaire beheersing van bestaande grondslagversmallers en andere inkomstenbeperkende regelingen, waarmee onder andere belastinguitgaven zijn bedoeld.[168] Bovendien wordt het toetsingskader dat voor belastinguitgaven is ontwikkeld, niet of gebrekkig toegepast. Vervolgens stelt de Studiegroep Begrotingsruimte: '*Doordat bepaalde grondslagversmallers geen onderdeel uitmaken van de belastinguitgaven, worden deze überhaupt niet beheerst in het inkomstenkader*.'[169] Deze stelling slaat evenwel de plank mis, want alleen fiscale beleidsaanpassingen vallen onder het inkomstenkader en dat heeft niet te maken met het al dan niet in aanmerking nemen als belastinguitgave. De Studiegroep Begrotingsruimte worstelt duidelijk met de verschillende benadering tussen enerzijds de endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten (en andere grondslagversmallers) onder de automatische stabilisatie versus anderzijds de beperking van uitgaven onder het uitgavenkader. Zij merkt op dat dergelijke belas-

---

164 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 38: '*In algemene zin werkt het inkomstenkader goed als instrument om automatische stabilisatie te bevorderen. Uit analyse blijkt dat de endogene lastenontwikkeling stabiliserend werkt op de economie. De inkadering van (discretionaire) inkomstenmaatregelen draagt bij aan de beheersing van de lasten en bevordert de integrale afweging*.'

165 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 38.

166 De studiegroep spreekt nog over 'belastinguitgaven'.

167 De belastingfaciliteiten komen uitgebreid aan bod in hoofdstuk 6.

168 De uitzondering zijn enkele belastingfaciliteiten die wel zijn gebudgetteerd. Zie paragraaf 6.6.

169 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 38.

tingfaciliteiten soms een slapend bestaan leiden, waardoor nut en noodzaak onvoldoende worden afgewogen. Vanuit budgettair oogpunt is het bovenal een probleem dat deze belastingfaciliteiten tot grote onvoorziene inkomensdervingen kunnen leiden. Het gebrek aan budgettaire beheersing voor belastingfaciliteiten leidt er tevens toe dat beleidsdepartementen een prikkel ervaren om 'hun' beleid via een fiscale maatregel vorm te geven boven een uitgavenmaatregel, ook als deze laatste efficiënter is. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 oppert vervolgens drie naar eigen zeggen 'no-regret' oplossingen om de beheersing binnen het inkomstenkader te verbeteren.[170] Zij stelt een betere monitoring voor door ook grondslagversmallers die buiten de definitie van belastinguitgave vallen jaarlijks in de Miljoenennota in kaart te brengen, waarvoor dan ook een periodieke evaluatieplicht zou moeten gelden. Daarnaast pleit zij voor aanscherping van het toetsingskader dat voortaan voor alle nieuwe fiscale regelingen moet worden toegepast en waarvoor ook een horizonbepaling geldt.[171] Deze oplossingen hebben vooral ten doel om de beleidsafweging (nut en noodzaak) van fiscale regelingen beter in kaart te brengen en een vinger aan de pols te houden. In mijn optiek hebben de oplossingen echter weinig te maken met het inkomstenkader. In hoofdstuk 6 worden de belastingfaciliteiten uitvoerig belicht en de budgettaire beheersing komt specifiek in paragraaf 6.6 aan bod. Daarop vooruitlopend is het op deze plek evenwel goed om vast te stellen dat ook het aanbrengen van een budgettair plafond in belastingfaciliteiten, of omgekeerd het ontbreken daarvan, niets van doen heeft met de werking van het inkomstenkader. Het inkomstenkader is slechts een ijklijn voor de beleidsmatige mutatie van de collectieve lasten gedurende de gehele kabinetsperiode (het uitgavenkader behelst een plafond van de jaarlijkse uitgaven in absolute zin, dus niet enkel de beleidsmatige mutatie). Het komt mij voor dat de werking van het inkomstenkader in dit verband steeds als tekortschietend wordt neergezet om eigenlijk belastingfaciliteiten budgettair te kunnen inkaderen, maar daarmee wordt het inkomstenkader onterecht langs de meetlat van het uitgavenkader gelegd. Het inkomstenkader is echter geen spiegelbeeld van het uitgavenkader.[172]

5.6.4.3.2 Gedragseffecten

Bij de statische ex ante ramingen in het inkomstenkader blijven gedragseffecten in beginsel buiten beschouwing. Dit mechanisme wordt niet door iedereen goed begrepen, zo merkt de Studiegroep Begrotingsruimte op. In paragraaf 5.6.4.2 is reeds uitvoerig stilgestaan bij dit knelpunt alsmede bij de oplossing om voortaan het 'eersteordegedragseffect' wel in de raming mee te nemen.

170 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

171 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 79 respectievelijk 83.

172 Het onder het uitgavenkader plaatsen van belastingfaciliteiten leidt overigens tot (uitvoerings)problemen en is om die reden geen pasklare 'oplossing', zie paragraaf 6.6.

5.6.4.3.3 Zorgpremies

De zorgpremies zijn lastendekkend (kostendekkend) in de zin dat er een direct verband bestaat met de zorguitgaven. Terwijl de zorguitgaven onder het uitgavenkader vallen, vallen mutaties in de zorgpremies onder het inkomstenkader.[173] De scheiding van de inkomsten en de uitgaven werkt bij de financiering van de zorg dus niet goed, hetgeen in het inkomstenkader tot onvoorspelbaarheid en grote volatiliteit leidt. Een meevaller in de zorguitgaven brengt direct een lagere zorgpremie met zich mee.[174] De lagere zorgpremie is evenwel een beleidsaanpassing die in het inkomstenkader gecompenseerd moet worden met een lastenverzwaring. Een compenserende lastenverzwaring is in de woorden van de Studiegroep Begrotingsuitgave evenwel lastig te verkopen, onder andere omdat ontwikkelingen in de zorgkosten zich grotendeels buiten de invloed van de overheid voordoen.[175] Omgekeerd geldt natuurlijk ook dat een stijging in de zorguitgaven tot een hogere zorgpremie leidt, waartegenover een compenserende lastenverlichting staat.[176] De Studiegroep Begrotingsruimte stelt voor om de zorgpremies binnen het inkomstenkader te laten, maar om de onvoorspelbaarheid en volatiliteit te verminderen wordt getracht een onderscheid te maken tussen structurele en incidentele wijzigingen in de zorgpremies. Structurele wijzigingen dienen vervolgens gecompenseerd te worden in het inkomstenkader, terwijl incidentele wijzigingen worden genegeerd.[177]

5.6.5 Houdbaarheidssaldo

Houdbaarheid van de overheidsfinanciën ziet op de toekomst. De houdbaarheid wordt uitgedrukt in een saldonorm (ten opzichte van het bruto binnenlands product). Het houdbaarheidssaldo brengt tot uitdrukking in hoeverre het huidige niveau van overheidsvoorzieningen in de toekomst betaalbaar blijft zonder aanpassing van collectieve inkomsten of uitga-

---

173 De zorgtoeslag valt als tegemoetkoming van de zorgpremie, ondanks dat het een uitgavenregeling betreft, ook onder het inkomstenkader.

174 De lagere zorguitgaven kunnen ruimte creëren onder het uitgavenkader voor overige uitgaven (kadercompensatie).

175 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 43.

176 De hogere zorguitgaven moeten, voor zover het een overschrijding van het uitgavenkader betreft, aan de uitgavenkant gecompenseerd worden om het uitgavenkader te houden.

177 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15-16: '*Incidentele wijzigingen in de premies zoals (1) het effect op de premies van het wegwerken van tekorten en overschotten in het zorgverzekeringsfonds, (2) incidentele bijstellingen in het saldo verzekeraars en (3) het verschil tussen de VWS-raming en de door verzekeraars vastgestelde nominale premie, worden niet binnen het inkomstenkader gecompenseerd. Ten slotte worden wijzigingen in de ZVW-premiegrondslag nadat de hoogte van de zorgpremies eenmaal zijn vastgesteld niet gecompenseerd binnen het inkomstenkader.*'

ven.[178] Om de toekomst in beeld te kunnen brengen, wordt getracht enkele decennia vooruit te kijken naar tijdstippen over bijvoorbeeld 25 jaar of 50 jaar. Daaruit spreekt gelijk al de grote onzekerheid die met deze norm gepaard gaat. Aan de houdbaarheid van de overheidsfinanciën komt betekenis toe in de zin dat het een aansporing vormt voor beleidsaanpassingen met een doorwerking naar de toekomst, zoals verhoging en koppeling aan de levensverwachting van de AOW-leeftijd. Op fiscaal terrein is de beperking van de hypotheekrenteaftrek een maatregel die positief doorwerkt voor de houdbaarheid van de overheidsfinanciën.[179]

Strikt genomen behoort de houdbaarheid niet tot de nationale begrotingsspelregels, althans deze is hierin niet als norm opgenomen, hoewel er wel steeds een verband met die regels wordt gelegd. Zo wordt in de toelichting op de Wet Hof aan de wettelijke vastlegging van de nationale begrotingsspelregels van het trendmatig begrotingsbeleid een extra waarborg en zekerheid toegekend met het oog op de houdbare overheidsfinanciën.[180] Desondanks is in de Wet Hof, anders dan de naam van de wet doet vermoeden, geen eigen normering van de houdbaarheid opgenomen. De Studiegroep Begrotingsruimte legt eenzelfde soort verband. De eerste zin van de inleiding voor het voorstel voor de nationale begrotingsspelregels luidt: '*Gezonde, houdbare overheidsfinanciën zijn een noodzakelijke voorwaarde voor de welvaart van Nederland*.'[181] Daarnaast hamert de Studiegroep Begrotingsruimte in haar advies op de houdbaarheid van de overheidsfinanciën. Om die redenen schaar ik het houdbaarheidssaldo in de analyse als een pseudo-spelregel onder de nationale begrotingsspelregels.

Om de houdbaarheid vast te stellen, wordt voor de overheidsvoorzieningen uitgegaan van welvaartsvaste voorzieningen (constante arrangementen).[182] Uitgaven die aan leeftijdsgroepen zijn toe te wijzen zoals onderwijs en collectief gefinancierde zorg, stijgen in de berekening mee met de verwachte groei van de brutoloonkosten. Bij uitkeringen is de aanname dat ze in constante verhoudingen staan tot de lonen. Uitgaven die niet zijn toe te delen aan leeftijdsgroepen (openbaar bestuur, defensie), stijgen in de berekening mee met de verwachte groei van het bruto binnenlands product.

178 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 68. Het kabinet hanteert dezelfde definitie, zie antwoorden op vragen over de Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 5, p. 53, antwoord vraag 158.

179 De (toegenomen) aandacht voor het houdbaarheidssaldo blijkt ook wel uit de doorrekening van de verkiezingsprogramma's door het CPB. Sinds 2006 worden in de desbetreffende publicatie 'Keuzes in Kaart' ook de wijzigingen in het houdbaarheidssaldo die politieke partijen bewerkstelligen met hun programma's gepresenteerd, zie Bolhuis 2017, p. 82.

180 *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 1.

181 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 74.

182 Smid e.a. 2014, p. 9.

Net als bij de uitgaven wordt ook bij de inkomsten uitgegaan van constante arrangementen. Voor de belastingen betekent dit dat de belastingontvangst als percentage van de grondslag, oftewel het effectieve tarief, gelijk blijft. De vraag is hoe dit uitgangspunt zich verhoudt met een macro-economische progressiefactor die thans lager lijkt te zijn dan 1, waarbij de ontwikkeling van de totale belastingontvangst achterblijft bij de ontwikkeling van de economie.[183] Toch worden verschillende aannames gedaan om de verwachte belastingontvangst over 25 of 50 jaar te kunnen inschatten.[184] Het is een aandachtspunt dat inschatting van de belastingontvangst voor een volgend begrotingsjaar niet zelden een aanzienlijke afwijking vertoont met de uiteindelijke realisatie, terwijl voor het in kaart brengen van de houdbaarheid de blik dus decennia vooruit moet worden gericht.

Voor de beoordeling van de houdbaarheid, en dus vaststelling van het houdbaarheidssaldo, moeten de toekomstige uitgaven- en inkomstenstromen worden vertaald naar het heden. Dit gebeurt aan de hand van een discontovoet die rekening houdt met de factoren tijdsvoorkeur en risicoafkeer. Smid c.s. merken hieromtrent op: '*Helaas is het moeilijk vast te stellen wat de juiste waarde is van de discontovoet*.'[185] Mijn conclusie is dat het houdbaarheidssaldo het resultaat is van een exercitie met zeer onzekere parameters, waardoor deze 'pseudo-spelregel' ook met inachtneming van die onzekerheid dient te worden toegepast.

5.6.6 Parlementaire positie

De automatische stabilisatie en het inkomstenkader zijn de nationale begrotingsspelregels die direct op belastingen zien. Het uitgangspunt van fluctuerende belastingontvangsten via de automatische stabilisatie impliceert dat een (parlementaire) beleidsaanpassing met budgettaire impact achterwege dient te blijven. Het beperkt dus de budgettaire parlementaire beleidsruimte, hoewel de wettelijke verankering in de Wet Hof er strikt genomen niet aan in de weg staat dat het parlement een afwijkende benadering kiest. Aan de in het inkomstenkader vastgelegde beleidsmatige ontwikkeling van de inkomsten committeren zeker coalitiepartijen (en gedoogpartijen) zich

183 Vgl. paragraaf 5.6.3.1.

184 Hoewel bijvoorbeeld het uitgangspunt is om de opbrengst van de omzetbelasting en vennootschapsbelasting constant te houden als aandeel van de consumptie respectievelijk de winst, rekent het CPB toch met een relatieve opbrengststijging van deze belastingmiddelen. Het CPB veronderstelt namelijk een toekomstige stijging van consumptieve bestedingen als gevolg van de uitbetaling van pensioenvermogens en van een grotere ontsparing van particuliere vermogens. Daarnaast verwacht het CPB een hogere (fiscale) winst dan de groei van het bbp onder andere doordat de mogelijkheid voor verliescompensatie verdampt. De Europese Commissie deelt deze zienswijze van het CPB echter niet. Zie voor een nadere toelichting Smid e.a. 2014, p. 32 en met name p. 53.

185 Smid e.a. 2014, p. 33.

via de startnota.[186] Het inkomstenkader reduceert de budgettaire parlementaire beleidsruimte in beginsel tot nihil. Elke aanpassing met budgettaire gevolgen dient immers volgens de systematiek van het inkomstenkader gepaard te gaan met een even grote tegenovergestelde compensatie. Maar ook hier geldt strikt genomen dat het parlement een afwijkende benadering kan kiezen. Toch gaat van de automatische stabilisatie en het inkomstenkader een sterke disciplinerende werking uit. Een ruime meerderheid in het parlement schaart zich hier doorgaans achter, hoewel er ook niet zelden op onderdelen uitzonderingen worden gemaakt op de regels.[187]

Vanuit parlementair perspectief is opmerkelijk dat uitgerekend het enige fiscale beleidsinstrument waar het parlement direct over gaat en dus direct invloed op heeft, namelijk nationale wettelijke aanpassingen, in budgettaire zin zijn ingekaderd terwijl dat niet geldt voor elke andere invloed. De enge benadering van fiscale beleidsaanpassingen onder het inkomstenkader is bij de totstandkoming ervan niet toegelicht. Het is dan ook speculeren of dit een praktische achtergrond heeft in de zin dat de fiscale wetswijzigingen en de budgettaire gevolgen daarvan redelijk eenvoudig te detecteren en registreren zijn (en zelf te beïnvloeden zijn door de nationale belastingwetgever) in tegenstelling tot andere beleidsmatige invloeden en de budgettaire gevolgen daarvan. Evengoed is het derhalve speculatief de achtergrond voor deze enge benadering specifiek te zoeken in een bewuste beperking van de parlementaire invloed, hoewel dat wel een gevolg is. De nationale begrotingsspelregels geven het parlement immers geen eigen budgettaire speelruimte.[188] Het past bij de dominante rol die het kabinet speelt bij fiscale wetswijzigingen. Tegelijkertijd rijst de vraag of een budgettair harnas de parlementaire rol als betekenisvolle medewetgever in de fiscaliteit niet te veel beperkt. In deel II van het onderzoek komt onder andere het beantwoorden van deze vraag aan de orde.

186 Het betreft een politieke opstelling en geen formele instemming, want de startnota is een begrotingsnota waarover niet wordt gestemd.

187 Van der Dussen 1990, p. 83, schetst als probleem dat de Staat de eigen norm formuleert, en dat vaak enigszins vaag doet, en zelf beoordeelt of men zich eraan houdt. Van de zelf geformuleerde norm kan met medewerking van het parlement worden afgeweken. Hij stelt voor een onafhankelijke commissie in te stellen om te beoordelen of aan begrotingsnormen is voldaan, zodat ook afwijkingen zichtbaar worden. Bijna drie decennia later is de situatie in zoverre anders dat de begrotingsnormen zijn neergelegd in de Wet Hof. Tegelijkertijd is de probleemschets van Van der Dussen niet achterhaald, want het is niet altijd zichtbaar op welke wijze de begrotingsnormen naar eigen goeddunken worden geïnterpreteerd of opgerekt.

188 De nihilistische budgettaire ruimte nadat het inkomstenkader eenmaal is vastgesteld, heeft niet altijd bestaan. Pas nadat de Studiegroep Begrotingsruimte in 2001 aanbeveelt om de automatische stabilisatie volledig te laten werken en niet slechts gedeeltelijk, wordt vanaf begrotingsjaar 2004 tot de huidige systematiek overgegaan (zie paragraaf 5.6.4).

5.6.7 Tussenconclusie: nationale begrotingsspelregels en belastingen

De nationale begrotingsspelregels normeren in feite twee grootheden: de totale uitgaven (via het uitgavenplafond) en de beleidsmatige inkomstenmaatregelen (via het inkomstenkader). Voor belastingen is het uitgangspunt van het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatie) leidend. De budgettaire gevolgen van belastingen mogen in beginsel fluctueren, waarbij alleen voor enkele belastingfaciliteiten een plafond geldt in de vorm van een vastgesteld budget (in geval van de gebudgetteerde regelingen) dan wel een verplichting om bij substantiële overschrijding van een vooraf beoogde ontwikkeling compenserende maatregelen te treffen. Pas indien sprake is van fiscale beleidsaanpassingen – zeer eng uitgelegd als enkel nationale wettelijke aanpassingen – werkt het inkomstenkader als een beperking in de zin dat een tegenovergestelde compensatie is vereist voor zover deze aanpassing niet bij aanvang van een kabinetsperiode reeds in het inkomstenkader is verdisconteerd. De meest bepalende nationale begrotingsspelregel ten aanzien van wijzigingen in belastingwetgeving is dan ook het inkomstenkader.

De compenserende maatregel kan evengoed in de sociale premies en, mits de lastendekkendheid van de zorguitgaven dit toelaat, de zorgpremies worden gevonden. De sociale premies en de zorgpremies behoren weliswaar niet tot de rijksbegroting (paragraaf 4.3) en ze worden veelal onderscheiden van belastingen (paragraaf 4.4.2), maar onder het inkomstenkader vormen ze desondanks communicerende vaten die onderling uitruilbaar zijn. Gezien de gevolgen die het inkomstenkader met zich brengt, is van belang dat de raming van belastingen – maar dat geldt evengoed voor de sociale premies en de zorgpremies – realistisch is en kwalitatief geborgd. Het meewegen van door het Centraal Planbureau gecertificeerde 'eersteordegedragseffecten' kan aan dit belang tegemoetkomen, hoewel een gedragseffect natuurlijk een onzekere factor is. Het belang van een kwalitatieve raming klemt ook daar deze enkel op het moment van de (parlementaire) besluitvorming relevant is. De budgettaire ontwikkelingen van belastingen na het moment van besluitvorming blijft onder het inkomstenkader namelijk zonder gevolgen, ondanks dat door de Studiegroep Begrotingsruimte wel het voorstel is gedaan om bij een afwijking tussen raming en realisatie boven een 'toegestane afwijking' tot compensatie over te gaan om de werking van het inkomstenkader meer recht te doen.

5.7 Europese begrotingsspelregels

Hoewel het begrotingsbeleid in beginsel nog steeds een nationale aangelegenheid betreft, is de Europese inbreng van in Nederland geldende begrotingsnormen inmiddels onmiskenbaar aanwezig.

De oprichting van de Economische en Monetaire Unie (EMU) per 1 januari 1999 kan daarbij als startpunt van de Europese inmenging worden

gezien, hoewel ook voorafgaand aan die formele start op basis van het Verdrag van Maastricht reeds zogenoemde convergentiecriteria van toepassing waren om de economieën en begrotingen van de potentiele deelnemers meer naar elkaar toe te laten groeien.[189] De convergentiecriteria zien (nog steeds voor toetredende lidstaten) op de inflatie, rente, wisselkoers èn overheidsbegroting.[190] Een dergelijke convergentie wordt nodig geacht om de doelstellingen van de Europese Unie (en meer specifiek de EMU) te kunnen bereiken,[191] hetgeen het naleven van enkele grondbeginselen impliceert: stabiele prijzen, gezonde overheidsfinanciën en monetaire condities en een houdbare betalingsbalans.[192]

In verband met de EMU is het monetaire beleid gecentraliseerd bij de onafhankelijke Europese Centrale Bank (ECB). Hoewel centralisatie ook voor het begrotingsbeleid is geopperd,[193] is hiertoe niet overgegaan. Minister Kok van Financiën schreef lopende de discussie over het vormgeven van de EMU richting de Tweede Kamer: '*Alle lidstaten zijn van mening dat het begrotingsbeleid zoveel mogelijk nationaal moet worden bepaald, met dien verstande dat daarbij doorkruising van het aan de ECB opgedragen monetaire beleid dient te worden voorkomen, evenals wanbeleid van een van de lidstaten*.'[194] De nationale bevoegdheid van het begrotingsbeleid laat derhalve onverlet dat in één muntunie Europese begrotingsnormering onontkoombaar is. Kenen onderscheidt daarbij drie problemen: het stabiliteits-, het coördinatie- en het kredietwaardigheidsprobleem.[195] Het verlies van het wisselkoersinstrument om landenspecifieke schokken (tijdelijk) op te vangen, maakt dat zonder nadere regulering stabilisering van de nationale economie nagestreefd wordt via het begrotingsbeleid. Ook het belastingbeleid speelt daarbij overigens een rol, want door het wegvallen van intra-Europese wisselkoersen dalen kapitaalkosten en neemt (mede door het vrije kapitaalverkeer) kapitaalmobiliteit toe,[196] hetgeen het voor lidstaten lastiger maakt kapitaal

189 Het Verdrag van Maastricht (Stb. 1992, 692) is in werking getreden op 1 november 1993 en transformeerde de Europese Gemeenschap in de Europese Unie. Het legde dus tevens de uiteindelijk basis voor de EMU, waarvan de totstandkoming in drie fases is geschied: vanaf 1 juli 1990 o.a. liberalisatie kapitaalverkeer (eerste fase), vanaf 1 januari 1994 overdracht monetaire soevereiniteit naar communautaire niveau (tweede fase), vanaf 1 januari 1997 daadwerkelijk optuigen van de muntunie door de wisselkoersen aan elkaar te verbinden (derde fase) zodat per 1 januari 1999 de EMU formeel kon starten. In de MvT van de goedkeuringswet van het verdrag wordt uitgebreider ingegaan op de voorbereiding voor de EMU, zie *Kamerstukken II* 1991/92, 22 647 (R 1437), nr. 3, p. 3 e.v.

190 Zie art. 140, eerste lid, VWEU jo. Protocol (nr. 13) betreffende de convergentiecriteria bij het VWEU.

191 Vgl. art. 3 VEU.

192 Art. 119, derde lid, VWEU.

193 Commissie Werner 1970, p. 12 e.v.

194 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 1990/91, 21 501-07, nr. 12, p. 3.

195 Kenen 1995, p. 80-96.

196 Van Riel en Metten 2000, p. 40.

te belasten.[197] Voorts zou het zonder coördinatie niet mogelijk zijn een combinatie van begrotings- en monetair beleid te maken die nodig is voor het handhaven van intern en extern evenwicht. Ten slotte dient er oog te zijn voor de kredietwaardigheid, want een (te) hoge overheidsschuld en/of overheidstekort kan een bedreiging voor de euro vormen en daarmee tevens andere lidstaten treffen. Vooral dit laatste aspect – het kredietwaardigheidsprobleem – is geadresseerd in de Europese begrotingsnormering. Zo valt te lezen in art. 126, tweede lid, VWEU: '*De Commissie ziet toe op de ontwikkeling van de begrotingssituatie en de omvang van de overheidsschuld in de lidstaten, teneinde aanzienlijke tekortkomingen vast te stellen*.' Voor het vaststellen of de hand wordt gehouden aan de begrotingsdiscipline zijn twee normen van belang, hoewel daarbij breder wordt getoetst.[198]De twee normen, die tevens als convergentiecriteria gelden, zien op de hoogte van het overheidstekort en overheidsschuld. Het zijn de 3%-tekortnorm en de 60%-schuldnorm.[199]

Met deze twee begrotingsnormen was het pleit evenwel nog niet beslecht. Alvorens de EMU van start ging, werd vanaf 1995 namelijk nog onderhandeld over het versterken van de begrotingsnormen in een stabiliteitspact. Duitsland nam het initiatief hiertoe om zo meer garanties te verkrijgen ter voorkoming dat landen in een buitensporig tekort geraken. In het aldus in 1997 tot stand gekomen stabiliteits- en groeipact (SGP) zijn nadere criteria geformuleerd die de twee begrotingsnormen meer fundament moesten geven.[200] Voor het aanhouden van voldoende veiligheidsmarge is bijvoorbeeld een middellange termijndoelstelling geformuleerd van vrijwel

197 Vandaar het eerdere advies in het Werner Report om bepaalde belastingen, die rechtstreeks invloed kunnen hebben op het kapitaalverkeer binnen de Gemeenschap, te harmoniseren, zie Commissie Werner 1970, p. 22. Het wegvallen van het wisselkoersinstrument om vanuit internationaal perspectief attractief te zijn, maakt ook dat belastingconcurrentie tussen de lidstaten aan belang wint.

198 Art. 126, derde lid, tweede volzin, VWEU: '*In het verslag van de Commissie wordt er tevens rekening mee gehouden of het overheidstekort groter is dan de investeringsuitgaven van de overheid en worden alle andere relevante factoren in aanmerking genomen, met inbegrip van de economische en budgettaire situatie van de lidstaat op middellange termijn*.' Met de toets of het overheidstekort de omvang van de investeringsuitgaven van de overheid overschrijdt, wordt bezien of de 'gulden financieringsregel' wordt overschreden, zie *Kamerstukken II* 1991/92, 22 647 (R1437), nr. 3, p. 69.

199 Art. 126, tweede lid, sub a en b, VWEU jo. art. 1 Protocol (nr. 12) betreffende de procedure bij buitensporige tekorten. Deze normen worden verder uitgewerkt in paragraaf 5.7.2.

200 Zie de nota 'Versterking van budgettaire discipline in de derde fase van de EMU', *Kamerstukken II* 1996/97, 25 107, nr. 1. Het SGP is vormgegeven via twee verordeningen, dus niet in een verdrag, waardoor het nationale parlement formeel niet bij de totstandkoming is betrokken. Het betreft Verordening 1466/97 over versterking van het toezicht op begrotingssituaties en het toezicht op en de coördinatie van het economisch beleid (later gewijzigd bij Verordening 1175/2011) alsmede Verordening 1467/97 over de bespoediging en verduidelijking van de tenuitvoerlegging van de procedure bij buitensporige tekorten (later gewijzigd bij Verordening 1177/2011).

begrotingsoverwicht ('close to balance') dan wel een overschot. In het kader van het multilaterale toezicht dienen lidstaten verder een stabiliteitsprogramma aan de Europese Commissie te overleggen, waarin zij ingaan op macro-economische ontwikkelingen, op de ontwikkeling van de nationale overheidsfinanciën en het begrotingsbeleid.[201] Indien, onder andere, de werking van de EMU in gevaar dreigde te komen, kon de Europese Commissie een waarschuwing aan de desbetreffende lidstaat geven. Van straffe handhaving van de normen was evenwel maar nauwelijks sprake. Er werd meer vertrouwd op peer pressure dan op harde regels. De insteek was, zo schetsen Gilbert en Öztürk, dat bij onvoldoende begrotingsdiscipline de regeringsleiders elkaar zouden dwingen om corrigerende maatregelen te nemen.[202] In de praktijk is hier weinig van terecht gekomen.

5.7.1 Aanscherping begrotingsnormen door eurocrisis

De wereldwijde financiële en economische crisis leidde vanaf 2010 tot een schuldencrisis in de eurozone. Voor landen die niet meer in staat bleken op de kapitaalmarkt geld aan te trekken, werd een noodfonds in het leven geroepen om de financiële honger te stillen.[203] Naast dit noodzakelijke crisismanagement drong het besef door dat structurele versterking van de EMU noodzakelijk was om een toekomstige schuldencrisis te voorkomen dan wel, mocht dat niet lukken, alsdan in ieder geval beter beslagen ten ijs te komen. De eurocrisis heeft immers nog eens pijnlijk duidelijk gemaakt hoezeer de lidstaten financieel en economisch met elkaar verweven zijn. De toenmalige Nederlandse regering constateert in een visiedocument over de toekomst van de EMU dat de muntunie kwetsbaar is, omdat sommige landen een laag groeivermogen combineren met hoge tekorten en schulden. Tevens acht zij de disciplinerende werking van de begrotingsregels volstrekt onvoldoende.[204] Andere lidstaten en de Europese Commissie zaten ook op die lijn, waardoor al gauw een drieledige doelstelling werd nagestreefd: het aanhalen van de budgettaire discipline, economische en budgettaire beleidscoördinatie en verscherping van budgettair en macro-economisch toezicht.[205] Een enorm pakket aan maatregelen was vervolgens het gevolg. Versterking van de begrotingsdiscipline loopt daar als een rode

201 Art. 3 Verordening 1466/97.
202 Gilbert en Öztürk 2013, p. 28.
203 Het tijdelijke noodfonds European Financial Stability Facility (EFSF) is later omgezet in het permanente stabilisatiemechanisme European Stability Mechanism (ESM), zie Verdrag tot instelling van het Europees Stabiliteitsmechanisme (Stb. 2012, 307).
204 De gegeven voorbeelden spreken boekdelen, zoals het niet opleggen van sancties toen enkele grote eurolanden in 2003/2004 niet voldeden aan de Europese aanbevelingen om hun tekorten te reduceren alsmede het feit dat er zelfs landen zijn die sinds de toetreding tot de monetaire unie ieder jaar de begrotingsregels (deels) hebben overschreden, zie brief minister-president c.s., *Kamerstukken II* 2010/11, 21 501-07, nr. 839, p. 2-3.
205 Diamant en Van Emmerik 2013, p. 100.

draad doorheen.[206] Zo zag het Stabiliteitsverdrag het levenslicht met, onder andere, als verplichting de bindende en permanente verankering in nationale wetgeving van het principe van structureel begrotingsevenwicht.[207] Ook het in 2011 tot stand gekomen zogenoemde Sixpack, bestaande uit vijf verordeningen en een richtlijn, ziet kort gezegd op versterking van de budgettaire discipline en het tegengaan van schadelijke macro-economische onevenwichtigheden.[208] Het nadien in 2013 tot stand gekomen zogenoemde Twopack, bestaande uit twee verordeningen, ziet vervolgens op het begrotingstoezicht op eurolanden met een buitensporig tekort en op het versterken van de begrotingsbevoegdheid van de Europese Commissie in de vorm van toezicht op de (concept)begroting van eurolanden.[209] Hoewel strikt genomen aan alle normen kan zijn voldaan, geven de nieuwe verordeningen de mogelijkheid om lidstaten onder verscherpt (begrotings)toezicht te plaatsen. De lidstaat dient dan bijvoorbeeld ruim toegang te geven tot de informatie die nodig is voor de bewaking van de financiële toestand.[210]

Voor het onderzoek naar de van toepassing zijnde begrotingsregels (op uiteindelijk belastingen) is relevant welke normering de Europese begrotingsregels bevatten. Sinds december 2011 is in het SGP een onderscheid gemaakt in de correctieve arm en de preventieve arm. Of al dan niet aan begrotingsnormen is voldaan, bepaalt het stadium waarbinnen een lidstaat

206 Den Butter en Segers 2015, p. 100, merken op dat de eurocrisis heeft geleerd dat het belangrijkste coördinatieprobleem zich concentreert op het punt van begrotingsdiscipline in eurolanden met structurele moeilijkheden. Een andere, in dit onderzoek verder buiten beschouwing blijvende, politieke beleidsreactie ziet op de sterke verwevenheid tussen de financiële sector en de lidstaten en behelst (het toewerken naar) Europees toezicht op de financiële sector, een Europees crisis-en resolutieraamwerk en een Europees depositogarantiestelsel.

207 Verdrag inzake stabiliteit, coördinatie en bestuur in de economische en monetaire unie (Stb. 2013, 290).

208 Het Sixpack omvat drie verordeningen en een richtlijn die zien op het begrotingsbeleid: Verordening 1173/2011 inzake effectieve handhaving van het begrotingstoezicht in de eurozone; Verordening 1175/2011 tot wijziging van Verordening 1466/97 over versterking van het toezicht op begrotingssituaties en het toezicht op en de coördinatie van het economisch beleid; Verordening 1177/2011 tot wijziging van Verordening 1467/97 over de bespoediging en verduidelijking van de tenuitvoerlegging van de procedure bij buitensporige tekorten, Richtlijn 2011/85/EU tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders voor de lidstaten. Voorts bevat het Sixpack twee verordeningen die zien op de macro-economische onevenwichtigheden: Verordening 1174/2011 betreffende handhavingsmaatregelen voor de correctie van buitensporige macro-economische onevenwichtigheden in het eurogebied alsmede Verordening 1176/2011 betreffende de preventie en correctie van macro-economische onevenwichtigheden

209 Verordening 472/2013 betreffende de versterking van het economische en budgettaire toezicht op lidstaten in de eurozone die ernstige moeilijkheden ondervinden of dreigen te ondervinden ten aanzien van hun financiële stabiliteit alsmede Verordening 473/2013 betreffende gemeenschappelijke voorschriften voor het monitoren en beoordelen van ontwerpbegrotingsplannen en voor het garanderen van de correctie van buitensporige tekorten van de lidstaten van de eurozone.

210 Diamant en Van Emmerik 2013, p. 113-114.

zich bevindt. De correctieve en de preventieve arm van het SGP worden hierna afzonderlijk belicht.[211]

5.7.2 Correctieve arm SGP: 3%-tekortnorm en 60%-schuldnorm

Al sinds de convergentiecriteria van toepassing waren op weg naar de formele start van de EMU per 1 januari 1999 gelden de hiervoor reeds genoemde 3%-tekortnorm en de 60%-schuldnorm. Deze begrotingsnormen zijn nog steeds van toepassing – sinds 2011 in de correctieve arm van het SGP – en zijn mijns inziens alleen daarom al te beschouwen als de iconische ijkpunten van de Europese begrotingsregels. Beide begrotingsnormen worden hieronder toegelicht.[212]

> De 3%-tekortnorm: inhoudende dat de verhouding tussen het voorziene of feitelijke overheidstekort en het bruto binnenlands product de 3% niet overschrijdt, tenzij (I) de verhouding in aanzienlijke mate en voortdurend is afgenomen en een niveau heeft bereikt dat de 3% benadert, of (II) de overschrijding van de 3% slechts van uitzonderlijke en tijdelijke aard is en de verhouding dicht bij de 3% blijft.

> De 60%-schuldnorm: inhoudende dat de verhouding tussen de overheidsschuld en het bruto binnenlands product de 60% niet overschrijdt, tenzij de verhouding in voldoende mate afneemt en de 60% in een bevredigend tempo benadert.

Indien is vastgesteld dat een lidstaat de 3%-tekortnorm overschrijdt en deze overschrijding niet tijdelijk, klein en exceptioneel is, wordt een buitensporigtekortprocedure gestart.[213] De Raad stelt een aanbeveling vast met een tijdpad om een einde te maken aan de overschrijding.[214] Als ondergrens daarbij geldt een minimale jaarlijkse verbetering van ten minste 0,5% van het bbp van het structurele begrotingssaldo.[215] Indien de lidstaat, ook na een aanmaning, onvoldoende gehoor geeft aan deze aanbeveling, kan de Raad op aanbeveling van de Europese Commissie sancties opleggen. De mogelijkheden daarbij zijn kort gezegd: eis tot openbaring van bepaalde informatie voorafgaand aan de uitgifte van obligaties of andere waarde-

---

211 Volledigheidshalve is opgemerkt dat de correctieve arm is geregeld bij Verordening 1467/97 en gewijzigd bij Verordening 1056/2005 en Verordening 1177/2011. De preventieve arm is geregeld bij Verordening 1466/97 en gewijzigd bij Verordening 1055/2005 en Verordening 1175/2011.

212 Art. 126, tweede lid, sub a en b, VWEU jo. art. 1 Protocol (nr. 12) betreffende de procedure bij buitensporige tekorten.

213 Vgl. art. 126 VWEU jo. Verordening 1177/2011.

214 Art. 126, zevende lid, VWEU.

215 Art. 3, vierde lid, Verordening 1177/2011. Deze benchmark voor verbetering ziet op het structurele begrotingssaldo – in het artikel geformuleerd als '*conjunctuurgezuiverde begrotingssaldo, ongerekend eenmalige en tijdelijke maatregelen*' – terwijl de 3%-norm en de overschrijding daarvan op het feitelijke begrotingssaldo ziet.

papieren; verzoek aan de Europese Investeringsbank het beleid inzake kredietverlening te bezien; eis tot het renteloos deponeren van een bepaald bedrag of boeten van een passende omvang opleggen.[216] Het opleggen van een niet-rentedragend deposito of een boete wordt door de Raad met omgekeerde gekwalificeerde meerderheid genomen, hetgeen wil zeggen dat de aanbeveling van de Europese Commissie in beginsel wordt gevolgd tenzij een gekwalificeerde meerderheid binnen de Raad zich hiertegen verzet.[217] Anders gezegd: een gekwalificeerde minderheid in de Raad is voldoende om de sanctieoplegging doorgang te laten vinden.[218] Deze wijze van besluitvorming is bedoeld om de Europese Commissie een krachtigere rol te laten spelen en dus de discretionaire ruime voor de Raad te beperken om eventuele sancties te ontwijken.[219] Het curieuze van deze – tot op heden overigens nog niet opgelegde – strafmaatregelen is dat ze een lidstaat in kennelijk financiële moeilijkheden nog verder kopje onder duwen.

Sinds 2011 zijn in de correctieve arm van het SGP de vereisten voor reductie van overheidsschulden aangescherpt. Overschrijding van de 60%-schuldnorm betekent sindsdien ook dat een lidstaat net als bij overschrijding van de 3%-tekortnorm in de buitensporigtekortprocedure kan belanden.[220] In beginsel is daarbij dan dezelfde procedure van toepassing als bij overschrijding van de 3%-tekortnorm.[221] Daarnaast is de vermindering van de overheidsschuld gekwantificeerd: lidstaten moeten het deel van de overheidsschuld boven de 60% van het bbp met gemiddeld 1/20^{e} deel per jaar afbouwen.[222] Indien een lidstaat hier niet aan voldoet, gelden in beginsel dezelfde sanctiemogelijkheden als bij de 3%-tekortnorm, evenals de besluitvorming hierover in de Raad via de omgekeerde gekwalificeerde meerderheid.

---

216 Art. 126, elfde lid, VWEU jo. art. 5 t/m 7 Verordening 1173/2011. De omvang van het niet-rentedragend deposito alsmede de boete is vastgesteld op 0,2% van het bbp van de desbetreffende lidstaat in het voorgaande jaar.

217 Art. 5, tweede lid, jo. art. 6, tweede lid, Verordening 1173/2011.

218 Het is overigens niet direct duidelijk of onder een gekwalificeerde meerderheid wordt verstaan hetgeen in art. 238, derde lid, sub a VWEU is opgenomen (55% van de leden van de Raad die tenminste 65% van de bevolking vertegenwoordigen), aangezien art. 126, dertiende lid, VWEU hiernaar verwijst, dan wel hetgeen in art. 238, derde lid, sub b VWEU is opgenomen (72% van de leden van de Raad die tenminste 65% van de bevolking vertegenwoordigen), aangezien art. 12, tweede lid, Verordening 1173/2011 hiernaar verwijst. Het lijkt mij dat eerstgenoemde maatstaf (sub a) van toepassing is, aangezien de Raad bij de sanctieoplegging juist besluit op aanbeveling van de Europese Commissie, hetgeen toepassing van sub b ('*…wanneer de Raad niet besluit op voorstel van de Commissie…*') lijkt uit te sluiten.

219 Overweging 7, preambule Verordening 1173/2011.

220 De naam dekt voor die situatie de lading niet meer, aangezien sprake is van een buitensporige schuld.

221 Ook indien wel aan de 3%-tekortnorm is voldaan, kan de buitensporigtekortprocedure dus van toepassing zijn in geval van overschrijding van de 60%-schuldnorm.

222 Art. 2, eerste lid bis, Verordening 1177/2011.

5.7.3 Preventieve arm SGP: middellangetermijndoelstelling en uitgavenregel

Indien een lidstaat niet in een buitensporigtekortprocedure verkeert, betekent het nog niet dat die lidstaat zich vanuit de begroting bezien in veilige haven bevindt. De preventieve arm van het SGP kan namelijk van toepassing zijn, waarbij twee normen een rol spelen: de middellangetermijndoelstelling en de uitgavenregel.

Het streven naar de middellangetermijndoelstelling van begrotingsevenwicht was al in het in 1997 vastgestelde SGP opgenomen, maar echt serieus werd deze norm niet genomen. In het aangescherpte SGP is deze norm nog steeds van toepassing, waarbij sprake is van een geringe herformulering.[223] In de parlementaire stukken wordt trouwens ook veelvuldig de Engelse term 'Medium Term Objective (MTO)' gebezigd. De middellangetermijndoelstelling tracht rekening te houden met toekomstige vergrijzingslasten, de economische groei en het initiële schuldniveau.[224] Dat de norm inmiddels meer gewicht toekomt, blijkt onder andere uit de in het Stabiliteitsverdrag opgenomen verplichting voor structureel begrotingsevenwicht.[225] Meer specifiek is de aanscherping vooral gelegen in de plicht deze norm in nationale wetgeving op te nemen evenals een correctiemechanisme indien sprake is van significante afwijkingen.[226] Nederland heeft aan deze verplichting gehoor geheven door middel van de Wet Hof.[227] Van deze nationale wettelijke verankering gaat in de woorden van de toenmalige regering '*een heldere disciplinerende werking uit*' en bovendien wordt '*de zichtbaarheid van de Europese begrotingsafspraken op nationaal niveau*' alsmede '*het nationale "eigenaarschap" van de Europese afspraken*' vergroot.[228] Aan de begrippen structureel begrotingsevenwicht in het Stabiliteitsverdrag en de middellangetermijndoelstelling van het SGP moeten in beginsel dezelfde betekenis worden toegekend.[229] Het ziet op de wens de nationale begroting in evenwicht te laten zijn, gecorrigeerd voor de stand van de conjunctuur en gecorrigeerd voor tijdelijke en eenmalige maatregelen,[230] waarbij er overigens ook een uitzondering geldt indien sprake is van een grote economische neergang of exceptionele omstandigheden.[231]

---

223 Vgl. art. 3, tweede lid, sub a Verordening 1466/97 alsmede de wijziging van dat artikel in Verordening 1175/2011.

224 Hofmans 2012, p. 82.

225 Art. 3, eerste lid, sub a, Stabiliteitsverdrag: *'(…) de begrotingssituatie van de algemene overheid van een verdragsluitende partij moet in evenwicht zijn of een overschot vertonen.*'

226 Art. 3, tweede lid, Stabiliteitsverdrag.

227 Stb. 2013, 531.

228 MvT Wet Hof, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 2.

229 Art. 3, eerste lid, sub b, Stabiliteitsverdrag.

230 Art. 3, derde lid, sub a, Stabiliteitsverdrag. Zie ook MvT Goedkeuringswet Stabiliteitsverdrag, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 319, nr. 3, p. 6.

231 Hofmans 2012, p. 83. Ook indien een lidstaat structurele hervorming doorvoert die gericht zijn op de lange termijn houdbaarheid is een afwijking van (het aanpassingspad richting) de middellangetermijndoelstelling mogelijk.

Inhoudelijk is er overigens nog een verschil in de zin dat het Stabiliteitsverdrag strenger is dan het SGP, daar het een ondergrens stelt van een structureel tekort van 0,5% van het bbp.[232] De middellangetermijndoelstelling uit het SGP kent een dergelijke ondergrens niet. Dat structureel begrotingsevenwicht een (beperkt) tekort kan impliceren, maakt het mijns inziens een verwarrend begrip, want 'evenwicht' en 'tekort' lijken elkaar tegen te spreken. 'Saldo' kent deze verwarring niet. In de Nederlandse wetgeving wordt op dit punt gesproken over '*de MTO voor het structureel EMU-saldo*.'[233]

De landenspecifieke middellangetermijndoelstelling wordt in beginsel elke drie jaar vastgesteld,[234] voor het eerst in 2013.[235] Of aan deze norm wordt voldaan, is niet eenvoudig te bepalen, want daarvoor moet immers uit het feitelijke begrotingssaldo het structurele begrotingssaldo worden gedestilleerd door, onder andere, de alsdan vast te stellen conjuncturele component en de incidentele componenten eruit te liften. Het structurele saldo is dan ook niet de enige maatstaf voor de beoordeling of aan de middellangetermijndoelstelling is voldaan. De beoordeling behelst een algehele evaluatie met weliswaar het structurele saldo als ijkpunt, maar inclusief een analyse van het groeipad van de uitgaven in samenhang met het effect van genomen of geplande maatregelen aan de ontvangstenzijde. Deze norm staat bekend als de uitgavenregel (uitgavenbenchmark)[236] en bestaat uit drie onderdelen:[237]

a) Voor een lidstaat die voldoet aan de middellangetermijndoelstelling mogen de uitgaven niet sneller stijgen dan de potentiële groei van de economie op middellange termijn, tenzij de uitgavenoverschrijding wordt gecompenseerd met discretionaire maatregelen aan de ontvangstenkant.[238]

---

232 Welke mag oplopen tot maximaal 1% van het bbp wanneer de overheidsschuld aanzienlijk kleiner is dan 60% van het bbp en tevens de risico's wat betreft de houdbaarheid van de overheidsfinanciën op de lange termijn laag zijn, zie art. 3, eerste lid, sub b en d, Stabiliteitsverdrag.

233 Art. 2, derde lid, sub a, onderdeel i, Wet Hof. Vgl. Suyker 2016, p. 4: '*(…) een begroting is in evenwicht als het structurele EMU-saldo minimaal gelijk is aan de middellangetermijndoelstelling (MTO).*'

234 Art. 2 bis Verordening 1175/2011.

235 Voor 2018 geldt een MTO van maximaal -0,5% van het bbp.

236 MvT Wet Hof, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 7, box 1.

237 Art. 5 Verordening 1175/2011 jo. art. 2, vierde en vijfde lid, Wet Hof (vgl. art. 9 en 10 Verordening 1175/2011 voor niet-eurolanden).

238 De Europese Commissie 2017c, p. 47, heeft dit eerste onderdeel inmiddels praktisch buitenspel gezet: '*Countries that have exceeded their MTO do not need to be assessed for compliance with the expenditure benchmark.*' In de Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 1, p. 56, neemt het kabinet deze uitzondering over: '*Nu het structurele saldo voldoet aan de MTO is de ontwikkeling van de uitgavenregel niet relevant voor de beoordeling van de Nederlandse begroting in de preventieve arm.*'

b) Voor een lidstaat die niet voldoet aan de middellangetermijndoelstelling moeten de uitgaven minder snel stijgen dan de potentiële groei van de economie op middellange termijn, tenzij de uitgavenoverschrijding wordt gecompenseerd met discretionaire maatregelen aan de ontvangstenkant.
c) Voor een lidstaat die niet voldoet aan de middellangetermijndoelstelling worden discretionaire verminderingen van de ontvangsten gecompenseerd door uitgavenreducties en/of discretionaire verhoging van andere ontvangsten.

De uitgavenregel dient ervoor te zorgen dat de uitgaven in ieder geval niet uit de pas lopen met de economische groei, maar het zegt dus niets over de hoogte van de ontvangsten (waaronder belastingen) ten opzichte van de economische groei.[239] Naar mijn inschatting is het geenszins een irrelevante factor, maar het is van belang te wijzen op het feit dat deze maatregelen – waaronder de uitgavenregel – zijn getroffen als reactie op de schuldencrisis. Een te hoge belastingdruk was daarbij niet het probleem en dus is de regulering daar ook niet op gericht.

Lidstaten die niet voldoen aan de middellangetermijndoelstelling hebben de verplichting het structurele saldo te verbeteren met minimaal gemiddeld 0,5% van het bbp per jaar indien de staatschuld lager is dan 60% van het bbp (bij een hogere staatschuld moet de jaarlijkse verbetering van het structurele saldo hoger zijn dan 0,5% van het bbp).[240] Zodra eurolanden, na te zijn gewaarschuwd, niet voldoende progressie tonen om de middellangetermijndoelstelling te bereiken,[241] kan de Raad op aanbeveling van de Europese Commissie besluiten een 'significante afwijkingsprocedure' te starten en de lidstaat verplichten een rentedragend deposito aan te houden bij de Europese Commissie.[242] De besluitvorming over deze sanctieoplegging in de Raad vindt – net als bij de buitensporigtekortprocedure in de correctieve arm van het SGP – daarbij plaats met omgekeerde gekwalificeerde

239 De aanname is dat de inkomsten meebewegen met de economische ontwikkeling. Indien de uitgaven op grond van de uitgavenregel gemaximeerd worden op de groei van het bbp blijft het structurele saldo in theorie gelijk. Zie Miljoenennota 2020, Bijlage 15, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 155.

240 Art. 5 Verordening 1175/2011.

241 Dit geldt niet voor lidstaten die (nog) geen euro hebben. Bij de beoordeling of niet voldoende progressie is gemaakt (significante afwijking), wordt ex. art. 6, derde lid, Verordening 1175/2011 rekening gehouden met de volgende criteria: (a) een afwijking ten opzichte van het verplichte aanpassingspad richting de middellangetermijndoelstelling van ten minste 0,5% van het bbp in een jaar of gemiddeld minstens 0,25% van het bpp in twee jaar; (b) een afwijking van de ontwikkeling van de uitgaven, ongeacht discretionaire maatregelen aan de ontvangstenkant, ter grootte van minstens 0,5% van het bpp in een jaar of gemiddeld minstens 0,25% van het bbp in twee jaar (tenzij de lidstaat reeds ruimschoots voldoet aan de middellangetermijndoelstelling).

242 Het rentedragend deposito bedraagt 0,2% van het bbp van de lidstaat in het voorgaande jaar, zie art. 4 Verordening 1173/2011.

meerderheid, hetgeen wil zeggen dat de sanctie wordt opgelegd tenzij een gekwalificeerde meerderheid van de Raad zich hiertegen verzet.[243]

5.7.4 Begrotingstoezicht via het Europees semester

De Europese Commissie en de Raad houden een vinger aan de nationale begrotingspols teneinde handhaving van de Europese begrotingsregels te kunnen afdwingen. Bovendien geeft deze monitoring de mogelijkheid de ontwikkelingen van de financieel economische situatie van lidstaten nauwgezet te volgen. De afdeling advisering van de Raad van State is in nationaal verband als onafhankelijke instantie belast met het toezicht op naleving van de Europese begrotingsregels ('fiscal council').[244] Jaarlijks rapporteert het Hoge College van Staat zijn bevindingen hieromtrent. In de Miljoenennota 2018 kondigt het kabinet overigens een voorstel aan om de rol van de Raad van State in het begrotingsproces wettelijk duidelijker te verankeren.[245] De regels omtrent het begrotingstoezicht zijn neergelegd in het zogenoemde Europees semester: een cyclus van economische en budgettaire beleidscoördinatie en toezicht binnen de EU.[246] Het Europees semester ging in 2011 van start.[247] In 2013 werd het aangevuld met een tijdschema.[248] Het heeft betrekking op drie pijlers van de coördinatie van economisch beleid: economische prioriteiten (bevorderen van groei en werkgelegenheid), macro-economisch toezicht (voorkomen van macro-economische onevenwichtigheden) en begrotingstoezicht (handhaven stabiliteits- en groeipact).[249] Hoewel de term semester doet vermoeden dat de cyclus slechts zes maanden beslaat, betreft het in de praktijk een jaarcyclus. Wel is het zo dat in de eerste helft van een kalenderjaar het Europese begrotingstoezicht zich vooral laat gelden

---

243 Net als bij de buitensporigtekortprocedure is niet direct duidelijk of onder een gekwalificeerde meerderheid wordt verstaan hetgeen in art. 238, derde lid, sub a VWEU is opgenomen (55% van de leden van de Raad die tenminste 65% van de bevolking vertegenwoordigen), aangezien art. 121, vierde lid, VWEU hiernaar verwijst, dan wel hetgeen in art. 238, derde lid, sub b VWEU is opgenomen (72% van de leden van de Raad die tenminste 65% van de bevolking vertegenwoordigen), aangezien art. 12, tweede lid, Verordening 1173/2011 hiernaar verwijst. Het lijkt mij dat eerstgenoemde maatstaf (sub a) van toepassing is, aangezien de Raad bij de sanctieoplegging juist besluit op aanbeveling van de Europese Commissie, hetgeen toepassing van sub b (*'…wanneer de Raad niet besluit op voorstel van de Commissie…'*) lijkt uit te sluiten.

244 Art. 5 Verordening 473/2013. De Europese Commissie heeft in 2015 tevens een onafhankelijk adviserende Europese Budgettaire Raad ('European Fiscal Board') opgericht om onder andere de toepassing van de Europese begrotingsregels te evalueren, te adviseren over de gepaste toekomstige begrotingssituatie en samen te werken met de nationale fiscal councils om best practices uit te wisselen en gemeenschappelijk begrip te vergroten. Zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 21 501-20, nr. 1051, p. 11-12.

245 Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 1, p. 56, box. 3.4.

246 Coenen e.a. 2015, p. 4.

247 Art. 2 bis Verordening 1175/2011.

248 Verordening 473/2013.

249 Diamant en Van Emmerik 2013, p. 112.

(vandaar dat begrip Europees semester), waarbij in het tweede halfjaar de bal meer bij de lidstaten ligt (nationale semester). De jaarcyclus laat zich kenmerken door vijf fases of momenten, die hierna worden besproken.

5.7.4.1 Voorbereidingsfase: groeianalyse en waarschuwingsmechanismerapport

In de voorbereidingsfase (november jaar T-1) presenteert de Europese Commissie een jaarlijkse groeianalyse ('Annual Growth Survey') en een waarschuwingsmechanismerapport ('Alert Mechanism Report'). De groeianalyse bestaat uit economische en begroting gerelateerde voorstellen voor de lange termijn met het oog op stabiliteit en economische groei van de EU. Het waarschuwingsmechanismerapport detecteert (vroegtijdig) macro-economische onevenwichtigheden op basis van een scorebord met een reeks indicatoren.[250] In het rapport wijst de Europese Commissie lidstaten aan die door onevenwichtigheden geraakt zijn of het risico daarop lopen.[251] De Raad bespreekt het rapport evenals de Eurogroep, voor zover het landen betreft die de euro als munt hebben.[252]

5.7.4.2 Eerste fase: landverslag

In de eerste fase (februari jaar T), of analyse-fase, publiceert de Europese Commissie een landverslag ('country report') over het economische en sociale beleid alsmede de begrotingssituatie van elke lidstaat. Indien lidstaten in het waarschuwingsmechanismerapport zijn gedetecteerd kan het landverslag een diepgaande evaluatie bevatten, waarbij wordt bezien in hoeverre er (buitensporige) onevenwichtigheden bestaan in de desbetreffende lidstaat.[253] Als daarvan sprake is, kunnen aanbevelingen aan de desbetreffende lidstaat volgen om corrigerende maatregelen te nemen. Desnoods kan de Europese Commissie missies voor verscherpt toezicht uitvoeren.[254] Bij het blijvend niet voldoen aan de aanbevelingen kunnen sancties volgens, zoals een rentedragend deposito of een boete.[255]

5.7.4.3 Tweede fase: stabiliteitsprogramma en nationaal hervormingsprogramma

In de tweede fase (maart-april jaar T) van het Europees Semester dienen eurolanden uiterlijk 15 april (uitloop naar 30 april) een stabiliteitsprogramma in te dienen,[256] waarin het begrotingsbeleid voor het komende jaar

250 Art. 4 Verordening 1176/2011.
251 Art. 3, derde lid, Verordening 1176/2011.
252 Art. 3, vijfde lid, Verordening 1176/2011.
253 Art. 5 Verordening 1176/2011.
254 Art. 9, derde lid, Verordening 1176/2011.
255 Art. 3 Verordening 1174/2011.
256 Niet-eurolanden dienen een convergentieprogramma in. Indien een lidstaat is onderworpen aan een macro-economisch aanpassingsprogramma, dient het stabiliteitsprogramma hierin geïntegreerd te worden, zie art. 10, eerste lid, Verordening 472/2013.

en de twee daaropvolgende jaren wordt uiteengezet (driejarenbegroting).[257] Het schetst de budgettaire middellangetermijn strategie van een lidstaat. Indien niet aan de middellangetermijndoelstelling is voldaan, dienen lidstaten een concreet aanpassingspad op te nemen om dit doel wel te bereiken. Tevens is indiening van een nationaal hervormingsprogramma vereist, waarin het economisch beleid en de hervormingsplannen zijn beschreven (in overeenstemming met de Europa 2020 strategie[258]). De Europese Commissie evalueert de programma's en stelt aanbevelingen op.

5.7.4.4 Resultaat: landenspecifieke aanbeveling

Op basis van de stabiliteits- en convergentieprogramma's stelt de Raad binnen ten hoogste drie maanden na de indiening ervan een landenspecifieke aanbeveling vast ('Country Specific Recommendation').[259] Dit heeft plaats in mei-juli van jaar T.

5.7.4.5 Verwerking: nationale begroting

In de laatste fase (augustus-november jaar T) verwerken de lidstaten de landenspecifieke aanbeveling in de begroting voor het volgende jaar. Uiterlijk 15 oktober van elk jaar sturen de lidstaten de conceptbegrotingen aan de Europese Commissie en Eurogroep, tezamen met de macro-economische prognoses waarop de begrotingen gebaseerd zijn.[260] Zo spoedig mogelijk, maar uiterlijk 30 november stelt de Europese Commissie, indien nodig, een advies op.[261] Als de begroting naar het oordeel van de Europese Commissie te veel afwijkt van de eisen van het SGP, wordt de desbetreffende lidstaat geadviseerd de begrotingsplannen aan te passen. Indien dit advies niet wordt opgevolgd, zijn er geen sanctiemogelijkheden (tenzij de afwijking valt onder de preventieve of correctieve arm van het SGP, waarbij de aldaar geldende sancties van toepassing kunnen zijn).

5.7.5 Ontwikkelingen Europese begrotingsspelregels

De EMU staat niet stil. Het zijn vooral de Europese instituties die, al dan niet op instigatie van de lidstaten, de discussie aanzwengelen om de EMU te versterken. Zo zag in november 2012 een 'Blauwdruk voor een hechte EMU' van de hand van de Europese Commissie het levenslicht.[262] De voor-

257 Art. 3 en 4 Verordening 1175/2011 jo. art. 4, eerste lid, Verordening 473/2013.
258 De Europese Unie heeft in 2010 een 10-jarenplan opgesteld om de economieën sterker te maken: Europa 2020. In dit plan staan afspraken over vijf hoofddoelen: onderwijs; werkgelegenheid; onderzoek en ontwikkeling; klimaatverandering en (duurzame) energie; armoede.
259 Art. 5, tweede lid, Verordening 1175/2011.
260 Art. 6 Verordening 473/2013.
261 Art. 7 Verordening 473/2013.
262 Europese Commissie 2012.

zitter van de Europese Raad was in december 2012 vervolgens penvoerder van het verslag 'Naar een echte EMU' (Four Presidents' report).[263] De voorzitter van de Europese Commissie nam in 2015 de penvoerdersrol over en schreef het verslag 'De voltooiing van Europa's EMU' (Five Presidents' report).[264] In mei 2017 heeft de Europese Commissie vervolgens een discussienota gepubliceerd over 'verdieping van de EMU'.[265] De accenten zijn in de verschillende rapportages weliswaar steeds net iets anders, maar de inzet blijft onverminderd om de divergentie in de eurozone (en daarmee de kwetsbaarheid van de eurozone) te verkleinen door meer (afdwingbare) convergentie tussen de economieën en begrotingen van de lidstaten te bewerkstelligen. De communis opinio is namelijk dat het bouwwerk van de EMU niet af is. '*De EMU is als een huis waaraan tientallen jaren is gebouwd maar dat nog slechts gedeeltelijk af is*,' aldus het 'Five Presidents' report'.[266] Het is vooralsnog ongewis of, en wanneer, verdere concrete stappen worden gezet. Daardoor is op dit moment evenmin duidelijk of de toekomstige ontwikkeling van EMU uiteindelijk wijzigingen met zich brengt van de Europese begrotingsregels en/of de naleving daarvan.

5.7.6 Belastingdimensie EMU

De directe belastingen behoren in beginsel tot de autonomie van de lidstaten.[267] Dat laat onverlet dat verdragsrechtelijke bepalingen – zoals de vrijheden (vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal) en het staatssteunverbod – de nationale beleidsruimte beperken. Vanuit het Europees semester is daarnaast evenzeer een duidelijke Europese invloed waarneembaar, die – voor zover het op straffe van sancties meer afdwingbaar wordt in de preventieve of correctieve arm van het SGP – als een beperking van de nationale autonomie gezien zou kunnen worden. In het landverslag worden belastingen als categorie nadrukkelijke in de analyse betrokken (belastingen vallen onder de categorie 'overheidsfinanciën en

263 Van Rompuy 2012. Dit verslag kwam tot stand in nauwe samenwerking met de voorzitters van de Europese Commissie en de Eurogroep alsmede de president van de Europese Centrale Bank en wordt daarom ook wel 'Four Presidents's report' genoemd.

264 Juncker 2015. Dit verslag kwam tot stand in nauwe samenwerking met de voorzitters van de Europese Commissie, de Eurogroep en het Europees Parlement alsmede de president van de Europese Centrale Bank en wordt daarom ook wel 'Five Presidents's report' genoemd.

265 Europese Commissie 2017b. Op 13 september 2017 heeft de Tweede Kamer een rondetafelgesprek met deskundigen georganiseerd over deze discussienota.

266 Juncker 2015, p. 4.

267 Wel geeft art. 115 VWEU de Raad de mogelijkheid richtlijnen vast te stellen die zien op de onderlinge aanpassing van wettelijke bepalingen in de directe belastingen, hoewel de directe belastingen in het verdragsartikel niet uitdrukkelijk worden genoemd, voor zover deze bepalingen rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of werking van de interne markt. Het gaat daarbij veelal over grensoverschrijdende situaties.

belastingheffing').[268] In de landenspecifieke aanbevelingen valt vervolgens niet zelden een duidelijke opdracht te lezen om tot aanpassing van specifieke onderdelen van het nationale belastingbeleid over te gaan. In 2017 zijn bijvoorbeeld de hypotheekrenteaftrek en de zelfstandigenaftrek op het podium geplaatst met de aanbevelingen aan Nederland om in 2017 en 2018 hieromtrent actie te ondernemen (lees: doorvoeren van een beperking van de aftrekmogelijkheid).[269] Deze aanbevelingen zijn overigens toen niet meteen opgevolgd,[270] hoewel het Regeerakkoord 2017 wel voorstellen bevat om beide regelingen aan te pakken.[271]

Daarnaast is relevant dat de internationale discussie over belastingontduiking, en de aanpak daarvan, ook in het optuigen van het verscherpt begrotingstoezicht is betrokken. Indien lidstaten zijn onderworpen aan een macro-economisch aanpassingsprogramma worden de problemen die zich voordoen door belastingfraude en -ontduiking geadresseerd door in te zetten op verbetering van de belastinginning en van de samenwerking tussen de Belastingdiensten van de lidstaten en derde landen.[272] Het in nauwe samenwerking met de Europese Commissie en in samenspraak met de Europese Centrale Bank (en eventueel het Internationaal Monetair Fonds) treffen van maatregelen '*gericht op een efficiëntere en doelmatiger belastinginning en op bestrijding van belastingfraude en -ontduiking, met als doel de belastinginkomsten te verhogen*,'[273] lijkt evenwel een breed bereik te hebben. Onder deze formulering valt immers ook belastingontwijking. Daar waar de belastinginkomsten in potentie verhoogd kunnen worden, heeft vooral de Europese Commissie een haakje om zich hierover uit te laten.

---

268 Vgl. Europese Commissie 2017a, p. 19-21, inzake het landenrapport voor Nederland. De overige categorieën zijn: financiële sector; arbeidsmarkt, onderwijs en sociaal beleid; investeringen, sectoraal beleid; overheidsdiensten. Vgl. Coenen e.a. 2015, p. 8-9.

269 Raad van de EU 2017, p. 5-6. Ook in eerdere jaren staan belastingmaatregelen niet zelden op dit podium.

270 Voor 2017 werd de demissionaire status van het kabinet als voorname reden aangevoerd om de aanbevelingen ter zijde te schuiven, zie brief ministers van Economische Zaken en van Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 21 501-20, nr. 1231. Maar ook in missionaire status is het niet zo dat de Europese aanbevelingen gelijk tot actie leiden. In 2013 reageert het kabinet bijvoorbeeld afwijzend op de landenspecifieke aanbevelingen 'om de geplande beperking van de fiscale aftrekbaarheid van hypotheekrente te bespoedigen' en 'voor een snellere geleidelijke afschaffing van de overdraagbare heffingskortingen'. Het kabinet merkt daarbij expliciet op: '*De aanbevelingen zijn geen beleidsvoorschriften, lidstaten hebben de ruimte om de aanbevelingen op maatregelniveau verder in te vullen. Slechts in die situaties waarbij lidstaten onvoldoende actie ondernemen om hun uit de hand gelopen overheidsfinanciën en/of ernstige macro-economische onevenwichtigheden te corrigeren, kan dit uiteindelijk leiden tot sancties. Dat zal, alsdan, via de buitensporigtekortprocedure lopen of via de macro-economische onevenwichtighedenprocedure.*' Zie brief ministers van Economische Zaken en van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 21 501-20, nr. 795, p. 2-3.

271 Zie Regeerakkoord 2017, Brief van de informateur, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 700, nr. 34, bijlage.

272 Overwegingen 8 en 9 Verordening 472/2013.

273 Art. 9 Verordening 472/2013.

Vooralsnog is het de vraag in hoeverre toekomstige ontwikkelingen inzake de EMU een fiscale doorwerking hebben. De Europese Commissie merkte in dit verband reeds in 2012 op dat de hechtere beleidscoördinatie dient te worden uitgebreid naar belastingen.[274] En in het zogenoemde "Five Presidents' report" wordt weliswaar nog eens expliciet opgemerkt dat de lidstaten van de eurozone uiteindelijk zelf blijven beslissen over belastingheffing, maar tegelijkertijd wordt wel de kanttekening geplaatst dat bepaalde beslissingen steeds meer collectief genomen moeten worden.[275] Belastingen lijken daarbij de dans niet helemaal te ontspringen. Relevant is het pleidooi om ten aanzien van het formaliseren van het convergentieproces – om het een meer bindend karakter te geven – een reeks in EU-wetgeving vast te stellen gemeenschappelijke hoogwaardige normen te formuleren, waarbij '*bepaalde aspecten van het fiscaal beleid (zoals de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting)*' worden genoemd.[276] Blijkens het rapport is verdere analyse op dit punt nodig, hetgeen voor de regering een mooi aanknopingspunt vormde zich hier niet over uit te laten in de reactie op het rapport.[277] De Europese Commissie voelt zich daarentegen vrij deze belastingnorm wel in te kleuren. Zij spreekt over de '*invoering van billijke en efficiënte belastingstelsels*.'[278] Opnieuw lijkt daarmee een haakje te worden gecreëerd om zich in Europees verband in brede zin over de nationale inrichting van belastingstelsels te kunnen uitlaten.

5.7.7 Tussenconclusie: Europese begrotingsspelregels en belastingen

De Europese begrotingsspelregels kennen voor de lidstaten geen zelfstandige ontvangstennorm en dus geen belastingnorm. Wel zijn de belastingontvangsten bepalend voor het voldoen aan de saldonormen, zoals de 3%-tekortnorm en de middellangetermijndoelstelling. Bij de beoordeling of is voldaan aan de middellangetermijndoelstelling speelt bovendien de uitgavenregel een rol. Een afwijkende uitgavenontwikkeling ten opzichte van de potentiële economische groei wordt daarbij gebillijkt voor zover discretionaire maatregelen aan de ontvangstenkant die afwijking compenseren. Zolang tegenover te hoge uitgaven of een discretionaire belastingverlaging maar een even grote belastingverhoging staat, is daarbij steeds aan de uitgavenregel voldaan. De hoogte van de belastingdruk is bij die beoordeling evenwel niet van belang.

---

274 Europese Commissie 2012, p. 13-14 en 30. In gelijke zin Van Rompuy 2012, p. 5.

275 Juncker 2015, p. 20.

276 Juncker 2015, p. 11. In zijn zogenoemde 'State of the Union 2017' gaf voorzitter Juncker van de Europese Commissie, min of meer in het verlengde van die gemeenschappelijke fiscale normen, tevens een bespiegeling over de Europese besluitvorming inzake belastingen, die zijns inziens sneller en overtuigender moet: '*I am also strongly in favour of moving to qualified majority voting for decisions on the common consolidated corporate tax base, on VAT, on fair taxes for the digital industry and on the financial transaction tax*.'

277 Brief minister van Buitenlandse Zaken, *Kamerstukken II* 2014/15, 21 501-20, nr. 996, p. 3.

278 Europese Commissie 2017b, p. 25.

De Europese begrotingsspelregels zien derhalve niet direct op de belastingontvangsten. De invloed van de Europese begrotingsspelregels op de belastingontvangsten en daarmee op de vaststelling van de belastingwet, kan zich desalniettemin wel laten gelden in geval sprake is van een (dreigende) overschrijding van de 3%-tekortnorm en/of de 60%-schuldnorm in de correctieve arm van het SGP dan wel van de middellangetermijndoelstelling of uitgavenregel in de preventieve arm van het SGP. Bijstelling van de omvang van de belastingontvangst door het wijzigen van de belastingwet is dan immers goed voorstelbaar – naast het alternatief van de bijstelling van de omvang van de uitgaven – om aan deze normen te voldoen.[279] Vooral het terugdringen van een overschrijding in de correctieve arm van het SGP heeft gezien de controle en sancties prioriteit, waarbij uitgavenreductie en belastingverhoging de twee middelen zijn om dit doel te bereiken. Daarnaast biedt het begrotingstoezicht aanknopingspunten om meer vanuit economisch perspectief de vormgeving van belastingen te beïnvloeden (door de Europese Commissie en de Raad), zonder dat daarover een duidelijke normering is afgesproken. Van deze mogelijkheid wordt gebruik gemaakt in de landenspecifieke aanbevelingen.

5.8 Conclusie

De begrotingsspelregels zijn budgettaire normen aan de hand waarvan de overheidsfinanciën worden (bij)gestuurd. Ze hebben net als de begroting interne werking in de zin dat derden buiten de overheid zich er niet op kunnen beroepen. Daar waar de begrotingsspelregels invloed hebben op de vormgeving van de belastingwetgeving kan tevens sprake zijn van impact op de positie van het parlement als fiscale medewetgever (invulling van de betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet).

De vigerende nationale begrotingsspelregels staan in de startnota van het kabinet – de hoofdlijnen in de Wet Hof – en zijn veelal grotendeels gebaseerd op aanbevelingen van de periodiek door het kabinet geïnstalleerde 'onafhankelijke' ambtelijke Studiegroep Begrotingsruimte. Bij het formuleren van de begrotingsspelregels is doorgaans geen oog voor het parlement als fiscale medewetgever en de wijze waarop de betekenisvolle

279 Vermeldenswaardig in dit verband zijn het met oppositiepartijen gesloten Begrotingsakkoord 2013 en Begrotingsakkoord 2014. De daaruit voortvloeiende belastingmaatregelen zijn opgenomen in de Wet UFB 2013 (*Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nrs. 1-4) respectievelijk de tweede NvW op het Belastingplan 2014 (*Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 13).

parlementaire betrokkenheid daarbij wordt ingevuld.[280] Het parlement heeft überhaupt op de totstandkoming en de inhoud van de nationale begrotingsspelregels niet of nauwelijks invloed, maar coalitiepartijen in de Tweede Kamer achten zich er wel aan gehouden.[281]

De nationale begrotingsspelregels gaan ten aanzien van de belastingontvangsten – en de andere collectieve lasten zoals de sociale premies en verplichte eigen bijdragen – uit van de hoofdregel van de automatische stabilisatie (meebeweegmechanisme), waardoor de belastingontvangsten zonder gevolgen mogen fluctueren. De ontwikkeling van de budgettaire omvang van de belastingfaciliteiten wordt gemonitord en afgezet tegen een vooraf vastgesteld ontwikkelpad (benchmark).[282] Door de scheiding van de inkomsten en de uitgaven hebben ontwikkelingen bij de uitgaven in beginsel geen invloed op de omvang van de belastingontvangsten. Onder de hoofdregel van de automatische stabilisatie mag een aanpassing van de belastingwet de belastingontvangst niet beïnvloeden (alle andere oorzaken van mutaties op de belastingontvangst blijven daarentegen zonder gevolgen). Dus eventuele budgettaire gevolgen van een wettelijke aanpassing dienen gecompenseerd te worden. Het is daarbij overigens wel de vraag wanneer precies sprake is van een fiscale beleidsaanpassing, want indexatie valt er bijvoorbeeld niet onder (maar indexatie wordt in het belastingstelsel tamelijk willekeurig toegepast). De uitzondering betreft het in de startnota, op basis van het regeerakkoord, vastgestelde inkomstenkader. Het inkomstenkader behelst de cumulatief toegestane budgettaire gevolgen van fiscale beleidsaanpassingen gedurende de gehele kabinetsperiode. Het parlement heeft op grond van de nationale begrotingsspelregels buiten het inkomstenkader geen mogelijkheid belastingwetgeving te entameren of te wijzigen indien daarbij positieve dan wel negatieve budgettaire gevolgen optreden. In deel II van het onderzoek wordt bezien in hoeverre dat in concrete casussen van invloed is op de parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet.

De Europese begrotingsspelregels zijn neergelegd in verordeningen en richtlijnen alsmede in de Wet Hof.[283] Deze regels kennen geen directe norm voor (onderdelen van) de belastingontvangst, althans er is geen norm die specifiek de omvang of de mutatie van de belastingontvangst reguleert. Een (dreigende) overschrijding van de 3%-tekortnorm of de 60%-schuldnorm

280 Hoewel het niet specifiek op belastingen ziet, pleit de Studiegroep Begrotingsruimte 1983 wel voor versterking van de 'financiële poot' van het parlement door het oprichten van een nieuwe vaste commissie (voor Financiën) alsmede voor meer financieel deskundige ondersteuning voor parlementariërs. Zie hierover paragraaf 5.4.

281 De startnota met daarin de nationale begrotingsspelregels betreft een begrotingsnota van het kabinet, waarover overigens niet wordt gestemd.

282 De toepassing van deze begrotingsspelregel wordt uiteengezet in paragraaf 6.6.

283 Ondanks het feit dat de Europese begrotingsnormen via nationale wettelijke verankering (art. 3 Wet Hof) in feite onderdeel uitmaken van de nationale begrotingsregels kan nog steeds duidelijk de Europese dimensie worden gedestilleerd, waardoor het onderscheid tussen nationale en Europese begrotingsspelregels mijns inziens betekenis toekomt.

in de correctieve arm van het SGP noopt evenwel tot ingrijpen, waarbij uitgavenreductie en belastingverhoging de twee middelen zijn om dit doel te bereiken. Daarnaast schrijft de uitgavenregel in de preventieve arm van het SGP voor dat een afwijkende uitgavenontwikkeling ten opzichte van de potentiële economische groei alleen wordt gebillijkt voor zover discretionaire maatregelen aan de ontvangstenkant die afwijking compenseren. Zodra de Europese begrotingsspelregels worden overschreden, zijn beleidsaanpassingen nodig die de onderdelen van de nationale begrotingsspelregels (zoals scheiding van de inkomsten en de uitgaven, de automatische stabilisatie en het inkomstenkader) in principe opzijzetten. De reden dat de Europese begrotingsspelregels in dat geval prevaleren, is de verscherpte controle op naleving van de regels in vooral de correctieve arm van het SGP en de afdwingbaarheid daarvan via (de dreiging van) boetes aan lidstaten. Ondanks deze budgettaire aanleiding is uit de Europese begrotingsspelregels geen directe budgettaire beperking af te leiden voor het parlement als fiscale medewetgever. Het parlement staat er bijvoorbeeld niets aan in de weg een voorgestelde belastingverhoging van tafel te halen of anders in te vullen, dan wel tot een uitgavenverlaging over te gaan.[284] In deel II van het onderzoek ligt om die reden de nadruk vooral op de impact van de nationale begrotingsspelregels en niet zozeer op de impact van de Europese begrotingsspelregels.

In tabel 5.2 is een overzicht opgenomen van de nationale en Europese begrotingsspelregels en hun potentiële effect op (de budgettaire impact van) belastingen.

284 De scheiding van de inkomsten en de uitgaven vindt immers geen toepassing indien de Europese normoverschrijding moet worden gekeerd.

Tabel 5.2 Samenvattend overzicht begrotingsspelregels en (budgettaire impact van) belastingen

Niveau	Begrotingsspelregel	Effect op (budgettaire impact van) belastingen
Europees (Correctieve arm SGP)	3%-tekortnorm (feitelijk EMU-saldo)	– Belastingverhoging (en/of uitgavenverlaging) ter terugdringing (dreigende) tekortnormoverschrijding.
	60%-schuldnorm	– Belastingverhoging (en/of uitgavenverlaging) om via een begrotingsoverschot (dreigende) schuldnormoverschrijding terug te dringen.
Europees (Preventieve arm SGP)	Middellangetermijn-doelstelling (MTO) structureel EMU-saldo	– Belastingverhoging (en/of uitgavenverlaging) ter terugdringing (dreigende) norm-overschrijding.
	Uitgavenregel	– Indien niet aan MTO is voldaan: belasting-verhoging ter compensatie uitgaven-overschrijding. – Indien niet aan MTO is voldaan: belastingverlaging alleen voor zover compen-satie via belastingverhoging elders of uitgaven-verlaging.
Nationaal	Scheiding inkomsten en uitgaven	– Belastingen niet beïnvloed door uitgaven-ontwikkelingen (en vice versa).
	Uitgavenplafond	– Uitgavenbeperking heeft geen directe invloed op belastingen, maar zet wel druk op inkadering vergelijkbare fiscale regelingen (o.a. belastingfaciliteiten). – Niet-belastingontvangsten – niet altijd scherp te onderscheiden van belastingen – vermindere-ren uitgaven onder uitgavenkader.
	Automatische stabilisatie	– Belastingen fluctueren vrijelijk als gevolg van economische en andere ontwikkelingen (endogeen effect).
	Inkomstenkader	– Fiscale beleidsaanpassing dient gecompenseerd te worden met een collectieve lasten maatregel van tegenovergestelde budgettaire omvang. – Als fiscale beleidsaanpassing kwalificeert enkel een fiscale wetswijziging (autonoom effect).
	Houdbaarheidssaldo	– Aanleiding voor naar toekomst doorwerkende belastingverhoging dan wel toets norm voor belastingmutatie om huidige overheids-voorzieningen ook in toekomst betaalbaar te laten zijn.

6 Belastingfaciliteiten

6.1 Inleiding

De ontvangst van een belastingmiddel is voor de begrotingswet van belang.[1] Deze nadruk op de (per saldo) ontvangst van een belastingmiddel laat onverlet dat een belastingmiddel ook op uitgaven lijkende onderdelen kan bevatten. Het gaat dan in wezen om overheidsuitgaven die zich via het belastingstelsel manifesteren en daarmee als het ware laveren tussen de uitgaven en de inkomsten van de overheid. De budgettaire uitdieping van deze onderdelen van belastingmiddelen vormt inmiddels een zelfstandig concept binnen de begrotingsdynamiek. De desbetreffende onderdelen zijn lange tijd aangeduid met 'belastinguitgaven'. Een beperkte invulling van die aanduiding en tegelijkertijd de drang tot steeds verdere verbreding van de budgettaire uitdieping levert nieuwe categorieën op als 'inkomstenbeperkende regelingen' en 'overige regelingen'. Vanaf het begrotingsjaar 2018 zijn alle onderdelen op één hoop geveegd onder de allesomvattende, en daarmee weinig houvast biedende, naam 'fiscale regelingen'. Mij spreekt in dat geval een term als belastingfaciliteiten meer aan.[2] Het dekt de lading specifieker in de zin dat het gaat om tegemoetkomingen of faciliteiten binnen een belastingmiddel. Tegelijkertijd zijn er dan ook altijd nog onderdelen van belastingmiddelen die voor het parlement relevant kunnen zijn voor budgettaire belichting, maar niet als een belastingfaciliteit fungeren. Het kan dan gaan om bijvoorbeeld doelmatigheidsgrenzen of schijflengtes in een heffingsstructuur. Deze onderdelen staan niet centraal in dit hoofdstuk, maar waar deze toch aan de orde zijn, hanteer ik daarvoor het begrip belastingfacetten ter onderscheiding van de belastingfaciliteiten. De kern van

---

1 Zie paragraaf 3.10 over de begrotingswet en belastingen en paragraaf 4.5 over de begrotingswet van het Ministerie van Financiën.

2 Caminada en Ros 2012, p. 175. De Commissie Van Dijkhuizen 2012, p. 29, hanteert ook het begrip (fiscale) faciliteit en belastingfaciliteit, hetgeen naar eigen zeggen ruimer moet worden opgevat dan begrippen als grondslagversmaller en belastinguitgave. Hiertegenover staat de opvatting van de Algemene Rekenkamer 2017a, p. 5, die belastingfaciliteiten beperkter omschrijft als *'(…) bepalingen die primair beleidsdoelstellingen nastreven door het gedrag van belastingplichtigen met fiscale regelingen te stimuleren of te ontmoedigen en als eerste orde effect hebben dat de belastinginkomsten verminderen*,' waarnaast zij ook ruimte ziet voor 'belastinginstrumenten' (gericht op koopkracht-, inkomens- en vermogensbeleid) en 'overige belastingregelingen' (gericht op doelmatige belastingheffing of preventie dubbele belasting). Het onderscheid dat de Algemene Rekenkamer maakt, overtuigt mij niet en lijkt vooral voer voor verdere discussie over definities (Vgl. Spanjers 2017a, p. 371).

dit hoofdstuk zal evenwel gaan over de belastingfaciliteiten, waarbij het gezien de historie en de vigerende praktijk wel onontkoombaar is dat ook de andere aanduidingen voorkomen. Het belang van de belastingfaciliteiten (en daarmee samenhangend de belastingfacetten) is tweeledig. Enerzijds komen de belastingfaciliteiten zelfstandig aan bod in de toelichting van de begrotingswet (en in de begrotingsspelregels) en anderzijds spelen de belastingfaciliteiten een rol in het fiscale wetgevingsproces (toetsingskader). Het onderzoeken van de belastingfaciliteiten richt zicht daardoor op zowel het parlementaire budgetrecht als de parlementaire bevoegdheid de belastingwet vast te stellen, en bovenal op het mogelijke verband tussen beide bevoegdheden. Het doel van dit hoofdstuk is het concept van de belastingfaciliteiten ontleden en de parlementaire betrokkenheid daarbij bezien.

6.2 Concept belastinguitgaven

Ruim een halve eeuw geleden ontstaat belangstelling voor fiscale tegemoetkomingen die als alternatief kunnen worden gezien voor overheidsuitgaven. Deze fiscale tegemoetkomingen worden door Grapperhaus '*verkapte subsidies*' genoemd.[3] Ook Velde beschrijft het nauwe onderlinge verband tussen subsidies en belastingfaciliteiten.[4] Het is goed op te merken dat in de bestuurs- en comptabiliteitswetgeving een subsidie daarentegen duidelijk onderscheiden wordt van een fiscale tegemoetkoming.[5] Uit onderzoek blijkt dat de rijkssubsidies voor wat betreft budgettaire omvang een klein onderdeel van de totale overheidsuitgaven vormen.[6] Fiscale tegemoetkomingen spiegelen aan subsidies impliceert een enger perspectief dan het spiegelen aan overheidsuitgaven.[7] In de fiscale literatuur en in beleidsdocumenten wordt een fiscale tegemoetkoming toch veelal geplaatst tegenover een

3 Grapperhaus 1971, p. 13-14.

4 Velde 1966, p. 269 e.v. Hemels 2005, p. 12, spreekt in haar onderzoek naar de financieringswijze van kunst en cultuur overigens over 'belastingsubsidie' als tegenhanger van de directe 'subsidie'.

5 Art. 4:21, eerste lid, Awb: '*Onder subsidie wordt verstaan: de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten.*' Art. 4.10, eerste lid, Cw 2016 verklaart art. 4:21 Awb van toepassing op de begroting. Aanspraken of verplichtingen die voortvloeien uit een wettelijk voorschrift inzake, onder andere, belastingen vallen ex. art. 4:21, tweede lid, onderdeel a, Awb niet onder de titel subsidies.

6 IBO Subsidies 2017, p. 18-19. Op basis van realisatiecijfers bedragen de rijkssubsidies € 4,49 miljard in 2015, hetgeen 1,8% is van de totale overheidsuitgaven.

7 De regering gebruikt in 2000 in een beschouwing over belastinguitgaven het begrip subsidie als een overheidsuitgave die is gericht op een specifieke gedragsverandering. Een subsidie beschouwt zij vervolgens als de tegenhanger van een fiscale stimuleringsregeling, hetgeen een belastinguitgave is (fiscale stimuleringsregelingen zijn volgens de regering per definitie belastinguitgaven, maar omgekeerd is niet elke belastinguitgave een fiscale stimuleringsregeling), zie Miljoenennota 2001, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 800, nr. 2, p. 145-146.

subsidie,[8] terwijl niet valt uit te sluiten dat het ruimere begrip overheidsuitgave van toepassing is of kan zijn. Om afbakeningskwesties te voorkomen, spreek ik in dit verband zoveel mogelijk over directe overheidsuitgaven (waaronder dus ook subsidies vallen).[9]

In zijn beschrijving van het onderlinge verband tussen subsidies en belastingfaciliteiten kenschetst Velde de belastingfaciliteiten – net als de subsidies aan personen of instellingen in de privésector – als negatieve belastingen.[10] Het door de fiscale bril duiden van de belastingfaciliteiten lijkt evenwel niet de methodiek te zijn die veel navolging krijgt in tegenstelling tot de blik door de uitgavenbril. De naam van de Amerikaan Stanley S. Surrey komt daarbij onvermijdelijk naar voren. Surrey wordt wel beschouwd als de geestelijk vader, of op zijn minst de naamgever, van het concept 'tax expenditure' dat hij in 1967 in een speech lanceerde.[11] Door Halberstadt en De Kam is dat nadien vertaald als belastinguitgave.[12]

Grapperhaus spreekt over '*een overheidsuitgave gekleed in het gewaad van een belastingvermindering*.'[13] Het is naar zijn mening materieel een overheidsuitgave, maar formeel een belastingvermindering. De beleidsdoelstelling had dus ook via een directe overheidsuitgave kunnen worden geregeld. Het verband tussen belastinguitgave en directe overheidsuitgave is voorstelbaar vanuit het uitgavenperspectief van het budgetrecht. Tegelijkertijd is het praktisch nog niet zo eenvoudig te detecteren, want in geval van een geheel nieuwe fiscale regeling zonder soortgelijke tegenhanger als directe uitgave moet de vraag worden beantwoord of een directe uitgave mogelijk zou zijn geweest om te kunnen kwalificeren als belastinguitgave. Surrey en Sunley spreken in dit kader over *'(…) in a way that is often accomplished by direct expenditures*.'[14] Giele en De Vries menen dat sprake moet zijn van '*hetgeen gewoonlijk als overheidsuitgave wordt geëxpliciteerd*.'[15] Dit punt wordt vrij snel irrelevant in de zin dat in de discussie over de definitie van belastinguitgaven het verband met de directe overheidsuitgaven naar de achtergrond verschuift.[16] Dat wil trouwens niet zeggen dat daarmee het pleit voor de belastinguitgaven in Nederland snel is beslecht.

---

8 Vgl. het toetsingskader fiscale regelingen – voorheen toetsingskader belastinguitgaven – waar een heffing tegenover een subsidie wordt geplaatst (vraag 4) en de fiscale subsidie tegenover de directe subsidie (vraag 5), zie Rijkbegrotingsvoorschriften 2019, onderdeel 4.4.8, model 4.55, p. 384-386. De werking van het toetsingskader wordt nader toegelicht in paragraaf 6.7.

9 Een fiscale tegemoetkoming is als het ware een indirecte overheidsuitgave, aangezien deze uitgave via het belastingstelsel loopt.

10 Velde 1966, p. 280. In gelijke zin Hartog 1951, p. 499, die in een betoog over 'vermomde staatssubsidies' een prijssubsidie als een negatieve kostprijsverhogende belasting neerzet.

11 In zijn analyse spreekt hij overigens ook over 'tax subsidies', zie Surrey 1973, p. 5.

12 Halberstadt en De Kam 1976, p. 641.

13 Grapperhaus 1978, p. 13.

14 Surrey en Sunley 1976, p. 17.

15 Giele en De Vries 1976, p. 885.

16 Vgl. Hemels 2005, p. 13-14 en de daar aangehaalde literatuur.

6.3 Instelling ambtelijke werkgroep

In het parlement is de interesse voor tax expenditures – in het begin wordt nog veel de Amerikaanse benaming gehanteerd – reeds in 1974 gewekt. De Eerste Kamer verzoekt in dat jaar bij de begrotingsbehandeling van het Ministerie van Financiën om een afzonderlijk overzicht in de begroting van tax expenditures.[17] Het verzoek wordt in eerste instantie terzijde geschoven met de motivering dat een dergelijk overzicht niet beschikbaar is.[18] Bij de begrotingsbehandeling een jaar later komt de Eerste Kamer evenwel op het verzoek terug.[19] De regering voldoet hier opnieuw niet aan, maar zegt wel toe een onderzoek in te stellen: '*Wij zijn ons echter bewust van het belang van een verdere studie ter zake van de tax expenditures en hebben inmiddels besloten zowel de kwalitatieve als ook de kwantitatieve aspecten daarvan nader te doen onderzoeken.*'[20] Zo wordt in 1977 door minister Duisenberg van Financiën een voornamelijk uit ambtenaren bestaande werkgroep geïnstalleerd.[21]

De taak van de werkgroep is het lokaliseren van de in de belastingwetgeving voorkomende voorzieningen die als tax expenditure zouden kunnen worden aangemerkt alsmede het bepalen van de cijfermatige omvang ervan. Pas tien jaar na installatie van de werkgroep ziet het rapport 'Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting' in 1987 het levenslicht.[22] De werkgroep heeft zich beperkt tot de inkomsten- en loonbelasting. Naar eigen zeggen zijn dit budgettair de belangrijkste belastingmiddelen, terwijl zij verhoudingsgewijs een groot aantal belastingverminderende voorzieningen kennen.[23] Met een analyse en definiëring van het begrip belastinguitgave wordt een belangrijke piketpaal geslagen,

---

17 Daarbij wordt verwezen naar de Verenigde Staten, waar een dergelijk overzicht sinds 1968 wordt gepresenteerd, alsmede naar de Bondsrepubliek Duitsland, zie *Kamerstukken I* 1974/75, 13 100 IXB, nr. 90a, p. 3.

18 Zo merkt de regering op: '*Binnen het Nederlandse Ministerie van Financiën wordt niet gewerkt aan de opstelling van een gekwantificeerd overzicht van voorzieningen in de belastingwetgeving die economische of sociale oogmerken hebben welke evenzeer via directe maatregelen kunnen worden bereikt. Het ontwerp-Comptabiliteitswet voorziet niet hierin*,' zie *Kamerstukken I* 1974/75, 13 100 IXB, nr. 90b, p. 6.

19 De Eerste Kamer spreekt daarbij over *'(…) belastingmaatregelen, die geen deel uitmaken van de normale belastingstructuur, maar beschouwd kunnen worden als in de belastingwetgeving ingebouwde stimulerende maatregelen dan wel verzachtende voorzieningen voor speciale groepen, die evenzeer direct uit het budget zouden kunnen worden gefinancierd*,' zie *Kamerstukken I* 1975/76, 13 600 IXA enz., nr. 104, p. 2.

20 *Kamerstukken I* 1975/76, 13 600 IXA enz., nr. 104a, p. 6-7.

21 De werkgroep bestaat uit ambtenaren van het Ministerie van Financiën en twee niet-ambtelijke leden (de hoogleraren Halberstadt en Verburg) op persoonlijke titel.

22 Als redenen voor deze lange duur worden door de werkgroep zelf genoemd: talrijke ontwikkelingen in de belastingwetgeving, snel opvolgende wisseling in de personele samenstelling van de werkgroep, de weerbarstigheid van het onderzoeksterrein en de beperkte beschikbare tijd van de leden.

23 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 10.

aangezien de zienswijze die de werkgroep geeft de jaren erna bepalend zal zijn in het beleidsdebat. De werkgroep verstaat onder een belastinguitgave:

> 'Een belastinguitgave is een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van die wet.'[24]

Het rapport bevat verder een beschrijving en rubricering van verschillende belastingfaciliteiten. Het mondt uit in twee (budgettaire) overzicht: één met regelingen die volgens de werkgroep in elk geval belastinguitgaven zijn en één met regelingen waarvan het karakter door de werkgroep niet duidelijk kan worden vastgesteld. Bij beide overzichten maakt de werkgroep een onderscheid in regelingen die tot een definitieve belastingvermindering leiden en in regelingen die leiden tot belastinguitstel.[25] Het rapport lijkt overigens niet bedoeld als aanjager voor het verder uitbouwen van de in kaart gebrachte belastingfaciliteiten. De werkgroep gooit de deur voor een vervolgonderzoek naar belastinguitgaven bij andere belastingmiddelen namelijk nadrukkelijk dicht. Volgens de werkgroep is met de opstelling van een definitie van belastinguitgave en de inventarisatie van belastinguitgaven in de inkomsten- en loonbelasting een belangrijk deel van het onderzoeksterrein bestreden. Bovendien wijst zij op het beslag dat een verdere studie zet op de beschikbare menskracht.[26] De opvatting van de regering sluit hier naadloos op aan. Zij beschouwt het rapport daarom als een eindrapport en ontbindt de werkgroep.[27]

6.4 Parlementair 'duw- en trekwerk'

In het parlement leidt het rapport evenmin direct tot actie. Bij een debat over subsidiebeleid in juni 1993 wordt opgemerkt dat het nog steeds ontbreekt aan een overzicht van de belastinguitgaven. Het Kamerlid De Jong (PvdA, coalitie) roept de regering op een actualisatie te maken van het rapport van de werkgroep uit 1987. Hij verzoekt daarbij om *'het supplement met tax expenditures'*.[28] Minister Kok van Financiën zegt dit vervolgens zuinigjes toe richting parlement: '*Ik heb er geen moeite mee (…) een inspanning te doen*

24 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 27.
25 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 415-420.
26 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 2-3.
27 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 1986/87, 19 700 IXB, nr. 53, p. 2.
28 Vergadering Commissie voor de rijksuitgaven, 28 juni 1993, *Handelingen II* 1992/93, nr. 34, p. 34-7

voor een updating, voor zover mogelijk, van het materiaal van 1987.'[29] In de bijlage 'Inventarisatie belastinguitgaven' behorende bij de zogenoemde Bouwstenennotitie van juli 1994, met daarin analyses van mogelijke aanpassingen in de loon- en inkomstenbelasting, is deze toezegging gestand gedaan.[30]

In 1995 geeft de regering in de Miljoenennota 1996 een korte bespiegeling op het begrip belastinguitgave.[31] De Afdeling advisering van de Raad van State had in haar advies het spreekwoordelijke vuurtje al opgestookt door enkele fundamentele bezwaren te uiten tegen de relatief grote inzet van belastinguitgaven.[32] Het Hoge College van Staat merkt op dat de belastinguitgaven zich aan de stringente uitgavennorm onttrekken en dat het veelal naar hun aard onbeheersbare openeinderegelingen zijn. Niet onbelangrijk is de toevoeging dat de prioriteit van belastinguitgaven slechts bij de invoering van de regeling wordt bepaald, waarna de uitgave verder onzichtbaar is.[33] In de Tweede Kamer leidt het tot de schriftelijke vraag waarom de regering de belastinguitgaven niet op enige manier onder de uitgavennorm brengt, waarop de regering kort antwoordt dat hiertoe geen aanleiding is.[34] Tijdens de Algemene Financiële beschouwingen probeert Terpstra (CDA, oppositie) het opnieuw. Hij stelt de vraag of een duidelijke uitgavennorm niet ook een norm voor de ontwikkeling van belastinguitgaven vereist.[35] Minister Zalm van Financiën merkt in zijn reactie enkel op dat een uitwijkmogelijkheid naar belastinguitgaven altijd heeft bestaan. Hij ziet daarin geen nieuwe ontwikkeling die tot ingrijpen noopt.[36] Tijdens de Algemene Financiële Beschouwingen in de Eerste Kamer vindt nagenoeg een herhaling van zetten plaats. Hilarides (VVD) wijst niet alleen op de onzichtbaarheid van fiscale faciliteiten, maar vraagt in hoeverre de belastinguitgaven het strakke uitgavenbeleid kunnen aantasten.[37] Boorsma (CDA) verzoekt om een overzicht van de ontwikkeling van de belastinguitgaven.[38] Minister Zalm van Financiën is opnieuw weinig toegeeflijk

---

29 Vergadering Commissie voor de rijksuitgaven, 28 juni 1993, *Handelingen II* 1992/93, nr. 34, p. 34-13. De minister van Financiën beschouwt daarbij tevens de relatie tussen subsidies en belastinguitgaven: '*Ook al hebben de tax expenditures dan betrekking op een andere categorie van de overheidsfinanciën, het zijn loten van een en dezelfde stam als het gaat om de vraag wat de voordelen zijn die burgers, maatschappelijke organisaties, instellingen, bedrijven en rechtspersonen hebben uit hoofde van bestaande subsidierechten, respectievelijk wat de fiscale voordelen zijn waar men op kan rekenen als men aan bepaalde voorwaarden voldoet*.'

30 Het betreft bijlage 8 van deel II van de Bouwstenennotitie. Deze is opgenomen als bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën, 4 juli 1994, nr. AFP 94-191 (Kamerstuknummer niet bekend).

31 Miljoenennota 1996, *Kamerstukken II* 1995/96, 24 400, nr. 1, p. 52-54.

32 Het betreft hier een pakket aan maatregelen ter bevordering van de werkgelegenheid en het inkomensbeleid, waarvan meer dan drievierde deel volgens de Afdeling advisering van de Raad van State uit belastinguitgaven bestaat.

33 *Kamerstukken II* 1995/96, 24 400, A, p. 7-8.

34 *Kamerstukken II* 1995/96, 24 400, nr. 34, p. 31.

35 *Handelingen II* 1995/96, nr. 7, p. 351.

36 *Handelingen II* 1995/96, nr. 8, p. 455.

37 *Handelingen I*, 1995/96, nr. 12, p. 420.

38 *Handelingen I*, 1995/96, nr. 12, p. 413.

richting de Kamerleden. De vraag van Hilarides wordt gepareerd door te stellen dat er bij belastinguitgaven geen volstrekte bandeloosheid is, hetgeen zonder normering een vreemde stellingname is.[39] Ten aanzien van een overzicht met belastinguitgaven houdt Zalm de boot af, aangezien er naar zijn opvatting alsdan problemen ontstaan met de definitie. '*Immers, wat is nu een belastinguitgave?*' stelt hij de retorische vraag.[40]

Tijdens de Algemene Financiële Beschouwingen (gecombineerd met de behandeling van de begroting van het Ministerie van Financiën) in oktober 1997 komen de belastinguitgaven opnieuw aan de orde.

De Studiegroep Begrotingsruimte 1997 had in haar advies ook al aandacht besteed aan belastinguitgaven, vooral vanuit het oogpunt van budgettaire beheersbaarheid (zie hierna paragraaf 6.6.1).[41] En ook de Afdeling advisering van de Raad van State had de handschoen opnieuw opgepakt door in haar advies op de Miljoenennota 1998 de belastinguitgaven te belichten.[42] Vanwege mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel en het risico van olievlekwerking heeft de Afdeling bezwaar tegen het veelvuldig gebruik van subsidies gegoten in fiscale tegemoetkomingen. Zij meent verder dat het instrumentele gebruik door middel van belastinguitgaven tot riskante en ondoorzichtige belastingwetgeving kan leiden. De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert een veilige marge bij het gebruik van belastinguitgaven aan te houden, waarbij overigens niet direct duidelijk is wat daarmee is bedoeld. Tevens beveelt de Afdeling aan de belastinguitgaven jaarlijks in de totale afweging met de overige uitgaven te betrekken en om alle belastinguitgaven te evalueren op hun effectiviteit. Voor het parlement is het cruciaal dat de kosten '*zichtbaar en controleerbaa*r' blijven en daarnaast nodigt zij de regering via een motie uit om jaarlijks met een evaluatie van belastinguitgaven te komen.[43] De regering ziet niets in een jaarlijkse evaluatie, maar kan zich vinden in een periodieke evaluatie.

---

39 Belastingen kunnen niet onbeperkt worden verhoogd ter financiering van belastinguitgaven, maar de vraag is of dat als een begrenzing van die belastinguitgaven kan worden gezien. Minister Zalm van Financiën zit evenwel op dat spoort. De desbetreffende redenering luidt, *Handelingen I* 1995/96, nr. 12, p. 469: '*Het is dus bepaald niet zo dat hier* [belastinguitgaven, MS] *geen begrenzing in zou zijn, want dat zou uiteindelijk ook moeten worden opgebracht door de andere belastingbetalers en dan krijg je daar weer koopkrachtproblemen van, hetgeen nog steeds een belangrijk onderwerp in kabinetskringen is.*'

40 *Handelingen I* 1995/96, nr. 12, p. 469.

41 Het aansnijden van het onderwerp belastinguitgaven komt overigens niet helemaal uit de lucht vallen. In de adviesaanvraag aan de Studiegroep Begrotingsruimte 1997 door minister Zalm van Financiën is namelijk nadrukkelijk gevraagd zich uit te laten over de normering en de behandeling van belastinguitgaven met bijzondere aandacht voor het creëren van meer transparantie, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 1996/97, 25 400, nr. 1, p. 81.

42 *Kamerstukken II* 1997/98, 25 600, A, p. 7-8.

43 Vgl. de aangenomen motie Van der Ploeg (PvdA, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 1997/98, 25 600, nr. 43. Zie ook de opmerking van Terpstra (CDA, oppositie) in het debat, *Handelingen II* 1997/98, nr. 7, p. 421: '*In dit licht zouden wij graag in de volgende miljoenennota's een bijlage zien met het totaaloverzicht van deze belastinguitgaven.*'

Bovendien zegt de regering toe een jaarlijks overzicht van belastinguitgaven te gaan maken.[44] Ook de Algemene Rekenkamer roept op om onder andere periodiek inzicht te geven in de budgettaire gevolgen van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen en de effectiviteit van de regelingen te onderzoeken.[45]

6.5 Jaarlijkse rapportage

Vanaf het verschijnen van het ambtelijke rapport met belastinguitgaven in 1987 heeft het ondanks de parlementaire druk dus ruim een decennium geduurd voordat het kabinet met een jaarlijks overzicht komt. In een bijlage bij de Miljoenennota 1999 presenteert het kabinet voor de eerste keer een overzicht van belastinguitgaven in de loonbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Het bevat zowel een weergave van het geraamde budgettaire beslag (over het begrotingsjaar 1998) als een toelichtende omschrijving van de regelingen.[46] In de jaren erna wordt het overzicht enkele keren aangepast en vernieuwd. Noemenswaardig is dat in de bijlage bij de Miljoenennota 2003 een substantiële uitbreiding van het aantal belastinguitgaven is opgenomen. Dat betreft de overige directe belastingen op inkomen, winst en vermogen (dividendbelasting, kansspelbelasting en successie- en schenkingsrecht) alsmede de kostprijsverhogende belastingen (indirecte belastingen).[47] In de Miljoenennota 2005 wordt de bijlage gesplitst in een deel dat in papiervorm verschijnt en een deel dat enkel als internetversie verschijnt (internetbijlage).[48] Hoewel allengs de nadruk steeds meer is verschoven naar de digitale weergave, is deze tweedeling gebleven. Zo is er nog steeds een bijlage met kerninformatie en een bijlage met toelichtende informatie, waarbij het evengoed voorstelbaar zou zijn om deze ten behoeve van de overzichtelijkheid weer in elkaar te schuiven, zodat alle informatie in één bijlage staat.

6.5.1 Uitbreiding met 'inkomstenbeperkende regelingen'

De Studiegroep Begrotingsruimte 2006 betoogt dat het zicht op kosten van fiscale regelingen breder moet zijn dan alleen belastinguitgaven in strikte zin vanwege het budgettaire belang en een meer transparante

44 *Handelingen II* 1997/98, nr. 8, p. 528. Ook de Studiegroep Begrotingsruimte 1997, p. 76, adviseert een periodiek overzicht met belastinguitgaven op te stellen. Zij onderscheidt daarbij drie categorieën: bestaande regelingen, autonome mutaties in bestaande regelingen en nieuwe regelingen.

45 Algemene Rekenkamer 1999, p. 53.

46 Miljoenennota 1999, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 1998/99, 26 200, nr. 2, p. 113 e.v.

47 Miljoenennota 2003, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600, nr. 2, p. 122 e.v.

48 Miljoenennota 2005, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 800, nr. 2, p. 147 e.v. alsmede internetbijlage 'Toelichting op de belastinguitgaven'.

afweging met de uitgaven.[49] Zij adviseert dan ook het overzicht met belastinguitgaven uit te breiden met een overzicht met een aantal regelingen die lijken op belastinguitgaven of die tot een grote budgettaire derving leiden (waaronder de regelingen verbonden met het eigen woningbezit en pensioenarrangementen).[50] Het valt op dat niet wordt geadviseerd het begrip belastinguitgave uit te breiden, zodat deze regelingen er in het vervolg ook onder geschaard kunnen worden. Deze keuze is nergens toegelicht en evenmin is daar een overweging aan besteed. Het begrip 'belastinguitgave' beperkt uitleggen is kennelijk de ingeslagen weg die een verruiming van dat begrip nadien uitsluit.

In de bijlage bij de Miljoenennota 2009 wordt het advies van de Studiegroep opgevolgd.[51] Toevoeging van een vijftal regelingen in een apart overzicht zorgt daarbij voor een nieuwe titel van de bijlage: 'Inkomstenbeperkende regelingen en belastinguitgaven'. Het betreft overigens drie heffingskortingen – algemene heffingskorting, arbeidskorting, combinatiekorting – alsmede (de fiscale behandeling van) de eigen woning en pensioenen.[52] In de bijlage van de Miljoenennota 2012 wordt vervolgens een stapje teruggezet, doordat het kabinet van de oorspronkelijke vijf inkomstenbeperkende regelingen alleen nog (de fiscale behandeling van) de eigen woning en de pensioenen weergeeft. Naar eigen zeggen zijn dit de belangrijkste regelingen.[53] Het is een ambivalent argument en lijkt mij gebaseerd op een misverstand. De Studiegroep Begrotingsruimte 2010 adviseert namelijk om in ieder geval voor deze twee regelingen de budgettaire ontwikkeling gedurende de kabinetsperiode te monitoren, waarbij zij de drie heffingskortingen onbesproken laat.[54] Het advies luidt evenwel geenszins om de drie heffingskortingen uit het overzicht te schrappen. Kennelijk is het advies bij het opstellen van de begrotingsregels wel zo begrepen dat deze regelingen er niet meer toe doen, althans niet meer in het overzicht hoeven te staan.[55]

---

49 Studiegroep Begrotingsruimte 2006, Annex 4, p. 78.

50 Studiegroep Begrotingsruimte 2006, p. 12, 33-34 en 76. De Studiegroep kenschetst dit als een 'grijs gebied' tussen de primaire heffingsopbrengst en de belastinguitgaven.

51 Miljoenennota 2009, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 2, p. 120 e.v.

52 Eigen woning betreft het saldo van de hypotheekrenteaftrek minus het eigenwoningforfait. Pensioenen betreft het saldo van de omkeerregel alsmede de vrijstelling van pensioenvermogen in box 3.

53 Miljoenennota 2012, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 2, p. 23.

54 De betreffende passage luidt, Studiegroep Begrotingsruimte 2010, p. 68: '*De Studiegroep adviseert om, in elk geval voor de eigen woning- en pensioenaftrek, ook de ontwikkeling ten opzichte van de aan het begin van de kabinetsperiode verwachte belastingderving te monitoren in de Miljoenennota en daar tevens bij substantiële opwaartse afwijkingen maatregelen te bezien, waarbij deze maatregelen geen aanleiding geven tot compenserende lastenverlichting.*'

55 Vgl. Startnota kabinet Rutte I, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 29, bijlage 1, p. 21 respectievelijk nr. 30, bijlage 1, p. 12.

6.5.2 Uitbreiding met 'overige regelingen'

In de bijlage bij de Miljoenennota 2017 is het overzicht met belastinguitgaven en met inkomstenbeperkende regelingen uitgebreid met een derde categorie: 'overige fiscale regelingen'.[56] Met het argument om '*in deze bijlage meer transparantie te bieden*',[57] zijn 21 fiscale regelingen in een apart overzicht toegevoegd. Nadien is deze uitbreiding geplaatst tegenover de criteria van budgettaire en beleidsmatige relevantie, om daarmee de voortdurende discussie over de definitie van regelingen te overstijgen. Het kabinet merkt daarbij op: '*Bij het bepalen van de budgettaire en beleidsmatige relevantie van regelingen is er geen absolute maatstaf, maar zal een zekere flexibiliteit worden gehanteerd zodat de lijst in de toekomst kan worden aangepast, mede rekening houdend met wensen van het parlement op dit vlak*.'[58] Het is voorstelbaar dat de uitbreiding vooruitloopt op een later te verschijnen rapportage van de Algemene Rekenkamer.[59] De Algemene Rekenkamer roept daarin namelijk, kort gezegd, op meer inzicht te geven in (het budgettaire beslag van) fiscale regelingen.[60] Het in de bijlage van de Miljoenennota 2017 gemaakte onderscheid tussen de drie categorieën is dun, met name tussen de inkomstenbeperkende regelingen en de overige fiscale regelingen. Illustratief is dat de drie heffingskortingen die in de bijlagen van de Miljoenennota's 2009-2011 nog als inkomstenbeperkende regelingen kwalificeren nu onder de overige fiscale regelingen zijn geschaard. Het kabinet zegt toe in de volgende Miljoenennota de tabellen van de drie categorieën te integreren. Begrotingsjaar 2017 vormt dus duidelijk een tussenstation.

6.5.3 Van belastinguitgave naar 'budgettaire en beleidsmatige relevantie'

In de bijlage bij de Miljoenennota 2018 wordt de toezegging gestand gedaan om tabellen te integreren. In één overzicht – fiscale regelingen genoemd – wordt het budgettaire belang van belastingfaciliteiten weergegeven die de belastingopbrengst verminderen. Het doel van het nieuwe overzicht fiscale regelingen is door het kabinet als volgt verwoord: '*De essentie van de nieuwe opzet is dat enerzijds transparantie wordt geboden en verantwoording wordt afgelegd, en anderzijds de beschikbare capaciteit gericht wordt ingezet om in te spelen op de informatiebehoefte van het parlement*.'[61] Het begrip belastinguitgave vervalt, althans wordt in de Miljoenennota niet meer gehanteerd.

---

56 De bijlage luistert dat begrotingsjaar naar de naam 'Belastinguitgaven, inkomstenbeperkende regelingen en overige fiscale regelingen'.

57 Miljoenennota 2017, Bijlage 6, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 32.

58 *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 32, p. 2, antwoord vraag 2 en 16.

59 Algemene Rekenkamer 2017a.

60 Aan deze zienswijze ligt de veronderstelling ten grondslag dat het Ministerie van Financiën de conceptconclusie van deze rapportage reeds kende bij opstelling van de Miljoenennota 2017, hetgeen gezien de onderlinge contacten en de te formuleren reactie voor de hand ligt.

61 Miljoenennota 2018, Bijlage 6, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 39.

Het kabinet verwijst naar de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, die de aanbeveling zou hebben gedaan om voortaan geen onderscheid te maken tussen belastinguitgaven en andere inkomstenbeperkende regelingen. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 beveelt weliswaar aan de monitoring van grondslagversmallers te verbeteren door ook grondslagversmallers die buiten de definitie van belastinguitgave vallen op te nemen in de bijlage bij de Miljoenennota en hiervoor ook een evaluatieverplichting te laten gelden.[62] Echter, opheffing van het onderscheid – en daarmee afscheid nemen van het begrip belastinguitgave – maakt geen onderdeel uit van de aanbeveling. Sterker, de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 gaat er bij de voorgestelde begrotingsspelregels nog gewoon vanuit dat de belastinguitgaven als categorie blijft bestaan.[63] Het kabinet neemt dit uitgangspunt in de nationale begrotingsspelregels ook nog eens over.[64] Dit leidt tot de vreemde situatie dat in de nationale begrotingsspelregels nog wordt gesproken over belastinguitgaven (en inkomstenbeperkende regelingen), terwijl sinds de Miljoenennota 2018 het begrip 'fiscale regelingen' zijn intrede heeft gedaan. In de Rijksbegrotingsvoorschriften 2018 wordt wel de aanpassing doorgevoerd naar fiscale regelingen,[65] hoewel niet overal consequent.[66] De omzetting van belastinguitgaven naar fiscale regelingen komt op mij over als een slordige en overhaaste operatie, waarvan de gevolgen (nog) niet goed te overzien zijn.

Met het de pas afsnijden van de discussie over de definitie van belastinguitgave is tegelijkertijd een nieuw criterium geïntroduceerd. Voortaan is het 'budgettaire en beleidsmatige belang' van een regeling relevant, zo benadrukt de staatssecretaris van Financiën nog eens op verzoek van de Tweede Kamer.[67] Vanuit een pragmatische insteek kan de lijst met regelingen worden uitgebreid en aangepast. Het overzicht in de bijlage van de Miljoenennota is in de woorden van de bewindsman flexibel, zodat goed kan worden ingespeeld op de informatiebehoefte van het parlement en de maatschappelijke beleving van regelingen als 'uitgave'.[68] Aangezien het kabinet zich in het verleden zeker niet altijd bereidwillig heeft getoond in het beschikbaar stellen van informatie en gegevens, niet zelden was parlementaire druk nodig, lijkt mij voor het parlement waakzaamheid geboden

62 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

63 Nationale begrotingsspelregels, Bijlage 2 'Toelichting op beheersing belastinguitgaven', onderdeel 'Monitoring van individuele belastinguitgaven', zie Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 83.

64 Startnota kabinet-Rutte III, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1 'Begrotingsregels 2018-2022', p. 18 (Bijlage 2 'Beheersing belastinguitgaven', onderdeel 'Monitoring van individuele belastinguitgaven').

65 RBV 2018, paragraaf 4.4.8, model 4.55, p. 375-377 (toetsingskader fiscale regelingen).

66 In RBV 2018, paragraaf 3.5.2 (p. 81) en paragraaf 4.1.18 (p. 128) wordt bijvoorbeeld nog verwezen naar het begrip belastinguitgave. In de RBV 2019 wordt in genoemde paragrafen nog steeds gesproken over belastinguitgave.

67 Brief staatsecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 77, p. 2.

68 Mij is niet duidelijk of met deze laatste opmerking over 'uitgave' toch nog een relatie met het begrip 'belastinguitgave' wordt gelegd.

bij de praktische invulling van dit flexibele criterium. De opmerking van de bewindsman dat er keuzes moeten worden gemaakt gegeven de beschikbare capaciteit voor ramingen (data en personeel) betreft bijvoorbeeld een bestuurlijke afweging. Deze is voor het parlement niet controleerbaar anders dan dat zij zelf op de stoel van de bewindsman plaatsneemt. Als het parlement vaststelt wat in deze beleidsmatig relevant is, lijkt mij dat een gegeven dat, de uitzondering daargelaten, door het kabinet moet worden uitgevoerd. Voor de budgettaire relevantie is evenmin een handvat gegeven. Dat belastingfaciliteiten met een budgettair belang van minder dan € 5 miljoen – net als regelingen die verplicht zijn op basis van Europese wet- en regelgeving (in de accijns en btw) – sinds het begrotingsjaar 2018 naar een andere bijlage van de Miljoenennota zijn verschoven, moet wellicht als teken aan de wand worden beschouwd als een ondergrens, maar zeker is dat niet.[69] Het kabinet acht de budgettaire informatie van deze belastingfaciliteiten minder relevant dan van andere faciliteiten, maar wel nog van voldoende belang om ze in het oog te houden.[70]

6.6 Doelstelling: beteugeling budgettaire omvang (budgettering)

Het beteugelen van de budgettaire omvang is een belangrijke reden om de schijnwerper op belastingfaciliteiten te plaatsen. Daarbij is een blik op de budgettaire beteugeling van de directe overheidsuitgaven onontbeerlijk, aangezien dat de aanleiding hiervoor vormt. Allereerst worden in paragraaf 6.6.1 de belastingfaciliteiten belicht in relatie tot het inkomstenkader en uitgavenplafond. Vervolgens worden in paragraaf 6.6.2 de problemen omtrent budgettering van belastingfaciliteiten besproken. Ten slotte komen twee mechanismes aan bod waarbij getracht is om budgettering gestalte te geven: een inspanningsverplichting in een toetsingskader (paragraaf 6.6.3) en een jaarlijkse monitoring van de ontwikkeling van het budgettaire beslag van belastingfaciliteiten (paragraaf 6.6.4).

---

69 Het betreft een verschuiving van deze regelingen van de bijlage 'Fiscale regelingen' naar de bijlage 'Toelichting op de fiscale regelingen'. Daarbij wordt overigens nadrukkelijk gesproken over '*uit het oogpunt van budgettaire en beleidsmatige relevantie*', zie Miljoenennota 2018, Bijlage 6, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 39. Ook in de Miljoenennota 2019, Bijlage 10, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 104, wordt dit onderscheid doorgevoerd. In de bijlage 'Toelichting op de fiscale regelingen' merkt het kabinet op: '*Het overzicht van fiscale regelingen in deze bijlage is uitgebreider dan in de bijlage 'Fiscale regelingen'. Naast de regelingen die daar vermeld staan, bevat deze bijlage ongeveer twintig regelingen die in het verleden ook in die bijlage stonden, maar niet meer structureel worden gekwantificeerd vanwege het beperkte beleidsmatige of budgettaire belang. Deze regelingen zijn verplicht op basis van Europese wet- en regelgeving of hebben een budgettair belang van kleiner dan € 5 miljoen*.' Zie in gelijke zin Miljoenennota 2020, Bijlage 10, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 115.

70 Brief staatsecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 77, p. 2.

6.6.1 Begrotingsspelregels: inkomstenkader of uitgavenplafond?

Belastingfaciliteiten laveren tussen de inkomsten- en uitgaven van de overheid. Met betrekking tot de begrotingsspelregels is voor belastingfaciliteiten het inkomstenkader van toepassing. In geval van een wijziging die niet reeds bij aanvang van de kabinetsperiode in het inkomstenkader is verdisconteerd, is een budgettaire compensatie vereist. De beleidsmutaties van belastingfaciliteiten worden onder het inkomstenkader niet anders behandeld dan andere fiscale wijzigingen die niet als zodanig kwalificeren. Onder het inkomstenkader wordt immers simpelweg elke fiscale beleidsaanpassing gesanctioneerd in het jaar van invoering.[71] Echter, het inkomstenkader budgetteert de beleidsaanpassing niet voor toekomstige jaren. Alle ontwikkelingen, tot aan ramingsfouten aan toe, zijn na invoering niet meer relevant.[72] De budgettaire beheersbaarheid kan dan ook vooral onder druk komen te staan als gevolg van de endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten. Deze lift als het ware mee met het 'meebeweegmechanisme', zoals weergegeven in paragraaf 5.6.3, dat is bedoeld om de belastingontvangst vanzelf te laten meebewegen met de economische ontwikkeling om daarmee de economie automatisch te stabiliseren.[73] Eenmaal ingevoerd kan de budgettaire omvang van een belastingfaciliteit, indien budgettering ontbreekt, dan ook ongehinderd toenemen.

Op dit punt bestaat een fundamenteel verschil met een directe overheidsuitgave. Onder het uitgavenplafond is de hoogte van een directe overheidsuitgave beperkt, hoewel van belang is op te merken dat dit niet voor elke directe uitgave afzonderlijk het geval is maar voor de clustering per ministerie (een minister moet budgettair gezien zijn of haar eigen begrotingsbroek ophouden) en per budgetdisciplinesector. Bij een (dreigende) overschrijding is correctie of compensatie geboden om toch onder het aldus afgesproken uitgavenplafond te blijven. Aangezien een belasting-

---

71 Daarom slaat de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p 38, de plank mis met de volgende opmerking: '*Doordat bepaalde grondslagversmallers geen onderdeel uitmaken van de belastinguitgaven, worden deze überhaupt niet beheerst in het inkomstenkader.*' De kwalificatie als belastinguitgave is voor een fiscale beleidsaanpassing echter niet relevant om onder het inkomstenkader te vallen, waarmee ten onrechte de oproep lijkt te worden gedaan het begrip belastinguitgave, of het toepassingsbereik ervan, te verruimen teneinde het inkomstenkader beter te laten werken.

72 De Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42 beveelt evenwel aan om in geval van de toepassing van gedragseffecten bij een raming toch een corrigerende maatregel te treffen (niet relevant voor het inkomstenkader) indien sprake is van 'grote, onverwachte effecten'. Oftewel, als achteraf blijkt dat een raming de plank behoorlijk misslaat, luidt de aanbeveling om hiervoor te corrigeren. Deze aanbeveling is evenwel niet in de begrotingsspelregels van het kabinet Rutte III beland. Zie paragraaf 5.6.4 over het inkomstenkader.

73 In de praktijk is het meebewegen niet beperkt tot economische ontwikkelingen maar ziet het op zowat elke ontwikkeling die van invloed is op de belastingontvangst (enkel met uitzondering van een beleidsaanpassing die wel door het inkomstenkader wordt gesanctioneerd).

uitgave zo'n plafond oorspronkelijk niet kent, is voorstelbaar dat het voor een beleidsdoel aantrekkelijker is – in de zin dat bij stijgende budgettaire omvang geen noodzaak tot correctie of compensatie optreedt – een belastingfaciliteit in te zetten in plaats van een directe uitgave.

Voor de Studiegroep Begrotingsruimte 1997 was budgettaire beteugeling destijds de reden om een periodiek overzicht van belastinguitgaven te bepleiten.[74] Zij constateert dat de groeiende toepassing van belastinguitgaven een bedreiging vormt voor de beheersbaarheid en doorzichtigheid van het budgettaire beleid.[75] Door de strakke uitgavennormering door middel van toepassing van het uitgavenkader bestaat in de ogen van de Studiegroep Begrotingsruimte namelijk de mogelijkheid, zoals hiervoor toegelicht, dat een verschuiving optreedt in de richting van belastinguitgaven. De Studiegroep Begrotingsruimte beveelt aan dat elke nieuwe specifieke fiscale maatregel die dient ter voorkoming of vervanging van een (subsidie) uitgave wordt betrokken bij het uitgavenkader.[76] Het valt op dat de Studiegroep juist bij de aanbeveling niet spreekt over een belastinguitgave maar over een 'specifieke fiscale maatregel', wellicht om daarmee weg te blijven van de afbakeningsproblematiek die kan opspelen omtrent het begrip belastinguitgave.

In de Miljoenennota 2000 borduurt de regering voort op het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte 1997 en verkent de introductie van een ijklijn – op de leest van het uitgavenkader – voor belastinguitgaven.[77] Met een ijklijn zouden belastinguitgaven op enigerlei wijze worden gebudgetteerd. Een jaar later schenkt de regering in de Miljoenennota 2001 opnieuw aandacht aan de materie. Zij plaatst een volledig open-einde regeling (geen budgettaire beheersing) tegenover een volledig gesloten regeling (volledige budgettaire beheersing) en schetst vervolgens vier varianten om budgettering van belastinguitgaven te kunnen toepassen. Deze vier budgetteringstechnieken zijn, in oplopende sterkte voor wat betreft de budgettaire beheersbaarheid,[78] als volgt omschreven:[79]

---

74 Studiegroep Begrotingsruimte 1997, p. 76: '*Gezien de uitwisselbaarheid van sommige subsidies met belastinguitgaven en het gegeven dat voor een volledige beoordeling van de inspanningen van de overheid om bepaalde beleidsdoelen te bereiken ook de fiscale faciliteiten in beschouwing dienen te worden genomen, acht de Studiegroep het voor de transparantie van de collectieve sector van belang dat een periodiek overzicht van belastinguitgaven wordt opgesteld.*'

75 Studiegroep Begrotingsruimte 1997, p. 13.

76 Studiegroep Begrotingsruimte 1997, p. 74.

77 Miljoenennota 2000, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, nr. 2, p. 119-121. De afspraak voor een onderzoek naar de introductie van een ijklijn voor belastinguitgaven is bovendien opgenomen in het Regeerakkoord 1998, *Kamerstukken II* 1997/98, 26 024, nr. 10, p. 100.

78 Naast budgettaire beheersbaarheid zijn de budgetteringstechnieken ook gewaardeerd op uitvoeringkosten, administratieve lasten en rechtszekerheid. Het valt op dat een sterke budgettaire beheersbaarheid gepaard gaat met lage rechtszekerheid en vice versa.

79 Miljoenennota 2001, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 800, nr. 2, p. 151-152. Zie Van den Ende, Haberham en Den Boogert 2004, p. 141-142.

1) Een voor een bepaald jaar geconstateerde overschrijding wordt geaccepteerd, maar de regeling wordt zodanig aangepast dat overschrijdingen voor toekomstige jaren worden voorkomen.
2) Een voor een bepaald jaar geconstateerde overschrijding wordt intertemporeel gecompenseerd door middel van het korten van de overschrijding op het budget voor toekomstige jaren.
3) Er wordt gebruik gemaakt van het 'op-is-op' principe, zodat alleen degenen die zich tijdig hebben aangemeld van de regeling gebruik kunnen maken.
4) De omvang van de tegemoetkoming wordt pas bepaald nadat na sluiting van de aanmeldingstermijn duidelijk is in welke mate van de regeling gebruik gemaakt zal worden.

Enkele van deze budgetteringstechnieken zijn momenteel op individuele belastingfaciliteiten toegepast. Het betreft de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) in de loonheffing, waarbij een aanmeldingsverplichting geldt. De budgettering behelst een zogenoemde meerjarige budgetegalisatie.[80] Daarnaast betreft het de investeringsregelingen in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting waarvoor eveneens een aanmeldingsverplichting geldt: energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA) en de willekeurige (of vervroegde) afschrijving milieu-investeringen (VAMIL). Ook bij deze investeringsregelingen is sprake van gebudgetteerde regelingen met een systematiek van meerjarige budgetegalisatie.[81]

6.6.2 Problemen budgettering

Voor een brede toepassing, voor de '*ongedifferentieerde groep belastinguitgaven als geheel*,'[82] ziet de regering budgettering evenwel niet zitten. Verschillende argumenten worden daarvoor aangedragen.[83] De regering meent dat het parlement met het jaarlijkse overzicht van belastinguitgaven voldoende houvast heeft om de budgettaire ontwikkeling van belastinguitgaven te volgen en desnoods in te grijpen. Verder worden belastinguitgaven neergezet als belangrijk instrument van koopkrachtbeleid, waarvoor de regering kennelijk geen beperking wil aanleggen. Het voornaamste argument tegen

80 Een in jaar T geconstateerde overschrijding van het budget over jaar T-1 dient binnen dezelfde regeling gedekt te worden in jaar T+1. Dit mechanisme is beschreven in Miljoenennota 2018, Bijlage 11 (Toelichting op de fiscale regelingen), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 262.

81 De systematiek van meerjarige budgetegalisatie is weliswaar genoemd bij deze regelingen in de Miljoenennota 2018, Bijlage 11 (Toelichting op de fiscale regelingen), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 258-259, maar verder is niet toegelicht op welke wijze dit wordt toegepast.

82 Miljoenennota 2001, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 800, nr. 2, p. 154.

83 Miljoenennota 2000, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, nr. 2, p. 120-121.

ijklijnen, en dus budgettering van de meeste belastinguitgaven, is praktisch van aard. Bij een belastinguitgave doet zich namelijk geen aanwijsbare en feitelijke geldstroom voor. De overheid ontvangt juist 'iets' niet aan belastingontvangst, maar voor het vaststellen van de omvang van 'iets' moet een schatting worden gemaakt.[84] Daarbij moet worden achterhaald hoe de belastingontvangst zou zijn indien de desbetreffende fiscale regeling niet zou bestaan. Hiervoor zijn niet altijd (alle) gegevens voorhanden.[85] Alleen in geval van belastingfaciliteiten met een expliciete aanmeld- of registratieverplichting – zie hierover paragraaf 6.6.1 ten aanzien van de WBSO[86], EIA, MIA en VAMIL – is redelijk goed bij te houden hoe de grondslag zich ontwikkelt.[87] Ook kan soms uit aangiftes informatie worden gedestilleerd, hoewel relevant is dat gegevens in (al dan niet uitgestelde) aangiftes pas na enige tijd definitief zijn. De regering noemt voor de directe belastingen hiervoor gemiddeld een termijn van 2,5 jaar na afloop van het belastingjaar.[88] Het begrotingsjaar is dan dus al lang afgelopen. Maar zelfs in geval van bruikbare aangiftegegevens zijn veronderstelling nodig om uiteindelijk de berekening van de budgettaire omvang van een belastinguitgave te kunnen maken, zoals de hoogte van het verrekenbare tarief (in geval van een progressieve tariefstructuur, waarbij ook de eventuele volgorde van meer-

84 In internationale literatuur worden drie methodes beschreven: 'revenue forgone method' (berekening van gemiste belastingopbrengst zonder gedragseffect mee te wegen), 'revenue gain method' (berekening van gemiste belastingopbrengst door wel gedragseffect mee te wegen), 'outlay equivalent method' (berekening van de directe overheidsuitgave die nodig is om hetzelfde effect te hebben als belastingfaciliteit). Zie Swift, Polackova Brixi en Valenduc 2004, p. 7-8 alsmede OESO 2010, p. 13-14.

85 Voor begrotingsjaar 2002 maakt de regering een driedeling naar type regeling voor wat betreft de mate waarin en de termijn waarop realisatiegegevens beschikbaar komen, Miljoenennota 2002, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 000, nr. 2, p. 174: 1) regelingen waarvoor jaarlijkse realisatiegegevens beschikbaar komen, 2) regelingen die kunnen worden geraamd met een microsimulatiemodel en 3) overige regelingen. Het is goed op te merken dat verreweg de meeste belastingfaciliteiten onder 2) en 3) vallen.

86 Voor de WBSO biedt het per 1 januari 2017 van toepassing zijnde lage-inkomensvoordeel (LIV) – ingevoerd via de Wet tegemoetkomingen loondomein (Wtl) – interessant vergelijkingsmateriaal voor wat betreft de systematiek. Het LIV staat niet te boek als belastingfaciliteit, maar als een uitgavenregeling. De hoogte van het LIV wordt gebaseerd op gegevens in de loonaangifte (in jaar T) en vervolgens automatisch door de Belastingdienst uitbetaald (in jaar T+1). Het LIV valt sinds het kabinet Rutte III onder het uitgavenkader. In dit verband is een ander relevant gegeven het per 1 januari 2018 van toepassing zijnde loonkostenvoordeel (LKV), dat de premiekortingen vervangt. Hoewel de sociale premies niet tot de belastingfaciliteiten behoren, is interessant dat in feite een faciliteit aan de inkomstenkant is omgezet in een uitgavenregeling

87 Bij de investeringsregelingen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting hangt het dan nog van het toepasselijke marginale tarief af om de daadwerkelijke budgettaire belastingderving te kunnen bepalen. Bij een proportioneel tarief is deze stap in beginsel eenvoudiger, hoewel ook dan de grondslag van een belastinguitgave als gevolg van bijvoorbeeld verliessituaties niet zomaar leidt naar de budgettaire derving van de belastinguitgave. Het blijft dus onzeker totdat alle desbetreffende belastingaangiftes definitief zijn vastgesteld.

88 Miljoenennota 2000, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, nr. 2, p. 121.

dere belastinguitgaven een rol kan spelen) en het eventueel optreden van gedragseffecten. Om niet alle aangiftes door te ploegen, wordt daarnaast veelal gewerkt met steekproeven en microsimulaties.[89] Meer informatie zou verkregen kunnen worden door meer informatie uit te vragen bij belastingplichtigen of derden, maar dat leidt mogelijk tot een toename van ongewenste administratieve lasten.[90] De conclusie is evident dat het vaststellen van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten met onzekerheid en onnauwkeurigheid gepaard gaat.

6.6.3 Budgettering als inspanningsverplichting in toetsingskader

Tegenover het niet omarmen van budgettering van belastinguitgaven wordt door de regering, als ware het een handreiking, de toezegging geplaatst een toetsingskader te ontwikkelen aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of een nieuwe, of het intensiveren van een bestaande, fiscale regeling al dan niet wenselijk is.[91] Dit sinds begrotingsjaar 2003 van toepassing zijnde toetsingskader komt uitgebreider aan bod in paragraaf 6.7. Op deze plaats is relevant dat het toetsingskader in eerste instantie niets zegt over budgettering. Voor het begrotingsjaar 2004 is de toelichting bij het toetsingskader echter aangevuld met een bepaling die wel ziet op budgettering van individuele belastinguitgaven: '*Voor nieuwe belastinguitgaven en intensiveringen van bestaande belastinguitgaven geldt dat het budgettaire beslag van een dergelijke maatregel in beginsel behoort te worden gebudgetteerd. Voor bestaande belastinguitgaven worden de mogelijkheden van (nadere) budgettering bezien*.'[92] Het is overigens niet duidelijk waar deze aanvulling opeens vandaan komt. Deze bepaling maakt geen deel uit van de stappen die bepalend zijn voor het groene licht van het toetsingskader. Het is dus meer een inspanningsverplichting dan een keiharde voorwaarde, hetgeen ook wel valt af te leiden uit de gekozen bewoording als 'in beginsel' en 'bezien'. De bepaling kent in de loop der jaar verschillende posities binnen de begrotingsspel-

89 Van Tol 2007, p. 146.

90 Om gegevens te verkrijgen wijst het kabinet ter illustratie op een aangifteplicht ten aanzien van alle regelingen, hetgeen dan louter voor statistische doeleinden zou zijn, *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 32, p. 3, antwoord vraag 3-5. Eventuele parlementaire kennisneming van deze gegevens zou ik overigens niet onder 'statistisch doeleinden' willen scharen, waarmee ik overigens wel de administratieve lasten van een extra aangifteplicht erken.

91 Miljoenennota 2000, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, nr. 2, p. 121. Deze toezegging vloeit echter vooral voort uit een rapport (Algemene Rekenkamer 1999) om het effect van een regeling beter inzichtelijk te maken zodat beter afgewogen kan worden of een regeling moet worden aangepast of voortgezet.

92 Miljoenennota 2004, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 200, nr. 2, p. 249.

regels.[93] Meest recent is deze door het kabinet Rutte III onder het mom van technische uitwerking in de bijlage 'Beheersing belastinguitgaven' van de begrotingsspelregels opgenomen.[94] De verschillende posities binnen de begrotingsspelregels laten onverlet dat de inspanningsverplichting om budgettering van individuele belastinguitgaven na te streven dus sinds 2004 steeds van toepassing is.

Toch leidt dat vooralsnog niet tot zichtbare stappen. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 constateert dat een heldere systematiek ontbreekt om te bepalen welk deel van de belastingfaciliteiten moet worden gebudgetteerd (waaraan ik zou willen toevoegen dat ook de wijze waarop budgettering voor veel belastingfaciliteiten alsdan zou moeten plaatsvinden nog geenszins is uitgekristalliseerd) en dat budgettering niet overal gebeurt,[95] hoewel dat met slechts een handvol regelingen die wel enigszins gebudgetteerd zijn nog een positieve benadering is. De Studiegroep stelt voorts een versterkt toetsingskader voor, onder andere door aanvulling ervan met de vraag of budgettering wenselijk en mogelijk is en met behulp van welke parameter de grondslagversmaller kan worden gebudgetteerd.[96] Het kabinet Rutte III neemt dit voorstel niet over zonder dat daarvoor overigens een toelichting wordt gegeven. Van de belofte van de Studiegroep om ten behoeve van de formatie te onderzoeken hoe de integrale afweging en beheersing van fiscale regelingen verbeterd kan worden – eventueel door regelingen in het uitgavenkader onder te brengen[97] of door budgettering[98] – is niets vernomen. Kennelijk is hier bedoeld dat de ambtelijke onder-

93 Eerst is de bepaling onderdeel van de annex bij de begrotingsspelregels. Daarna valt deze onder begrotingsspelregel 40 'Belastinguitgaven' van het kabinet Balkenende IV, zie Miljoenennota 2008, Bijlage 8, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 200, nr. 2, p. 110-111 (de startnota van dit kabinet is verweven in deze Miljoenennota). Als het toetsingskader als zodanig verschuift naar de rijksbegrotingsvoorschriften blijft genoemde bepaling eigenstandig achter in begrotingsspelregel 36 'Beheersing belastinguitgaven' van het kabinet Rutte I en het kabinet Rutte II, zie Startnota 2010, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 29/30, Bijlage 1, p. 20-21/11-12 alsmede Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 21-22.

94 Vgl. begrotingsregels bijlage 2, zie Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 18.

95 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 26 en 38.

96 Andere versterkingen zijn: het toetsingskader voor bestaande belastinguitgaven opnemen in evaluaties; het ingevulde toetsingskader voor nieuwe, of intensivering van bestaande, belastinguitgaven met de wetswijziging meesturen naar de Tweede Kamer en een horizonbepaling in het toetsingskader die alleen niet in werking treedt als de evaluatie aan alle gestelde criteria voldoet, zie Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

97 Dit lijkt overigens alsdan wel strijdig te zijn met de strikte scheiding tussen inkomsten en uitgaven.

98 De Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39, plaatst de volgende kanttekeningen bij budgettaire beheersing: '*Voor budgettaire beheersing zijn een paar voorwaarden: er moeten voldoende cijfers beschikbaar zijn en de regeling moet een parameter hebben waarmee het budgettaire beslag binnen een bepaalde bandbreedte gehouden kan worden. Bij overheveling naar het uitgavenkader is het eveneens noodzakelijk dat fiscale regelingen zijn toe te wijzen aan een bepaald beleidsterrein. Beleid dat inhoudelijk met elkaar samenhangt, zou tegen elkaar afgewogen moeten worden en dus in hetzelfde beleidskader moeten zitten.*'

steuning vanuit het Ministerie van Financiën huiswerk voor de formatie moet maken, waarvoor de Studiegroep zich mijns inziens oneigenlijk de rol van opdrachtgever aanmeet. Het lijkt mij namelijk niet zuiver dat een Studiegroep buiten de taakopvatting van het uitbrengen van een advies een dergelijke opdracht uitdeelt aan ambtenaren.

6.6.4 Monitoring budgettaire ontwikkeling

Hoewel strikte budgettering, ondanks de inspanningsverplichting, dus vooralsnog nauwelijks voorkomt, is monitoring van de budgettaire ontwikkeling van belastingfaciliteiten wel een relevante stap om in ieder geval een vinger aan de pols te kunnen houden. In de eerste plaats geschiedt dit door de weergave van de meerjarige raming van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten in plaats van enkel het begrotingsjaar.[99] Door vervolgens de ontwikkeling van de budgettaire omvang van een belastingfaciliteit af te zetten tegen de aan het begin van de kabinetsperiode verwachte budgettaire ontwikkeling – de zogenoemde benchmarkreeks[100] – ontstaat inzicht in een mogelijke afwijkende ontwikkeling. De Studiegroep Begrotingsruime 2010 heeft hiertoe geadviseerd en het kabinet heeft deze handschoen voor het begrotingsjaar 2011 voor het eerst opgepakt.[101] Een jaar later vindt de eerste toetsing aan de benchmark plaats, waarbij posten met afwijkingen van meer dan 10 procent of € 25 miljoen in kaart zijn gebracht. Het kabinet maakt in de toelichting bij afwijkingen nog een onderscheid in een technische bijstelling (correctie op ramingstechniek of herziening tijdsreeks door beschikbaarheid nieuwe databronnen) en endogene bijstelling (alle overige ontwikkelingen).[102] Het bezwaar dat de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten ramingen zijn, is daarmee overigens niet ondervangen. Het blijft derhalve onzeker in hoeverre de geraamde ontwikkeling van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten alsmede de toetsing aan de benchmark de daadwerkelijke 'kosten' in de zin van opbrengstderving van een belastingfaciliteit weergeven.

---

99 De meerjarige raming – de vier op het begrotingsjaar volgende jaren - zijn gebaseerd op extrapolaties op basis van relevante macro-economische ophoogfactoren, waarbij tevens rekening is gehouden met eventuele beleidsmatige ontwikkelingen.

100 '*De benchmarkreeks is de ramingsreeks in de eerste Miljoenennota van een nieuw kabinet inclusief het nieuwe beleid in het volgende begrotingsjaar*', zie Miljoenennota 2011, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 2, p. 25, voetnoot 7. Naar mijn mening is niet enkel het nieuwe beleid in het volgende begrotingjaar onderdeel van de benchmarkreeks, maar is ook de beleidsmatige doorwerking in alle volgende begrotingsjaren van de kabinetsperiode onderdeel van de benchmarkreeks. Voor het kabinet Rutte II geldt als benchmarkreeks de ramingsreeks die is opgenomen in de Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 7 alsmede bijlage 4. Voor het kabinet Rutte III geldt als benchmarkreeks de ramingsreeks die is opgenomen in de Miljoenennota 2018, zie Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 7.

101 Studiegroep Begrotingsruimte 2010, p. 68. Miljoenennota 2011, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 2, p. 25-26.

102 Miljoenennota 2012, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 2, p. 29-31.

Een afwijkende endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten kan vervolgens nopen tot ingrijpen, hoewel daarvoor geen maatstaf is geformuleerd. In feite is een flexibel toepasbaar budgettair plafond gecreëerd, hetgeen mijns inziens samenhangt met de hiervoor aangestipte onzekerheid van de ramingen. Door de oogwimpers bezien is een kenmerk van het uitgavenplafond geboetseerd tot een mechanisme dat kan worden ingezet om de budgettaire beheersbaarheid van belastingfaciliteiten enigszins te sturen. In de vigerende begrotingsspelregels is een verplichting tot jaarlijkse monitoring opgenomen.[103] De beheersbaarheid is aldus verwoord: '*Bij substantiële opwaartse afwijkingen van de endogene ontwikkeling ten opzichte van de aan het begin van de kabinetsperiode verwachte ontwikkeling kan dit aanleiding geven tot maatregelen, waarbij deze maatregelen niet relevant zijn voor het inkomstenkader.*'[104] De irrelevantie voor het inkomstenkader betekent dat een corrigerende beleidsaanpassing om de afwijkende endogene ontwikkeling een halt toe te roepen (en voor de toekomst neerwaarts bij te stellen), niet gepaard hoeft te gaan met een compenserende maatregel van gelijke maar tegenovergestelde budgettaire omvang. Zo wordt voorkomen dat een tegenvaller een permanent karakter krijgt. Dat het budgettaire beslag van een fiscale regeling zich substantieel anders ontwikkelt dan voorzien, heeft gespeeld bij de autobelastingen, zo geeft het kabinet desgevraagd als voorbeeld aan.[105] Toch is het in dit kader een verkeerd voorbeeld, want de beleidsaanpassing die daarop volgde werd destijds wel degelijk gecompenseerd, hetgeen juist achterwege had moeten blijven.[106] Deze bepaling ter budgettaire beheersing van belastingfaciliteiten is vooralsnog derhalve nog steeds niet onverkort toegepast.

---

103 '*De budgettaire ontwikkeling van specifieke regelingen aan de inkomstenkant zoals vrijstellingen, aftrekposten en verlaagde tarieven die de belastinggrondslag verkleinen, wordt jaarlijks gemonitord in de Miljoenennota*,' zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16. De formulering 'specifieke regelingen aan de inkomstenkant' is naast het voor begrotingsjaar 2018 ter ziele gedragen begrip 'belastinguitgave' en het nieuw geïntroduceerde begrip 'fiscale regelingen' weer een andere omschrijving. Het komt de eenduidigheid van de toch al moeilijke materie mijns inziens niet ten goede.

104 Begrotingsregels 2018-2021, Bijlage 2 'Beheersing belastinguitgaven', Onderdeel 'Monitoring van individuele belastinguitgaven', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 18.

105 Lijst van vragen antwoorden n.a.v. Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, antwoord op vraag 95, p. 34. Uit de Evaluatie autogerelateerde belastingen 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 32 800, nr. 24, bijlage, p. 62 e.v., bleek dat de budgettaire derving van enkele fiscale stimuleringsregelingen is opgelopen van circa € 100 miljoen (2008) naar ruim € 2 miljard (2013). Maar doordat in die periode ook de grondslag van bijvoorbeeld de bpm is gewijzigd (van netto catalogusprijs naar CO_2-uitstoot), is de (neerwaartse) mutatie van de belastingopbrengst niet alleen toe te schrijven aan belastingfaciliteiten. Dit aspect blijft veelal onderbelicht.

106 De overigens relatief geringe opbrengst van de beleidsaanpassingen is namelijk teruggesluisd, zodat per saldo een zogezegd budgettair neutraal pakket is gecreëerd, MvT Wet uitwerking Autobrief II, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 391, nr. 3, p. 21-22.

6.7 Doelstelling: toetsen op doeltreffendheid en doelmatigheid

Het inzichtelijk maken van (het budgettaire beslag van) belastingfaciliteiten heeft onder andere ten doel om deze regelingen vervolgens op hun merites te kunnen beoordelen. Het is vooral de Algemene Rekenkamer geweest die hierop heeft gewezen. Zij pleit voor het formuleren van toetsbare doelstellingen om op termijn de effectiviteit van een regeling te kunnen onderzoeken.[107] Het antwoord van de regering op dit pleidooi is een toetsingskader om vooraf te beoordelen of invoering van een belastinguitgave opportuun is. De opzet van het toetsingskader is eerst verkend.[108] Sinds begrotingsjaar 2003 maakt het deel uit van de begrotingsspelregels.[109] De uitwerking van het toetsingskader is momenteel opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften,[110] terwijl in de bijlage 'Beheersing belastinguitgaven' van de begrotingsspelregels het uitgangspunt is geschetst: '*Voor de introductie van nieuwe dan wel intensiveringen van bestaande belastinguitgaven en de evaluatie van deze regelingen geldt een restrictief toetsingskader, zoals opgenomen in de rijksbegrotingsvoorschriften. Met behulp van het toetsingskader kan worden afgewogen of (de intensivering van) een fiscale maatregel al dan niet de voorkeur heeft*.'[111] Het toetsingskader bestaat oorspronkelijk uit zes – en later zeven – stapsgewijze vragen die positief beantwoord dienen te worden alvorens het spreekwoordelijke licht op groen staat voor invoering of herziening van een belastinguitgave.[112] Het toetsingskader concentreert zich vooral op (de afweging van) nut en noodzaak van een belastinguitgave, oftewel in de woorden van de regering: '*Het toetsingskader fungeert als een soort trechter voor de haalbaarheid en wenselijkheid van belastinguitgaven*.'[113] De praktijk blijkt weerbarstiger. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 stelt onomwonden dat het toetsingskader niet of gebrekkig wordt toegepast.[114]

---

107 Algemene Rekenkamer 1999, p. 48.

108 Zie de paragraaf 'Toetsingskader fiscale instrumenten', Miljoenennota 2001, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 800, nr. 2, p. 144-157.

109 Miljoenennota 2003, Bijlage 10, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600, nr. 2, annex 2, p. 289-291. Zie ook naderhand begrotingsspelregel 40 'Belastinguitgaven' van het kabinet Balkenende IV, zie Miljoenennota 2008, Bijlage 8, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 200, nr. 2, p. 110-111 (de startnota van dit kabinet is verweven in deze Miljoenennota).

110 RBV 2019, paragraaf 4.4.8, model 4.55, p. 375-377.

111 Vgl. Begrotingsregels bijlage 2, zie Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 18.

112 De oorspronkelijke vragen van het toetsingskader zijn: 1) Is sprake van een heldere probleemstelling? 2) Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd? 3) Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is? 4) Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing? 5) Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie? 6) Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd? Later is hier nog een zevende vraag toegevoegd: 7) Is een horizonbepaling aan de orde?

113 Miljoenennota 2003, Bijlage 10, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600, nr. 2, annex 2, p. 289. De opmerking wordt nog steeds gemaakt, waarbij 'belastinguitgaven' is vervagen door 'fiscale regelingen' zie RBV 2019, paragraaf 4.4.8, p. 380.

114 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 38.

Zij oppert op verschillende punten een aanscherping.[115] Vooralsnog is vooral zichtbaar dat een horizonbepaling aan het toetsingskader is toegevoegd, zoals voor het eerst opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften 2016.[116] Dit betekent dat het toetsingskader sindsdien dus uit zeven vragen bestaat,[117] hoewel de vigerende begrotingsspelregels suggereren alsof de horizonbepaling naast het toetsingskader bestaat en er geen deel van uitmaakt.[118]

Onderdeel van het toetsingskader is een evaluatieverplichting. Sinds 2003 is het uitgangspunt dat alle belastinguitgaven periodiek worden geëvalueerd. In het begin liep dat nog niet zo'n storm,[119] maar inmiddels zijn de evaluaties redelijk goed geregeld. Bij een beleidsevaluatie staan de doeltreffendheid (effectiviteit) en de doelmatigheid (efficiency) van een regeling centraal.[120] Dit vloeit voort uit de ministeriële verantwoordelijkheid voor 'het periodiek onderzoeken van de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid'.[121] In de 'Beleidsdoorlichting van de evaluaties van belastinguitgaven' uit 2010 is onderzocht of de evaluaties goed zijn uitge-

115 De aanscherpingen zijn samengevat: het toetsingskader opnemen in evaluaties, het ingevulde toetsingskader bij het indienen van een wetsvoorstel voor de introductie van een nieuwe belastinguitgave meesturen naar de Tweede Kamer (dus kennelijk niet in geval van intensivering van een bestaande belastinguitgave), een horizonbepaling in het toetsingskader die alleen niet in werking treedt als de evaluatie aan alle gestelde criteria voldoet èn de vraag in het toetsingskader of budgettering wenselijk en mogelijk is (en met behulp van welke parameter). Zie Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

116 Dat is als volgt toegelicht in RBV 2016, p. 13: '*De horizonbepaling dwingt om (opnieuw) de afweging te maken of aan de belastinguitgave (opnieuw) prioriteit wordt gegeven. Daarvoor is tenminste een evaluatie nodig die aantoont dat de regeling doelmatig en effectief is. Als een positieve evaluatie ontbreekt, vervalt de regeling automatisch.*' Het is overigens van belang dat een horizonbepaling reeds sinds de aankondiging in de Fiscale Agenda 2011 (*Kamerstukken II* 2010/11, 32 740, nr. 1 herdruk, p. 24) sinds begrotingsjaar 2012 wordt toegepast (zie Miljoenennota 2012, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 2, p. 24) maar kennelijk is desondanks het toetsingskader in die jaren tot 2016 niet aangepast. Zie over horizonbepaling uitgebreid Hemels en Ros 2007, p. 166-168 alsmede Hemels 2011b, paragraaf 5.

117 De toegevoegde vraag luidt: 7) Is een horizonbepaling aan de orde? Zie RBV 2016, onderdeel 4.4.9, model 4.55, p. 359-361.

118 De desbetreffende bepaling luidt: '*Voor alle nieuwe regelingen aan de inkomstenkant dient een toetsingskader te worden doorlopen en geldt een horizonbepaling.*' Zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16.

119 Algemene Rekenkamer 2010, p. 15-16.

120 Zie art. 1 Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek. Doeltreffendheid ziet op de mate waarin de doelstelling dankzij de inzet van het fiscale instrument wordt gerealiseerd. Doelmatigheid ziet op de relatie tussen de effecten van het beleid en de kosten van het fiscale instrument.

121 Art. 4.1, eerste lid, onderdeel c, Cw 2016. Volgens de toelichting kan hierbij worden gedacht aan het uitvoeren van beleidsevaluaties, zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 82.

voerd. Hiervan lijkt sprake te zijn.[122] Toch past daarbij een kanttekening. Hoewel de budgettaire merites van een regeling geen primair evaluatiedoel zijn,[123] zou dit aspect wel naar voren moeten komen bij de vaststelling van de doelmatigheid van een fiscaal instrument (kosteneffectiviteit). Relevante vragen daarbij zijn: hadden de doelstellingen van beleid niet met minder middelen gerealiseerd kunnen worden of hadden niet meer resultaten behaald kunnen worden met dezelfde inzet van middelen? Uit de Beleidsdoorlichting blijkt evenwel dat deze vraag in evaluaties van belastinguitgaven maar zelden wordt beantwoord, omdat een causale relatie tussen prestaties en effecten van beleid moeilijk aan te tonen zijn.[124] Het kabinet toont zich desalniettemin positief en vindt dat het evaluatieprogramma moet worden voortgezet.[125] Het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) van de Tweede Kamer is kritisch over de beleidsdoorlichting. Zij stelt dat eerder sprake is van een inventarisatie dan van een effectmeting. De onderzoekers merken tevens fijntjes op dat pas onder druk van de Kamer de informatievoorziening inzake belastinguitgaven steeds toeneemt.[126] In het verlengde daarvan roept zij op de oorzaken van de grootste ramingsmutaties voortaan toe te lichten in de Miljoenennota, zodat de Kamer kan zien of het beleidskeuzes betreft of dat het om technische ramingsbijstellingen gaat.[127] Deze aanbeveling is ter harte genomen. Opvallende budgettaire ontwikkelingen worden sindsdien toegelicht in de bijlage van de Miljoenennota.

Hiervoor is opgemerkt dat het evalueren van belastingfaciliteiten is geënt op doeltreffendheid en doelmatigheid. Dit veronderstelt wel dat een duidelijke doelstelling aan een regeling ten grondslag ligt. Als daarvan sprake is – het toetsingskader is er ook op gericht een expliciete doelstelling voorafgaand aan de introductie van een belastingfaciliteit vast te leggen –

---

122 De conclusie luidt dat in vrijwel alle evaluaties de juiste vragen aan de orde komen. In het algemeen is het gebruik van de regeling in kaart gebracht en is een plausibele indruk gegeven van de effecten ervan. Ook de beschikbare informatie over de uitvoeringskosten van de Belastingdienst is weergegeven. Zie Beleidsdoorlichting evaluaties belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, bijlage, p. 19-20. Na afsluiting van het manuscript is in juni 2020 overigens nog de 'Evaluatiedoorlichting fiscale regelingen' verschenen, zie *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 79, bijlage.

123 '*Een beoordeling welke regelingen mogelijk uit de pas lopen qua budgettair belang vindt plaats in bijlage 6 van de Miljoenennota en is niet het voornaamste doel van de evaluaties*,' zie brief staatsecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 77, p. 3.

124 Beleidsdoorlichting evaluaties belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, bijlage, p. 10

125 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, p. 2-3.

126 BOR-notitie belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 15, bijlage, p. 1.

127 De BOR wijst bovendien op een groot contrast tussen belastinguitgaven en begrotingsuitgaven. Aan een verhoging of verlaging van een budget op departementale begroting met meer dan € 25 miljoen of meer dan 25 procent wordt doorgaans veel meer aandacht besteed in termen van toelichting. Zie BOR-notitie belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 15, bijlage, p. 9.

lijkt mij een evaluatie een geschikt instrument. Tegelijkertijd is een doelstelling niet altijd helder. '*Wie op zoek gaat naar beleidsopvattingen en doelstellingen achter onze fiscale regels moet als een archeoloog de sedimentlagen wegschrapen,*' merken Caminada en Vording in dit verband op.[128] Een belastingfaciliteit kan bijvoorbeeld de uitkomst zijn van een maatschappelijk en politiek proces, waarbij niet direct één doel is geformuleerd of waarbij de betrokkenen verschillende (ideologische) opvattingen hebben. In de woorden van bestuurskundige Ringeling, die als onafhankelijke deskundige de Beleidsdoorlichting heeft beoordeeld: '*Want doeleinden dienen in de politieke praktijk om compromissen te faciliteren, niet om het verschil te maken*.'[129] Bovendien kan een doelstelling door verschillende ontwikkelingen in de loop der jaren van kleur verschieten.[130] Ringeling bekritiseert tevens het volgen van een specifiek toetsingskader. En wat mij betreft opnieuw in treffende bewoording: '*Een kenmerk van het politieke discours is nu juist dat er niet alleen verschil van inzicht is over wat wenselijk is en hoe dat wenselijke dient te worden bereikt, maar ook over de wijze waarop kan worden beoordeeld wat wenselijk is*.'[131] Bij afwezigheid van een doelstelling is evaluatie van een regeling – en dus de toets op doeltreffendheid en doelmatigheid – bij voorbaat moeizaam.[132] Ook met het oog op de kosten van een evaluatie,[133] rijst de vraag of misschien een lichtere variant zoals een inventarisatie (of doorlichting) van het gebruik, de uitvoeringsaspecten, de beleidseffecten en – niet onbelangrijk – de budgettaire aspecten niet een realistischere en wellicht goedkopere aanpak is. Het belichten van een geheel belastingmiddel, met de verschillende elementen daarbinnen, is een andere aanpak die het mogelijk maakt om wel belasting-

128 Caminada en Vording 2007, p. 2.

129 Beoordeling beleidsdoorlichting belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, bijlage, p. 2.

130 Boer 2013, p. 24-25.

131 Beoordeling beleidsdoorlichting belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, bijlage, p. 6.

132 Naar mijn mening gaat de Algemene Rekenkamer 2017a in haar inventarisatie naar onder andere de effectiviteit van 'belastingverlichtende regelingen' te gemakkelijk voorbij aan het feit dat toetsbare doelstellingen niet altijd voorhanden zijn, aangezien alle regelingen wel hierop worden beoordeeld. Doordat de beoordeling echter niet inhoudelijk is maar slechts een afvinklijstje – de Algemene Rekenkamer acht (het ontbreken van) een evaluatieplicht al voldoende om te kunnen spreken van (het ontbreken van) een effectiviteitsoordeel, terwijl een evaluatie soms niet meer is dan het in kaart brengen van gebruikers van een regeling zoals zij zelf eerder al constateerde (Algemene Rekenkamer 2010, p. 16) – komt het ontbreken van toetsbare doelstellingen in relatie tot evaluaties niet duidelijk naar voren.

133 Hoewel ook interne evaluatie door (beleids)ambtenaren voorkomen, heeft het kabinet een overzicht van de kosten - uiteenlopend van € 39.075 tot € 200.000 per regeling - van zeventien externe evaluatie gepresenteerd, zie Verslag schriftelijk overleg, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 935, nr. 8, p. 16. In antwoord op Kamervragen merkt het kabinet op dat de kosten van evalueren van fiscale regelingen verschillen, maar dat een extern uitgezette evaluatie van een regeling met een substantieel budgettair belang, exclusief de kosten van ambtelijke capaciteit, in de regel circa € 80.000 à € 100.000 kost, zie *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 32, p. 10, antwoord vraag 35.

faciliteiten onder de loep te nemen zonder vast te lopen in de (te) hoge lat van een evaluatie van een specifieke regeling.[134]

Het voorgaande is geen vrijbrief voor een lichtzinnige benadering. Integendeel, belastingfaciliteiten met een specifiek doel blijven wat mij betreft aan een evaluatieverplichting onderhevig, maar naar mijn overtuiging moet het 'grijze gebied' met belastingfaciliteiten zonder eenduidige doelstelling niet uit het oog worden verloren. Temeer daar het kabinet sinds het begrotingsjaar 2018 uit het oogpunt van informatievoorziening alle belastingfaciliteiten letterlijk op één hoop heeft geveegd (zie paragraaf 6.5.3), waarbij het vooralsnog ongewis is of dat betekent dat alle regelingen een evaluatieverplichting krijgen.[135] Het lijkt mij zaak om in wezen kansloze evaluaties bij voorbaat te voorkomen. Een ander discussiepunt betreft de horizonbepaling in het toetsingskader, die aan de positieve uitkomst van een evaluatie de (toekomstige) bestaansvoorwaarde van een belastingfaciliteit verbindt. Mijns inziens wordt daarbij te gemakkelijk voorbijgegaan aan het feit dat een evaluatie – om verschillende legitieme redenen, maar zeker ook doordat een eenduidige doelstelling ontbreekt – een ongewisse uitkomst kan hebben.

Daarnaast acht ik het van belang het opvallende toepassingsbereik van het toetsingskader te belichten. Enerzijds spiegelt het toetsingskader de 'belastingen' – zeker ook voor wat betreft de toets aan doeltreffendheid en doelmatigheid – aan subsidies, hetgeen slechts een zeer beperkte groep directe overheidsuitgaven is (zie paragraaf 6.1). Anderzijds is het bereik van het toetsingskader opgerekt van het beperkte begrip belastinguitgaven naar het ruimere begrip fiscale regelingen. Het gevolg: een fiscale regeling die in niets doet denken aan een vorm van subsidie wordt het toetsingskader, inclusief evaluatieverplichting, ingetrokken. Dit is een benadering die weliswaar past binnen de fiscale neutraliteitsgedachte om elke uitzondering in het belastingstelsel kritisch te beschouwen, maar de suggestie dat hiermee een spoor wordt gevolgd dat vergelijkbaar is met dat bij de directe overheidsuitgaven acht ik niet terecht. Een directe overheidsuitgave, geen subsidie zijnde, valt weliswaar onder de algemene notie van doeltreffendheid en doelmatigheid, maar niet onder een evaluatieplicht met daarboven

---

134 Met uitzondering van de recente evaluatie van de (invoering van) de bankenbelasting (*Kamerstukken I* 2015/16, 33 121, N) en, in zekere zin, de belastingherziening 2001 (*Kamerstukken II* 2005/06, 30 375, nrs. 1-2) lijkt het niet gebruikelijk om belastingmiddelen in het geheel aan een evaluatie te onderwerpen. Wellicht is de reden hiervoor dat bij de meeste belastingmiddelen er op het niveau van het belastingmiddel als zodanig geen andere doelstelling is dan de budgetdoelstelling. Een evaluatie op juist die doelstelling kan echter, zeker in het licht van het onderhavige onderzoek, nuttige informatie opleveren over de budgettaire kant van het desbetreffende belastingmiddel.

135 Het kabinet merkt naar aanleiding van Kamervragen daarover op dat '*een pragmatische benadering wordt gehanteerd bij het opstellen van een programmering van evaluaties*,' waarbij een afweging plaatsvindt met het oog op de capaciteit voor het maken van kwantitatieve analyses en de inzet van extra middelen om gegevens te verzamelen. Zie *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 32, p. 6, antwoord vraag 17.

een zwaard van Damocles in geval de evaluatie geen positieve uitkomst oplevert. Oftewel, een fiscale regeling valt op deze wijze een 'fatale' evaluatietoets op doelmatigheid en doeltreffendheid ten deel, daar waar voor een vergelijkbare directe overheidsuitgave überhaupt geen evaluatietoets geldt. Wel is het zo, en dat lijkt mij in deze context van belang, dat directe overheidsuitgaven onder het uitgavenplafond vallen. Dit in ogenschouw nemend, lijkt het erop alsof elke belastingfaciliteit via het toetsingskader langs de meetlat van doeltreffendheid en doelmatigheid wordt gelegd (op straffe van afschaffing bij niet voldoen aan deze criteria) als een niet uitgesproken alternatief voor het ontbreken van een direct werkend budgetteringsmechanisme zoals het uitgavenplafond.[136] Naar mijn mening raken de doelstellingen doeltreffendheid en doelmatigheid aan de ene kant en budgettaire beheersing aan de andere kant op deze wijze vermengd met elkaar. Budgettaire beheersing van een fiscale regeling zegt evenwel niets steeds iets over de doelmatigheid (effectiviteit) of doeltreffendheid (efficiency).

6.8 Doelstelling: samenstelling fiscale menukaart

Het overzicht met belastingfaciliteiten en het budgettaire beslag ervan fungeert in het politieke en beleidsmatige debat steeds vaker als een lijst met mogelijk te treffen maatregelen. Stevens schets dat de uitdaging '*om op basis van de mechanische wetmatigheden van verschillende belastingen (…) een rechtvaardige, effectieve, efficiënte en vereenvoudigde belastingherziening in elkaar te knutselen*' voor beleidsvormende politici, anders dan voor fiscale wetenschappers, niet geldt.[137] Zij zitten zijns inziens niet in een mechanisch, rationeel proces en moeten dus rekening houden met maatschappelijke verhoudingen en verschillende (deel)belangen. In het verlengde daarvan putten politici en beleidsmakers voor het wijzigen van onderdelen van een belastingstelsel niet zelden uit hen ter beschikking staande lijsten met mogelijk te treffen maatregelen.[138] Een overzicht met belastingfaciliteiten past bij deze werkwijze. Ook de interesse in budgettaire sleutels om bijvoorbeeld schijflengtes, vrijstellingen en tarieven te wijzigen, geeft politici en beleidsmakers houvast bij het vormgeven van belastingen.[139] Dit zijn de

136 Deze opvatting is niet zo expliciet uitgesproken, maar lijkt wel besloten te liggen in de analyse van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 38-39.

137 Stevens 2017, p. 1387.

138 Vgl. de ambtelijke Werkgroep fiscaliteit 2016, die weliswaar enkele varianten in kaart heeft gebracht, maar de 'bouwstenen' (in bijlage 5) zijn te beschouwen als een opsomming van afzonderlijke maatregelen.

139 Zo is er in het parlement (toenemende) belangstelling voor de jaarlijkse fiscale sleuteltabel met mutatiegegevens, hetgeen mijns inziens aangeeft dat het parlement op detailniveau kennis wil hebben van de budgettaire sleutels van talrijke onderdelen van belastingmiddelen. Vgl. Fiscale sleuteltabel 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nrs. 6 en 15, bijlage.

budgettaire gegevens van onderdelen van belastingmiddelen die ik onder de belastingfacetten schaar, daar deze onderdelen geen belastingfaciliteiten zijn.[140] Relevant daarbij is dat grondslagverbreding een veelgehoord adagium in het kader van belastingwijzigingen.[141] Logischerwijze wordt hier invulling aan gegeven door grondslagversmallers te offeren.[142] In dit discours is een overzicht van belastingfaciliteiten niets anders dan een menukaart met mogelijke 'hapjes' om de honger van deze grondslagverbreding mee te kunnen stillen.

De ambtelijke werkgroep die in de jaren tachtig van de vorige eeuw de belastinguitgaven onderzoekt, stelt dat het inzichtelijk maken van belastinguitgaven de mogelijkheid biedt voor een bewuste afweging tussen directe en indirecte subsidiëring. Zij merkt daarbij nadrukkelijk op dat de aanwijzing als belastinguitgave niet inhoudt dat deze voorziening zonder meer uit de wetgeving zou moeten worden geschrapt.[143] Gezien deze opmerking voelt men kennelijk wel aan dat een belastingfaciliteit op een lijstje hiertoe minimaal uitnodigt. Hemels en Ros benoemen het impliciete uitgangspunt dat belastinguitgaven als wezensvreemde elementen van een belastingwet eerder in aanmerking komen voor afschaffing dan faciliteiten die deel uitmaken van de primaire heffingsstructuur.[144] Deze zienswijze komt mij realistisch voor. Het soms op gekunstelde wijze niet kwalificeren van regelingen als belastinguitgave – denk aan de hypotheekrenteaftrek – lijkt zeker ook voort te vloeien uit de wens de discussie over mogelijke afschaffing

140 Zie paragraaf 6.1.

141 In de Fiscale Agenda 2011 zegt het kabinet bijvoorbeeld te streven naar minder grondslagversmallers in de inkomstenbelasting, zie *Kamerstukken II* 2010/11, 32 740, nr. 1 herdruk, p. 15. Ook in de brief 'Keuzes voor een beter belastingstelsel' (2014) komt de keuze aan bod om het aantal grondslagversmallers te verminderen, zie *Kamerstukken II* 2014/15, 32 140, nr. 5, p. 17. In de brief 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' (2019) is een van de onderdelen het tegengaan van grondslagerosie in relatie tot de milieubelastingen en de winstbelasting, zie *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 50. Beschermen van de belastinggrondslag wordt ook genoemd in de Fiscale beleidsagenda 2019 in het kader van de aanpak van belastingontwijking- en ontduiking, zie *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 51, p. 4.

142 Vgl. de aanbeveling van de Commissie Van Weeghel 2010, p. 9, om alle grondslagversmallers te evalueren met als insteek 'afschaffen, tenzij'. Analyse van de gevolgen van afschaffing van verschillende grondslagversmallers in de loon- en inkomstenbelasting is ook onderdeel van de taakopdracht van de daaropvolgende belastingcommissie (zie de taakopdracht, *Kamerstukken II* 2011/12, 32 740, nr. 11, p. 2). Deze commissie ziet het nagaan of belastingfaciliteiten kunnen worden afgeschaft teneinde een vlakke(re) tariefstructuur te realiseren zelfs als de kern van haar opdracht, zie Commissie Van Dijkhuizen 2012, p. 4. Vgl. de kritische kanttekeningen ten aanzien van belastinguitgaven in het eindrapport, zie Commissie Van Dijkhuizen 2013, p. 101-102. De in 2019 geïnstalleerde commissie belastingheffing multinationals heeft onder andere als opdracht '*maatregelen te inventariseren die leiden tot een grondslagverbreding van de vpb*,' zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 52, p. 2.

143 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 7.

144 Hemels en Ros 2007, p. 154.

ervan niet te voeden.[145] Een dergelijke discussie wordt in de eerste plaats gevoed door het überhaupt opnemen van de desbetreffende regeling in een overzicht (inzichtelijkheid), maar zeker ook door de daaruit voortvloeiende evaluatieverplichting met een toets op doeltreffendheid en doelmatigheid (mogelijk negatief oordeel). De uitbreiding van het aantal belastingfaciliteiten vanaf het begrotingsjaar 2017 is voor een deel eveneens gebaseerd op de neiging om regelingen in de etalage van afschaffing te zetten. Het kabinet heeft zich naar mijn inschatting daarbij laten inspireren door onderzoek van de Algemene Rekenkamer (zie paragraaf 6.5.2). De Algemene Rekenkamer motiveert haar onderzoek naar belastingverlichtende regelingen door te verwijzen naar nationale en internationale studies, waarin verbreding van de belastinggrondslag (onder andere) wordt geopperd. Alvorens zij overgaat tot een inventariserend overzicht, spreekt de conclusie in de inleiding boekdelen: '*Dus minder fiscale regelingen die de grondslag versmallen (…).*'[146]

Dat een overzicht met belastingfaciliteiten als een fiscale menukaart fungeert, heeft ertoe geleid dat steeds nadrukkelijker wordt opgemerkt dat het weergegeven budgettaire beslag van regelingen niet gelijk is aan de opbrengst in geval van afschaffingen. '*Het budgettaire belang geldt voor het feitelijke gebruik en houdt geen rekening met gedragseffecten als de regeling zou worden afgeschaft. Ook kan bij afschaffing sprake zijn van samenloop met andere regelingen*,' aldus de regering.[147] Om dezelfde reden zijn de bedragen van de onderscheiden regelingen niet op te tellen, althans een cumulatie geeft evenmin het totale budgettaire beslag van de grondslagversmalling weer. In nationaal verband wordt in overzichten van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten dan ook geen totaalbedrag meer vermeld, maar internationaal is dat nog wel steeds het geval.[148]

Tevens is in dit verband interessant te wijzen op negatieve belastingfaciliteiten.[149] De ambtelijke werkgroep die belastinguitgaven onderzoekt, heeft hier weliswaar oog voor maar besluit '*voorzieningen die tot een hogere belastingheffing leiden dan uit de primaire heffingsstructuur zou voortvloeien*' gezien de taakopdracht verder buiten beschouwing te laten, hoewel zij wel opmerkt dat een algemene studie naar afwijkingen van de primaire heffingsstructuur zowel positieve als negatieve elementen dient te omvatten.[150] Deze laatste opmerking is in het beleidsdebat nadien verder niet echt ter hand genomen. De uitzondering in het overzicht in de Miljoenennota met fiscale regelingen betreft enkele negatieve belastingfaciliteiten (leidend

145 Caminada en Ros 2012, p. 159.
146 Algemene Rekenkamer 2017a, p. 5.
147 Miljoenennota 2020, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 104.
148 Vgl. Europese Commissie 2014, p. 9 alsmede OESO 2010, p. 70 e.v.
149 Door de Afdeling advisering van de Raad van State gekenschetst als 'belastinglast', zie Advies RvS en nader rapport Wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 459, nr. 4, p. 6.
150 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 13.

tot (extra) belastingopbrengst[151]) die verband houden met positieve belastingfaciliteiten, zoals uitkeringen door toepassing van de omkeerregel bij pensioenen, lijfrentes en arbeidsongeschiktheidsverzekeringen (daartegenover staat de premieaftrek) en het eigenwoningforfait (daartegenover staat de hypotheekrenteaftrek, hoewel er geen directe koppeling bestaat[152]). Zelfstandige negatieve belastingfaciliteiten – zoals de belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen[153] – worden evenwel niet inzichtelijk gemaakt. Wellicht lijkt dit vanuit de doelstelling budgettering ook niet direct van belang,[154] maar vanuit de doelstelling toetsing op doeltreffendheid en doelmatigheid is het wel degelijk interessant om, mits een duidelijk doel is geformuleerd, een negatieve belastingfaciliteit op zijn merites te evalueren.[155] Bovenal is er mijns inziens veel voor te zeggen dergelijke negatieve belastingfaciliteiten inzichtelijk te maken in een overzicht dat als fiscale menukaart fungeert.[156]

---

151 Als tegenhanger van belastingfaciliteiten leiden negatieve belastingfaciliteiten in ieder geval niet tot een belastingderving, maar of een (extra) opbrengst ook daadwerkelijk is beoogd dan wel dat een andere doelstelling (bijvoorbeeld tegengaan van bepaald gedrag) hier de boventoon voert, is de vraag. In laatstgenoemde geval kan de andere doestelling mitigerend uitwerken op de (extra) opbrengst.

152 Helemaal niet meer als gevolg van de stapsgewijze afbouw van de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld oftewel de 'Hillen-regeling' (deze afschaffing wordt ook wel 'aflosboete' genoemd, zie het wetsvoorstel, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 819, nrs. 1-3), aangezien die regeling juist wel een koppeling legt tussen hypotheekrenteaftrek (via de eigenwoningschuld) en het eigenwoningforfait.

153 Zie paragraaf 2.3.3.

154 Hoewel het mijns inziens vreemd is om bijvoorbeeld wel de bpm-vrijstelling voor nulemissie voertuigen en enkele bpm-teruggaafregelingen van (relatief) geringe budgettaire omvang inzichtelijk te maken (Miljoenennota 2020, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 103, tabel 9.3.1) maar negatieve belastingfaciliteiten zoals de extreme progressie in de vierde en vijfde schijf van de op CO_2-grondslag gebaseerde bpm – in wezen de opvolger van de CO_2-toeslag oftewel de 'slurptaks' – alsmede de dieseltoeslag geheel buiten beeld zijn, terwijl deze voor de opbrengst van de bpm toch wel bepalend zijn.

155 De evaluatie van belastingheffing over excessieve beloningsbestanddelen is hiervoor illustratief, zie bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550-IX, nr. 5. Evenals de Afdeling advisering van de Raad van State (Advies RvS en nader rapport Wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 459, nr. 4, p. 6) ben ik van mening dat de desbetreffende maatregelen te beschouwen zijn als negatieve belastingfaciliteiten (een extra belastingopbrengst is beoogd). Het betreft: de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen, de pseudo-eindheffing bij backservice over hoge inkomens in eindloonpensioenregelingen (afgeschaft per 1 januari 2015) en belastingheffing over zogenoemde 'lucratieve belangen' in box 1.

156 Wyszkowski 2015 merkt eveneens op dat '*identification and evaluation*' van positieve en negatieve belastingfaciliteiten onmisbare voorwaarden zijn voor transparant begrotingsbeleid.

6.9 Begroting en belastingfaciliteit

Het besef dat belastingfaciliteiten een alternatief vormen voor directe overheidsuitgaven leidt tot de parlementaire oproep de belastingfaciliteiten evenzeer in kaart te brengen, zoals in paragraaf 6.2 reeds is opgemerkt. In de literatuur is dezelfde oproep opgetekend.[157] Christiaanse merkt in algemene zin op: '*Een situatie waarin de zogenaamde belastinguitgaven door de parlementen op dezelfde wijze budgettair gecontroleerd kunnen worden als de directe uitgaven, lijkt mij nauwelijks aanvechtbaar*.'[158] Hij acht het onzin om met de belastinguitgaven verstoppertje te spelen en voor de Nederlandse situatie toont hij zich dan ook een voorstander van een 'tax expenditure budget'. Van den Tempel juicht een 'faciliteitenbegroting' eveneens toe, hetgeen hij als '*een goed democratisch denkbeeld*' kwalificeert.[159] Desalniettemin zijn er zijns inziens nog enkele praktische bezwaren op te lossen alvorens een extra begroting in het parlementaire wetgevingsproces kan worden ingebracht. Hij noemt daarbij onder andere de politieke verantwoordelijkheid, de parlementaire tijdsdruk en de vermoedelijke grotere beweeglijkheid van de belastingwetgeving.[160]

Hoewel het pleidooi van begrotingsverantwoording voor belastingfaciliteiten voorstelbaar voorkomt, blijft in de discussie een belangrijk verschil tussen directe overheidsuitgaven en belastingfaciliteiten onderbelicht. In paragraaf 3.8 is als belangrijkste functie van de begroting genoemd: de machtiging die het geeft aan de regering om voor het genoemde bedrag directe overheidsuitgaven te doen (autorisatiefunctie). Voor een hogere uitgave is opnieuw een parlementaire machtiging nodig door middel van een suppletoire begroting. Als belastingfaciliteiten in de begroting onder dezelfde autorisatie zouden vallen, zijn de bedragen in de begroting te beschouwen als een maximum aan belastingderving. In geval van overschrijding daarvan zou dan een aanpassing via een suppletoire begroting dienen plaats te vinden.[161] Echter, directe overheidsuitgaven betreffen feitelijke geldstromen die op kasbasis worden geregistreerd. Dit maakt monitoring, beheersing en autorisatie goed mogelijk. Bij belastingfaciliteiten ontbreekt het meestal evenwel aan een te monitoren geldstroom, want het betreft in wezen een betaling die niet plaatsvindt. In paragraaf 6.6.2 is de (on)mogelijkheid van budgettering van belastingfaciliteiten uitgebreider belicht. Het is op deze plaats relevant op te merken dat de budgettaire

157 Vgl. Tuk 1970, p. 1049 e.v.
158 Christiaanse 1977, p. 69 e.v.
159 Van den Tempel 1977, p. 93 e.v.
160 Overigens zijn dat volgens Van den Tempel geen onoverkomelijke bezwaren. Zo kunnen de bewindslieden van Financiën en de beleidsverantwoordelijke bewindspersoon een gedeelde taak hebben en hoeft de faciliteitenbegroting niet parallel te lopen met de jaarlijkse begroting van 'echte' uitgaven (indiening per twee of drie jaar is een mogelijkheid).
161 Door belastinguitgaven aan de inkomstenkant van de begroting te verantwoorden, ontvalt strikt genomen het autorisatiekarakter (aangezien de bedragen van de ontvangsten indicatief van aard zijn).

omvang van belastingfaciliteiten veelal schattingen zijn, die doorgaans met onzekerheid gepaard gaan en die bovendien pas enige tijd na afloop van een belastingjaar kunnen worden gemaakt.[162] Dit maakt parlementaire instemming met een budget voor belastingfaciliteiten, de uitzondering daargelaten, moeilijk inpasbaar in de huidige systematiek van begrotingswetten.

Onder andere gezien het voorgaande is voor het totaaloverzicht van de belastingfaciliteiten min of meer een tussenvariant gekozen. De publicatie van het jaarlijkse overzicht sinds begrotingsjaar 1999 loopt mee in de begrotingscyclus doordat het is opgenomen in een bijlage van de Miljoenennota. Een verplichting om belastingfaciliteiten in (de bijlage van) de Miljoenennota op te nemen, is overigens niet nadrukkelijk in nationale regels vastgelegd.[163] Desondanks is in een studie van de Europese Commissie expliciet aangegeven dat er in Nederland sprake is van een nationale juridische verplichting voor reguliere rapportages van belastingfaciliteiten, hetgeen dus niet slaat op dat totaaloverzicht in de bijlage van de Miljoenennota waarvoor geen nationale verplichting bestaat.[164] Tegelijkertijd is in dit verband een Europese richtlijn over voorschriften van begrotingskaders relevant, aangezien daarin de volgende verplichting is opgenomen: '*De lidstaten publiceren gedetailleerde informatie over de gevolgen van belastinguitgaven voor de ontvangsten*.'[165] Ingaande per 1 januari 2014 is dit, zo lijkt me, de juridische grondslag voor het totaaloverzicht van belastingfaciliteiten in de

---

162 De regering markeert duidelijk het verschil tussen belastinguitgaven en subsidies. Vgl. verslag schriftelijk overleg, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 935, nr. 8, p. 13-14. '*Uit bovenstaande bespreking mag worden afgeleid dat de verantwoorde kosten van de belastinguitgaven niet dezelfde mate van betrouwbaarheid hebben als van subsidies op de Rijksbegroting. Subsidies betreffen feitelijke betalingen, waarvan de simpele optelling tot het budgettaire beslag leidt. Er hoeven geen veronderstellingen over grondslagen gemaakt te worden en er hoeven bovendien geen effectieve marginale tarieven op toegepast te worden*.'

163 In art. 2.23, vierde lid, Cw 2016 zijn belastingfaciliteiten niet genoemd als onderdelen die de Miljoenennota in ieder geval dient te bevatten (ook niet onder een andere benaming). Ook in de Rijksbegrotingsvoorschriften is geen bepaling opgenomen dat de verplichting oplegt belastingfaciliteiten in (een bijlage van) de Miljoenennota te vermelden. De begrotingsspelregels verplichtingen hiertoe evenmin direct. Wel is een bepaling opgenomen om de budgettaire ontwikkeling van 'specifieke regelingen aan de inkomstenkant' jaarlijks te monitoren in de Miljoenennota om deze vervolgens te kunnen afzetten tegen een zogenoemde benchmarkreeks, zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16. Hieruit spreekt impliciet de verplichting om de belastingfaciliteiten als zodanig in de Miljoenennota te vermelden.

164 Deze verplichting is wel opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften met betrekking tot de begrotingstoelichting, zie Rijksbegrotingsvoorschriften 2019, onderdeel 4.1.27, Model 1.33d, punt 25 en 26, p. 148-149. In de aangehaalde Europese studie zijn de praktijken omtrent de belastingfaciliteiten in de directe belastingen in 28 EU-lidstaten belicht naar de stand 2013. In 18 lidstaten is sprake van een reguliere rapportage over de aanwezige belastingfaciliteiten, waarvoor bij 10 lidstaten een nationale 'legal requirement' bestaat. Zie Europese Commissie 2014, p. 19-20.

165 Art. 14, tweede lid, Richtlijn 2011/85/EU tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten.

(bijlage van de) Miljoenennota. Van belang is nog dat de Miljoenennota een toelichtende nota op de begroting is. Het is nadrukkelijk geen begrotingswet, waarvoor instemming van het parlement is vereist. Het is voor Hemels en Ros aanleiding de belastinguitgavenbijlage als '*een relatief tandeloze bijlage*' te beschouwen.[166]

Strikt genomen berust de budgettaire verantwoordelijkheid voor belastingfaciliteiten bij de minister van Financiën, aangezien de belastingfaciliteiten per saldo onderdeel zijn van de belastingontvangsten zoals deze in de begroting van het Ministerie van Financiën neerslaan.[167] Dat de belastingfaciliteiten niet expliciet in de begrotingswet zijn vermeld, doet aan die conclusie niets af. De Algemene Rekenkamer stelt dat belastinguitgaven via de begroting van het Ministerie van Financiën worden geautoriseerd.[168] Ik deel deze opvatting evenwel niet.[169] Budgettaire verantwoordelijkheid van een bewindspersoon, tot uitdrukking gebracht via een begrotingswet, staat in dit geval niet gelijk aan een parlementaire fiat voor het verrichten van een 'uitgave', aangezien de inkomstenkant en uitgavenkant van een begrotingswet een verschillende parlementaire implicatie hebben.[170] Instemming met de begroting van het Ministerie van Financiën ten aanzien van de belastingontvangsten impliceert namelijk een vaststelling van de raming en geen autorisatie.[171] Kortom, van autorisatie van belastingfaciliteiten zoals dat bij directe overheidsuitgaven plaatsheeft, is mijns inziens geen sprake.

Vanaf het begrotingsjaar 2002 zorgt het zogenoemde VBTB-proces voor een ontwikkeling die ook de belastinguitgaven raakt.[172] Begrotingen van vakdepartementen krijgen namelijk een meer beleidsmatig karakter. Daar waar belastinguitgaven een bijdrage leveren aan de realisatie van beleidsdoelstellingen van vakdepartementen vloeit uit deze benadering voort dat het (verwachte) effect van de desbetreffende belastinguitgaven in de begroting (en jaarverslag) worden toegelicht. In dit kader zijn de beleidsdoelstelling van alle (toenmalige) belastinguitgaven in beeld gebracht en is aangegeven welk vakdepartement over welke belastinguitgave in de

166 Hemels en Ros 2007, p. 162.

167 Deze saldering is een uitzondering op het universaliteitsbeginsel, zoals besproken in paragraaf 3.8.2. Voor belastingfaciliteiten is deze uitzondering wettelijk vastgelegd in art. 2.18, onderdeel e, Cw 2016.

168 De Algemene Rekenkamer 2003, p. 91, voetnoot 37, stelt dat: '*Autorisatie van belastinguitgaven geschiedt via de begroting van Financiën (Hoofdstuk IX B) en niet via de overige departementale begrotingen; het betreft in die begrotingen (slechts) extracomptabele informatie.*'

169 Het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) van de Tweede Kamer merkt evenzeer op dat 'belastinguitgaven' buiten het budgetrecht vallen, zie BOR 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 670, nr. 11, bijlage, p. 71.

170 Zie paragraaf 3.10.

171 De regering noemt bij een grondwetswijziging nog eens expliciet dit verschil, *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 3, p. 4: '*De uitgavenposten op de begroting geven een autorisatie tot het maximum van elke post, terwijl de ontvangstenposten slechts ramingen zijn.*'

172 Het betreft een begrotingssystematiek ten behoeve van een meer resultaatgerichte overheid (VBTB staat voor 'Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording').

begrotingstoelichting rapporteert.[173] Belastinguitgaven die niet bij een vakdepartement kunnen worden ondergebracht, vallen onder de vleugels van het Ministerie van Financiën. Sinds deze nieuwe benadering verschijnen belastingfaciliteiten jaarlijks in de toelichting op begrotingswetten van (vak) departementen (naast de weergave in de bijlage van de Miljoenennota).[174] Een verplichting voor deze 'extracomptabele' weergave is opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften.[175] Daarmee zijn de belastingfaciliteiten in de begroting ogenschijnlijk op de leest van de directe overheidsuitgaven geschoeid, maar doordat ze niet in de begrotingswet zelf staan is er, zoals gezegd, wel degelijk nog steeds een verschil op het punt van autorisatie. Door de weergave in de verschillende begrotingstoelichtingen kan het een nadeel zijn dat de parlementaire betrokkenheid ten aanzien van de belastingfaciliteiten versnipperd plaatsheeft in de verschillende daarvoor aangewezen commissies. Vanuit het parlementaire budgetrecht bezien bemoeilijkt dat een integrale afweging van het totaal aan belastingfaciliteiten.[176]

Jansen beveelt aan de budgetverantwoordelijkheid van belastinguitgaven over te dragen naar de desbetreffende eerste beleidsverantwoordelijke bewindspersoon, hetgeen er zijns inziens op neer komt om belastinguitgaven onder het uitgavenkader (uitgavenplafond) te brengen. Als voordeel ziet hij dat de belastinguitgaven dan concurreren met andere uitgaven van hetzelfde departement.[177] Om onder het uitgavenplafond te vallen hoeven de belastingfaciliteiten strikt genomen niet in de begrotingswet (aan de uitgavenkant) te staan.[178] Alsdan is enkel een wijziging van de nationale begrotingsspelregels nodig, maar in de begroting hoeft de huidige systematiek in beginsel niet te worden gewijzigd.[179] Hoewel het uitgavenplafond

---

173 Miljoenennota 2002, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 000, nr. 2, p. 179-181. In 1970 pleit Tuk al voor het opsporen, kwantificeren en aan een verantwoordelijk ministerie toebedelen van belastingverlichtingen en vrijstellingen om deze vervolgens ieder jaar bij de begrotingsbehandeling afzonderlijk in ogenschouw te nemen en te besluiten over het continueren ervan, zie Tuk 1970, p. 1057.

174 De toewijzing van belastingfaciliteiten aan ministeries staat vermeld in de Bijlage 'Toelichting op de fiscale regelingen' van de Miljoenennota. Deze operatie verliep overigens niet meteen vol enthousiasme. De Algemene Rekenkamer 2008, p. 11, constateert dat slechts drie departementen in hun begroting 2008 informatie over het budgettaire belang van de regelingen geven. Inmiddels geven alle departementen, mits van toepassing, deze informatie in hun begrotingstoelichting.

175 Zie RBV 2019, paragraaf 4.1.27, onderdeel 25 en 26, p. 147.

176 Een wijziging van de belastingwet, waarin belastingfaciliteiten worden ingevoerd, gewijzigd of afgeschaft, wordt wel steeds door de vaste commissie voor Financiën behandeld.

177 Jansen 2012, p. 47-48. Zie in gelijke zin de suggestie van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

178 Vgl. de omgekeerde situatie van de opslag duurzame energie (ODE) die als niet-belastingontvangst toch onder het inkomstenkader valt. Ook de zorgtoeslag – een overheidsuitgave – is onder het inkomstenkader gebracht.

179 Ook wijziging van art. 2, tweede lid, onderdeel b (vaste kaders uitgaven) en onderdeel c (automatische stabilisatie inkomsten) Wet Hof lijkt mij niet nodig, want de belastingfaciliteiten zijn hierbij niet genoemd en kunnen dus evengoed op een andere wijze worden verwerkt dan thans gebruikelijk is.

aanspreekt vanuit het oogpunt van budgettaire beheersbaarheid, verhoudt het mechanisme van het jaarlijks sluitende uitgavenplafond zich mijns inziens niet goed met de wijze waarop de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten wordt bepaald. In paragraaf 6.6.2 is dit punt reeds uiteengezet.

6.10 Conclusie

Belastingfaciliteiten zijn in het onderzoek tegemoetkomingen of faciliteiten binnen een belastingmiddel ('belastinguitgaven' of 'fiscale regelingen' zijn andere voorkomende begrippen die grotendeels op hetzelfde neerkomen). Onderdelen van belastingmiddelen die niet als een faciliteit fungeren, maar wel budgettaire relevantie hebben, zijn in het onderzoek belastingfacetten genoemd.[180] De ontwikkeling van 'het concept' van de belastingfaciliteiten kent inmiddels in Nederland een geschiedenis van vijf decennia. Als gevolg van druk vanuit het parlement heeft de regering steeds met enige tegenzin bereidheid getoond een stapje vooruit te zetten in het budgettair inzichtelijk maken van belastingfaciliteiten. Achter het (steeds meer) budgettair inzichtelijk maken van de belastingfaciliteiten gaan verschillende doelstellingen schuil: verantwoording afleggen, poging tot budgettering, toetsing op doeltreffendheid en doelmatigheid, samenstelling van de zogenoemde fiscale menukaart. Het sinds begrotingsjaar 2018 gehanteerde criterium 'budgettair en beleidsmatig relevant' om als belastingfaciliteit te kwalificeren, biedt weliswaar flexibiliteit (en is bedoeld om discussies over definities te voorkomen), maar valt of staat met de bereidwilligheid van de regering om ook daadwerkelijk parlementaire wensen te honoreren. Deze bereidwilligheid vormt in de praktijk geen automatisme om regelingen desgevraagd budgettair inzichtelijk te maken, want bestuurlijke keuzes omtrent capaciteit voor ramingen (data en personeel) en andere departementale werkzaamheden spelen daarbij een rol. Het parlement moet derhalve zelf prioriteren wanneer sprake is van 'budgettair en beleidsmatig relevant' en dus welke belastingfaciliteiten (en eventueel belastingfacetten) tot budgettaire inzichtelijkheid nopen.

Belastingfaciliteiten maken aan de inkomstenkant van de begroting van het Ministerie van Financiën deel uit van de belastingontvangst (en zij zijn daarbij als zodanig niet afzonderlijk zichtbaar). Parlementaire instemming met deze begrotingswet betreft het vaststellen van de raming van de belastingontvangst (terwijl ten aanzien van de uitgaven door de parlementaire instemming sprake is van een autorisatie). Belastingfaciliteiten worden derhalve niet geautoriseerd. Dat alle belastingfaciliteiten expliciet zijn opgenomen in (de bijlage van) de Miljoenennota – een toelichtende nota

180 Het gaat daarbij bijvoorbeeld om doelmatigheidsregelingen of schijflengtes in een heffingsstructuur.

bij de begroting – alsmede in de toelichting van de departementale begrotingswet van de beleidsverantwoordelijke ministeries (waarbij de begroting van het Ministerie van Financiën als een restcategorie geldt) doet niets af aan bovenstaande conclusie. Het voortaan wel autoriseren van belastingfaciliteiten in de begroting lijkt mij met het oog op de problematiek inzake de (jaarlijkse) budgettering van belastingfaciliteiten geen voor de hand liggende weg. Dat laat onverlet dat de parlementaire (informatie)positie kan versterken, indien de belastingfaciliteiten nadrukkelijker en prominenter in het parlement voor het voetlicht worden gebracht. Voor het versterken van de parlementaire (informatie)positie is tevens relevant dat thans, als gevolg van de weergave in de verschillende begrotingstoelichtingen, de parlementaire betrokkenheid ten aanzien van de belastingfaciliteiten versnipperd plaatsheeft in de verschillende daarvoor aangewezen commissies, hetgeen een integrale parlementaire afweging van het totaal aan belastingfaciliteiten bemoeilijkt. In deel II van het onderzoek wordt bezien in hoeverre een versterkte (informatie)positie ten aanzien van de belastingfaciliteiten ook doorwerkt, of door kan werken, naar de taakuitoefening als fiscale medewetgever.[181] Oftewel, het is daarbij zaak te onderzoeken of de budgettaire informatie die omtrent de belastingfaciliteiten wordt verstrekt, en de wijze waarop, bruikbaar is om betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet aan de dag te leggen.

In (de bijlage van) de Miljoenennota wordt derhalve onder andere jaarlijks inzicht in (de ontwikkeling van) het budgettaire beslag van belastingfaciliteiten geboden. Het biedt de mogelijkheid een afwijkende ontwikkeling van dat budgettaire beslag gedurende de kabinetsperiode te signaleren, doordat de actuele raming wordt afgezet tegen de raming van de ontwikkeling aan het begin van de kabinetsperiode (benchmark). In de nationale begrotingsspelregels wordt vrijblijvend opgemerkt dat een afwijkende budgettaire ontwikkeling, zonder deze nader te kwantificeren, aanleiding kan geven maatregelen te treffen. Hiermee worden wettelijke maatregelen bedoeld om de belastingfaciliteit aan te passen ten einde de budgettaire afwijking te keren. De belastingfaciliteiten worden vanuit deze zienswijze beschouwd alsof het in de nationale begrotingsspelregels opgenomen uitgavenplafond van toepassing is, althans of een mechanisme van toepassing is om het budgettaire beslag te plafonneren (in afgezwakte vorm, want er geldt immers geen verplichting). Bij enkele belastingfaciliteiten is weliswaar sprake van een vorm van budgettering,[182] maar voor het gros van de facili-

181 Daarbij ligt de nadruk niet op het toetsingskader voor de introductie van belastingfaciliteiten, aangezien dat vooral als een trechter functioneert voor de haalbaarheid en wenselijkheid van belastingfaciliteiten. Voor de invulling van een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet is het trechteren van belastingfaciliteiten geen doel op zich. Het gaat er bij die invulling vooral om dat het parlement de door dat parlement zelf noodzakelijk geachte budgettaire informatie voorhanden heeft.

182 Dit geldt voor de volgende belastingfaciliteiten: afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO), energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA) en willekeurige (of vervroegde) afschrijving milieu-investeringen (VAMIL).

teiten geldt een dergelijke directe budgettering niet. Het uitgavenplafond is niet daadwerkelijk van toepassing, want als hoofdregel gelden de nationale begrotingsspelregels ten aanzien van de inkomsten. De endogene budgettaire ontwikkeling van de belastingfaciliteiten loopt derhalve net als het budgettaire effect van alle overige onderdelen van belastingmiddelen in het begrotingssaldo als gevolg van de automatische stabilisatoren, terwijl een beleidsaanpassing onder de werking van het inkomstenkader valt. De budgettaire gevolgen van belastingfaciliteiten kunnen naar hun aard niet steeds duidelijk en tijdig gevolgd worden, want de overheid ziet immers geen uitgaande geldstroom maar moet proberen vast te stellen of te ramen welke inkomende geldstroom er niet is. Een jaarlijkse budgettering, zoals bij de directe overheidsuitgaven, is daarom voor de meeste belastingfaciliteiten mijns inziens niet goed mogelijk.

Voor het toetsen op doeltreffendheid en doelmatigheid van belastingfaciliteiten is nog van belang dat om verschillende redenen een toetsbare doelstelling van een belastingfaciliteit kan ontbreken. Een evaluatie van de belastingfaciliteiten heeft in dat geval bij voorbaat een onduidelijke uitkomst, waardoor een aan de evaluatie gekoppelde horizonbepaling niet goed kan werken. Voor belastingfaciliteiten zonder toetsbare doelstelling is voorstelbaar dat een inventarisatie of doorlichting van gebruik, effect, uitvoeringsaspecten en budgettair beslag van de desbetreffende belastingfaciliteit volstaat in plaats van het veel zwaardere instrument van een evaluatie.

Zoveel mogelijk belastingfaciliteiten in kaart brengen biedt een uitgebreid budgettair inzicht, hetgeen de informatiepositie van parlementariërs ten goede komt. Het gevolg is wel dat een overzicht met grondslagversmallers steeds meer als fiscale menukaart fungeert om aan de hand daarvan wijzigingen in het belastingstelsel te bewerkstelligen (grondslagverbreding), waarbij een integrale benadering van de vormgeving van belastingmiddelen en van het belastingstelsel als geheel naar de achtergrond verschuift. Het risico bestaat dat fiscale beleidsvorming op deze wijze verengt tot slechts een stapeling van onsamenhangende maatregelen.

Deel II

7 Belastingplan

7.1 Inleiding

Het belastingplan vormt – samen met eventueel daaraan gekoppelde wetsvoorstellen – het jaarlijks terugkerend wetgevingsvehikel, waarin talrijke belastingwetswijzigingen hun beslag krijgen. De budgettaire impact van de belastingwetgeving komt daarbij nadrukkelijk betekenis toe. Budgettaire criteria spelen namelijk een rol in verband met de samenvoeging van verschillende belastingwijzigingen in deze verzamelwet alsmede in verband met het überhaupt kwalificeren van belastingwijzigingen als geschikt voor opname in het belastingplan. Bovendien wordt aan het spoedeisende karakter van de parlementaire behandeling ook steevast een budgettaire vlag gehangen. De analyse in dit hoofdstuk heeft ten doel om het verband tussen het belastingplan als wetgevingsvehikel en budgettaire impact ervan vast te stellen en te wegen. Indien het parlement betekenisvolle betrokkenheid aan de dag wil leggen bij het vaststellen van de belastingwet is dit relevant. Een spoedeisende verzamelwet dient namelijk niet zonder meer de belangen van het parlement. Voor dit deel van het onderzoek zijn de belastingplannen 1993-2020 geselecteerd.[1]

In dit hoofdstuk wordt in paragraaf 7.2 begonnen met een terugblik naar de totstandkoming van het jaarlijkse belastingplan. Het belastingplan werd al snel gelardeerd met andere fiscale wetsvoorstellen. Daardoor is veelal sprake van een belastingplanpakket, hetgeen in paragraaf 7.3 wordt belicht. Aan het spoedeisende karakter van het belastingplan wordt, zoals gezegd, niet zelden een budgettaire reden gekoppeld. In paragraaf 7.4 wordt het spoedeisende karakter onderzocht. De voorwaarden voor het belastingplan als zodanig en de voorwaarden voor de maatregelen in het belastingplan worden in paragraaf 7.5 respectievelijk paragraaf 7.6 uiteengezet. In paragraaf 7.7 volgt een budgettaire analyse van het belastingplan om de budgettaire impact ervan te bepalen. De relatie tussen het belastingplan en de begrotingswet (en begrotingsnota) staat centraal in paragraaf 7.8. In paragraaf 7.9 wordt afgesloten met een conclusie.

---

1 De samenvoeging van belastingwijzigingen in het Belastingplan 1993 wordt als startpunt beschouwd van het sindsdien jaarlijks terugkerende plan (zie paragraaf 7.2). Aangezien aan het inkomstenkader – een belangrijke begrotingsspelregel – pas sinds 2004 onverkorte werking toekomt (zie paragraaf 5.6.4), zijn voor de analyse van dat onderdeel de belastingplannen van voor 2004 buiten beschouwing gelaten.

7.2 Het startpunt van het belastingplan

Voor het begrotingsjaar 1993 brengt de toenmalige regering verschillende voorgenomen belastingwijzigingen samen in een verzamelwet: het Belastingplan 1993.[2] Daar waar de regering in de toelichting nog summier is over deze samenvoeging, merkt zij later desgevraagd op dat '*op deze wijze tot een goede afweging tussen de verschillende onderdelen kan worden gekomen en dat deze procedure het voordeel van tijdsbesparing meebrengt*.'[3] Janse de Jonge noemt als voordeel van het belastingplan dat het de Kamer een totaaloverzicht biedt van de voorgestelde belastingmaatregelen.[4] De regering wijst tevens op de omvang van de op dat moment – najaar 1992 – nog noodzakelijk door te voeren aantal wijzigingen, die deze aanpak wenselijk maakt.[5] De Afdeling advisering van de Raad van State toont zich overigens direct al kritisch en meent dat het bijeenbrengen van verschillende onderdelen de besluitvorming niet ten goede komt.[6] Het is een overweging die de regering lijkt aan te spreken, althans deze wordt aangehaald op de vraag van Tweede Kamerleden of het belastingplan een jaarlijks fenomeen wordt, waarover de regering geenszins zeker is. '*Het is daarom zeer wel mogelijk dat wij in de komende jaren weer zullen teruggrijpen op de meer traditionele aanpak*,' luidt het antwoord, waarvan inmiddels bekend is dat daarvan tot op heden nimmer sprake is geweest.[7]

---

2 Dit is niet de eerste keer dat de wijziging van verschillende belastingmaatregelen zijn samengebracht, hoewel van een samenvoeging in één wetsvoorstel meestal nog geen sprake is. Illustratief daarvoor is de opmerking van senator Van Dis (SGP) in 1988 over de gelijktijdige parlementaire behandeling van vier afzonderlijke fiscale wetsvoorstellen, zie Parlementair debat Belastingvoorstellen, *Handelingen I* 1988/89, nr. 34, p. 2015: '*Aanvankelijk kreeg de verzameling voorstellen de ietwat weidse titel "dekkingsplan". Alras werd zij tot "belastingplan" en uiteindelijk tot "belastingvoorstellen" gedegradeerd. En inderdaad, de onderlinge samenhang tussen de voorstellen is niet groot*.' Desalniettemin is de per 1993 ingezette werkwijze te beschouwen als een startpunt van de hedendaagse praktijk omtrent het belastingplan.

3 MvA Belastingplan 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 873, nr. 6, p. 2.

4 Janse de Jonge 1993, p. 479. Hij merkt tevens op dat het lijkt alsof het belastingplan is opgesteld naar het voorbeeld van de 'Finance Bill' in Engeland. De parlementaire suggestie dat het samenvoegen van voorstellen in één wet lijkt op de in het Verenigd Koninkrijk gebruikelijke procedure met betrekking tot de 'Finance Act' weerspreekt de regering inderdaad niet, zie MvA Belastingplan 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 873, nr. 6, p. 2.

5 Tegelijkertijd zijn er op dat moment ook al enkele fiscale wetsvoorstellen bij het parlement aanhangig met een voorziene inwerkingtreding per 1993 (wetsvoorstellen inzake de houderschapsbelasting, de pensioenfondsenheffing, de verbruiksbelasting op een milieugrondslag, de vrijstelling inkomsten uit kamerverhuur alsmede een wetsvoorstel tariefsverlaging omzetbelasting). Zie Miljoenennota 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 800, nr. 2, p. 107.

6 Advies RvS Belastingplan 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 873, nr. B, p. 1: '*Het bijeenbrengen van voorstellen van verschillende aard, zowel voor zoveel betreft het onderwerp als de urgentie van de voorgestelde wijziging, moet zoveel mogelijk 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*.'

7 MvA Belastingplan 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 873, nr. 6, p. 2.

In de Eerste Kamer ontmoet de regering kritiek op de werkwijze van een belastingplan, vanwege het mogelijk bemoeilijken van de constitutionele taak.[8] Senatoren menen dat zij wetsvoorstellen van verschillende aard en urgentie apart moeten kunnen behandelen, hetgeen natuurlijk voortvloeit uit het ontbreken van het amendementsrecht. De regering legt zichzelf in reactie hierop enkele beperkingen op ten aanzien van het belastingplan.[9] Zij benadrukt dat wetswijzigingen van structurele aard zich niet lenen voor opneming in één pakket. Het is niet toegelicht wat hieronder moet worden verstaan. Fiscale wetswijzigingen zijn over het algemeen niet incidenteel van aard – en in die zin dus structureel van aard – en in die lezing zou het belastingplan enkel maatregelen mogen bevatten met een werkingsduur van een jaar of hoogstens enkele jaren. Toch is waarschijnlijk iets anders bedoeld, aangezien de regering tevens opmerkt dat het belastingplan gereserveerd moet worden voor onderwerpen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het aankomende begrotingjaar. Hoewel deze opmerking weer nieuwe vragen oproept, kan hieruit mijns inziens worden afgeleid dat met de frase 'wetswijzigingen van structurele aard' kennelijk is beoogd substantiële wijzigingen van een belastingmiddel (wijzigingen van het subject van heffing, het object van heffing of de tariefstructuur) buiten het belastingplan te houden, waarmee het belastingplan slechts de wijziging van bestaande parameters dient te bevatten.[10] Ook wijzigingen van technische aard kunnen vanuit regeringsoptiek in het belastingplan worden meegenomen. De door de regering aangebrachte inkadering van onderwerpen voor het belastingplan overtuigt de Eerste Kamer allerminst. Via een door Boorsma (CDA) geïnitieerde, met algemene stemmen aangenomen, motie wordt de uitnodiging bij de regering neergelegd om '*bij indiening van het belastingplan voor enig jaar fiscale wetsvoorstellen van verschillende aard, belang en/of urgentie in de toekomst niet meer in één wetsvoorstel samen te voegen*.'[11] Staatssecretaris Van Amelsvoort van Financiën zegt toe zich te beraden op de uitvoering van de motie, '*want in deze motie worden vogels van verschillende pluimage in één volière gezet*.'[12] Hij overweegt om alle technische aanpassingen in een wetsvoorstel op te nemen. Zijn andere suggestie is om per wetsvoorstel een onderscheid te maken tussen directe en indirecte belastingen. Uit deze reactie spreekt al duidelijk dat het op enigerlei samenvoegen van wetswijzigingen van verschillende belastingmiddelen zeker niet van de baan is.

---

8 De Eerste Kamer kan op basis van art. 85 Gw wetsvoorstellen aannemen of verwerpen.

9 MvA Belastingplan 1993, *Kamerstukken I* 1992/93, 22 873, nr. 110b, p. 1.

10 Er zijn talrijke voorbeelden te geven dat hier in de loop der jaren niet altijd aan is voldaan. Meest opmerkelijk is in dit verband de invoering van nieuwe belastingmiddelen als de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting. Deze maakten namelijk onderdeel uit van het Belastingplan 2008. De kritiek hierop van de Afdeling advisering van de Raad van State pareert de regering door te stellen dat het weliswaar nieuwe heffingen zijn, maar dat deze worden geïncorporeerd in een bestaande heffingswet, zie Advies RvS en nader rapport Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 4, p. 1-3.

11 Motie Boorsma (CDA) c.s., *Kamerstukken I* 1992/93, 22 873, nr. 110d.

12 *Handelingen I* 1992/93, nr. 12, p. 508.

Zo blijkt ook wel een jaar later al. In het Belastingplan 1994 prijken maatregelen op het gebied van loon- en inkomstenbelasting, brandstofaccijnzen en motorrijtuigenbelasting. Voor de samenvoeging wordt de volgende reden aangevoerd: '*Gelet op de budgettaire samenhang van de voorstellen en de wetgevingsprocedure zijn deze in één wetsvoorstel gecombineerd*.'[13] Tegelijkertijd is de eerdere parlementaire kritiek enigszins ter harte genomen. Enkele fiscale wetswijzigingen zijn vanwege 'de fiscaaltechnische complexiteit' dan wel 'de zodanige specifieke aard' in afzonderlijke wetsvoorstellen neergelegd. Andere wijzigingen zijn via een nota van wijziging toegevoegd aan reeds in het parlement aanhangige wetgeving. De regering beoogt met deze handelwijze recht te doen aan de parlementaire kritiek op de veelomvattendheid van het belastingplan.[14] Het parlement toont zich (blijvend) verdeeld over de wenselijkheid van de veelheid aan maatregelen in het belastingplan.[15] Senator Boorsma (CDA) is teleurgesteld dat de regering zijn een jaar eerder aangenomen motie hierover kennelijk niet heeft begrepen. Hij merkt op: '*De regering heeft er niettemin voor gekozen om wetswijzigingen in een voorstel te persen die politiek soms gevoelig en omstreden zijn en fiscaal weinig samenhang vertonen*.'[16] Hij spreekt voorts de hoopt uit dat een nieuw kabinet meer begrip zal tonen. Het blijkt niet geheel ijdele hoop te zijn. Het nieuwe kabinet-Kok I tapt weliswaar met het Belastingplan 1995 uit hetzelfde vaatje van clustering, maar met minder dan een handvol maatregelen is een samenvoeging in één wetsvoorstel geen onoverkomelijk bezwaar.[17] Het fenomeen belastingplan raakt op deze wijze wel allengs ingeburgerd. In de jaren nadien is elk jaar opnieuw een belastingplan ingediend.

7.3 Belastingplanpakket

De parlementaire druk om niet alles in één wetsvoorstel op te nemen, leidt vrijwel gelijk ook tot het gebruik om het belastingplan te larderen met enkele afzonderlijke wetsvoorstellen.[18] Deze wetsvoorstellen tezamen wor-

13 MvT Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 3, p. 2. In antwoord op vragen wordt later gesproken over 'beleidsmatige en budgettaire samenhang', zie MvA Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 6, p. 1.

14 MvT Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 3, p. 3. De Raad van State heeft hierover overigens geen opmerkingen gemaakt.

15 Zie MvA Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 6, p. 1-2 alsmede Voorlopige verslag Belastingplan 1994, *Kamerstukken I* 1993/94, 23 472, nr. 154a, p. 1-2. De regering besteedt in de beantwoording overigens weinig aandacht aan de geuite kritiek.

16 Plenaire behandeling Belastingplan 1994 (gecombineerd met AFB), *Handelingen I* 1993/94, nr. 15, p. 670. Zie ook de verdere gedachtewisseling op dit punt tussen Boorsma en de staatssecretaris, *Handelingen I* 1993/94, nr. 16, p. 762, 775 en 785.

17 Het Belastingplan 1995 bevat een tariefswijziging, het uitstel van een eerdere maatregel en een wijziging van de studiekostendrempel, zie MvT Belastingplan 1995, *Kamerstukken II* 1994/95, 23 942, nr. 3, p. 1-3.

18 Hiervan is reeds sprake bij het Belastingplan 1995 dat wordt gelardeerd met drie afzonderlijke fiscale wetsvoorstellen, die kort na indiening van het Belastingplan 1995 op de parlementaire deurmat vallen, zie *Kamerstukken II* 1994/95, 23 943, 23 952 en 23 962.

den, gezien de prominente positie van het belastingplan, allengs aangeduid als het belastingplanpakket.[19] Desondanks kruipt het bloed soms waar het niet gaan kan. De intentie bij de regering om bepaalde onderdelen in een belastingplan op te nemen in plaats van in een afzonderlijk wetsvoorstel steekt namelijk zo nu en dan de kop op. In het najaar van 2015 betreft dit bijvoorbeeld nog de invoering van een gedifferentieerd rendementspercentage in de vermogensrendementsheffing door middel van het Belastingplan 2016. Naar aanleiding van kritiek is in de Eerste Kamer de motie Hoekstra (CDA) c.s. met algemene stemmen aangenomen met de constatering '*dat dit nadrukkelijk niet de staatsrechtelijke traditie van de afgelopen decennia is*' almede '*dat dit een onwenselijk precedent schept voor de toekomst*' en het verzoek aan de regering zich '*in het vervolg te onthouden van een dergelijke koppeling*.'[20] De regering reageert zalvend met de toezegging dat het, gesteund door de motie Hoekstra c.s., in het vervolg rekening zal houden met de omvang van het pakket en waar mogelijk afzonderlijke wetsvoorstellen zal indienen.[21]

Indiening van de afzonderlijke wetsvoorstellen vindt in het begin overigens (nog) niet op hetzelfde moment als het belastingplan plaats, maar pas enkele dagen of weken later. Zo druppelen de onderdelen van het belastingplanpakket bij wijze van spreken na elkaar op de parlementaire deurmat. De parlementaire behandeling is doorgaans wel gelijktijdig. In de Tweede Kamer leidt dat al gauw tot de term 'koppelverkoop'.[22] De geuite wens om wetsvoorstellen die niet echt met elkaar samenhangen zoveel mogelijk apart te behandelen, is echter aan dovemans oren gericht. De onderdelen van het belastingplanpakket worden immers over het algemeen nog steeds op hetzelfde moment in het parlementaire proces betrokken. Naar aanleiding van parlementaire kritiek op de grote hoeveelheid aan fiscale wetswijzigingen die in korte tijd behandeld dienen te worden,[23] is wel een aparte wetgevingscyclus gecreëerd voor maatregelen die niet in werking hoeven te treden per 1 januari van het aanstaande begrotingsjaar. Met de voor de zomer ingediende zogenoemde 'Fiscale verzamelwet' wordt vanaf 2010 getracht een meer over het jaar gespreide parlementaire behandeling van fiscale wetsvoorstellen te bewerkstelligen. Deze poging faalt echter om twee redenen. De Fiscale verzamelwet bevat op een gegeven moment te weinig maatregelen, aangezien de ambtelijke aandacht hiervoor niet beschikbaar

19 De afwijking betreft het Belastingplan 2002 en het Belastingplan 2003 die zelf zijn onderverdeeld in vijf respectievelijk twee onderdelen en niet gelardeerd zijn met 'andere' fiscale wetsvoorstellen.

20 Motie Hoekstra c.s., *Kamerstukken I* 2015/16, 34 300, nr. O.

21 MvA Belastingplan 2016, *Kamerstukken I* 2015/16, 34 302, nr. G, p. 6 alsmede Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2016, *Kamerstukken I* 2015/16, 34 302, nr. J, p. 2. Curieus is overigens dat de Afdeling advisering van de Raad van State ten aanzien van deze maatregel eerder juist opmerkt dat er geen budgettair belang mee is gemoeid, waardoor zij opname in het OFM – dus niet in een afzonderlijk wetsvoorstel – aanbeveelt, zie Advies RvS Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 4, p. 4.

22 Verslag Belastingplan 1998, *Kamerstukken II* 1997/98, 25 691, nr. 5, p. 2-3.

23 Vgl. Plenair debat Belastingplan 2010, *Handelingen I* 2009/10, nr. 14, p. 496-497.

is.[24] Daarnaast wordt de Fiscale verzamelwet uiteindelijk (bijna) ingehaald door het belastingplanpakket dat een veel spoedigere parlementair behandeling ten deel valt, waardoor weinig overblijft van het over het jaar spreiden van fiscale wetsvoorstellen.[25] Met de Fiscale verzamelwet 2015 was vooralsnog een einde gekomen aan deze aparte wetgevingscyclus,[26] hoewel inmiddels is toegezegd dit verschijnsel weer nieuw leven in te blazen (zie hierna). Vanuit de Tweede Kamer is namelijk toch de wens neergelegd om gedurende het jaar tot een spreiding van fiscale wetsvoorstellen te komen.[27] Ook de Afdeling advisering van de Raad van State hamert op de indiening van fiscale wetsvoorstellen meer gespreid over het jaar. De omvang van het Belastingplanpakket 2019 en de korte tijdspanne doen volgens de Afdeling geen recht aan een zorgvuldige behandeling van de wetsvoorstellen en de daarin opgenomen afzonderlijke onderwerpen.[28] Een ruime meerderheid in de Tweede Kamer schaart zich in het najaar van 2018 eveneens achter een motie met het verzoek '*met ingang van volgend jaar fiscale wetten zo veel mogelijk verspreid over het jaar in te dienen, zodat alleen de op dat moment echt noodzakelijke wetgeving bij het Belastingplan wordt behandeld*.'[29] De staatssecretaris van Financiën onderschrijft de strekking van de motie en spreekt – bij herhaling – de ambitie uit de indiening van fiscale wetgeving bij de Tweede

24 Om een wetsvoorstel in het voorjaar, of uiterlijk voor de zomer, in te kunnen dienen bij de Tweede Kamer moet al in het najaar van het voorafgaande jaar de ambtelijke voorbereiding op volle stoom zijn, terwijl op dat moment de ambtelijke aandacht vooral gericht is op de parlementaire behandeling van het alsdan voorliggende belastingplanpakket. De wens van gespreide fiscale behandeling van wetsvoorstellen komt, in de woorden van toenmalig staatssecretaris Wiebes van Financiën, '*niet helemaal overeen met de hartslag in het departement*.' Zie Plenair debat Fiscale verzamelwet 2015, *Handelingen II* 2014/15, nr. 109, item 25, p. 7.

25 Illustratief is dat de plenaire behandeling van de Fiscale verzamelwet 2015 in de Tweede Kamer op 8 september 2015 plaatsheeft, terwijl de indiening van het gehele Belastingplanpakket 2016 bij de Tweede Kamer slechts zeven dagen later op 15 september 2015 geschiedt. Deze gang van zaken leek al te worden voorzien, want een jaar eerder werd vanuit de Tweede Kamer gevraagd waarom maatregelen worden opgenomen in de alsdan nog in te dienen Fiscale verzamelwet 2015 in plaats van in het alsdan eveneens nog in te dienen Belastingplan 2016, zie Verslag Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 9, p. 4. De regering wijst er in reactie op dat wordt getracht met een Fiscale verzamelwet in het voorjaar en een Belastingplan in het najaar tot meer over het jaar gespreide wetgeving te komen, zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 10, p. 3.

26 Zie ter toelichting op dit besluit brief staatssecretaris van Financiën inzake planning fiscale wetgevingscyclus, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 118.

27 Verslag Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 9, p. 2 en 6.

28 Advies RvS Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 4, p. 3-4.

29 Motie Nijboer (PvdA, oppositie), *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 51. Interessant is tevens de toelichtende bewoording van de indiener, plenair debat Belastingplanpakket 2019, *Handelingen II* 2018/19, nr. 23, item 10, p. 60: '*Maar ik vond de vormgeving, acht wetten in zo'n kort tijdbestek (…) waarbij het kabinet zich ook bewust moet zijn dat de Kamer medewetgever is en het recht van amendement heeft, niet goed. Het kabinet moet ook onderkennen dat het zelf een departement van 1.500 man heeft, maar wij anderhalve man en een paardenkop, 0,8 fte of zo per Kamerlid, die al die wetten moeten behandelen en amendementen moeten maken. Die verhouding is behoorlijk scheef.*'

Kamer meer over het jaar te spreiden.[30] Zo is er ook weer een Fiscale verzamelwet 2021 aangekondigd.[31] Desalniettemin lijkt het er vooralsnog op dat het zwaartepunt bij het belastingplanpakket blijft liggen.

De kern van het belastingplanpakket bestaat tegenwoordig bijna steeds uit minimaal twee wetsvoorstellen: het belastingplan en de overige fiscale maatregelen (OFM).[32] Hieraan worden dan desgewenst andere wetsvoorstellen toegevoegd. Het mag duidelijk zijn dat het belastingplan in beleidsmatig en budgettair opzicht een centrale rol vervult, hetgeen onverlet laat dat die rol soms aan een afzonderlijk wetsvoorstel toekomt. Sinds de belastingplanpakketten in de jaren negentig van de vorige eeuw is er slechts enkele keren een afzonderlijk wetsvoorstel binnen dat pakket geweest, anders dan het belastingplan, dat vanuit budgettair oogpunt serieuze aandacht behoeft. Dit doet zich trouwens vooral de laatste jaren voor.[33] Het doel van het OFM wordt door de regering als volgt omschreven:

---

30 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000 IX, nr. 19, p. 19. In de Fiscale beleidsagenda 2019 stelt de bewindsman in mei 2019 dat *'(…) het mijn inzet blijft om fiscale wetgeving meer gespreid aan uw Kamer aan te bieden*', zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 51, p. 2. In september 2019 geeft de staatssecretaris bij de indiening van het Belastingplan 2020 aan dat er het komende jaar nog verschillende fiscale wetsvoorstellen worden ingediend, waardoor naar zijn opvatting rekening wordt gehouden met de breed gedeelde wens in de Tweede Kamer om fiscale wetsvoorstellen zoveel mogelijk gespreid aan te bieden, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 6, p. 6-7.

31 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 6, p. 7. De aankondiging is overigens later gestand gedaan met daadwerkelijke indiening van de Fiscale Verzamelwet 2021, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 437.

32 Hiervan is sprake sinds het Belastingplanpakket 2004, hoewel het Belastingplan 2006, het Belastingplan 2007 en het Belastingplan 2015 niet gepaard zijn gegaan met een OFM. In het Belastingplanpakket 2009 respectievelijk 2010 is er naast het OFM (en andere fiscale wetsvoorstellen) tevens sprake van een Fiscale onderhoudswet met slechts aanpassingen van technische en redactionele aard. Dergelijke aanpassingen zijn later in het OFM opgenomen.

33 Dit betreft het, later overigens weer ingetrokken, Wetsvoorstel herziening fiscale behandeling woon-werkverkeer (al gauw tot 'forenzentaks' gemunt, *Kamerstukken II* 2012/13, 34 404, nrs. 1-3) als onderdeel van het Belastingplanpakket 2013. Daarnaast kan het Wetsvoorstel uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 555, nrs. 1-3) worden genoemd, aangezien het als onderdeel van het Belastingplanpakket 2017 het budgettaire gevolg van het Belastingplan 2017 overschaduwt. Het uit het Regeerakkoord 2017 voortvloeiende Wetsvoorstel geleidelijke uitfasering van de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld (afschaffen van de zogenoemde 'Hillen-aftrek', ook wel 'aflosboete' genoemd, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 819, nrs. 1-3) is pas gedurende de parlementaire behandeling aan het Belastingplanpakket 2018 toegevoegd en overschaduwt het Belastingplan 2018 niet zozeer met het budgettaire gevolg in het aanstaande begrotingsjaar, maar is wel noemenswaardig gezien het oplopende budgettaire gevolg in structurele zin. Verder betreffen dit het Wetsvoorstel Bronbelasting 2020 (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nrs. 1-3, later gewijzigd in Wetsvoorstel Bedrijfsleven 2019) en, hoewel van geringere omvang, ook wel het Wetsvoorstel Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 029, nrs. 1-3) die naast het Belastingplan 2019 niet te negeren budgettaire gevolgen bewerkstelligen. Datzelfde geldt voor het Wetsvoorstel fiscale maatregelen Klimaatakkoord (*Kamerstukken II* 2019/20, 35 304, nrs. 1-3) in relatie tot het Belastingplan 2020.

'*Hierin zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn en die geen budgettaire gevolgen hebben.*'[34] In plaats van 'geen budgettaire gevolgen' wordt ook weleens wat meer ruimte gelaten met de formulering 'nauwelijks budgettaire gevolgen'.[35] Daaraan kan overigens worden toegevoegd dat inwerkingtreding van de maatregelen voor het aanstaande begrotingsjaar noodzakelijk wordt geacht. Aangezien de maatregelen in het OFM volgens de regering in beginsel geen of nauwelijks budgettaire gevolgen hebben, is het OFM in het onderhavige onderzoek minder van belang.[36] Het belastingplan is daarentegen juist wel van belang.

7.4 Spoedeisende karakter

Ten aanzien van het belastingplan(pakket) komt aan het spoedeisende karakter nog relevantie toe, aangezien daarbij veelal een budgettaire grond wordt aangevoerd. Omwille van het beoogde budgettaire effect van het belastingplanpakket is inwerkingtreding per 1 januari van het aanstaande begrotingsjaar (en belastingjaar) wenselijk of noodzakelijk, althans zo klinkt het niet zelden. Door pas op de derde dinsdag van september (Prinsjesdag) een belastingplan(pakket) in te dienen resteert voor de parlementaire behandeling in beide Kamers grofweg een maand of drie. Nu geldt dat ook voor de begrotingswetten, maar gezien het zogenoemde 'ijzeren pakket' is dat minder bezwaarlijk in de zin dat het een wet betreft met veelal continuering van reeds (langlopende) uitgaven die al bekend zijn.[37] De mutaties die in de begrotingswet zijn vervat, zijn daardoor, de uitzondering daargelaten, doorgaans relatief gering. Echter, de met Prinsjesdag ingediende belastingwetgeving betreft meestal geen continuering van een bestaande situatie, maar het bevat louter wijzigingen. Dat maakt het spoedeisende karakter meer bezwaarlijk, omdat het strijdig kan zijn met een zorgvuldige parlementaire behandeling met voldoende tijd voor reflectie. De parlementaire kritiek op het spoedeisende karakter klinkt dan ook vanaf het begin.

In dit verband is het vermeldenswaardig te wijzen op de wens vanuit de Tweede Kamer om het belastingplan(pakket) de vrijdag voorafgaand aan Prinsjesdag vertrouwelijk te ontvangen met het oog op de voorbereiding van de algemene politieke beschouwingen (embargoregeling). Het kabinet wil daar met betrekking tot het Belastingplan 2020 evenwel geen gehoor aan geven, hoewel deze embargoregeling momenteel wel geldt voor de begro-

34 MvT Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 2.

35 Nader rapport Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 6.

36 Zie paragraaf 7.6.1 met betrekking tot het geringe budgettaire effect van de individuele maatregelen van het OFM.

37 Zie paragraaf 3.12. Uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer 2019, p. 22, blijkt dat voor het aanstaande begrotingsjaar doorgaans reeds 97 procent van de uitgaven juridisch vastliggen in contracten, wetten en andere bindende afspraken.

tingswetten en de Miljoenennota. Het kabinet wijst op de 'staatsrechtelijke verhoudingen', waardoor het richting de Koning niet passend zou zijn om het belastingplan(pakket) reeds eerder dan Prinsjesdag te verstrekken.[38] De minister-president voegt hier later nog het argument aan toe dat het kan voorkomen dat onderdelen van het belastingplan onmiddellijk in werking treden, waardoor verstrekking van het gehele voorstel onder embargo niet in de rede ligt. Het uit het belastingplan lichten van deze onderdelen – waaronder het kabinet ook beursgevoelige maatregelen schaart – acht de premier niet werkbaar en bovendien zou zijns inziens alsdan ook het zicht op het geheel aan fiscale maatregelen verloren gaan.[39] Desalniettemin is het in het verleden wel voorgekomen dat een belastingplan(pakket) voorafgaand aan Prinsjesdag onder embargo aan het parlement is verstrekt.[40]

Overigens is de op dit moment geldende tijdsduur voor parlementaire behandeling van grofweg drie maanden in de beginperiode van de belastingplannen zelf twee maanden of nog korter geweest. Het Belastingplan 1993 is bijvoorbeeld op 12 oktober 1992 ingediend bij de Tweede Kamer. Het Belastingplan 1994 spant wat betreft het moment van indiening op 2 november 1993 de kroon. Verschillende fracties maken hier ook direct bezwaar tegen en menen dat de kwaliteit en zorgvuldigheid van het wetgevingsproces onder druk komen te staan.[41] Desondanks blijft oktober enkele jaren de maand, waarin het belastingplan(pakket) pas bij de Tweede Kamer wordt ingediend. De regering jubelt als het lukt het Belastingplan 2000 ongeveer een week na Prinsjesdag al in te dienen op 29 september 1999: '*(…) een record ten opzichte van vorige jaren gevestigd.*'[42] Het had Kamerleden echter al verleid de wens uit te spreken voor het in het vervolg daadwerkelijk op Prinsjesdag indienen van het belastingplan(pakket).[43] '*Of een verdere versnelling van het proces mogelijk is, zal de toekomst uitwijzen*,' zo merkt de regering in haar antwoord mysterieus op.[44] Met het Belastingplan 2002

38 Begrotingswetten worden 'door of vanwege de Koning' ingediend (vgl. art. 105, tweede lid, Gw) en een belastingwet wordt 'door de Koning' ingediend. De bevoegdheid om begrotingswetten tevens 'vanwege de Koning' in te dienen, biedt in de optiek van het kabinet kennelijk de ruimte om onder embargo stukken te verstrekken, daar waar het uitsluitend 'door de Koning' indienen van bijvoorbeeld de belastingwet deze ruimte niet biedt. Althans, dat is de lezing die het kabinet thans hanteert, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 30 539, nr. 18. De vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer kan zich hier evenwel niet in vinden en persisteert in het verzoek, zo is besloten in de procedurevergadering van 22 mei 2019. Het kabinet geeft hier evenwel geen gehoor aan.

39 Brief minister-president, *Kamerstukken II* 2018/19, 30 539, nr. 19.

40 Het Belastingplan 2010 is bijvoorbeeld op uiterlijk zaterdag voorafgaand aan Prinsjesdag aan alle fracties van de Tweede en Eerste Kamer verstrekt, zie brief minister-president, *Kamerstukken II* 2008/09, 30 539, nr. 10.

41 Verslag Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 5, p. 1-3.

42 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2000, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 820, nr. 12, p. 3. Zie ook het in de nota n.a.v. verslag opgenomen overzicht met indieningsdata van belastingplannen tot dan toe.

43 Verslag Belastingplan 2000, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 820, nr. 10, p. 3.

44 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2000, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 820, nr. 12, p. 3.

wordt evenwel aan die wens tegemoetgekomen en is indiening van het belastingplan(pakket) op Prinsjesdag een feit.[45] Een eventuele opborrelende ambitie voor het nog verder naar voren halen van het indieningsmoment wordt door de regering in de kiem gesmoord: '*Vanwege de budgettaire en politieke samenhang met de begroting is eerdere indiening niet mogelijk*.'[46] Dit argument snijdt evenwel geen hout. Voor zover er een relatie is met de begroting is inwerkingtreding van de maatregelen per 1 januari van het aanstaande begrotingsjaar van belang en niet zozeer het moment van indiening van het wetgevingspakket. Het is naar mijn idee goed voorstelbaar dat het indieningsmoment van een eventueel belastingplan(pakket) eerder in het jaar komt te liggen dan met Prinsjesdag.[47]

7.5 Voorwaarden belastingplan

Het belastingplan is een samenvoeging van verschillende belastingwijzigingen op uiteenlopende thema's. Het vormt daarmee een afwijking van het uitgangspunt dat een wet betrekking heeft op een thema. Voor deze zogenoemde verzamelwetgeving zijn overigens goede redenen aan te voeren in de vorm van efficiency en ter voorkoming van verschillende separate wetgevingstrajecten. In de notitie Verzamelwetgeving is het aldus samengevat: '*Tijdigheid en flexibiliteit kennen een vertaling in wetgeving in de vorm van verzamelwetten*.'[48] Om evenwel recht te doen aan de positie van het parlement en meer in het bijzonder van de Eerste Kamer is door de regering de eis geformuleerd dat de verschillende onderdelen van een verzamelwet voldoende samenhang dienen te hebben. Hiervan is blijkens de notitie Verzamelwetgeving in ieder geval sprake bij: inhoudelijke samenhang, budgettaire samenhang, thematische samenhang en uitvoeringstechnische samenhang.[49] Naast samenhang zijn de criteria omvang en omstredenheid van belang. De onderdelen in de verzamelwet moeten niet dermate groot en inhoudelijk complex zijn dat zij een separaat wetvoorstel rechtvaardigen. Bovendien is het zaak politiek gevoelige onderdelen buiten een verzamelwet te laten, waarbij vooraf een inschatting is vereist of hiervan sprake kan zijn.[50]

---

45 Met dien verstande dat dit geldt voor vier van de vijf onderdelen van het Belastingplan 2002, dat voor dat jaar is onderverdeeld in vijf onderdelen.

46 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2002-I, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 013, nr. 6, p. 1.

47 Vgl. de opvatting van de Afdeling advisering van de Raad van State dat de politieke besluitvorming over de begroting van volgend jaar in belangrijke mate wordt verlegd van het najaar naar het voorjaar (zie brief RvS, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 454, nr. AB, p. 14), welke opvatting door de regering overigens niet wordt gedeeld (zie Staat van de Europese Unie 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 551, nr. 1, p. 10). Essers 2001, p. 69, doet de suggestie om fiscale wetsvoorstellen voor het begin van het zomerreces bij de Tweede Kamer in te dienen. Zie verder paragraaf 4.9.4.

48 Notitie Verzamelwetgeving 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500-VI, nr. M, p. 5.

49 Notitie Verzamelwetgeving 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500-VI, nr. M, p. 6.

50 Notitie Verzamelwetgeving 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500-VI, nr. M, p. 6-7.

Voor de toelaatbaarheid van een wijzigingswet in de vorm van een verzamelwet zijn de genoemde criteria samenhang, omvang en omstredenheid overigens ook neergelegd in de Aanwijzing voor de regelgeving.[51]

7.5.1 Budgettaire samenhang

Voor het belastingplan is vooral 'budgettaire samenhang' de legitimering om maatregelen van verschillende aard samen te voegen in het desbetreffende verzamelwetsvoorstel. Dit criterium is verder niet uitgewerkt, behoudens het geschetste voorbeeld van '*wetgeving waarbij de opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen.*'[52] Of de dekking aldus sluitend moet zijn, is daarbij niet vermeld. Budgettaire samenhang is overigens al veel eerder dan de notitie Verzamelwetging uit 2011 als kapstok van het belastingplan neergezet om fiscale maatregelen aan op hangen.[53] Nadat de Afdeling advisering van de Raad van State bij het Belastingplan 1997 adviseert enkele maatregelen in afzonderlijke belastingwetten op te nemen, reageert de regering afwijzend. Zij stelt: '*Deze voorstellen staan niet op zichzelf, maar hebben qua samenstelling en maatvoering een beleidsmatige en budgettaire samenhang*.'[54] Het is een frase die in min of meer dezelfde bewoording steevast klinkt ter verdediging. Illustratief is in dit verband de eerdere uitlating van staatssecretaris Vermeend van Financiën tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 1996 in reactie op parlementaire kritiek: '*Men kan echter niet verwachten dat dit kabinet met wetsvoorstellen komt waar uitsluitend plussen in zitten en waar dan heel gemakkelijk voor gestemd kan worden of dat het met wetsvoorstellen komt die alleen maar minnen hebben, waar dan ook heel gemakkelijk tegen gestemd kan worden*.'[55]

In het kader van het onderzoek is van belang de budgettaire samenhang nader te belichten. Aangezien belastingmaatregelen behoudens de redactionele aanpassingen doorgaans een budgettair effect hebben, is het altijd mogelijk talrijke maatregelen samen te voegen onder het criterium van de budgettaire samenhang. De Afdeling advisering van de Raad van State concludeert mijns inziens dan ook terecht dat het criterium van budgettaire samenhang in elk geval voor fiscale wetgeving onvoldoende

---

51 Art. 6.4 Ar.

52 Notitie Verzamelwetgeving 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500-VI, nr. M, p. 6 alsmede toelichting (onderdeel a.) bij art. 6.4 Ar. Deze uitleg wordt bevestigd in de Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 13, p. 8: '*Onder budgettaire samenhang wordt (…) de situatie verstaan waarbij de opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt voor de dekking van andere maatregelen*.'

53 Vgl. MvT Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 3, p. 2.

54 Advies RvS en Nader rapport Belastingplan 1997, *Kamerstukken II* 1996/97, 25 052, nr. B, p. 2. Enkele jaren later merkt de regering op dat bij de afweging over de opzet van het jaarlijkse belastingplan verschillende aspecten een rol spelen. Zij vervolgt: '*Een contante in deze afweging is dat de maatregelen van het jaarlijkse belastingplan budgettair en beleidsmatig samenhangen*.' Zie Nader rapport Belastingplan 2002-I, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 013, nr. A, p. 2.

55 Plenaire behandeling Belastingplan 1996, *Handelingen I* 1995/96, nr. 13, p. 498.

onderscheidend is. Aan bijna elk fiscaal wetsvoorstel kleven budgettaire gevolgen en dat zou volgens de Afdeling betekenen dat aan de hand van dit criterium elke fiscale maatregel, ongeacht de inhoudelijke samenhang, in een verzamelwet kan worden opgenomen.[56] De regering deelt deze zienswijze niet ten aanzien van het Belastingplan 2012. Zij wijst op het feit dat daarbij een 'budgettair dekkend pakket' is gepresenteerd. '*Het criterium van budgettaire samenhang is juist bedoeld voor dit soort situaties waarbij geen sprake is van een andere vorm van samenhang zoals inhoudelijke samenhang. Anders zou een gevolg zijn dat altijd binnen dezelfde sfeer dekking moet worden gevonden. Dit is beleidsmatig zeker niet altijd wenselijk.*'[57] De regering gaat evenwel niet in op de door de Afdeling advisering van de Raad van State geuite kritiek en bevestigt in wezen dat willekeurige fiscale maatregelen kunnen worden samengevoegd onder het criterium budgettair, waardoor er aldus opeens een samenhang zou zijn. Daarmee blijft budgettaire samenhang een criterium dat voor belastingwetgeving weinig houvast biedt,[58] tenzij een duidelijke budgettaire doelstelling aan het belastingplan wordt toegekend. In dat geval vormt de budgettaire samenhang immers een onderscheidend criterium in de zin dat het samenstel van de maatregelen de desbetreffende budgettaire doelstelling moet bewerkstelligen.

7.5.2 Budgettaire doelstelling

Een eventuele budgettaire doelstelling van het belastingplan zou vanuit de vigerende begrotingssystematiek in beginsel moeten voortvloeien uit het inkomstenkader dat een norm stelt voor de omvang van onder andere de fiscale beleidsaanpassing, oftewel de wijziging van belastingwetgeving.[59] Althans, het inkomstenkader is de enige budgettaire spelregel waar een dergelijke doelstelling direct uit voort kan vloeien (uit een saldonorm zoals de 3%-tekortnorm kan een budgettaire doelstelling voortvloeien waarbij de (gedeeltelijke) fiscale invulling een vervolgstap kan zijn). Wel zijn enkele kanttekeningen van belang. In de eerste plaats is relevant dat het inkomstenkader pas sinds 2004 van toepassing is,[60] terwijl budgettaire samenhang als criterium voor samenvoeging van maatregelen reeds in 1994 is geopperd. Het is dus sowieso niet zo dat de uit het inkomstenkader voortvloeiende budgettaire doelstelling altijd maatgevend is geweest om budgettaire samenhang in stelling te brengen ter verdediging van het samenvoegen van verschillende maatregelen in één wetsvoorstel. Hoogstens geeft het inkom-

56 Advies RvS Belastingplan 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 4, p. 3.
57 Nader rapport Belastingplan 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 4, p. 5.
58 Het kabinet meent daarentegen dat de criteria van de notitie Verzamelwetgeving, waaronder de budgettaire samenhang, in de praktijk goed werkbaar zijn (hoewel wordt erkend dat het toepassen van criteria altijd een element van politieke weging heeft), zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 13, p. 8.
59 Zie over de werking van het inkomstenkader paragraaf 5.6.4.
60 Miljoenennota 2004, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 200, nr. 1, p. 95 en bijlage 9 'Begrotingsregels', p. 245.

stenkader sinds 2004 lading aan het criterium budgettaire samenhang, maar het valt op dit in de toelichting bij belastingplannen, daar waar het gaat om de budgettaire samenhang, geen verbinding wordt gelegd naar het inkomstenkader. Daarnaast is relevant dat er geen wettelijke verankering van het inkomstenkader is. Het inkomstenkader is anders dan het uitgavenplafond en de automatische stabilisatie namelijk niet in de Wet Hof genoemd als onderdeel van het trendmatig begrotingsbeleid.[61] Zeker vanuit parlementair perspectief spreekt daaruit toch een minder dwingend karakter. Wel wordt de startnota met daarin de nationale begrotingsspelregels (waaronder de werking van het inkomstenkader) door de Minister van Financiën aan de Tweede Kamer gezonden.[62] De coalitiepartijen wensen zich in beginsel aan de nationale begrotingsspelregels te houden, maar een verplichting hiertoe is er niet. Daar komt nog eens bij dat het inkomstenkader niet jaarlijks sluitend hoeft te zijn maar slechts over de hele kabinetsperiode bezien dient te sluiten (cumulatief). Weliswaar bestaat er een streven te koersen op het beleidsmatige budgettaire pad dat per jaar is geschetst, maar afwijkingen zijn toegestaan (in ieder geval ruimhartiger dan bij het uitgavenplafond). De budgettaire doelstelling die voor een bepaald begrotingsjaar uit het inkomstenkader voortvloeit is qua werking (cumulatief) en inbedding (vrijblijvend) dus niet dermate sterk dat een parlementaire afwijking daarvan niet mogelijk zou kunnen zijn. Dat betekent dat budgettaire samenhang als reden voor de samenvoeging van belastingmaatregelen, gebaseerd op de budgettaire doelstelling van het inkomstenkader, evenzeer niet sterk is.

Het al dan niet expliciet in stelling brengen van het inkomstenkader (of zelfs van een afwijking daarvan) laat onverlet dat de budgettaire doelstelling van een belastingplan – en dus de veronderstelde budgettaire samenhang van de te onderscheiden maatregelen – een kabinetsbesluit is. Dit besluit kan expliciet gericht zijn op dat budgettaire doel, maar het is gezien het voorgaande evengoed mogelijk dat het simpelweg de 'toevallige' uitkomst is van een voorgenomen pakket aan maatregelen. Er kunnen immers verschillende motieven een rol spelen bij het treffen van belastingmaatregelen (zie paragraaf 2.3.1 en paragraaf 2.3.2 over de primaire en andere doelen van belastingheffing) alsmede bij het vervolgens samenvoegen daarvan in één wetsvoorstel. Zo bezien, hoeft de budgettaire samenhang van een belastingplan geenszins gebaseerd te zijn op een toetsbare norm. Met het desalniettemin volgen van deze lijn door het parlement plaatst het zichzelf onverplicht in een budgettair harnas en verkleint daarmee de eigen (politieke) speelruimte. Afzonderlijke wetsvoorstellen geven de Tweede Kamer immers meer ruimte voor temporiseren en zelfstandige afweging, hetgeen voor de Eerste Kamer nog nijpender is vanwege het ontbreken van het recht van amendement.

---

61 Zie art. 2, tweede lid, Wet Hof. Wel is het inkomstenkader in de toelichting bij het wetsvoorstel Hof omschreven, zie *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 4.

62 Vgl. Begrotingsregels 2018-2021, II Budgettaire spelregels, Onderdeel 3 'Beleid aan de inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 13.

7.5.3 Tussenconclusie voorwaarden belastingplan

Belastingmaatregelen hebben behoudens de redactionele wijzigingen doorgaans altijd een budgettair effect, waardoor het criterium budgettaire samenhang niet onderscheidend is voor het samenvoegen van verschillende belastingmaatregelen in een verzamelwet. Nu uit de begrotingsspelregels evenmin een dwingende jaarlijkse budgettaire doelstelling voortvloeit die richting geeft aan het criterium 'budgettaire samenhang' ontbreekt het voor de belastingwetgeving aan een concrete budgettaire toetssteen om een verzamelwet zoals het belastingplan samen te stellen. Als gevolg van een kabinetsbesluit wordt een reeks maatregelen in een belastingplan samengevoegd, waardoor het plan als geheel per saldo ook een budgettaire uitkomst krijgt. Het criterium 'budgettaire samenhang' speelt daarbij vrijwel geen rol, maar wordt nadien wel in stelling gebracht om de reeks maatregelen bij elkaar te houden.

7.6 Voorwaarden maatregelen belastingplan

Na de merites van het belastingplan te hebben belicht in paragraaf 7.5 valt in deze paragraaf de eer te beurt aan de afzonderlijke maatregelen daarvan. Er zit vanzelfsprekend een duidelijke overlap tussen de criteria voor het belastingplan als geheel en de afzonderlijke onderdelen daarvan, maar tegelijkertijd is op maatregelniveau sprake van een eigenstandig afwegingskader. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft herhaaldelijk de portee van het belastingplan geschetst, vooral ook om daarmee andere maatregelen buiten dit verzamelwetsvoorstel te houden:

> 'Zoals de Afdeling meermalen heeft opgemerkt, dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang is gemoeid, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting.'[63]

In deze zienswijze zijn dus de volgende onderdelen van belastingmaatregelen van belang voor opname in een belastingplan: (I) de budgettaire omvang, (II) het budgettaire hoofddoel en (III) het directe verband met de begroting. Deze drie onderdelen worden hierna belicht. De regering omarmt de opvatting van de Afdeling advisering van de Raad van State, maar voegt daar in het kader van de advisering omtrent het Belastingplan 2005 wel enkele niet-

63 Advies RvS Belastingplan 2004, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 210, nr. 4, p. 1; Advies RvS Belastingplan 2005, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 4, p. 1-2; Advies RvS Belastingplan 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 124, nr. 4, p. 1-2; Advies RvS Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 5-6; Advies RvS Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 4, p. 3-4; Advies RvS Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 4, p. 4.

budgettaire elementen aan toe.[64] Deze elementen zijn echter dermate verreikend dat zowat elke maatregel in potentie kwalificeert voor opname in het belastingplan. Een jaar later formuleert de Afdeling advisering van de Raad van State het een slag anders. In een belastingplan dienen volgens de Afdeling alleen die maatregelen te worden opgenomen die '*direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar*.'[65] Wederom omarmt de regering in hoofdzaak het door de Afdeling geschetste kader, maar zij merkt op dat omwille van 'wetgevingseconomie' toch ook andere maatregelen in het belastingplan moeten kunnen worden opgenomen.[66] Zo blijft de regering een haakje houden om desgewenste elke maatregel in het belastingplan op te nemen, zonder dat een eerder geformuleerde doelstelling hieraan in de weg staat. Wat daar ook van zij, beïnvloeding van het koopkrachtbeeld is wel nadrukkelijk toegevoegd als doelstelling van de maatregelen in het belastingplan, zonder overigens het budgettaire doel daarvan te bagatelliseren.[67] De verschillende opvatting van zowel de Afdeling advisering van de Raad van State als de regering hebben mijns inziens als overeenkomst dat de maatregelen van het belastingplan, de uitzondering daargelaten, in ieder geval geacht worden een budgettair belang èn doel te hebben.

7.6.1 Voorwaarde I: Budgettaire omvang

Het vastleggen van een bepaalde budgettaire omvang heeft ten doel maatregelen met een zeer geringe budgettaire omvang of maatregelen die louter redactioneel of technisch van aard zijn uit te zonderen.

Het is in eerste instantie niet direct duidelijk wanneer sprake is van 'wezenlijk budgettair belang' als criterium voor een maatregel voor opname in het belastingplan. Interessant is dat de Afdeling advisering van de Raad van State in dit verband wel een absoluut budgettair criterium aanlegt voor opname in het OFM. Met het oordeel dat *'(…) maatregelen in de orde*

64 Nader rapport Belastingplan 2005, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 4, p. 2: '*Wij zijn echter van mening dat naast het budgettaire element of de verstrekkendheid van een maatregel ook andere elementen een rol kunnen spelen in de afweging een voorstel in het Belastingplan op te nemen. Het kan dan gaan om bijvoorbeeld algemene politieke of inkomenspolitieke aspecten, beleidsmatige aspecten of juridische aspecten.*'

65 Advies RvS Belastingplan 2006, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 4, p. 1-2.

66 Nader rapport, Belastingplan 2006, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 4, p. 2. Zie eveneens Nader rapport Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 6.

67 Zie bijvoorbeeld brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 118, p. 2. Het Centraal Planbureau 2018, p. 2, wijst evenwel op de onzekerheid van koopkrachtplaatjes: '*Met beleid kan de spreiding in de inkomensverdeling worden omgebogen, maar het sturen op precieze cijfers achter de komma gaat voorbij aan de onzekerheid die onlosmakelijk is verbonden aan het maken van een raming.*' Desondanks constateren de rekenmeesters dat het finetunen van het koopkrachtbeeld via koopkrachttabellen met een groot aantal groepen een belangrijke rol blijft spelen in het politieke debat met ook nog eens gevolgen voor het belastingstelsel. Zo wordt op p. 15-16 opgemerkt: '*Het is tegen die achtergrond ook geen wonder dat Nederland een eenvoudig gestroomlijnd stelsel van belastingen, premies, toeslagen en subsidies wel met de mond belijdt, maar niet makkelijk realiseert.*'

van grootte van maximaal € 10 miljoen, waarbij het budgettaire effect geen hoofddoelstelling is, thuishoren in een wetsvoorstel overige fiscale maatregelen,'[68] kan omgekeerd de conclusie worden getrokken dat maatregelen met een budgettaire omvang van meer dan € 10 miljoen dus kennelijk voor het belastingplan zijn bestemd. Het lijkt erop alsof de Afdeling advisering van de Raad van State daarmee dan indirect 'een wezenlijk budgettair belang' heeft gekwantificeerd voor opname in het belastingplan. De regering heeft zelf bij het Belastingplan 2014 gesproken over een '*meer dan verwaarloosbaar budgettair belang*' als criterium voor opname van een belastingmaatregel in het belastingplan, waarbij een budgettaire omvang van enkele miljoenen euro's reeds lijkt te voldoen. Een bedrag van € 11 miljoen structureel wordt daarbij in ieder geval als een aanzienlijk groter beslag dan 'meer dan verwaarloosbaar' beschouwd.[69] Een kanttekening is dat de structurele omvang van een belastingwijziging eigenlijk niet relevant zou moeten zijn voor opname van de maatregel in het belastingplan, aangezien het bij de afweging juist gaat – of zou moeten gaan – over het budgettaire effect op het aankomende begrotingsjaar (en niet zozeer op de jaren daarna, waarvoor dan opname in een ander wetsvoorstel buiten het belastingplanpakket in beeld komt). Het budgettaire effect op het aankomende begrotingsjaar rechtvaardigt immers juist de spoedige parlementaire behandeling van het belastingplan. Voor het Belastingplan 2018 geeft het kabinet blijk van een strakkere lijn. Desgevraagd wordt opgemerkt dat in het belastingplan maatregelen met een budgettair effect worden opgenomen. Indien geen sprake is van een budgettair effect of indien een opbrengst van nihil wordt geraamd – daarvan is volgens het kabinet sprake wanneer het budgettaire effect kleiner is dan € 0,5 miljoen – is in beginsel opname in het OFM aan de orde.[70] Daar waar de Afdeling advisering van de Raad van State en de regering eerder nog een ondergrens leken te hebben neergelegd van circa € 10 miljoen, waarbij een maatregel in ieder geval een plek in het belastingplan kan hebben, hanteert de regering inmiddels een ondergrens van € 0,5 miljoen.[71] Oftewel, elke maatregel met een budgettair effect dient volgens de regering in het belastingplan te staan – of, naar ik aanneem, in een apart wetsvoorstel van het belastingplanpakket –

68 Advies RvS Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 4, p. 4.

69 Het betreft de herziening van de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen met een budgettaire omvang van € 11 miljoen structureel die volgens de regering, ondanks de inwerkingtreding per 1 januari 2015 en niet per 1 januari 2014, in het Belastingplan 2014 thuishoort, zie Nader rapport Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 6.

70 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 48. Het OFM 2018 bevat inderdaad '*geen maatregelen met materiële budgettaire effecten*,' zie OFM 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 32. Voor het Belastingplan 2019 en OFM 2019 is dit onderscheid opnieuw gemaakt.

71 In dit verband is overigens nog vermeldenswaardig dat het Centraal Planbureau een geraamd bedrag van € 50 miljoen per maatregel als grens hanteert, waarboven een zogenoemde uitvoerige toetst plaatsheeft in het kader van de certificering van belastingramingen, zie Centraal Planbureau 2017, bijlage, onderdeel 2.2. Zie ook paragraaf 3.5.3 over de certificering van belastingramingen.

en niet in het OFM. Overigens is de budgettaire weergave van maatregelen in het belastingplan, net als in andere fiscale wetgeving, op basis van het zogeheten 'lastenrelevante budgettaire effect'.[72] Dit is het budgettaire effect zoals dat in het inkomstenkader wordt meegenomen, hetgeen – enkele uitzonderingen daargelaten – gebaseerd is op transactiebasis.[73] De belastingontvangsten worden in geval van transactiebasis toegerekend aan de jaren waarin de daadwerkelijke economische transactie waaruit de belastingontvangst voortkomt zich voordoet.[74]

7.6.2 Voorwaarde II: Budgettair effect hoofddoel

Belastingheffing is bedoeld om de schatkist te vullen ter bekostiging van de collectieve uitgaven. Dit wordt het primaire doel of hoofddoel genoemd. Daarnaast zijn er andere doelen (nevendoelen) die ten grondslag kunnen liggen aan belastingheffing. Het primaire doel en de nevendoelen kunnen volgens Grapperhaus dezelfde prioriteit hebben, maar hij acht het primaire doel altijd aanwezig.[75] In paragraaf 2.3.3 heb ik deze opvatting reeds omarmd. Uitsluitend op een nevendoel gebaseerde belastingheffing levert naar mijn overtuiging namelijk ook belastinginkomsten op en trekt het primaire doel als het ware vanzelf aan boord. Op het niveau van een belastingmaatregel is het primaire doel evenwel niet altijd duidelijk aanwezig. Een vrijstelling houdt bijvoorbeeld een subject of object bewust buiten de belastingheffing en is zeker niet bedoeld om inkomsten te genereren. Tegelijkertijd valt de desbetreffende vrijstelling natuurlijk wel binnen een belastingmiddel waar het primaire doel van toepassing is. Zo bezien heeft het primaire doel van belastingheffing steeds direct of indirect betekenis. Van belang is nog dat de Afdeling advisering van de Raad van State in dit verband spreekt over 'budgettair effect' als hoofddoel, hetgeen bij gebrek aan een verdere toelichting naar mijn inschatting ook negatief kan worden uitgelegd. Met een vrijstelling wordt vanuit de schatkist bezien in wezen een negatief budgettair effect beoogd door daarmee juist geen belastinginkomsten te genereren. De voorwaarde van budgettair effect als hoofddoel lijkt zo te zijn geformuleerd om daarmee vooral maatregelen van opname in het belastingplan uit te sluiten die instrumenteel van aard zijn. Maar daarbij lijkt te worden voorbijgegaan aan het feit dat ook vaak een budgettair effect optreedt dat bovendien van betekenis kan zijn voor het aanstaande begrotingsjaar. Een instrumentele maatregel sluit een budgettair effect immers niet uit, hoewel dat instrumentele dan het hoofddoel is. Mij lijkt het derhalve moeilijk vol te houden dat een instrumentele maatregel met een betekenisvol budgettair effect voor opname in het belastingplan genegeerd moet worden.

---

72 Ramingstoelichtingen Belastingplan 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 3, bijlage, p. 3.
73 Vgl. paragraaf 5.6.4.2.
74 Vgl. paragraaf 4.9.2.1.
75 Grapperhaus 1971, p. 4.

7.6.3 Voorwaarde III: Direct verband tussen belastingmaatregel en begroting

Om te beoordelen of belastingmaatregelen een direct verband hebben met de begroting is uitkristallisering van de verhouding tussen de begrotingswet en de belastingwet van belang. Een begrotingswet met de uitgaven en de ontvangsten moet jaarlijks worden vastgesteld door het parlement.[76] Voor een belastingwet is hiervan geen sprake, aangezien deze doorlopende werking toekomt. Het bestaan van een jaarlijkse begrotingswetcyclus en een belastingwetcyclus, waarbij de desbetreffende wetsvoorstellen ook nog eens op dezelfde dag (Prinsjesdag) worden ingediend,[77] suggereert evenwel een nauw verband tussen de desbetreffende belastingwet en de begrotingswet. Voor zover belastingwijzigingen doorwerken in de begroting is sprake van een direct verband tussen de desbetreffende belastingwet en begrotingswet, althans dat verband zou er moeten zijn voor zover de wijziging een budgettaire impact heeft die bepalend is voor de omvang van de in de begrotingswet geraamde belastingontvangst.[78] Dat in de begrotingswet de geraamde belastingontvangst wordt weergegeven in duizenden euro's impliceert dat elke wijziging die minimaal € 1.000 mutatie in de belastingontvangst van het aankomende begrotingsjaar teweeg brengt, doorwerkt naar de begrotingswet (en eigenlijk ook nog kleinere mutaties, want het zijn afgeronde bedragen op € 1.000, hetgeen betekent dat ook kleinere mutaties invloed kunnen hebben op het afgeronde bedrag).[79] Instemming met de begrotingswet – en de daarin vermelde belastingontvangst – veronderstelt derhalve dat de daaraan ten grondslag liggende belastingwijzigingen, zoals opgenomen in de desbetreffende belastingwet, in het aankomende begrotingsjaar in werking zijn getreden. Dat geldt dan echter voor elke mutatie van minimaal die omvang. Immers, elke belastingwijziging – zeker in geval van een omvang vanaf € 1.000 – kan doorwerken naar de begrotingswet,

76 Hoewel inmiddels afgeschaft, is ook de jaarlijkse middelenwet vermeldenswaardig. Niet alleen werden daarbij de belastingen aangewezen, maar het fungeerde voor de opcenten op belastingen ook als een zelfstandige belastingwet, die dus wel degelijk jaarlijks werd vastgesteld. Zie paragraaf 3.9.2 over de middelenwet.

77 Hiervan is sinds 2002 sprake, aangezien indiening van (vier van de vijf delen van) het Belastingplan 2002 toen voor het eerst op Prinsjesdag plaatshad. Anders dan voor de rijkbegroting (alle begrotingswetten tezamen) en de Miljoenennota (zie art. 2.23 Cw 2016) bestaat er voor indiening van het belastingplan(pakket) op Prinsjesdag geen wettelijke verplichting. Zie ook paragraaf 4.9.4.

78 Een belastingwijziging die bepalend is voor de geraamde budgettaire omvang van een belastingfaciliteit werkt niet alleen door in de geraamde opbrengst van het desbetreffende belastingmiddel, maar komt daarnaast tot uitdrukking in het overzicht met belastingfaciliteiten in de bijlage van de miljoenennota alsmede in de toelichting van de begrotingswet van het beleidsverantwoordelijke departement. Zie over belastingfaciliteiten hoofdstuk 6.

79 Vgl. art. 3 begrotingswet Ministerie van Financiën en Nationale Schuld 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000 IXB, nr. 1: '*De vaststelling van de begrotingsstaten geschiedt in duizenden euro's.*'

dus is het vreemd enkel voor opname in het belastingplan de voorwaarde van een verband met de begrotingswet te veronderstellen. Ook met betrekking tot het OFM, of elke andere belastingwet met maatregelen die in het aankomende begrotingsjaar de belastingontvangst (met minimaal € 1.000) beïnvloeden, is derhalve het verband met de begrotingswet aanwezig. Voor opname in een belastingplan lijkt mij de door de Afdeling advisering van de Raad van State gestelde voorwaarde van een direct verband tussen belastingmaatregel met de begroting(swet) daarom niet voldoende onderscheidend.

Aan de andere kant is het wel nog zaak te wijzen op het feit dat de weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet in duizenden euro's een bepaalde precisie suggereert die er niet echt is. De totale belastingontvangst heeft immers een totale omvang van miljarden euro's en gezien de onzekerheid van ramingen kan de afwijking omvangrijk zijn.[80] In de begrotingswet wordt de belastingontvangst bovendien in één nettototaalbedrag weergegeven.[81] Veel beleidsmatige belastingmutaties zitten ofwel geenszins in de raming van de totale belastingontvangst of hebben daarop nauwelijks effect. Bij gebrek aan inzicht in de totstandkoming van belastingramingen is voor de buitenstaander niet te zeggen welke maatregelen een (of geen) directe doorwerking hebben naar de in de begrotingswet weergegeven geraamde belastingontvangst. Het is dus in de praktijk niet eenvoudig aan te tonen dat het budgettaire gevolg van een maatregel in het belastingplan ook daadwerkelijk verband houdt met het miljardenbedrag aan belastingontvangst in de begrotingswet.

7.6.4 Tussenconclusie voorwaarden maatregelen belastingplan

Uit recente opvattingen van de regering valt af te leiden dat elke maatregel met een budgettair effect voor het aanstaande begrotingsjaar – dat moet meer zijn dan € 0,5 miljoen – kwalificeert voor opname in het belastingplan, terwijl eerder nog sprake leek van een ondergrens van circa € 10 miljoen. Redactionele en louter technische aanpassingen blijven daardoor buiten beeld en zijn bestemd voor het OFM. Voorts moet het budgettaire effect het hoofddoel zijn, hetgeen instrumentele maatregelen lijkt uit te zonderen. Echter, het budgettaire doel zal niet zelden tevens aanwezig zijn en indien dat betekenisvol is voor het aanstaande begrotingsjaar ligt het negeren van een instrumentele maatregel voor opname in het belastingplan mijns inziens niet voor de hand. Het gesuggereerde directe verband tussen de maatregelen uit een belastingplan met een begrotingswet kan ik als onderscheidend criterium niet plaatsen, want elke belastingmaatregel met een budgettair effect van meer dan € 1.000 werkt in potentie door naar de begrotingswet.

---

80 Vgl. Commissie De Kam 2018. Zie ook hierna paragraaf 7.7.2.

81 Zie paragraaf 4.5 en paragraaf 4.7.

7.7 Budgettaire analyse belastingplan

Het budgettaire effect van het belastingplan is grotendeels de kurk waar het op drijft (naast maatregelen die doorgaans zien op het zogenoemde koopkrachtbeleid). In paragraaf 7.5 is geanalyseerd dat budgettaire samenhang als kleefpasta wordt neergezet voor samenvoeging van de maatregelen in een belastingplan. Voorts zijn in paragraaf 7.6 de voorwaarden belicht voor opname van maatregelen in het belastingplan, waaruit een sterke budgettaire dimensie spreekt. Aangezien belastingmaatregelen altijd wel een budgettair effect hebben, behoudens redactionele en technische wijzigingen, geeft een cijfermatige analyse van het belastingplan in relatie tot de totale belastingontvangst inzicht in de daadwerkelijke budgettaire impact van het belastingplan. Voor het parlement is dat relevant bij de afweging ten aanzien van de vaststelling van de aldus voorgelegde belastingwetgeving. Oftewel, voor de invulling van een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid ten aanzien van het belastingplan – voor wat betreft tijdsduur en inhoudelijke afweging – is het zaak inzicht te hebben in de budgettaire impact van dat belastingplan.

7.7.1 Budgettaire impact belastingplan

Door het geraamde budgettaire saldo van het belastingplan voor het aanstaande begrotingsjaar af te zetten tegen de geraamde totale belastingontvangst en (vanaf 2000) ontvangst premies volksverzekeringen voor datzelfde begrotingsjaar ontstaat in relatieve zin een indicatief beeld van de geraamde budgettaire impact van het belastingplan.[82] De budgettaire omvang van het belastingplan is daarbij in ogenschouw genomen op het moment van indiening bij de Tweede Kamer (vanaf Belastingplan 2002 is dat Prinsjesdag), waarbij latere mutaties via nota's van wijziging of amendementen niet zijn meegenomen.[83] De reden hiervoor is dat het moment van indiening van het belastingplan (en de daaraan voorafgaande besluitvorming om tot die budgettaire omvang te komen) ter beoordeling voorligt. Eventuele wijzigingen nadien hebben bovendien doorgaans slechts een

82 Vanaf begrotingsjaar 2000 zijn in de belastingplannen ook de premies volksverzekeringen in de ramingen weergegeven, waardoor deze ten behoeve van de zuiverheid van de analyse vanaf dat tijdvak ook in de totale ontvangst zijn meegenomen.

83 In deze analyse is met uitzondering van de begrotingsjaren 2013, 2017, 2019 en 2020 enkel de budgettaire omvang van het belastingplan meegenomen, en niet van andere fiscale wetsvoorstellen die deel uitmaken van het belastingplanpakket. Niet altijd kennen deze wetsvoorstellen hetzelfde parlementaire verloop en over het algemeen is de budgettaire omvang van die andere wetsvoorstellen gering. Dit geldt echter niet voor genoemde vier begrotingsjaren. Aangezien het daarbij aanzienlijke bedragen betreft in relatie tot het belastingplan van de desbetreffende jaren is omwille van het doel van dit overzicht (de budgettaire omvang van het belastingplan relateren aan de geraamde totale ontvangst) ervoor gekozen deze wetsvoorstellen, hoewel dus strikt genomen niet onderdeel van het belastingplan, toch in de gepresenteerde cijfers mee te nemen. Zie Bijlage I, algemene toelichting, voor een nadere uiteenzetting over de desbetreffende wetsvoorstellen.

geringe budgettaire omvang als gevolg van de disciplinerende werking van het inkomstenkader en de daaruit voortvloeiende eis van budgettaire neutraliteit. Een analyse van de belastingplannen voor de begrotingsjaren 1993-2020 leidt tot de conclusie dat de gemiddelde absolute geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde ontvangst 0,9 procent bedraagt.[84] De begrotingsjaren 1998 (2,9 procent) en 2016 (-2,3 procent) gelden daarbij als 'uitschieters'. Overigens is van de 28 onderzochte belastingplannen in 14 gevallen per saldo sprake van een belastingverhoging en in 14 gevallen van een belastingverlaging.

Een geraamde budgettaire impact in positieve en negatieve zin op de totale geraamde ontvangst van belastingen en premies volksverzekeringen van gemiddeld genomen 'slechts' 0,9 procent is mijns inziens niet substantieel te noemen. Wel is van belang dat het belastingplan een geraamde budgettaire saldopost betreft van belastingverminderende en belastingverhogende maatregelen. Maar ook indien per belastingplan geïsoleerd naar de belastingverminderende respectievelijk de belastingverhogende maatregelen wordt gekeken, verandert het algemene beeld van een weinig substantiële impact niet. Gemiddeld genomen hebben de belastingverminderende maatregelen in een belastingplan in de begrotingsjaren 1993-2020 namelijk een budgettair impact op de totale geraamde ontvangst van -1,2 procent. Voor de belastingverhogende maatregelen geldt in dezelfde periode een budgettaire impact op de totale geraamde ontvangst van gemiddeld 1,3 procent. Naar mijn mening komt hieruit niet het beeld naar voren dat achter een relatief lage gemiddelde absolute saldopost voor wat betreft de budgettaire impact enorme positieve en negatieve verschuivingen schuilgaan. Daar komt bij dat verschuiving van budgettaire ontvangst tussen belastingmiddelen niet is geformuleerd als doel van het belastingplan, tenzij het ziet op sturing van de koopkrachtontwikkeling dat wel als doelstelling aan het belastingplan ten grondslag ligt.[85] Daarvan is overigens niet steeds sprake, want niet elke verschuiving tussen belastingmiddelen valt onder koopkrachtsturing.[86]

---

84 Zie Bijlage I voor een cijfermatig overzicht per begrotingsjaar. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de geraamde budgettaire impact van het belastingplan ook deel uitmaakt van de geraamde totale belasting- en premieopbrengst.

85 Vgl. Advies RvS en Nader rapport Belastingplan 2006, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 4, p. 1-2. Beïnvloeding van het koopkrachtbeeld is overigens mijns inziens een onderdeel van het overkoepelende doel herverdeling, dat ik in paragraaf 2.3.2 heb geduid als instrumenteel doel of nevendoel van belastingheffing.

86 Indien bijvoorbeeld de budgettaire impact van een verhoging van een heffingskorting en een tarief in de inkomstenbelasting in negatieve en positieve zin van gelijke omvang zijn, is de budgettaire impact per saldo nihil. Alsdan vindt wel een budgettaire verschuiving tussen onderdelen van het belastingmiddel inkomstenbelasting plaats met mogelijkerwijze een koopkrachtdoel. Voor een grondslagverbredende maatregel en een tariefsmutatie in de vennootschapsbelasting kan de budgettaire impact eveneens nihil zijn, maar een dergelijke verschuiving heeft niets met koopkracht te maken aangezien deze belastingplichtigen niet in de zogenoemde 'koopkrachtplaatjes' zitten.

7.7.2 Afwijking raming en realisatie belasting- en premieontvangst

De in paragraaf 7.7.1 weergegeven gemiddelde absolute geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de geraamde totale belasting- en premieontvangst betreft een analyse van geraamde budgettaire effecten. Het is interessant om de geraamde budgettaire impact van een belastingplan naast de gerealiseerde impact te leggen, om alsdan te bezien in hoeverre de geraamde budgettaire effecten realiteitsgehalte hebben. Deze analyse valt op basis van de beschikbare gegevens evenwel helaas niet te maken, aangezien niet op maatregelniveau en evenmin op wetgevingsniveau realisatiecijfers worden geregistreerd. Het is dus niet duidelijk of de beoogde budgettaire impact van een belastingplan zich daadwerkelijk heeft voorgedaan of wat de omvang van de eventuele afwijking is. De gepubliceerde realisatiecijfers in het Financieel Jaarverslag van het Rijk zien namelijk alleen op belastingmiddelen (en enkele belastingfaciliteiten).

Op basis van die publicatie kan wel een analyse worden gemaakt van de verschillen tussen raming en realisatie van de totale belasting- en premieontvangst. Ook dat kan de geraamde budgettaire impact van het belastingplan in perspectief plaatsen. Voor het duiden van de geraamde budgettaire impact van een belastingplan op de geraamde totale ontvangst is immers tevens relevant in hoeverre die geraamde totale ontvangst ook daadwerkelijk wordt gerealiseerd. Een analyse van de geraamde en gerealiseerde totale ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen voor de begrotingsjaren 1993-2018 leidt tot de conclusie dat het gemiddelde absolute verschil 3,9 procent bedraagt.[87] Begrotingsjaar 2009 (-13,7 procent) geldt daarbij overigens als 'uitschieter'.[88] Van de onderzochte begrotingsjaren is in 15 gevallen sprake van een meevaller (positieve afwijking tussen raming en realisatie) en in 11 gevallen is sprake van een tegenvaller (negatieve afwijking tussen raming en realisatie).

De Commissie De Kam heeft in 2018 in opdracht van de regering in het kader van de visitatie van de raming van de belasting- en premieontvangsten eveneens een analyse gemaakt van de afwijkingen tussen raming en realisatie.[89] Uit het onderzoek komt voor de periode 2003-2017 een gemid-

87 Zie Bijlage II voor een cijfermatig overzicht per begrotingsjaar. Voor begrotingsjaar 2019 zijn nog geen realisatiecijfers beschikbaar op het moment van afronding van het manuscript.

88 Indien begrotingsjaar 2009 buiten beschouwing blijft in de periode 1993-2018 komt de gemiddelde absolute afwijking tussen raming en realisatie uit op 3,5 procent in plaats van 3,9 procent.

89 De Commissie De Kam 2018, p. 5 en 8-9, stelt dat de ruimte om de huidige ramingen van de belastingopbrengst te verbeteren op korte termijn tamelijk beperkt is, hoewel zij desalniettemin acht aanbevelingen hieromtrent doet. Zie voor een kabinetsreactie op de aanbevelingen, Miljoenennota 2019, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 59-62. De minister van Financiën gaat in december 2018 op verzoek van de Tweede Kamer nog eens uitgebreid in op het verschil tussen geraamde en gerealiseerde belasting- en premieontvangsten, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 80.

delde absolute ramingsfout naar voren van 3,4 procent, hetgeen 2,8 procent is indien crisisjaar 2009 buiten beschouwing blijft.[90] Deze uitkomsten acht ik in lijn met de uitkomsten van het onderhavige onderzoek, aangezien het beperkte verschil goed te verklaren valt. De Commissie De Kam heeft namelijk een kortere periode onderzocht en heeft daarbij tevens de premies werknemersverzekeringen in ogenschouw genomen. Aangezien die premies geen deel uitmaken van een belastingplan zijn deze in het onderhavige onderzoek buiten beschouwing gebleven.

De relatieve afwijking in positieve en negatieve zin tussen de geraamde en gerealiseerde totale ontvangst is over het geheel gezien met 3,9 procent aanzienlijk hoger dan de budgettaire impact van 0,9 procent dat het belastingplan in positieve en negatieve zin op de geraamde totale ontvangst heeft.[91] Per afzonderlijk jaar kan dit overigens anders uitvallen. Zo is over begrotingsjaar 2014 de afwijking tussen raming en realisatie van de totale belasting- en premieontvangst slechts 0,4 procent, terwijl de geraamde budgettaire impact van het belastingplan 1,5 procent van die totale ontvangst bedraagt. Deze situatie van een geringere afwijking tussen raming en realisatie van de totale ontvangst ten opzichte van de impact van het belastingplan op de geraamde totale ontvangst doet zich naast begrotingsjaar 2014 eveneens voor in begrotingsjaren 1993, 1995, 1998 en 2008, maar in de andere 21 onderzochte begrotingsjaren in de periode 1993-2018 juist niet.[92] Aldus kan worden geconstateerd dat met het belastingplan in 81 procent van de gevallen een relatief geringere budgettaire impact in positieve of negatieve zin van de totale ontvangst wordt bewerkstelligd dan de uiteindelijke relatieve afwijking in positieve of negatieve zin tussen raming en

90 Commissie De Kam 2018, p. 20.

91 Met de kanttekening dat de analyse van de geraamde en gerealiseerde ontvangsten op het tijdvak 1993-2018 ziet, terwijl de analyse van de impact van het belastingplan op het tijdvak 1993-2020 ziet. De budgettaire impact van het belastingplan voor 2019 en 2020 - waarover bij afronding van het manuscript geen realisatiecijfers van de belastingontvangst bekend is, vandaar het verschil in tijdvakken – is evenwel gering, en verandert de uitkomst van 0,9 procent niet (zonder 2019 en 2020 is de uitkomst voor de jaren 1993-2018 derhalve ook 0,9 procent). Ondanks dat de tijdvakken dus niet geheel overeenkomen, kunnen de uitkomsten van beide analyses naar mijn overtuiging dus met elkaar worden vergeleken.

92 Verder lijkt mij geen sprake van een duidelijk verband tussen de richting van de belastingmutatie in het belastingplan (belastingverlaging of belastingverhoging) en de aard van de afwijking van de gerealiseerde totale ontvangst (meevaller of tegenvaller). Tegenover een belastingplan met een belastingverlaging staat in 42 procent van de gevallen een tegenvaller (begrotingsjaren 1995, 2001, 2002, 2011, 2012) en in 58 procent een meevaller (begrotingsjaren 1994, 1996, 1997, 2000, 2010, 2015, 2016) bij de gerealiseerde totale belastingontvangst. En tegenover een belastingplan met een belastingverhoging staat in 43 procent van de gevallen een tegenvaller (begrotingsjaren 1993, 2003, 2004, 2008, 2009, 2013) en in 57 procent van de gevallen een meevaller (begrotingsjaren 1998, 1999, 2005, 2006, 2007, 2014, 2017, 2018) bij de gerealiseerde totale belastingontvangst.

realisatie van die totale ontvangst.[93] Oftewel, met het belastingplan wordt een bepaalde sturing aan de beoogde totale belasting- en premieontvangst gegeven, terwijl de totale ontvangst in 81 procent van de gevallen een relatief veel grotere fluctuatie kent dan die sturing.

Het voorgaande betekent geenszins dat de budgettaire sturing van het belastingplan voor het aanstaande begrotingsjaar steeds onzinnig is, maar het biedt in mijn optiek wel aanleiding deze sturing en vooral de gepercipieerde precisie ervan met enige relativering te bezien. Neem bijvoorbeeld begrotingsjaar 2016. Via het Belastingplan 2016 wordt de geraamde totale belasting- en premieontvangst 2,3 procent verlaagd als gevolg van een beleidsmatige verlaging van per saldo ruim € 4,4 miljard. Gedurende de parlementaire behandeling wordt strak op dit 'budgettaire doel' gestuurd. Van parlementariërs wordt bijvoorbeeld verlangd dat zij amendementen indienen die de schatkist per saldo geen geld kosten en in geval van het ontbreken van budgettaire dekking wordt om die reden een amendement ontraden, waarbij het veelal gaat om enkele tot tientallen miljoenen euro's.[94] Staatssecretaris Wiebes van Financiën geeft aan het einde van het debat een treffende samenvatting: '*Dekking is een schaars artikel. Er is van alles langsgekomen en daaruit kan een keuze worden gemaakt, maar voor één dekking verdringen zich wel meer goede doelen. Als ik nog een heleboel dekkingen in mijn achterzak zou hebben, zouden die vermoedelijk al ergens verspijkerd zijn. Het is overduidelijk dat de fracties hier sneller tot elkaar kunnen worden gebracht naarmate de dekkingsmogelijkheden groter zijn*.'[95] Achteraf blijkt echter dat de totale belasting- en premieontvangst 5,6 procent hoger uitvalt dan vooraf gedacht (waarbij de belastingverlaging uit het Belastingplan 2016 dus al is ingecalculeerd), hetgeen een meevaller oplevert van € 10,7 miljard. Op mij komt deze parlementaire gang van zaken over alsof door middel van het belastingplan de ontvangstenboot heel nauwgezet lijkt te worden gestuurd, terwijl de onvoorspelbare golven veel bepalender blijken te zijn voor de uiteindelijke bestemming van die boot. Voor het parlement als fiscale medewetgever is dit een belangrijke constatering met het oog op de vaststelling van het belastingplan, dat grotendeels is gestoeld op budgettaire overwegingen. Door relativering van de budgettaire sturing van het belastingplan kan de parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van het belastingplan meer betekenis worden gegeven zonder dat de budgettaire sturing daarbij steeds dominant is of hoeft te zijn. Het nadere bezien van de thans korte tijdsduur van de parlementaire behandeling (zie paragraaf 7.4) alsmede de beperkte inhoudelijke afweging, als gevolg van de budgettaire inkadering (zie paragraaf 5.6.6), ligt daarbij voor de hand.

93 De verschillende oorzaken van de afwijking zijn, als deze al bekend zijn, in dit onderzoek niet nader onderzocht.

94 Vgl. plenair debat Belastingplanpakket 2016, *Handelingen II* 2015/16, nr. 23, item 8, p. 9, 12, 17, 19, 21, 33 en 58.

95 Plenair debat Belastingplanpakket 2016, *Handelingen II* 2015/16, nr. 23, item 8, p. 64-65.

7.7.3 Tussenconclusie budgettaire analyse belastingplan

Een analyse van de belastingplannen voor de begrotingsjaren 1993-2020 leidt tot de conclusie dat de gemiddelde absolute geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen 0,9 procent bedraagt. Dat lijkt een relatief geringe impact te zijn. In deze periode bedragen per belastingplan het totaal aan belastingverminderingen en aan belastingverhogingen gemiddeld genomen -1,2 procent respectievelijk 1,3 procent van de totale geraamde ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen, waarmee ook de budgettaire verschuiving tussen belastingmiddelen relatief beperkt genoemd kan worden. Van belang is dat ten aanzien van de begrotingsjaren 1993-2018 het gemiddelde absolute verschil tussen de geraamde en de gerealiseerde totale ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen 3,9 procent is. De gerealiseerde afwijking in de totale ontvangst is derhalve in algemene zin ruimer dan de budgettaire impact van de aanpassingen die vooraf via een spoedig wetgevingstraject worden aangebracht. In 81 procent van de gevallen heeft de sturing van de totale geraamde ontvangst door middel van het belastingplan een kleinere budgettaire impact in positieve en negatieve zin dan de daadwerkelijke ontvangstontwikkeling (verschil tussen raming en realisatie) in positieve en negatieve zin laat zien. De budgettaire onvoorspelbaarheid blijkt dus vaak groter te zijn dan de budgettaire sturing van het belastingplan, hetgeen mijns inziens tot relativering van die sturing zou moeten leiden. Aan het belastingplan als zodanig en de samenstelling ervan ligt een sterk budgettair motief ten grondslag (zoals uiteengezet in paragraaf 7.5 en paragraaf 7.6). De korte tijdsduur van de parlementaire behandeling van het belastingplan alsmede de beperkte inhoudelijke afweging die daarbij door parlementariërs kan worden gemaakt, vloeien grotendeels voort uit budgettaire overwegingen. Met de relativering van de budgettaire impact van het belastingplan in relatie tot de ontwikkeling van de totale belasting- en premieontvangst heeft het parlement daarentegen een argument in handen om de eigen betrokkenheid bij de vaststelling van deze verzamelbelastingwet te versterken, althans om budgettaire overwegingen daaraan niet steeds in de weg te laten staan.

7.8 Relatie belastingplan en begrotingswet (en begrotingsnota)

Sinds 2001 wordt op Prinsjesdag het belastingplan gelijktijdig met de begrotingswet ingediend bij de Tweede Kamer.[96] Alleen al hetzelfde indieningsmoment suggereert een nauw verband tussen beide wetten. Hiervan is op onderdelen sprake, want de door het belastingplan beoogde mutatie in de belastingontvangst is bijvoorbeeld verdisconteerd in de in de begrotingswet weergegeven belastingontvangst. Na de indiening volgt

96 Vanaf het Belastingplan 2002, vgl. paragraaf 7.4.

het belastingplan evenwel een eigenstandig wetgevingstraject, los van de begrotingswetbehandeling. Bij die begrotingswetbehandeling staan vervolgens de uitgaven centraal en heeft de weergegeven belastingontvangst niet of nauwelijks betekenis. De parlementaire behandeling van het belastingplan kan voorts leiden tot een wijziging van de totale belastingontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar (en natuurlijk ook voor de jaren daarna, maar dat is met betrekking tot de begrotingswet niet direct relevant).[97] Alsdan moet de in de begrotingswet weergegeven belastingontvangst via een nota van wijziging eigenlijk evenzeer worden aangepast, aangezien deze ontvangst anders niet meer juist is. Een budgettair verband tussen de begrotingswet en de in wezen parallel daaraan lopende belastingwetgeving van het belastingplan is echter niet steeds direct te leggen,[98] hoewel de mutatie gelijk zou moeten zijn. Voor zover er overigens al sprake is van een nota van wijziging op de begrotingswet, want het is geen standaardpraktijk dat de begrotingswet na indiening nog wordt aangepast als gevolg van parlementaire behandeling van het belastingplan of eventueel andere belastingwetgeving terwijl – hoe gering ook – het niet uitgesloten is dat nog wel een budgettaire mutatie plaatsvindt. De belastingontvangst in de begrotingswet wordt daarnaast ook niet tussentijds aangepast aan actuele ontwikkelingen (endogene ontwikkelingen) die in beginsel tot een nieuwe raming zouden kunnen leiden.[99] Aanpassing van de belastingontvangst

97 Als gevolg van een nota van wijziging, amendement, motie of toezegging.

98 Ter illustratie kan de volgende casus dienen. Bij het aantreden van het kabinet Rutte III is als uitvloeisel van het regeerakkoord het voorliggende Belastingplanpakket 2018 via een nota van wijziging aangepast, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 8, p. 11, met per saldo een belastingverlaging van € 163 miljoen met betrekking tot begrotingsjaar 2018. De belastingontvangst in de begrotingswet is als gevolg van 'een nieuwe raming' nagenoeg op hetzelfde moment via een nota van wijziging aangepast (het aantreden van het kabinet lijkt daarvoor het uitzonderlijke haakje te zijn), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775 IX, nr. 10, met per saldo een belastingverhoging van € 2,9 miljard met betrekking tot begrotingsjaar 2018. De budgettaire mutatie op de belastingontvangst voor begrotingsjaar 2018, zoals weergegeven in het belastingplanpakket en de begrotingswet, loopt derhalve zeer uiteen en het verschil is verder niet inhoudelijk toegelicht (mogelijk is het een endogene mutatie).

99 Zoals bijvoorbeeld de nieuwste inzichten over het lopende begrotingsjaar, zoals weergegeven in de Najaarsnota, kunnen doorwerken naar het aanstaande begrotingsjaar. Vgl. paragraaf 4.10.1 (Najaarsnota). Zo meldt de Najaarsnota 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 095, nr. 1, bijlage 2, ten opzichte van Prinsjesdag voor het lopende begrotingsjaar 2018 een hogere belastingopbrengst op kasbasis van € 558 miljoen, waarbij aangenomen mag worden dat dit ook zorgt voor een hogere raming van de totale belastingontvangst voor begrotingsjaar 2019. Toch wordt de geraamde belastingontvangst voor 2019 in de begrotingswet (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 000 IX, nr. 1) niet aangepast, maar wordt enkel via de tweede suppletoire begrotingswet de belastingontvangst voor 2018 aangepast (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 095 IX, nr. 1). Het is daarbij nog van belang dat de publicatie van de Najaarsnota 2018 op 29 november 2018 het nog mogelijk zou hebben gemaakt, of er niet aan in de weg zou hebben gestaan, om de begrotingswet voor 2019 aan te passen, aangezien deze op 4 december 2018 in de Tweede Kamer in stemming is gebracht. De Tweede Kamer stelt aldus een belastingontvangst vast, waarvan aannemelijk is - gezien de publicatie van de Najaarsnota - dat een actuelere raming anders uitpakt.

in de begrotingswet geschiedt, de uitzondering daargelaten, enkel via suppletoire begrotingswetten op de in de begrotingscyclus vastgelegde momenten bij Voorjaarsnota respectievelijk Najaarsnota (of via de slotwet bij het Financieel Jaarverslag van het Rijk). De weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet gaat derhalve uit van een belastingplan dat na indiening ongewijzigd wordt vastgesteld.[100] Hieruit spreekt gemakzucht dan wel de veronderstelling van geen invloed van het parlement op de omvang van de belastingontvangst door middel van een wijziging op het belastingplan. In deze context wordt volledigheidshalve opgemerkt dat de belastingontvangst in de op Prinsjesdag gepubliceerde Miljoenennota voor het aanstaande begrotingsjaar ook niet meer wordt aangepast als gevolg van zowel nadien opspelende autonome budgettaire mutaties gedurende bijvoorbeeld de parlementaire behandeling van het belastingplan(pakket) en evenmin voor endogene budgettaire mutaties.[101]

Het door het parlement vaststellen van de begrotingswet met de belastingontvangst voor het aankomende begrotingsjaar en het door het parlement vaststellen van het belastingplan met budgettaire mutaties voor het aankomende begrotingsjaar zijn thans dus twee gescheiden wetgevingstrajecten. Het dichterbij elkaar brengen of zelfs integreren van beide trajecten geeft het parlement één afwegingsmoment ten aanzien van de belastingontvangst voor het aankomende begrotingsjaar en de eventueel (nog) noodzakelijk geachte mutaties daarop zoals neergelegd in de voorgestelde belastingwetgeving. Het voordeel is dat het steeds door het kabinet geponeerde budgettaire belang van het belastingplan ook daadwerkelijk en zichtbaar in verband wordt gebracht met, en door het parlement gedurende de parlementaire behandeling kan worden gerelateerd aan, de (ontwikkeling van de) totale belastingontvangst die het parlement eveneens vaststelt.[102] Dit bredere budgettaire perspectief geeft inzicht en versterkt daarmee de parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van het belastingplan. In de Tweede Kamer wordt alsdan ook de stemming over de begrotingswet ten aanzien van belastingen en de stemming over het belastingplan bij elkaar gebracht. Tenzij de parlementaire behandeling van het belastingplan naar bijvoorbeeld het voorjaar wordt verplaatst, komt dit

100 Dat spoort met de werking van het inkomstenkader, dat het parlement na indiening van een belastingwetsvoorstel evenzeer geen budgettaire beweegruimte geeft.

101 Daar waar na indiening van de Miljoenennota nog wijzigingen in de geraamde belastingontvangst optreden als gevolg van de parlementaire behandeling van het belastingplan(pakket) levert het voor de realisatiecijfers in het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) relateren aan de geraamde cijfers in de Miljoenennota derhalve een onjuiste vergelijking tussen raming en realisatie op, vgl. paragraaf 4.11.1.

102 Eventueel kunnen de sociale premies – al dan niet gefiscaliseerd - onder het parlementaire budgetrecht worden gebracht, waardoor het parlement deze ook vaststelt, vgl. paragraaf 2.4.2 en paragraaf 4.4.2.

logischer voor.[103] Door meer parlementaire aandacht voor de belastingen in de begrotingswet krijgt tevens de vaststelling van de belastingontvangst in de begrotingswet meer gewicht dan momenteel het geval is.[104] Dat sluit aan bij het pleidooi vanuit de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer om de inzichtelijkheid aan de inkomstenkant van de rijksbegroting te vergroten om daarmee ook het belang van belastingen te vergroten.[105] In dit verband kunnen ook de belastingfaciliteiten duidelijker voor het voetlicht worden gebracht.[106]

7.9 Conclusie

Het belastingplan is een verzamelwet met talrijke belastingwijzigingen voor het aanstaande belastingjaar (begrotingsjaar), dat thans op Prinsjesdag wordt ingediend. Met indiening van het Belastingplan 2020 is sprake van het 28e opeenvolgende jaarlijkse belastingplan. Het belastingplan ziet hoofdzakelijk op het budgettaire beeld en het koopkrachtbeeld voor het aanstaande begrotingsjaar. Uit pragmatisch oogpunt en vanuit andere doelstellingen worden niet zelden ook andere maatregelen meegenomen met het belastingplan. Het belastingplan wordt tevens gelardeerd met andere wetsvoorstellen (belastingplanpakket). Er is overigens geen wettelijke verplichting tot het (jaarlijks) indienen van een belastingplan, maar het belastingplan lift in de praktijk mee op de cadans van de jaarlijkse begrotingswetten.[107]

Het probleem van het belastingplan ten aanzien van de positie van het parlement als fiscale medewetgever ziet hoofdzakelijk op het spoedeisende karakter van de parlementaire behandeling – tussen indiening van het belastingplan op Prinsjesdag en de parlementaire vaststelling ervan zitten circa drie maanden – en de hoeveelheid samengevoegde maatregelen. Vanuit het parlement wordt hierop hij herhaling kritiek geuit. Niet zelden worden beide probleempunten vergoelijkt onder verwijzing naar het veronderstelde (zwaarwegende) budgettaire belang van het belastingplan. Het parlement blijkt niet goed in staat betekenisvolle parlementaire betrokken-

103 De stemming over het belastingplan(pakket) vindt in de Tweede Kamer doorgaans in de tweede week van november plaats, terwijl de stemming over alle begrotingen plaatsheeft in de eerste week van december. Nadat het belastingplan met de budgettaire mutaties voor het aankomende begrotingsjaar reeds is vastgesteld door de Tweede Kamer is daarmee in feite ook de belastingontvangst voor het aankomende begrotingjaar vastgesteld (afgezien van het feit dat de door het parlement aangebrachte budgettaire mutaties op het voorliggende belastingplan niet meer worden verdisconteerd in de begrotingswet, waardoor de weergave van de belastingontvangst onjuist kan zijn).

104 Vgl. paragraaf 3.10.

105 Verslag rapporteurs Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 31 865, nr. 125, bijlage, p. 22.

106 Vgl. paragraaf 6.9.

107 Voor het jaarlijks indienen van begrotingswetten bestaat wel een wettelijke verplichting ex. art. 105, tweede lid, Gw. Vgl. paragraaf 3.8.

heid aan de dag te leggen ten aanzien van de vaststelling van deze verzamelbelastingwet in de zin dat sprake is van voldoende tijd (tijdselement) en van voldoende oog voor de inhoud van de te onderscheiden maatregelen. Bovendien wordt door het kabinet aan het parlement geen budgettaire manoeuvreerruimte toegekend ten aanzien van het voorliggende belastingplan, aangezien het inkomstenkader reeds sluitend is gemaakt.[108] Het parlement wordt door het kabinet geacht vanuit budgettair oogpunt niets in het belastingplan te wijzigen. Daarnaast wordt het parlement door het kabinet geacht vanwege budgettaire belangen het belastingplan snel vast te stellen. De vraag is waar deze insteek op is gebaseerd, of deze insteek terecht is en of het parlement niet tot een andere invulling kan besluiten. Voor een antwoord op deze vragen zijn in dit hoofdstuk het belastingplan als zodanig, de maatregelen in het belastingplan en de budgettaire impact van het belastingplan onderzocht.

De budgettaire samenhang van maatregelen als criterium van het bestaansrecht van het belastingplan is niet onderscheidend. Belastingmaatregelen hebben namelijk doorgaans sowieso een budgettair effect, redactionele wijzigingen daargelaten, en voldoen om die reden bijna als vanzelf aan dit criterium. Een eventueel aan het belastingplan ten grondslag liggende budgettaire doelstelling voor het aanstaande begrotingsjaar is niet gebaseerd op een wettelijke regeling. De kern van de begrotingsspelregels voor belastingen behelst namelijk de automatische stabilisatie (meebeweegmechanisme), zoals uiteengezet in paragraaf 5.6. Het niet wettelijk geregelde inkomstenkader – dat niet jaarlijks hoeft te sluiten – is niets anders dan een door de coalitiepartijen in een regeerakkoord omarmd en door het kabinet in de startnota uitgewerkt budgettair harnas. Een budgettaire doelstelling kan voortvloeien uit een verwijzing naar een Europeesrechtelijke begrotingsnorm – waar een sanctieregime achter schuil gaat – maar het blijft een kabinetsbesluit om daarvoor belastingmaatregelen te treffen, deze samen te voegen in één wet en deze wet op Prinsjesdag in te dienen. Voor het belastingplan als zodanig vormen budgettaire samenhang en een eventuele budgettaire doelstelling geen onderscheidende criteria, want het zijn gevolgen en niet zozeer aanleidingen van een kabinetsbesluit om belastingmaatregelen in een verzamelwet samen te voegen. Voor het parlement betekent dit dat de aanleiding voor het belastingplan als zodanig dus niets anders is dan een kabinetsbesluit, waarover het parlement ook een eigen, al dan niet andersluidende opvatting, kan huldigen.

Of een specifieke belastingmaatregel kwalificeert voor opname in het belastingplan is afhankelijk van drie cumulatieve criteria die een budgettair aspect in zich hebben. Allereerst dient de budgettaire impact van een maatregel voor het aanstaande begrotingsjaar minimaal € 0,5 miljoen te zijn (zodat sprake is van een budgettair effect) om daarmee redactionele en louter technische aanpassingen de pas af te snijden (voorheen lag de

108 Over het inkomstenkader zie paragraaf 5.6.4.

ondergrens nog op circa € 10 miljoen). Ook moet de hoofddoelstelling van de maatregel budgettair zijn, hetgeen kennelijk maatregelen met een instrumenteel doel uitzondert. Naar mijn mening zal bij een instrumentele belastingmaatregel een budgettair effect vaak tevens aanwezig zijn en dat kan betekenis hebben voor het aanstaande begrotingsjaar, hetgeen spanning oproept met het negeren voor opname in het belastingplan. Het derde criterium is de aanwezigheid van een verband met de begroting. Aangezien elke belastingmaatregel, redactionele wijzigingen daargelaten, effect heeft voor de weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet zie ik het directe verband met de begroting niet als een onderscheidende voorwaarde. Aldus kwalificeert in de praktijk vrijwel elke belastingmaatregel voor het belastingplan indien sprake is van een budgettair effect van minimaal € 0,5 miljoen voor het aanstaande begrotingsjaar. Met een dergelijk relatief geringe budgettaire ondergrens staat het kabinet weinig in de weg om belastingmaatregelen desgewenst in het belastingplan onder te brengen.

De budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde belasting- en premieontvangst is gering te noemen. Uit mijn onderzoek naar 28 belastingplannen (1993-2020) blijkt dat de gemiddelde absolute geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen voor het aanstaande begrotingsjaar 0,9 procent bedraagt.[109] Daar komt bij dat de gerealiseerde totale ontvangst niet zelden substantieel afwijkt van de raming, waarbij uit mijn onderzoek blijkt dat de gemiddelde absolute afwijking 3,9 procent bedraagt in de periode 1993-2018. De vrij precieze (bij) sturing van de raming van de totale ontvangst vooraf door middel van het belastingplan staat derhalve in contrast met de afwijking die zich achteraf voordoet tussen raming en realisatie van de totale ontvangst. Het plaatst het budgettaire belang van het belastingplan ten opzichte van de totale belasting- en premieontvangst naar mijn mening in perspectief. Overigens bewerkstelligt het belastingplan voor een deel ook een verschuiving tussen belastingmiddelen, maar ook daarvoor geldt dat het om relatief bescheiden mutaties gaat. Gemiddeld genomen hebben de belastingverminderende maatregelen in een belastingplan in de begrotingsjaren 1993-2020 een budgettair impact op de totale geraamde ontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar van -1,2 procent. Voor de belastingverhogende maatregelen geldt in dezelfde periode een budgettaire impact op de totale geraamde ontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar van gemiddeld 1,3 procent.

Afrondend stel ik vast dat het belastingplan een jaarlijks wetgevingsvehikel is waarvoor vooraf geen budgettaire doelstelling geldt, waarvoor vrijwel alle belastingmaatregelen kwalificeren (tenzij het budgettaire belang geringer is dan € 0,5 miljoen) en waarvan het totale budgettaire belang door-

109 In deze analyse zijn de premies werknemersverzekeringen steeds buiten beschouwing gelaten, aangezien deze premies geen deel uitmaken van het belastingplan, zie paragraaf 7.7.

gaans wordt overschat. Het belastingplan is een krachtig wetgevingsvehikel dat het kabinet in staat stelt om snel wijzigingen in het belastingstelsel door te voeren. Het belang van het parlement als fiscale medewetgever speelt bij die insteek geen rol. Het parlement dient zich in dat licht te beseffen dat voor een (jaarlijks) belastingplan geen wettelijke verplichting bestaat en dat dit verschijnsel derhalve een halt toegeroepen kan worden. Indien het parlement het belastingplan desondanks wenselijk acht, kan het parlement aansturen op een andere invulling (van de parlementaire behandeling) van het belastingplan. Daarbij moet dan in elk geval meer tijd beschikbaar zijn voor de parlementaire behandeling van het belastingplan (door het vervroegen van het moment van indiening en/of door het bewerkstelligen een andere frequentie dan jaarlijks) en ook moet de verzamelwet minder omvangrijk zijn (door het aantal maatregelen in het belastingplan te beperken en/of door verschillende fiscale wetsvoorstellen meer verspreid over het jaar te behandelen, waardoor het belastingplan minder maatregelen bevat).

Het dichterbij elkaar brengen, of (deels) integreren, van de wetgevingstrajecten inzake het vaststellen van de belastingontvangst in de begrotingswet en het vaststellen van het belastingplan is een andere invalshoek om voor het parlement meer budgettair inzicht en overzicht te creëren. Het zorgt immers voor één parlementair afwegingsmoment ten aanzien van de belastingontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar en de eventuele mutaties daarop zoals neergelegd in de voorgestelde belastingwetgeving. Het voordeel is dat het steeds door het kabinet geponeerde budgettaire belang van het belastingplan ook daadwerkelijk en zichtbaar in verband wordt gebracht met, en door het parlement gedurende de parlementaire behandeling kan worden gerelateerd aan, de (ontwikkeling van de) totale belastingontvangst die het parlement eveneens vaststelt. Dit bredere budgettaire perspectief geeft alsdan een integraal budgettair inzicht en overzicht en versterkt daarmee de parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van het belastingplan.

In mijn onderzoek zijn geen institutionele of juridische voorwaarden aan het licht gekomen die voor de geschetste mogelijkheden een beperking opwerpen. Het belastingplan en het daaruit voortvloeiende budgettaire effect kennen immers geen (wettelijke) grondslag en zijn enkel gestoeld op een kabinetsbesluit. Het parlement zal zelf het initiatief moeten nemen om de eigen positie ten aanzien van het belastingplan te versterken.

8 Nieuwe belastingen

8.1 Inleiding

De introductie van een nieuw belastingmiddel heeft een eigen (budgettaire) dynamiek. De parlementaire behandeling is geïsoleerd te beschouwen, aangezien vaak sprake is van een zelfstandig wetgevingstraject of in ieder geval van een zelfstandig onderdeel binnen een wetgevingspakket. De introductie biedt daardoor de mogelijkheid de verhouding tussen de primaire en een eventuele andere doelstelling van het desbetreffende belastingmiddel te belichten.[1] Een dergelijk fundamenteel punt komt bij de introductie van een belastingmiddel bijna als vanzelf naar voren als antwoord op de vraag: waarom wordt deze nieuwe belasting ingevoerd? Bovendien is een belastingmiddel zelfstandig in de begrotingswet en in budgettaire nota's opgenomen, hetgeen inzicht biedt in zowel ramingen als realisaties (met uitzondering van belastingfaciliteiten is dat bij onderdelen van een belastingmiddel namelijk niet het geval).[2] Van een veelal in een regeerakkoord aangekondigd nieuwe belasting is de raming van de ontvangst bij startnota nadrukkelijk opgenomen in het inkomstenkader.[3] Het biedt een goed aanknopingspunt het verband tussen de belastingwet en dat onderdeel van de nationale begrotingsspelregels te onderzoeken.

In dit hoofdstuk wordt aan de hand van acht casussen geanalyseerd op welke wijze de budgettaire impact van betekenis is bij de introductie van nieuwe belastingen. De nadruk in de analyse ligt op de budgettaire doelstelling, de toepassing van de (Europese) begrotingsspelregels,[4] de aanwezigheid van belastingfaciliteiten[5] alsmede eventuele andere relevante elementen. Het moment van de parlementaire besluitvorming over de voorliggende belastingwetgeving is in het onderzoek van belang, waarbij tevens wordt gekeken naar beschikbare realisatiecijfers over het eerste jaar van inwerkingtreding. De uitkomsten van deze analyse bieden concreet inzicht in het juridische en institutionele kader van de budgettaire impact van belastingwetgeving. Vervolgens wordt per casus bezien wat de parlementaire (informatie)positie is ten aanzien van deze budgettaire impact

1 Vgl. paragraaf 2.3.
2 Vgl. hoofdstuk 4.
3 Vgl. paragraaf 5.6.4.
4 Vgl. hoofdstuk 5.
5 Vgl. hoofdstuk 6.

en op welke wijze het een rol speelt bij de parlementaire afweging van de aldus voorliggende belastingwetgeving. Het doel van het onderzoek in dit hoofdstuk is om de parlementaire afweging ten aanzien van een geponeerd budgettair motief of effect in kaart te brengen en eventuele knelpunten daarbij te detecteren.

Op basis van de fiscale wetsvoorstellen die in het parlement hebben voorgelegen zijn casussen geselecteerd, waarbij in elk geval sprake is van (I) budgettaire impact, (II) parlementaire informatieverzoeken over deze budgettaire impact en (III) een afgeronde parlementaire behandeling in de periode 2004-2018.[6] Voor zover ik heb kunnen nagaan is deze selectie volledig. De acht te onderzoeken casussen in dit hoofdstuk zijn achtereenvolgens: de verpakkingenbelasting (paragraaf 8.2), de vliegbelasting (paragraaf 8.3), de verhuurderheffing (paragraaf 8.4), de bankenbelasting (paragraaf 8.5), de resolutieheffing (paragraaf 8.6), de opslag duurzame energie oftewel ODE (paragraaf 8.7), de crisisheffing (paragraaf 8.8) en de kansspelbelasting op online kansspelen (paragraaf 8.9). De eerste zes zijn daadwerkelijk nieuwe belastingen die in het afgelopen decennium, vanaf 2008, op het toneel zijn verschenen en daar in enkele gevallen overigens ook alweer van zijn verdwenen (hetgeen er niet aan in de weg staat de budgettaire merites te onderzoeken). Daarnaast wordt in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de crisisheffing in de loonbelasting en de kansspelbelasting op online kansspelen. Het betreft in beide gevallen (afgebakende) wijzigingen binnen bestaande belastingmiddelen, die desalniettemin in het parlementaire debat als een nieuwe belasting gepercipieerd worden en daarom ook als zodanig in dit onderzoek worden benaderd. Het betreft een selectie die de mogelijkheid biedt steeds andere elementen te belichten, waardoor breed inzicht kan worden verkregen in de wijze waarop bij de invoering van nieuwe belastingen de budgettaire impact ervan een rol speelt bij de parlementaire besluitvorming. Volledigheidshalve is nog van belang te markeren dat deze analyse op grond van de openbare documenten niet op gelijke wijze uitvoerbaar is voor reeds bestaande belastingmiddelen, aangezien de mutaties van die belastingen in zowel het wetgevingstraject als de rijksbegroting niet steeds geïsoleerd kunnen worden beschouwd.[7] Desondanks kunnen veel observaties en belichtingen in dit hoofdstuk, zo is de inschatting, daar evengoed op van toepassing zijn.

6 Casuïstiek tot en met 2003 leent zich minder goed om te relateren aan de vigerende begrotingsspelregels vanwege de onverkorte werking van het inkomstenkader sinds 2004.

7 Zoals de voor wat betreft de budgettaire omvang "grote" belastingmiddelen (inkomsten- en loonbelasting, omzetbelasting en vennootschapsbelasting).

8.2 Verpakkingenbelasting

8.2.1 Aanleiding

De verpakkingenbelasting is een belasting op verpakkingsmateriaal. De belastingplichtige is de producent of de importeur van de (producten in de) verpakking. Er geldt in het begin een vrijstelling voor bedrijven die minder dan 15.000 kilogram verpakkingsmateriaal op de markt brengen.[8] Oorspronkelijk is een onderscheid gemaakt in zeven materiaalsoorten: glas, aluminium, overige metalen, kunststof, papier en karton, hout en overige. Per amendement is daar een achtste soort aan toegevoegd: biologisch afbreekbare kunststof. Elke materiaalsoort kent een afzonderlijk tarief dat is gekoppeld aan de milieudruk, waarbij tevens een onderscheid is gemaakt in primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen.[9] De belasting is verschuldigd na afloop van het kalenderjaar (op aangifte te voldoen), hoewel er gedurende het kalenderjaar per kwartaal reeds op basis van aangiften voorlopige betalingen dienen te worden verricht.

De verpakkingenbelasting is per 1 januari 2008 ingevoerd en vijf jaar later per 1 januari 2013 weer afgeschaft. Deze afschaffing doet niets af aan de inzichten die kunnen worden ontleend aan de budgettaire merites omtrent de invoering van deze belasting. Tegelijkertijd is relevant dat de verpakkingenbelasting weliswaar van het toneel is verdwenen, maar in de coulissen nog aanwezig is. Een ambtelijke werkgroep heeft bijvoorbeeld in 2016 het opnieuw introduceren van de verpakkingenbelasting in kaart gebracht als mogelijk beleidsinitiatief.[10]

De verpakkingenbelasting betreft per 2008 een nieuwe belasting, die evenwel in een reeds bestaande belastingwet is opgenomen.[11] Door de regering is dat onder andere als argument gebruikt om invoering via het Belastingplan 2008 te verdedigen in plaats van via een door de Afdeling advisering van de Raad van State geadviseerd apart wetsvoorstel.[12] De aankondiging van deze nieuwe belasting in het regeerakkoord van het kabinet Balkenende IV gaat niet gepaard met enige toelichting, afgezien van vermelding van de beoogde budgettaire opbrengst per jaar van € 250 miljoen.[13]

---

8 Deze grens is nadien bij OFM 2010 verhoogd naar 50.000 kilogram.

9 Een primaire verpakking is een verpakking die direct om een product zit en is ontworpen om als eenheid met het product te functioneren (bijvoorbeeld een kartonnen pak om dranken).

10 Werkgroep fiscaliteit 2016, p. 166.

11 De verpakkingenbelasting is opgenomen in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm).

12 Advies RvS en Nader rapport Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 4, p. 2-3. Zie ter illustratie op dit punt tevens de verworpen motie Remkes (VVD, oppositie) c.s. in de Tweede Kamer om nieuwe belastingen in een apart wetsvoorstel door te voeren (*Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 49). De verworpen motie Biermans (VVD) c.s. in de Eerste Kamer om het belastingplan in afzonderlijke wetsvoorstellen te verdelen, adresseert evenzeer dit punt (*Kamerstukken I* 2007/08, 31 205, nr. D).

13 Coalitieakkoord kabinet Balkenende IV 2007, p. 50 en 53.

De wetstoelichting is daarentegen uitgebreider. Als doelstelling wordt eerst gewag gemaakt van de te realiseren budgettaire opbrengst (primair doel belastingheffing). Daarna worden andere doelstellingen genoemd zoals het streven de mate van milieuvervuiling in de marktprijzen tot uitdrukking te laten komen, het bijdragen in de terugdringing van de hoeveelheid verpakkingen alsmede het bijdragen in de verschuiving naar minder milieuvervuilende verpakkingen.[14] Interessant is dat bestaande heffingen voor het bedrijfsleven op het gebied van verpakkingen (afvalscheiding, zwerfafval)[15] – niet zijnde belastingen – in overleg met dat bedrijfsleven door het nieuwe belastingmiddel worden geabsorbeerd (en daarmee de rijksbegroting worden ingetrokken).[16] Het in juridische zin strikte onderscheid tussen belastingen en andere heffingen, lijkt een praktische samensmelting te hebben gekregen ten faveure van eerstgenoemde. Het kabinet merkt op dat de verpakkingenbelasting in overleg met het bedrijfsleven tot stand is gekomen, hetgeen niet wegneemt dat gaandeweg aanleiding kan bestaan met het bedrijfsleven hierover nader in overleg te treden.[17] Per 1 januari 2013 is de verpakkingenbelasting, zoals gezegd, weer afgeschaft. Ondanks enkele vereenvoudigingen is volgens de regering een verdere vereenvoudiging in de huidige structuur niet meer mogelijk en bovendien wordt gewezen op een evaluatie waaruit blijkt dat de verpakkingenbelasting slechts zeer beperkte milieueffecten heeft.[18]

8.2.2 Budgettaire impact

Met de verpakkingenbelasting dient ingevolge het coalitieakkoord een opbrengst van € 250 miljoen te worden gerealiseerd. Daarbovenop komt de integratie van de heffingen op grond van het verpakkingenbesluit met, volgens het kabinet, een structurele opbrengst van € 115 miljoen. Via een verhoging van de begroting van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (VROM) wordt dit bedrag bestemd – al dan niet via een fonds – voor gemeenten voor hun inspanningen op het gebied van het inzamelen en scheiden van verpakkingsafval. Om in het eerste

14 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 18.

15 Het betreft onder andere door het bedrijfsleven zelf vastgestelde en geïnde heffingen op basis van het verpakkingenbesluit ten einde een vergoeding aan gemeenten te verstrekken voor de gescheiden inname of nascheiding van in huishoudens vrijkomende verpakkingen.

16 De verpakkingenbelasting volgt qua systematiek en structuur grotendeels de bestaande bedrijfsheffingen.

17 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 22.

18 Afschaffing van de verpakkingenbelasting wordt in eerste instantie voorwaardelijk gemaakt aan een 'tegenprestatie' van het bedrijfsleven in de vorm van een garantie om een inzamelingssysteem voor verpakkingsafval te laten draaien inclusief een rapportageverplichting, zie MvT Belastingplan 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 11. Hierover is een jaar later overeenstemming bereikt, waardoor de aangekondigde afschaffing van de verpakkingenbelasting daadwerkelijk doorgang vindt, zie MvT OFM 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 403, nr. 3, p. 6.

jaar (2008) het effect op de inflatie te beperken, gelden eenmalig lagere tarieven, zo merkt het kabinet op.[19] Hoewel dit tot een lagere opbrengst leidt, heeft het voor het inkomstenkader in beginsel geen consequenties, aangezien dit cumulatief – over de gehele kabinetsperiode bezien – sluitend moet zijn.

Het betreft een halvering van de oorspronkelijk beoogde opbrengst van € 250 miljoen (de opbrengst van de ophoging wordt wel volledig beoogd). Het is de vraag of inflatiesturing de daadwerkelijk reden is dan wel dat het een 'tegemoetkoming' betreft om de pijn van een nieuwe belasting in het eerste jaar enigszins te verzachten.[20] Door de lagere tarieven is voor 2008 derhalve een totale opbrengst beoogd van € 240 miljoen, terwijl de jaren daarna een opbrengst van € 365 miljoen is voorzien. In de tegelijk met de indiening van het Belastingplan 2008 aangeboden Miljoenennota 2008 wordt voor het eerste toepassingsjaar 2008 een opbrengst van € 204 miljoen genoemd in plaats van € 240 miljoen.[21] Het verschil lijkt voort te vloeien uit de grondslag van verslaglegging. In het Belastingplan 2008 betreft dit EMU-basis en in de Miljoenennota 2008 kasbasis.[22]

Bij invoering van de verpakkingenbelasting zijn geen belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) gedetecteerd en dus ook niet weergegeven in het desbetreffende budgettaire overzicht in de Miljoenennota. De vrijstelling tot in eerste instantie 15.000 kilogram kan worden beschouwd als een doelmatigheidsgrens, maar het kan mijns inziens ook worden gekenschetst als een belastingfaciliteit. Het is niet steeds duidelijk of een dergelijke vrijstelling er hoofdzakelijk toe dient om de uitvoering van de belastingheffing te ontzien (doelmatigheid) dan wel fungeert als tegemoetkoming richting belastingplichtigen (belastingfaciliteit). In paragraaf 6.1 heb ik reeds bepleit om doelmatigheidsgrenzen als belastingfacetten te bestempelen, aangezien deze niet als belastingfaciliteiten fungeren, maar voor het parlement wel relevant kunnen zijn voor budgettaire belichting. Indien het parlement budgettaire inzage in een onderdeel van een belastingmiddel wenst, dient die wens mijns inziens te prevaleren boven een discussie over de etikettering van dat onderdeel.

Gedurende het begrotingsjaar 2008 worden er ten aanzien van de budgettaire aspecten van de verpakkingenbelasting geen opmerkingen gemaakt in de voorjaarsnota. Op Prinsjesdag worden op basis van de ervaringsgegevens van de nieuwe belasting in het Belastingplan 2009 talrijke vereenvoudigingsmaatregelen aangekondigd voor het aanstaande belastingjaar 2009.

---

19 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 20.

20 Desgevraagd is door de regering aangegeven dat volledige invoering van de verpakkingenbelasting (naast de integratie van bestaande heffingen) in 2008 naar verwachting indicatief leidt tot 0,06% hogere inflatie en door halvering van de oorspronkelijke opbrengst tot 0,03% hogere inflatie, zie nota n.a.v. verslag Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 9, p. 33.

21 Miljoenennota 2008, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 200, nr. 2, p. 83, tabel 3.3.1.

22 De aansluiting naar EMU-basis is in de Miljoenennota 2008 slechts gemaakt voor de totale belasting- en premieopbrengst en niet per belastingmiddel afzonderlijk.

Tegelijkertijd komt aan bepaalde wijzigingen kennelijk al directe werking toe, want de vereenvoudiging van de verpakkingenbelasting heeft een incidenteel budgettair effect in 2008 ter grootte van € 16 miljoen, zo merkt de regering terloops op, zonder dat daar opbrengst genererende maatregelen tegenover zijn gezet.[23] In de Najaarsnota 2008 wordt vervolgens 'slechts' opgemerkt dat er voor de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting tezamen voor 2008 een tegenvaller in het verschiet ligt van € 100 miljoen.[24]

Na afloop van het eerste jaar van de verpakkingenbelasting kan de rekening worden opgemaakt. De gerealiseerde opbrengst van € 147 miljoen over 2008 valt volgens het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 € 57 miljoen lager uit dan de geraamde opbrengst op het besluitvormingsmoment voorafgaand aan de invoering van € 204 miljoen.[25] Dit is een afwijking van – 28 procent.

Het is mijns inziens correcter, anders dan de presentatiewijze in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008, de (neerwaartse) budgettaire gevolgen van de wijzigingen die de Tweede Kamer heeft aangebracht gedurende de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2008 met een omvang van € 8 miljoen tevens in ogenschouw te nemen (zie paragraaf 8.2.3).[26] Datzelfde geldt voor de (neerwaartse) budgettaire gevolgen van de kabinetswijziging lopende het begrotingsjaar zoals opgenomen in het Belastingplan 2009 met een omvang van € 16 miljoen (hoewel dit verder niet is toegelicht en het dus onduidelijk is waar dit precies op slaat). Dit zijn immers voorziene mutaties op de opbrengst. Het probleem voor wat betreft de vergelijkbaarheid is evenwel dat deze bedragen op EMU-basis zijn geregistreerd, terwijl in de begroting kasbasis leidend is. De hiervoor genoemde afwijking van minus 28 procent moet strikt genomen geringer zijn, maar met hoeveel is vanwege het verschil in grondslag niet duidelijk. Wel kan op EMU-basis worden vastgesteld dat de voor 2008 beoogde opbrengst van € 240 miljoen door deze wijzigingen op € 216 miljoen dient te worden gesteld. In een Kamerbrief in september 2009 wordt een realisatiecijfer genoemd van € 183 miljoen.[27] Alleen al uit het tijdstip van deze brief blijkt dat de in het in mei 2009 gepubliceerde Financieel Jaarverslag van het Rijk

23 MvT Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 35-36, tabel 9 en de daarbij behorende voetnoot 3.

24 Najaarsnota 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 792, nr. 1, p. 10. In de Miljoenennota 2009, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 2, tabel 3.2.1., p. 113, zijn de verpakkingenbelasting en de vliegbelasting verwisseld. Door deze in de nadien verschenen Najaarsnota 2008 in één adem te noemen, valt deze verwisseling niet meer op.

25 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 924, nr. 1, p. 74.

26 Voor de totale belastingopbrengst maken dergelijke mutatie niet uit, indien sprake is van verschuivingen tussen belastingmiddelen. Het betreft hier een 'budgettair neutraal' amendement, waarbij tegenover een verlaging van de verpakkingenbelasting een accijnsverhoging staat.

27 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2009/10, 28 694, nr. 79, p. 3 (deze reactie is tevens opgenomen als bijlage bij brief minister van Financiën, *Kamerstukken I* 2009/10, 31 205, nr. W).

2008 weergegeven realisatiecijfers nog niet altijd definitief zijn, aangezien er nadien nog actuelere realisatiecijfers kunnen zijn (het verschil in verslaggevingsgrondslag buiten beschouwing latend). In de desbetreffende brief is overigens niet expliciet de verslaggevingsgrondslag vermeld. Toch lijkt hier EMU-basis bedoeld, aangezien wordt verwezen naar de hiervoor gestelde geraamde opbrengst van € 216 miljoen. Op EMU-basis is de afwijking tussen raming en (meest bekende) realisatie in dat geval minus 15 procent.

Volgens de begrotingsspelregels is deze afwijking van de opbrengst een endogeen effect, waarbij het niet relevant is of dit is veroorzaakt door economische omstandigheden, door een ramingsfout of door het simpelweg niet juist vormgeven van de nieuwe belasting met het oog op de beoogde opbrengst. Deze afwijking valt onder het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatie) en derhalve is geen compenserende maatregel nodig. Wel lijkt het erop alsof in het Belastingplan 2009, hetgeen lopende het jaar 2008 wordt ingediend en dus ook voorafgaat aan de presentatie van het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 in mei 2009, reeds tariefmaatregelen worden getroffen die voor 2009 de opbrengst van de verpakkingenbelasting in opwaartse zin dienen te stuwen. Direct duidelijk is dat evenwel niet, want het vereist enig puzzelwerk om deze zienswijze bloot te leggen.[28]

8.2.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De directe parlementaire aandacht voor de budgettaire impact ten aanzien van het voorstel tot invoering van de verpakkingenbelasting beperkt zich in de Tweede Kamer tot het verzoek van één fractie om inzage in de berekening van de beoogde opbrengst.[29] Deze beperkte aandacht is op zichzelf voorstelbaar, aangezien het voorstel is opgenomen in het meeromvattende Belastingplan 2008 met ook andere onderwerpen die parlementaire aandacht eisen. De regering schetst in een antwoord weliswaar de verschillende elementen die een rol spelen bij de berekening van de opbrengst – de

28 De aangekondigde vereenvoudigingsmaatregelen voor 2009 gaan namelijk gepaard met een tariefsverhoging, zodat deze operatie in de woorden van de regering 'budgettair neutraal' uitwerkt (MvT Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 34). In de budgettaire tabel in de toelichting bij het Belastingplan 2009 is voor dit pakket dan ook een nihil effect ingeboekt. Des te opmerkelijker is het dat in de Miljoenennota 2009 daarentegen sprake is van 'autonome maatregelen', waarvan de hoogte op € 174 miljoen dan wel € 186 miljoen dient te worden gesteld (in de desbetreffende tabel zijn de ramingen van de verpakkingenbelasting verwisseld met de vliegbelasting, hetgeen verwarrend overkomt, zie Miljoenennota 2009, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 2, tabel 3.3.1., p. 114). Nu wordt de halvering van de tarieven in 2008 voor 2009 ongedaan gemaakt, maar dat verklaart slechts een opbrengststijging van € 125 miljoen. Het lijkt er dus op dat via verschillende gelijktijdige veranderingen van de tariefstructuur (terugdraaien van een halvering van tarieven, verhoging van tarieven als dekking alsmede een vermindering van het aantal tarieven) tevens een beleidsmatige opbrengst moet worden gerealiseerd, zonder dat deze in het Belastingplan 2009 is toegelicht.

29 Verslag Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 8, p. 18.

verschillende categorieën verpakkingsmateriaal en het tariefonderscheid tussen primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen, waarbij het tariefonderscheid is gebaseerd op de milieudruk en op de veronderstelde volumes van verpakkingsmaterialen – maar daadwerkelijke inzage in de gemaakte berekening wordt niet overgelegd.[30]

De amendementen die Kamerleden hebben ingediend, hebben in budgettaire zin relatief beperkte omvang. De introductie van een apart tarief voor biologisch afbreekbare kunststoffen en van een lager tarief voor statiegeldflessen zijn beide opgenomen in het aangenomen verzamelamendement Cramer (CU, coalitie) c.s. De budgettaire derving voor deze onderdelen bedraagt € 1 miljoen respectievelijk naar schatting € 7 miljoen en worden gedekt door een verhoging van de accijns op rooktabak.[31] Een amendement om de gewichtsvrijstelling voor de verpakkingenbelasting te verhogen, impliceert een niet gedekte budgettaire derving van € 4 miljoen (2008) en € 6 miljoen (2009).[32] Dit amendement is evenwel verworpen. Het betekent aldus dat de Tweede Kamer de opbrengst van de verpakkingenbelasting met € 8 miljoen neerwaarts heeft bijgesteld naar aanleiding van het amendement Cramer c.s.

Tijdens de plenaire behandeling in de Eerste Kamer wordt onzekerheid over de praktische uitwerking van het geformuleerde object van heffing, en meer specifiek de definiëring van de verschillende verpakkingsmaterialen, gerelateerd aan een mogelijk hogere opbrengst dan geraamd.[33] De regering erkent – op dat moment voor het eerst – de onzekerheid van de budgettaire raming. De toenmalige staatssecretaris van Financiën merkt in dit verband op: '*Het gaat in deze discussie over de cijfers die zijn gebruikt als basis voor de raming van de tarieven van de verpakkingenbelasting. Hierbij speelt natuurlijk het probleem van een gebrek aan goed onderbouwde en betrouwbare cijfers; er was geen empirisch materiaal.*'[34] Voorts doet de bewindsman de toezegging om de ontwikkeling van de opbrengst te monitoren. Vooruitlopend op een eventuele afwijking daarvan (zonder deze te concretiseren) stelt hij een nader afwegingsmoment voor: '*Als wij er echt flink naast zitten, lijkt het mij goed om dit gezamenlijk nog eens te bekijken.*'[35] Deze opmerking past overigens in het stramien van een latere aanbeveling van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 om in geval van grote, onverwachte effecten van een nieuwe fiscale regeling een compenserende maatregel te treffen, indien uit een evaluatie

30 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 9, p. 32-33.
31 Amendement Cramer (CU, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 36.
32 Amendement Remkes (VVD, oppositie), *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 55. De staatssecretaris heeft zich niet meer uitgesproken over een (budgettair) oordeel ten aanzien van dit amendement, aangezien dit pas is ingediend na de plenaire behandeling net voorafgaand aan de stemmingen.
33 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 14, p. 566.
34 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 15, p. 596.
35 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 15, p. 597.

blijkt dat het uiteindelijke budgettaire beslag sterk afwijkt van de raming (het is in feite een correctie ten behoeve van het inkomstenkader).[36]

In september 2009 wordt de toezegging inzake de monitoring van de opbrengst over 2008 gestand gedaan. Uit de analyse blijkt dat de realisatie 15 procent lager ligt dan de raming (nadat rekening is gehouden met budgettaire mutaties gedurende het parlementaire proces).[37] De cijfers zijn geen aanleiding voor het parlement direct in actie te komen. Overigens zijn er al eerder realisatiecijfers gepresenteerd, aangezien de opbrengst van de verpakkingenbelasting in mei 2009 is weergegeven in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008. Het toen gepresenteerde realisatiecijfer, dat 28 procent lager lag dan de raming, vormde evenmin aanleiding om hier enige aandacht aan te besteden tijdens het verantwoordingsdebat in de Tweede Kamer.

8.2.4 Tussenconclusie

De invoering van de verpakkingenbelasting heeft, naast andere doelen, een duidelijk budgettair doel, hoewel het zicht hierop door het samenvoegen met een andere maatregel en door de halvering van de tarieven (in het eerste jaar) enigszins wordt vertroebeld. In de budgettaire paragraaf van de wetstoelichting ontbreekt een uiteenzetting over de hoogte van parameters, de gehanteerde veronderstellingen en de (on)zekerheid omtrent de haalbaarheid van dat budgettaire doel. Naar aanleiding van een expliciete vraag is de Tweede Kamer evenmin geïnformeerd over de budgettaire implicaties, maar is volstaan met een nietszeggende reactie. De Eerste Kamer heeft onder andere met het oog op de budgettaire gevolgen een evaluatie afgedwongen. De informatievoorziening richting het parlement op het moment van besluitvorming over de invoering van de verpakkingenbelasting is summier te noemen. Afgezien van de uiteindelijk beoogde opbrengst is er nauwelijks informatie verschaft.

---

36 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42. Daarbij dient dan wel vooraf een toegestane afwijking te worden vastgesteld, waarboven het alsdan treffen van een compenserende maatregel aan de orde is. Deze aanbeveling is voor zowel bestaande als nieuwe belastingfaciliteiten in geval van een overschrijding overgenomen door het kabinet Rutte III in de begrotingsspelregels, hoewel de formulering daarbij veel beleidsruimte laat. Zo is vastgelegd dat bij een substantiële opwaartse afwijking van de endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten ten opzichte van het bij het begin van de kabinetsperiode verwachte ontwikkeling er aanleiding kan bestaan - het is dus geen verplichting - een compenserende maatregel te treffen die overigens niet relevant is voor het inkomstenkader, zie Begrotingsregels 2018-2021, Bijlage 2 Beheersing belastinguitgaven, onderdeel 'Monitoring van individuele belastinguitgaven', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, bijlage 1, nr. 54, p. 18.

37 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2009/10, 28 694, nr. 79, p. 3 (deze reactie is tevens opgenomen als bijlage bij brief minister van Financiën, *Kamerstukken I* 2009/10, 31 205, nr. W).

De Tweede Kamer heeft via een amendement een neerwaartse budgettaire mutatie aangebracht met op dat moment een omvang van 3 procent van de in het eerste jaar totaal beoogde opbrengst van de verpakkingenbelasting (die overigens gedekt wordt door een verhoging van een ander belastingmiddel, waardoor het inkomstenkader op dit punt vooraf sluit). Vanuit budgettair oogpunt getuigt dat van een bescheiden inmenging. Het parlement heeft met instemming van het voorstel in wezen ook het budgettaire doel omarmd. De na afloop van het eerste begrotingsjaar in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 gepubliceerde afwijking tussen raming en realisatie van de opbrengst van minus 28 procent krijgt geen parlementaire aandacht (dat geldt ook voor de later in een evaluatie, op basis van actuelere cijfers èn een andere verslaggevingsgrond, gebaseerde afwijking van minus 15 procent). Een harde conclusie kan hieruit niet worden getrokken, want voor het aldus reeds lopende begrotingsjaar (t+1) zijn reeds voorafgaand aan publicatie van realisatiecijfers aanpassingen getroffen in de verpakkingenbelasting die ook de opbrengst lijken te stutten. Anderzijds valt in algemene zin wel op dat ten aanzien van de invoering van de verpakkingenbelasting de parlementaire interesse ex ante en ex post mager is voor de budgettaire gevolgen en dus ook van een eventuele afwijking van de opbrengst.

8.3 Vliegbelasting

8.3.1 Aanleiding

De vliegbelasting is een belasting ter zake van het vertrek van een passagier met een vliegtuig vanaf een in Nederland gelegen luchthaven (transferpassagiers vallen er dus niet onder).[38] Het gaat in deze paragraaf trouwens over de vliegbelasting die in 2008 is ingevoerd en niet over de vliegbelasting die per 2021 is voorzien. De belastingplichtige is de exploitant van de luchthaven, die op aangifte deze belasting moet voldoen. Er gelden twee naar bestemming gedifferentieerde tarieven. Het lagere tarief van € 11,25 geldt voor bestemmingen in lidstaten van de Europese Unie en voor bestemmingen die op maximaal 2.500 kilometer van de luchthaven van vertrek liggen, waarbij voor verder gelegen bestemmingen in hetzelfde land eveneens het lagere tarief van toepassing kan zijn mits niet verder gelegen dan 3.500 kilometer van de luchthaven van vertrek.[39] Voor overige bestemmingen geldt een tarief van € 45.

38 In geval van vliegtuigen met een gewicht lager dan 8.616 kilogram is de vliegbelasting niet van toepassing.

39 Met deze later (met terugwerkende kracht) toegevoegde uitzondering kennen zoveel mogelijk bestemmingen in een land hetzelfde tarief van de vliegbelasting, hetgeen volgens de regering meer aansluit bij internationale boekingssystemen die geen onderscheid maken binnen landen, zie MvT Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 30.

De invoering van de vliegbelasting is in het regeerakkoord van het kabinet Balkenende IV nog voorzien per 1 januari 2008.[40] De uitwerking en implementatie (door luchthavens en de reisbranche) zorgt evenwel voor vertraging, waardoor inwerkingtreding met een half jaar wordt uitgesteld naar 1 juli 2008.[41] De vliegbelasting moet overigens worden onderscheiden van de reeds bestaande heffingen die door luchthavens worden opgelegd.[42] Deze kunnen ook niet fungeren als blauwdruk voor de nieuw in te voeren belasting. Een jaar na invoering zijn de tarieven van de vliegbelasting alweer op nul gesteld per 1 juli 2009. De aanleiding hiervoor is volgens de regering de fors dalende omzetten in de luchtvaartsector als gevolg van de economisch crisis.[43] In het verlengde daarvan is de belasting per 30 december 2009 per apart wetsvoorstel formeel afgeschaft.[44] Afschaffing van de vliegbelasting doet echter niets af aan de inzichten die kunnen worden ontleend aan de budgettaire merites omtrent de invoering van deze belasting. Bovendien is relevant dat de introductie van de vliegbelasting in 2016 door een ambtelijke werkgroep is geopperd.[45] Het kabinet Rutte III heeft in het regeerakkoord vervolgens het voornemen uitgesproken opnieuw een vliegbelasting in te voeren per 2021, waarvoor het wetsvoorstel inmiddels op 14 mei 2019 bij de Tweede Kamer is ingediend.[46] Net als de verpakkin-

40 Coalitieakkoord kabinet Balkenende IV 2007, p. 50 en 53. Daarbij wordt overigens nog gesproken over 'vliegticketbelasting'.

41 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 9. Of uitstel echt noodzakelijk was dan wel dat hierbij meer sprake was van een gebaar naar de sector is niet helemaal duidelijk geworden. De uitlatingen van de toenmalige staatssecretaris hierover zijn ambivalent: '*Wij wilden de vliegbelasting in 2008 invoeren. Dat was ook budgettair de afspraak. De datum van 1 januari was te vroeg om een goede belasting in te voeren wat de afstemming betreft. Mede gelet op de adaptiemogelijkheden van de branche vonden wij 1 juli een betere datum.*' Zie Wetgevingsoverleg Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205 en 31 206, nr. 58, p. 43.

42 Hoewel bestaande door luchthavens opgelegde heffingen in het spraakgebruik ook door het leven gaan als 'belastingen' of 'taks' zijn het geen belastingen in de zin van de belastingwet. De opbrengst komt ook niet ten goede aan de rijksoverheid. Tijdens de parlementaire behandeling van het voorstel tot invoering van de vliegbelasting is dit onderscheid evenwel niet altijd duidelijk, zie Wetgevingsoverleg Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, nrs. 31 205 en 31 206, nr. 58, p. 44.

43 Vierde nota van wijziging Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 301, nr. 11, p. 7. Dit voornemen maakt onderdeel uit van een pakket aan maatregelen, zoals opgenomen in het Aanvullend beleidsakkoord 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 070, nr. 24H.

44 Stb. 2009, 613.

45 Werkgroep fiscaliteit 2016, p. 157-158.

46 Regeerakkoord kabinet Rutte III 2017, p. 65. Het voornemen behelst - indien een heffing op lawaaiige en vervuilende vliegtuigen niet mogelijk blijkt te zijn, waarnaar een verkenning wordt uitgevoerd - de invoering van een vliegbelasting per vertrekkende passagier van twee jaar of ouder met een gedifferentieerde tariefindeling naar drie categorieën bestemmingen. Dit voornemen is bevestigd in de Fiscale beleidsagenda 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 32 140, nr. 33, p. 14. In het ingediende wetsvoorstel is uiteindelijk evenwel gekozen voor de variant van een vliegbelasting per vertrekkende passagier, ongeacht de bestemming, alsmede van een vliegbelasting per vertrekkend vrachtvliegtuig met daarbij een differentiatie naar geluidsklasse (zie Wetsvoorstel vliegbelasting, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 205).

genbelasting is de vliegbelasting overigens opgenomen in een bestaande belastingwet.[47] Voor kritiek hierop verwijs ik naar paragraaf 8.2.1.

De aankondiging van de vliegbelasting in het regeerakkoord van het kabinet Balkenende IV gaat niet gepaard met enige toelichting, afgezien van vermelding van de beoogde budgettaire opbrengst per jaar van € 350 miljoen.[48] De wetstoelichting schetst een uitgebreider beeld.[49] De doelstelling van de vliegbelasting is omschreven als het in de marktprijzen tot uitdrukking brengen van de maatschappelijke kosten (milieukosten) van vliegverkeer. Daarbij weegt mee dat het internationale vliegverkeer anders dan andere vervoersmodaliteiten is vrijgesteld van accijns en omzetbelasting. Het valt op dat het budgettaire doel in het geheel niet wordt genoemd. Uit de verkenning van varianten blijkt wel dat met het nastreven van de beoogde opbrengt bij de vormgeving een budgettair doel op het netvlies heeft gestaan. Ook wordt het genereren van belastinginkomsten via de vliegbelasting door de regering als meer rechtvaardig beschouwd dan het genereren van extra inkomsten via het verhogen van bestaande belastingen, waaruit het budgettaire doel evenzeer spreekt.[50] Hoewel de doelstellingen van de vliegbelasting overeind blijven staan, is volgens de regering in het kader van de bestrijding van de economische crisis een nieuwe afweging gemaakt die tot beëindiging van de vliegbelasting heeft geleid.[51]

8.3.2 Budgettaire impact

Volgens het regeerakkoord dient de vliegbelasting jaarlijks € 350 miljoen op te brengen. Aan de vormgeving van de vliegbelasting – vaststelling van subject en object van heffing alsmede de tarifering – ligt volgens de regering deels een extern onderzoek ten grondslag.[52] De daarbij geschetste effecten worden in een door het Centraal Planbureau uitgevoerde second opinion '*plausibel en tamelijk compleet*' genoemd.[53] Het externe onderzoek geeft onder meer inzicht in de te verwachten effecten op de verkeersvolumes van de verschillende varianten, hetgeen van belang is om ex-ante een inschatting van de budgettaire opbrengst te maken. Uit modelberekeningen blijkt volgens de regering dat de effecten van invoering van een vliegbelasting sterk

47 Via het Belastingplan 2008 is de vliegbelasting 'ondergebracht' in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm).

48 Coalitieakkoord kabinet Balkenende IV 2007, p. 50 en 53. Wel is er een algemene notie over het voornemen (onder andere) heffingen en gedifferentieerde belastingen in te voeren daar waar de mate van milieuvervuiling en milieubevordering onvoldoende in de marktprijzen tot uitdrukking komt (p. 21), maar de vliegbelasting is hierbij niet expliciet genoemd.

49 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 6-7.

50 Zie voor deze motivering het Advies RvS en nader rapport Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 4, p. 8.

51 MvT Afschaffing vliegbelasting, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 132, nr. 3, p. 2.

52 Significance en SEO Economisch Onderzoek 2007.

53 Centraal Planbureau 2007, p. 1.

variëren met de gekozen variant.[54] Ook spreekt uit de gegevens logischerwijze een grote mate van onzekerheid ten aanzien van de daadwerkelijke effecten. Deze onzekerheid is evenwel nauwelijks vertaald in de beoogde budgettaire opbrengst of de toelichting daarbij.

De invoering halverwege het jaar heeft de beoogde opbrengst van de vliegbelasting volgens de budgettaire paragraaf in het Belastingplan 2008 neerwaarts doen bijstellen naar € 179 miljoen voor 2008. De € 171 miljoen die over 2008 niet binnenkomt, heeft in beginsel geen consequenties voor het inkomstenkader aangezien dit over de gehele kabinetsperiode bezien sluitend moet zijn (en niet per se per jaar). In de Miljoenennota 2008 wordt voor 2008 overigens een opbrengst van de vliegbelasting beoogd van € 152 miljoen, maar dit is op kasbasis daar waar de bedragen in het Belastingplan 2008, waaronder de genoemde € 179 miljoen, op EMU-basis zijn.

In de vliegbelasting is volgens de regering geen sprake van een belastingfaciliteit (belastinguitgave), althans er wordt geen enkel onderdeel zo aangeduid. Toch is voorstelbaar is dat bijvoorbeeld het lage tarief hieronder wordt geschaard (of de vrijstelling voor vliegtuigen van een geringe gewichtsklasse, hoewel dat ook een doelmatigheidsgrens kan zijn). Het lijkt er niet op of het nieuwe belastingmiddel langs de meetlat van het toetsingskader van de belastingfaciliteiten is gelegd. Geen enkel onderdeel van de vliegbelasting wordt daardoor separaat budgettair inzichtelijk gemaakt.

Het valt op dat enkele dagen na inwerkingtreding van de vliegbelasting bij een goedkeurend beleidsbesluit (met terugwerkende kracht tot het moment van inwerkingtreding) nog een verruiming is voorgesteld ten aanzien van het verlaagde tarief en de definitie van boordpersoneel.[55] Het desbetreffende beleidsbesluit van de staatssecretaris van Financiën maakt op geen enkele wijze gewag van eventuele budgettaire consequenties die ermee gepaard (zouden kunnen) gaan. Pas bij de wettelijke formalisering van de verruimingen via het Belastingplan 2009 wordt duidelijk dat deze de schatkist € 38 miljoen per jaar kosten (vanaf 2009).[56] Echter, doordat de maatregel al direct is ingegaan per 1 juli 2018, blijkt hieruit een misgelopen belastingontvangst van € 19 miljoen in 2008, althans ik neem aan dat het voor 2008 dan de helft van het genoemde bedrag betreft. Deze misgelopen belastinginkomst is verder nergens toegelicht of verantwoord.[57] Wel betekent dit dat de initieel beoogde opbrengst van € 350 miljoen in het eerste

54 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 31 205, nr. 5, p. 2.

55 Beleidsbesluit staatssecretaris van Financiën 4 juli 2008, CPP2008/1239M, Stcr. 132, p. 13.

56 Budgettaire paragraaf MvT Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 35-36.

57 Wel is voor 2009 en volgende jaren de vraag gesteld, waarom deze aanpassingen niet worden gedekt binnen de vliegbelasting. Door het kabinet wordt dit niet opportuun geacht met het oog op de totale budgettaire effecten van het Belastingplan 2009, zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 8, p. 72.

jaar door toedoen van de regering reeds is teruggebracht naar 160 miljoen,[58] zonder dat hier maatregelen tegenover zijn gezet of er anderszins blijk van is gegeven dat het budgettaire doel op een andere wijze dient te worden gerealiseerd. Zonder al te veel reuring is de beoogde opbrengst in het eerste jaar dus met 54 procent neerwaarts bijgesteld.

De budgettaire gevolgen die voortvloeien uit een beleidsbesluit vallen in beginsel niet onder het inkomstenkader. Weliswaar zijn op grond van de nationale begrotingsspelregels de 'beleidsmatige ontwikkelingen' relevant voor het inkomstenkader, maar onder deze noemer worden doorgaans slechts wettelijke aanpassingen geschaard (zie paragraaf 5.6.4.1). Het beleidsbesluit met betrekking tot de vliegbelasting behelst echter geen nadere invulling van een (open) norm of interpretatie van een wettelijke regeling, maar het beleidsbesluit betreft in wezen het openbreken van een wettelijke regeling om daaraan een andere (lees: ruimere) toepassing te geven. Kortom, het is goed verdedigbaar in dit geval de gederfde belastinginkomsten wel onder het inkomstenkader te boeken. Aan dit vraagstuk komt evenwel geen betekenis toe, aangezien de per definitie voor het inkomstenkader relevante wettelijke aanpassing per 2009 geschiedt (de reeds in 2008 toegepaste aanpassing wordt op deze wijze alsnog in het inkomstenkader verondersteld verdisconteerd te zijn, althans in theorie, want de praktijk blijkt weerbarstiger te zijn).[59]

In de Najaarsnota wordt een welhaast terloopse opmerking gemaakt over een 'bescheiden tegenvaller' bij de verpakkingen- en vliegbelasting van opgeteld € 100 miljoen.[60] Bescheiden is daarbij overigens een kwestieuze kwalificatie, want het gaat om een tegenvaller van 28 procent.[61] Let wel: de initieel beoogde opbrengst was al neerwaarts bijgesteld, dus dit betreft een tegenvaller op het reeds neerwaarts bijgestelde budgettaire doel. Het is niet duidelijk waar deze tegenvaller precies op slaat, hoe de verdeling

58 De opbrengst van € 350 miljoen is door de invoering halverwege 2008 teruggebracht naar € 179 miljoen en de verruiming met terugwerkende kracht via het beleidsbesluit lijkt ook nog eens € 19 miljoen aan opbrengst in 2008 te kosten, waarmee de beoogde opbrengst op € 160 miljoen kan worden gesteld (op EMU-basis).

59 In de eerste plaats is een mutatie van € 38 miljoen klein bier in relatie tot een inkomstenkader dat in miljarden euro's wordt uitgedrukt. Maar het valt vooral op dat het kabinet het inkomstenkader oprekt in de zin dat besloten is meer ruimte voor lastenverlichting toe te staan, waaronder verschillende maatregelen (zoals deze aanpassing van de vliegbelasting) wegvallen. Zo wordt opgemerkt: '*Het kabinet kiest er met dit pakket voor om op korte termijn en ook structureel meer lastenverlichting te geven dan eerder voorzien om de koopkracht van burgers te beschermen en een loon-prijsspiraal te helpen voorkomen*.' Zie Miljoenennota 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 1, p. 92.

60 Najaarsnota 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 792, nr. 1, p. 10. Ten tijde van de Voorjaarsnota 2008 was de vliegbelasting nog niet van toepassing. Dat in de Najaarsnota 2008 de verpakkingen- en vliegbelasting tezamen worden genoemd, is mogelijk bedoeld om een verwisseling van beide belastingmiddelen in de eerder verschenen Miljoenennota 2009 niet te hoeven corrigeren.

61 Oftewel de tegenvaller van € 100 miljoen gerelateerd aan de beoogde opbrengst van de verpakkingenbelasting van € 204 miljoen en van de vliegbelasting van € 152 miljoen in 2008 (op kasbasis).

tussen beide belastingmiddelen is en of ongedekte beleidsmutaties hierin zijn verwerkt.

Na afloop van het eerste (halve) jaar van de vliegbelasting blijken de gerealiseerde inkomsten met € 88 miljoen serieus af te wijken van de beoogde opbrengst (op kasbasis) van € 152 miljoen.[62] Deze afwijking is verder niet toegelicht. Evenmin is hier via schriftelijke vragen of in het Verantwoordingsdebat 2008 aandacht voor gevraagd. Ter nuancering van deze in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 gepresenteerde tegenvaller van 42 procent is van belang dat daaronder ook de latere beleidsmatige aanpassing valt, zoals deze hiervoor is toegelicht. Aangezien deze beleidsmatige verandering niet op kasbasis is gepresenteerd (sterker, deze is überhaupt niet gepresenteerd, maar kan mijns inziens worden afgeleid uit de toelichting op het Belastingplan 2009), is verrekening niet zuiver. Het is daarentegen evident dat een deel van de tegenvaller als 'voorzien' moet worden beschouwd.

8.3.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De invoering van de vliegbelasting doet in het parlementaire debat veel stof opwaaien. De regering wordt gedurende de parlementaire behandeling van het voorstel bevraagd over uiteenlopende aspecten van de vliegbelasting, waarbij vooral de wenselijkheid van milieudifferentiatie veel aandacht opeist. Ook internationale aspecten en de administratieve lasten hebben de parlementaire aandacht. In het schriftelijke verslag en in de debatten in de Tweede Kamer wordt evenwel geen vraag gesteld of opmerking gemaakt over de budgettaire gevolgen van de vliegbelasting. Met twee verworpen amendementen – door de regering beide ontraden om andere dan budgettaire redenen – heeft de Tweede Kamer geen wijzigingen kunnen aanbrengen in het voorliggende voorstel.[63] Het enige wapenfeit in de Tweede Kamer is een aangenomen motie met het verzoek aan de regering een analyse te maken van de mogelijkheden de vliegbelasting te relateren aan de af te leggen afstand en het gebruikte vliegtuigtype, hetgeen een uitvloeisel is van de wens tot meer milieudifferentiatie.[64]

In de Eerste Kamer is het bijkans van hetzelfde laken een pak bij de behandeling van het voorstel tot invoering van een vliegbelasting, hoewel een enkele senator in ieder geval de budgettaire aspecten nog aanstipt. Biermans (VVD) kenschetst de vliegbelasting als een '*ordinaire maatregel die virtueel € 350 miljoen opbrengt, maar feitelijk waarschijnlijk geld kost*.'[65] De senator doelt daarmee op minder investeringen en verdwijnende arbeidsplaatsen in Nederland, terwijl het uiteindelijk niet behalen van de beoogde opbrengst

62 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 924, nr. 1, bijlage 4, p. 74.
63 Amendementen Remkes (VVD), *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nrs. 32 en 34.
64 Motie Tang (PvdA) c.s., *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 45.
65 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 14, p. 540.

van de vliegbelasting in budgettaire termen evenzeer een kostenpost zal blijken te zijn. Senator Böhler (GroenLinks) vraagt wat er gebeurt met een hogere opbrengst van de vliegbelasting, indien er meer wordt gevlogen dan vooraf gedacht.[66] De staatssecretaris beantwoordt deze vraag niet, maar duidelijk is dat dit een endogeen effect is, mocht daarvan sprake zijn. Meer dan deze opmerkingen zijn in de parlementaire geschiedenis niet gemaakt ten aanzien van de budgettaire aspecten. Het parlement geeft er daarmee mijns inziens blijk van geen interesse te hebben in de veronderstellingen en (on)zekerheidsmarge van de gemaakte raming.

Tegelijkertijd is het interessant te wijzen op een gedachtegang die die staatssecretaris zelf maakt in het plenaire debat naar aanleiding van een verzoek om alle vluchten vanuit Nederlandse luchthavens naar de Turkse plaats Dalaman gelijk te belasten. De bewindsman merkt op: '*Voor alle Nederlandse luchthavens kan het toepassen van het lage tarief voor die bestemming geen groot budgettair belang hebben. Toepassing van het lage tarief op de bestemming Dalaman kost ongeacht de locatie van de Nederlandse luchthaven ongeveer € 4 miljoen. Het is niet zoveel op de totale vliegbelasting, maar helemaal niks is het ook niet*.'[67] Ondanks zijn relativering van de omvang van het bedrag, schermt hij toch met de budgettaire gevolgen om mede daarmee het verzoek terzijde te schuiven.[68] Vanuit het parlement wordt hierop geen enkel weerwoord gegeven, terwijl niet alleen het bedrag gering is maar ook de onzekerheid van de totale opbrengst. De precisie die de staatssecretaris aan de dag lijkt te leggen, verhoudt zich derhalve niet goed met die onzekerheid.

De te verwachten tegenvaller in de realisatie van de vliegbelasting, zoals lopende het begrotingsjaar reeds opgemerkt bij de Najaarsnota 2008, krijgt in de schriftelijke vragen en in het debat over deze nota geen separate parlementaire aandacht. Het zijn op dat moment in de woorden van toenmalige minister Bos van Financiën '*roerige tijden*' met daarbij de voorliggende vraag of de kredietcrisis de reële economie wel zal gaan raken.[69] Een miljardentegenvaller in de totale belasting- en premieopbrengst ligt dan al in het verschiet en, zonder dat het zo is gezegd, is de vliegbelasting in dat licht een klein belastingmiddel met een klein aandeel in die totale tegenvaller.

Na afloop van het begrotingsjaar is er naar aanleiding van het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 evenmin parlementaire aandacht voor de tegenvaller in de opbrengst van de vliegbelasting van 42 procent. Naar de reden van het gebrek aan belangstelling is het gissen, maar ook hier speelt natuurlijk mee dat de politieke zorgen van kabinet en parlement met een nakende economische crisis groter zijn dan het budgettaire belang van de relatief geringe vliegbelasting. Evenzeer speelt het gebrek aan parlementaire interesse in de raming ook de realisatiecijfers parten, want wie vooraf

66 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 14, p. 548.
67 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 15, p. 635.
68 Nadien is dit verzoek door de verruiming in een beleidsbesluit alsnog ingewilligd, waarbij de budgettaire gevolgen toen niet meer aan de orde zijn geweest.
69 Najaarsnota 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 792, nr. 1, p. 12

niet warmloopt voor de budgettaire aspecten zal daar achteraf niet zomaar opeens wel een warm gevoel van krijgen. Tevens is relevant dat het op nul stellen van de tarieven per 1 juli 2009 en het nadien formeel afschaffen van de vliegbelasting, reeds bekend is gemaakt op 25 maart 2009 via het zogenoemde Aanvullend beleidsakkoord 2009, terwijl het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 pas twee maanden later op 20 mei 2009 is gepresenteerd. Anders gezegd: in de wetenschap dat een belastingmiddel van het toneel verdwijnt, is voorstelbaar dat daarmee evenzeer de aandacht voor realisatiecijfers verdwijnt.

8.3.4 Tussenconclusie

Het budgettaire doel is bij invoering van de vliegbelasting niet expliciet als doelstelling genoemd. Bij de vormgeving en vaststelling van de tarifering heeft het wel een rol gespeeld als maatstaf, zo valt af te leiden uit onderliggende documenten die als bijlagen bij de wetstoelichting zijn gevoegd. Maar dat is het dan ook wel voor wat betreft de budgettaire gevolgen. Het kabinet besteedt weinig woorden aan de budgettaire gevolgen bij het voorstel tot invoering van de vliegbelasting en het parlement vraagt er niet naar.

Het vooraf in het regeerakkoord geformuleerde budgettaire doel is door de regering losgelaten voor het eerste jaar. Allereerst wordt de invoering van de vliegbelasting met een half jaar uitgesteld. Daarnaast worden enkele dagen na inwerkingtreding via een beleidsbesluit verruimingen in de vliegbelasting voorgesteld (nadien ook wettelijk verankerd), die de opbrengst structureel neerwaarts beïnvloeden. Op dit laatste punt wordt het inkomstenkader losgelaten. Het parlement slaat niet aan op deze ontwikkelingen en de gevolgen ervan voor de beoogde opbrengst.

Dat het aldus verlaagde budgettaire doel vervolgens ook niet wordt gerealiseerd, wekt evenmin parlementaire belangstelling. Dit geldt zowel gedurende het begrotingsjaar als na afloop daarvan als de alsdan gepresenteerde tegenvaller – van het reeds verlaagde budgettaire doel (vanwege de invoering halverwege het jaar) – 42 procent blijkt te zijn. De aandacht voor de nakende economische crisis en het reeds geuite voornemen de vliegbelasting weer af te schaffen, kunnen worden genoemd als mogelijke oorzaken hiervoor.

8.4 Verhuurderheffing

8.4.1 Aanleiding

De verhuurderheffing is een belasting over de WOZ-waarde van huurwoningen in de gereguleerde sector. Er geldt een heffingsvrije voet van 10 woningen (per 2018 opgeschroefd naar 50). De belasting wordt geheven van de verhuurder (althans de eigenaar). Hoewel dat vooral woningbouwcorporaties zijn, worden ook andere verhuurders getroffen. Het tarief is op het

moment van invoering '*een afgeleide van de beoogde opbrengst*',[70] waaruit een straffe budgettaire ambitie spreekt. De verhuurderheffing is aangekondigd in verschillende opeenvolgende akkoorden en ingevoerd per 1 januari 2013.[71] Het idee om een heffing of belasting in de gereguleerde huursector op te leggen, komt overigens niet helemaal uit de lucht vallen. Via een heffing – niet zijnde een belasting die via de rijksbegroting loopt – werden woningbouwcorporaties eerder namelijk al verplicht om een bijdrage te leveren aan investeringen in achterstandswijken, maar deze heffing is beëindigd.[72]

Hoewel de verhuurderheffing een belasting is, zoals uiteengezet in paragraaf 2.4.1.2, wordt het ondanks het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State toch geen verhuurderbelasting genoemd.[73] Ook parlementaire pogingen daartoe stranden.[74] In reactie verwijst de regering naar het verband met andere wettelijke maatregelen met de nadruk daarbij op de mogelijkheid voor extra huurverhoging.[75] Een door regulering gecreëerde hogere verdiencapaciteit voor belastingplichtige verhuurders is weliswaar een motivering om de heffing in te voeren – net zoals andere maatregelen in dat verband (in de verschillende akkoorden) worden genoemd, zoals belastingverhogingen op de koopmarkt en toenemende rijksuitgaven van de huurtoeslag – maar dat heeft naar mijn overtuiging niet zoveel van doen met de kwalificatie van een heffing als belasting, aangezien daarvoor relevant is op welke wijze de heffing is vormgegeven en wordt opgelegd. In dit verband is nog noemenswaardig dat de belastingplichtigen naast de verhuurderheffing tevens een verhuurderbijdrage verschuldigd zijn om daarmee de kosten van de huurcommissie te dekken.[76]

---

70 MvT Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 3, p. 3.

71 Regeer- en gedoogakkoord kabinet Rutte I 2010, bijlage begrotingsbeleid, p. 28; Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, p. 23-24; Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, bijlage A, p. 34.

72 Deze bijdrageheffing bijzondere projectsteun wijkenaanpak oftewel 'Vogelaarheffing', vernoemd naar de toenmalige minister Vogelaar van Wonen, Wijken en Integratie, is van toepassing geweest in 2008-2012. Vanwege bezwaren uit een deel van de sector alsmede de gerichtheid van de opbrengst enkel op achterstandswijken en niet op andere probleemgebieden is deze heffing geheel komen te vervallen, zie daarover brief minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Kamerstukken II* 2010/11, 30 995, nr. 87, p. 8-9.

73 Advies RvS Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 4, p. 4.

74 Vgl. het verworpen amendement Knops en Omtzigt (CDA, oppositie) om de naamgeving van de verhuurderheffing formeel te veranderen in verhuurderbelasting, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 15.

75 '*De geraamde opbrengst van deze heffing dient echter mede in het licht gezien te worden van de voordelen die verhuurders in de gereguleerde sector (een relatief kleine groep) hebben van een andere wettelijke maatregel (de extra huurverhogingen). Dat is voor het kabinet reden deze maatregel als een heffing te betitelen in plaats van een belasting*,' zie nader rapport Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 4, p. 5. Zie ook nota n.a.v. verslag Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 6, p. 2.

76 De verhuurderbijdrage is geen belasting. Als grondslag van de verhuurderbijdrage geldt het aantal (dus niet de waarde van de) woningen die ten behoeve van de verhuurderheffing worden vastgelegd bij de Belastingdienst, waarbij overigens dezelfde heffingsvrije voet geldt. Naast de verhuurderbijdrage zijn leges en een rijksbijdrage – gefinancierd uit belastingopbrengsten – de financieringsbronnen voor de huurcommissie. Vgl. MvT Introductie verhuurderbijdrage, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 652, nr. 3, p. 4-6.

In het wetsvoorstel tot invoering van de verhuurderheffing laat de wetgever geen misverstand bestaan over het doel: '*De primaire doelstelling van de verhuurderheffing is het realiseren van een budgettaire opbrengst*.'[77] Hierachter zit tevens de wens om een specifieke doelgroep voor deze beoogde budgettaire opbrengst te laten 'opdraaien', hoewel dat niet zozeer blijkt uit de wetstoelichting maar uit terloopse opmerkingen van bewindspersonen tijdens de parlementaire behandeling. Zo merkt minister Blok voor Wonen en Rijksdienst in de Tweede Kamer op dat '*deze heffing gericht [is] op de sector die jarenlang geprofiteerd heeft van subsidies*.'[78] En staatssecretaris Weekers van Financiën formuleert in de Eerste Kamer woorden van gelijke strekking: '*Er wordt in politiek Den Haag al jarenlang gesproken over afroming van woningbouwcorporaties. Daartoe zijn tal van maatregelen ingezet, zoals de heffing van mevrouw Vogelaar en de integrale belastingplicht. Als ik in het dossier zie wat er tot nu toe is opgehaald, vind ik dat bitter weinig*.'[79] Hieruit komt het beeld naar voren dat een belastingplichtige reeds enige tijd in beeld is en er vervolgens een object van heffing is bedacht om deze belastingplichtige ook daadwerkelijk te kunnen belasten.

8.4.2 Budgettaire impact

Bij de aankondiging van de invoering van een verhuurderheffing in het regeer- en gedoogakkoord van het kabinet Rutte I is een opbrengst geprikt van € 760 miljoen per 2014.[80] Het Begrotingsakkoord 2013 haalde de invoering een jaar naar voren met een voor dat eerdere jaar (2013) voorziene opbrengst van € 13 miljoen.[81] In de Invoeringswet verhuurderheffing is de opbrengst voor 2013 vervolgens op € 5 miljoen gesteld met het argument dat de maatregelen in de koopmarkt ook slechts dat bedrag opbrengen.[82] Het regeerakkoord van het kabinet Rutte II brengt de beoogde opbrengst voor 2013 vervolgens omhoog naar € 50 miljoen met het argument dat extra middelen op de rijksbegroting nodig zijn om het toenemend gebruik van de huurtoeslag als gevolg van huurverhoging op te kunnen vangen.[83] Deze budgettaire wijziging wordt via een vertienvoudiging van het initiële tarief in het alsdan in het parlement reeds aanhangige wetsvoorstel doorgevoerd.[84] Volgens het realisatiecijfer in het Financieel Jaarverslag van het

77 MvT Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 3, p. 1. Deze doelstelling is herhaald n.a.v. de invoering van de verhuurderheffing voor 2014 en volgende jaren, MvT Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 3, p. 6.
78 Plenair debat Belastingplanpakket 2013, *Handelingen II* 2012/13, nr. 23, item 7, p. 49.
79 Plenair debat Belastingplanpakket 2013, *Handelingen I* 2012/13, nr. 12, item 18, p. 108.
80 Regeer- en gedoogakkoord kabinet Rutte I 2010, bijlage begrotingsbeleid, p. 28.
81 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, p. 23-24.
82 MvT Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 3, p. 4.
83 Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, bijlage A, p. 34.
84 Nota van wijziging Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 7.

Rijk 2013 is met een gerealiseerde opbrengst van € 48 miljoen, in het eerste jaar dat de verhuurderheffing van toepassing is, slechts sprake van een negatieve afwijking van 4 procent.[85]

Voor de jaren na 2013 is de in het regeer- en gedoogakkoord van het kabinet Rutte I beoogde opbrengst van € 760 miljoen bij de invoeringswet verhuurderheffing reeds verhoogd naar € 800 miljoen, vanwege de te verwachten hogere inkomsten bij verhuurders als gevolg van de inkomensafhankelijke huurverhoging.[86] Het regeerakkoord van het kabinet Rutte II heeft hier nog een extra verhoging aan toegevoegd.[87] Voor 2017 zou de opbrengst daardoor op € 1.990 miljoen moeten uitkomen, hetgeen vooral in de Eerste Kamer aanleiding gaf tot veel parlementaire onrust (zie paragraaf 8.4.3).

Het ongenoegen over onder andere de (hoogte van de) verhuurderheffing leidt in februari 2013 uiteindelijk tot een woonakkoord tussen het kabinet (en de coalitiepartijen) en drie oppositiepartijen in de Tweede Kamer, waarbij de uiteindelijke opbrengst van de verhuurderheffing met (stapsgewijs) € 290 miljoen neerwaarts wordt bijgesteld naar € 1,7 miljard (2017).[88] Dit betekent volgens de nationale begrotingsspelregels dat ook het inkomstenkader met € 290 miljoen wordt verlaagd, want anders zou een compenserende maatregel nodig zijn.[89] Het is een illustratie dat ook gedurende de kabinetsperiode – mits het kabinet en een meerderheid van het parlement hiermee instemmen – een aanpassing van het inkomstenkader goed mogelijk is, althans hieraan staat geen (wettelijke) regel in de weg.

In het kader van de begrotingsspelregels is tevens van belang dat het gelegde verband tussen de verhuurderheffing en de toenemende uitgaven voor huurtoeslag strikt genomen in de rijkbegroting niet bestaat.[90]

---

85 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, bijlage 3, p. 82. Daarbij is vanzelfsprekend geen vergelijking gemaakt met de Miljoenennota 2013 maar met de nadien verschenen Startnota 2012 (waarin nog een verhoging van de verhuurderheffing van € 5 miljoen naar € 50 miljoen is opgenomen). Overigens zijn de cijfers uit de evaluatie verhuurderheffing nog actuelere (en, anders dan op kasbasis in de begroting, op transactiebasis), waarbij het verschil in de beoogde opbrengst (€ 50 miljoen) en gerealiseerde opbrengst (€ 49 miljoen) slechts € 1 miljoen is voor 2013, oftewel een negatieve afwijking van 2 procent, zie Evaluatie verhuurderheffing 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 847, nr. 248, bijlage, p. 4.

86 MvT Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 3, p. 4.

87 Ten opzichte van het basispad betreft het een verhoging van € 485 miljoen (2014), € 725 miljoen (2015), € 965 miljoen (2016) en € 1.190 miljoen (2017), zie Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, bijlage A, p. 34.

88 Woonakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 32 847, nr. 42, p. 4.

89 Zie voor de aanpassing van het inkomstenkader, Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 112-113.

90 Vgl. de motivering in het Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, Bijlage A, p. 34: '*Daarnaast wordt de heffing voor verhuurders verhoogd, rekening houdend met extra middelen om toenemend gebruik van huurtoeslag als gevolg van de huurverhogingen op te vangen.*'

De opbrengst van de verhuurderheffing is vanwege de scheiding van de inkomsten en de uitgaven immers geen bestemmingsheffing en vloeit naar de algemene middelen.[91]

Per 2014 is overigens via een nieuw wetsvoorstel een nieuwe verhuurderheffing ingevoerd, aangezien aan de verhuurderheffing 2013 op verzoek van de Eerste Kamer slechts voor één jaar werking toekomt (zie paragraaf 8.4.3). Voor wat betreft de vormgeving – subject en object van heffing – is deze nieuwe heffing grotendeels gelijk aan de verhuurderheffing van 2013 met de kanttekening dat een tijdelijke heffingsvermindering is ingevoerd voor specifieke maatschappelijke investeringen.[92] Het tarief van de verhuurderheffing is veel hoger als gevolg van de beoogde substantieel hogere opbrengst naast de dekking van de tijdelijke heffingsvermindering. De opbrengst van de verhuurderheffing voor 2014 is vooraf geraamd op € 1.165 miljoen.[93] Met een realisatie volgens het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014 van € 1.224 miljoen is sprake van een positieve afwijking van 5 procent.[94]

De reeds genoemde heffingsvermindering is te beschouwen als een belastingfaciliteit (belastinguitgave), zoals beschreven in hoofdstuk 6.[95] Het is interessant dat deze – anders dan de meeste andere belastingfaciliteiten – een meerjarige budgettering kent (het budget is voor de periode 2014-2017 cumulatief vastgesteld op € 70 miljoen per jaar).[96] Het budget-

---

91 De regering merkt ook expliciet op dat de verhuurderheffing geen bestemmingsheffing (of bestemmingsbelasting) is, waarvan de opbrengsten zijn geoormerkt voor bepaalde uitgaven, zie Nader rapport Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 4, p. 4-5.

92 MvT Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 3, p. 6 en 8-11.

93 Aangezien dit bedrag nergens is toegelicht, is enig puzzelwerk nodig ter reconstructie: € 760 miljoen (regeer- en gedoogakkoord kabinet Rutte I) plus € 40 miljoen (Invoeringswet verhuurderheffing) plus € 485 miljoen (regeerakkoord kabinet Rutte II) minus € 120 miljoen (Woonakkoord 2013).

94 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 200, nr. 1, bijlage 4, p. 76. Hoewel in de Miljoenennota 2014 op kasbasis een opbrengst is geraamd van € 1.165 miljoen – hetgeen overigens spoort met de beoogde opbrengst op EMU-basis (beide grondslagen zijn dus kennelijk gelijk) – wordt in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014 zonder nadere toelichting opeens uitgegaan van een geraamde opbrengst van € 1.186 op EMU-basis, waardoor de positieve afwijking tussen raming en realisatie 3,2 procent zou zijn. Gezien het hiervoor gestelde, spreekt het meer aan het in de Miljoenennota 2014 vermelde bedrag als referentie voor de raming te nemen. Overigens zijn de cijfers uit de evaluatie verhuurderheffing nog actuelere (en, anders dan op kasbasis in de begroting, op transactiebasis), waarbij het verschil in de beoogde opbrengst (€ 1.165 miljoen) en gerealiseerde opbrengst (€ 1.235 miljoen) € 70 miljoen is voor 2014, oftewel een positieve afwijking van 6 procent, zie Evaluatie verhuurderheffing 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 847, nr. 248, bijlage, p. 4.

95 In gelijke zin Advies RvS Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 4, p. 4.

96 MvT Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 3, p. 9. De € 280 miljoen wordt flexibel ingezet en volgens de regering zal niet elk jaar precies op € 70 miljoen worden gestuurd, zie Nota n.a.v. verslag Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 6, p. 15-16.

teringsmechanisme behelst het (per eerste dag van het kwartaal) via een ministeriële regeling aanpassen van de tegemoetkoming per woning voor nieuw voorgenomen investeringen.[97] Opvallend genoeg is deze nieuwe belastingfaciliteit niet opgenomen in het daarvoor bedoelde overzicht van belastinguitgaven in de Miljoenennota 2014.[98] Ook in de toelichting op de begrotingswet van Wonen en Rijksdienst is deze niet vermeld.[99] Van budgettering komt dan ook weinig terecht.[100] Althans, hiervan wordt nergens blijk gegeven, ondanks de toezegging dat monitoring van het beroep op de heffingsvermindering plaatsvindt in het kader van de budgetbeheersing hetgeen, in de woorden van de regering, zo nodig kan leiden tot aanpassing van de bedragen.[101] Als de heffingsvermindering later toch niet tijdelijk blijkt te zijn, maar wordt gecontinueerd en alsdan onder de 'fiscale regelingen' wordt weergegeven,[102] blijkt dat de weergave van de belastingfaciliteit op kasbasis plaatsheeft terwijl het meerjarig budget op transactiebasis lijkt te zijn vastgesteld.[103] Voor het parlement is daardoor (nog steeds) volstrekt niet inzichtelijk in hoeverre de belastingfaciliteit binnen het vastgestelde budget blijft en op welke wijze dit wordt gemonitord, waardoor bijvoorbeeld de plotselinge sluiting van de heffingsvermindering per 1 juli 2018

97 MvT Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 3, p. 11-12. Zie ook de Regeling vermindering verhuurderheffing 2014 (RVV).

98 De nieuwe belastinguitgaven en inkomstenbeperkende regelingen zijn weergegeven in tabel 5.2.1, maar de heffingsvermindering in de verhuurderheffing ontbreekt daarbij, zie Miljoenennota 2014, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 2, p. 26. Ook in de andere overzichten is deze heffingsvermindering niet vermeld.

99 Het is evident dat Wonen en Rijksdienst - onderdeel van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties - de beleidsverantwoordelijkheid draagt voor deze fiscale faciliteit. Sterker, volgens de toelichting op de begrotingswet is de minister voor Wonen en Rijksdienst verantwoordelijk voor de verhuurderheffing (MvT Begrotingswet Wonen en Rijksdienst 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750 XVIII, nr. 2, p. 17), terwijl de verantwoordelijkheid voor rijksbelastingen doorgaans enkel bij de minister van Financiën rust. Een jaar later is hieromtrent overigens een nuancerend onderscheid gemaakt. De minister voor Wonen en Rijksdienst is verantwoordelijk voor het *beleid* ten aanzien van de verhuurderheffing, terwijl de *uitvoering* onder de verantwoordelijkheid van de minister van Financiën valt, zie MvT Begrotingswet Wonen en Rijksdienst 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000 XVIII, nr. 2, p. 19.

100 Pas bij een latere evaluatie van de verhuurderheffing blijkt dat op basis van de dan voorhanden gegevens tot 1 mei 2016 bij een gelijkblijvende tred sprake zal zijn van een onderuitputting van het meerjarige budget van € 280 miljoen voor de periode 2014-2017. Als gevolg daarvan worden aanvullende verruimingen binnen de heffingsvermindering voorgesteld, waarvoor, aldus de regering, budgettaire ruimte bestaat binnen het beschikbare budget. Zie brief Evaluatie verhuurderheffing 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 847, nr. 248, p. 2 en 8.

101 Nota n.a.v. verslag Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 6, p. 18.

102 In de Miljoenennota 2017 is de heffingsvermindering als 'overige regeling' gerangschikt en vanaf de Miljoenennota 2018 als 'fiscale regeling'.

103 Miljoenennota 2018, Bijlage 6 respectievelijk Bijlage 11, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, voetnoot 3 onder tabel 6.3.1, p. 44 respectievelijk p. 252. Het aldaar genoemde budget van € 698,5 miljoen is een optelling van het budget van € 280 miljoen (2014-2017) alsmede een verhoging daarvan met € 418,5 miljoen (2017-2021).

vanwege dreigende budgetoverschrijding redelijk uit de lucht is komen vallen.[104] Van belang is naar mijn mening vooral de constatering dat bij invoering van de heffingsvermindering sprake is van een belastingfaciliteit (belastinguitgave), maar dat dit door zowel kabinet als parlement wordt genegeerd. Dat geldt trouwens evenzeer voor de heffingsvrije voet van in beginsel 10 woningen, die als doelmatigheidsgrens kan gelden maar mijns inziens ook als belastingfaciliteit (belastinguitgave). Het is niet steeds duidelijk of een heffingsvrije voet er hoofdzakelijk toe dient om de uitvoering van de belastingheffing te ontzien (doelmatigheid) dan wel fungeert als tegemoetkoming richting belastingplichtigen (belastingfaciliteit). Temeer ook daar Kamerleden in dit geval de hoogte van deze heffingsvrije voet willen wijzigen, aangezien zij meer verhuurders (meer woningen) onder de heffing willen brengen.[105] In paragraaf 6.1 heb ik reeds bepleit om doelmatigheidsgrenzen als belastingfacetten te bestempelen, aangezien deze weliswaar niet als belastingfaciliteiten fungeren, maar voor het parlement wel relevant kunnen zijn voor budgettaire belichting. Indien het parlement budgettaire inzage in een onderdeel van een belastingmiddel wenst, dient die wens mijns inziens te prevaleren boven een discussie over de etikettering van dat onderdeel.

In dit kader is tevens van belang dat in de aanloop naar de begrotingjaren 2013 en 2014 sprake is van een dreigende overschrijding van de Europese begrotingsspelregels, en meer specifiek de 3%-begrotingstekortnorm (zie paragraaf 5.7). Vooral de verhoogde opbrengst voor 2014 is substantieel te noemen en draagt bij aan, zoals dat wordt genoemd, het op orde brengen van de overheidsfinanciën (lees in dit geval: onder de tekortnorm blijven). De vrees voor mogelijk op te leggen sancties zorgt voor extra belang voor naleving van deze Europese budgettaire doelstelling. Het valt op dat de verhuurderheffing volgens de rapportages vervolgens ruimschoots voldoet

104 Via een ministeriële regeling is het bedrag van de heffingsvermindering per 1 juli 2018 op nihil gesteld, zie brief minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Kamerstukken II* 2017/18, 32 847, nr. 361. Deze brief is van 16 april 2018 en het op nihil stellen heeft geen effect voor aanvragen die tot 1 juli 2018 worden ingediend. Vreemd genoeg, althans vanuit het oogpunt van budgetbeheersing, wordt door deze handelswijze een maximale aanzuigende werking gecreëerd. Indien ruim twee weken eerder de alarmbel was afgegaan (in geval van monitoring is voorstelbaar dat een dergelijk budgetoverschrijding kan worden ingeschat), had de heffingsvermindering namelijk al per 1 april 2018 op nihil kunnen worden gesteld (dat kan per de eerste van elk kwartaal). De achtergrond hiervan is naar mijn inschatting dat een budgetoverschrijding niet neerslaat op de begroting van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, maar 'ongestraft' de belastinginkomsten zal doen verminderingen. Vanuit de portefeuille bezien bestaat voor de desbetreffende minister aldus geen budgettaire druk om assertief te handelen.

105 Vgl. het verworpen amendement Omtzigt en Knops (CDA, oppositie), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 25. Daarin wordt voorgesteld de heffingsvrije voet te verlagen van 10 naar 5 woningen, waaraan door de indieners zelf een door de regering niet weersproken opbrengst is toegekend van € 40 miljoen. Dit suggereert overigens ook dat de budgettaire omvang van de heffingsvrije voet in geval van een lineaire benadering minimaal het dubbele bedraagt.

aan de gestelde budgettaire doelstelling. Een toelichting hieromtrent ontbreekt in de parlementaire stukken. Daardoor kan ook niet worden gesteld dat het Europese controlerende oog de kwaliteit van de raming vooraf – en dus de vormgeving van de heffing – volgens het adagium 'vreemde ogen dwingen' in positieve zin heeft beïnvloed. Als daarvan al sprake is geweest, is het zeker ook niet de enige bepalende factor. Vanwege de beschikbaarheid van betrouwbare gegevens is de belastinggrondslag – in wezen de WOZ-waarden van huurwoning in de gereguleerde sector – namelijk vooraf redelijk nauwkeurig in te schatten,[106] waarbij bovendien gedurende het eerste jaar 2013 al bleek dat raming en realisatie niet ver uiteenlopen.

8.4.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De parlementaire interesse voor de budgettaire aspecten richt zich hoofdzakelijk op de impact van de verhuurderheffing op de investeringskracht van de belastingplichtigen. Vooral de voorgenomen sterk oplopende budgettaire omvang van de heffing vanaf het tweede toepassingsjaar (en verder oplopend daarna) is een zorgpunt.[107] De Tweede Kamer toont zich weliswaar kritisch, maar is over het geheel genomen nog tamelijk mild met betrekking tot het wetsvoorstel tot invoering van de verhuurderheffing. Verschillende fracties hebben in de verschillende akkoorden immers al hun steun voor de verhuurderheffing als zodanig uitgesproken, hetgeen de geventileerde kritiek op de uiteindelijke budgettaire omvang van de heffing enigszins tempert. In de Tweede Kamer worden geen wijzigingen op het voorliggende wetsvoorstel aangebracht.[108]

De verhuurderheffing wordt in de Eerste Kamer wel op de slijpsteen gelegd. Hierbij speelt mee dat de woningbouwcorporaties in 2008 al integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn gemaakt (en daarmee dus al met een nieuwe belasting en dus extra belastingdruk te maken hebben gekregen). De PvdA-fractie bepleit een horizonbepaling, aangezien de verhoging van de verhuurderheffing in de ogen van de fractie van tafel kan indien de overheidsfinanciën weer op orde zijn (dat is immers het argument dat is gebruikt om de verhoging te staven). De regering meent evenwel dat de basis niet ontvalt aan de verhuurderheffing indien de overheidsfinanciën weer op orde zijn, waarbij zij wijst op de toegenomen verdiencapaciteit van verhuurders als gevolg van voorgestelde mogelijkheden voor extra huurverhoging.[109] Dat die mogelijkheden nog niet

106 In gelijke zin de minister voor Wonen en Rijksdienst in het plenaire debat Maatregelen woningmarkt 2014, *Handelingen I* 2013/14, nr. 14, item 11, p. 73.

107 Vgl. nota n.a.v. tweede nader verslag Herziening fiscale behandeling eigen woning/Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 405, nr. 15, p. 7-11.

108 De regering heeft de vier voorliggende amendementen overigens ook ontraden, waarbij geen budgettaire overwegingen aan de orde zijn, zie Plenair debat Belastingplanpakket 2013, *Handelingen II* 2012/13, nr. 23, item 7, p. 49.

109 MvA Herziening fiscale behandeling eigen woning/Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 405, C, p. 29.

in aangenomen wetsvoorstellen staat, ziet de regering anders dan enkele parlementariërs evenmin als een probleem. Volgens de regering is het niet ongebruikelijk dat in een begrotingsopstelling maatregelen staan die op een later moment in wetgeving neerslaan en nog moeten worden aangenomen door de Staten-Generaal.[110] Ik wijs in dit verband op de belastingwetgeving aan de inkomstenkant van de begroting. Daarbij is het evenzeer gebruikelijk dat in de begroting reeds bedragen zijn weergegeven, terwijl de onderliggende wetsvoorstellen – niet zelden vervat in het belastingplanpakket – nog in het parlement aanhangig zijn. De omvang van de budgettaire doelstelling vanaf het tweede toepassingsjaar verdient volgens een meerderheid in de Senaat heroverweging, terwijl het eerste toepassingsjaar wel doorgang kan vinden.[111] Via de motie Essers (CDA) c.s. dwingt de Eerste Kamer een novelle af,[112] die bewerkstelligt dat het wetsvoorstel tot invoering van de verhuurderheffing slechts voor 2013 geldt.[113]

De invoering van de verhuurderheffing maakt gedurende de parlementaire behandeling onderdeel uit van het Belastingplanpakket 2013, hetgeen betekent dat de parlementaire aandacht verdeeld moet worden met andere gelijktijdige voorliggende onderwerpen. De beoogde budgettaire opbrengst van € 50 miljoen voor 2013 is tevens niet dermate omvangrijk dat voorafgaand of gedurende het begrotingsjaar de parlementaire hartslag omhoogschiet. Voor de jaren nadien ligt dat, zoals gezegd, anders.

Via het woonakkoord geeft een parlementaire meerderheid in de Tweede Kamer (en indirect in de Eerste Kamer) in februari 2013 uiteindelijk een akkoord aan de enigszins verlaagde omvang van het budgettaire einddoel van de verhuurderheffing. Daarmee is het wetsvoorstel dat onder andere de verhuurderheffing vanaf 2014 regelt bij voorbaat verzekerd van voldoende parlementaire steun,[114] hoewel in de Eerste Kamer de hoofdelijke stemming met 38 voorstemmen (enkel van de senatoren van de partijen die het woonakkoord steunen) en 37 tegenstemmen kantje boord is. Het zijn nu de leden van de CDA-fractie die tevergeefs pleiten voor een horizonbepaling om de verhuurderheffing na 2016 te beëindigen, aangezien zij alsdan geen grondslag voor de heffing meer zien.[115] Hoewel invoering

110 Nota n.a.v. verslag Herziening fiscale behandeling eigen woning/Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 405, E, p. 11.

111 Vgl. plenair debat Belastingplanpakket 2013, *Handelingen I* 2012/13, nr. 12, item 3, p. 14.

112 Motie Essers (CDA) c.s., *Kamerstukken I* 2012/13, 33 407, F. Overigens lijkt de strekking van deze motie op het in de Tweede Kamer verworpen amendement Jansen (SP, oppositie) c.s., *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 16.

113 Wijziging verhuurderheffing (novelle), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 515, nrs. 1-3.

114 Het oorspronkelijke Wetsvoorstel maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nrs. 1-3, is overigens - terwijl het reeds in de Eerste Kamer voorlag - ingetrokken vanwege discussie over de daarin tevens opgenomen wijziging van de Wet vergoedingen leden Eerste Kamer, zie brief minister voor Wonen en Rijksdienst, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 29. Het behoudens de bediscussieerde wijziging gelijkluidend Wetsvoorstel maatregelen woningmarkt 2014 II, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 819, nrs. 1-3, is hiervoor in de plaats getreden.

115 Vgl. de verworpen motie Essers (CDA) c.s., *Kamerstukken I* 2013/14, 33 819, K.

van de verhuurderheffing na 2014 gepaard gaat met een politiek gevoelige beperking van de hypotheekrenteaftrek sneeuwt het onderwerp allerminst onder.[116] Zo is er veel aandacht voor de impact van de heffing en de reikwijdte van de nieuw in te voeren heffingsvermindering.

Geen van de parlementariërs legt gedurende de parlementaire behandeling ten aanzien van de heffingsvermindering een verband met de kwalificatie als belastingfaciliteit (belastinguitgave) en de daarbij horende verplichte jaarlijkse weergave van het budgettaire beslag, terwijl het moment van invoering van een heffing het moment bij uitstek is dergelijke uitzonderingen van de heffingsstructuur te detecteren en het zogenoemde toetsingskader (zie paragraaf 6.7) toe te passen. De verplichting tot een periodieke evaluatie van de verhuurderheffing en daarmee tevens van de heffingsvermindering is wel via een amendement in de wet vastgelegd,[117] hoewel daarbij niet expliciet is verzocht om de budgettaire merites te belichten. Over de hoogte van de heffingsvrije voet heeft wel discussie plaats, maar daarbij wordt niet uitgekristalliseerd of het een doelmatigheidsgrens dan wel een belastingfaciliteit (belastinguitgave) betreft. Parlementariërs hebben niet kenbaar gemaakt dat zij budgettair inzicht in de heffingsvrije voet willen hebben, terwijl het wel een onderdeel van de verhuurderheffing blijkt te zijn dat (nadien) wijzigt met gevolgen voor de belastingopbrengst.[118]

Het valt op dat het parlement weliswaar veel belangstelling toont voor de beoogde budgettaire omvang van de verhuurderheffing, maar daarentegen weinig aandacht schenkt ten aanzien van de budgettaire aspecten zoals de gehanteerde parameters en de veronderstellingen.[119] Nu is separate

116 Nadat eerder al een verplichte aflossingseis is ingevoerd ter tempering van de hypotheekrenteaftrek betreft het hier een stapsgewijze aftrekbeperking van het maximale tarief.

117 Amendement Schouten (CU, oppositie) en Verhoeven (D66, oppositie), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 10.

118 Zo is de heffingsvrije voet per 1 januari 2018 verhoogd van 10 naar 50 woningen, waarbij het puzzelen is naar de budgettaire consequenties. Het kabinetsvoorstel voor een verhoging naar 25 woningen leidt – zonder de budgettaire omvang van de initiële vrijstelling exact te kennen (hoewel naar aanleiding van het eerdere verworpen amendement Omtzigt en Knops (CDA, oppositie), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 25, om destijds de vrijstelling te verlagen naar 5 woningen met een veronderstelde opbrengst van € 40 miljoen, aannemelijk is dat het om minimaal € 80 miljoen gaat waarbij tevens relevant is dat de tarieven inmiddels hoger zijn) - tot een additionele budgettaire derving van € 23,9 miljoen (op basis van het tarief 2017), MvT Wijziging maatregelen woningmarkt 2014 II, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 548, nr. 3, p. 11. Het aangenomen amendement Bashir (SP, oppositie), *Kamerstukken II* 2016/17, 34 548, nr. 23, verhoogt dit vervolgens naar 50 woningen, zonder dat daarbij een budgettair beslag of een dekking is genoemd. Volgens het kabinet kost dit additioneel € 23 miljoen, zie brief minister voor Wonen en Rijksdienst, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 548, nr. 31, p. 3. Zo bezien betreft het hier een onderdeel van de verhuurderheffing met een budgettaire omvang van naar schatting minimaal € 125 miljoen.

119 Wel is in dit verband door Kamerleden gevraagd naar de ontwikkeling van de WOZ-waarde in relatie tot de opbrengst van de verhuurderheffing. Voor het antwoord, zie brief minister voor Wonen en Rijksdienst, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 12, p. 2.

aandacht voor de budgettaire aspecten niet steeds noodzakelijk, maar uit de afwezigheid van deze aandacht leid ik wel af dat het parlement kennelijk vertrouwt op de budgettaire voorspellingen. Dat raming en realisatie in zowel het eerste toepassingsjaar als het tweede – dat gezien de ontwikkelingen als een herstart kan worden gezien – dicht bij elkaar liggen, bevestigt op dit punt dat het vertrouwen niet is beschaamd.[120]

Dat de verhoging van de budgettaire omvang van de verhuurderheffing voortvloeit uit Europese begrotingsspelregels – het op orde brengen van de overheidsfinanciën – wordt door een meerderheid van de parlementariërs gezien als een voldongen feit. Ondermijning van die regel wordt slechts door een enkele partij impliciet bepleit.[121] De toepassing van de nationale begrotingsspelregels ten aanzien van de verhuurderheffing wordt tijdens de parlementaire behandeling niet belicht. De regering schroeft het inkomstenkader weliswaar omlaag naar aanleiding van de afspraken uit het woonakkoord, maar dat wordt eerder beschouwd als een 'technische exercitie'. Deze erosie van het inkomstenkader zou bij gelegenheid ook in het eigen parlementaire voordeel uitgelegd kunnen worden, bijvoorbeeld door de dekking van amendementen achterwege te laten. Daar waar amendementen en parlementaire verzoeken ongedekt zijn, wordt echter in het geheel niet gewezen op dit precedent. Het feit dat een deel van de motivering voor de invoering van de verhuurderheffing (als zijnde financieringsbron voor hogere uitgaven aan huurtoeslag) niet strookt met de scheiding van de inkomsten en de uitgaven, wordt evenmin gesignaleerd.[122] De nationale begrotingsspelregels staan simpelweg niet op het parlementaire netvlies bij invoering van de verhuurderheffing.

8.4.4 Tussenconclusie

Het budgettaire doel van de verhuurderheffing staat prominent in de belangstelling. Het vereist enig puzzelwerk als gevolg van verschillende akkoorden om de herkomst van de precieze omvang te achterhalen. De oplopende budgettaire omvang vanaf het tweede jaar wordt in politieke zin bekritiseerd als 'te hoog' maar tegelijkertijd twijfelt het parlement allerminst dat de voorgestelde vormgeving van de heffing bij benadering de beoogd opbrengst realiseert. In het eerste en tweede toepassingsjaar blijkt op basis van realisatiecijfers hiervan ook sprake te zijn met, volgens de dan bekende informatie, een negatieve afwijking van 4 procent (2013) respectievelijk een positieve afwijking van 5 procent (2014).

---

120 Ook uit een latere evaluatie van de verhuurderheffing blijkt dat raming en realisatie vrijwel gelijklopen, zie brief Evaluatie verhuurderheffing 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 847, nr. 248, p. 2.

121 Vgl. moties Van Klaveren (PVV) respectievelijk Van Dijk om af te zien van de verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 17 alsmede *Kamerstukken I* 2013/14, 33 819, G.

122 Zonder scheiding van inkomsten en uitgaven kan een mee- of tegenvaller bij de huurtoeslag direct doorwerken naar een lagere respectievelijke hogere verhuurderheffing.

Dat met betrekking tot de heffingsvermindering (vanaf 2014) sprake is van een belastingfaciliteit (belastinguitgave) blijft door het kabinet en het parlement in beginsel onbenoemd. Het hiervoor in het leven geroepen toetsingskader staat derhalve buiten spel. Daardoor heeft het parlement geen zicht op het budgettaire beslag van deze belastingfaciliteit.[123] Met betrekking tot de heffingsvrije voet (vanaf 2013) is niet duidelijk of het een doelmatigheidsgrens dan wel een belastingfaciliteit betreft. Dat parlementariërs de hoogte van de voet willen wijzigen om meer verhuurders (en woningen) in de heffing te betrekken, is in ieder geval een teken dat budgettaire inzage in dit onderdeel van de verhuurderheffing parlementaire relevantie heeft. Dit budgettaire inzicht wordt evenwel niet jaarlijks weergegeven.

De forse oploop van de verhuurderheffing vanaf 2014 vloeit mede voort uit de Europese begrotingsspelregels om het overheidstekort onder de afgesproken norm van 3 procent te brengen. Parlementaire oproepen om de heffing een tijdelijk karakter te geven en te laten vervallen of verminderen indien de heffing niet meer nodig blijkt om aan die norm te voldoen, kunnen niet op een meerderheid rekenen. De Europees begrotingstekortnorm is dus (mede) verantwoordelijk voor het aanzwengelen van de (verhoogde) verhuurderheffing, waarna de heffing zonder dat drukmiddel blijft 'draaien'.

Het parlement heeft bij de invoering van de verhuurderheffing geen oog voor de toepassing van de nationale begrotingsspelregels, waardoor een kans blijft liggen twee gesignaleerde afwijkingen als precedent te kwalificeren (en om deze vervolgens desgewenst in het eigen voordeel toe te kunnen passen). Zo is de kabinetsmotivering van de verhuurderheffing als dekking van de rijksuitgaven voor de huurtoeslag strijdig met de regel van scheiding van inkomsten en uitgaven. Daarnaast haalt de aanpassing van het inkomstenkader gedurende de kabinetsperiode het uitgangspunt onderuit dat het inkomstenkader, behoudens technische uitzonderingen, alleen bij aanvang van de kabinetsperiode wordt vastgesteld.

8.5 Bankenbelasting

8.5.1 Aanleiding

De bankenbelasting wordt sinds 1 oktober 2012 geheven van lichamen die bevoegd zijn in Nederland het bankbedrijf uit te oefenen. De grondslag voor de belastingheffing in jaar t ziet, kort gezegd, op de geconsolideerde (commerciële) balans uit jaar t-1. Het is een belasting over zogeheten ongedekte schulden,[124] waarbij een doelmatigheidsvrijstelling van € 20 miljard

123 Met de kanttekening dat de budgettaire omvang van de heffingsvermindering sinds de Miljoenennota 2017 wel wordt weergegeven.

124 Deze belastbare som is kort gezegd het balanstotaal minus het toetsingsvermogen minus deposito's vallend onder het depositogarantiestelsel (waarvoor reeds een ex ante depositogarantieheffing geldt) minus passiva die samenhangen met het verzekeringsbedrijf.

geldt (inmiddels € 20,9 miljard). Er is een tariefprikkel om bankactiviteiten zoveel mogelijk langlopend te financieren vanuit de gedachte dat kortlopende schulden de liquiditeitsproblemen van banken meer in de hand werken en dus een groter risico vormen.[125] Voor langlopende schulden geldt derhalve een laag tarief en voor kortlopende schulden geldt een hoog tarief.[126] Bovendien is in de tarifering, in de geest van de in de Tweede Kamer aangenomen motie Van Vliet (PVV, gedoogpartij),[127] een koppeling gelegd met het beloningsbeleid van de leden van de raad van bestuur van de bank in de zin dat voor zover de variabele beloning meer bedraagt dan (inmiddels) 25 procent van het vaste salaris de tarieven met de factor 1,1 worden verhoogd.

De hoofddoelstelling van de bankenbelasting is het beprijzen van de impliciete garantie dat de overheid de helpende hand biedt aan noodlijdende banken.[128] Daarbij wordt nadrukkelijk gewezen op de miljarden euro's die in 2008 en 2009 door de overheid in financiële instellingen zijn gestoken teneinde de financiële stabiliteit te borgen.[129] Twee hieraan ondergeschikte doelstellingen zijn het wegnemen van de prikkel om financiering via ongedekte schulden te laten lopen en het tegengaan van perverse prikkels in het beloningsbeleid.[130] De bankenbelasting moet trouwens worden onderscheiden van de heffing die banken jaarlijks krijgen opgelegd ter financiering van het toezicht.[131]

De eventuele invoering van een bankenbelasting en de voorwaarden daarvoor zijn geopperd in de kabinetsreactie op de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie De Wit.[132] Daarna is in het kader van de zoektocht naar budgettaire dekking voor een (tijdelijke) verlaging van het tarief van de overdrachtsbelasting voor woningen onder andere

---

125 MvT Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 7.

126 Langlopende schulden zijn schulden met een looptijd langer dan één jaar en kortlopende schulden zijn schulden met een looptijd korter dan één jaar.

127 Motie Van Vliet (PVV, gedoogpartij), *Kamerstukken II* 2010/11, 31 980, nr. 30. Zie als reactie op deze motie brief minister en staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2011/12, 31 980, nr. 56.

128 MvT Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 2.

129 Het oogmerk 'de vervuiler betaalt' lijkt hier opgeld te doen, vgl. Advies RvS Invoering Bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 4, p. 3.

130 MvT Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 2.

131 Deze heffing ziet op de doorrekening van de kosten van de toezichthouders Autoriteit Financiële Markten (AFM) en De Nederlandsche Bank (DNB) in het kader van hun toezichtstaak. Zie voor de meest recente bekostigingssystematiek hieromtrent Wetsvoorstel bekostiging financieel toezicht 2019, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 870, nrs. 1-3. Van een direct uit belastingmiddelen gefinancierde overheidsbijdrage is daarbij per 2015 overigens geen sprake meer, aangezien sindsdien het uitgangspunt is dat 'de veroorzaker betaalt', oftewel alle toezichtskosten dienen betaald te worden door de onder toezicht staande instellingen (vgl. MvT en Nader rapport Afschaffing overheidsbijdrage, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 957, nr. 3, p. 1 respectievelijk nr. 4, p. 5).

132 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 980, nr. 38, p. 3. Zie ook brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2010/11, 21 501-07, nr. 776, p. 2.

de invoering van een bankenbelasting aangekondigd.[133] De budgettaire doelstelling is dus kennelijk doorslaggevend geweest om het voornemen van een bankenbelasting te concretiseren.[134]

8.5.2 Budgettaire impact

De budgettaire paragraaf van de wetstoelichting bij de invoering van de bankenbelasting bevat slechts één zin: '*Dit voorstel van wet leidt tot een structurele budgettaire opbrengst van € 300 miljoen*.'[135] Een verdere toelichting ontbreekt. Het genoemde bedrag spoort met de benodigde dekking voor de, alsdan nog tijdelijke, verlaging van het tarief van de overdrachtsbelasting voor woningen, hoewel er wel een tijdsverschil lijkt te zijn. Die tariefsverlaging loopt namelijk af op 1 juli 2012, terwijl inwerkingtreding van de bankenbelasting pas per 1 oktober 2012 plaatsvindt. De grondslag van de bankenbelasting 2012 is evenwel de geconsolideerde commerciële balans van 2011.[136] De inwerkingtreding per 1 oktober 2012 staat er dus niet in de weg dat de beoogde volledige opbrengst voor dat belastingjaar in de boeken kan worden opgenomen. Tijdens de parlementaire behandeling is de beoogde opbrengst overigens verdubbeld naar € 600 miljoen (zie hierna paragraaf 8.5.3). De gerealiseerde opbrengst blijkt achteraf in het eerste jaar te zijn uitgekomen op € 536 miljoen, hetgeen een afwijking van minus 11 procent impliceert.[137]

---

133 Brief minister en staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 371, nr. 364, p. 2. Overigens is die tariefsverlaging nadien structureel gemaakt, maar dat is in deze context verder niet relevant.

134 Vgl. de opmerking van de Afdeling advisering van de Raad van State in dit verband: '*Het voorstel lijkt met name te zijn ingegeven door de wens om te voorzien in een bijdrage (…) aan het gat dat is ontstaan door de tijdelijke verlaging van de overdrachtsbelasting*.' Advies RvS Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 4, p. 5.

135 MvT Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 13.

136 De raming van de opbrengst voor 2012 was evenwel nog gebaseerd op de geconsolideerde commerciële balansen van 2010 (en niet 2011), aangezien de balansen van 2011 op het moment van de raming nog niet bekend waren.

137 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 605, nr. 1, bijlage 4, p. 102. Door de gerealiseerde opbrengst van € 536 miljoen af te zetten tegen de beoogde opbrengst van € 300 miljoen, zoals verwoord in de Miljoenennota 2012, wordt de nadien bij amendement gerealiseerde verdubbeling van de beoogde opbreng naar € 600 miljoen genegeerd. Een nadere toelichting hieromtrent is weliswaar in de zogeheten 'verticale toelichting' opgenomen (p. 38), maar dat laat onverlet dat in absolute bedragen een positief realisatieverschil van € 236 miljoen is gepresenteerd (79 procent), terwijl dit feitelijk een negatief realisatieverschil moet zijn van € 64 miljoen. In mijn optiek is dit een verwarrende voorstelling van zaken. De minister van Financiën stipt in december 2018 in een brief over ramingsfouten dit punt nog eens aan, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 80, p. 4 alsmede tabel 2 in de bijlage. Hij spreekt over een ramingsfout van 79 procent bij de bankenbelasting, maar noemt dit desondanks weinig verrassend gezien het ingediende amendement. Toch staat in de stukken wel degelijk een ramingsfout van 79 procent. Door in het Financieel Jaarverslag van het Rijk uit te gaan van een beoogde opbrengst na afronding van de parlementaire behandeling van belastingvoorstellen (en niet van de in de Miljoenennota opgenomen opbrengst) doet deze verwarring zich niet voor.

De oorspronkelijk beoogde opbrengst van de bankenbelasting (de helft van het totaal) dient, zoals hiervoor aangegeven, in het eerste toepassingsjaar ter compensatie van een deel van de eenmalige tariefsverlaging in de overdrachtsbelasting voor woningen. Deze tariefsverlaging levert namelijk een eenmalige derving van belastingopbrengst op die relevant is voor het begrotingssaldo. Door de opbrengst van de bankenbelasting hiertegenover te zetten, wordt dit effect geneutraliseerd. Invoering van een nieuwe structurele belasting is relevant voor het inkomstenkader, terwijl een eenmalige tariefsverlaging in de overdrachtsbelasting dat in beginsel niet is. Over de gehele kabinetsperiode bezien, is het cumulatieve effect van een tariefsverlaging en een daaropvolgende even grote tariefsverhoging namelijk neutraal.[138] De budgettaire opbrengst van de bankenbelasting is, vanuit het inkomstenkader bezien, dan ook niet zozeer een compenserende maatregel voor de eenmalige tariefsverlaging maar het is (vanaf het tweede toepassingsjaar) een compenserende maatregel (belastingverhoging) die tegenover andere lastenverlichtingen voor het bedrijfsleven wordt gesteld om het inkomstenkader te laten sluiten.[139] Naar het mij voorkomt is dit relevante informatie om de beoogde budgettaire opbrengst van de bankenbelasting in (begrotings)perspectief te kunnen plaatsen en ik acht het een gemis dat in de wetstoelichting hieraan voorbij is gegaan.

De andere helft van de opbrengst van de bankenbelasting – de in het Begrotingsakkoord 2013 overeengekomen verhoging van € 300 naar € 600 miljoen[140] – is bedoeld om aan de Europese begrotingsspelregels te voldoen en meer specifiek de 3%-tekortnorm. In theorie behelst het een aanpassing van het inkomstenkader, ware het niet dat door de vroegtijdige val van het kabinet Rutte I het inkomstenkader (2011-2015) op losse schroeven is komen te staan (het eindbeeld is niet meer leidend). Daardoor wordt deze extra opbrengst van de bankenbelasting in wezen onderdeel van het basispad, dat voor het kabinet Rutte II vervolgens het uitgangspunt vormt om het nieuwe inkomstenkader (2013-2017) op te baseren.

De bankenbelasting kent geen belastingfaciliteiten (belastinguitgaven), althans deze zijn niet in de daarvoor in de Miljoenennota bedoelde overzichten opgenomen. Het kabinet en het parlement geven er geen blijk van dat zij de bankenbelasting hebben nagelopen om belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) te detecteren, en ook de Afdeling advisering van de Raad van State maakt daar in haar advies op het wetsvoorstel tot invoering van de bankenbelasting geen melding van. De doelmatigheidsvrijstelling is bedoeld om de uitvoering van de belastingheffing te ontzien, maar het gaat daarbij wel om een serieus bedrag aan belastingontvangst dat niet wordt opgehaald. Bij schatting van het budgettaire beslag op het moment

138 Dat geldt overigens niet voor het streven het inkomstenkader ook jaar op jaar te laten sluiten, maar dat is in de nationale begrotingsspelregels niet geformuleerd als een harde eis.

139 Miljoenennota 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 1, p. 71.

140 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, p. 34.

van invoering zou het om € 140 miljoen kunnen gaan (verdubbeling van de oorspronkelijk genoemde € 70 miljoen als gevolg van de verhoogde tarieven) met de kanttekening dat zonder deze doelmatigheidsvrijstelling de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en de administratieve lasten voor de banken volgens de regering 'disproportioneel toenemen'.[141] Overigens is er veel parlementaire discussie over de hoogte van doelmatigheidsvrijstelling.[142] Daar waar deze vrijstelling als een tegemoetkoming wordt gezien aan belastingplichtigen, komt de kwalificatie belastingfaciliteit mijns inziens in beeld. Voor het lage belastingtarief voor langlopende schulden geldt mijns inziens evenzeer dat het mogelijk in aanmerking komt voor de kwalificatie als belastingfaciliteit (belastinguitgave), aangezien dit gezien kan worden als een afwijking van de tariefstructuur.[143] Wel is van belang dat bij andere belastingmiddelen een lager tarief ook niet altijd als belastingfaciliteit (belastinguitgave) kwalificeert.[144] Tot slot is nog interessant dat de opcenten op de tarieven in geval van een te hoge variabele beloning van bankbestuurders als een negatieve-belastingfaciliteit kan worden beschouwd.[145] Het leerstuk van de belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) is niet geheel vastomlijnd. Op zichzelf is een andere kwalificatie van deze 'facetten' binnen dit belastingmiddel derhalve voorstelbaar, maar het ontbreken van een afweging hieromtrent betekent dat er simpelweg geen kenbare aandacht aan is besteed. Het gevolg is dat inzicht in de (ontwikkeling van de) budgettaire aspecten van deze onderdelen binnen de bankenbelasting ontbreekt.

8.5.3 Parlementaire positie budgettaire impact

Invoering van de bankenbelasting heeft plaats tegen de achtergrond van enkele jaren daarvoor door de overheid verrichte interventies in de financiële sector, waaronder de bankensector. Die interventies hebben een nega-

141 Nota n.a.v. verslag Invoering Bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 6, p. 14.

142 Vgl. Plenair debat Invoering Bankenbelasting, *Handelingen II* 2011/12, nr. 77, item 28 en nr. 78, item 6. Zie tevens brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 26. Voor de parlementaire pogingen de vrijstelling in het geheel niet in te voeren of te halveren, verwijs ik naar de (niet aangenomen) amendementen Van Vliet (PVV, gedoogpartij), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nrs. 9 en 24.

143 Desgevraagd merkt de regering op dat van de geraamde totale opbrengst 85 procent voortkomt uit het hoge tarief en 15 procent uit het lage tarief, Nota n.a.v. verslag Invoering Bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 6, p. 9.

144 Bij de omzetbelasting geldt het lage tarief in een aantal gevallen wel al langer als belastinguitgave, maar in de schenk- en erfbelasting bijvoorbeeld niet. Het lage tarief in de overdrachtsbelasting voor woningen is niet als belastinguitgave aangemerkt, maar per 2018 wel in het overzicht met fiscale regelingen opgenomen. Een duidelijke koers ten opzichte van een laag belastingtarief is er in dit kader niet.

145 Dit lijkt vooralsnog een louter theoretisch vraagstuk te zijn, want uit de Evaluatie bankenbelasting 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 545, nr. 44, bijlage, p. 1 en 10, blijkt dat in de periode 2012-2014 de opcenten niet zijn toegepast.

tief publiek en politiek sentiment gecreëerd richting de bankensector. Het in het recente verleden bijspringen door "de belastingbetaler" wordt dan ook aangehaald als argument voor invoering van een bankenbelasting.[146] Als hoofddoelstelling komt derhalve vooral betekenis toe aan de over de toekomst uitstrekkende impliciete overheidsgarantie.

Vanuit het aangehaalde sentiment vloeit ook de parlementaire oproep om de bankenbelasting voor wat betreft de budgettaire omvang hoog te maken, waarbij overigens wel het negatieve effect van (de hoogte van) de bankenbelasting op de kredietverlening als een plafond fungeert. Het oorspronkelijke kabinetsvoorstel voor een opbrengst van € 300 miljoen wordt door verschillende fracties als te laag bestempeld, en weldra wordt zelfs een opbrengst van € 1 miljard geopperd.[147] Dit is de regering evenwel te gortig. Lopende de onderhandelingen over het Begrotingsakkoord 2013 wordt de Tweede Kamer verzocht de stemming over de invoering van de bankenbelasting uit te stellen. Daarbij wordt nadrukkelijk verwezen naar het voorstel voor een in de ogen van de regering te ambitieuze ophoging van de bankenbelasting, hoewel er anderzijds ook begrip bestaat voor de parlementaire wensen voor een grotere budgettaire opbrengst.[148] Het effect van een hogere bankenbelasting op de kredietverlening wordt door De Nederlandsche Bank (DNB) in kaart gebracht om de ambities in de Tweede Kamer enigszins te temperen.[149] Via de afspraken in het Begrotingsakkoord 2013 is uiteindelijk een opbrengst van € 600 miljoen in beeld gekomen en dit is via een amendement door middel van een verhoging van de tarieven in het wetsvoorstel opgenomen.[150]

---

146 Plenair debat Invoering Bankenbelasting, *Handelingen II* 2011/12, nr. 77, item 28, p. 65.

147 Plenair debat Invoering Bankenbelasting, *Handelingen II* 2011/12, nr. 77, item 28, p. 54-55 en 66.

148 '*Inmiddels hebben mij via de media een veelheid aan signalen bereikt dat uw Kamer in meerderheid voorstander zou zijn van een ophoging van de opbrengst van € 300 miljoen naar € 1 miljard. Hoewel ik op zichzelf gesproken niet a priori afwijzend sta tegenover een verhoging van de opbrengst (in het afgebroken Catshuisberaad was sprake van een ophoging van de opbrengst naar € 600 miljoen), verzoek ik uw Kamer mij ten minste de gelegenheid te geven De Nederlandsche Bank (DNB) om advies te vragen over het effect van de verhoogde opbrengst van de bankenbelasting op de kredietverlening*,' zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 28.

149 Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 31.

150 Amendement Braakhuis (GroenLinks, oppositie), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 29. Een eerder verbond voor een opbrengst van € 1 miljard, zoals neergelegd in het amendement Braakhuis en Groot (PvdA, oppositie), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 27, werd daarmee verbroken, waarna laatstgenoemde hiertoe een eigen, overigens verworpen, amendement indiende, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 30. Hierover heeft de staatssecretaris van Financiën in het plenaire debat in de Eerste Kamer nog gereflecteerd, *Handelingen I* 2011/12, nr. 36, item 8, p. 80: '*Op een zeker moment bereik je zelfs een omslagpunt waarbij de schade aan de economie groter is dan de opbrengst uit de bankenbelasting. Dat zou overigens het geval zijn geweest als een van de amendementen om de opbrengst van de bankenbelasting op € 1 miljard te zetten in de Tweede Kamer zou zijn aangenomen*.'

De Tweede Kamer heeft zich gedurende de parlementaire behandeling dus nadrukkelijk laten gelden door de tarieven te verhogen teneinde de oorspronkelijke opbrengst te verdubbelen. Natuurlijk deed zich hiertoe ook de welhaast uitzonderlijke gelegenheid voor na de val van het kabinet Rutte I en de daaropvolgende, op grond van Europese begrotingsspelregels, noodzakelijke onderhandelingen met als uitkomst het Begrotingsakkoord 2013. De aangenomen amendementen om de opcenten op de tarieven te verhogen van 5 procent naar 10 procent bij het overschrijden van een grens van de variabele beloning ten opzichte van de vaste beloning van bankbestuurders alsmede het (twee jaar na invoering) verlagen van deze grens van 100 procent naar 25 procent zijn evenzeer noemenswaardig,[151] maar deze hebben verder geen budgettaire impact.

In de Eerste Kamer staat de budgettaire omvang van de bankenbelasting, zonder deze overigens op grond van de voorgestelde vormgeving in twijfel te trekken, in de belangstelling met het oog op het effect op zowel de kredietverlening als de economie.[152] Via een aangenomen motie wordt verzocht hiertoe de vinger aan de pols te houden en de Kamer hierover te rapporteren.[153] Zwaarwegend is dat allemaal niet, want het voorstel wordt met algemene stemmen aangenomen.

De wetstoelichting noemt enkel de budgettaire opbrengst maar verschaft geen informatie over de raming als zodanig. In de Tweede Kamer ontstaan (mede) daardoor vragen over deze '*resultante van grondslag en tarief*' vanuit, naar ik aanneem, de behoefte om andere dan de gemaakte keuzes hieromtrent te verkennen.[154] De regering merkt evenwel nietszeggend op dat bij de voorliggende vormgeving van de bankenbelasting de beoogde budgettaire opbrengst realistisch is.[155] Kamerleden wordt hierdoor budgettair inzicht onthouden inzake de gevraagde mix tussen belastinggrondslag en tariefstelling, hetgeen het moeilijker maakt zelf met alternatieve voorstellen te komen. Pas in de Eerste Kamer legt de regering desgevraagd enkele onderliggende cijfers en gegevens op tafel waarop de raming is gebaseerd.[156] Dit is mijns inziens rijkelijk laat te noemen.

Daarnaast worden parlementaire zorgen over niet gehaalde opbrengst als gevolg van mogelijke constructies door belastingplichtigen (en dus zorgen over een niet-waterdichte vormgeving van de bankenbelasting)

151 Amendement Bashir (SP, oppositie) en Groot (PvdA, oppositie), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 16, respectievelijk amendement Omtzigt (CDA, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 22.

152 Plenair debat Invoering bankenbelasting, *Handelingen I* 2011/12, nr. 35, item 3, p. 35-46.

153 Motie Sent (PvdA) c.s., *Kamerstukken I* 2011/12, 33 121, J.

154 Verslag Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 5, p. 9-10.

155 Nota n.a.v. verslag Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 6, p. 22-23.

156 Vooral de totale grondslag van de kortlopende en langlopende passiva zijn gezien de tariefstructuur daarbij relevant, zie MvA Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken I* 2011/12, 33 121, D, p. 12.

genegeerd.[157] In de reactie stelt de regering namelijk dat in geval van late betalingen door banken de opbrengst van de bankenbelasting in de tijd verschuift,[158] maar dat heeft niets van doen met constructies die er voorzorgen dat er in bepaalde gevallen juist slechts deels of helemaal geen betaling binnenkomt. Hoewel niet bekend is in hoeverre sprake is van constructies is de parlementaire zorg over de opbrengst, zeker achteraf bezien, helemaal niet zo vreemd, want het verschil tussen raming en realisatie kent in het eerste jaar een negatieve afwijking van 11 procent. De Tweede Kamer slaat daar echter in het geheel niet op aan bij publicatie van het Financieel Jaarverslag van het Rijk. Vreemd is dat niet, want in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012 wordt de gerealiseerde opbrengst van € 536 miljoen afgezet tegen de beoogde opbrengst van € 300 miljoen zoals opgenomen in de Miljoenennota 2012, waardoor een positief realisatieverschil van 79 procent ontstaat (zie paragraaf 8.5.2). De via een amendement ingevoerde verdubbeling van de beoogde opbreng naar € 600 miljoen is derhalve genegeerd, hetgeen in mijn optiek een verwarrende voorstelling van zaken is.

Door de inwerkingtreding per 1 oktober 2012 (en de daaraan voorafgaande parlementaire behandeling van het wetsvoorstel medio 2012) is er gedurende het eerste begrotingsjaar ook weinig budgettaire houvast. De Voorjaarnota 2012, Miljoenennota 2013 en de Najaarsnota 2012 reppen dan ook niet over de bankenbelasting voor 2012.[159] Dat na afloop van het begrotingsjaar de gerealiseerde opbrengst afwijkt van de raming leidt, zoals gezegd, niet tot parlementaire interesse. Deze interesse speelt overigens wel enkele jaren later op naar aanleiding van een evaluatie van de bankenbelasting in de jaren 2012-2014. Uit die evaluatie blijkt een steeds verdere neerwaartse ontwikkeling van de budgettaire opbrengst van de bankenbelasting.[160] Parlementariërs vragen in een schriftelijk overleg of dat niet tot ingrijpen noopt door bijvoorbeeld de tarieven te verhogen.[161] De regering ziet evenwel geen reden om aan te nemen dat de opbrengsten van de bankenbelasting structureel zullen dalen. Volgens mij is dat echter geen relevante constatering. De regering merkt zelf in dit verband immers tevens op: '*Voor alle belastingen geldt dat als de grondslag zich anders ontwikkelt dan geraamd, de ontvangsten ook anders uitvallen. Als deze lager (of hoger) uitvallen*

157 Verslag Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 5, p. 10.

158 Nota n.a.v. verslag Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 6, p. 24.

159 In de Miljoenennota 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 1, p. 36, 60 en 74, wordt wel melding gemaakt van het gesloten Begrotingsakkoord 2013 en de daarin overeengekomen verdubbeling van de oorspronkelijk opbrengst, maar over de ontwikkeling van de opbrengst in begrotingsjaar 2012 is niets vermeld.

160 De gerealiseerde opbrengst van de bankenbelasting loopt van € 536 miljoen (2012) en € 507 miljoen (2013) terug naar € 448 miljoen (2014), waarmee de oorspronkelijke budgettaire doelstelling van € 600 miljoen uit beeld raakt, zie Evaluatie bankenbelasting 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 545, nr. 44, bijlage, p. 12-13.

161 Verslag schriftelijk overleg Evaluatie bankenbelasting 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 545, nr. 48, p. 3, 4, 6.

dan geraamd, gaat dat ten koste van (of komt dat ten goede aan) het EMU-saldo en hoeft dat niet tot aanpassing van tarieven of de grondslag te leiden.'[162] De regering doelt hiermee op het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatoren) van de nationale begrotingsspelregels die inderdaad niet nopen tot ingrijpen, ondanks de afwijking tussen raming en realisatie. Van niet ingrijpen is zelfs sprake indien de opbrengst zich in het geheel niet ontwikkelt naar het niveau van de bij invoering overeengekomen budgettaire doelstelling, zelfs indien dat bekend is of kan zijn. Het is daarbij mijns inziens een relevante kanttekening dat de opbrengst van de bankenbelasting sinds de invoering tot op heden nimmer de oorspronkelijke budgettaire doelstelling heeft gehaald.[163]

8.5.4 Tussenconclusie

Hoewel de hoofddoelstelling (beprijzen impliciete overheidsgarantie) en de twee nevendoelstellingen (wegnemen financieringsprikkel ongedekte schulden en tegengaan perverse prikkels beloningsbeleid) van de bankenbelasting niet direct budgettair van aard zijn, vormt het budgettaire doel wel degelijk een voorname reden tot invoering van de bankenbelasting. Het aldus impliciete budgettaire doel is dan ook volop onderwerp van politiek debat, ondanks de summiere inzage van de regering in de parameters van de raming. Dat debat leidt uiteindelijk in de Tweede Kamer tot een verdubbeling van het oorspronkelijke budgettaire doel door middel van een bij amendement geregelde tariefsverhoging.

Het parlement slaat niet aan op een negatieve afwijking in het eerste begrotingsjaar tussen raming en realisatie van de opbrengst van 11 procent. Deze afwijking is ook niet zo gepresenteerd in het Financieel Jaarverslag van Rijk. Doordat de tijdens de parlementaire behandelingen doorgevoerde verdubbeling van de opbrengst niet is meegenomen, is juist ten onrechte een meevaller gepresenteerd. Overigens heeft een afwijking tussen raming en realisatie van de opbrengst op grond van de nationale begrotingsspelregels geen gevolgen, hetgeen tevens een verklaring voor het gebrek aan parlementaire interesse kan zijn. Dat naar aanleiding van een evaluatie – met als uitkomst een neerwaartse ontwikkeling in de opbrengst van de bankenbelasting – de parlementaire vinger wel op deze zere plek wordt gelegd, leidt op grond van dezelfde begrotingsspelregels evenmin tot ingrijpen. Het budgettaire doel fungeert op het moment van invoering van de bankenbelasting – en dus gedurende de parlementaire behandeling van het voorstel tot invoering – in wezen als een onbeweegbaar harnas. Zodra de bankenbelasting eenmaal inwerking treedt, wordt dat harnas evenwel

162 Verslag schriftelijk overleg Evaluatie bankenbelasting 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 545, nr. 48, p. 21.

163 Zoals weergegeven in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012 tot en met 2017. Ook de geraamde opbrengst is op een lager bedrag gesteld.

afgeworpen en is het budgettaire doel flexibel en afhankelijk van verschillende omstandigheden.

Het detecteren van eventuele belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) heeft niet plaatsgevonden bij de invoering van de bankenbelasting, terwijl het verlaagde tarief hiervoor mijns inziens in aanmerking komt. Ten aanzien van de doelmatigheidsvrijstelling kan worden betoogd dat het de uitvoering van de belastingheffing ontziet en niet is bedoeld als tegemoetkoming voor belastingplichtigen (en dus geen belastingfaciliteit is), maar in het parlement wordt daar ook anders over gedacht. Het budgettaire beslag van de doelmatigheidsvrijstelling is vanuit die discussie in ieder geval relevant. Het parlement heeft evenwel geen inzicht in de budgettaire ontwikkeling van deze onderdelen van de bankenbelasting.

8.6 Resolutieheffing

8.6.1 Aanleiding

De resolutieheffing is een eenmalige belasting in 2014 over het bedrag van de onder het Nederlandse depositogarantiestelling aangehouden deposito's op 1 februari 2013.[164] De belasting is vanwege de spreiding over het belastingjaar verdeeld over drie tijdstippen, hetgeen drie aangiftes en drie betalingen impliceert.[165] Banken zijn de belastingplichtigen voor zover zij op 1 februari 2013 alsmede op de genoemde drie heffingstijdstippen in 2014 onder het Nederlandse depositogarantiestelsel vallen. Het tarief bedraagt 0,075 procent en is '*een afgeleide van de beoogde opbrengst*'.[166] Gezien de drie heffingstijdstippen is het totale tarief in 2014 in feite 0,225 procent.

De resolutieheffing is onderdeel van het totale financieringspakket ten behoeve van de nationalisatie van SNS REAAL op 1 februari 2013. De minister van Financiën verwoordt het bij de aankondiging van de nationalisatie aldus: '*Ten behoeve van de schatkist zal ik in 2014 een eenmalige resolutieheffing opleggen aan de Nederlandse banken van € 1 miljard. Dit vind ik gerechtvaardigd omdat de Nederlandse banken bij een faillissement van SNS Bank sterk negatieve gevolgen zouden ondervinden*.'[167] Het uitgangspunt is daarbij geweest dat de financiële consequenties van een nationalisatie voor de overheid zo beperkt mogelijk moeten zijn. Daartoe zijn ook eerst opties zonder overheidsinterventie verkend. Relevante overweging daarbij is dat in geval van

164 Het depositogarantiestelsel is een garantieregeling voor rekeninghouders van een bank tot een tegoed van € 100.000.

165 De belastingschuld ontstaat driemaal (op 1 maart, 1 mei en 1 juli) en dus niet eenmaal met vervolgens een betaling in drie termijn, aangezien in laatstgenoemd geval alsnog direct in het eerste kwartaal een voorziening zou moeten worden getroffen voor de volle omvang van de resolutieheffing.

166 MvT Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 3, p. 3.

167 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 532, nr. 1, p. 2.

een eventueel faillissement van de bank het depositogarantiestelsel wordt geactiveerd, waardoor de andere banken het spaargeld moeten uitkeren.[168] Nationalisatie dan wel faillissement moeten geen verschil maken in de zin dat de rekening daarvoor (deels) in de bankensector neerslaat. De resolutieheffing is zo bezien een deel van de rekening van de nationalisatie.[169]

8.6.2 Budgettaire impact

De wetstoelichting is kort over de budgettaire aspecten van de resolutieheffing: '*De geraamde budgettaire opbrengst in 2014 bedraagt € 1 miljard*.'[170] Een verdere toelichting ontbreekt, terwijl toch een grondslag aan totale deposito's moet zijn vastgesteld om bij de tariefstelling de genoemde opbrengst in te schatten. Het valt op dat reeds bij voorbaat aanvullende maatregelen worden aangekondigd indien naar aanleiding van de eerste aangifte in maart 2014 wordt ingeschat dat de beoogde budgettaire opbrengst niet wordt gehaald.[171] Anders dan normaliter ten aanzien van de werking van het inkomstenkader, waarbij alleen op het moment van besluitvorming de budgettaire impact een rol speelt, is het bij de resolutieheffing van belang om gedurende het begrotingsjaar de vinger aan de pols te houden zodat desnoods kan worden bijgestuurd. Een afwijking tussen raming en mogelijke realisatie loopt derhalve niet weg onder het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatoren). Dit mechanisme past overigens in het stramien van een latere aanbeveling van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 om in geval van grote, onverwachte effecten van een nieuwe fiscale regeling een compenserende maatregel te treffen, indien uit een evaluatie blijkt dat het uiteindelijke budgettaire beslag sterk afwijkt van de raming (het is in feite een correctie ten behoeve van het inkomstenkader).[172] Deze aanbeveling is ten aanzien van een budgettaire overschrijding van zowel bestaande als nieuwe belastingfaciliteiten overgenomen door het kabinet Rutte III in de begrotingsspelregels, hoewel de formulering daarbij veel beleidsruimte

168 Dat bedrag wordt geschat op € 35 miljard. Vanuit de veronderstelling dat alsdan uit de boedel van de failliete bank 85 procent wordt uitgekeerd, resteert voor de bankensector naast de onzekerheid en administratieve rompslomp een gezamenlijk kostenpost van circa € 5 miljard, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 532, nr. 1, p. 13-14. Zie tevens MvT Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 3, p. 3.

169 Gedurende de onderhandelingen met spelers in de bankensector over de opties zonder overheidsinterventie is de resolutieheffing bij een eventuele nationalisatie reeds in het vooruitzicht gesteld om te voorkomen dat nationalisatie een goedkope uitkomst zou zijn voor de bankensector. Vgl. Spanjers 2013, p. 210-211.

170 MvT Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 3, p. 6.

171 MvT Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 3, p. 3.

172 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42. Daarbij dient dan wel vooraf een toegestane afwijking te worden vastgesteld, waarboven het alsdan treffen van een compenserende maatregel aan de orde is. Zie paragraaf 6.6.3.

laat.[173] Maar, zoals de resolutieheffing laat zien, kan een dergelijk correctiemechanisme dus ook van toepassing zijn op een (nieuw) belastingmiddel. Strikt genomen heeft een eenmalige belasting overigens geen effect op de cumulatieve uitkomst van het inkomstenkader aangezien de invoering en de afschaffing tegen elkaar weggestreept kunnen worden. In de jaaropstelling moet het effect desalniettemin wel zichtbaar zijn.[174]

In de Miljoenennota 2014 is de geraamde opbrengst van de resolutieheffing '*uit praktisch oogpunt*' samengevoegd met de bankenbelasting, hoewel beide belastingen een geheel andere grondslag kennen.[175] Dit komt de overzichtelijkheid niet ten goede.[176] Temeer daar de opbrengst van de resolutieheffing, zoals hiervoor aangegeven, gedurende het jaar monitoring behoeft om het budgettaire einddoel in zicht te houden. Vreemd genoeg wordt in de Voorjaarsnota 2014 vervolgens geen aandacht besteed aan de tussenstand met betrekking tot de opbrengst van de resolutieheffing.[177] Daarmee is niet gezegd dat de monitoring van de opbrengst niet plaatsheeft, maar hierover is niet gerapporteerd. Pas nadat de Tweede Kamer vraagt naar de stand van zaken per belastingmiddel – dus niet specifiek naar de resolutieheffing, maar in meer in het algemeen – wordt duidelijk dat de raming op het moment van verschijnen van de Voorjaarsnota 2014 nog geheel ongewijzigd

---

173 Zo is vastgelegd dat bij een substantiële opwaartse afwijking van de endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten ten opzichte van het bij het begin van de kabinetsperiode verwachte ontwikkeling er aanleiding kan bestaan - het is dus geen verplichting - een compenserende maatregel te treffen die overigens niet relevant is voor het inkomstenkader, zie Begrotingsregels 2018-2021, Bijlage 2 Beheersing belastinguitgaven, onderdeel 'Monitoring van individuele belastinguitgaven', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, bijlage 1, nr. 54, p. 18.

174 Echter, een lastenverzwaring van € 1 miljard in 2014 en dan vervolgens een lastenverlichting van € 1 miljard in 2015 met betrekking tot de resolutieheffing lijkt niet in het inkomstenkader te zijn opgenomen, vgl. Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 112-113. Elders merkt de regering zonder nadere onderbouwing op dat de resolutieheffing wel gevolgen heeft voor de inkomsten van de overheid maar niet voor de lastenontwikkeling (waardoor de resolutieheffing als een uitzondering op het inkomstenkader zou gelden, althans zo lees ik deze passage), vgl. Miljoenennota 2014, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 2, p. 18. Een jaar later volgt enige verduidelijking met de opmerking: '*Alle kosten en opbrengsten van interventies in de financiële sector met als doel het stabiel houden van het financiële systeem zijn niet relevant voor zowel het inkomsten- als het uitgavenkader*,' zie Miljoenennota 2015, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000, nr. 2, p. 17, voetnoot 5. Ter volledigheid merk ik op dat de bankenbelasting, anders dan de resolutieheffing, wel in het inkomstenkader neerslaat.

175 Miljoenennota 2014, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 2, p. 17.

176 Uitgaande van de veronderstelling dat de vermoedelijke uitkomst van de bankenbelasting in 2013 gelijk is aan de raming voor de bankenbelasting in 2014 (er is kennelijk geen endogeen effect) is de geraamde opbrengst van de bankenbelasting € 536 miljoen en van de resolutieheffing € 1 miljard, zie Miljoenennota 2014, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 2, p. 15, tabel 2.3.1.

177 Voorjaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 940, nr. 1.

is ten opzichte van de raming in de Miljoenennota 2014.[178] Dat betreft dus geen tussentijds realisatiecijfer maar een actualisering van de raming. In de Najaarsnota 2014 komt de resolutieheffing niet voor.[179] Evenmin wordt er schriftelijk dan wel mondeling door Kamerleden naar de resolutieheffing geïnformeerd.[180]

Uit het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014 blijkt dat de bankenbelasting en de resolutieheffing tezamen € 83 miljoen minder hebben opgeleverd dan vooraf geraamd.[181] Door in het overzicht van de interventies in de financiële sector te spitten, hetgeen kennelijk nodig is om de benodigde informatie boven tafel te krijgen, blijkt evenwel dat de resolutieheffing met een gerealiseerde opbrengst van € 1,005 miljard de raming met 0,5 procent heeft overtroffen.[182] Hoewel de informatieverstrekking richting het parlement gedurende het begrotingsjaar zeer beperkt is over de budgettaire aspecten van de resolutieheffing lijkt het met de aldus gerealiseerde opbrengst eind goed al goed te zijn.

Gezien de vormgeving van de resolutieheffing – een brede grondslag zonder uitzonderingen en een proportioneel tarief – zijn de belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) niet aan de orde.

Met betrekking tot de resolutieheffing is een duidelijke relatie gelegd met het dekken van een deel van de overheidskosten ten aanzien van de nationalisatie van SNR REAAL. Toch is van een direct verband in de begroting geen sprake. Van belang daarbij is dat de nationale begrotingsspelregels hier geen ruimte voor bieden vanwege de scheiding van de inkomsten en de uitgaven. Anders dan de hele opzet doet vermoeden, is de resolutieheffing dus geen bestemmingsheffing en de opbrengst vloeit derhalve 'gewoon' naar de algemene middelen.

178 Het lijkt erop dat geen actuelere gegevens voorhanden zijn, want de raming van de opbrengst bankenbelasting en resolutieheffing tezamen voor 2014 bedraag € 1,5 miljard in zowel september 2013 (Miljoenennota 2014) als eind mei 2014 (Voorjaarsnota 2014). Zie antwoord op vraag 43, Lijst vragen en antwoorden Voorjaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 940, nr. 2, p. 17-18. Ook tijdens het plenaire debat over de Voorjaarsnota 2014, *Handelingen II* 2013/14, nr. 101, item 7, wordt niet geïnformeerd naar de budgettaire tussenstand inzake de resolutieheffing.

179 Wel wordt een tegenvaller van € 100 miljoen bij de bankenbelasting gemeld (Najaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 085, nr. 1, p. 5-6), maar uit navraag door Kamerleden blijkt dat deze daadwerkelijk op de bankenbelasting ziet en niet op de samengestelde post met de resolutieheffing (antwoord vraag 69, Lijst vragen en antwoorden Najaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 085, nr. 2, p. 23).

180 Vgl. Lijst vragen en antwoorden Najaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 085, nr. 2 alsmede Plenair debat Najaarsnota 2014, *Handelingen II* 2014/15, nr. 37, item 19 en 21.

181 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 200, nr. 1, p. 76.

182 De tegenvaller heeft zich dus enkel bij de bankenbelasting voorgedaan. Zie Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 200, nr. 1, p. 78.

8.6.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De budgettaire impact van de resolutieheffing ontmoet meteen parlementaire belangstelling. De vaststelling van de omvang is volgens de regering een weging tussen enerzijds het leveren van een wenselijke bijdrage aan de overheidskosten van de nationalisatie en anderzijds het mitigeren van het (negatieve) effect op de kredietverlening en op de versterking van bankbalansen.[183] De Tweede Kamer verzoekt desalniettemin de regering om de omvang nader te onderbouwen en de effecten in beeld te brengen.[184] Minister Dijsselbloem van Financiën ziet daar geen probleem in en zegt zelfs toe op deze aspecten in te gaan in de wetstoelichting: '*Als de Kamer dan vindt dat de heffing groter, langer, breder of dieper moet gaan, dan kunnen wij dat meteen in de wet regelen*.'[185] Hieruit spreekt een handreiking aan het parlement met inzage in de budgettaire aspecten van de resolutieheffing om daarmee het debat over de omvang aan te gaan. De realiteit is weerbarstiger. De invoeringswet van de resolutieheffing kent in de toelichting geen uiteenzetting over (de totstandkoming en de merites van) de budgettaire omvang. Slechts de verwijzing naar een elders gepubliceerde analyse van De Nederlandsche Bank dient te volstaan. Daarin wordt door de toezichthouder gesteld dat een resolutieheffing van € 1 miljard het maximale is.[186] Hoewel niet elke parlementariër overtuigd is van het plafond dat de toezichthouder in de korte analyse heeft neergelegd, blijkt het maatgevend te zijn in het politieke debat. Deze verwijzing, en vooral het gebrek aan bruikbare informatie over de grondslag en de gemaakte raming, verschaft het parlement nog steeds geen handvat om zelfstandig tot een andere omvang te komen. Pas na vragen geeft de regering aan dat in de raming is uitgegaan van een totaal aan gegarandeerde deposito's van ruim € 447 miljard,[187] waarna Kamerleden pas in staat zijn zelfstandig een wijziging voor te stellen.[188]

---

183 Plenair debat Nationalisatie SNS REAAL, *Handelingen II* 2012/13, nr. 49, item 9, p. 73.

184 Plenair debat Invoering resolutieheffing 2014, *Handelingen II* 2012/13, nr. 11, item 4, p. 5. Vgl. aangenomen motie Nijboer (PvdA, coalitie) en Harbers (VVD, coalitie), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 532, nr. 6.

185 Plenair debat Nationalisatie SNS REAAL, *Handelingen II* 2012/13, nr. 49, item 9, p. 104.

186 '*Een hogere bijdrage zou met het oog op de mogelijke consequenties voor de kredietverlening en de reële economie onwenselijk zijn geweest. Met een heffing van € 1 miljard en de bijbehorende compensatie via uitstel van depositogarantiestelsel-bijdragen is de grens van het verantwoorde opgezocht*,' zie DNB-Analyse 'Onderbouwing maximale resolutieheffing', *Kamerstukken II* 2012/13, 33 533, nr. 4, bijlage, p. 7.

187 Gebaseerd op een benadering door de banken zelf en een niet nader toegelichte omrekening door De Nederlandsche Bank, zie Nota n.a.v. verslag Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 6, p. 4.

188 Vgl. het verworpen amendement Van Dijck (PVV, oppositie), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 7, met een voorgestelde tariefsverhoging om de beoogde budgettaire opbrengst van de resolutieheffing op € 3,7 miljard te stellen (zijnde de inschatting van de totale overheidskosten van de nationalisatie).

Kamerleden vragen gedurende parlementaire behandeling van de invoeringswet naar de inhoud van de reeds door de regering aangekondigde aanvullende maatregelen in het geval dat de opbrengst van de resolutieheffing gedurende het begrotingsjaar, na de eerste aangifte in maart 2014, tegenvalt. De regering denkt daarbij bijvoorbeeld aan een vierde termijn rond het einde van december 2014 met een apart tarief om de opbrengst van € 1 miljard daadwerkelijk te realiseren, waarbij wel is opgemerkt dat dit een wetswijziging vergt.[189] Met het oog op art. 104 Gw is deze opmerking mijns inziens niet meer dan terecht. Zonder een vorm van terugwerkende kracht lijkt het mij overigens niet eenvoudig te bewerkstelligen om na afloop van het eerste kwartaal een wetswijziging voor te stellen die vervolgens reeds in december van datzelfde jaar inwerking getreden moet zijn. De regering acht een overschrijding van de beoogde opbrengst daarentegen niet voor de hand te liggen, waardoor zij ook niet ingaat op de vraag in hoeverre in dat geval een terugstorting van de meeropbrengst richting de banken plaatsheeft. Het is in ieder geval duidelijk dat het budgettaire doel van € 1 miljard hoe dan ook dient te worden gerealiseerd.

Het vastklampen aan het budgettaire doel en de getoonde bereidwilligheid om de belastingwet aan te passen indien dit doel buiten bereik dreigt te geraken, is een interessante afwijking van de gangbare praktijk. Kamerleden stellen er weliswaar vragen over, maar lijken zich niet te realiseren, of geven daar geen blijk van, dat dit een handelwijze is die navolging zou kunnen krijgen bij de invoering van andere belastingmiddelen (en ook eventueel bij andere belastingmaatregelen, hoewel daar wellicht een monitoringsprobleem speelt aangezien niet op het niveau van elke belastingwijziging steeds een realisatiecijfer beschikbaar is en kan zijn). Hiervoor hoeven de begrotingsspelregels niet gewijzigd te worden, want het is juist een meer strikte naleving van het inkomstenkader waarbij een autonome beleidswijziging ook daadwerkelijk voor die omvang (en niet enkel voor de omvang van de schatting vooraf) gedurende de kabinetsperiode betekenis toekomt. Een tegenvaller of een meevaller in de opbrengst kan dan leiden tot een wijziging van de belastingwet om het vooraf gestelde budgettaire doel meer binnen bereik te krijgen. De veronderstelling hierbij is dat net na invoering een afwijking tussen raming en realisatie hoofdzakelijk is gelegen in een onjuiste raming of vormgeving van de belasting en niet in de economische omstandigheden die na verloop van tijd als vanzelf vat krijgen op de opbrengst.

Dit gezegd hebbende, valt op dat, ondanks de zeer duidelijke budgettaire doelstelling, het parlement weinig interesse toont gedurende het begrotingsjaar in de ontwikkeling van de opbrengst. De regering geeft dit inzicht niet uit zichzelf, maar parlementariërs vragen er ook niet naar bij de schriftelijke en mondelinge behandeling van zowel de Voorjaarsnota 2014 als de Najaarsnota 2014. De resolutieheffing lijkt na de inwerkingtreding

189 Nota n.a.v. verslag Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 6, p. 2.

simpelweg van het parlementaire netvlies verdwenen. Dat de gerealiseerde budgettaire opbrengst nagenoeg geheel spoort met de raming relativeert achteraf bezien het gebrek aan belangstelling. Het parlement kan en mag er natuurlijk ook op vertrouwen dat bij een afwijkende ontwikkeling allereerst een informatieplicht op de regering rust.

8.6.4 Tussenconclusie

De resolutieheffing heeft zeer nadrukkelijk een budgettair doel. Onderscheidend element ten opzichte van andere belastingen is dat dit doel ook zeker gehaald dient te worden, zo merkt de regering voorafgaand aan de invoering op. In geval van een tegenvallende ontwikkeling van de budgettaire opbrengst worden na de eerste aangifte (van de beoogde drie aangiftes) zelfs al aanvullende maatregelen in het vooruitzicht gesteld om te bewerkstelligen dat de realisatie uiteindelijk ook (nagenoeg) spoort met de raming. Het is niet duidelijk of budgettaire monitoring gedurende het begrotingsjaar ook daadwerkelijk plaatsheeft.[190]

Deze werkwijze past op zichzelf goed binnen de begrotingsspelregels, hoewel het wel een strengere toepassing daarvan betreft dan tot dusverre de praktijk is. Een dergelijke autonome beleidsaanpassing valt dan immers niet alleen op het moment van parlementaire besluitvorming binnen het inkomstenkader, maar ook (enige tijd) nadien zodat ramingsfouten en andere afwijkingen tussen de vormgeving van de beleidsaanpassing en de daaruit voortvloeiende opbrengst gecorrigeerd worden en niet 'weglopen' in het beweegmechanisme (automatische stabilisatie). Deze werkwijze wordt blijkens de parlementaire stukken niet aangemerkt als een precedent dat navolging verdient ten aanzien van andere autonome beleidsaanpassingen.[191]

De informatieverstrekking aan het parlement over de raming ten aanzien van de opbrengst van de resolutieheffing is summier te noemen. De regering verstrekt pas gegevens nadat hierom wordt gevraagd. Ook de informatie over het realisatiecijfer gedurende het begrotingsjaar is summier, waarbij de samenvoeging met de bankenbelasting in de presentatie boekdelen spreekt. Het parlement slaat daar verder niet op aan. Voor de gerealiseerde opbrengst wordt geen parlementaire belangstelling getoond. Dat raming en realisatie – zonder interventie – achteraf nagenoeg lijken te sporen (een positieve afwijking van slechts 0,5 procent) speelt hierbij mogelijkerwijze deels mee, hoewel dat gedurende het begrotingsjaar natuurlijk nog niet bekend kon zijn.

---

190 In de zin dat aan de hand van de eerste aangiftes een nieuwe raming wordt gemaakt om deze te relateren aan de oorspronkelijke raming om aldus te bezien of het beoogde budgettaire einddoel nog steeds haalbaar is. Het lijkt er namelijk op dat gedurende het begrotingsjaar, zeker bij de Voorjaarsnota, enkel de oorspronkelijke raming is herhaald.

191 Dat de resolutieheffing slechts één jaar van toepassing is, doet mijns inziens niets af aan de geschetste mogelijke precedentwerking.

8.7 Opslag duurzame energie (ODE)

8.7.1 Aanleiding

De opslag duurzame energie (ODE) is een per 2013 ingevoerde belasting op het verbruik van elektriciteit en aardgas. Belastingplichtigen zijn niet-zakelijke (particuliere) en zakelijke verbruikers. Voor elektriciteit geldt een degressieve tariefstructuur met vier schijven (uitgedrukt in eurocenten per kWh). Ook voor aardgas geldt een degressieve tariefstructuur met vier schijven (uitgedrukt in eurocenten per m^3), waarbij in de eerste drie schijven een verlaagd tarief geldt voor de glastuinbouwsector. De opbrengst van de ODE is nadrukkelijk bedoeld voor de financiering van de (kasuitgaven van de) subsidieregeling stimulering duurzame energieproductie (SDE+).[192] In het regeerakkoord van het kabinet Rutte I is dat letterlijk zo aangekondigd: '*De financiering van de SDE+ vindt plaats door een opslag op de energierekening*.'[193]

De ODE bestaat naast de energiebelasting – die eveneens op het verbruik van elektriciteit en aardgas ziet – en wordt op dezelfde wijze geheven en ingevorderd door de Belastingdienst. Welbeschouwd is de ODE te beschouwen als het later geboren zusje van de energiebelasting. Veel bepalingen in de energiebelasting werken dan ook door in de ODE.[194] Alleen voor de tarieven en de belastingvermindering per elektriciteitsaansluiting geldt het voorgaande niet en verschilt de ODE van de energiebelasting. De Afdeling advisering van de Raad van State noemt de ODE een opslag op de energiebelasting en zij meent dat verhoging van de tarieven van de energiebelasting meer voor de hand ligt dan de invoering van een nieuwe belasting.[195] De regering deelt deze opvatting niet en hecht met het oog op de zichtbaarheid juist waarde aan een zelfstandige belasting.

8.7.2 Budgettaire impact

In de optiek van de regering is de ODE '*een heffing (…) die niet in juridische en begrotingstechnische zin als bestemmingsheffing dient voor de uitgaven van de SDE+*.'[196] Van de directe bestemming van de opbrengst van de ODE voor de

192 Zie Besluit stimulering duurzame energieproductie (SDE). Dit besluit is in april 2008 reeds in werking getreden. Door kosteneffectiviteit en haalbaarheid meer voorop te stellen bij de onder de subsidieregeling vallende opwekkingstechnieken van energie is volgens de regering allengs sprake van een efficiëntere regeling. Om dit tot uitdrukking te brengen wordt een "+" aan de afkorting toegevoegd (naar SDE+), hoewel het onderliggende besluit in de naamgeving niet wijzigt.

193 Regeerakkoord kabinet Rutte I 2010, p. 13.

194 '*In dit wetsvoorstel is bepaald dat alle voor de energiebelasting geldende bepalingen met betrekking tot de belastbare feiten, de maatstaf van heffing, het tijdstip van verschuldigdheid en de wijze van heffing, de van kracht zijnde (gedeeltelijke) teruggaafregelingen en vrijstellingen ook van overeenkomstige toepassing zijn op de opslag*,' MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 2.

195 Advies RvS Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 4, p. 2-3.

196 Nader rapport Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 4, p. 3.

SDE+ is strikt genomen dan ook geen sprake.[197] In dit kader is relevant dat door de begrotingsspelregel inzake de strikte scheiding van de inkomsten en de uitgaven het ook is uitgesloten dat sprake is van een directe bestemmingsheffing.[198] Maar doordat de vaststelling van de tarieven plaatsheeft aan de hand van de vooraf geraamde uitgaven voor de SDE+ is er toch een verband gecreëerd. Voor burgers en bedrijven is het volgens de regering daardoor veel duidelijker welk bedrag zij betalen voor de stimulering van de duurzame energie, hetgeen niet het geval zou zijn indien de bestaande energiebelasting zou worden verhoogd.[199]

Toch is de verwerking van de ODE in de begroting vreemd te noemen. Het is namelijk een belasting die niet als zodanig in de rijksbegroting neerslaat. Deze ietwat ingewikkelde vormgeving is een compromis van een politieke tweestrijd die omtrent de invoering van de ODE heeft plaatsgevonden. Enerzijds valt het moeilijk te ontkennen dat de ODE een belasting is, aangezien het alle kenmerken van een belasting heeft (zie paragraaf 2.4) en in wezen zelfs als zuster van een bestaande belasting fungeert. Vanuit dat uitgangspunt zou de ODE onder de vleugels van het Ministerie van Financiën vallen en op de begroting van dat departement onder de belastinginkomsten neerslaan. Anderzijds is er bij invoering een aanzienlijke politieke druk om de ODE onder de vleugels van het Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie (inmiddels Economische Zaken en Klimaat) te brengen. Deze strijd heeft ertoe geleid dat weliswaar in de wetgeving en uitvoering nadrukkelijk sprake is van een belasting, maar tegelijkertijd in de begroting van een niet-belastingmiddel. Daardoor slaat de ODE neer op de begroting van laatstgenoemd departement.[200] Naar het mij voorkomt lijkt het vooral deze zichtbaarheid op de begroting – en niet zozeer de zichtbaarheid voor de belastingplichtige – die van belang is geweest om een zelfstandige belasting te creëren in plaats van de goed voorstelbare verhoging van de reeds bestaande energiebelasting. In reactie op vragen van de Kamer merkt de regering op dat zowel de subsidieregeling als de financiering via de ODE '*beide onder de exclusieve beleidsverantwoordelijkheid van de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie vallen*.'[201] Daarmee lijkt mij de gang van zaken duidelijk verklaard.

197 Om die reden is de bestemming van de opbrengst van de ODE weggehaald uit de wettekst, waarin deze oorspronkelijk wel was opgenomen ('het stimuleren van de productie van duurzame energie', art. 1, tweede lid).

198 Vgl. Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 7.

199 MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 1-2.

200 Begrotingsartikel 14, MvT Begroting XIII 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400 XIII, nr. 2, p. 61.

201 Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 2 en 16.

Ten aanzien van de begrotingsspelregels is het pleit evenwel meer in het voordeel van het Ministerie van Financiën beslecht, want de ODE is uitgezonderd van het uitgavenplafond en telt mee in het inkomstenkader.[202] Daarmee valt de ODE onder de definitie van collectieve last.[203] Dit betekent dat de subsidieregeling SDE+ binnen het vastgestelde uitgavenplafond dient te blijven zonder dat afzwakking daarvan plaatsheeft door een niet-belastingmiddel.

De ODE kent geen belastinguitgaven (belastingfaciliteiten). En dat is vreemd, aangezien de energiebelasting op het moment van invoering van de ODE wel vier regelingen kent die als zodanig kwalificeren.[204] Deze regelingen zijn evenzeer van toepassing binnen de ODE, maar staan vervolgens niet als belastinguitgave op de radar in de Miljoenennota en de begroting. De reden hiervoor ligt voor de hand. Doordat de ODE niet als een belasting kwalificeert in de begroting (en de Miljoenennota) oogt het op zichzelf consequent om dan regelingen daarbinnen ook niet als belastinguitgaven te kwalificeren. Tegelijkertijd betekent deze handelswijze dat het concept belastinguitgaven enkel vanuit de begrotingsbril wordt bezien (waarbij de ODE een niet-belasting is), terwijl de ODE nadrukkelijk ook een belasting is. Buiten de begrotingsstukken, en dus meer vanuit belastingperspectief, lijkt het mij dan evengoed voorstelbaar dat wel degelijk over belastinguitgaven wordt gesproken in relatie tot de ODE.

Bij invoering van de ODE per 2013 is een opbrengst voorzien van € 100 miljoen.[205] Noemenswaardig is dat in de jaren nadien een veel hogere opbrengst is beoogd van € 200 miljoen (2014) en € 300 miljoen (2015) waarbij tevens gewag wordt gemaakt van een beoogde opbrengst van € 1,4 miljard op lange termijn (2028). De invoeringswet stelt de tarieven vast

202 Daarbij wordt overigens gesproken over de 'SDE-plusheffing' en niet over de ODE, zie Startnota 2010, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 29, p. 7 en 32. De ODE valt onder het inkomstenkader, zo merkt de regering op, zie Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 7. Ook het huidige kabinet Rutte III plaatst de ODE – opnieuw aangeduid als 'SDE-plusheffing' – niet onder het uitgavenplafond, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 14: *'(…) en de SDE-plusheffing vallen niet onder het uitgavenplafond, maar worden meegeteld aan de inkomstenkant van de begroting en tellen op die wijze mee voor het EMU-saldo.'* Strikt genomen klopt deze zin niet. De ODE staat op de begroting namelijk aan de uitgavenkant (als een negatieve uitgave) en dus niet aan de inkomstenkant van de begroting, maar de opbrengst telt natuurlijk wel mee voor de vaststelling van het EMU-saldo. Het kabinet Rutte III zegt niet expliciet dat de ODE onder het inkomstenkader valt, hoewel het moeilijk voorstelbaar is dat deze collectieve last zonder expliciete uitzonderingsgrond zomaar buiten het inkomstenkader kan worden gehouden.

203 Zie begrotingsspelregel 2 en 12, Startnota 2010, Begrotingsregels 2011-2015, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 29, bijlage 1, p. 13 en 15.

204 Het betreft verlaagd tarief glastuinbouw, teruggaafregeling gebouwen voor openbare erediensten, teruggaafregeling non-profit instellingen en de vrijstelling grootverbruik. Vgl. Miljoenennota 2013, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 2, p. 27.

205 MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 3.

voor 2013-2015, waaraan nadien ook 2016 is toegevoegd.[206] Gedurende het begrotingsjaar 2013 worden in de Voorjaarsnota 2013, de Miljoenennota 2014 (met betrekking tot het lopende begrotingsjaar) en de Najaarsnota 2013 geen afwijking van de opbrengstraming gerapporteerd. In het Jaarverslag is voor de ODE – onder de noemer SDE+ – een gerealiseerde opbrengst voor 2013 gerapporteerd van € 97,4 miljoen.[207] Dit betekent dat de afwijking tussen raming en realisatie in het eerste begrotingsjaar slechts een negatieve afwijking kent van – 2,6 procent.[208] Aangezien de ODE in de begroting niet als belasting is weergegeven (maar als niet-belastingmiddel), wordt deze anders dan de energiebelasting evenmin weergegeven in het overzicht met de verschillende belasting- en premiemiddelen.[209] Dit komt de overzichtelijkheid niet ten goede en geeft in de begrotingsstukken een onvolledig beeld van de totale belastingopbrengst. Het is dan ook de vraag of het parlement steeds juist wordt geïnformeerd indien bijvoorbeeld wordt gevraagd naar het aantal en de (relatieve) opbrengst van 'groene belastingen' in Nederland.[210] Gezien het toenemende budgettaire belang van de ODE de komende jaren is dat een aandachtspunt.[211]

---

206 Tweede nota van wijziging Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 115, nr. 8. Tevens worden de tarieven voor 2015 verhoogd, zonder dat daarbij een budgettair effect is weergegeven. Voor 2017 en 2018 zijn de tarieven steeds met aparte wetsvoorstellen voor de desbetreffende jaren vastgesteld (vgl. voor 2017 *Kamerstukken II* 2015/16, 34 497 nrs. 1-3 en voor 2018 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 762, nrs. 1-3).

207 Jaarverslag Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930 XIII, nr. 1, p. 57. Zie ook Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, Internetbijlage 1 Uitgaven en niet-belastingontvangsten, tabel 1.11, p. 6.

208 De energiebelasting heeft nagenoeg dezelfde grondslag als de ODE, maar kent in tegenstelling tot de negatieve afwijking bij de ODE over het begrotingsjaar 2013 een positieve afwijking van 1,5 procent tussen raming en realisatie (Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, p. 82). Het zou kunnen dat de belastingvermindering per elektrische aansluiting die wel in de energiebelasting geldt maar niet in de ODE tot minder belastingderving leidt dan geraamd, maar het budgettaire verloop van deze belastingvermindering is niet inzichtelijk (het staat niet in het overzicht met belastinguitgaven). Het blijft dus ongewis waar het verschil in budgettaire ontwikkeling tussen de energiebelasting en de ODE uit voortvloeit.

209 Zo ontbreekt de ODE in de totaaloverzichten 'Overzicht van belasting- en premieontvangsten 2012-2013' (Miljoenennota 2013, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 2, tabel 2.5.1., p. 18) en 'De belasting- en premieontvangsten in 2013' (Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, p. 82).

210 Vgl. Lijst vragen en antwoorden 'Fiscale agenda', *Kamerstukken II* 2017/18, 32 140, nr. 34, p. 25-26. In de beantwoording wordt verwezen naar een rapportage over de Europese Unie met cijfers uit 2015. Aangezien daarin onder de noemer 'taxes on energy' ook onder andere brandstofaccijnzen worden geschaard en over 2015 de opbrengst van de ODE nog relatief bescheiden is, valt niet met zekerheid te zeggen of deze is meegenomen in het totaalbeeld, zie Europese Commissie 2017d, p. 219.

211 Zo is de beoogde opbrengst van de ODE voor 2022 vastgesteld op € 2,4 miljard (MvT Begroting XIII 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775 XIII, nr. 2, p. 80). In de structurele situatie (2033) wordt zelfs gesproken van een beoogde omvang van € 3,2 miljard, zie Regeerakkoord kabinet Rutte III 2017, p. 58.

8.7.3 Parlementaire positie budgettaire impact

In het parlement wordt de introductie van een nieuwe belasting op de leest van een reeds bestaande belasting wisselend ontvangen. Sommige fracties hechten belang aan de robuustheid van de financiering van de SDE+, waarbij zij aannemen dat een aparte financieringsstroom dat bewerkstelligt. Dat een nieuwe belasting strikt genomen los staat van de uitgaven baart tegelijkertijd zorgen of daarmee dan wel de gewenste zekerheid is gecreëerd. De gestelde vraag of de opbrengst van de ODE ook alleen wordt gebruikt voor de stimulering van duurzame energie is daarom weliswaar voorstelbaar, maar is in wezen irrelevant.[212] De correcte vraag zou zijn geweest – maar dat heeft niets met de ODE te maken – of de onder de noemer van de SDE+ opgenomen uitgaven op de begroting wel geheel besteed worden aan de stimulering van duurzame energie, of dat er aan de uitgavenkant van de begroting zomaar tussen begrotingsposten geschoven kan worden (de relevantie van die vraag zit in de onderuitputting die de jaren voordien heeft plaatsgevonden bij de subsidieregeling[213]). Het lijkt erop alsof de feitelijke begrotingssystematiek het parlement niet scherp voor ogen staat, hetgeen naar ik aanneem (mede) voortvloeit uit de door de regering gedane suggestie dat de ODE bestemd is voor de financiering van de SDE+.

De doelstelling om het voor burgers en bedrijven inzichtelijker te maken welke bedrag zij bijdragen aan de SDE+ kan volgens parlementariërs ook worden bereikt door een toelichting op de energierekening. Introductie van een nieuwe belasting is daarvoor wel een zwaar middel, zo wordt door enkele fracties betoogd.[214] Overigens is het goed op te merken dat in het wetsvoorstel het begrip belasting relatief weinig ter sprake komt. Het brengt de PVV-gedoogfractie tot de verzuchting: '*Als je even niet goed oplet als parlementariër heb je zo weer ingestemd met een nieuwe belasting*.'[215] Dit klemt des te meer daar de invoering van de ODE op het bord komt van de woordvoerders van de (toenmalige) vaste commissie voor Economische Zaken, Landbouw en Innovatie en niet van de met de fiscaliteit toegeruste portefeuillehouders van de vaste commissie voor Financiën.[216] Gedurende de parlementaire behandeling is het belastingperspectief dus niet direct aanwezig, hoewel in navolging van de Afdeling advisering van de Raad van State wel nadrukkelijk wordt gepleit in plaats van de ODE gewoon een opslag of een verhoging op de energiebelasting door te voeren.[217] In dit

212 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 2 en 7. Zie ook plenair debat Invoering ODE, *Handelingen II* 2011/12, nr. 28, item 9, p. 90 en 101.
213 Zoals opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling, zie plenair debat Invoering ODE, Handelingen II 2012/13, nr. 28, item 9, p. 90.
214 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 2-6.
215 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 3.
216 Hiervan is nog steeds sprake ten aanzien van de wetsvoorstellen voor vaststelling van de tarieven.
217 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 5.

kader is relevant dat de regering in 2015 in het kader van vereenvoudiging van het belastingstelsel zelf heeft aangekondigd te bezien of integratie van de ODE met de energiebelasting mogelijk is.[218] Tot op heden is van dit voornemen overigens niets meer vernomen.

De budgettaire aspecten van de ODE worden door de regering in de wetstoelichting op hoofdlijnen geschetst. Naast het noemen van de verschillende tarieven en de totaal beoogde opbrengst wordt gesteld dat de totale druk van de ODE voor de helft neerslaat bij huishoudens en voor de andere helft bij bedrijven, aangezien dit ook als uitgangspunt in de energiebelasting geldt.[219] Naar aanleiding van vragen geeft de regering nog uitvoerig inzicht in de verwachte belastingdruk bij een gemiddeld huishouden en bij bedrijven uit verschillende sectoren, alsmede in de beoogde ontwikkeling van de totale omvang van de ODE de komende jaren.[220] Vanuit de Tweede Kamer blijkt niet direct ongenoegen ten aanzien van deze budgettaire informatieverstrekking, hoewel het niet voldoende blijkt om een voorgenomen wijziging via een amendement – het amendement Van Veldhoven (D66, oppositie) – zelfstandig zonder ambtelijke interventie te regelen.[221] Het amendement beoogt met gelijke opbrengst de degressieve tariefstructuur om te bouwen naar een vlak tarief, maar het amendement wordt verworpen en deze poging loopt dus spaak. Desondanks is er ook in de Eerste Kamer aandacht voor de tariefstructuur.[222] Over de budgettaire omvang van de ODE wordt eigenlijk weinig opgemerkt.

In de Tweede Kamer wordt door de D66-fractie gesignaleerd dat de belastingvrijstellingen (lees: belastinguitgaven of belastingfaciliteiten) uit de energiebelasting doorwerken naar de ODE, hetgeen genoemde fractie onwenselijk vindt gezien de doelstelling van de ODE (die anders is dan de doelstelling van de energiebelasting).[223] De Kamer trekt daaruit verder geen consequenties ten aanzien van de toepassing van het toetsingskader belastinguitgaven of rapportage- en evaluatieverplichtingen. De regering stelt in reactie dat het niet toepassen van deze belastingfaciliteiten in de ODE (maar wel in de energiebelasting) tot extra uitvoeringslasten leidt.[224] In die gevallen moet dan immers wel ODE maar geen energiebelasting worden

---

218 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 5, p. 4.
219 MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 3.
220 Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 9.
221 In de toelichting van dit enige ingediende amendement ontbreken evenzeer de gehanteerde budgettaire veronderstellingen en aannames. In plaats daarvan wordt opgemerkt: '*De hoogte van de tarieven is in overleg met het ministerie van Economische zaken zodanig gekozen dat dit budget neutraal tot stand komt. Dat wil zeggen dat de verwachte opbrengst van de SDE+ opslag wanneer alle gebruikers dit vlakke tarief betalen vergelijkbaar is met de opbrengst wanneer de tarieven gedifferentieerd zijn zoals met het oorspronkelijke wetsvoorstel.*' Zie amendement Van Veldhoven (D66, oppositie), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 9.
222 Plenair debat Invoering ODE, *Handelingen I* 2012/13, nr. 12, item 6, p. 51 en item 17, p. 91.
223 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 11.
224 Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 12.

geheven. Dit is de enige gedachtewisseling gedurende de parlementaire behandeling van de invoering van de ODE over de belastinguitgaven en belastingfaciliteiten.

Ten aanzien van de budgettaire aspecten van de ODE stippen parlementariërs in beide Kamers nog een interessante kwestie aan. Nu btw verschuldigd is over de ODE is sprake van een 'belasting over een belasting'.[225] De regering erkent dit ruiterlijk onder verwijzing naar de van toepassing zijnde btw-richtlijn. Het budgettaire punt vanuit het parlement is evenwel dat invoering van de ODE dan dus ook tot een extra btw-opbrengst zou moeten leiden.[226] Toch wordt dat budgettaire effect niet meegenomen. De redenering van de regering luidt als volgt: '*Er is geen sprake van een extra btw-opbrengst, aangezien de consument het geld maar een keer kan uitgeven. Wanneer op een product meer btw wordt geheven, loopt de Staat dezelfde btw elders mis.*'[227] Het in stelling brengen van een substitutie-effect is in zekere zin opmerkelijk, want dat zou bij elke andere belastingverhoging (deels) van toepassing kunnen zijn, terwijl dat zelden wordt aangehaald. In dit geval lijkt het mij overigens goed voorstelbaar dat hiervan sprak is, althans voor een deel,[228] maar om nu zonder nader onderzoek met een pennenstreep een eventuele extra btw-opbrengst in het geheel te negeren, gaat wel ver. Temeer daar het oplopende budgettaire beslag van de ODE ook op dit punt doorwerkt, waardoor het allengs ook om serieuze bedragen in de btw gaat. Het is vooralsnog de vraag in hoeverre dit soort effecten vallen onder de eersteordegedragseffecten waarmee het kabinet Rutte III, conform het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, rekening houdt bij de belastingramingen onder het inkomstenkader.[229] Het is naar mijn idee voorstelbaar en verdedigbaar bij de belastingraming van de ODE met dit btw-effect rekening te houden.

---

225 Vgl. Plenair debat Invoering ODE, *Handelingen II* 2011/12, nr. 28, item 9, p. 109. Van de heffing van btw over een andere belasting is overigens ook sprake ten aanzien van de energiebelasting, de accijnzen en de bpm.

226 Zeker voor het aandeel van de niet-zakelijke gebruikers. Voor het aandeel van de zakelijke gebruikers is er een extra btw-opbrengst indien het een vrijgestelde activiteit en er geen recht bestaat op vooraftrek.

227 MvA Invoering ODE, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 115, D, p. 2-3.

228 Want als de ODE in dit geval uit spaargeld wordt betaald, is geen sprake van mis te lopen btw maar hoogstens van eventueel mis te lopen inkomstenbelasting indien het desbetreffende vermogen niet valt onder de vrijstelling in box 3. En bij een zakelijke (niet-btw plichtige) gebruiker kan de belastingdruk evengoed in de bedrijfsvoering worden opgevangen, waardoor het maar de vraag is in hoeverre de btw over de ODE ten koste gaat van elders betaalde btw.

229 Zie Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15. Daarbij wordt gekeken naar de 'directe effecten op de grondslag van de belasting waar de maatregel betrekking op heeft' alsmede naar kruiselasticiteiten (waarbij het voorbeeld wordt gegeven van een verhoging van de bieraccijns die gevolgen heeft voor de opbrengst van de wijnaccijns). In het licht van de ODE lijkt mij het passend om in ieder geval het effect op de btw-opbrengst nader te bezien.

8.7.4 Tussenconclusie

De ODE kent een duidelijk vastgesteld budgettair doel (financiering SDE+). De vastgestelde omvang van die subsidieregeling (kasuitgaven) zijn direct bepalend voor de beoogde jaarlijkse opbrengst van de ODE. Het is uitzonderlijk dat er bij een belasting ook na de invoering zo nadrukkelijk op de beoogde opbrengst wordt gestuurd. Dat de tarieven vanuit dat doel (inmiddels jaarlijks) worden vastgesteld, geeft ook aan dat het budgettaire doel steeds scherp in het vizier staat. Het eerste begrotingsjaar is er nauwelijks een afwijking tussen raming en realisatie.

Het veronderstelde budgettaire verband tussen ODE en SDE+ – van een direct budgettair verband is namelijk geen sprake – zorgt voor een complexe uitwerking van de begrotingssystematiek en in het verlengde de begrotingsspelregels. Hoewel de vormgeving van de ODE nagenoeg geheel op de leest van de energiebelasting is geschoeid en de ODE in de wetgeving en uitvoering ook nadrukkelijk als belasting kwalificeert, is het in de begroting een niet-belastingmiddel. Op die titel slaat de ODE neer in de begroting van (inmiddels) het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat en dus niet in de begroting van het Ministerie van Financiën tussen de andere belastingen. Van belastinguitgaven of belastingfaciliteiten is om die reden ook geen sprake, terwijl dat vanuit het belastingperspectief net zoals bij de energiebelasting wel het geval is. Volgens de begrotingsspelregels vallen de mutaties van de ODE daarentegen wel tussen de mutaties van de andere belastingen onder het inkomstenkader.

De bediening van het parlement voor wat betreft de informatievoorziening en de overzichtelijkheid ten aanzien van belastingen is niet optimaal door een evidente belasting als de ODE om (machts)politieke redenen in de begroting als niet-belastingmiddel te kwalificeren.

8.8 Crisisheffing

8.8.1 Aanleiding

De crisisheffing is een pseudo-eindheffing in de loonbelasting.[230] Het betreft niet de invoering van een afzonderlijk belastingmiddel, zoals de andere onderdelen in dit hoofdstuk. Het is echter wel een afgebakende prominente maatregel, waarbij het budgettaire aspect in de aanleiding een bepalende rol speelt en tevens redelijk te volgen is, of dat zouden moeten zijn. Om die reden is ervoor gekozen de crisisheffing te onderzoeken. De crisisheffing is van toepassing voor zover het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking hoger is dan € 150.000. Het tarief is vastgesteld op 16 procent. Deze tijdelijke

230 Opgenomen in art. 32bd Wet op de loonbelasting 1964. Een pseudo-eindheffing komt niet in de plaats van (zoals bij een zuivere eindheffing) maar naast of aanvullend op de heffing (door inhouding) bij de werknemer.

werkgeversheffing is initieel alleen van toepassing in 2013, waarbij het in 2012 genoten loon in aanmerking wordt genomen. Voor het aangiftetijdvak waarin het op 31 maart 2013 genoten loon valt, moet de crisisheffing worden aangegeven en afgedragen door de werkgever. Nadien is de crisisheffing analoog aan de heffing voor 2013 met een jaar verlengd voor 2014.

De in het Begrotingsakkoord 2013 aangekondigde 'eenmalige crisisheffing' of 'tijdelijke crisisheffing' is een van de voorgenomen maatregelen tussen de coalitiepartijen VVD en CDA (van het demissionaire kabinet) en oppositiepartijen D66, GroenLinks en ChristenUnie.[231] Met de afspraken uit dat akkoord wordt getracht het voorziene begrotingstekort voor 2013 terug te dringen. Daaruit spreekt duidelijk een budgettaire doelstelling die ten grondslag ligt aan de crisisheffing. Later is dit nog specifiek zo verwoord door de regering: '*Het doel van deze maatregel is het leveren van een bijdrage aan het oplossen van de begrotingsproblematiek*.'[232] Reeds begin 2013 wordt door de regering aangekondigd dat de crisisheffing zal worden verlengd in 2014 om daarmee aan de Europese begrotingsafspraken te voldoen.[233] In de Miljoenennota 2014 en het daaropvolgende Begrotingsakkoord 2014 tussen de coalitiepartijen VVD en PvdA en oppositiepartijen D66, ChristenUnie en SGP wordt niet meer aan die aankondiging getornd.[234] Ook bij de verlenging van de crisisheffing is het budgettaire doel derhalve van doorslaggevende betekenis.

8.8.2 Budgettaire impact

In het Begrotingsakkoord 2013 is opgenomen dat de eenmalige crisisheffing € 500 miljoen moet opleveren,[235] hetgeen in de toelichting van het verzamelwetsvoorstel tot invoering evenzeer is vermeld.[236] Deze € 500 miljoen is onderdeel van een totaalpakket aan benodigde financiële middelen, waarmee wordt getracht het begrotingstekort terug te dringen tot 3 procent van het bbp, terwijl dit zonder maatregelen zou oplopen naar 4,4 procent van het bbp.[237] De budgettaire doelstelling van de crisisheffing vloeit derhalve vrijwel rechtstreeks voort uit de Europese begrotingsspelregels en meer specifiek uit de 3%-tekortnorm (zie paragraaf 5.7.2). Nederland verkeert op dat

231 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, bijlage 2, p. 36. Het totale pakket aan maatregelen ziet zowel op de uitgavenkant als de inkomstenkant van de overheidsbegroting.

232 Nota n.a.v. verslag Uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 (hierna: UFB 2013), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 18.

233 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 566, nr. 1, p. 7.

234 Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 10-11 en 77. Begrotingsakkoord 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 19. Het Begrotingsakkoord 2014 had ten doel om ook in de Eerste Kamer een meerderheid te bewerkstelligen voor de begrotingsafspraken, aangezien de coalitie van VVD en PvdA daarvoor onvoldoende zetels had.

235 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, bijlage 2, p. 36.

236 MvT UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 3, p. 16.

237 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, bijlage 2, p. 12.

moment – medio 2012 – overigens reeds in de buitensporigtekortprocedure, aangezien al sinds 2009 sprake is van een begrotingstekort dat hoger is dan de in Europees verband afgesproken norm. Aanvankelijk kreeg Nederland 'de opdracht' het begrotingstekort uiterlijk in 2013 weer terug te brengen onder 3 procent van het bbp,[238] vandaar ook de noodzaak om strak op die norm te sturen toen medio 2012 een te verwachten overschrijding zich aandiende.[239]

Op het moment van aankondiging, en later bij het voorstel tot invoering, van de crisisheffing is de raming van de beoogde opbrengst niet nader gespecificeerd. Een eenvoudige rekensom leert dat er kennelijk van wordt uitgegaan dat de grondslag voor de heffing € 3,125 miljard bedraagt (2012).[240] Het is niet duidelijk waarop dat is gebaseerd, hoewel aannemelijk is dat het voortvloeit uit (een bewerking van de) reeds ingediende aangiftes loonheffing uit het verleden. In een bestaand belastingmiddel een wijziging doorvoeren, kan het voordeel opleveren dat reeds gegevens bekend zijn die dienstbaar zijn aan de raming van die wijziging. Dat hoeft niet altijd zo te zijn, want gegevens moeten dan wel (cumulatief) geregistreerd en bewerkbaar zijn.

De inkomstenmaatregelen uit het Begrotingsakkoord 2013 leiden strikt genomen tot een aanpassing van het inkomstenkader, aangezien het beleidsmutaties betreffen die niet bij de start van de kabinetsperiode zijn overeengekomen. Echter, het akkoord is een politiek antwoord op de val van het kabinet Rutte I, waarbij de coalitiepartijen van het aldus demissionaire kabinet afspraken hebben gemaakt met drie oppositiepartijen. De budgettaire omvang van de crisisheffing is daardoor pas opgenomen in het door het kabinet Rutte II opgestelde inkomstenkader voor de periode 2013-2017,[241] maar doordat de maatregel eenmalig is – de verlenging in 2014 doet hier niets aan af – wordt het budgettaire effect over de hele kabinetsperiode bezien geneutraliseerd.[242]

Net voordat de aangifte en de afdracht voor de crisisheffing in 2013 moeten worden gedaan – het betreft het aangiftetijdvak waarover het op 31 maart 2013 genoten loon valt – kondigt het kabinet op 1 maart 2013 aan dat aanvullende maatregelen nodig zijn om voor 2014 te voldoen aan de Europese begrotingsafspraken. Voor 2014 dreigt namelijk een begrotingstekort van 3,4 procent van het bbp. Als onderdeel van het 'aanvullend pakket'

---

238 Daarnaast moet in de periode 2011-2013 het structurele saldo jaarlijks met gemiddeld 0,75 procentpunt van het bbp verbeteren, zie Miljoenennota 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 1, p. 66.

239 Vanwege de aanhoudende crisis heeft Nederland overigens in de loop van 2013 van de Europese Raad een jaar respijt gekregen, zodat het begrotingstekort pas uiterlijk in 2014 onder de 3 procent van het bbp dient te geraken.

240 Dit is dan de totale loonsom boven € 150.000. Tegen een tarief van 16 procent levert dat immers € 500 miljoen op.

241 Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 6-7.

242 In gelijke zin minister Dijsselbloem van Financiën tijdens het plenair debat Kabinetsbeleid crisis, *Handelingen II* 2012/13, nr. 57, item 21, p. 94.

zal de crisisheffing daarom ook voor 2014 van toepassing zijn: '*De werkgeversheffing voor hoge inkomen wordt eenmalig gecontinueerd. De heffing levert incidenteel € 500 miljoen op*.'[243] De (budgettaire) aandacht van de crisisheffing richt zich hierdoor niet zozeer op de gerealiseerde budgettaire omvang van de crisisheffing in 2013, maar vooral als onderdeel van het pakket voor 2014.

In de Voorjaarsnota 2013 en de Miljoenennota 2014 (ten aanzien van het lopende begrotingsjaar 2013) wordt geen aandacht besteed aan de (budgettaire aspecten van de) crisisheffing. Slechts per belastingmiddel worden enkele afwijkingen ten aanzien van de oorspronkelijk ramingen voorafgaand aan het begrotingsjaar genoemd.[244] Daardoor is op die momenten ook niet bekend of de beoogde € 500 miljoen aan opbrengst daadwerkelijk wordt gerealiseerd, terwijl in de Miljoenennota 2014 (ten aanzien van het komende begrotingsjaar 2014) dus wel een verlenging van de crisisheffing in de boeken neerslaat met opnieuw een budgettaire omvang van € 500 miljoen.[245] Dit bedrag werkt dan ook door in het (aangepaste) inkomstenkader voor 2014, maar valt daar door het eenmalige karakter in 2015 weer uit.

Het is zeker met het oog op de verlenging van de crisisheffing interessant dat het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) op 28 oktober 2013 opeens een persbericht verspreid met de boodschap dat de opbrengst van de crisisheffing € 628 miljoen in 2013 bedraagt.[246] In de toelichting wordt opgemerkt dat deze uitkomst is gebaseerd op gegevens van de Belastingdienst en het UWV naar de stand van 8 oktober 2013. Het CBS zegt overigens niets over de reden om specifiek de opbrengst van de crisisheffing in kaart te brengen en daarover te publiceren.[247] In het najaar van 2013 blijkt derhalve al op basis van de CBS-cijfers dat de opbrengst van de crisisheffing voor 2013 een positieve afwijking kent van de raming van 26 procent

243 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 566, nr. 1, p. 7. Het betreft het zogenoemde '4,3 miljard pakket' dat later in de Miljoenennota 2014 vanwege verwachte verder tegenvallende begrotingsontwikkelingen – zonder ingrijpen zou het begrotingstekort voor 2014 naar verwachting uitkomen op 3,9 procent van het bbp - is opgehoogd naar een '6 miljard pakket' (waarmee het begrotingstekort overigens niet op 3 procent van het bbp maar op 3,3 procent van het bbp uitkomt, om tegen het einde van de kabinetsperiode 'richting de 3 procent van het bbp te bewegen'). Zie Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 24.

244 De crisisheffing maakt daarbij onderdeel uit van de weergegeven posten loonbelasting of inkomens- en loonheffing.

245 Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 10-11 en 77. MvT Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 20 en 30.

246 Centraal Bureau voor de Statistiek 2013. In mei 2014 wordt in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013 overigens op geen enkele wijze gewag gemaakt van de crisisheffing over 2013 en de gerealiseerde opbrengst ervan.

247 Over 2014 is de crisisheffing overigens opnieuw onder de loep genomen, maar de berichtgeving is dan beduidend bescheidener dan in 2013. Slechts in een 'twitterbericht' (@statistiekcbs) op 20 oktober 2014 wordt opgemerkt dat de crisisheffing in 2014 iets hoger uitpakt (€ 617 miljoen) dan in 2013 (€ 596 miljoen). De neerwaartse bijstelling van de opbrengst van de crisisheffing in 2013 van € 628 miljoen naar € 596 miljoen wordt slechts met een terloopse opmerking afgedaan.

(later overigens nog neerwaarts bijgesteld naar 19 procent). Toch werkt dit nieuwe licht op de budgettaire omvang van de crisisheffing niet door naar de begroting voor 2014. In het najaar van 2013 wordt vastgehouden aan een raming uit het voorjaar van 2012, terwijl alsdan actuele realisatiecijfers voorhanden zijn.[248] Zeker voor een maatregel waarbij het budgettaire doel zo prominent naar voren komt, is dat merkwaardig te noemen. De openstaande en niet te beantwoorden vraag is of het negeren van actuele realisatiecijfers eveneens zou zijn geschied in geval van een negatieve afwijking tussen raming en realisatie. Mijn inschatting is dat alsdan de kans groot zou zijn geweest dat het tarief van de crisisheffing via een nota van wijziging zou zijn verhoogd om het beoogde budgettaire doel zeker te stellen.

Achteraf blijkt het begrotingstekort voor 2013 te zijn uitgekomen op 2,5 procent van het bbp, hetgeen tegen het licht van de Europese 3%-begrotingstekortnorm in absolute bedragen nog een 'budgettaire ruimte' van circa € 3 miljard impliceert.[249] Het lijkt daardoor wellicht alsof de budgettaire omvang van de crisisheffing – zowel op basis van de raming als het hogere realisatiecijfer – helemaal niet nodig was geweest om onder de begrotingstekortnorm te geraken (maar deze redenering zou dan ook gelden voor de andere individuele maatregelen uit het pakket met maatregelen, terwijl dat weer niet geldt voor het pakket als geheel). Bovendien is deze opmerking achteraf natuurlijk makkelijk gemaakt, maar op het moment van besluitvorming over de crisisheffing was op basis van de toen voorliggende cijfers geenszins sprake van het ontbreken van de budgettaire noodzaak om de desbetreffende maatregel te treffen. Tevens is niet duidelijk op elke wijze en in welke mate een politiek signaal om begrotingsspelregels na te leven door middel van een totaalpakket aan maatregelen (waaronder de crisisheffing) doorwerkt op andere economische en begrotingspolitieke factoren, waardoor het terugdringen van het begrotingstekort minder wind tegen krijgt of misschien zelfs wel de wind in de rug.[250]

---

248 Deze gegevens zijn kennelijk niet voorhanden bij het opstellen van de begroting voor 2014 (en het Belastingplan 2014), hoewel voorstelbaar is dat op dat moment een inschatting van de realisatie van de opbrengst van de crisisheffing in 2013 zou hebben kunnen plaatsvinden op basis van de aangiftes en afdrachten over maart 2013 (het relevante aangiftetijdvak). Gedurende de begrotingsbehandeling en de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014 had het evenwel, zeker op basis van de cijfers van het CBS, tot een aanpassing van de raming kunnen komen.

249 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, p. 19. Bij het berekenen van de 'budgettaire ruimte' van circa € 3 miljard is uitgegaan van een bbp in 2013 van € 603 miljard. Voor 2014 is het begrotingstekort trouwens uitgekomen op 2,3 procent van het bbp, hetgeen een 'budgettaire ruimte' ten opzichte van de begrotingstekortnorm impliceert van circa € 4,6 miljard, zie Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 200, nr. 1, p. 20.

250 Bijvoorbeeld het vertrouwen dat financiële markten aan het pakket ontlenen met een mogelijk lagere rente op overheidsschulden tot gevolg, waardoor de rentebetalingen van de overheid lager uitvallen dan gedacht. Of het positieve effect van overheidsingrijpen, waardoor de ontwikkeling van de economie – en daarmee het bbp dat maatgevend is voor de begrotingstekortnorm - minder tegenvalt dan vooraf gedacht.

Welbeschouwd is de crisisheffing te beschouwen als een negatieve belastinguitgave in de loonbelasting. Het is een belastingfaciliteit die leidt tot extra belastinginkomsten. Dat concept van negatieve belastinguitgaven is geenszins uitgekristalliseerd, waardoor gedurende de parlementaire behandelingen hier ook niemand enige belangstelling voor toont.[251] De relevantie van deze constatering zou er mijns inziens inzitten dat de crisisheffing alsdan apart wordt weergegeven in de begrotingsstukken (bijvoorbeeld in de Miljoenennota), zodat ook het budgettaire beslag en de ontwikkeling daarvan door het parlement kunnen worden gemonitord. Het feit dat de crisisheffing initieel slecht een jaar geldt, en nadien met een jaar is verlengd, doet hier niets aan af.

8.8.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De crisisheffing kan niet rekenen op exclusieve belangstelling van het parlement, aangezien het onderdeel uitmaakt van een totaalpakket aan (fiscale) maatregelen. Parlementariërs zijn daardoor gedwongen hun aandacht te verdelen over de verschillende onderdelen van het pakket. Dit is een relevant gegeven bij het duiden van de parlementaire positie. Tijdens het plenaire debat over het Begrotingsakkoord 2013 is de crisisheffing sporadisch aan bod gekomen. Bij het wetsvoorstel tot invoering van de maatregel is de parlementaire belangstelling al groter, maar het blijft relatief beperkt. In het Begrotingsakkoord 2013 wordt opgemerkt dat '*ook hogere inkomens (…) in deze tijd een extra bijdrage moeten leveren aan het oplossen van de begrotingsproblematiek*.'[252] Of een werkgeversheffing het hoger belasten van inkomens adequaat adresseert, is de vraag die ook door de Afdeling advisering van de Raad van State is geopperd. Volgens de regering is vanwege het vestigingsklimaat evenwel niet gekozen een hoger toptarief in de inkomstenbelasting.[253] Dit bevestigt impliciet de lezing dat de crisisheffing een alternatief vormt voor het tijdens de onderhandelingen over het begrotingsakkoord door in ieder geval een van de fracties ingebracht voorstel voor een verhoging van dat toptarief in de inkomstenbelasting.[254]

---

251 Wel vraagt de fractie van SP in de Eerste Kamer om in de totale budgettaire mutatie van het pakket aan fiscale maatregelen van het Begrotingsakkoord 2013 de mutatie van de belastinguitgaven te onderscheiden, zie Voorlopig verslag UFB 2013, *Kamerstukken I* 2011/12, 33 287, C, p. 16. De crisisheffing wordt daarbij niet specifiek genoemd.

252 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, bijlage 2, p. 36.

253 Nader rapport UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 4, p. 18. Zie ook Nota n.a.v. verslag UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 16.

254 De oppositiefractie van Groen Links claimt de geestelijk vader van de crisisheffing te zijn: *'(…) wij hebben ook een half miljard extra geregeld door volgend jaar een speciaal crisistarief voor de hoogste inkomens af te spreken'*, zie plenair debat Begrotingsakkoord 2013, *Handelingen II* 2011/12, nr. 88, item 15, p. 50. Vgl. Plenair debat UFB 2013, *Handelingen II* 2011/12, nr. 98, item 3, p. 17.

In de Tweede Kamer tonen fracties zich bezorgd over het ontwijken van de crisisheffing door bijvoorbeeld een dienstverband om te zetten naar het ondernemerschap, hetgeen een negatief effect op de boogde opbrengst kan hebben. De regering ziet dit anders: '*Door het eenmalige karakter, de hoogte van het tarief en het feit dat het loon over het jaar 2012 tot uitgangspunt wordt genomen, zal het ontwijkingsgedrag naar alle waarschijnlijkheid beperkt blijven*.'[255] Om desondanks aan de geuite zorgen tegemoet te komen, is op verzoek van de Tweede Kamer bij nota van wijziging de mogelijkheid gecreëerd om bij algemene maatregel van bestuur 'nadere regels' te stellen.[256] De terugwerkende kracht van de crisisheffing – het loon over 2012 in aanmerking nemen om de heffing in 2013 te effectueren – is hierbij geplaatst in het licht van het voorkomen van mogelijk ontwijkgedrag met een mogelijk negatief effect op de beoogde belastingopbrengst.[257] Een (deels) vaststaande grondslag in het verleden biedt weliswaar meer budgettaire zekerheid voor de overheid maar natuurlijk aan de andere kant navenant minder rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

In de Eerste Kamer bestaan met het oog op de rechtszekerheid dan ook juist zorgen over de terugwerkende kracht van de crisisheffing.[258] Over de toelaatbaarheid van de terugwerkende kracht zijn nadien ook rechtszaken gevoerd die de crisisheffing als zodanig overigens niet onderuit hebben gehaald.[259] Het lijkt moeilijk voorstelbaar dat de terugwerkende kracht in politieke zin een noodzakelijk element is geweest bij het besluit tot invoering van de crisisheffing. Geen van de betrokken fracties bij het Begrotingsakkoord 2013 geeft hier blijk van. Aannemelijker lijkt het, maar documenten hieromtrent ontbreken, dat het in de ambtelijke uitwerking en vormgeving van de crisisheffing is opgebracht, waarna natuurlijk wel uiteindelijk een politiek fiat heeft plaatsgevonden.[260] De regering geeft richting de bezorgde senatoren aan dat de crisisheffing in 2013 geëffectueerd moet worden, waardoor is aangesloten bij het loon over 2012. Zij vervolgt: '*Indien voor de berekening van de pseudo-eindheffing het loon over het kalenderjaar 2013 zou worden gebruikt, zou de heffing pas in 2014 kunnen worden berekend*

255 Nota n.a.v verslag UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 17. Zie ook Schriftelijke beantwoording vragen WGO UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 11, p. 5-6.

256 Derde NvW UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 20.

257 De aankondiging van een eenmalige heffing in jaar T stimuleert, voor zover mogelijk, het schuiven met in dit geval loonbestanddelen naar jaar T-1 en naar de jaren na T.

258 Verslag UFB 2013, *Kamerstukken I* 2011/12, 33 287, F, p. 4. Vgl. Plenair debat UFB 2013, *Handelingen I* 2011/12, nr. 37, item 7, p. 63.

259 Zie Van der Hulle 2016, p. 1-5, over deze 'crisisheffing-arresten', waarbij een tevergeefs een beroep is gedaan op het ongestoord genot van eigendom (art. 1 EP EVRM) en op het gelijkheidsbeginsel. Zie ook Meussen en Dijkstra 2016, p. 582-595.

260 Het onderscheid tussen politiek en ambtelijk is relevant om het krachtenveld van actoren te ontwarren, maar het heeft zelfstandig geen betekenis. Een akkoord en de daarop gebaseerde wetgeving is uiteindelijk een politieke aangelegenheid tussen regering en parlement.

en afgedragen.'[261] Op grond van de Europese begrotingsspelregels, en meer specifiek de 3%-tekortnorm, is deze uitleg echter vatbaar voor discussie, aangezien de crisisheffing weliswaar op 2013 betrekking moet hebben maar de aangifte en afdracht daarvan hoeft niet noodzakelijkerwijze in 2013 te geschieden. De 3%-tekortnorm is namelijk gebaseerd op de zogenoemde EMU-basis dat inhoudt dat '*het tijdstip van de onderliggende transactie (de levering van de dienst of het product) relevant is en niet het tijdstip van de betaling (kasstelsel).'*[262] Belastinginkomsten met betrekking tot de crisisheffing in 2013 die eventueel later dan 2013 binnenkomen worden op EMU-basis in beginsel toegerekend aan 2013. Bij de vormgeving met als grondslag het loon van 2012 is naar mijn mening zelfs pleitbaar dat de crisisheffing volgens de Europese begrotingsspelregels strikt genomen moeten worden toegerekend aan begrotingsjaar 2012 en niet aan 2013. Gezien de nationale en Europese politieke dynamiek om het begrotingstekort voor 2013 terug te dringen, is een dergelijk pleidooi evenwel niet aan de orde geweest.

De regering gaat in haar verdediging van de inzet van de terugwerkende kracht uit van het kasstelsel, zoals dat onder andere voor de belastingmiddelen op de rijksbegroting geldt. Dat strookt niet met het uitgangspunt van de EMU-basis (zie over EMU-basis en kasbasis paragraaf 4.9.2.1). Het punt is echter dat de regering geen enkele moeite doet de belastinginkomsten op EMU-basis te registreren. In plaats daarvan hanteert zij als praktisch uitgangspunt voor de meeste belastingmiddelen de éénmaands verschoven kasbasis en voor enkele uitzonderingen waaronder de inkomensheffing (waaronder de loonbelasting valt) kasbasis, waar dan gemakshalve het etiket EMU-basis op wordt geplakt.[263] Mij lijkt een tweemaands verschoven kasbasis voor de loonbelasting daarbij trouwens meer voor de hand liggen,[264] met daarbij tegelijkertijd de kanttekening dat het natuurlijk nog beter zou zijn om een systematiek te hanteren waarbij de inkomsten specifiek aan het desbetreffende begrotingsjaar worden toegerekend.[265] De toegepaste systematiek van (verschoven) kasbasis zorgt in ieder geval niet voor een zuivere toerekening van belastinginkomsten

261 Nota n.a.v. verslag UFB 2013, *Kamerstukken I* 2011/12, 33 287, G, p. 5-6.

262 Lijst vragen en antwoorden Modernisering Cw, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 6, antwoord vraag 10. Zie ook paragraaf 4.9.2.1.

263 Vgl. Miljoenennota 2013, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 2, p. 11, voetnoot 3 (dit is momenteel overigens nog steeds de staande praktijk, zie Miljoenennota 2019, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 36, voetnoot 1).

264 De afdracht uiterlijk in februari (t+1), op basis van de aangifte in uiterlijk januari (t+1), ziet nog op begrotingsjaar t. Dus om EMU-basis (transactiebasis) te benaderen weerspiegelingen de betalingen van maart (jaar t) tot en met februari (jaar t+1) het beste de inkomsten van begrotingsjaar t.

265 Via het betalingskenmerk van afdrachten zou het technisch mogelijk moeten zijn om deze ongeacht het moment van ontvangst toe te rekenen aan het desbetreffende begrotingsjaar.

aan het desbetreffende begrotingsjaar,[266] hetgeen vooral bij een eenmalige heffing problematisch kan uitpakken in de zin dat deze alsdan in het geheel in een 'verkeerd' begrotingsjaar kan neerslaan.[267] Enfin, als gevolg van de praktische invulling van de registratie op EMU-basis, door daarbij (verschoven) kasbasis te hanteren, is de noodzakelijke kasontvangst in 2013 van de crisisheffing in mijn optiek enigszins oneigenlijk gekoppeld aan de 3%-tekortnorm op EMU-basis.

Gedurende het lopende begrotingsjaar 2013 toont het parlement bij de Voorjaarsnota 2013 geen belangstelling voor de budgettaire aspecten van de crisisheffing in 2013. Door de verlenging van de crisisheffing in 2014 – opgenomen in het met Prinsjesdag gepubliceerde Belastingplan 2014 – ontstaat die belangstelling toch. De Tweede Kamer informeert naar aanleiding van het voorliggende wetsvoorstel naar de gerealiseerde opbrengst van de crisisheffing in 2013 met het oog op de raming van de crisisheffing voor 2014, aangezien het Kamerleden bevreemdt dat de raming voor 2014 exact gelijk is aan de raming voor 2013.[268] De regering antwoordt dat de crisisheffing in 2013 tot een opbrengst van 'ruim € 500 miljoen' heeft geleid en zij voegt daaraantoe: '*Op basis van de gerealiseerde ontvangsten uit de werkgeversheffing in 2013, heeft het kabinet voor 2014 opnieuw een bedrag van € 0,5 miljard geraamd.*'[269] Het is curies dat een week na dat antwoord van de regering het Centraal Bureau voor de Statistiek een publicatie naar buiten brengt met een realisatie van de crisisheffing in 2013 van € 628 miljoen.[270] De regering heeft zich er in de informatievoorziening richting de Tweede Kamer derhalve wel erg gemakkelijk vanaf gemaakt. In wezen wordt niet gemeld dat de gerealiseerde opbrengst van de crisisheffing substantieel hoger ligt, althans met een positieve afwijking tussen raming en realisatie van 26 procent is daar mijns inziens toch sprake van. Slechts één fractie in de Tweede Kamer slaat hier uiteindelijk op aan. De oppositiefractie van GroenLinks oppert via een overigens verworpen motie de extra opbrengst van € 128 miljoen terug te geven via lagere werkgeverspremies.[271] Onder het inkomstenkader is een 'uitruil' tussen premies en belastingen weliswaar mogelijk,[272]

---

266 Hoewel jaarlijkse toepassing van deze systematiek bij een relatief constant belastingmiddel de onzuiverheid enigszins kan mitigeren.

267 Voor de registratie van de inkomsten van de crisisheffing had gezien het eenmalige karakter naar mijn idee tevens een afwijkende systematiek dan de (verschoven) kasbasis gehanteerd kunnen worden om zuiverder aan te sluiten bij de EMU-basis, waardoor de terugwerkende kracht niet of minder van belang zou zijn geweest.

268 Verslag Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 10, p. 22-23.

269 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 11, p. 57-58.

270 Centraal Bureau voor de Statistiek 2013.

271 Motie Van Ojik (GroenLinks, oppositie), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 55. Zie ook WGO Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 73, p. 63.

272 Dat belastingen wel binnen de rijksbegroting vallen, maar de premies niet, wringt mijns inziens, zie paragraaf 4.4. Het toepassingsbereik van het inkomstenkader verschilt daardoor op een budgettair substantieel onderdeel met het toepassingsbereik van de rijksbegroting.

maar een hogere gerealiseerde opbrengst dan de raming valt volgens de vigerende toepassing van de nationale begrotingsspelregels niet onder het inkomstenkader. Het is een endogeen effect dat via het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatie) ten gunste van het begrotingssaldo valt. Met deze redenering pareert de regering de gedane suggestie.[273] Van Ojik (GroenLinks, oppositie) vat de reactie van de regering vervolgens treffend samen: '*Het antwoord is: dat is in strijd met de begrotingsregels. Dat antwoord snap ik, maar strijdigheid met de begrotingsregels geldt in dit huis vooral zolang er geen andere afspraken zijn gemaakt*.'[274] Het Kamerlid verwijst daarbij naar voorbeelden van inkomstenmeevallers die wel elders zijn ingezet. Hieruit spreekt het gevoel van ambivalentie ten aanzien van de toepassing van begrotingsspelregels.

Overigens leidt deze aandacht er niet toe dat de raming voor de crisisheffing van 2014 wordt aangepast (verhoogd). Wijziging van de vormgeving van de crisisheffing is gedurende de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel evenmin aan de orde, terwijl voorstelbaar is dat bijvoorbeeld met de vaststelling van een lager tarief dan 16 procent de geraamde opbrengst van € 500 miljoen meer binnen bereik komt dan de nu te verwachten (hogere) opbrengst op basis van de realisatiecijfers over 2013.[275] De regering gaat hiertoe zelf niet over en in het parlement wordt er simpelweg niet op doorgevraagd.[276] Op grond van een evident onjuiste raming, althans de beschikbaarheid van actuele cijfers is welbewust genegeerd, is de crisisheffing 2014 ingevoerd. De raming hoeft derhalve niet accuraat te zijn, maar een vastgestelde budgettaire omvang moet enkel passen binnen het raamwerk van de Europese begrotingsspelregels (ex-ante begrotingstekortnorm) en de nationale begrotingsspelregels (inkomstenkader). Als daaraan is voldaan, zijn andere relevante gegevens in wezen niet meer van belang, zo valt uit de parlementaire behandeling omtrent de invoering van de crisisheffing in 2014 te destilleren.

8.8.4 Tussenconclusie

De crisisheffing heeft een duidelijk budgettair doel. Dat budgettaire doel vloeit voort uit de toepassing van de Europese begrotingsspelregels en meer specifiek het voldoen aan de 3%-tekortnorm. De vormgeving van

273 Schriftelijke beantwoording vragen WGO Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 16, p. 20. Vgl. plenair debat Belastingplan 2014, *Handelingen II* 2013/14, nr. 23, item 8, p. 36.

274 Plenair debat Belastingplan 2014, *Handelingen II* 2013/14, nr. 22, item 29, p. 27.

275 En dat blijkt achteraf ook wel. De regering informeert de Kamer hier niet over. Wel bericht het Centraal Bureau voor de Statistiek in een bericht over een gerealiseerde opbrengst van de crisisheffing in 2014 van € 617 miljoen.

276 Wel wordt door de Tweede Kamer geïnformeerd naar de beoogde opbrengst van de crisisheffing voor 2014 in het licht van verschillende ontwikkelingen, zoals eventueel ontwijkgedrag en de lopende juridische procedures, zie Verslag Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 10, p. 23.

de crisisheffing met de terugwerkende kracht – het loon over 2012 in aanmerking nemen om de crisisheffing in 2013 te effectueren (en analoog het loon over 2013 voor de heffing in 2014) – lijkt daarentegen uit te gaan van het in de rijksbegroting gehanteerde kasstelsel terwijl de Europese tekortnorm EMU-basis (transactiebasis) als grondslag kent. Dat de regering uit praktisch oogpunt de kasontvangst van de crisisheffing in 2013 (en later in 2014) gelijkstelt aan EMU-basis (strikt genomen is dat een onjuiste invulling), beperkt de mogelijkheid om bij de vormgeving van de crisisheffing de afdracht na 2013 (en later na 2014) te laten plaatshebben. Het is op EMU-basis mijns inziens echter zuiverder de inkomsten van de crisisheffing niet op (verschoven) kasbasis te registreren maar op transactiebasis. De 'terugwerkende kracht' voorkomt wel potentieel ontwijkgedrag (schuiven met loon over de jaren heen) met een negatief effect op de beoogde opbrengst. Vanuit het uitgangspunt de beoogde opbrengst ook daadwerkelijk te genereren – afgezien van het jaar waaraan die opbrengst dient te worden toegerekend – is de inzet van de terugwerkende kracht dienstbaar aan de Europese begrotingsnorm. Hier doet zich dus een paradox voor. Terugwerkende kracht is formeel onnodig voor het juiste registratiemoment van de inkomsten van de crisisheffing in 2013 respectievelijk 2014, maar deze lijkt wel dienstbaar om de grondslag van de crisisheffing te beschermen tegen potentieel ontwijkgedrag.

Het parlement ontvangt bij het voorstel tot invoering van de crisisheffing nauwelijks informatie over de budgettaire aspecten. Ook gedurende en na afloop van het begrotingsjaar wordt het niet door de regering geïnformeerd over actuele ramings- en/of realisatiecijfers. Dat is verklaarbaar doordat de crisisheffing geen apart belastingmiddel is, terwijl de rapportages zich veelal wel daarop richten. Het is daarentegen ook voorstelbaar een dergelijke prominente maatregel vanuit het oogpunt van informatievoorziening juist wel in budgettaire zin te belichten. Bij omarming van het concept van de negatieve belastinguitgaven had de crisisheffing hiervoor mijns inziens gekwalificeerd en had de ontwikkeling van de budgettaire aspecten op die 'titel' in kaart gebracht kunnen worden.

Dat een door het Centraal Bureau voor de Statistiek gepubliceerd realisatiecijfer over de crisisheffing in 2013 van (toen) € 628 miljoen op geen enkele wijze doorwerkt in de raming van het op dat moment (oktober 2013) in het parlement aanhangige voorstel tot invoering van de crisisheffing in 2014 is merkwaardig. De regering blijft ondanks de discussie in het parlement over dit nieuwste cijfer gericht op een eenmaal vastgestelde ex-ante raming van een opbrengst van € 500 miljoen, terwijl meer dan aannemelijk is dat dit gezien het gepresenteerde realisatiecijfer te laag is. Zowel in de nationale begrotingsspelregels (inkomstenkader) als de Europese begrotingsspelregels (in dit geval de 3%-tekortnorm) is geen mechanisme voorhanden om een raming te actualiseren als zich hiervoor een evidente aanleiding aandient.

8.9 Kansspelbelasting online kansspelen

8.9.1 Aanleiding

De kansspelbelasting voor online aangeboden kansspelen (kansspelen op afstand[277]) bedraagt in legale situaties, waarbij een vergunning is verleend op grond van de Wet op de kansspelen, 29 procent van het bruto spelresultaat en wordt geheven bij de aanbieder. In geval van illegale situaties, dus zonder dat een vergunning geldt, bedraag deze belasting 29 procent van de maandwinst en deze wordt alsdan geheven bij de speler. De kansspelbelasting voor online kansspelen biedt weliswaar een nieuwe dimensie met het onderscheid legaal en illegaal, maar tegelijkertijd is de heffingssystematiek niet nieuw. Zo is de aanbieder van binnenlandse online kansspelen – evenals de aanbieder van landgebonden casinospelen en speelautomatenspelen – reeds belastingplichtig voor het bruto spelresultaat (hoewel deze situatie zich nog niet heeft voorgedaan, aangezien de huidige Wet op de kansspelen het aanbieden van binnenlandse online kansspelen niet toestaat), terwijl van de speler van buitenlandse online kansspelen de maandwinst onder de kansspelbelasting valt. [278] Welbeschouwd maakt het onderscheid binnenlandse en buitenlandse online kansspelen plaats voor het onderscheid legale en illegale online kansspelen. Hoewel het niet de invoering van een nieuw belastingmiddel betreft en zelfs de wijziging niet eens majeur is te noemen, heeft de legalisering van de online kansspelen de parlementaire perceptie alsof de belastingheffing daarover nieuw is. Het is reden dit onderwerp te onderzoeken als zijnde 'nieuwe belasting', hoewel dat strikt genomen dus niet zo is.

De (wijziging van de) kansspelbelasting op online kansspelen vloeit voort uit het voornemen het kansspelbeleid te moderniseren en de online kansspelen strikt te reguleren, zoals opgenomen in het regeerakkoord van het kabinet Rutte II.[279] Hoewel voor de kansspelbelasting op online kansspelen een budgettaire opbrengst is ingeboekt, wordt door de regering aan de doelen regulering en het creëren van een gelijk speelveld met fysieke kansspelen meer prioriteit gegeven dan aan het budgettaire doel.[280]

277 Daartegenover staan de zogenoemde landgebonden kansspelen.

278 Deze heffingssystematiek voor (illegale) binnenlandse en buitenlandse online kansspelen is mede geïntroduceerd met het oog op een (nadien overigens niet uitgevoerde) proef om online kansspelen toe te staan. De beoogde opbrengst van deze wijziging was destijds € 5 miljoen, zie MvT kansspelbelasting kansspelen via internet, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 583, nr. 3, p. 2.

279 Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, p. 74 en 76. Het daaropvolgende kabinet zet deze koers voort, zie Regeerakkoord kabinet Rutte III 2017, p. 4-5.

280 Het lijkt bijna alsof de regering de opbrengst ziet als een gevolg en niet als een doel. Zo merkt zij op, MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45: '*Door het effectiever kunnen heffen van kansspelbelasting op kansspelen op afstand, leidt dit wetsvoorstel tot een stijging van de inkomsten uit de kansspelbelasting*.'

Aanbieders van online kansspelen worden naast de kansspelbelasting overigens ook geconfronteerd met de kansspelheffing van 1,75 procent om daarmee de toezichthouder (kansspelautoriteit) alsmede een verslavingsfonds (ten behoeve van preventie, behandeling en onderzoek naar kansspelverslaving) te financieren.[281] Bovendien bestaat de mogelijkheid om net als momenteel bij de landgebonden kansspelen bij ministeriële regeling een verplicht minimaal afdrachtspercentage vast te stellen als bijdrage aan de kosten van een of meer instellingen die een algemeen belang dienen op het gebied van sport en lichamelijke vorming, cultuur, maatschappelijk welzijn of volksgezondheid.[282] Het is opmerkelijk dat (een deel van) deze uitgaven ook al via de rijksbegroting loopt, waarvoor belastingheffing als financiering dient.[283] Het minimale afdrachtspercentage en de bestemming ervan hebben derhalve veel kenmerken van een belasting respectievelijk een begrotingsgefinancierde uitgave.[284] Desondanks staan de formele belastingwetgeving alsmede de begroting buiten spel, hetgeen naar mijn mening schuurt met artikel 104 en 105 Gw.

---

281 De kansspelheffing betreft volgens het voorgestelde art. 33e Wet op de kansspelen een door kansspelautoriteit opgelegde bestemmingsheffing. Hiervan is 1,5 procent bestemd voor de taakuitoefening van de kansspelautoriteit en 0,25 procent is bestemd voor het verslavingsfonds.

282 Voorgestelde art. 31f Wet op de kansspelen (de eerder opgenomen beperking van deze afdrachten tot algemeen nut beogende instellingen is nadien weggehaald, zie NvW Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 7). Het daadwerkelijk opleggen van een verplicht afdrachtspercentage heeft overigens pas plaats indien uit een (drie jaar na invoering van de wet uit te voeren) evaluatie blijkt dat daarvoor een aanleiding bestaat, zie brief staatssecretaris van Veiligheid en Justitie, *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 39, p. 22. Deze 'dreiging' van een verplicht afdrachtspercentage bij online kansspelen dient er in feite voor om zeker te stellen dat de geldstroom van de reeds bestaande verplichte afdracht bij landgebonden kansspelen niet opdroogt door het legaliseren van de onlinekansspelmarkt. In het Regeerakkoord kabinet Rutte III 2017, p. 5, is nog eens benadrukt dat bij het uitvoeren van het kansspelbeleid het bestaande beleid rond de mogelijkheden voor de afdracht aan sport en goede doelen niet wordt aangetast.

283 Zoals de begrotingen van de ministeries van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) alsmede van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW). In dit verband is vermeldenswaardig dat de aanpassing van de kansspelbelasting voor sportweddenschappen (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 031) naar verwachting leidt tot een lagere afdracht aan goede doelen en sport, waarvoor via de begroting van VWS een compensatie voor de sportsector wordt geboden. Andere sectoren worden mogelijk via andere begrotingen gecompenseerd, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken I* 2018/19, 35 026, L, p. 5. De private financieringsstroom in de vorm van een afdracht wordt op deze wijze (voor een deel) vervangen door een publieke subsidie vanuit de overheidsbegroting.

284 Bij deze verplichte afdracht is naar mijn mening namelijk sprake van de aanwezigheid van de in paragraaf 2.4 weergegeven elementen van een belasting, te weten: publieke grondslag, afdwingbaarheid en publiek opbrengstdoel. Voor de kwalificatie als een belasting lijkt het mij niet strikt noodzakelijk dat de Belastingdienst of een andere autoriteit de innende instantie is. Het is voorstelbaar dat de 'belastingplichtige' zelf de afdracht overmaakt aan het publieke doel.

8.9.2 Budgettaire impact

In het regeerakkoord is bij de voorziene invoering van de kansspelbelasting voor kansspelen op afstand per 2015 een opbrengst beoogd van € 25 miljoen oplopend naar € 28 miljoen (2016) en € 31 miljoen (vanaf 2017).[285] Deze oploop slaat ook zo neer in het aan het begin van de kabinetsperiode vastgestelde inkomstenkader, hoewel dat in miljarden euro's is vastgesteld waardoor deze voorgenomen mutatie van de kansspelbelasting als een fractie daarvan niet zichtbaar is.[286] Ten opzichte van de totale opbrengst kansspelbelasting is deze mutatie van circa 5 procent relatief bescheiden, maar van een omvang die wel zichtbaar is.[287]

Het in juli 2014 bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel tot invoering van de kansspelbelasting op kansspelen op afstand kent een belangrijke afwijking, met tevens budgettaire consequenties, ten opzichte van het voornemen in het regeerakkoord. De regering stelt voor het tarief op de legale online kansspelen op 20 procent te stellen in plaats van de eerder voorgenomen 29 procent om daarmee de kanalisatie van legale online kansspelen (ten opzichte van de illegale online kansspelen) op een percentage van 80 procent te krijgen binnen drie jaar na inwerkingtreding van het alsdan aangenomen voorstel.[288] Samen met een andere maatregel,[289] zorgt deze tariefswijziging voor een lager beoogde extra opbrengst, namelijk: € 15 miljoen (2015), € 17 miljoen (2016) en € 20 miljoen (vanaf 2017).[290] Vervolgens merkt de regering op: '*De dekking van de minderopbrengsten ten opzichte van het regeerakkoord (€ 10 miljoen in 2015 en € 11 miljoen per jaar vanaf 2016) is gevonden in de resterende middelen in het lastenbeeld voor de jaren 2015 en verder*.'[291] Hier staat dat lastenverhogende maatregelen worden getroffen ter compensatie van deze derving, waardoor in feite aan de budgettaire koers van de startnota (oftewel het inkomstenkader) wordt vastgehouden. Dat is

285 Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, p. 74.

286 Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 7. Tegelijkertijd is het vreemd dat in het Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, p. 76 bij de toelichting van deze maatregel de frase 'geldt niet als lastenverzwaring' staat vermeld. Mij is niet duidelijk waar dat op slaat en evenmin worden argumenten weergegeven waarom hierbij niet sprake zou zijn van een lastenverzwaring. Naar het mij voorkomt, slaat deze maatregel gewoon neer in het inkomstenkader en zo wordt deze uiteindelijk ook behandeld.

287 Op het moment van deze besluitvorming in 2013 bedraagt de totale beoogde opbrengst kansspelbelasting € 477 (Miljoenennota 2013, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 2, p. 18) en in het voorziene jaar van invoering 2015 is dat, inclusief de maatregelen, gestegen naar € 515 miljoen (Miljoenennota 2015, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000, nr. 2, p. 14).

288 MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 15-16 en 45.

289 Deze maatregel met een budgettaire derving van € 3 miljoen per jaar betreft het voorkomen van het zwaarder belasten van deelnemers aan kansspelen in andere EER-staten dan in Nederland.

290 MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45.

291 MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45.

een zuivere benadering van de toepassing van het inkomstenkader.[292] Tegelijkertijd is van belang dat het inkomstenkader sinds de Startnota 2012 met miljarden euro's opwaarts is aangepast als gevolg van bijvoorbeeld de lastenmaatregelen in de begrotingsakkoorden voor 2013 en 2014 en neerwaarts als gevolg van een daaropvolgende lastenverlichting in 2015.[293] Doordat het inkomstenkader in die jaren een bewegend geheel is geweest van miljarden euro's, oogt het enigszins rigide om voor € 10 miljoen over compenserende maatregelen te spreken. Doordat deze maatregelen verder niet expliciet zijn genoemd is evengoed voorstelbaar dat de opmerking vooral is bedoeld om de werking van het inkomstenkader niet onderuit te halen, terwijl het relatief geringe bedrag in de plooien van het in miljarden euro's uitgedrukte inkomstenkader ook zomaar kan zijn weggevallen.

Overigens valt op basis van de openbare stukken geen optelsom te maken van de budgettaire omvang van de fiscale beleidswijzigingen in de kansspelbelasting voor 2015 van € 15 miljoen, zoals voortvloeiend uit dit wetsvoorstel, naar de totale mutatie van in totaal € 23 miljoen, zoals weergegeven in de Miljoenennota 2015.[294] Aangezien in het Belastingplan 2015 verder initieel ook geen wijziging in de kansspelbelasting is voorzien, rijst derhalve de vraag waar de fiscale beleidswijziging met een omvang van € 8 miljoen, het verschil tussen € 15 en € 23 miljoen, dan op slaat. Pas geruime tijd later blijkt als antwoord op een vraag van de VVD-fractie in de Tweede Kamer dat het hier om een fout gaat.[295] Het had evengoed een in eerdere jaren reeds in wetgeving vervatte wijziging kunnen zijn die pas in 2015 opspeelt.[296] De Miljoenennota sluit op dit punt dus niet aan op de budgettaire wijzigingen van de voorliggende belastingwetgeving, maar er

---

292 Nadien is dit ook expliciet zo door de regering bevestigd. '*De opbrengsten zijn daarom bij aanvang van het kabinet Rutte-Asscher ingeboekt bij de Startnota in het lastenkader en in de raming van de belastingontvangsten vanaf 2015. Indien de maatregel niet doorgaat dan betekent dit een derving en dient de maatregel gedekt te worden*,' zie Nota n.a.v. verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 174.

293 Voor begrotingsjaar 2015 en begrotingsjaar 2017 komt dat na een piek in 2013 opmerkelijk genoeg weer op de stand van de Startnota 2012 uit van € 2,3 miljard respectievelijk € 1 miljard. Voor begrotingsjaar 2016 is de lastenverhoging in de Startnota 2012 voorzien op € 0,8 miljard terwijl dit in de Miljoenennota 2015 is bijgesteld naar € 3,6 miljard. Cumulatief (voor de kabinetsperiode 2012-2017) voorziet de Startnota 2012 een lastenstijging van € 15,6 miljard terwijl dat in de Miljoenennota 2015 is bijgesteld naar € 18,2 miljard. Vgl. Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 7 en Miljoenennota 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000, nr. 1, p. 101.

294 Miljoenennota 2015, Internetbijlage 11, p. 157

295 '*In de Miljoenennota 2015 staat voor 2015 abusievelijk het bedrag (op kasbasis) gemeld zoals dat in het regeerakkoord voor 2015 is ingeboekt*', aldus de regering in april 2015, zie Nota n.a.v. verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 174. Het vreemde is echter dat dit bedrag helemaal niet in het regeerakkoord staat, want daarbij wordt steevast gesproken over € 25 miljoen. Dit antwoord lost de onduidelijkheid dus niet op. Wel is mijns inziens duidelijk dat het parlement geïnteresseerd is in deze vertaalslag tussen de Miljoenennota en de voorliggende (fiscale) wetgeving.

296 Dergelijke mutaties zijn soms nader toegelicht en uitgesplitst, maar wellicht is een mutatie van € 23 miljoen daarvoor te gering.

is niet direct een mechanisme dat dit verschil blootlegt. Het vereist dus puzzelwerk van parlementariërs.

Het voorstel van een tarief van 20 procent is volgens de Afdeling advisering van de Raad van State een belastinguitgave. Zij wijst op een terughoudend gebruik daarvan, '*omdat de praktijk leert dat fiscale subsidies zelden het beoogde effect hebben*.'[297] In feite adviseert de Afdeling om het toetsingskader voor belastingfaciliteiten (zie paragraaf 6.7) te doorlopen, zodat ook onder andere een duidelijk toetsbaar doel wordt vastgelegd en er een horizonbepaling aan wordt verbonden. Bovendien zou alsdan, zo voeg ik daaraantoe, de budgettaire omvang van dit lagere tarief gevolgd en gemonitord kunnen worden. De regering deelt deze opvatting echter in het geheel niet en veegt de kwalificatie belastinguitgave vrij resoluut van tafel. Dat het tarief van 20 procent bijdraagt aan de doelstelling om de kanalisatiegraad van legale online kansspelen op minimaal 80 procent te krijgen – het hoofddoel van de wetgeving – maakt het lagere tarief in de ogen van de regering kennelijk niet tot een belastinguitgave.[298] Daarmee is de kous eigenlijk af. In het parlement is er geen parlementariër die die opvatting van de Afdeling steunt, maar dat komt vooral doordat het lage tarief als zodanig onder vuur ligt en de begrotingstechnische kwalificatie ervan is in deze context klaarblijkelijk van ondergeschikt belang (zie hierna paragraaf 8.9.3).

De inwerkingtreding per 2015 blijkt al vrij snel na indiening van het wetsvoorstel geen haalbare kaart, aangezien in de Tweede Kamer de steun voor het wetsvoorstel hapert. Via een nota van wijziging worden daarom twee maatregelen, die niet zien op de online kansspelen, overgeheveld naar het Belastingplan 2015,[299] waardoor ook een voorgenomen maatregel met een derving van € 3 miljoen per jaar uit het wetsvoorstel verdwijnt. De verschuiving naar het Belastingplan 2015 betekent tevens dat de beoogde extra opbrengst van de kansspelbelasting als gevolg van het wetsvoorstel Kanspelen op afstand € 3 miljoen hoger uitkomt. De nieuwe budgettaire reeks wordt dan: € 18 miljoen (2015), € 20 miljoen (2016) en € 23 miljoen (vanaf 2017).[300] Door de vertraging in de parlementaire behandeling is het daadwerkelijk genereren van die extra opbrengst in 2015 niet mogelijk. Weliswaar valt voor dat jaar in het inkomstenkader dan een 'gat', maar dat hoeft geen probleem te zijn mits de invoering toch nog in de kabinetsperiode gestalte krijgt (alsdan sluit immers cumulatief gezien het inkomstenkader).[301] Echter, het zorgt natuurlijk wel voor minder belastinginkomsten in 2015.

297 Advies RvS Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 43-44.
298 Nader rapport Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 45.
299 NvW Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 8.
300 Het betreft de in de MvT opgenomen reeks van € 15 miljoen (2015), € 17 miljoen (2016) en € 20 miljoen (vanaf 2017) plus de aangehaalde € 3 miljoen derving per jaar als gevolg van het overhevelen van de onderliggende maatregel uit het wetsvoorstel.
301 Het inkomstenkader is er primair op gericht om cumulatief te sluiten (dus over de gehele kabinetsperiode bezien) met daarbij een intentie - hetgeen een minder sterk uitgangspunt is – om ook jaarlijks op de geschetste lastenmutatie uit te komen.

De Tweede Kamer verhoogt vervolgens per amendement het tarief voor legale online kansspelen van de voorgenomen 20 procent naar 29 procent (zie hierna paragraaf 8.9.3).[302] Dit leidt tot een hogere opbrengst ten opzichte van het voorliggende voorstel, maar vreemd genoeg is aan het desbetreffende amendement geen budgettair gevolg verbonden.[303]

Als blijkt dat het wetsvoorstel na 2016 ook in 2017 nog in de parlementaire behandeling blijft steken, wordt het inkomstenkader daadwerkelijk ondermijnd in de zin dat de voorgenomen lastenhoging in de kansspelbelasting gedurende de kabinetsperiode – cumulatief dus – niet doorgaat. Als er vervolgens evenmin voorafgaand aan 2018 witte rook lijkt te ontstaan voor de wetsaanpassing, besluit het demissionaire kabinet voor 2018, het jaar dat er in feite een nieuw inkomstenkader van het nieuwe kabinet gaat gelden, opeens tot een compenserende maatregel voor de misgelopen belastingopbrengst.[304] Zo is per 1 januari 2018 het tarief van de kansspelbelasting verhoogd van 29 procent naar 30,1 procent met de insteek deze verhoging weer ongedaan te maken zes maanden nadat de legale online kansspelen mogelijk zijn geworden.[305] Deze compenserende maatregel moet € 20 miljoen opleveren, hetgeen moeilijk te rijmen valt met de derving in de kansspelbelasting die optreedt doordat de online kansspelen nog steeds niet van de grond is gekomen.

Aangezien de kansspelbelasting op online kansspelen nog niet in werking is getreden is geen budgettaire informatie beschikbaar over het eerste begrotingsjaar en evenmin zijn eventuele gerealiseerde cijfers beschikbaar.[306] Tegelijkertijd is het de vraag of deze überhaupt beschikbaar komen, aangezien doorgaans alleen de realisatiecijfers van belastingmiddelen – en niet onderdelen daarbinnen – worden vermeld in de desbetreffende budgettaire nota's. De Tweede Kamer heeft evenwel nadrukkelijk de wens uitgesproken inzicht te willen hebben in (onder andere) de ontwikkeling van de opbrengst van de kansspelbelasting op online kansspelen.[307]

---

302 Amendement Vos (PvdA, coalitie) en Van Wijngaarden (VVD, coalitie), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 14.

303 Terwijl de regering eerder in antwoord op vragen nog opmerkt dat het verhogen van het tarief van 20 naar 29 procent voor kansspelen op afstand '*een additionele structurele budgettaire opbrengst van € 8 miljoen per jaar*' oplevert, zie Nota n.a.v. verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 175.

304 Desgevraagd merkt de regering op: '*Het streven is inderdaad om dervingen in belastingopbrengsten als gevolg van wijzigingen door bijvoorbeeld jurisprudentie of vertragingen tijdens het parlementaire proces waar mogelijk op te vangen binnen hetzelfde domein als waar de oorspronkelijk voorziene maatregel zou neerslaan*.' Even verderop blikt zij terug op de gang van zaken in de periode 2015-2017: '*De afgelopen jaren is de derving, eigenlijk in afwijking van de gebruikelijke methodiek, telkens opgevangen in het geheel van lastenmaatregelen van die jaren*.' Zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 17. Zie ook Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken I* 2017/18, 34 785, D, p. 14-15.

305 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 8 en 27-28.

306 Het wetsvoorstel is pas op 19 februari 2019 door de Eerste Kamer aanvaard. Inwerkingtreding vindt plaats op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

307 Vgl. nader gewijzigd amendement Van Wijngaarden (VVD, coalitie) en Vos (PvdA, coalitie), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 26.

8.9.3 Parlementaire positie budgettaire impact

In de Tweede Kamer komt het wetsvoorstel tot invoering van de kansspelbelasting op online kansspelen vrij snel zwaar op de maag te liggen. Dit heeft onder andere te maken met de door de regering voorgestane tariefdifferentiatie, waarbij voor legale online kansspelen het lagere tarief van 20 procent zou moeten gaan gelden. Vooral het verschil met het reeds geldende tarief van 29 procent voor de landgebonden kansspelen blijkt problematisch.[308] Kamerleden zoeken naar mogelijkheden om dit onderscheid op te heffen door bijvoorbeeld vast te houden aan een uniform tarief.[309] De regering schermt als reactie hoofdzakelijk met budgettaire overwegingen. Zij wijst erop dat een verlaging van het tarief van 29 naar 20 procent voor landgebonden kansspelen leidt tot een budgettaire derving van € 144 miljoen, terwijl een verhoging van het tarief van 20 naar 29 procent voor (legale) online kansspelen € 8 miljoen oplevert (terwijl men dit met het oog op de beoogde kanalisatie onwenselijk acht). De conclusie van de regering: '*Een uniform tarief lager dan 29 procent levert derhalve een budgettaire derving op. Een uniform tarief van 29 procent leidt echter tot een ongewenst lage kanalisatie van de kansspelen op afstand.*'[310] Pas na vragen krijgt de Kamer inzicht in de budgettaire gevolgen van andere uniforme tarieven.[311] Deze informatie ontbreekt in de toelichting bij het wetsvoorstel. Kamerleden zijn zonder deze informatie evenwel niet in staat om de budgettaire gevolgen van een eventuele (te amenderen) wijziging in te schatten, waardoor hun speelruimte wordt beperkt.

Aangezien de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel meer tijd in beslag neemt dan gedacht, loopt de beoogde inwerkingtreding per 2015 vertraging op. De Tweede Kamer wordt daarmee nadrukkelijk geconfronteerd doordat een maatregel uit het wetsvoorstel – niet betrekking hebbend op de online kansspelen – via een nota van wijziging wordt overgeheveld naar het Belastingplan 2015, zodat de inwerkingtreding van die maatregel per 2015 is verzekerd.[312] Deze maatregel kent evenwel een budgettaire derving van € 3 miljoen en is niet gedekt. Een meerderheid in de Tweede Kamer vindt dat, hoewel voor wat betreft de budgettaire omvang bescheiden van aard, ongepast en steunt een amendement om ter dekking de prijzenvrijstelling in de kansspelbelasting te verlagen van € 454 naar € 449.[313] Daarmee loopt het budgettair gezien echter allerminst rond.

---

308 Het pijnpunt is niet zozeer het tariefonderscheid tussen legale en illegale online kansspelen.

309 Verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 5, p. 47-50.

310 Nota n.a.v. verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 175. Zie ook Schriftelijke antwoorden Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 39, p. 21-22.

311 Nota n.a.v. nader verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 12, p. 86.

312 NvW Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 8.

313 Amendement Schouten (CU, oppositie), *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 38.

Het oogt inconsequent om de budgettaire derving van de 'overgehevelde' maatregel wel van dekking te voorzien, maar de budgettaire derving als gevolg van de vertraging van het wetsvoorstel niet. Het valt niet goed te achterhalen waarom daar op dat moment geen aandacht voor is.[314] Pas in juli 2015 informeert de Tweede Kamer naar de budgettaire gevolgen van het uitstel van het wetsvoorstel Kansspelen op afstand.[315] In december 2015, als het begrotingsjaar 2015 bijna ten einde loopt en als tevens duidelijk is dat de inwerkingtreding ook niet per 2016 zal geschieden, antwoord de regering dat '*deze lagere opbrengsten zijn ingepast in het lastenbeeld voor 2015 en 2016.*'[316] Dat is nagenoeg dezelfde frase waarmee de budgettaire derving van de tariefsverlaging ten opzichte van het oorspronkelijke voornemen in het regeerakkoord is verdedigd.[317] Overtuigend is deze reactie opnieuw niet, temeer daar uit de desbetreffende Miljoenennota's niet blijkt dat hiervan daadwerkelijk sprake is.

Begin 2016 weten de coalitiepartijen VVD en PvdA elkaar te vinden door per amendement toch een uniform tarief van 29 procent voor te stellen.[318] Budgettaire gevolgen heeft dat vreemd genoeg niet, want in de toelichting van het amendement noch in de reactie van de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie wordt hier melding van gemaakt.[319] Dus de verlaging van het tarief ten opzichte van het voornemen in het regeerakkoord van 29 naar 20 procent kent volgens de budgettaire paragraaf in de wetstoelichting een geraamde budgettaire derving van structureel € 8 miljoen.[320] Maar als de Kamer deze verlaging vervolgens per amendement terugdraait, levert het opeens in budgettaire zin niets op.[321] Naar mijn mening is dit een vrij wonderlijke gang van zaken, waarbij de Kamerleden zich lijken te misrekenen (en de regering dit niet corrigeert). Na de stemming in de Tweede Kamer over dit amendement en het wetsvoorstel op 5 respectievelijk 7 juli 2016, zou de beoogde budgettaire opbrengst van de kansspelbelasting op online kans-

314 Wellicht zit het in de duur van het budgettaire effect. De overgehevelde maatregel is structureel van aard, terwijl de vertraging van het wetsvoorstel, althans zo is de gedachte, van korte duur is. Zonder dat het een directe verklaring is, is een relevant gegeven dat de parlementaire behandeling van het Belastingplan aan de vaste commissie voor Financiën is toebedeeld en het wetsvoorstel Kansspelen op afstand aan de vaste commissie voor Veiligheid en Justitie.

315 Nader verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 8, p. 20.

316 Nota n.a.v. nader verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 12, p. 88.

317 MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45.

318 Amendement Vos (PvdA, coalitie) en Van Wijngaarden (VVD, coalitie), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 14.

319 Plenair debat Kansspelen op afstand, *Handelingen II* 2015/16, nr. 103, item 4, p. 6.

320 MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45.

321 Deze gang van zaken spoort niet met het eerdere antwoord van de regering dat het verhogen van het tarief van 20 naar 29 procent voor kansspelen op afstand '*een additionele structurele budgettaire opbrengst van € 8 miljoen per jaar*' oplevert, zie Nota n.a.v. verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 175.

spelen hoger moeten worden vastgesteld. Volgens de begrotingsspelregels moet dit alsdan ook in het inkomstenkader worden ingepast. Dit gebeurt evenwel niet.

Toch heeft de regering wel degelijk in de gaten dat het aangenomen amendement zorgt voor een hogere opbrengst dan bij indiening van het wetsvoorstel nog was voorzien. Als de vertraging van de inwerkingtreding van de online kansspelen zich ook voor 2018 lijkt te gaan voordoen, treft het inmiddels demissionaire kabinet Rutte III in het Belastingplan 2018 een compenserende maatregel met een omvang van € 20 miljoen. Het betreft een tijdelijke tariefsverhoging in de kansspelbelasting van 29 naar 30,1 procent,[322] die uiteindelijk ook voor 2019 geldt. De opbrengst van € 20 miljoen is overigens niet goed te herleiden, althans het is initieel niet duidelijk op welke grond de regering meent een compensatie van deze omvang te moeten realiseren.[323] Pas als de Kamer hiernaar informeert, verwijst de regering nadrukkelijk naar de opbrengst van het amendement van € 8 miljoen.[324] Wonderlijk genoeg blijft het echter bij een verwijzing, want dit bedrag blijkt helemaal niet mee te lopen in de compensatie.[325] Kortom, de regering compenseert de beoogde opbrengst zoals deze op het moment van indiening van het wetsvoorstel is voorzien (€ 20 miljoen per jaar) en negeert compleet de budgettaire wijzigingen die zich gedurende de parlementaire behandeling hebben voorgedaan waardoor inmiddels een andere beoogde opbrengst voor het wetsvoorstel geldt (€ 31 miljoen per jaar[326]). Hier is minimaal sprake van een slordige boekhouding. De regering en de Kamer lijken het overzicht kwijt, omdat het kennelijk ontbreekt aan een overzichtelijk registratiemechanisme dat budgettaire mutaties vastlegt.

De relevantie van het voorgaande is het feit dat vanuit budgettaire overwegingen de prijzenvrijstelling vrij precies met € 5 euro is verlaagd per 2015 en dat het kansspelbelastingtarief eveneens vrij precies met 1,1-procentpunt (tijdelijk) is verhoogd per 2018 (en nadien ook per 2019), terwijl

322 Een poging vanuit de Tweede Kamer om deze tariefsverhoging te laten vervallen per uiterlijk 1 januari 2019, ook als het wetsvoorstel dan nog niet is aangenomen waardoor een andere dekking moet worden gezocht, krijgt niet voldoende steun, vgl. amendement De Vries (VVD, coalitie), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 35.

323 Helaas geven de ramingstoelichtingen hier geen uitsluitsel over, want daarbij zijn alleen de raming en de gehanteerde bronnen toegelicht en niet de herkomst van de budgettaire doelstelling (Ramingstoelichtingen Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18 34 785, nr. 3, bijlage, p. 9).

324 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 19.

325 Tevens is genegeerd dat in 2015 een maatregel met een derving van € 3 miljoen (dit verhoogt dan de opbrengst van het wetsvoorstel) is overgeheveld naar het Belastingplan 2015.

326 Het verloop van de structurele budgettaire omvang van de extra opbrengst van de kansspelbelasting is als volgt: € 31 miljoen (regeerakkoord) naar € 20 miljoen (indiening wetsvoorstel) naar € 23 miljoen (overheveling maatregel met budgettaire omvang minus € 3 miljoen naar Belastingplan 2015) naar € 31 miljoen (het aangenomen amendement met budgettaire omvang € 8 miljoen zorg voor aansluiting bij het uitgangspunt zoals verwoord in het regeerakkoord).

uit analyse van die budgettaire overwegingen blijkt dat het een tamelijk willekeurige benadering is. De betreffende belastingwetwijzigingen hadden met hetzelfde gemak – en dat is mijns inziens een cruciale constatering – anders kunnen uitpakken bij een andere interpretatie van de budgettaire overwegingen. De verlaagde prijzenvrijstelling in 2015 vloeit immers voort uit het compenseren van een derving van € 3 miljoen, terwijl in dat jaar de oorspronkelijke in het regeerakkoord beoogde € 25 miljoen aan extra opbrengst zonder gevolgen wordt misgelopen (en dat geldt eigenlijk ook voor de beoogde opbrengst in 2016 en 2017).[327] En het is voorts verwarrend dat de tariefsverhoging in 2018 (en 2019) is gebaseerd op de compensatie van een beoogde budgettaire opbrengst van € 20 miljoen, terwijl evengoed pleitbaar is hiervoor andere grondslagen te nemen.[328]

Ten slotte is nog relevant dat het voorgestelde en later aangenomen amendement voor een uniform tarief van 29 procent een politiek compromis is tussen coalitiepartijen VVD en PvdA, waarbij de opvatting dat een dergelijk tarief voor legale online kansspelen eigenlijk te hoog wordt bevonden tevens accommodatie behoefde. Dit is gevonden in de afspraak om na invoering van de wetgeving eventuele meeropbrengst van de kansspelbelasting terug te sluizen in een lager tarief tot 25 procent. De poging om deze afspraak vast te leggen, mondde eerst uit in een voorstel voor een wettelijke verplichting aan de Minister van Financiën om in een evaluatieverslag drie jaar na inwerkingtreding een voorstel voor tariefverlaging te doen als de budgettaire ruimte daarvoor beschikbaar is.[329] Hoewel een dergelijk voorstel in een evaluatieverslag nog geen wetsvoorstel is met een tariefsverlaging, is de gedachte van een geplafonneerde opbrengst van de kansspelbelasting flagrant in strijd is met het meebeweegmechanisme van de automatische stabilisatoren.[330] De indieners van het amendement is om die reden vanuit de eigen coalitiegelederen gesommeerd tot een aanpassing.

---

327 Een deel is zonder toelichting 'ingepast in het lastenbeeld' en een deel is misgelopen doordat de wetgeving nog niet geldt, waaruit ik de conclusie trek dat het totale belastingbedrag in wezen zonder gevolgen is misgelopen.

328 Natuurlijk allereerst de beoogde opbrengst per jaar van het (gewijzigde) wetsvoorstel zoals dat nu voorligt (€ 31 miljoen). Maar ook andere budgettaire omvangen zijn verdedigbaar, zoals bijvoorbeeld de cumulatief misgelopen belastingopbrengst in 2015-2017 en de beoogde opbrengst voor 2018. Tevens is voorstelbaar dat de misgelopen opbrengst in het eerste jaar van invoering van de legale online kansspelen vanwege de oplopende kanalisatiegraad wordt genomen (€ 18 miljoen), maar ook dan speelt weer mee of de gevolgen van het aangenomen amendement worden meegenomen (dat is het eerste jaar € 7 miljoen, dus dan wordt het bedrag € 25 miljoen). Het is goed in te zien dat geen van deze aannames uitkomt op het door de regering met instemming van het parlement gehanteerde bedrag van € 20 miljoen.

329 Vgl. het in eerste instantie ingediende (gewijzigde) amendement Van Wijngaarden (VVD) en Vos (PvdA), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 15 (nr. 16). De eerste zin van de toelichting spreekt voor zich: '*Indieners achten het gewenst dat het tarief van de kansspelbelasting van 29 procent met 4-procentpunten binnen of uiterlijk na drie jaar daalt naar 25 procent, mits de totale meeropbrengsten van de kansspelbelasting uit landgebonden kansspelen en kansspelen op afstand afdoende zijn om een tariefdaling te dekken.*'

330 Art. 2, tweede lid, onderdeel b Wet Hof.

De plafonnering van de opbrengst van de kansspelbelasting is daardoor verdwenen evenals de ambitie om het tarief met 4-procentpunt te verlagen. Via een nader gewijzigd, en inmiddels aangenomen, amendement is nu enkel de wettelijke verplichting opgelegd om in het evaluatieverslag onder andere de ontwikkeling van de meeropbrengst van de kansspelbelasting van de landgebonden kansspelen en de kansspelen op afstand inzichtelijk te maken.[331] Ik lees dit als een verplichting, maar de regering interpreteert dit amendement slechts als een aandachtspunt voor de evaluatie, zo merkt zij in de Eerste Kamer op.[332] Het is dan ook twijfelachtig of tegemoet wordt gekomen aan de in de toelichting uitgesproken wens van de indieners om reeds een half jaar na invoering van de wet en daarna periodiek over de hiervoor genoemde aspecten geïnformeerd te worden. Hoe dan ook spreekt hieruit de behoefte van de Tweede Kamer om geïnformeerd te worden over de budgettaire ontwikkeling van een belastingwijziging nadat deze in werking is getreden.

8.9.4 Tussenconclusie

De legalisering van de online kansspelen levert een (bescheiden) extra opbrengst op van de kansspelbelasting. Het budgettaire doel is daardoor een afgeleide van de legalisering. Zodra de omvang van het budgettaire doel is vastgesteld en in een regeerakkoord is vastgelegd, valt het voor die omvang in het inkomstenkader. Het valt op dat de kansspelbelasting niet de enige van toepassing zijnde heffing is. Zo wordt aan aanbieder van online kansspelen ook een kansspelheffing opgelegd ter financiering van de kansspelautoriteit en een verslavingsfonds. Tevens bestaat de mogelijkheid tot het opleggen van een verplichte afdracht aan goede doelen. De kansspelheffing en de verplichte afdracht zitten in het vaarwater van de belastingheffing (de belastingplichtige zal dat naar mijn inschatting zo ervaren), maar vallen buiten het bereik van de rijksbegroting en de begrotingsspelregels.

Gedurende de parlementaire behandeling staat de differentiatie van het tarief op online kansspelen (ten opzichte van de landgebonden kansspelen) centraal, waarbij het budgettaire doel en in breder verband het inkomstenkader de beperkte speelruimte bepalen. De Tweede Kamer amendeert het tarief voor online kansspelen omhoog van 20 naar 29 procent, zodat een uniform tarief ontstaat, hoewel zij de voorkeur heeft voor, en daarom ook zinspeelt op, een uniform tarief van 25 procent. Doordat het binnen de begrotingsspelregels – meer specifiek de automatische stabilisatie – niet mogelijk is om de opbrengst van een belastingmiddel te plafonneren (en de eventuele meeropbrengst terug te sluizen in een lager tarief) is het streven

331 Nader gewijzigd amendement Van Wijngaarden (VVD, coalitie) en Vos (PvdA, coalitie), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 26.

332 MvA Kanspelen op afstand, *Kamerstukken I* 2016/17, 33 996, C, p. 38.

naar een uniform tarief van 25 procent slechts een ambitie waarvan (wettelijke) verankering niet mogelijk wordt geacht door de Tweede Kamer zelf.[333]

De budgettaire gevolgen van dit amendement, evenals een eerdere nota van wijziging, lijken gedurende de parlementaire behandeling niet adequaat geregistreerd te zijn. De regering blijft ten onrechte vasthouden aan de initieel beoogde budgettaire opbrengst op het moment van indiening van het wetsvoorstel Kansspelen op afstand en miskent daarbij volledig de mutaties die gedurende de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer hebben plaatsgevonden. Het leidt tot verwarring en een verkeerde voorstelling van zaken.

De beoogde inwerkingtreding van de online kansspelen per 2015 is vertraagd. In de jaren 2015-2017 lijkt de misgelopen beoogde belastingopbrengst te zijn weggepoetst onder de frase 'ingepast in het lastenbeeld', zonder dat duidelijk is of daarvan ook daadwerkelijk sprake is geweest. Per 2018 dient een tijdelijke tariefsverhoging in de kansspelbelasting de misgelopen belastingopbrengst te compenseren (en deze werkt ook door in 2019), maar het is vreemd – zo niet slordig – dat de regering daarbij uitgaat van € 20 miljoen, terwijl dat € 31 miljoen zou moeten zijn.

De Tweede Kamer heeft de informatiebehoefte uitgesproken (bij een evaluatie drie jaar na inwerkingtreding) ten aanzien van de ontwikkeling van de belastingopbrengst met betrekking tot in ieder geval de online kansspelen. De gewenste periodieke informatiebehoefte is voorstelbaar, aangezien zo inzichtelijk is of de beoogde budgettaire opbrengst (bij de vormgeving van het belastingsysteem en meer in bijzonder het tarief van 29 procent) ook realistisch blijkt te zijn. Het is echter zeer de vraag of de regering als vanzelf aan deze laatste wens gehoor zal geven. Temeer daar de kansspelbelasting op online kansspelen een onderdeel is van de totale opbrengst van de kansspelbelasting en het vooralsnog niet gebruikelijk is onderdelen van belastingmiddelen in budgettaire zin te belichten.

8.10 Conclusie

Ten aanzien van de invoering van acht belastingen is in dit hoofdstuk onderzocht op welke wijze de budgettaire impact daarbij betekenis toekomt. In het onderzoek is steeds bezien wat de parlementaire (informatie)

333 Hoewel een dergelijke bovengrens aan de opbrengst van een belastingmiddel strijdig is met de automatische stabilisatie (meebeweegmechanisme) kan worden gewezen op de resolutieheffing, waarbij in wezen een ondergrens gold om te voorkomen dat de opbrengst lager zou uitvallen. Hoewel een onder- en bovengrens beide het meebeweegmechanisme beperken, is relevant dat de resolutieheffing slechts een jaar van toepassing was en de ondergrens gold dus ook maar voor dat eerste jaar (met relevantie voor het inkomstenkader). De in dit verband bepleite bovengrens van de opbrengst kansspelen op afstand zou meerjarig van toepassing zijn en dus ook in een periode dat het inkomstenkader op dat punt eigenlijk geen werking meer toekomt, hetgeen de strijdigheid met het meebeweegmechanisme verklaart.

positie is ten aanzien van de budgettaire impact en op welke wijze het vervolgens een rol speelt bij de parlementaire afweging ten aanzien van de voorliggende belastingwet. Het doel is deze parlementaire afweging ten aanzien van een geponeerd budgettair motief of effect in kaart brengen en eventuele knelpunten detecteren.

De budgettaire impact heeft in de onderzochte casussen zwaarwegende betekenis bij de (aankondiging van de) invoering van de nieuwe belastingen.[334] De budgettaire doelstelling is steeds prominent aanwezig als aanleiding voor de belasting, hoewel er meestal tevens andere doelen zijn op het gebied van bijvoorbeeld milieu (verpakkingenbelasting, vliegbelasting, ODE), stabilisering financiële sector (bankenbelasting, resolutieheffing) of legalisering van een activiteit (kansspelbelasting online kansspelen) die met de voorgestelde belasting worden nagestreefd. Tevens valt op dat in de doelstelling soms een directe relatie wordt gelegd tussen de belastingopbrengst en bepaalde uitgaven (verhuurderheffing, bankenbelasting, resolutieheffing, ODE), waardoor het etiket bestemmingsheffing (deels) opgeld doet.[335]

De aanwezigheid van de budgettaire doelstelling en de weergave van een bedrag aan geraamde belastingontvangst laat onverlet dat het parlement daarbij blijkens het onderzoek niet steeds zicht heeft op de budgettaire context, zoals de gehanteerde parameters en veronderstellingen alsmede budgettaire gevolgen van eventuele alternatieve beleidsopties.[336] De voorgelegde vormgeving van de belasting – subject, object en tariefstructuur – is daardoor voor het parlement niet volledig te doorgronden dan wel zelfstandig wezenlijk te beïnvloeden zonder daarbij voor het parlement

334 Hoewel het om 'nieuwe' belastingen gaat, blijken naast de vliegbelasting, de verhuurderheffing, de bankenbelasting en de kansspelbelasting online kansspelen reeds andere heffingen te bestaan (zoals de luchthavenheffing, de verhuurderbijdrage, de bankenheffing alsmede de kansspelheffing en de verplichte afdracht). Deze verplichte heffingen lijken op belastingen, maar ze vallen tegelijkertijd geheel buiten de rijksbegroting en de begrotingsspelregels. Bij de verpakkingenbelasting is de bestaande verpakkingenheffing overigens juist geabsorbeerd en als het ware de rijksbegroting ingetrokken. En naast de ODE bestaat al de energiebelasting. De onderzochte 'nieuwe' belastingen hebben derhalve in die gevallen betrekking op een doelgroep en/of grondslag die al op enigerlei wijze in het heffingsvizier blijkt te zijn.

335 Vgl. paragraaf 2.4.1.2. Het schermen met een bestemming dient vooral ter motivering van de invoering van de belasting, want de nationale begrotingsspelregels schrijven juist voor dat sprake moet zijn van een scheiding tussen inkomsten en uitgaven, vgl. paragraaf 5.6.1. De ODE vormt hierop gedeeltelijk een uitzondering, maar dat is in de begroting een vreemde eend in de bijt doordat het formeel als een niet-belastingontvangst wordt geboekt.

336 De certificering van belastingramingen door het Centraal Planbureau, zoals uiteengezet in paragraaf 3.5.3, is hier vooralsnog geen adequaat antwoord op. Weliswaar is een onafhankelijk oordeel over de uitkomst van een belastingraming nuttig, maar het vergroot nog niet het parlementaire budgettaire inzicht. Daarvoor is onder andere weergave van alle parameters en veronderstellingen van een belastingraming nodig.

onvoorziene budgettaire effecten te bewerkstelligen.[337] Deze constatering is van belang daar het parlement met de introductie van de nieuwe belasting tevens wordt voorgehouden dat sprake is van een sluitend inkomstenkader dan wel van overschrijding van de 3%-tekortnorm in de correctieve arm van het stabiliteits- en groeipact.[338] De boodschap hiervan is dat het parlement geen ruimte heeft om een budgettaire mutatie aan te brengen ten opzichte van de voorgelegde nieuwe belasting. Niet onbelangrijk is dat (een meerderheid in) het parlement deze boodschap steeds voor waarheid aanneemt, terwijl dat ten aanzien van het inkomstenkader helemaal geen uitgemaakte zaak is, zoals in paragraaf 5.6.6 reeds is aangetoond. Het parlement heeft in veel van de onderzochte casussen derhalve te weinig budgettaire informatie om een afweging te maken ten aanzien van de voorgelegde nieuwe belasting (het kan de budgettaire doelstelling daardoor niet wegen). Het parlement is alsdan tevens niet steeds in staat om betekenisvolle invloed uit te oefenen in de vorm van het aanbrengen van wijzigingen.[339]

Daar waar het parlement in verschillende casussen wordt voorgehouden dat het geen ruimte meer heeft voor budgettaire mutaties valt in het onderzoek op dat het kabinet hier zelf niet steeds strak aan vasthoudt. De eenmalige resolutieheffing geldt daarbij als uitzondering, aangezien bij voorbaat reeds wordt aangegeven dat het budgettaire doel gehaald moet worden, hetgeen onder het inkomstenkader trouwens helemaal geen vereiste is.[340] Ook ten aanzien van de opbrengst van de ODE wordt tamelijk strak gestuurd op de opbrengst, maar dat komt door het veronderstelde verband met een uitgavenregeling. Bij de andere onderzochte belastingen vinden daarentegen gedurende het parlementaire wetgevingstraject soms aanpassingen plaats door het kabinet – uitstel inwerkingtreding of wijzigingen in grondslag en tarief – waarvan twijfelachtig is of de budgettaire gevolgen daarvan wel onder het inkomstenkader zijn ingepast. Een verband tussen (de boekingen onder) het inkomstenkader en de voorliggende belastingwetgeving wordt in de begrotingsstukken en de wetstoelichting niet gemaakt, waardoor het voor het parlement niet te controleren valt of een boeking wel is doorgevoerd. Het inkomstenkader wekt hierdoor soms de schijn van een willekeurig toegepast mechanisme: de ene keer wordt een

337 In de bankenbelasting is overigens wel via een amendement het tarief aangepast met een verdubbeling van de initiële opbrengst tot gevolg, maar het kabinet was hier nauw bij betrokken. Bij het amendement tot aanpassing van het tarief in de kansspelbelasting online kansspelen zijn de budgettaire gevolgen genegeerd.

338 Terwijl het parlement daarbij geen zicht heeft op de andere mutaties binnen de collectieve lasten. De collectieve lasten zijn relevant voor de toepassing van de nationale en de Europese begrotingsspelregels en bestaan uit de belastingen, de premies en de verplichte eigen bijdragen.

339 Zoals de aanpassing van een grondslag, de verlaging van een doelmatigheidsgrens en de verschuiving van de inwerkingtreding.

340 Niet alleen bij de aankondiging en bij de invoering van de belastingwetgeving maar ook na invoering wordt nog gestuurd op het behalen van het budgettaire doel (door desnoods aanvullende maatregelen te treffen om het beoogde budgettaire doel te halen).

lastenmutatie wel geboekt, de andere keer niet. Dat het inkomstenkader in miljarden euro's wordt weergegeven helpt daarbij niet om beleidsmatige belastingmutaties van soms miljoenen euro's zichtbaar te maken. De conclusie luidt dat het inkomstenkader door het kabinet stellig wordt neergezet, maar niet zelden toch enige buigzaamheid kent, hoewel het parlement daar nauwelijks de hand in heeft dan wel zicht op heeft.

Het budgettaire doel is alleen relevant op het moment van de parlementaire besluitvorming over de belastingwetgeving. Dat versterkt de indruk dat het inkomstenkader vooral een budgettaire beperking vormt richting het parlement. Na invoering van de belasting vervalt de werking van deze beperking namelijk (het inkomstenkader is dan niet meer van toepassing), hetgeen zeker voor wat betreft het eerste toepassingsjaar vreemd is (alleen de resolutieheffing vormt hierop de uitzondering). Zo negeren zowel het kabinet als (een groot deel van) het parlement de geconstateerde substantiële afwijkingen van het budgettaire doel in het eerste toepassingsjaar van de verpakkingenbelasting (-28 procent), de vliegbelasting (-42 procent), de bankenbelasting (-11 procent) en de crisisheffing (26 procent).[341] Bezien vanuit het budgettaire doel van de nieuwe belastingen, is niet ondenkbaar dat in geval van een geconstateerde afwijking bijsturing door middel van een wijziging van de belastingwet zou plaatsvinden om dat doel in het eerstvolgende begrotingsjaar ook daadwerkelijk te realiseren, waarna aan de automatische stabilisatie pas werking toekomt. Oftewel, als in het parlement zeer strak en nauwgezet wordt gestuurd op het geraamde budgettaire doel van een nieuwe belasting komt het vreemd over indien na de parlementaire instemming dat budgettaire doel compleet wordt genegeerd.

De invloed van de Europese begrotingsspelregels, en meer specifiek de dreigende overschrijding van de 3%-tekortnorm, doet zich in de onderzochte casussen gelden bij invoering van de verhuurderheffing, de bankenbelasting en de crisisheffing. Deze begrotingsnorm zet het inkomstenkader buiten spel, want om hieraan te voldoen geldt het budgettaire harnas van het inkomstenkader niet. Net als bij de werking van het inkomstenkader is bij de Europese begrotingsnorm alleen het budgettaire doel op het moment van de parlementaire besluitvorming relevant.[342] Zolang een budgettair doel

341 Van de verhuurderheffing (-4 procent), de resolutieheffing (0,5 procent) en de ODE (-2,6 procent) zijn de afwijkingspercentages geringer en nopen om die reden minder tot ingrijpen. De kansspelbelasting online kansspelen is nog niet in werking getreden, zodat een verschil tussen raming en realisatie zich nog niet voordoet. De in dit onderzoek genoemde afwijkingspercentages kunnen anders zijn dan de in het Financieel Jaarverslag van het Rijk gepresenteerde verschillen tussen raming en realisatie, aangezien bij die raming wordt uitgegaan van de stand van zaken op Prinsjesdag en niet op het moment van vaststelling van de belastingwet door de Eerste Kamer. Het parlementaire wetgevingstraject wordt daarbij derhalve genegeerd, hetgeen mijns inziens geen zuiver beeld weergeeft van het verschil tussen raming en realisatie van de belastingontvangst.

342 Er is dus geen mechanisme dat direct rekening houdt met het eenmaal gerealiseerde budgettaire doel van een belastingmaatregel, hoewel een uiteindelijk gerealiseerd begrotingssaldo wel relevantie toekomt bij de beoordeling van het aantal jaren dat eventueel een buitensporigtekortprocedure van toepassing is.

niet wordt bestreden, kan daarmee, ongeacht de daadwerkelijke uitkomst, aan deze begrotingsnorm worden voldaan. Om die reden gaat ook de budgettaire interesse van het parlement, als die er is, hoofdzakelijk uit naar een vooraf gesteld budgettair doel en niet naar de eventuele realisatie ervan.

Naast de vaststelling van de nieuwe belasting (in de belastingwet) stelt het parlement ook voor het aanstaande begrotingsjaar de belastingontvangst van de nieuwe belasting vast (in de begrotingswet).[343] Dit zijn twee gescheiden wetgevingstrajecten. Eventuele mutaties in de nieuwe belasting gedurende de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel werken zelfs niet meer door naar de begrotingswet, waardoor daarin in feite een onjuiste belastingontvangst is opgenomen. Toch komt aan de informatie over belastingmiddelen in de begrotingswet en vooral de begrotingsnota's relevantie toe, aangezien aan de hand daarvan na de invoering van de nieuwe belasting zicht gehouden kan worden op de budgettaire ontwikkeling van de nieuwe belasting. Echter, de koppeling met de belastingwetgeving is daarbij niet steeds te maken.[344] Kleinere belastingmiddelen worden bijvoorbeeld ook nog weleens op een hoop geveegd en zijn dan niet meer zelfstandig te onderscheiden.[345] Het zou voor het parlement inzichtelijk zijn indien het budgettaire doel en de budgettaire ontwikkeling van een nieuwe belasting in de (toelichting van de) belastingwet, de begrotingswet en de begrotingsnota's steeds op dezelfde wijze en afzonderlijk worden weergegeven. Het parlement kan alsdan de budgettaire ontwikkeling van een nieuwe belasting in de tijd beter volgen en controleren.

De belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) zoals in hoofdstuk 6 belicht, zijn bij de onderzochte belastingen niet expliciet aan de orde gesteld door het kabinet of het parlement, met uitzondering van een discussie over het initieel beoogde, maar niet doorgevoerde, lagere tarief voor de kansspelbelasting online kansspelen. Het toetsingskader voor belastingfaciliteiten komt ten aanzien van de onderzochte belastingen derhalve weinig tot geen betekenis toe.[346] Dat is opmerkelijk, aangezien de introductie van een nieuwe belasting het uitgelezen moment is om een toetsingskader te doorlopen, aangezien juist dan een integrale afweging van de merites van een belastingmiddel plaatsheeft. Voor de invulling van de betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet is dit van belang, omdat het detecteren van belastingfaciliteiten – of eventuele belastingfacetten[347] – tevens het daarbij noodzakelijk inzicht in het budgettaire beslag markeert. Uit het onderzoek komt naar voren dat parlementariërs gedurende de parlementaire behandeling van de belastingwetgeving

343 Vgl. paragraaf 3.10.
344 Vgl. paragraaf 7.8.
345 Vgl. paragraaf 8.6.2.
346 Vgl. paragraaf 6.6.3 voor de werking van het toetsingskader belastingfaciliteiten.
347 Belastingfacetten zijn onderdelen van belastingmiddelen die niet als belastingfaciliteit fungeren (een positieve of negatieve tegemoetkoming), maar ten aanzien waarvan het parlement wel budgettair inzicht wil hebben, zie paragraaf 6.1.

inzake de verpakkingenbelasting, de vliegbelasting, de verhuurderheffing, de bankenbelasting en de ODE interesse aan de dag leggen voor onderdelen die in potentie als belastingfaciliteit of -facet kunnen doorgaan.[348] Van de crisisheffing zou gezegd kunnen worden dat de gehele heffing een negatieve belastingfaciliteit in de loonbelasting is. Datzelfde geldt voor de opcenten op de tarieven in de bankenbelasting. Vanuit de informatiepositie van het parlement is het mijns inziens een gemiste kans om niet steeds de positieve en negatieve belastingfaciliteiten te detecteren.

348 De heffingsvermindering in de verhuurderheffing is vijf jaar na invoering alsnog als belastingfaciliteit gedetecteerd en geregistreerd.

9 Arrestenreparatie

9.1 Inleiding

Het kabinet reageert niet zelden met reparatiewetgeving op jurisprudentie, waarbij een budgettair motief de boventoon voert. Ook als een ander motief dan het budgettaire motief doorslaggevend is, komt aan de eventueel van toepassing zijnde budgettaire gevolgen van de arrestenreparatie betekenis toe. Strikt genomen betreft het overigens geen reparatie van arresten. Zoals Van Dijck stelt: '*Een arrest van de Hoge Raad maakt niet iets kapot. De Hoge Raad formuleert wat recht is*.'[1] Ondanks deze taalkundige precisering van Van Dijck volg ik de gangbare kwalificatie om over arrestenreparatie te spreken.[2] Het gaat er mijns inziens namelijk om dat de gevolgen van een arrest niet door de belastingwetgever worden geaccepteerd en een wettelijke reactie uitlokken. Daarbij kan het gaan om de rechterlijke interpretatie of invulling van een begrip of (open) norm, maar evengoed kan een (onderdeel van een) belastingmiddel onderuit worden gehaald vanwege strijdigheid met een in een verdrag opgenomen bepaling. Oftewel, de jurisprudentie veroorzaakt in de optiek van de belastingwetgever een afwijking van de werking van het belastingstelsel, dat niet zo is beoogd of waarvan de gevolgen niet worden geaccepteerd.[3]

Arrestenreparatie kent doorgaans eenzelfde verloop in de gevallen waarin het budgettaire motief een prominente rol speelt. Het arrest wordt daarbij door het kabinet vereenzelvigd met een budgettair probleem (meestal betreft het een derving, maar een opbrengst kan ook) en de reparatiewetgeving voorziet in een budgettaire oplossing, waarbij het parlement als fiscale medewetgever onder (tijds)druk wordt gezet om deze budgettaire oplossing te omarmen.[4] Het door het kabinet geponeerde budgettaire belang van de arrestenreparatie laat in beginsel weinig ruimte voor een andersluidende opvatting. Echter, voor de invulling van een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet is van belang dat het parlement een eigenstandige afweging kan maken en desgewenst invloed kan uitoefenen ten aanzien van de voorgelegde belas-

---

1 Van Dijck 2010, p. 73.

2 Vgl. Bartel 2009, p. 35-43.

3 Dit verschijnsel doet zich overigens ook voor bij bepaalde constructies, waarbij de toepassing van belastingregels anders is dan door de wetgever is beoogd (en 'constructiebestrijding' een reactie kan zijn).

4 Vgl. Arts 2017, p. 534-535, die in dit verband spreekt over 'het budgettaire denken' door de wetgever.

tingwetgeving. In dit hoofdstuk wordt aan de hand van acht casussen van arrestenreparatie onderzocht of het parlement daarbij in staat is de hiervoor genoemde betekenisvolle betrokkenheid aan de dag te leggen. In het onderzoek worden om die reden de budgettaire aanleiding en het budgettaire gevolg van arrestenreparatie geanalyseerd in het licht van de in hoofdstuk 5 besproken begrotingsspelregels. Daarnaast wordt onderzocht in hoeverre het parlement het gewenste inzicht heeft in het door het kabinet geponeerde budgettaire belang.

Op basis van de fiscale wetsvoorstellen die in het parlement hebben voorgelegen zijn casussen van arrestenreparatie geselecteerd, waarbij in elk geval sprake is van (I) budgettaire impact, (II) parlementaire informatieverzoeken over deze budgettaire impact en (III) een afgeronde parlementaire behandeling in de periode 2004-2018 (de acht casussen in het onderzoek zien derhalve op arresten die in de periode 2002-2016 zijn gewezen).[5] Voor zover ik heb kunnen nagaan is deze selectie volledig.[6] Casuïstiek tot en met 2003 leent zich overigens minder goed om te relateren aan de vigerende begrotingsspelregels vanwege de onverkorte werking van het inkomstenkader sinds 2004.[7] Desalniettemin is oudere jurisprudentie niet zonder betekenis, al is het maar om aan te geven dat het fenomeen arrestenreparatie in relatie tot de budgettaire aspecten al langere tijd speelt. Zo zijn het 'coming-backservice-arrest'[8] en de reparatiewetgeving ervan vermeldenswaardig.[9]

---

5 In het onderzoek wordt de jurisprudentie en de juistheid van de uitspraak overigens niet inhoudelijk beoordeeld.

6 Noemenswaardig is dat de spoedreparatie fiscale eenheid naar aanleiding van twee uitspraken van het Hof van Justitie EU (HvJ EU 28 februari 2018, C-398/16 en C-399/16, BNB 2018/92) niet als separate casus is onderzocht. Curieus genoeg werden spoedreparatiemaatregelen reeds op 25 oktober 2017 aangekondigd na verschijning van de conclusie van de advocaat-generaal vanwege mogelijke '*structurele budgettaire derving*' van '*enkele honderden miljoenen euro's per jaar*' indien het HvJ EU deze conclusie zou volgen (brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 323, nr. 20) Het desbetreffende wetsvoorstel is vervolgens na de uitspraak van het HvJ EU in juni 2018 ingediend bij de Tweede Kamer (Spoedreparatie fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 959, nrs. 1-3), maar de parlementaire behandeling liet - afgezien van het schriftelijke verslag - op zich wachten en had pas plaats in de afrondende fase van dit onderzoek. Om die reden is deze casus niet integraal in het onderzoek meegenomen (de casus voldoet dus niet aan de voorwaarde van een afgeronde parlementaire behandeling in de periode 2004-2018). Wel zijn relevante aspecten, voor zover van toepassing, in het onderzoek verwerkt.

7 Zie paragraaf 5.6.4.

8 In het arrest 'coming-backservice' (HR 8 december 1971, BNB 1972/26) oordeelt de Hoge Raad dat pensioenlasten voortvloeiende uit een toekomstige hoger pensioengrondslag reeds ten laste van de winst gebracht kunnen worden.

9 Naar aanleiding van het arrest becijfert het kabinet dat het om een totale belastingderving van 12 miljard gulden kan gaan (inhaaleffect) alsmede voor de toekomst om een jaarlijkse derving schommelend rond de 1 miljard gulden. *'Een belastingderving van een dergelijke omvang - waarvoor compensatie gevonden zou moeten worden – is (…) niet gerechtvaardigd*,' aldus de staatssecretaris van Financiën in de toelichting bij de reparatiewetgeving (MvT Verdeling bedrijfslasten, *Kamerstukken II* 1973/74, 13 004, nr. 3, p. 5).

Ook het 'baksteenarrest'[10] heeft in dit verband een iconische status, waarbij de reparatiewetgeving overigens uiteindelijk werd ingetrokken.[11] Daarnaast kan het 'Bosalarrest'[12] worden genoemd als aanleiding van interventie door de belastingwetgever.[13]

Maar zoals gezegd, ligt in het onderhavige onderzoek de nadruk op latere reparatiewetgeving. De acht casussen die in dit hoofdstuk worden onderzocht, zien op verschillende belastingmiddelen. De acht casussen hebben in beginsel geen onderling verband met elkaar en komen in willekeurige volgorde aan bod. Het betreft achtereenvolgens de arrestenreparatie met betrekking tot: de aankoopkosten van een deelneming (paragraaf 9.2), de pensioen- en lijfrenteaanspraken (paragraaf 9.3), het betalingsuitstel exitheffingen (paragraaf 9.4), de bedrijfsopvolgingsregeling (paragraaf 9.5), de btw-definitie geneesmiddelen (paragraaf 9.6), de compartimenteringsreserve (paragraaf 9.7), de internationale fiscale eenheid (paragraaf 9.8) en de btw-sportvrijstelling (paragraaf 9.9).

9.2 Aankoopkosten deelneming

9.2.1 Aanleiding

De Hoge Raad beslist op 24 mei 2002 dat de aankoopkosten van een deelneming in het jaar waarin zij worden gemaakt in aftrek mogen worden

---

10 In het 'baksteenarrest' (HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409) oordeelt de Hoge Raad dat voor het vormen van een voorziening een op balansdatum bestaande rechtsverhouding niet langer is vereist.

11 '*Indien de wetgever niet zou ingrijpen zou het arrest derhalve een aanzienlijk gat slaan in de aan de in de rijkbegroting ten grondslag liggende meerjarenraming*,' zo merkt de staatssecretaris van Financiën in de toelichting van de reparatiewetgeving op waarbij het om een bedrag van circa 2 miljard gulden lijkt te gaan (MvT Continuering regime inzake voorzieningen, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 821, nr. 3). Ruim een jaar later blijkt de budgettaire soep trouwens toch niet zo heet te worden gegeten en om die reden wordt de reparatiewetgeving weer ingetrokken. Het met terugwerkende kracht repareren van het arrest leidt namelijk tot een kaseffect en niet tot een dermate grote structurele belastingderving. Vooral dit aspect is volgens het kabinet aanleiding tot de intrekking van de reparatiewetgeving, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2000/01, 26 821, nr. 5.

12 In het 'Bosalarrest' (HvJ EG 18 september 2003, C-168/01, BNB 2003/344) oordeelt het HvJ EG dat met het oog op de vrijheid van vestiging geen onderscheid mag worden gemaakt in kostenaftrek voor een buitenlandse en een binnenlandse deelneming.

13 Het arrest heeft volgens het kabinet '*aanzienlijke budgettaire gevolgen*' van eenmalig € 1,6 miljard en jaarlijks € 0,5 miljard. Hierdoor ziet het kabinet zich naar eigen zeggen genoodzaakt tot het treffen van reparatiemaatregelen. De reparatiewetgeving schrapt niet alleen de strijdige regeling, maar voorziet tevens in alternatieve maatregelen om deze derving voor een deel te voorkomen Doordat de kostenaftrek ook wordt toegestaan aan niet-EU-deelnemingen bedraagt de geraamde structurele derving niet € 0,5 maar € 0,95 miljard. De dekkingsmaatregelen zijn onvoldoende om de derving geheel te compenseren, en in de structurele situatie resteert dan ook een derving van € 0,55 miljard (NvW Belastingplan 2004, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 210, nr. 8, p. 14).

gebracht.[14] In het arrest geeft de Hoge Raad ook aan dat kosten die in het verleden zijn geactiveerd alsnog voor aftrek in aanmerking kunnen komen (terugwerkende kracht). Op grond van de open norm goed koopmansgebruik is de gangbare praktijk tot dat moment om deze kosten te activeren bij de kostprijs van de deelneming. Aldus is sprake van een 'nieuwe' aftrekpost in de vennootschapsbelasting

9.2.2 Reparatie

Een half jaar na het arrest informeert de staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer over de gevolgen ervan.[15] Hij spreekt daarbij onder andere over '*een aanzienlijk risico voor het budgettaire meerjarenbeleid, waarmee het kabinet geen rekening heeft kunnen houden*.'[16] Om die reden kondigt de bewindsman reparatiewetgeving aan in de vorm van een aftrekverbod voor de aankoopkosten van een deelneming. In het wetsvoorstel om dit aftrekverbod in te voeren zijn de negatieve budgettaire gevolgen van het arrest (nog steeds) de aanleiding waarvoor '*mede gelet op de budgettaire krapte, dekking zal moeten worden gevonden*.'[17] Daarnaast wordt ook een inhoudelijke redenering opgevoerd, waarbij het kabinet het verdedigbaar acht dat een aftrekverbod voor aankoopkosten past binnen de systematiek van de deelnemingsvrijstelling.[18] Het laat evenwel onverlet dat de budgettaire gevolgen van het arrest primair als aanleiding worden neergezet voor de reparatiewetgeving. De staatssecretaris van Financiën verwoordt in een debat de motivering voor de reparatiewetgeving treffend: '*Dan komt de Hoge Raad op 24 mei 2002 met een ommezwaaiarrest en zegt ineens: toch zijn aankoopkosten aftrekbaar. De gevolgen van dat arrest zouden vanuit budgettair oogpunt onacceptabel zijn.*'[19]

De insteek van de reparatiewetgeving is initieel om daarmee materieel de situatie te bestendigen zoals deze voor 24 mei 2002 bestond.[20] Deze insteek slaagt niet helemaal, want voor bepaalde situaties wordt alsnog aftrek van aankoopkosten van een deelneming toegestaan. Dat betreft situaties waarbij de aanslag dient te worden opgelegd vanwege mogelijke

---

14 HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262.

15 De staatssecretaris van Financiën heeft overigens wel reeds op 12 juni 2002 bij besluit (CPP2002/1737M, V-N 2002/29.16) aangekondigd dat hij zich beraadt op de consequenties van dit arrest en dat verzoeken om aankoopkosten van deelnemingen in aftrek toe te staan voorlopig moeten worden aangehouden.

16 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600 IXB, nr. 17, p. 1.

17 MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 6.

18 MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 7.

19 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5779.

20 MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 8. Zie voor een andersluidende opvatting, Advies RvS Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 4, p. 6.

termijnoverschrijding en waarbij in de aangifte de aftrek aankoopkosten is opgenomen.[21] Daarna is er politieke druk in de Tweede Kamer om enige coulance te betrachten,[22] hetgeen uitmondt in een aanpassing van het voorstel waardoor in enkele situaties toch aftrek van aankoopkosten mogelijk is.

9.2.3 Budgettaire impact

Hoewel de budgettaire derving de aanleiding is voor de wettelijk ingreep heeft het kabinet geen duidelijk inzicht in de omvang daarvan. De staatssecretaris van Financiën merkt op dat beperkte gegevens beschikbaar zijn, helemaal over het verleden. De raming van de te verwachten budgettaire derving kent derhalve een relatief grote onzekerheidsmarge.[23] De budgettaire gevolgen van het arrest vallen uiteen in twee effecten. In de eerste plaats betreft dit een effect voor toekomstige situaties dat wordt ingeschat op een bedrag aan belastingderving tussen de € 150 en € 300 miljoen per jaar. Daarnaast is er een budgettair effect dat voortvloeit uit situaties uit het verleden in verband met de terugwerkende kracht. Dit is een eenmalige of incidentele derving, die zowel op het moment van aankondiging van een in te voeren aftrekverbod (december 2002) als op het moment van indiening van het wetsvoorstel dienaangaande (januari 2004) door het kabinet wordt ingeschat op een bedrag tussen € 0,5 en € 1 miljard.[24] Opvallend genoeg wordt vijf maanden later (juni 2004) alleen nog de ondergrens als uitgangspunt genoemd. Het kabinet merkt bij de indiening van een wijziging – een versoepeling van het voorgestelde aftrekverbod – namelijk op dat een schatting inmiddels uitwijst dat de incidentele derving tot en met het jaar 2004 dicht in de buurt van de € 0,5 miljard zal liggen.[25] Dat deze neerwaartse bijstelling van de schatting samenvalt met een door het kabinet voorgestelde wijziging (een versoepeling van de overgangsmaatregel, waardoor in sommige gevallen toch aftrek is toegestaan), die daardoor ook goedkoper uitvalt dan bij de oorspronkelijke raming, is opmerkelijk te noemen. Het

---

21 Besluit van 9 december 2003 (DGB2003/6625M, V-N 2003/63.8). Daarbij is tevens besloten bezwaarschriften nog aan te houden. Overigens moest de inspecteur bij het opleggen van aanslagen erop wijzen dat er wetgeving op komst was waarin de aldus toegestane aftrek toch weer met terugwerkende kracht ongedaan zou worden gemaakt. Tijdens de parlementaire behandeling is dit evenwel afgezwakt.

22 Verslag Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 8, p. 4-6.

23 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600 IXB, nr. 17, p. 1. In gelijke zin MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 9.

24 Op het moment van deze brief was overigens nog niet duidelijk of de aftrekbaarheid van kosten ook voor buitenlandse deelnemingen zou gelden, hetgeen later wel zo zou blijken te zijn. In de brief is daardoor tevens het incidentele budgettaire effect voor enkel binnenlandse deelnemingen opgenomen.

25 Tweede NvW Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 10, p. 5.

komt op mij over alsof het kabinet de budgettaire gevolgen in het eigen voordeel uitlegt.

De terugwerkende kracht heeft logischerwijze betrekking op vroegere belastingjaren. Voor de rijksbegroting is relevant dat deze begrotingsjaren, behoudens mogelijkerwijze het begrotingsjaar t-1, reeds zijn afgesloten. De belastinginkomsten worden in de rijksbegroting op kasbasis geregistreerd en dat betekent dat de incidentele budgettaire derving ten aanzien van het verleden neerslaat in het jaar dat de desbetreffende bepaling doorwerkt in de belastingbetaling door belastingplichtigen. Dat is relevant voor het begrotingssaldo in het desbetreffende jaar en daarmee voor de duiding van de budgettaire impact.[26]

Het budgettaire effect van de reparatiewetgeving is nihil, althans in de optiek van het kabinet. Het betreft een mogelijke derving die wordt voorkomen. In de budgettaire paragraaf is opgemerkt dat indien de voorgestelde reparatiewetgeving niet tot wet wordt verheven de genoemde budgettaire derving zich zal voordoen.[27] Deze benadering impliceert dat de reparatiewetgeving de budgettaire gevolgen van het arrest neutraliseert. Aangezien het initieel voorgestelde wettelijke aftrekverbod voor aankoopkosten direct ziet op de als gevolg van het arrest toegestane aftrekbaarheid van aankoopkosten is deze zienswijze voorstelbaar. Maar tegelijkertijd miskent deze benadering de uitzonderingssituatie die het betreft. De meeste arresten – ook arresten die in meer of mindere mate rechtsvormend van aard zijn – worden niet gevolgd door reparatiewetgeving en evenmin wordt aan arresten doorgaans een budgettair prijskaartje gehangen, terwijl niet is uitgesloten dat wel degelijk sprake is van een budgettair effect in positieve of negatieve zin.[28] In deze context rijst dus de vraag waarom nou uitgerekend dit arrest over aankoopkosten van een deelneming wel reparatie behoeft. De staatssecretaris beantwoordt deze vraag tijdens een debat in de Eerste Kamer: '*Er is gezegd dat de overheid zich sportief heeft neer te leggen bij het oordeel van de rechter. In principe ben ik het daarmee eens, zij het dat we dat niet altijd klakkeloos moeten doen. Dat is bijvoorbeeld het geval als zo'n uitspraak onbillijke budgettaire gevolgen heeft. Ik vind dat het arrest van de Hoge Raad onbillijk was*.'[29]

---

26 Het verdient aandacht dat het op Europese leest berekende begrotingssaldo (EMU-basis) op transactiebasis ziet. Het incidentele budgettaire effect zou strikt genomen moeten worden uitgesplitst naar de desbetreffende onderliggende jaren, omdat het vervolgens het begrotingssaldo op EMU-basis in die desbetreffende jaren beïnvloedt. Echter, voor de vennootschapsbelasting is transactiebasis vanwege praktische overwegingen gelijkgesteld aan kasbasis (zie paragraaf 4.9.2.1). Een van de praktische redenen hiervoor is dat een begrotingsjaar anders pas vele jaren later kan worden afgesloten, hetgeen niet goed past bij de begrotingscyclus.

27 MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 9.

28 Een periodiek overzicht van de budgettaire gevolgen van alle arresten is niet voorhanden.

29 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen I* 2004/05, nr. 3, p. 51.

De staatssecretaris vindt de budgettaire gevolgen van het arrest derhalve 'onbillijk'. Nu is een eenmalige hap van € 500 miljoen (de neerwaarts bijgestelde derving) en een jaarlijkse hap van € 150 à € 300 miljoen op een opbrengst vennootschapsbelasting van (destijds) grofweg € 16 miljard zeker niet te verwaarlozen.[30] Tegelijkertijd komt mij de kwalificatie 'onbillijk' wat overdreven voor. De vennootschapsbelasting is een belastingmiddel dat bekend staat om de sterke fluctuaties en de budgettaire gevolgen van dit arrest zorgen niet voor een uitzonderlijke uitschieter, zeker niet de structurele derving. Vanwege het grillige karakter loopt bovendien het verschil tussen raming en realisatie van de opbrengst vennootschapsbelasting niet zelden sterk uiteen. In het jaar dat de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving plaatsheeft, blijkt uit de alsdan beschikbaar gekomen realisatiecijfers bijvoorbeeld dat over het voorafgaande begrotingsjaar (2003) de realisatie van de opbrengst vennootschapsbelasting maar liefst ruim € 4,5 miljard lager is uitgekomen dan vooraf ingeschat. Deze tegenvaller is voor een groot deel endogeen en het gevolg van talrijke ontwikkelingen.[31] Het kabinet merkt echter curieus genoeg ook op dat de tegenvaller voor € 900 miljoen is veroorzaakt als gevolg van andere arresten, waarvan sommige niet gerepareerd worden.[32] Het voorgaande plaatst de budgettaire gevolgen van het arrest over de aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming, en meer specifiek de kwalificatie 'onbillijk', in perspectief. De staatssecretaris heeft deze kwalificatie overigens niet nader ingevuld of toegelicht.

Het is interessant de situatie te bezien indien het kabinet zich wel in het arrest zou hebben kunnen vinden. Door de aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming alsdan toe te laten, zou de genoemde budgettaire derving daadwerkelijk zijn opgetreden. In de redenering van het kabinet zou dan evenzeer een reactie nodig zijn geweest op het punt van de budgettaire gevolgen van het arrest, want de budgettaire derving zit in dat geval immers evenmin in het meerjarenbeeld. Een belastingverhoging elders komt dan in beeld. Dit is geen louter theoretische exercitie, want gedurende de parlementaire behandeling stelt de staatssecretaris van Financiën als versoepeling van de overgangsmaatregel voor om voor een bepaalde situatie, waarin de aftrek van aankoopkosten speelt, de strekking van het arrest te volgen. Oftewel, voor een bepaalde groep wordt de aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming eenmalig wel toegestaan. De toelichting van de desbetreffende nota van wijziging maakt gewag van een incidentele

30 In de periode 2002-2005 (het jaar van het arrest en het eerste begrotingsjaar volgend op de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving) schommelt de opbrengst van de vennootschapsbelasting tussen circa € 14 en € 18 miljard (raming en realisatie).

31 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2003, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 540, nr. 1, p. 82-86.

32 Voor € 600 miljoen is dit het gevolg van het 'Bosalarrest', waarvan de reparatiewetgeving pas in 2004 tot opbrengst leidt. Maar het kabinet spreekt ook over 'enkele andere rechtszaken' (met betrekking tot de waardering van pensioenen) die tot een autonome neerwaartse bijstelling leidt van € 300 miljoen. Zie Financieel Jaarverslag van het Rijk 2003, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 540, nr. 1, p. 84-85.

minderopbrengst welke wordt geraamd op € 160 à € 200 miljoen.[33] Hiervoor wordt door het kabinet evenwel geen dekking aangedragen, hetgeen niet consequent is. Het suggereert een handelswijze dat de budgettaire gevolgen van een onwelgevallig arrest moeten worden gerepareerd (zonder dat duidelijk is op basis waarvan), terwijl de budgettaire gevolgen van een welgevallig arrest – of onderdelen daarvan – zomaar mogen 'weglopen'. En dit onderscheid is enkel gebaseerd op een kabinetsbesluit. Het suggereert tevens dat de budgettaire gevolgen dus niet eens zozeer leidend zijn voor de vraag of reparatiewetgeving noodzakelijk is. Het is de inhoudelijke strekking van een arrest dat tot reparatiewetgeving lijkt te nopen, waarbij de budgettaire gevolgen enkel worden ingezet als angstbeeld om de noodzakelijkheid van die reparatiewetgeving te staven.

Ten aanzien van de inhoudelijke strekking van het arrest is nog een aspect van belang. Het gaat bij de al dan niet aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming om de invulling van de open norm goed koopmansgebruik. Van een strak geformuleerde wettelijk norm is geen sprake.[34] Deze open norm is in de loop der jaren via onder andere jurisprudentie nader ingevuld,[35] waarmee vanuit de belastingwetgever bezien tevens een onzekere inhoudelijke en budgettaire inkadering is geaccepteerd. Een inhoudelijke of budgettaire inkadering heeft bij de totstandkoming van de wetgeving in ieder geval niet plaatsgevonden, want anders was ook geen sprake geweest van een open norm.[36] Natuurlijk is evident dat dat de Hoge Raad een nieuwe richting inslaat binnen de open norm goedkoopmansgebruik, hetgeen het kabinet heeft verrast. Dat de belastingwetgever vervolgens een andere invulling voorstaat, is dan op zichzelf (voor de toekomst) voorstelbaar. Maar het primair vanwege budgettaire gevolgen pareren van de rechterlijke invulling van de open norm goed koopmansgebruik impliceert de overschrijding door de rechter van een budgettaire grens of norm. Nu deze budgettaire grens, behalve klaarblijkelijk voor het kabinet, niet kenbaar is en bovendien niet aantoonbaar is gebaseerd op een (begrotingsspel)regel, komt het over als het willekeurige schermen met de budgettaire gevolgen van een arrest als reden voor de reparatiewetgeving. Anders gezegd: met de formulering van een open norm in de wet heeft de belastingwetgever mijns inziens aanvaard dat geen strakke budgettaire normering ten opzichte van die norm kan plaatshebben, waardoor er in budgettair opzichte enige speelruimte zou moeten zijn.

---

33 Tweede NvW Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 10, p. 5.

34 Het is immers niet zonder meer duidelijk dat de aankoopkosten van een deelneming niet vallen, zoals de regering meent, onder de omschrijving *'(…) kosten die verband houden met een deelneming (…)'* van het toenmalige art. 13, eerste lid, Wet Vpb.

35 Bartel 2009, paragraaf 4.

36 Dit strookt met de opvatting van het kabinet dat bij de totstandkoming van de wetgeving - bedoeld is de invoering van de vennootschapsbelasting met als onderdeel daarvan verschillende aspecten omtrent een deelneming - überhaupt geen overwegingen zijn besteed aan de aankoopkosten van deelnemingen, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600 IXB, nr. 17, p. 2.

9.2.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De VVD-coalitiefractie in de Tweede Kamer stelt vast dat de budgettaire derving die voortvloeit uit het arrest 'een belangrijke aanleiding' is voor de reparatiewetgeving, maar dat een 'verantwoorde onderbouwing' van de schattingen ontbreekt.[37] Deze vraag is de aansporing voor het kabinet om meer toelichting te geven over de gemaakte raming.[38] Het kabinet herhaalt allereerst dat de raming met grote onzekerheid is omgeven. Over de hoogte van aankoopkosten van deelnemingen vindt geen systematische gegevensverzameling plaats. De raming blijkt derhalve te zijn gebaseerd op de waarde van deelnemingen, zoals de ondernemingen die zelf aangeven. Op basis van 'een aantal veronderstellingen' is hieruit vervolgens een mogelijk bedrag aan aftrekbare en verrekenbare aankoopkosten gedestilleerd. Het is niet inzichtelijk gemaakt welke veronderstellingen waarom zijn gehanteerd. De beschrijving van enkele stappen lijkt doordacht, maar oogt zonder toelichting tegelijkertijd tamelijk willekeurig.[39] De eenmalige derving komt op grond van het toenmalige tarief op circa € 0,5 miljard uit. Het valt op dat het kabinet daarbij niet aangeeft welke wijziging in de inschatting is gemaakt (oftewel: welke veronderstelling is aangepast), zodat de frase 'bij benadering € 0,5 à € 1 miljard' in de memorie van toelichting in wezen is vervangen door een prijskaartje van 'circa € 0,5 miljard' in de nota naar aanleiding van het verslag.[40] Het lijkt mij een neerwaartse bijstelling van de raming. Daar wordt gedurende de parlementaire behandeling nauwelijks bij stil gestaan, behalve dat het Kamerlid De Nerée tot Babberich (CDA, coalitie) terloops opmerkt dat het naar zijn idee gaat om een ramingsfout van het ministerie van Financiën.[41]

De terugwerkende kracht van het voorgestelde aftrekverbod wordt in twee stappen versoepeld voor belastingplichtigen. Allereerst stelt het kabinet via een nota van wijziging voor om in bepaalde (afgebakende) situ-

---

37 Verslag Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 8 p. 4.

38 Nota n.a.v. verslag Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 9 p. 6.

39 Uit de schatting van de waarde van deelnemingen van € 820 miljard komt zonder enige toelichting voor het verleden (tot en met 2004) opeens een incidenteel bedrag van € 4 à € 5 miljard aan aankoopkosten rollen en voor de toekomst vloeit hieruit een bedrag aan aankoopkosten voort van € 0,75 à € 1,5 miljard per jaar. Uitgaande van het doorbelasten aan buitenlandse groepsmaatschappijen en onvoldoende mogelijkheid tot verrekening is vervolgens een daadwerkelijk aftrekbaar en verrekenbaar bedrag vastgesteld. Voor het verleden is dit incidenteel € 1,5 miljard, hetgeen met het toenmalige vpb-tarief een budgettaire derving van circa € 500 miljoen betekent. Voor de toekomst betreft dit € 450 à € 900 miljoen aan aftrekbare en verrekenbare aankoopkosten, hetgeen een veronderstelde derving van € 150 à € 300 miljoen impliceert.

40 Vgl. MvT en Nota n.a.v. verslag Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 9 respectievelijk nr. 9, p. 6.

41 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5778.

aties wel aftrek toe te staan.[42] Vervolgens wordt hier via een aangenomen amendement van het Kamerlid De Nerée tot Babberich (CDA, coalitie) c.s. nog een verruiming aan toegevoegd.[43] De nota van wijziging zorgt vanuit budgettair oogpunt niet meer voor een een-op-een reparatie van het arrest. In de toelichting is opgemerkt dat aldus een 'incidentele minderopbrengst' resteert. Vanuit de basis geredeneerd, kost het de schatkist dus belastinginkomsten. Kamerlid Smeets (PvdA, oppositie) vraagt vervolgens hoe deze 'budgettaire tegenvaller' wordt gecompenseerd, waarop de staatssecretaris van Financiën een nietszeggend antwoord geeft: '*In het wetsvoorstel zoals het voorligt, is het gat gedekt binnen de ramingen*.'[44] Tenzij een compenserende maatregel is getroffen dan wel ruimte onder het inkomstenkader is ontstaan – hiervan blijkt niets in de desbetreffende Miljoenennota – staat hier eigenlijk dat de budgettaire gevolgen van de nota van wijziging (een budgettaire derving ten opzichte van het oorspronkelijke wetsvoorstel) helemaal niet is gedekt. De frase 'gedekt binnen de ramingen' is hol, althans ik kan het in het geheel niet plaatsen. Het Kamerlid wordt met dit antwoord met het welbekende kluitje het riet ingestuurd.

De voorgestelde versoepeling van het aftrekverbod als gevolg van het amendement leidt ook tot budgettaire gevolgen, hoewel deze niet in het desbetreffende amendement zijn toegelicht. Pas gedurende de parlementaire behandeling blijkt het om € 50 miljoen te gaan, hetgeen op jaarbasis minder is doordat de mogelijkheid van aftrek over de jaren wordt uitgesmeerd. De staatssecretaris van Financiën zet in een reactie het amendement als een budgettair probleem neer: '*Zouden er op deze wet nog aanpassingen plaatsvinden, dan lopen wij een groter budgettair risico en zal ik mij tot de minister van Financiën moeten wenden en hem moeten melden dat er van de zijde van de Kamer iets wordt gevraagd waarvoor geen geld is gereserveerd*.'[45] Het komt niet

---

42 De Tweede NvW, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 10, houdt kort gezegd het volgende in: Voor deelnemingen verworven voor 1 januari 2000, wordt de aftrek van op die deelneming betrekking hebbende aankoopkosten uitgesloten, tenzij voor 24 mei 2002 (datum arrest) al aanspraak is gemaakt op aftrek van die kosten. Voor deelnemingen verworven na 1 januari 2000, wordt de aftrek van op die deelneming betrekking hebbende aankoopkosten toegestaan, mits de aankoopkosten zijn gemaakt voor of op 13 december 2002 (aankondiging reparatiewetgeving). Aankoopkosten gemaakt na 13 december 2002 zijn van aftrek uitgesloten.

43 Het amendement De Nerée tot Babberich (CDA, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 11, houdt kort gezegd het volgende in: Voor deelnemingen verworven voor 1 januari 2000 wordt de datum waarop aanspraak gemaakt moet zijn op de aftrek - in afwijking van het voorstel in de tweede nota van wijziging - verschoven van 24 mei 2002 (datum arrest) naar 13 december 2002 (aankondiging reparatiewetgeving). Bovendien wordt het moment van aftrek voor deze gevallen verschoven naar het jaar waarin de deelneming wordt verkocht (voor deelnemingen die zijn gekocht op of na 1 januari 2000 wordt de aftrek direct verleend).

44 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5778 en 5782.

45 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5780.

heel sterk over om de incidentele derving van zijn eigen nota van wijziging (met een geschatte incidentele budgettaire derving van € 160 à € 200 miljoen) te vergoelijken met een holle frase om vervolgens een Kamerlid de maat te nemen over de budgettaire gevolgen van een amendement met een aanmerkelijk kleiner budgettair beslag, hoewel de bewindsman zich vooral zorgen maakt dat het amendement allengs een te groot bereik krijgt met dito budgettaire gevolgen. De staatssecretaris van Financiën schermt er inderdaad mee dat de kosten van het amendement potentieel groter zijn dan € 50 miljoen. Ook vanuit oppositiepartij PvdA komt er trouwens kritiek op het ontbreken van budgettaire dekking van het amendement.[46] Desalniettemin is de constatering van belang dat een Kamerlid geen enkele budgettaire speelruimte wordt gegund (bij een amendement), terwijl het kabinet zichzelf wel budgettaire speelruimte toebedeeld (bij een nota van wijziging).[47]

Het wetsvoorstel, zoals aangepast door de 'ongedekte' nota van wijziging, wordt aangenomen. Ook het hiervoor besproken 'ongedekte' amendement wordt overigens aangenomen.[48] Instemming met de voorgestelde reparatiewetgeving geschiedt weliswaar met algemene stemmen, maar van harte gaat dat toch niet. Bij de coalitiepartijen CDA en VVD is sprake van lichte tegenzin, want deze fracties stemmen naar eigen zeggen slechts in omdat zij '*zien dat anders een enorm budgettair gat geslagen wordt*'.[49] Angst over de budgettaire consequenties lijkt in de Tweede Kamer dus een voorname raadgever te zijn geweest voor het stemgedrag. Die angst wordt in de Eerste Kamer evenzeer aangewakkerd als daar de VVD aankondigt tegen de reparatiewetgeving te stemmen. De staatssecretaris van Financiën stelt dat het effect van het afwijzen van het wetsvoorstel een budgettaire derving is van € 500 miljoen, waarvoor de tegenstemmers de verantwoordelijkheid moeten nemen.[50] De bewindsman wijst enkel op de incidentele derving en laat bij zijn onheilsboodschap weg dat door zijn eigen nota van wijziging nog maar een deel wordt gerepareerd en er derhalve sowieso € 160 à € 200 miljoen wegloopt. Senator Biermans (VVD) toont zich echter onvermurwbaar, want naar zijn opvatting is het wetsvoorstel simpelweg niet in orde.

---

46 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5781.

47 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5782.

48 Evenals een (ander) amendement De Nerée tot Babberich (CDA, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 12, dat volgens de toelichting een verwaarloosbaar budgettair effect heeft.

49 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5781.

50 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen I* 2004/05, nr. 3, p. 56.

De andere fracties worden wel geacht met de reparatiewetgeving te hebben ingestemd.[51]

In de Eerste Kamer doet zich nog een interessant fenomeen voor. Het inmiddels complexe overgangsrecht kan in de ogen van onder andere senator Essers (CDA) leiden tot ongelijke gevallen.[52] De staatssecretaris van Financiën denkt dat het meevalt, maar doet toch de toezegging om in de uitvoering enige flexibiliteit aan de dag te leggen. Hij merkt op: '*Ik wil (…) op een aantal punten enkele toezeggingen doen. Ik wil dat doen via een extensieve wetsinterpretatie*.'[53] Een toezegging over een van de oorspronkelijke insteek afwijkende wetstoepassing kan budgettaire gevolgen hebben. Hieraan wordt evenwel door zowel kabinet als Kamer geen aandacht besteed. Het is opmerkelijk dat in het kader van reparatiewetgeving waarbij het budgettaire aspect steeds de boventoon voert tegelijkertijd op ogenschijnlijk lichtzinnige wijze tot verruimingen wordt overgegaan, althans er wordt geen blijk gegeven van een inschatting van de budgettaire gevolgen van de toezeggingen.[54] Het budgettaire harnas omtrent de wetgeving zit in de uitvoering kennelijk minder strak.

9.2.5 Tussenconclusie

Analyse van de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving inzake een aftrekverbod voor aankoopkosten van een deelneming geeft aanleiding om de budgettaire gevolgen van het arrest niet geheel als primaire aanleiding van die reparatiewetgeving te beschouwen, hoewel dat wel zo is gesteld door het kabinet. De budgettaire gevolgen van het arrest zijn weliswaar niet verwaarloosbaar, maar er is nergens een normering neergelegd – en deze wordt ook niet aangehaald – dat deze budgettaire gevolgen niet door de beugel zouden kunnen. Deze constatering klemt des te meer daar het arrest ziet op de (rechterlijke) invulling van de open norm

51 In de Eerste Kamer vindt niet altijd een stemming plaats. Als geen van de Kamerleden om een stemming verzoekt, stelt de Voorzitter vast dat het desbetreffende wetsvoorstel zonder stemming is aangenomen, zie art. 105, tweede lid, RvO EK. Kamerleden kunnen alsdan aantekening aanvragen, waarmee ze in feite hun tegenstem markeren in geval een stemming wel zou hebben plaatsgevonden, zie art. 112 RvO EK.

52 Hij doelt onder andere op het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die wel en die geen onherroepelijke vaststaande aanslag hebben ontvangen op het moment van aankondiging van de reparatiewetgeving (betreffende deelnemingen die op of na 1 januari 2000 zijn verworven).

53 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen I* 2004/05, nr. 3, p. 52.

54 Met uitzondering van één aspect van de toezegging, aangezien het kabinet er in tegenstelling tot de Eerste Kamer vanuit gaat dat voor 2000 en 2001 normaal gesproken nog sprake is van openstaande belastingjaren (en dus niet van onherroepelijk vaststaande aanslagen), waardoor de toezegging om ook in geval van onherroepelijk vaststaande aanslagen toch nog aftrek toe te staan theoretisch is. De budgettaire gevolgen lijken volgens het kabinet dan ook niet aan de orde, zie MvA Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken I* 2004/05, 29 381, C, p. 2.

goed koopmansgebruik, waarbij de inhoudelijke en budgettaire strekking per definitie niet van tevoren zijn vastgelegd (anders was het geen open norm geweest). Tegelijkertijd is de richting die de Hoge Raad kiest weliswaar verrassend, maar dat doet mijns inziens niets af aan het voorgaande. Het is best voorstelbaar dat reparatiewetgeving in stelling wordt gebracht, omdat de inhoudelijke strekking van het arrest door de belastingwetgever niet wordt gedeeld. Maar dan moet de motivering en de discussie primair om een inhoudelijk punt draaien en niet, zoals nu, primair om de budgettaire gevolgen.

Het kabinet kwalificeert de budgettaire derving als gevolg van het arrest als 'onbillijk', hetgeen mij gezien de budgettaire context overdreven voorkomt. De opbrengst van de vennootschapsbelasting is namelijk redelijk onvoorspelbaar en fluctueert behoorlijk. Zelfs de budgettaire gevolgen van (andere) arresten blijken daarbij een rol te spelen. Dat die arresten kennelijk geen reparatie door de belastingwetgever behoeven, geeft aan de onderhavige reparatiewetgeving een wrange smaak mee.

De reparatiewetgeving beoogt in eerste instantie de budgettaire gevolgen van het arrest geheel te neutraliseren door als reactie een aftrekverbod voor de aankoopkosten van een deelneming voor te stellen. De afzwakking van het aftrekverbod via een nota van wijziging – voor een aantal situaties wordt aftrek wel toegestaan – maakt een inbreuk op die budgettaire neutraliseringsoperatie, terwijl voor dat aspect geen aandacht is. Als vervolgens in de Tweede Kamer een amendement het aftrekverbod in wezen nog iets verder verzwakt, wijst de staatssecretaris van Financiën opeens wel bezorgd op de budgettaire implicaties daarvan. Het is niet consequent. De reparatiewetgeving neutraliseert uiteindelijk de budgettaire gevolgen van het arrest maar ten dele.

Het parlement toont zich niet enthousiast over de reparatiewetgeving, maar laat zich desalniettemin overtuigen door de gestelde budgettaire gevolgen die het arrest met zich meebrengt. Het kabinet informeert pas naar aanleiding van een vraag over de merites van de raming, maar laat daarbij na om inzicht in de gehanteerde veronderstellingen te geven. Het parlement is daardoor niet in staat de gestelde budgettaire gevolgen zelfstandig goed te wegen. De budgettaire derving fungeert desondanks wel als angstbeeld om richting het parlement de noodzaak van de reparatiewetgeving te benadrukken.

9.3 Pensioen- en lijfrenteaanspraken

9.3.1 Aanleiding

De Hoge Raad beslist op 19 juni 2009 in verschillende arresten dat heffing van in Nederland met fiscale facilitering opgebouwde pensioen- en/of lijfrenteaanspraken in bepaalde gevallen achterwege dient te blijven indien in het buitenland tot een onregelmatig afwikkeling van deze rechten wordt

overgegaan (zoals afkoop).[55] Sinds 1 januari 2001 wordt bij emigratie een conserverende aanslag opgelegd in de inkomstenbelasting ter verzekering van heffing over, kort gezegd, de waarde in het economische verkeer van de aanspraken.[56] Volgens de Hoge Raad is het opleggen van deze conserverende aanslagen en dus belastingheffing echter in strijd met de goede trouw die bij de uitleg en toepassing van belastingverdragen – daterend van voor de invoering van het wettelijke regime van 2001 en waarbij een exclusieve woonstaatheffing overeen is gekomen – in acht moet worden genomen. Het nieuwe wettelijke regime vanaf 2001 sluit derhalve niet goed aan bij de belastingverdragen voor die tijd.

9.3.2 Reparatie

Het kabinet reageert razendsnel. Op de dag van de arresten kondigt de staatssecretaris van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer reeds reparatiewetgeving aan.[57] Tien dagen later op 29 juni 2009 wordt vervolgens een wetsvoorstel tot reparatie bij de Tweede Kamer ingediend.[58] Zonder deze reparatiewetgeving is het in de ogen van het kabinet namelijk erg aantrekkelijk om tijdelijk te emigreren naar een land dat eventuele afkoopsommen niet of zeer laag belast, terwijl Nederland niet meer kan heffen. Het zou tot '*een zeer forse budgettaire derving leiden*.'[59] De reparatiewetgeving ziet op het wel degelijk kunnen heffen ingeval een 'ouder' belastingverdrag van toepassing is ten aanzien van de in Nederland genoten belastingfaciliteit voor de pensioen- of lijfrentepremies. Deze heffing ziet dan overigens niet op de waarde in het economische verkeer van de aanspraken direct voorafgaand aan de emigratie (het heffingssysteem sinds 2001), maar op de bedragen waarvoor bij de verwerving van de pensioen- of lijfrenteaanspraak een belastingvoordeel is genoten (oude heffingssysteem voor 2001).[60] Voor andere situaties blijft het met ingang van 2001 geldende regime onverkort van toepassing.

---

55 HR 19 juni 2009, nr. 08/02288, BNB 2009/264; 07/13627, BNB 2009/265; 43978, BNB 2009/263.

56 Heffing is verzekerd indien binnen 10 jaar na emigratie een afkoop of een andere 'verboden' handeling zich voordoet.

57 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 5.

58 Ook de parlementaire behandeling is razendsnel. De Tweede Kamer neemt het wetsvoorstel (zonder stemming) aan op 2 juli 2009. En al acht dagen na de indiening gaat op 7 juli 2009 ook de Eerste Kamer akkoord. Kemmeren 2009, p. 881, spreekt in dit verband over een wetsvoorstel dat zo ongeveer met de snelheid van het licht door het parlement wordt geloodst.

59 MvT Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 3, p. 4.

60 De vraag of deze arrestenreparatiewetgeving in strijd is met de goede verdragstrouw is door de Hoge Raad nadien ontkennend beantwoord, zie HR 14 juli 2017, nr. 17/01256, BNB 2017/186.

9.3.3 Budgettaire impact

Op de dag van het arrest merkt de staatssecretaris van Financiën in een brief aan het parlement op dat reparatiewetgeving in de pen zit, waarbij ook terugwerkende kracht (tot de dag van het arrest) van toepassing zal zijn. Het doel is om fiscaal gedreven emigraties met een belastingvrije afkoop van pensioen- en lijfrenteafspraken voorkomen. De bewindsman maakt daarbij gewag van 'aankondigingseffecten' en 'rechtvaardige belastingheffing',[61] maar zegt niets over eventuele budgettaire aspecten. In de toelichting op het wetsvoorstel wordt daar wel expliciet melding van gemaakt: '*De genoemde arresten van de Hoge Raad kunnen tot een zeer forse budgettaire derving leiden, omdat het daarmee mogelijk wordt om na (al dan niet fiscaal geïndiceerde en al dan niet tijdelijke) emigratie opgebouwde pensioen- of lijfrenteaanspraken af te kopen (of anderszins op onregelmatige wijze af te wikkelen) zonder dat Nederland het verleende belastingvoordeel kan terugnemen. Met dit wetsvoorstel wordt deze budgettaire derving voorkomen, waardoor er per saldo geen budgettaire gevolgen zijn*.'[62] Door op de dag van de arresten per brief reparatiewetgeving aan te kondigen, is volgens het kabinet voldaan aan het kenbaarheidsvereiste met betrekking tot de terugwerkende kracht (zie paragraaf 3.6.2). De reparatiewetgeving werkt namelijk formeel terug tot de dag van de arresten op 19 juni 2009, althans zo is in eerste instantie de bedoeling, waaruit ook de stelling in de memorie van toelichting voortvloeit dat er per saldo geen budgettaire gevolgen zijn. De Afdeling advisering van de Raad van State meent evenwel dat deze brief slechts opmerkt dat reparatiewetgeving aanstaande is, maar (te) weinig zegt over de inhoud daarvan, waardoor niet aan het kenbaarheidsvereiste is voldaan. Pas op het moment van indiening van de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer op 29 juni 2009 is hieraan volgens de Afdeling wel voldaan.[63] Het kabinet neemt met lichte tegenzin dit standpunt over en verplaatst de inwerkingtreding van het wetsvoorstel van 19 naar 29 juni 2009. Echter, het valt op dat niet zozeer principiële gronden daarbij de boventoon voeren. Gezien de korte periode van deze tijdsverschuiving heeft het kabinet geen aanwijzingen dat '*een substantieel aantal belastingplichtigen (fiscaal ge*ïndiceerd) is geëmigreerd.'[64] Doordat er in die lezing niet of nauwelijks budgettaire gevolgen zijn als gevolg van een iets latere inwerkingtreding wordt daartoe overgegaan, hetgeen naar mijn idee de zwaarwegende impact van het budgettaire gevolg stelt boven het belang van bijvoorbeeld rechtszekerheid.

---

61 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 5, p. 1-2.

62 MvT Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 3, p. 4.

63 Advies RvS Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 4, p. 9-10.

64 Nader rapport RvS Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 4, p. 10-11.

De budgettaire gevolgen van de arresten worden derhalve neergezet als belangrijke aanleiding voor de reparatiewetgeving, waarbij het voorkomen van een 'forse budgettaire derving' eigenlijk als enige onderbouwing klinkt. De omvang van die derving wordt in eerste instantie in het geheel niet inzichtelijk gemaakt.[65] Na aandringen vanuit de Tweede Kamer schermt het kabinet met vage grootheden, die ook nog eens enorm uiteenlopen. De budgettaire derving van de arresten loopt in de schriftelijke beantwoording bijvoorbeeld in de miljarden euro's terwijl bij de mondelinge behandeling bedragen van tientallen miljoenen of wellicht honderden miljoenen euro's worden genoemd (zie paragraaf 9.3.4). Veel verder dan deze indicatieve grootheden komt het kabinet niet. Door de nadruk op het voorkomen van een budgettaire derving te leggen – als een pleister op een dreigende budgettaire wond – lijkt het alsof het directe budgettaire gevolg van de reparatiewetgeving als zodanig minder betekenis heeft.[66] Toch dient het parlement in staat te worden gesteld de reparatiewetgeving op haar eigen (budgettaire) merites te beoordelen. Parlementariërs kunnen dienaangaande immers ook wijzigingen aanbrengen of afdwingen, hetgeen op zijn minst inzicht in de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving vereist. Daar komt nog eens bij dat de reparatiewetgeving in het onderhavige geval niet één op één op de gevolgen van het arrest ziet, aangezien de grondslag van heffing anders is.[67] Het is om deze redenen een tekortkoming dat niet meer inspanningen zijn verricht om de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving (indicatief) in kaart te brengen.

Van belang is nog dat de arresten weliswaar de bestaande conserverende aanslagen (over de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraken) onder bepaalde verdragen onderuithalen, maar dat dit niet helemaal als een verrassing kan komen. Op het risico van verdragsontduiking is namelijk reeds bij de totstandkoming van de wetgeving per 2001 gewezen,[68] waardoor achteraf gesteld zou kunnen worden dat de wetgever zijn werk niet goed heeft gedaan. In die lezing heeft in 2001 een onjuiste boeking in het inkomstenkader plaatsgevonden, waarbij de arres-

65 Ook de Afdeling advisering van de Raad van State merkt dat fijntjes op, zie Advies RvS Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 4, p. 10.

66 Hoewel een belastingwet geen begrotingswet is, doet zich de analogie met het begrotingsbeginsel universaliteit voor dat zegt dat saldering niet is toegestaan en alle inkomsten en uitgaven afzonderlijk weergegeven dienen te worden (zie paragraaf 3.8.2). Het ogenschijnlijk wegstrepen van de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving tegen de budgettaire gevolgen van de arresten zie ik evenzeer als een vorm van saldering die hoe dan ook onvoldoende inzicht geeft in de afzonderlijke budgettaire onderdelen.

67 De reparatiewetgeving ziet op de genoten premieaftrek, terwijl de arresten zien op de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraken.

68 Vgl. de aangehaalde relevante wetsgeschiedenis in plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen I* 2008/09, nr. 40, p. 1883.

ten in 2009 als een soort correctie hierop moeten worden gezien.[69] Maar over het inkomstenkader wordt gedurende de parlementaire behandeling in het geheel niet gesproken. De reparatiewetgeving is bedoeld om het begrotingssaldo niet in negatieve zin te verzwaren, hetgeen in 2009 en latere jaren relevant is met het oog op de overschrijding van deze Europese begrotingsnorm als gevolg van de financiële en economische crisis. In de woorden van minister Bos van Financiën in september 2009: '*Het is de ernstigste economische crisis sinds de Grote Depressie van de jaren dertig*.'[70] Het is voorstelbaar dat het kabinet, geconfronteerd met tegenvallende belastinginkomsten, geen risico wil lopen op nog verdere neerwaartse belastinginkomsten.[71] Tegelijkertijd ontslaat die wens het kabinet natuurlijk niet van het verstrekken van informatie aan het parlement over de budgettaire gevolgen van voorliggende reparatiewetgeving.

9.3.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De summiere opmerking van het kabinet in de memorie van toelichting over de budgettaire derving als gevolg van de arresten is voor verschillende fracties in de Tweede Kamer aanleiding te vragen naar een nadere duiding van die derving alsmede naar een inschatting of indicatie van de 'orde van grootte'.[72] In de beantwoording blijft de informatieverstrekking zeer matig en wordt slechts de budgettaire passage uit die memorie van toelichting herhaald.[73] Deze schriftelijke ronde heeft Kamerleden in budgettaire zin dan ook niet veel wijzer gemaakt. In een in allerijl ingelaste tweede schriftelijke ronde – om de plenaire behandeling te ontzien omwille van de snelheid – informeert de Tweede Kamer opnieuw zeer nadrukkelijk naar de budgettaire gevolgen van zowel de arresten als de reparatiewetgeving.[74] Het kabinet probeert nu wat meer aan de vraagstellers tegemoet te komen

---

69 Daarmee is overigens nog niet gezegd dat de budgettaire gevolgen van de arresten onder het inkomstenkader compensatie behoeven om dit sluitend te maken, want het is nog maar de vraag of de budgettaire gevolgen van arresten überhaupt relevant zijn voor het inkomstenkader (ook indien het een correctie is) of dat het als endogeen effect moet worden beschouwd. Bovendien geldt het inkomstenkader voor de duur van een kabinetsperiode, waarbij een nadien geconstateerde onjuistheid in principe niet het vigerende inkomstenkader raakt terwijl een correctie op het 'oude' inkomstenkader alsdan geen effect heeft.

70 Miljoenennota 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 123, nr. 1, p. 9.

71 De belasting- en premieontvangsten over begrotingsjaar 2009 werden vooraf geraamd op € 234 miljard (op EMU-basis), maar gedurende het begrotingsjaar bleek dat al te rooskleurig. Bij realisatie bleek de tegenvaller maar liefst € 27 miljard te zijn, zie Financieel Jaarverslag van het Rijk 2009, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 360, nr. 1, p.77.

72 Verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 6, p. 2-5.

73 Nota n.a.v. verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 7, p. 2-3.

74 Nader verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 8, p. 2.

door een omschrijving van de doelgroep te geven. De derving ziet op de groep belastingplichtigen die normaliter niet zo snel aan emigratie zou denken, maar als gevolg van het arrest hiertoe wel (tijdelijk) zou (kunnen) overgaan indien reparatie volledig achterwege blijft. Deze groep belastingplichtigen bestaat potentieel uit alle belastingplichtigen met een pensioen- of lijfrenteaanspraak van een niet te verwaarlozen omvang. En dan voor het eerst klinkt een voorzichtige indicatie, die overigens evengoed als een greep in de lucht gekenschetst kan worden: '*Hoe groot de groep is die daadwerkelijk gebruik zou gaan maken van de geboden ruimte blijft deels speculeren. Ook als slechts een klein deel hiervan die stap daadwerkelijk zou zetten, loopt het budgettaire belang – gelet op het totale pensioenvermogen – in de miljarden*.'[75]

Gedurende de plenaire behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer informeren verschillende woordvoerders opnieuw naar de budgettaire gevolgen van de arresten, aangezien dat de aanleiding is voor de reparatiewetgeving.[76] Bashir (SP, oppositie) toont zich ontstemd over het gebrek aan gegevens: '*De staatssecretaris ontwijkt hier gewoon onze vraag, zoals hij dat doet bij bijna alle vragen waarin sprake is van getallen en cijfers*.' Van Dijck (PVV, gedoogpartij) doet in de derde persoon een oproep aan de staatssecretaris van Financiën: '*Hij spreekt slechts over een zeer forse budgettaire derving, maar hij geeft niet aan over welk bedrag het gaat. Misschien is dat niet aan te geven, maar toch krijgen wij graag een indicatie*.' Tang (PvdA, coalitie) vraagt het bondig: '*Maar om hoeveel geld gaat het precies?*' En tot slot Weekers (VVD, oppositie) die bij 'een noodwet die in noodgang' door de Kamer wordt geloodst toch minimale budgettaire inzichten wenst te hebben: '*Ook ben ik benieuwd hoeveel geld het betreft. In de schriftelijke voorbereiding hebben wij daarover opheldering gevraagd, maar die niet gekregen. Ik vind toch dat de staatssecretaris het aan zijn stand verplicht is om daar in elk geval een indicatie van te geven*.' Uit deze opmerkingen spreekt op zijn minst ongemak over het door het kabinet schermen met forse budgettaire gevolgen, terwijl enig inzicht daaromtrent ontbreekt.

Het is deze welhaast Kamerbreed uitgesproken behoefte aan informatie over de budgettaire aanleiding van de reparatiewetgeving die de staatssecretaris van Financiën noopt hierop te reflecteren. De bewindsman erkent dat de hoogte van de budgettaire derving lastig is in te schatten, temeer daar het hier om een potentiële groep gaat die in geval van emigratie niet van plan is zich blijvend in het buitenland te vestigen (en deze groep valt bovendien vooraf natuurlijk niet eenvoudig te onderscheiden). Het valt op dat de budgettaire gevolgen van het arrest in de beantwoording in de tweede schriftelijke vragenronde nog mogelijk 'in de miljarden' beloopt terwijl in de plenaire beantwoording over geringere bedragen wordt gesproken. '*De budgettaire derving voor de komende vele jaren bedraagt tiental-*

75 Nota n.a.v. nader verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 9, p. 4-5.

76 Plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen II* 2008/09, nr. 103, p. 8196-8199.

len, wellicht zelfs honderden miljoenen euro's per jaar. Dit bedrag is denkbaar als wij niets zouden doen. Dus in potentie gaat het om heel veel geld,' aldus de staatssecretaris.[77] Met alle begrip voor de onzekerheid van een raming is een omvang van tientallen miljoenen euro's een meer dan substantieel verschil met een omvang van miljarden euro's. Ook de Eerste Kamer is dit verschil opgevallen.[78] De staatssecretaris gebruikt vervolgens veel woorden in zijn reactie, die daardoor wat gezocht overkomt. Kort gezegd, komt zijn uitleg erop neer dat het mogelijke verlies van de belastingclaim op fiscaal opgebouwd pensioenkapitaal in de miljarden loopt,[79] maar dat zonder reparatie geen haast hoeft te worden gemaakt met emigratie waardoor de jaarlijkse derving wordt geschat op enkele tientallen en wellicht honderden miljoenen euro's per jaar.[80] Wat daar ook van zij, het lijkt erop alsof de budgettaire gevolgen van het arrest niet of nauwelijks in kaart zijn gebracht, want anders was het antwoord wel duidelijker geweest. Dat blijkt mijns inziens ook uit het negeren van de simpele vraag vanuit het parlement naar de 'gegevens, feiten en omstandigheden' om tot de budgettaire inschatting te komen.[81] De verschillende genoemde indicatieve grootheden lijken vooral ten doel te hebben een budgettaire vrees aan te wakkeren.[82] Daarmee blijft evenwel de belangrijke vraag onbeantwoord in hoeverre de budgettaire gevolgen realistisch zijn.

In de Tweede Kamer toont vooral de oppositiefractie van SP zich alert ten aanzien van de grondslag van de reparatiewetgeving. Zij signaleert dat de oorspronkelijke systematiek ziet op belastingheffing over de waarde in het economische verkeer van de aanspraken, terwijl de reparatiewetgeving ziet op de bedragen waarvoor bij de verwerving van de aanspraken een belastingvoordeel is genoten. De SP vraagt dan ook of het door de Hoge

---

77 Plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen II* 2008/09, nr. 103, p. 8200.

78 Voorlopig verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken I* 2008/09, 31 990, A, p. 1.

79 Dat wordt niet toegelicht anders dan herhaling van de opmerking (uit de nota n.a.v. nader verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 9, p. 5) dat er op basis van gegevens van de Belastingdienst jaarlijks 200.000 directeur-grootaandeelhouders en 800.000 andere belastingplichtigen gebruik maken van de mogelijkheid tot deze premieaftrek, hetgeen weliswaar grote aantallen zijn maar waarmee nog niet is gezegd dat deze allemaal emigreren om de belastingclaim af te schudden.

80 MvA Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken I* 2008/09, 31 990, B, p. 2.

81 Vgl. senator Böhler (GroenLinks) die meer te weten wil komen over de potentiële gevolgen en vraagt: '*Op basis van welke gegevens, feiten en omstandigheden komt de staatssecretaris tot een inschatting dat het om tientallen tot wellicht honderden miljoenen euro's zou gaan, zoals in het debat in de Tweede Kamer werd genoemd?'* Zie plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen I* 2008/09, nr. 40, p. 1885.

82 Illustratief in dit verband is de verwijzing door de VVD-fractie in de Eerste Kamer naar een ambtelijke briefing waarin nadrukkelijk werd gesproken over een 'dreigend miljardenverlies', zie Voorlopig verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken I* 2008/09, 31 990, A, p. 1.

Raad geslagen budgettaire gat maar deels wordt gedicht.[83] Naar mijn inschatting lijkt inderdaad sprake van een budgettaire mismatch in de zin dat de reparatiewetgeving op een lagere grondslag ziet dan de grondslag die de Hoge Raad van tafel heeft geveegd,[84] waardoor ook de opmerking in de memorie van toelichting dat per saldo geen sprake is van budgettaire gevolgen prematuur lijkt. Toch leidt het beperkte bereik van de reparatiewetgeving volgens het kabinet niet tot een budgettaire derving, want door de reparatiewetgeving als zodanig is (tijdelijke) emigratie niet opportuun waardoor de genoemde mismatch zich naar verwachting weinig zal voordoen.[85] De hoop is dus dat de heffing uit de reparatiewetgeving een afschrikwekkend effect heeft. Op basis van niet nader genoemde '*signalen uit de praktijk*' meent de staatssecretaris dat daarvan sprake is.[86] Bewijsvoering voor deze aanname ontbreekt. Bij een grote vermogensaangroei kan het evenwel nog steeds interessant zijn om via (tijdelijke) emigratie belastingheffing daarover (deels) te voorkomen, maar het is niet duidelijk om hoeveel gevallen het gaat en voor welke omvang. Dat is natuurlijk ook afhankelijk van verschillende factoren die per geval kunnen verschillen, maar het is illustratief dat het kabinet in eigen voorbeelden uitgaat van 50 en 65 procent vermogensaangroei ten opzichte van de inleg, zo blijkt desgevraagd uit de tweede schriftelijke vragenronde.[87] Op mij komt het over als een serieus onderdeel van de belastinggrondslag waarop de reparatiewetgeving derhalve niet ziet. Het is opmerkelijk dat het kabinet zo lauw reageert – en niet eens een nader onderzoek gelast – op een in de Tweede Kamer geopperd budgettair lek, nota bene bij voorliggende reparatiewetgeving dat hoofdzakelijk een antwoord is op een mogelijke budgettaire lekkage. Het is in elk geval evident dat de reparatiewetgeving niet voor een waterdichte belastingwet zorgt, althans op dit punt, waardoor het maar de vraag is of aan het beoogde afschrikwekkende effect volledige werking toekomt.

De aandacht voor de budgettaire aspecten heeft direct betekenis voor de parlementaire speelruimte. De terugwerkende kracht ligt zwaar op de maag. In de Eerste Kamer vraagt senator Böhler (GroenLinks) in dat

---

83 Verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 6, p. 4. Ook de PvdA informeert op dit punt naar het verschil in budgettaire opbrengst, zie plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen II* 2008/09, nr. 103, p. 8199.

84 Doordat de reparatiewetgeving slechts ziet op het belastingvoordeel ten aanzien van de premies (een eerder genoten belastingvoordeel wordt in feite teruggenomen) blijft de vermogensgroei aldus onbelast. Vgl. Essers (CDA) die in de Eerste Kamer eveneens veronderstelt dat de verlaging van de conserverende aanslag met de aanwas van rente toch wel tot de nodige budgettaire gevolgen zal leiden, zie plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen I* 2008/09, nr. 40, p. 1883.

85 Nota n.a.v. verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 7, p. 3.

86 Plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen II* 2008/09, nr. 103, p. 8201.

87 Nota n.a.v. nader verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 9, p. 5.

verband bijvoorbeeld: '*Kan de staatssecretaris nader toelichten hoe groot de budgettaire gevolgen zijn wanneer het wetsvoorstel de senaat passeert, maar de wet pas per 1 januari 2010 in werking treedt?*'[88] Naar ik aanneem, wordt hier onder andere reparatiewetgeving zonder elke vorm van terugwerkende kracht bedoeld, hetgeen betekent dat de vraagsteller eigenlijk wil weten of er een hausse aan gekunstelde emigraties in het verschiet ligt in geval van een periode van een half jaar tussen de arresten van de Hoge Raad en de eventuele inwerkingtreding van de reparatiewetgeving. Haar vraag blijft onbeantwoord. Zonder inzage in budgettaire gevolgen is het voor een parlementariër evenwel moeilijk (een onderdeel van) een wetsvoorstel aan te (laten) passen of van tafel te spelen. Gedurende de gehele parlementaire behandeling is, afgezien van vragen en kritiek, met betrekking tot de terugwerkende kracht hiertoe in ieder geval ook geen poging gedaan.

9.3.5 Tussenconclusie

Het kabinet schermt met zeer forse budgettaire gevolgen als gevolg van de arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken maar heeft concreet eigenlijk geen idee van de omvang daarvan, of geeft daar geen blijk van. Vanuit het parlement is er desondanks bij zowel coalitie- als oppositiepartijen behoefte aan inzicht in de budgettaire gevolgen. Aan dit verzoek wordt pas na enig aandringen mondjesmaat gehoor gegeven, hoewel de budgettaire indicaties vervolgens dermate uiteenlopen dat sprake lijkt van een greep in de lucht. Er wordt geen nader onderzoek verricht om over deze primaire aanleiding voor de reparatiewetgeving meer duidelijkheid te verkrijgen. Het blijft hierdoor onduidelijk of de vrees terecht is dat zonder reparatiewetgeving massaal gekunstelde emigraties gaan plaatsvinden om een fiscale claim af te schudden.

De budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving staan bij het kabinet überhaupt niet scherp op het netvlies. De reparatiewetgeving is hoofdzakelijk bedoeld als een afschrikwekkend middel om de genoemde gekunstelde emigraties te voorkomen. Het parlement is alert met de constatering dat de reparatiewetgeving maar voor een deel de lading dekt in de zin dat de daarin opgenomen reparatie (belastingheffing over ingelegde premieheffing) toch echt iets anders is dan de door de Hoge Raad van tafel geveegde grondslag (belastingheffing over de waarde in het economische verkeer van de aanspraken). Vanuit dat oogpunt zou het risico van gekunstelde emigraties zich dan ook nog steeds kunnen voordoen (want het kan dan nog steeds interessant zijn om een deel van de fiscale claim af te schudden), maar het kabinet negeert dit parlementaire zorgpunt. En dat is vreemd, want het kan mijns inziens wel degelijk budgettaire gevolgen hebben.

---

88 Plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen I* 2008/09, nr. 40, p. 1885.

De mist omtrent de budgettaire gevolgen van zowel de arresten als de reparatiewetgeving lijkt de parlementaire speelruimte te beperken. De kritiek op de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving heeft bijvoorbeeld niet geleid tot een daadwerkelijk poging tot parlementaire interventie om dit aan te passen, waarbij gezien de uitlatingen gedurende de parlementaire behandeling voorstelbaar is dat een gebrek aan inzicht in de budgettaire gevolgen daarbij op zijn minst heeft meegespeeld.

9.4 Betalingsuitstel exitheffingen

9.4.1 Aanleiding

In geval van het verplaatsen van (de feitelijke leiding van) een onderneming naar een ander land wordt een reguliere belastingaanslag opgelegd over de in Nederland ontstane latente meerwaarde van verplaatste vermogensbestanddelen (exitheffing). Het HvJ EU heeft bepaald dat in geval van een verplaatsing naar een EU-/EER-lidstaat voor deze belastingaanslag de mogelijkheid van uitstel van betaling dient te worden gegeven tot het moment van realisatie van de reeds vastgestelde meerwaarde, waarbij met een eventuele waardedaling geen rekening gehouden hoeft te worden.[89] Ten aanzien van het betalingsuitstel mag invorderingsrente in rekening worden gebracht en het verlangen van zekerheid is tevens geoorloofd.

9.4.2 Reparatie

Ruim een half jaar na het arrest dient de regering reparatiewetgeving in bij de Tweede Kamer om de wet met het arrest in lijn te brengen. De budgettaire gevolgen van het arrest worden daarbij niet als aanleiding voor die reparatiewetgeving aangehaald (maar spelen tijden de parlementaire behandeling pas een rol, zie paragraaf 9.4.4). De kern van de reparatiewetgeving behelst de introductie in de invorderingswet van de mogelijkheid van uitstel van betaling voor de exitheffing in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, hetgeen terugwerkt tot het moment van het arrest op 29 november 2011. Op dit punt is vooruitlopend op de reparatiewetgeving overigens reeds een beleidsbesluit uitgebracht.[90] De reparatiewet biedt naast het uitstel van betaling ook de mogelijkheid tot gespreide betaling van de opgelegde belastingaanslag in tien jaarlijks gelijke termijnen.[91] Zowel in geval van betalingsuitstel als gespreide betaling wordt invorderingsrente in rekening gebracht. Ook dient de belastingschuldige zekerheden te geven ten einde de invordering van de belastingschuld zeker te stellen. De rege-

89 HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10, BNB 2012/40 (National Grid Indus BV).
90 Besluit 14 december 2011, nr. BLKB 2011/2477M, V-N 2012/4.16.
91 Daarin gaat het wetsvoorstel verder dan het beleidsbesluit.

ring spreekt zelf over 'ruimere faciliteiten' waarop belastingplichtigen een beroep kunnen doen.[92]

9.4.3 Budgettaire impact

De regering schetst de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving in de wetstoelichting als 'verwaarloosbaar'. De inschatting is dat de toepassing van de in het wetsvoorstel voorgestelde regelingen – dus het betalingsuitstel en de gespreide betaling – 'zich jaarlijks niet meer dan enkele keren zal voordoen'.[93] Deze inschatting is niet nader onderbouwd of toegelicht. Het is van belang dat de opgelegde belastingaanslag in de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting door het arrest van het HvJ EU alsmede door de reparatiewetgeving niet wijzigt. De omvang van de belastingontvangst wijzigt derhalve evenmin, maar wel het moment waarop de ontvangst wordt gerealiseerd.[94] Daarbij is relevant dat in de rijksbegroting de belastingontvangsten op kasbasis worden geregistreerd.[95] Een eventuele verschuiving van de belastingontvangst in de tijd heeft voor de rijksbegroting derhalve wel effect. Onder het inkomstenkader is een kasverschuiving in beginsel niet relevant, want voor de boeking onder het inkomstenkader is transactiebasis maatgevend. [96]

Daarnaast is er een effect voor de ontvangst van invorderingsrente. Het in rekening brengen van invorderingsrente in geval van betalingsuitstel of gespreide betaling doet deze begrotingspost toenemen. Invorderingsrente betreft in de begroting een niet-belastingontvangst. Voor de betaling van de invorderingsrente geldt overigens in het onderhavige geval geen uitstel van betaling, hoewel de hoofdregel luidt dat invorderingsrente pas in rekening wordt gebracht op het moment dat betaling plaatsvindt op de belastingaanslag (die betaling wordt eerst in minder gebracht op de verschuldigde invorderingsrente en daarna pas op de verschuldigde belasting). In geval van uitstel van betaling voor een periode van drie jaar of langer kan de ontvanger echter bedingen dat de in rekening te brengen invorderingsrente

92 MvT Betalingsuitstel exitheffingen, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 3, p. 2.

93 MvT Betalingsuitstel exitheffingen, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 3, p. 3.

94 Het realisatiemoment kan het moment van vervreemding van het bedrijfsmiddel zijn, maar ook in geval van afschrijving vindt realisatie plaats en kan de belasting voor dat deel worden ingevorderd, zie hierover brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 262, nr. 10, p. 5.

95 De registratie op EMU-basis is ten aanzien van de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting uit praktisch oogpunt overigens gelijkgesteld aan kasbasis (zie paragraaf 4.9.2.1).

96 Het moment van de onderliggende transactie is alsdan bepalend, hoewel discussie kan ontstaan wanneer dat is. Mij lijkt in dit geval de transactie plaats te vinden op het moment dat de belastingaanslag wordt opgelegd. Het alternatief is het realisatiemoment van de vastgestelde meerwaarde hiervoor in aanmerking te nemen, hoewel dat in dit geval alleen het betaalmoment markeert en geen invloed meer heeft op de reeds vastgestelde meerwaarde, waardoor dat niet mijn voorkeur heeft.

in afwijking van de hoofdregel jaarlijks wordt betaald. De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat de ontvanger deze regeling zal toepassen.[97] Een mutatie van de ontvangst van invorderingsrente valt niet onder het inkomstenkader, maar onder het jaarlijks sluitende uitgavenkader.

De rekensom van de budgettaire effecten van het betalingsuitstel en van de gespreide betaling is niet eenvoudig. Het ziet zowel op het verschuivingseffect van belastingen als op een extra ontvangst van een niet-belastingmiddel. De desbetreffende rekensom lijkt evenwel in het geheel niet te zijn gemaakt, althans met het etiketteren van de budgettaire gevolgen als 'verwaarloosbaar' in de wetstoelichting heeft de regering zichzelf ontslagen van elke inspanning om deze gevolgen inzichtelijk te maken. Dat blijkt ook wel uit het antwoord op de vraag vanuit de Tweede Kamer om meer inzicht te geven in het aantal gevallen dat naar verwachting gebruik zal maken van de uitstelregeling. De regering verwijst naar gegevens van de Belastingdienst waaruit blijkt dat in 2011 en 2012 (tot en met september) enkele tientallen bedrijven per jaar verplaatst zijn van Nederland naar het buitenland.[98] In hoeveel gevallen dat naar een EU-/EER-lidstaat is, is volgens de regering niet uit deze gegevens af te leiden, hetgeen onverlet laat dat een nader onderzoek in dossiers hier mogelijk wel uitsluitsel over zou hebben kunnen geven (op basis waarvan mogelijkerwijze ook een extrapolatie naar de toekomst gemaakt had kunnen worden). Wie voorafgaand aan de indiening van de reparatiewetgeving geen nader onderzoek verricht, laat mijns inziens duidelijk blijken dat van een serieuze raming, of het in elk geval vergaren van voldoende gegevens daarvoor, geen sprake is geweest. Bovenal is voor de belastingraming niet eens zozeer het aantal gevallen relevant, maar het gaat hoofdzakelijk om de omvang van de meerwaarde van bedrijfsmiddelen op het moment van de verplaatsing van de onderneming naar het buitenland. Bij een aanzienlijke meerwaarde kan het ook om een aanzienlijke belastingaanslag gaan – hetgeen ook juist een intentie kan zijn voor die verplaatsing – en een serieus bedrag aan invorderingsrente. Om hier een uitspraak over te kunnen doen, lijkt mij, zoals gezegd, dossieronderzoek nodig.

Een 'verwaarloosbaar' budgettair gevolg is overigens relatief. Ten opzichte van de totale belasting- en premieontvangst (of ontvangst van niet-belastingmiddelen) gaat het mogelijk om een gering bedrag, maar voor de beleidsafweging hoeft dat geenszins het geval te zijn. De sluiting van het inkomstenkader – hoewel veelal luidend in miljarden euro's – wordt bijvoorbeeld veelal op de miljoen euro gemonitord, waardoor amendementen ook op dat niveau sluitend moeten zijn. Vanuit dat perspectief kan ook een gering budgettair belang beleidsrelevant zijn.

97 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 262, nr. 10, p. 5-6.

98 Nota n.a.v. verslag Betalingsuitstel exitheffingen, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 5, p. 6.

9.4.4 Parlementaire positie budgettaire impact

In de Tweede Kamer wordt schriftelijk geïnformeerd naar de achtergrond van de opmerking van de regering in de wetstoelichting dat het beroep op betalingsuitstel of gespreide betaling zich naar verwachting slechts enkele keren zal voordoen.[99] De regering verwijst in het antwoord naar gegevens van de Belastingdienst, maar geeft er vooral blijk van geen nader onderzoek te hebben verricht. Het is voor de inschatting van de budgettaire gevolgen bovendien interessant in hoeverre de nieuwe mogelijkheid van betalingsuitstel een aanzuigende werking heeft op bedrijfsverplaatsingen naar het buitenland. Het is Kamerlid Omtzigt (CDA, oppositie) die hierop wijst en verzoekt aan de regering om in de gaten te houden of zich de komende jaren 'markante verschillen' voordoen naar aanleiding van deze wet.[100] Het kabinet deelt deze vrees niet. '*Ik heb tot dusverre geen enkel signaal dat dit wetsvoorstel verandering brengt in de emigratiebehoefte. Er heeft zich tot dusverre nog niemand gemeld voor toepassing van het beleidsbesluit. Het lijkt mij dan ook niet zinvol om een ambtenaar bij de Belastingdienst aan te stellen die gaat turven*,' aldus toenmalig staatssecretaris Weekers van Financiën.[101] Volgens de bewindsman heeft in een periode van bijna een jaar – tussen het moment van het beleidsbesluit en de plenaire parlementaire behandeling[102] – niemand geopteerd voor betalingsuitstel (de mogelijkheid van gespreide betaling werd in het beleidsbesluit nog niet geboden), hetgeen mij een relevant signaal lijkt dat mogelijk weinig gebruik gemaakt zal worden van de door het kabinet zelf genoemde 'ruimere faciliteiten'.[103] Daarmee lijkt de praktijk de inschatting van het kabinet te bewijzen. Echter, dit verder niet onderbouwde signaal komt pas boven tafel nadat de Tweede Kamer hiernaar informeert en het komt het kabinet ook wel erg goed uit in de lezing dat er nauwelijks gebruik van zal worden gemaakt. Enige argwaan lijkt mij derhalve gepast.

Enkele fracties in de Tweede Kamer voelen weinig voor de mogelijkheid van onbeperkt betalingsuitstel. Zij leggen daarbij de vergelijking met de in de tijd beperkte conserverende aanslag bij particulieren en tonen zich bevreesd dat ondernemingen de te betalen vennootschapsbelasting – over de inkomstenbelasting wordt niet gesproken – eindeloos kunnen uitstellen. Groot (PvdA, coalitie) verwoordt het ongenoegen aldus: *'(…) maar uiteindelijk kan het zo uitpakken dat de belastingclaim van Nederland nooit wordt gematerialiseerd*.'[104] En in het verlengde daarvan Bashir (SP, oppositie): '*Ik vrees nog steeds uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag, ook al zegt de*

99 Verslag Betalingsuitstel exitheffingen, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 4, p. 3.
100 Plenair debat Betalingsuitstel exitheffingen, *Handelingen II* 2012/13, nr. 27, item 17, p. 43.
101 Plenair debat Betalingsuitstel exitheffingen, *Handelingen II* 2012/13, nr. 27, item 17, p. 44.
102 Oftewel tussen 11 december 2011 en 27 november 2012.
103 Om de uitspraak te kunnen doen dat niemand zich heeft gemeld voor toepassing van het beleidsbesluit is evenwel een centraal registratiemechanisme van deze beleidstoepassing in de uitvoeringspraktijk nodig, waarvan het de vraag is of zoiets bestaat.
104 Plenair debat Betalingsuitstel exitheffingen, *Handelingen II* 2012/13, nr. 27, item 17, p. 45.

staatssecretaris dat de belastingclaim slechts in theorie eeuwigdurend kan zijn.'[105] Hieruit spreekt mijns inziens duidelijk een budgettaire zorg. Vanuit de Tweede Kamer wordt gezinspeeld op een beperking tot ten hoogste tien jaar. Een dergelijke horizonbepaling wordt in een amendement vervat en ook wordt in een motie verzocht in overleg te treden met de Europese Commissie om onder andere te bezien of een dergelijke beperking houdbaar is.[106] Het kabinet meent evenwel dat een horizonbepaling in strijd is met Europees recht. Zowel het amendement als de motie worden verworpen.

In de Eerste Kamer is gedurende de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving geen oog voor de budgettaire aspecten van het wetsvoorstel.

9.4.5 Tussenconclusie

De reparatiewetgeving voor de introductie van de mogelijkheid van betalingsuitstel of gespreide betaling in geval van een exitheffing kent geen budgettaire aanleiding – het gaat er vooral om het nationale recht in overeenstemming te brengen met het EU-recht – en bovendien wordt het budgettaire belang als 'verwaarloosbaar' geëtiketteerd. Dat is echter een relatief begrip en geeft weinig houvast. Het etiket 'verwaarloosbaar' biedt een excuus aan de regering om niet inzichtelijk te hoeven maken op welke wijze de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving, hoe gering ook, doorwerken in de rijksbegroting, hetgeen zowel voor de belastingen als de niet-belastingen (invorderingsrente is een niet-belastingmiddel) relevantie heeft. De budgettaire impact speelt in de overwegingen een ondergeschikte rol, althans dat is de insteek vanuit de regering.

Het valt op dat de Tweede Kamer desalniettemin inzicht verlangt in de budgettaire gevolgen. Ten opzichte van de bestaande situatie worden immers ruimere faciliteiten geboden en het tekent de waakzaamheid dat hier oog voor is. De regering lijkt niet te hebben gerekend op de informatiebehoefte vanuit de Kamer en uit de reactie blijkt in mijn optiek dat geen nader onderzoek is verricht naar de eventuele budgettaire gevolgen. Het etiket 'verwaarloosbaar' vloeit derhalve niet voort uit (dossier)onderzoek, maar het lijkt eerder de noodzaak te hebben wegnomen dat überhaupt een dergelijk onderzoek is verricht.

Daarnaast wordt in de Kamer de vrees uitgesproken dat een belastingclaim verloren kan gaan met negatieve gevolgen voor de belastingontvangst tot gevolg. Zonder een onderbouwde analyse van de budgettaire gevolgen is een dergelijke vrees voorstelbaar. Terwijl de regering het budgettaire belang van de reparatiewetgeving in dit geval bagatelliseert, toont de Tweede Kamer hiervoor juist belangstelling. Dat is naar mijn idee opmerkelijk te noemen, maar een duidelijke verklaring is daarvoor niet te geven.

---

105 Plenair debat Betalingsuitstel exitheffingen, *Handelingen II* 2012/13, nr. 27, item 17, p. 45.

106 Amendement Van Vliet (PVV, oppositie) en motie Omtzigt (CDA, oppositie)/Van Vliet (PVV, oppositie), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 262, nr. 9 respectievelijk nr. 8.

9.5 Bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)

9.5.1 Aanleiding

De verkrijging van een onderneming is op grond van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) onder voorwaarden geheel of gedeeltelijk vrijgesteld van schenk- en erfbelasting.[107] De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de BOR ook van toepassing kan zijn op aandelen die een holding houdt in een lichaam waarin de schenker of erflater geen indirect aanmerkelijk belang heeft.[108] Volgens het kabinet betekent het arrest van de Hoge Raad een forse verruiming van de reikwijdte van de BOR, aangezien naast ondernemersvermogen ook beleggingsvermogen onder het bereik van de regeling wordt gebracht en oneigenlijk gebruik mogelijk wordt. Tevens heeft de verruimde reikwijdte een doorwerking naar de doorschuifregelingen in de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting. Het kabinet meent dat deze effecten niet passen binnen de doelstelling van de BOR en de doorschuifregelingen.[109]

9.5.2 Reparatie

Op 1 juli 2016 kondigt het kabinet via een persbericht reparatiewetgeving aan. Het voornemen is om de wetgeving op te nemen in het Belastingplanpakket 2017, waarbij deze terugwerkt tot de datum van het persbericht. De reparatie en vooral de daarbij te hanteren terugwerkende kracht worden in een op dezelfde dag verstuurde brief aan de Tweede Kamer gemotiveerd in verband met '*de forse uitbreiding van de BOR en de doorschuifregelingen, het bijbehorende budgettaire belang en mede gelet op de signalen uit de praktijk dat gemakkelijk kwalificerende situaties kunnen worden gecreëerd*.'[110] In de latere wetstoelichting wordt deze lezing in woorden van gelijke strekking herhaald.[111] De insteek van de reparatiewetgeving is om de door de Belastingdienst sinds 2010 gehanteerde uitleg en werkwijze wettelijk vast te leggen.[112] Dit betekent dat een indirect gehouden belang van minder dan 5 procent niet in aanmerking komt voor toepassing van de BOR (en evenmin doorwerkt naar de doorschuifregelingen). De interpretatie van de desbetreffende regelingen door de Belastingdienst wordt in wezen geprefereerd boven de interpretatie door de Hoge Raad.

---

107 Op het moment van het arrest behelst de BOR kort gezegd een vrijstelling voor ondernemingsvermogen van 100 procent tot € 1.060.298 en daarboven van 83 procent.

108 HR 22 april 2016, nr. 15/02845, BNB 2016/167.

109 MvT OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 9-10.

110 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 124. Een concept van de wetstekst en –toelichting is bijgevoegd bij de brief.

111 MvT OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 10.

112 De BOR is per 2010 aangepast, vandaar de verwijzing naar dat jaar.

9.5.3 Budgettaire impact

Het budgettaire belang van het arrest beloopt volgens het kabinet op basis van de bij de Belastingdienst bekende gevallen naar eerste inschatting zeker enkele tientallen miljoenen op jaarbasis. Dit kan bovendien fors hoger uitpakken doordat in de praktijk kwalificerende situaties worden gecreëerd, want naar eigen zeggen hebben belastingplichtigen en belastingadviseurs al diverse vragen aan de Belastingdienst gesteld over de ruimere toepassing van deze faciliteiten in specifieke praktijkgevallen.[113] Deze inschatting oogt enerzijds dun. Het is immers op basis van niet verder aangeduide gevallen en aan de Belastingdienst gestelde vragen, waarvan verder geen (geanonimiseerde) registratie is overlegd, dat een raming lijkt te zijn gemaakt. Tegelijkertijd weerspiegelt de raming de vrees dat via constructies gebruik kan worden gemaakt van een nieuwe mogelijkheid om onder de regelingen te vallen, waarbij evident is dat een dergelijk potentieel gedragseffect niet met harde cijfers in een budgettair beslag te vatten valt.

Het is van belang dat de BOR en de doorschuifregelingen in de inkomstenbelasting zijn opgenomen in het overzicht met belastingfaciliteiten in de bijlage van de Miljoenennota. Ten tijde van het arrest in april 2016 en de aankondiging van de reparatiewetgeving in juli 2016 is het totale budgettaire beslag van de BOR, op basis van de dan bekende gegevens, € 250 miljoen en van de doorschuifregelingen € 100 miljoen.[114] De 'tientallen miljoenen' waarmee het kabinet schermt – dit is niet uitgesplitst naar de onderscheiden regelingen – kunnen derhalve worden afgezet tegen het totale budgettaire beslag van € 350 miljoen. Het is overigens interessant dat bij de indiening van de daadwerkelijke reparatiewetgeving in september 2016 een aangepaste raming voor 2016 voorhanden is. Het budgettaire beslag van de BOR voor 2016 blijkt daarbij te zijn bijgesteld van € 250 miljoen naar € 402 miljoen, waarvoor het kabinet enkel het gebruik van 'nieuwe bronnen' als reden geeft.[115] Het valt op dat deze ramingsaanpassing zonder al te veel ophef of aankondiging van nader onderzoek (of een voorstel voor aanpassing van de onderhavige regeling) wordt doorgevoerd.[116] Dat leidt op zichzelf tot een vreemde situatie. Het doel om een budgettair risico van 'tientallen miljoenen' per jaar te voorkomen als gevolg van een arrest leidt tot reparatiewetgeving met terugwerkende kracht. Tegelijkertijd doet zich een opwaartse aanpassing van het budgettaire beslag van de onderhavige regeling voor met een omvang van € 152 miljoen per jaar, waarvoor bijkans

113 MvT OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 14.

114 Miljoenennota 2016, bijlage 5, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 2, p. 25.

115 Het betreft een schattingsbijstelling ten opzichte van de stand Miljoenennota 2016, zie Miljoenennota 2017, bijlage 6, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 34-35.

116 De aanpassing van de raming wordt met slechts één zin toegelicht: '*Voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de successiewet is de budgettaire informatievoorziening in GRS (gegevens registratiesysteem) aanmerkelijk verbeterd*.' Zie Miljoenennota 2017, bijlage 6, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 43.

de neus wordt opgehaald. Een door een arrest veroorzaakt budgettair gevolg weegt kennelijk zwaarder, althans in dit geval.

De reparatiewetgeving als zodanig heeft volgens het kabinet geen budgettair effect, althans in de wetstoelichting wordt opgemerkt dat het verzamelwetsvoorstel geen maatregelen bevat met 'materiële budgettaire effecten'.[117] Hieraan ligt de veronderstelling ten grondslag dat het budgettaire effect van de reparatiemaatregel grofweg gelijke compensatie biedt aan het budgettaire effect als gevolg van het arrest van de Hoge Raad.[118] Vanuit de begroting bezien, heeft de reparatiewetgeving inderdaad geen effect (er wordt niet meer of minder belastingopbrengst gegenereerd). In het inkomstenkader wordt evenmin een boeking gedaan, althans dat blijkt nergens uit. Het suggereert alsof de budgettaire gevolgen van het arrest en de daaropvolgende reparatiewetgeving in de optiek van het kabinet buiten het inkomstenkader vallen, hoewel niet valt uit te sluiten dat het tegenovergestelde het geval is maar dat gemakshalve niet twee tegenover elkaar staande boekingen zijn gedaan die per saldo een nihil effect hebben.

De stelling dat de reparatiewetgeving geen budgettair effect heeft, leidt tot opname ervan in het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen (OFM). Deze verzamelwet is inderdaad bedoeld voor maatregelen zonder budgettair effect.[119] Maar met de onderhavige reparatiewetgeving is daarvan eigenlijk geen sprake. Het betreft immers het op grond van een sterk budgettair motief van 'tientallen miljoenen' zelfs met terugwerkende kracht repareren van de belastingwet. Het kabinet ziet derhalve wel degelijk een budgettair belang, hoewel dat dan geen effect heeft op de begroting. Gezien dit budgettaire belang had mijns inziens opname van de reparatie in het Belastingplan dienen plaats te vinden en niet in het OFM.[120]

9.5.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De Tweede Kamer lijkt allerminst overtuigd te zijn van de door het kabinet geschetste budgettaire gevolgen van het arrest. Verschillende fracties stellen in het verslag talrijke vragen hierover. Ook de mogelijkheid van de te construeren zogenoemde misbruiksituaties, waarmee het kabinet schermt,

---

117 MvT OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 20.

118 Er zit wel een tijdelijke mismatch tussen de datum van het arrest van 22 april 2016 (en de gevallen die daaronder vallen) en de inwerkingtreding van de reparatie per 1 juli 2016, maar daaraan worden geen budgettaire gevolgen toegekend.

119 Het kabinet verwoordt het een jaar later aldus: '*Wanneer er geen budgettair effect is of de opbrengst op nihil wordt geraamd, dan wordt de maatregel in beginsel opgenomen in het OFM. Van een nihil-opbrengst is sprake wanneer het budgettaire effect kleiner is dan € 0,5 miljoen.*' Zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 48.

120 Indien namelijk het OFM niet wordt aangenomen in het parlement heeft dat in beginsel geen budgettaire gevolgen, want het wetsvoorstel bewerkstelligt in zichzelf geen budgettaire gevolgen. Echter, doordat de reparatiewetgeving alsdan ook geen doorgang kan vinden, doet zich in dit geval het door het kabinet geschetste scenario voor met de daaraan gekoppelde budgettaire gevolgen. Zie verder paragraaf 7.6 over de voorwaarden voor opname van maatregelen in het belastingplan (of OFM).

staan bij veel Kamerleden nog niet helder op het netvlies. Over een breed front wordt geïnformeerd naar een nadere onderbouwing van de raming en naar de cijfers die hieraan ten grondslag liggen, waarbij zelfs openbaarmaking van die cijfers wordt gevraagd.[121] Hieruit spreekt mijns inziens in ieder geval zeer duidelijk informatiebehoefte naar de voorgeschotelde budgettaire aspecten. Uit de schriftelijke beantwoording blijkt dat het kabinet geen cijfers voorhanden heeft, maar zich baseert op de bij de Belastingdienst bekende gevallen. De inschatting is, zo wordt opgemerkt, onder andere gemaakt op basis van zogenoemde vooroverlegsituaties en via een inventarisatie van bestaande belangen kleiner dan 5 procent. Het kabinet herhaalt verder vooral eerdere woorden uit de wetstoelichting, hetgeen niet echt nieuwe informatie oplevert. De waarschuwing dat de budgettaire derving fors hoger kan uitvallen indien reparatie van het arrest uitblijft, doordat meer gebruik gemaakt zal gaan worden van de regelingen, gaat gepaard met een nuchtere conclusie: '*In hoeverre dit zal gebeuren, is moeilijk in te schatten*'.[122]

De mondelingen behandeling van de voorliggende reparatiewetgeving is nagenoeg van hetzelfde laken een pak als de schriftelijke voorbereiding. Verschillende vragen over de budgettaire aspecten steken opnieuw de kop op. De Vries (VVD, coalitie): '*Kan de staatssecretaris dit bedrag nu eens goed onderbouwen?*'[123] En Omtzigt (CDA, oppositie) vraagt naar een duidelijke uitleg van de raming en voorbeelden van casussen die onder de regeling gaan vallen.[124] De staatssecretaris van Financiën heeft evenwel geen harde gegevens voorhanden en kan dan ook opnieuw niet adequaat in de informatiebehoefte voorzien. Hij meldt nog wel dat de raming met meer dan gemiddelde onzekerheid is omgeven.[125] Om de kou uit de lucht te halen, belooft hij een schriftelijke uiteenzetting over te zullen leggen.

Een meerderheid in de Tweede Kamer spreekt zorgen uit over de rigoureuze wijze waarop de reparatiewetgeving is vormgegeven. Allengs ontstaat het idee om het arrest niet volledig te repareren, zoals het kabinet voorstelt, maar in beperkte mate door in bepaalde situaties wel de toepassing van de BOR (en de doorschuifregelingen) toe te staan in geval van een indirect aandelenbelang van minder dan 5 procent. Hiertoe wordt ook een amendement voorbereid, waaraan door het kabinet een structureel prijskaartje wordt gehangen van € 20 miljoen per jaar.[126] Na een aanpassing van de reikwijdte van dat amendement resteert een structureel prijskaartje van € 15 miljoen per jaar.[127] Het is curieus dat Omtzigt (CDA, oppositie)

121 Verslag OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 6, p. 5-9.
122 Nota n.a.v. verslag OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 7, p. 20.
123 WGO Belastingplanpakket 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 35, p. 11.
124 WGO Belastingplanpakket 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 35, p. 71.
125 WGO Belastingplanpakket 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 70, p. 85-86.
126 Amendement Omtzigt (CDA, oppositie) en Schouten (CU, oppositie), *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 9.
127 Amendement Omtzigt (CDA, oppositie) en Schouten (CU, oppositie), *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 12.

als een van de indieners van het amendement aan het kabinet moet vragen – en daar zelf dus kennelijk geen kennis over heeft – hoe het kan dat de aanpassing van zijn amendement goedkoper is geworden (vanuit zijn veronderstelling dat het amendement überhaupt nagenoeg niets zou moeten kosten, aangezien het budgettaire risico door het Kamerlid als nihil wordt ingeschat). De staatssecretaris legt uit dat de in aandelen aangehouden tijdelijke overtollige liquide middelen in het aangepaste amendement niet meer kwalificeren waardoor het budgettaire beslag lager uitvalt.[128] Het is evenzeer curieus dat het budgettair beslag van een (aangepast) amendement kennelijk vrij concreet kan worden geraamd, terwijl het kabinet voor de budgettaire gevolgen van het arrest en de reparatiewetgeving als zodanig niet verder komt dan de duiding 'tientallen miljoenen'. In de beloofde brief met een schriftelijke uiteenzetting wordt eigenlijk, wederom vanwege gebrek aan concrete gegevens, niet verder op de budgettaire aspecten ingegaan. Met het amendement in gedachte wordt door de staatssecretaris wel benadrukt dat alleen de door het kabinet voorgestelde volledige reparatie van het arrest zekerheid geeft over de budgettaire gevolgen (die alsdan niet plaatsvinden), waarmee aan het amendement toch nog een dreigende budgettaire onzekerheid wordt gehangen.[129] Toch wordt het amendement, dat uiteindelijk niet wordt aangenomen, door het kabinet niet ontraden vanwege budgettaire gevolgen maar vanwege een ongewenst inhoudelijk onderscheid tussen directe en indirecte aandelenbelangen.[130]

Het is nog van belang dat in de Tweede Kamer in verband met de reparatiewetgeving nadrukkelijk wordt gevraagd naar het totale budgettaire beslag van de BOR.[131] Het kabinet antwoord strikt genomen correct. De verwijzing naar het totale budgettaire beslag van € 402 miljoen, zoals vermeld in de Miljoenennota 2017, is immers feitelijk juist.[132] Door daarbij echter weg te laten dat het beslag door een aangepaste raming op basis van nieuwe bronnen net daarvoor met € 152 miljoen substantieel hoger is uitgevallen, wordt mijns inziens een onvolledige voorstelling van zaken gegeven. Dit plaats namelijk de potentiële derving van het arrest van 'tientallen miljoenen' in een ander perspectief. En het niet melden van deze recente

128 Plenair debat Belastingplanpakket 2017, *Handelingen II* 2016/17, nr. 22, item 21, p. 14 en nr. 23, item 9, p. 7. Hierachter gaat de praktijk schuil dat het Ministerie van Financiën technische assistentie verleent aan Kamerleden bij de amendementen (via de zogenoemde 'amendementenservice') en daarbij tevens een inschatting maakt van het budgettaire beslag. Aldus initieert een Kamerlid weliswaar een amendement, maar is de vormgeving van dat amendement in handen van het Ministerie van Financiën. Uit het oogpunt van parlementaire slagkracht – en zwaarder aangezet, uit het oogpunt van dualisme – is dit geen optimale werkwijze. Maar het verklaart ook dat een Kamerlid aan de staatssecretaris moet vragen wat het eigen amendement nu precies (in budgettaire zin) behelst.

129 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 38, p. 10.

130 Plenair debat Belastingplanpakket 2017, *Handelingen II* 2016/17, nr. 23, item 9, p. 18.

131 Verslag OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 6, p. 9.

132 Nota n.a.v. verslag OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 7, p. 21.

aanpassing van het budgettaire beslag is geen incident, want in een latere brief en tijdens een wetgevingsoverleg wordt evenzeer enkel het bijgestelde beslag zonder de aanpassing vermeld.[133]

In de Eerste Kamer is voor de budgettaire aspecten van de reparatiewetgeving in zowel de schriftelijke als de mondelinge behandeling geen aandacht.

9.5.5 Tussenconclusie

De budgettaire gevolgen van het BOR-arrest vormen voor het kabinet een belangrijke aanleiding om reparatiewetgeving in te zetten. Deze reparatie wordt per persbericht aangekondigd en werkt ook terug tot dat moment. Verder dan de duiding van de budgettaire omvang als 'tientallen miljoenen', met de daaraan gekoppelde waarschuwing dat het nog fors hoger kan uitpakken, komt het kabinet niet. Het door de Tweede Kamer verlangde inzicht in de (inschatting van de) budgettaire gevolgen wordt niet gegeven, aangezien dit simpelweg niet voorhanden lijkt te zijn.

De budgettaire gevolgen van het arrest en van de daaropvolgende reparatiewetgeving zorgen per saldo voor een nihileffect op de begroting. Beide gevolgen lijken ook buiten het inkomstenkader te blijven, althans er wordt verder niets over opgemerkt. Gezien het budgettaire belang van de reparatiewetgeving is opname ervan in het wetsvoorstel OFM minder geschikt, want opname in het belastingplan zou mijns inziens passender zijn geweest.

De raming lijkt vooral gestoeld op de vrees voor een budgettaire derving, zonder dat daarbij concrete cijfers voorhanden zijn. Het kabinet is er veel aan gelegen het belang van deze vrees als aanleiding voor de reparatiewetgeving naar voren te brengen en in elk geval relativeringen daarvan buiten beeld te laten. Het valt in dat verband op dat de tientallen miljoenen jaarlijkse budgettaire derving als gevolg van het arrest in feite wegvallen tegenover een ramingsbijstelling van jaarlijks € 152 miljoen van het totale budget van de BOR. Deze relevante informatie wordt evenwel gedurende de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving door het kabinet niet naar voren gebracht, terwijl daarvoor wel een aanleiding bestaat. Een amendement om de reikwijdte van de reparatiewetgeving juist te beperken, krijgt van het kabinet bovendien een relatief serieus (en ook nog eens concreet) prijskaartje, hetgeen past bij de hiervoor geschetste insteek om de budgettaire vrees zo min mogelijk aan te tasten.

Een meerderheid in de Tweede Kamer spreekt herhaaldelijk zorgen uit over de rigoureuze wijze waarop de reparatiewetgeving is vormgegeven. Kamerleden trekken daarbij duidelijk de door het kabinet gestelde budgettaire aanleiding in twijfel, maar het lukt toch niet goed hier de vinger achter te krijgen.

---

133 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 38, p. 10 en WGO Belastingplanpakket 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 70, p. 84.

9.6 Btw-definitie geneesmiddelen

9.6.1 Aanleiding

De levering van geneesmiddelen valt onder het lage btw-tarief. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat bepaalde zonnebrandmiddelen met UVA- of UVB-filter en natriumfluoride houdende tandpasta kwalificeren als geneesmiddel in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968.[134] Dit betekent dat deze producten op grond van het arrest voortaan onder het lage btw-tarief van (toen nog) 6 procent vallen en niet onder het algemene tarief van 21 procent. Volgens het kabinet leidt dit arrest evenwel tot een niet-beoogde uitbreiding van de toepassing van het verlaagde btw-tarief, een budgettaire derving en complexe afbakenings- en uitvoeringsproblematiek.[135] De budgettaire derving is dus een van de aanleidingen voor de reparatiewetgeving.

9.6.2 Reparatie

De reparatiewetgeving ziet op het in de omzetbelasting aanscherpen van de definitie van geneesmiddelen door hieraan de voorwaarde toe te voegen van een handelsvergunning, of een vrijstelling daarvan, zoals bedoeld in de Geneesmiddelenwet. Onder het verlaagde btw-tarief vallen hierdoor alleen de na goedkeuring door de bevoegde autoriteiten in de handel gebrachte producten. Het zorgt voor een duidelijke en uitvoerbare afbakening en past in de ogen van het kabinet beter bij het doel van het verlaagde btw-tarief en bij de maatschappelijke opvatting over hetgeen een geneesmiddel is. De aanscherping van de reparatiewetgeving kent evenwel een ruimer toepassingsbereik dan de verruiming als gevolg van het arrest (zo vallen zogenoemde medische hulpmiddelen of zelfzorgmiddelen voortaan niet meer onder het verlaagde btw-tarief[136]). Daarmee wordt het risico op steeds groter wordende afbakeningsproblematiek en complexiteit voor de uitvoeting voorkomen.[137] Het is nog relevant dat het kabinet de voorgenomen reparatiewetgeving in een internetconsulatie ter beoordeling heeft voorgelegd, hoewel het gezien het korte tijdsbestek de vraag is in hoeverre de reacties nog een rol hebben kunnen spelen bij de formulering van het uiteindelijke wetsvoorstel.[138] De wetgeving treedt met ingang van 1 januari 2018 in werking en kent derhalve geen terugwerkende kracht.

---

134 HR 11 november 2016, nr. 15/03115, BNB 2017/44.

135 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 8.

136 Dit zijn producten die wel een relatie met de gezondheid hebben, maar niet als een geneesmiddel in het handelsverkeer mogen worden gebracht.

137 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 8-11.

138 Het concept van de reparatiewetgeving heeft gedurende de periode 17 juli 2017 tot en met 14 augustus 2017 ter consulatie voorgelegen en is vervolgens al eind augustus voor advisering aan de Raad van State voorgelegd, waarna het op 19 september 2017 bij de Tweede Kamer is ingediend. Naar het mij voorkomt, hebben de reacties op de internetconsultatie alleen effect gehad op de formuleringen in de wetstoelichting, maar kunnen zij alleen al gezien het korte tijdsbestek niet serieus in de beleidsafweging zijn betrokken.

9.6.3 Budgettaire impact

De directe budgettaire derving van het arrest ten aanzien van tandpasta en zonnebrandmiddelen bedraagt volgens het kabinet structureel € 30 miljoen per jaar. Op termijn kan de derving groter worden indien meerdere producten op basis van hun aandiening onder het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen komen te vallen, zo wordt in het verlengde daarbij opgemerkt.[139] Bij de Belastingdienst zijn in dit verband naar eigen zeggen reeds meer dan 1200 producten, die een relatie hebben met gezondheid, ter beoordeling voorgelegd. De reparatiewetgeving ziet niet alleen op tandpasta en zonnebrandmiddelen, maar ook op de zelfzorgmiddelen. Het kabinet neemt voor deze groep producten een budgettair beslag van € 12 miljoen per jaar in aanmerking. Uit de ramingstoelichtingen kan worden opgemaakt dat deze ramingen – zowel de € 30 miljoen als de € 12 miljoen – zijn gebaseerd op omzetgegevens van twee brancheorganisaties, waarbij voor de zelfzorgmiddelen een niet nader geduid gedragseffect van 20 procent in ogenschouw is genomen.[140] Het gebruik van externe databronnen uit de betrokken markt brengt volgens het Centraal Planbureau onzekerheden met zich mee,[141] hetgeen naar mijn mening zeker ook geldt voor het verder niet onderbouwde gedragseffect.

Per saldo levert de aanscherping van de definitie van geneesmiddelen € 12 miljoen op, zo staat het nadrukkelijk verwoord in de wetstoelichting.[142] Hieruit spreekt de suggestie dat voor de begroting € 12 miljoen (extra) belastingopbrengst relevant is, hoewel ook gesteld zou kunnen worden dat dit € 42 miljoen is. In (deels) 2016 en 2017 is er immers sprake van een incidentele derving, want alsdan geldt de reparatiewetgeving nog niet (hierover wordt trouwens verder niets opgemerkt in de desbetreffende begrotingsstukken) en dus doen de budgettaire gevolgen van het arrest zich in die periode voor. In 2018 zal de beleidsmatige budgettaire opbrengst van de omzetbelasting stijgen met € 42 miljoen ten opzichte van het jaar ervoor en stijgen met € 12 miljoen ten opzichte van de situatie voorafgaand aan het arrest.

Ondanks de hiervoor aangehaalde tekst in de toelichting, staat in de budgettaire tabel met alle maatregelen ten aanzien van de reparatiewetgeving een opbrengst van € 42 miljoen weergegeven.[143] De budgettaire gevolgen van het arrest worden daarbij dus genegeerd, waaruit ik afleid dat dit als endogeen wordt beschouwd.[144] In het inkomstenkader wordt derhalve

---

139 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 10.

140 Ramingstoelichtingen Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, bijlage, p. 10. In 2017 worden voor het eerst ramingstoelichtingen gepubliceerd.

141 Centraal Planbureau 2017, par. 1.2.

142 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 28.

143 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 27-28.

144 Het blijkt evenmin dat de budgettaire derving als gevolg van het arrest in 2017 (of terugwerkend naar 2016) eerder al als een beleidsmutatie (onder het inkomstenkader) is geboekt, vgl. Miljoenennota 2017, bijlage 2, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 17-22 alsmede bijlage 6, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 39.

een beleidsmatige mutatie van € 42 miljoen geboekt,[145] althans dat neem ik aan want de boekingen van verschillende btw-maatregelen (die ook nog eens vanuit andere jaren kunnen doorwerken) zijn niet afzonderlijk weergegeven.[146] In de Miljoenennota 2018 is opgemerkt: '*De aanscherping van de definitie van geneesmiddelen maakt onder andere onderdeel uit van het beleidsmatige effect bij de btw*.'[147] Nog afgezien van de precieze omvang van de boeking, blijkt uit deze woorden dat het budgettaire gevolg van de reparatiewetgeving wordt geëtiketteerd als een beleidsmatig effect, hetgeen daardoor relevant is voor het inkomstenkader. Deze constatering is van belang, omdat hiervan niet steeds sprake lijkt te zijn bij de reparatiewetgeving als gevolg van arresten. Onder de regels van de automatische stabilisatie en het inkomstenkader dient voor het budgettaire gevolg van een beleidsmatige mutatie normaliter overigens wel compensatie te worden gevonden, maar volgens het kabinet hebben de maatregelen in het Belastingplanpakket 2018 per saldo geen beleidsmatig effect op de lastendruk.[148] Aldus is er in dit geval geen aanwijsbare compenserende maatregel getroffen.

Het lage btw-tarief voor geneesmiddelen en hulpmiddelen is een belastingfaciliteit en als zodanig weergegeven in het overzicht met fiscale regelingen in de Miljoenennota. Voor begrotingsjaar 2018 is voor deze post een budgettair beslag van € 1.804 miljoen geraamd, waarbij tevens gewag wordt gemaakt van een beleidsmatige mutatie van € 42 miljoen.[149] Deze mutatie blijft dus steeds in de stukken terugkomen. Het is overigens interessant dat het directe budgettaire gevolg van het arrest (€ 30 miljoen) slechts een mutatie van de budgettaire omvang van deze reeds bestaande belastingfaciliteit teweegbrengt van 1,7 procent. Dat is weliswaar een budgettair effect, maar gezien de mijns inziens relatief geringe omvang plaatst het wel het argument van de directe budgettaire derving als aanleiding voor de reparatiewetgeving in perspectief (hetgeen onverlet laat dat er dus ook vrees bestaat voor een aanzuigende werking, oftewel een soort indirect budgettair effect).

9.6.4 Parlementaire positie budgettaire impact

Voor de beoordeling van de parlementaire positie als fiscale medewetgever is van belang dat ten tijde van de wetsbehandeling van het Belastingplanpakket 2018 het nieuwe kabinet Rutte III is beëdigd. In het verlengde

145 Het demissionaire kabinet Rutte II heeft het inkomstenkader voor 2017 – het einde van de kabinetsperiode – doorgetrokken naar 2018, zie Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 1, p. 82.

146 Voor begrotingsjaar 2018 is als beleidsmatige mutatie bij de omzetbelasting namelijk een niet nader gespecificeerde saldopost met een omvang van € 27 miljoen weergegeven (om enig perspectief te geven: de endogene mutatie voor dat jaar wordt geraamd op € 2,59 miljard), zie Miljoenennota 2018, bijlage 2, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 19.

147 Miljoenennota 2018, bijlage 2, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 22.

148 Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 1, p. 82.

149 Miljoenennota 2018, bijlage 6, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 43 en 45.

daarvan zorgde het regeerakkoord voor wijzigingen op het voorliggende wetgevingspakket. Weliswaar had dat geen directe invloed op de reparatiewetgeving, maar het is van belang dat de parlementaire aandacht vooral werd gericht op deze nieuwe politieke werkelijkheid (en dus minder op de reparatiewetgeving als zodanig).[150] De Tweede Kamer toont zich hoofdzakelijk geïnteresseerd in de vormgeving en reikwijdte van de reparatiewetgeving en minder in de budgettaire aspecten ervan. Alleen de oppositiefractie van SGP vraagt zich in het verslag af of de maatregel is genomen in het licht van het benodigde geld ter dekking van andere maatregelen.[151] Deze vraag vloeit naar mijn inschatting voort uit de hogere opbrengst van de reparatiewetgeving ten opzichte van de budgettaire derving van het arrest. De regering antwoordt evenwel dat de extra budgettaire opbrengst van € 12 miljoen niet is beoogd ter dekking van andere maatregelen, maar het gevolg is van een noodzakelijke duidelijke afbakening.[152] Door Snels (GroenLinks, oppositie) wordt dit nadien in een wetgevingsoverleg desondanks 'overshooting' genoemd.[153] Het Kamerlid initieert een amendement om de door het kabinet voorgestane reparatiewetgeving aan te passen. Hij acht de afbakening tot geneesmiddelen die onder de Geneesmiddelenwet vallen voor de toepassing van het lage btw-tarief te beperkt en stelt een verruiming voor.[154] Ten opzichte van het kabinetsvoorstel bedragen de kosten van dit amendement grofweg € 12 miljoen, waarvoor dekking is gevonden in een andere maategel. De gesignaleerde 'overshooting' kan hiervoor dus niet dienen, want het kabinet heeft dat reeds ingepast onder het inkomstenkader. Om binnen dat inkomstenkader te blijven, moeten amendementen een dekking kennen om als budgettair neutraal gekenschetst te kunnen worden. Het later overigens verworpen amendement wordt zonder veel toelichting ontraden door het kabinet,[155] maar daaraan lijken in ieder geval niet budgettaire gronden ten grondslag te liggen.

Bruins (ChristenUnie, coalitie) informeert naar de budgettaire omvang van het lage btw-tarief voor homeopathische middelen alsmede naar het budgettaire beslag van de desbetreffende belastinguitgave.[156] Dat laatste is informatie die in een van de bijlagen van de Miljoenennota is weergegeven, maar kennelijk is dat bij het Kamerlid toch niet bekend. Het verbaast mij

150 Zo zijn bijvoorbeeld in de Eerste Kamer de Algemene Financiële Beschouwingen en het plenaire debat Belastingplanpakket 2018 samengevoegd.
151 Verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 5, p. 14.
152 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 24.
153 WGO Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 17, p. 11.
154 De verruiming behelst het tevens onder lage btw-tarief brengen van medische hulpmiddelen indien zij in een farmaceutische toedieningsvorm worden aangeboden en aangemerkt zijn als medisch hulpmiddel volgens de Wet op de medische hulpmiddelen en voorzien zijn van een CE-keurmerk, zie amendement Snels (GroenLinks, oppositie), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 32. Zie ook de toelichting van het Kamerlid, plenair debat Belastingplanpakket 2018, *Handelingen II* 2017/18, nr. 24, item 22, p. 9.
155 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 72, bijlage.
156 WGO Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 17, p. 69.

overigens niet, want het vereist enig zoekwerk aangezien de informatie over belastingen in deze nota op verschillende plaatsen – waaronder verschillende bijlages – is weergegeven. Het kabinet beantwoordt desalniettemin de vragen.[157]

Gezien de relatie met zorgkosten suggereert Leijten (SP, oppositie) nog de opbrengst van de reparatiewetgeving te laten vloeien naar het budgettair kader zorg of wellicht naar het verlagen van de eigen bijdrage.[158] De suggestie wordt door het kabinet terzijde geschoven met een verwijzing naar de begrotingsspelregel inzake de scheiding tussen inkomsten en uitgaven.[159] Hier wordt een begrotingsspelregel ingezet om een parlementaire suggestie in de kiem te smoren, maar strikt genomen zet het kabinet het te zwaar aan.[160] Natuurlijk vallen de zorguitgaven onder het uitgavenkader, maar de zorgpremies vallen – net als de zorgtoeslag – samen met de belastingen en sociale premies onder het inkomstenkader. En de eigen bijdrage is in wezen een communicerend vat met die zorgpremie en zorgtoeslag.[161] Afgezien van de eventuele politieke wenselijkheid daartoe is het derhalve binnen de vigerende begrotingsspelregels, anders dan het kabinet stelt, niet onmogelijk om een hogere belastingopbrengst als gevolg van reparatiewetgeving in te zetten aan de financieringskant van de zorg.

Tot slot valt op dat zowel in de Tweede als Eerste Kamer de roep om overgangsrecht klinkt,[162] terwijl het kabinet – in dit geval – juist geen terugwerkende kracht aan de reparatiewetgeving heeft verbonden. Voor tandpasta's en zonnebrandmiddelen lijkt overgangsrecht minder relevant, aangezien wordt teruggekeerd naar de situatie voorafgaand aan het arrest. Voor de andere producten die worden 'meegeveegd' en vanaf 1 januari 2018 niet meer onder het lage maar algemene btw-tarief gaan vallen, is het gelag mogelijk harder.

---

157 Het budgettaire beslag van € 5 miljoen voor de toepassing van het lage btw-tarief voor homeopathische middelen staat in schril contrast bij het budgettaire beslag van € 1.804 miljoen voor de belastingfaciliteit voor geneesmiddelen en hulpmiddelen, om nog maar te zwijgen van het totale budgettaire beslag van ongeveer € 14,5 miljard van alle posten onder het lage btw-tarief, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 15, p. 10.

158 WGO Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 17, p. 48. Het verband tussen de btw-verhoging en de zorgkosten wordt ook in de Eerste Kamer gelegd, zie plenair debat AFB en Belastingplanpakket 2018, *Handelingen I* 2017/18, nr. 12, item 7, p. 8.

159 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 15, p. 9-10.

160 Zeker ten aanzien van de zorgpremies (en zorgtoeslag en eigen bijdrage) en de zorguitgaven is het de vraag of de scheiding van de inkomsten en uitgaven wel zo optimaal werkt, want er is sprake van zogenoemde kostendekkendheid.

161 Overigens leidt een verlaging van de eigen bijdrage vanwege de kostendekkendheid van de zorguitgaven tot een hogere zorgpremie, waartegenover juist een compenserende lastenverlaging moet worden geplaatst. Het gaat mij in dit verband niet zozeer om het precieze financieringsmechanisme van de zorg, maar veeleer over het feit dat de zorgfinanciering net als de belastingen onder het inkomstenkader vallen.

162 Verslag Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 5, p. 11 alsmede *Kamerstukken I* 2017/18, 34 785, C, p. 6.

Het kabinet meent evenwel dat het bedrijfsleven voldoende tijd heeft gehad zich op deze wijziging voor te bereiden, waardoor overgangsrecht niet nodig is. Bovendien brengt overgangsrecht budgettaire derving met zich brengt dat volgens het kabinet gedekt zou moeten worden.[163] De roep om overgangsrecht voor deze reeds vroegtijdig aangekondigde tariefsverhoging overtuigt mij niet, maar dat geldt ook voor het argument van het ontbreken van budgettaire derving. Bij de vormgeving van de reparatiewetgeving had immers overgangsrecht geformuleerd kunnen worden gezien de budgettaire meeropbrengst. Vanuit deze context vind ik het te makkelijk om met budgettaire derving te schermen om overgangsrecht buiten de deur te houden.

9.6.5 Tussenconclusie

Het directe budgettaire gevolg van het geneesmiddelenarrest in de btw, en het risico op aanzuigende werking (een soort indirect budgettair gevolg), vormen onder andere de aanleiding voor de reparatiewetgeving. Dat het directe budgettaire gevolg van het arrest slechts 1,7 procent bedraagt van de budgettaire omvang van een reeds bestaande belastingfaciliteit plaatst deze aanleiding enigszins in perspectief. De directe budgettaire derving van het arrest met een omvang van € 30 miljoen wordt in beginsel als endogeen beschouwd, hetgeen betekent dat deze beïnvloeding van de opbrengst van de omzetbelasting als gevolg van het arrest geen effect heeft voor het inkomstenkader. De reparatiewetgeving kent geen terugwerkende kracht tot aan de datum van het arrest of tot aan het moment van aankondiging van de reparatie. De reparatiewetgeving wordt gekenschetst als een beleidsmaatregel. De budgettaire gevolgen met een omvang van € 42 miljoen vallen aldus onder het inkomstenkader. Compenserende maatregelen blijven slechts achterwege, aangezien het budgettaire gevolg van de reparatiewetgeving met andere maatregelen ingepast kan worden voor een sluitend inkomstenkader, zo blijkt uit de Miljoenennota.

Het is voor het inkomstenkader of de begroting niet relevant dat de budgettaire opbrengst van de reparatiewetgeving omvangrijker is dan de budgettaire derving van het arrest. Wel is in dat licht frappant dat het parlementaire pleidooi voor overgangsrecht, hoewel daarvoor mijns inziens de noodzaak ontbreekt, door het kabinet wordt afgewezen met een verwijzing naar de budgettaire derving daarvan. Ook wordt de begrotingsspelregel inzake de scheiding van inkomsten en uitgaven mijns inziens te stellig geponeerd om daarmee de suggestie van een Kamerlid om de opbrengst van de reparatiewetgeving in te zetten voor de financiering van de zorg in de kiem te smoren. In het parlementaire debat worden de budgettaire gevolgen van het arrest en de reparatiewetgeving naar mijn mening derhalve niet steeds zuiver voor het voetlicht gebracht.

---

163 Nota n.a.v. verslag Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 23-23 alsmede *Kamerstukken I* 2017/18, 34 785, D, p. 16.

9.7 Compartimenteringsreserve

9.7.1 Aanleiding

Aandelen verschuiven van de belaste naar de onbelaste sfeer indien de deelnemingsvrijstelling eerst niet van toepassing is maar later wel. Compartimenteren is, kort gezegd, het toerekenen van de resultaten aan de te onderscheiden sferen. De Hoge Raad heeft op 14 juni 2013 een arrest gewezen met de strekking dat in geval van een sfeerovergang als gevolg van een wetswijziging, anders dan bij een feitenwijziging, compartimentering slechts aan de orde is indien dat bij wet is voorgeschreven.[164] In het onderhavig geval heeft de wetgever voor compartimentering geen wettelijke sfeerovergangsmaatregelen getroffen, maar uitsluitend in de wetstoelichting aangegeven dat de uit de jurisprudentie bekende compartimenteringsleer ten aanzien van feitenwijzigingen van overeenkomstige toepassing is op sfeerovergangen als gevolg van een regimewijziging. Doordat de Hoge Raad compartimentering achterwege laat, kunnen resultaten uit de belaste sfeer toch in de onbelaste sfeer onder de deelnemingsvrijstelling vallen (en vice versa).

9.7.2 Reparatie

Op de dag van het arrest reageert de staatssecretaris van Financiën met een persbericht.[165] Daarin wordt reparatiewetgeving in het vooruitzicht gesteld. Deze reparatiewetgeving behelst het wettelijk vastleggen van compartimentering bij sfeerovergangen, zowel als gevolg van wetswijzigingen (regelcompartimentering) als wijziging van feiten en omstandigheden (feitencompartimentering). Aldus worden claims behouden die als gevolg van sfeerovergang worden geconstateerd. De reparatiewetgeving kent terugwerkende kracht tot de datum van het arrest, aangezien belastingplichtigen in de optiek van het kabinet anders zouden kunnen anticiperen op de nieuwe regeling tussen de datum van het arrest en de datum dat het wetsvoorstel van kracht wordt. Volgens het kabinet kan dit op eenvoudige wijze door bijvoorbeeld binnen concernverband aandelen te vervreemden om op die wijze een realisatiemoment te creëren.[166] De reparatiewetgeving bestendigt in wezen de praktijk zoals die voorafgaand aan het arrest plaatsvond, waarmee budgettaire derving wordt voorkomen.

9.7.3 Budgettaire impact

Volgens het kabinet wordt met de reparatiewetgeving een budgettaire derving van ongeveer € 200 miljoen voorkomen.[167] Het is niet duidelijk of

164 HR 14 juni 2013, nr. 11/04538, BNB 2013/177.
165 Nieuwsbericht Ministerie van Financiën, 14 juni 2013, V-N 2013/29.20.
166 MvT Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 713, nr. 3, p. 5.
167 MvT Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 713, nr. 3, p. 5.

dit bedrag ziet op de budgettaire gevolgen van de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving dan wel op een jaarlijks budgettair effect indien de reparatiewetgeving zou worden verworpen. Overigens is de suggestie van het voorkomen van budgettaire derving strikt genomen niet helemaal sluitend. De reparatiewetgeving werkt immers terug tot de datum van het arrest, hetgeen betekent dat in geval van een vervreemding van een aandelenbelang vóór die datum (en in geval zich ter zake van dit belang in het verleden door wetswijziging een sfeerovergang heeft voorgedaan) de nieuwe compartimenteringsregeling niet van toepassing is. Het kabinet beaamt weliswaar de mogelijkheid van de geschetste situatie,[168] maar in hoeverre hiervan daadwerkelijke sprake is alsmede de daarmee gepaard gaande eventuele incidentele budgettaire gevolgen blijven onbenoemd.

Er is slechts 2,5 maand gelegen tussen het arrest op 14 juni 2013 en de indiening van de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer op 30 augustus 2013. Door het persbericht en de aankondiging van de reparatiewetgeving is direct het standpunt ingenomen dat (ook voor het lopende begrotingsjaar 2013) geen budgettair effect optreedt. Dit alles speelt zich af in een periode dat het kabinet drukdoende is het begrotingssaldo onder de Europese begrotingsspelregel van de 3%-tekortnorm te houden, terwijl overigens ook de 60%-schuldnorm ruimschoots wordt overschreden.[169] Er is in deze context simpelweg geen enkele budgettaire ruimte om een eventuele tegenvaller op te vangen. Daarmee is het in wezen dus evenmin relevant of de budgettaire gevolgen van het arrest onder het inkomstenkader vallen (en dus gecompenseerd dienen te worden) dan wel niet onder het inkomstenkader vallen (en dus als endogeen effect onder de automatische stabilisatie in beginsel weglopen). Het kabinet heeft zich hierover in het geheel niet uitgelaten, waardoor ongewis is wat de zienswijze van het kabinet hieromtrent is. De budgettaire gevolgen van het arrest kunnen gezien de 'penibele' situatie op de overheidsbegroting simpelweg niet genegeerd worden doordat de Europese begrotingsnormen dwingend voorschrijven dat het verschil tussen de uitgaven en de inkomsten te groot is.[170] De budgettaire gevolgen van het arrest en de daaropvolgende reparatiewetgeving is vanuit het uitgangspunt dat geen budgettair effect optreedt niet terug te vinden in de begroting.

De deelnemingsvrijstelling wordt niet beschouwd als een belastinguitgave en is nadien evenmin geschaard onder de beleidsmatig en budgettair relevante belastingfaciliteiten. Het budgettaire beslag van de deelnemingsvrijstelling is derhalve niet weergegeven in het desbetreffende overzicht in de Miljoenennota (en evenmin in de toelichting op de begroting).

---

168 Vgl. Nadere MvA Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken I* 2014/15, 33 713, E, p. 2.

169 Om de overheidsfinanciën te verbeteren is in 2012 nog het Begrotingsakkoord 2013 afgesloten, maar de op 24 mei 2013 verschenen Voorjaarsnota 2013 vermeldt desondanks een tussenstand voor het lopende begrotingsjaar met een overschrijding van de tekortnorm, overigens mede veroorzaakt door de nationalisatie van SNS-REAAL.

170 Relevant is dat de vennootschapsbelasting op kasbasis wordt geregistreerd voor de begroting.

9.7.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving kenmerkt zich door de aandacht op de technische vormgeving en reikwijdte ervan. Het breed uitwisselen van casuïstiek is zowel in de Tweede als Eerste Kamer aan de orde. De inschatting van de omvang van de budgettaire derving wordt niet zonder meer als een gegeven beschouwd. Zo informeert de PvdA-coalitiefractie gedurende de schriftelijke voorbereiding naar het aantal gevallen waarin compartimentering wordt toegepast om zich aan de hand daarvan, zo neem ik aan, onder andere een oordeel te kunnen vormen over het aan de reparatiewetgeving toegerekende budgettaire beslag.[171] Maar veel gegevens hieromtrent lijken niet voorhanden te zijn, hetgeen impliceert dat ook de raming van het budgettaire beslag een redelijke slag in de lucht is, althans nadere gegevens hieromtrent worden gedurende de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving niet naar voren gebracht.[172]

Vooral de terugwerkende kracht, waarvoor de budgettaire gevolgen als aanleiding een rol spelen, blijkt een gevoelig punt in het parlement. Omtzigt (CDA, oppositie) wijst erop dat terugwerkende kracht alleen in uitzonderlijke gevallen is toegestaan en alsdan ook duidelijk gemotiveerd dient te worden.[173] '*De enige motivatie die in dit wetsvoorstel te vinden is, is het voorkomen van budgettaire derving*', zo merkt hij op. Vervolgens formuleert hij zijn ongenoegen over het gebrek aan informatie hieromtrent: '*De staatssecretaris geeft in het geheel niet aan om hoeveel budgettaire derving het gaat en hoe die verdeeld is over de verschillende jaren*.'[174] In de wetstoelichting is weliswaar een budgettaire derving genoemd, maar het is niet duidelijk of dit (deels) op de terugwerkende kracht slaat (nog afgezien van de discussie over de precieze reikwijdte van die terugwerkende kracht). De staatssecretaris deelt de opwinding in de Tweede Kamer over de terugwerkende kracht niet. Zijns inziens is compartimentering de bekende en staande praktijk. '*Iedereen wist dat en handelde ernaar*,' aldus de bewindsman, die de terugwerkende kracht als '*volkomen logisch*' ziet.[175] Als waarschuwing schermt hij vervolgens met de budgettaire gevolgen, hoewel hij daarbij opnieuw niet het onderscheid maakt tussen de terugwerkende kracht en het effect voor de toekomst van de reparatiewetgeving: *'(…) het niet doen zou op termijn tot € 200 miljoen kunnen kosten.*'[176] Daarmee blijft onduidelijk wat de budgettaire gevolgen zijn indien enkel een streep wordt gezet door de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving maar niet door de reparatiewetgeving als zodanig.

---

171 Verslag Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 713, nr. 5, p. 2.
172 Nota n.a.v. verslag Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 713, nr. 6, p. 2-3.
173 Zie over terugwerkende kracht van belastingwetgeving paragraaf 3.6.2.
174 Plenair debat Compartimenteringsreserve, *Handelingen II* 2014/15, nr. 15, item 4, p. 1.
175 Plenair debat Compartimenteringsreserve, *Handelingen II* 2014/15, nr. 15, item 4, p. 3.
176 Plenair debat Compartimenteringsreserve, *Handelingen II* 2014/15, nr. 15, item 4, p. 3.

Allengs ontstaat in het parlement het idee de terugwerkende kracht te beperken tot 1 januari 2007, aangezien op dat moment een wetswijziging in de deelnemingsvrijstelling is doorgevoerd (Wet Werken aan winst). Het zijn immers die wetswijziging en de daarbij in de wetstoelichting geformuleerde uitgangspunten voor compartimentering waarover het arrest en de discussie gaan. Om die reden lijkt het parlementariërs in ieder geval opportuun situaties van voor die tijd niet in de reparatiewetgeving te betrekken. Hoewel in de Tweede Kamer hier nadrukkelijk om wordt gevraagd, geeft de staatssecretaris van Financiën pas in de Eerste Kamer gehoor aan dit alsdan inmiddels herhaaldelijk gedane verzoek. Uiteindelijk wordt de toezegging gedaan dat belastingplichtigen zich op het arrest kunnen beroepen voor zover sprake is van een realisatie van een belang en zich ter zake van dat belang vóór 1 januari 2007 een sfeerovergang heeft voorgedaan als gevolg van een wetswijziging, hetgeen dus betekent dat de reparatiewetgeving niet geldt voor die situaties (indien dat in het voordeel is van belastingplichtigen).[177] De staatssecretaris merkt vervolgens nog op dat deze toezegging leidt tot een incidentele budgettaire derving van € 10 miljoen. Het is volstrekt onduidelijk waar dit bedrag vandaan komt. Aangezien de eerdere vragen over de aan de raming ten grondslag liggende gegevens onbeantwoord zijn gebleven, lijkt dit een greep in de lucht te zijn.[178] De parlementariërs slaan er ook niet (meer) op aan,[179] temeer daar de staatssecretaris vervolgt: '*Die derving zal op een later moment van een adequate dekking worden voorzien*.'[180] Mij is niet bekend dat voor deze eenmalige rekening van € 10 miljoen nog op enig moment daadwerkelijk dekking is ingezet en ik acht het dan ook aannemelijk dat het in de zogenoemde plooien van de begroting is weggevallen. De gedane opmerking dient naar mijn inschatting vooral ter voorkoming van het ontstaan van een precedent om toezeggingen met budgettaire effecten zonder gevolgen te laten.

Hoewel het kabinet weliswaar al binnen 2,5 maand na de datum van het arrest de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer heeft ingediend, inspireert dat niet tot een spoedige parlementaire behandeling. Beide Kamers nemen de tijd. Het duurt meer dan 1,5 jaar eer de Eerste Kamer groen licht geeft.[181] Normaliter zou bij de begroting 2014 en 2015 een nader vast te stellen derving als gevolg van het arrest moeten worden ingeboekt, aangezien de

177 Nota n.a.v. verslag Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken I* 2014/15, 33 713, G, p. 1-2.

178 Temeer daar de staatssecretaris van Financiën in dit verband eerder nog een opmerking heeft gemaakt, waaruit juist kan worden afgeleid dat het budgettaire beslag gering zou moeten zijn: '*Er zijn momenteel niet of nauwelijks gevallen bekend waar de oorzaak voor regelcompartimentering vóór 1 januari 2007 ligt. Naar mijn mening heeft de door deze leden gevraagde toezegging materieel dan ook slechts een geringe betekenis.*' Zie Nadere MvA Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken I* 2014/15, 33 713, E, p. 3.

179 Steker, het wetsvoorstel wordt in de Eerste Kamer niet meer plenair behandeld maar als hamerstuk afgedaan.

180 Nota n.a.v. verslag Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken I* 2014/15, 33 713, G, p. 2.

181 De indiening bij de Tweede Kamer is op 30 augustus 2013 en de Eerste Kamer stemt (als hamerstuk) in op 14 april 2015.

reparatiewetgeving alsdan nog niet is aangenomen en bovendien de daarin opgenomen terugwerkende kracht in het parlement onder vuur is komen te liggen. Door de voortdurende parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving staat voor die jaren dan ook nog niet vast op welke wijze de compartimentering gestalte krijgt, waardoor voorstelbaar is dat de afhandeling van aangiftes vertraging oploopt en dat eventuele bezwaren worden aangehouden. Dit kan een tijdelijk effect hebben op de opbrengst vennootschapsbelasting, hetgeen relevant is aangezien de opbrengst in de begroting op kasbasis wordt geregistreerd. Het kabinet negeert dit effect in de begroting echter geheel.[182] Het kabinet gaat ervanuit dat het parlement hoe dan ook integraal instemt met het ingediende wetsvoorstel, hetgeen een uitgangspunt is dat uiteindelijk ook, afgezien van de toegezegde beperking van de terugwerkende kracht, werkelijkheid wordt. Het is evenwel niet bekend of belastingplichtigen in de te onderscheiden jaren dat de reparatiewetgeving in het parlement aanhangig is reeds handelden conform de alsdan nog niet aangenomen wetgeving, maar ook daar gaat het kabinet kennelijk wel vanuit.

9.7.5 Tussenconclusie

Voor het budgettaire gevolg van het arrest inzake de regelcompartimentering en de daaropvolgende reparatiewetgeving is zonder nadere toelichting enkel een bedrag van € 200 miljoen genoemd, hetgeen vanwege de niet overgelegde onderliggende gegevens een zeer onzekere raming lijkt. Het komt vooral over als een 'budgettaire waarschuwing' aan parlementariërs om met de wetgeving in te stemmen. Het is niet duidelijk, en het wordt desgevraagd ook niet duidelijk gemaakt door het kabinet, wat het budgettaire beslag is van de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving. Dat is relevant aangezien het parlement vooral met dat onderdeel moeite heeft, mede waardoor de parlementaire behandeling enige tijd duurt (en dus ook de terugwerkende kracht uiteindelijk op een langere periode ziet). Een in de Eerste Kamer afgedwongen toezegging om de terugwerkende kracht in de tijd te beperken, krijgt een prijskaartje van € 10 miljoen zonder dat duidelijk is waar de rekening hiervoor wordt neergelegd. Het zorgt er in ieder geval voor dat ook de Eerste Kamer de reparatiewetgeving aanneemt.

---

182 Illustratief is een andere casus in de vennootschaps- en dividendbelasting. Ten aanzien van de reparatiewetgeving met betrekking tot de spoedreparatie fiscale eenheid (*Kamerstukken II* 2017/18, 34 959, nrs. 1-3) beperkt het kabinet in het najaar van 2018 de in die wetgeving opgenomen terugwerkende kracht (van 25 oktober 2017 naar 1 januari 2018) met het argument dat alsdan de aangiftes vennootschapsbelasting over 2017 kunnen worden ingediend zonder daarbij de op dat moment nog niet tot wet verheven spoedreparatiemaatregelen in acht te nemen, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 72, p. 3. Indien de reparatie van een arrest over de belasting- en begrotingsjaren heenloopt, kunnen er dus problemen bij de aangiftes ontstaan over de aldus van toepassing zijnde regelgeving. In deze constellatie acht ik het voorstelbaar dat voor de te onderscheiden jaren op kasbasis ook tijdelijke budgettaire effecten kunnen optreden.

Het is niet bekend of de budgettaire gevolgen van het arrest onder het inkomstenkader geacht worden te vallen, want door de penibele situatie op de rijksbegroting meent het kabinet dat deze budgettaire gevolgen sowieso niet zonder reactie kunnen blijven. Het zijn de Europese begrotingsspelregels die in wezen de nationale begrotingsspelregels – de werking van het inkomstenkader en van de automatische stabilisatie – buitenspel zetten. Aldus dient de reparatiewetgeving om de bestaande praktijk van compartimentering te continueren. Zo worden de budgettaire gevolgen van het arrest voorkomen, zodat de begroting daarmee niet wordt belast. Afgezien van de door de Eerste Kamer afgedwongen beperking van de initieel voorgestelde terugwerkende kracht lijken er inderdaad geen gevolgen voor de opbrengst van de vennootschapsbelasting in de begroting te zijn. Wel kan zich door de voortdurende parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving en de onzekerheid over de uitkomst daarvan in de te onderscheiden begrotingsjaren een tijdelijk budgettair effect in de opbrengst voordoen (als gevolg van afwijkende aangiftes), maar dit wordt, als er al sprake van is, in de begroting genegeerd.

9.8 Internationale fiscale eenheid[183]

9.8.1 Aanleiding

Een fiscale eenheid tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en kleindochter is niet mogelijk indien de tussenhoudster een niet-ingezetene betreft zonder vaste inrichting in Nederland. Evenmin is een fiscale eenheid mogelijk tussen in Nederland gevestigde zustermaatschappijen, waarvan de moedermaatschappij een niet-ingezetene betreft zonder vaste inrichting in Nederland. Als in de bovenstaande voorbeelden de tussenhoudster respectievelijk de moedermaatschappij (topmaatschappij) in Nederland gevestigd zouden zijn, is de fiscale eenheid wel mogelijk. Het Hof Amsterdam heeft naar aanleiding van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU in 2014 in drie zaken beslist dat, kort gezegd, in geval van vestiging van de tussenhoudster respectievelijk de moedermaatschappij (topmaatschappij) in een andere lidstaat een fiscale eenheid mogelijk moet zijn.[184]

183 De in deze paragraaf te onderzoeken aanpassing 'internationale fiscale eenheid' betreft een andere reparatie dan de 'spoedreparatie fiscale eenheid' naar aanleiding van twee uitspraken van het Hof van Justitie EU (HvJ EU 28 februari 2018, C-398/16 en C-399/16, BNB 2018/92). Laatstgenoemde reparatiewetgeving is niet als separate casus onderzocht. Het desbetreffende wetsvoorstel is in juni 2018 ingediend bij de Tweede Kamer (Spoedreparatie fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 959, nrs. 1-3.), maar de parlementaire behandeling liet - afgezien van het schriftelijke verslag - op zich wachten en had pas plaats in de afrondende fase van dit onderzoek. Om die reden is deze casus niet integraal in het onderzoek meegenomen. Wel zijn relevante aspecten, voor zover van toepassing, in het onderzoek verwerkt.

184 Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00180bis, V-N 2015/7.11; Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00587bis, V-N 2015/7.12 en Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00824bis, V-N 2015/7.17.

9.8.2 Reparatie

Vijf dagen na de beslissing van het Hof Amsterdam wordt vooruitlopend op reparatiewetgeving via een beleidsbesluit de goedkeuring verleend om verzoeken voor een fiscale eenheid tussen in Nederland gevestigde vennootschappen in te willigen indien daarbij sprake is van een in een andere lidstaat gevestigde top- of tussenmaatschappij (waarbij die top- of tussenmaatschappij trouwens geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid).[185] Ruim driekwart jaar later wordt de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer ingediend, waarbij grofweg het goedkeurende beleidsbesluit wettelijk wordt vastgelegd.[186] De reparatiewetgeving is derhalve geen correctie van de beslissing van het Hof van Justitie EU maar volgt deze juist en brengt aldus de vennootschapsbelasting in lijn met het Europese recht.

9.8.3 Budgettaire impact

De reparatiewetgeving bewerkstelligt een verruiming van het regime van de fiscale eenheid ten opzichte van de bestaande praktijk. Nog niet verrekenbare verliezen worden sneller verrekenbaar (tijdelijk effect) en minder verliezen verdampen omdat een vennootschap binnen een fiscale eenheid makkelijker verliezen kan verrekenen (structureel effect). Dit betekent in het begin een hogere budgettaire derving dan in de structurele situatie.[187] Nadat de desbetreffende verzoeken voor de toepassing van een fiscale eenheid in december 2014 worden ingewilligd, ontstaat vanaf dat moment een derving. Deze zal zich op kasbasis dus vooral vanaf begrotingsjaar 2015 voordoen, ongeacht het belastingjaar waar het verzoek betrekking op heeft.[188] Het kabinet geeft aan dat er gezien de indiening van de reparatiewetgeving in oktober 2015 voor begrotingsjaar 2015 '*geen reële mogelijkheden*' meer zijn voor een '*adequate dekking*'.[189] Het voorstel is vervolgens om de budgettaire derving voor 2015 uit te smeren over 2016 en 2017, zodat daar-

185 Besluit staatssecretaris van Financiën van 16 december 2014, nr. BLKB 2014/2137M, V-N 2015/7.13 tot wijziging van het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, V-N 2011/3.20.

186 Ten opzichte van het beleidsbesluit bevat het wetsvoorstel slechts enkele aanvullende maatregelen, zoals met betrekking tot het voorkomen van dubbele verliesneming en de aanpassing van de bezitseis.

187 De reeks van de budgettaire derving luidt: € 126 miljoen (2015), € 139 miljoen (2016) en € 135 miljoen (2017). Voor de structurele situatie wordt uitgegaan van een derving van € 41 miljoen. Zie MvT Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 3, p. 16.

188 Op transactiesbasis is strikt genomen relevant op welk belastingjaar (begrotingsjaar) de aldus aangegane fiscale eenheid ziet, maar doordat transactiesbasis voor de vennootschapsbelasting in de praktijk gelijkgesteld is aan kasbasis wordt dit onderscheid naar de desbetreffende jaren niet gemaakt.

189 MvT Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 3, p. 16.

voor een hogere dekking moeten worden gevonden.[190] Het is een creatieve invalshoek, maar het is de vraag voor welk probleem dat een oplossing biedt of welke regel daarmee wordt gediend, afgezien van de kennelijke politieke wenselijkheid om een geconstateerde budgettaire derving van een reactie te voorzien. Aangezien de begroting een jaarlijkse weergave geeft van onder andere de inkomsten speelt voor de vaststelling daarvan een uitgesmeerd budgettair effect geen rol, want het gaat in wezen enkel om de vaststelling van jaarbedragen.[191] In de Europese en nationale begrotingsspelregels bestaat evenmin een mechanisme dat ziet op een uitgesmeerd budgettair effect. In Europees verband worden immers jaarlijkse normen gehanteerd en 'de cumulatieve werking' van het inkomstenkader ziet op het eindbeeld gedurende de kabinetsperiode, maar niet op het optellen van het jaar-op-jaar-effect van dezelfde maatregel.[192] Desalniettemin lijkt het kabinet met het uitsmeren van het budgettaire effect naar het inkomstenkader te verwijzen, aangezien, zo wordt opgemerkt, ter compensatie van 2015 in de jaren 2016 en 2017 een hogere (tijdelijke) compensatie moet worden gevonden met een omvang van € 200 miljoen.[193] Het is evenwel de gangbare praktijk om bij een fluctuerende budgettaire reeks het eerste toepassingsjaar in ogenschouw te nemen en vervolgens de jaarlijkse mutatie daarop en niet, zoals in het onderhavig geval, het budgettaire effect van drie jaren te vertalen in twee gemiddelde jaareffecten.[194] Naar mijn mening boekt het kabinet dus verkeerde bedragen onder het inkomstenkader. In structurele zin gaat het kabinet overigens uit van een budgettaire derving van € 41 miljoen per jaar. Bij een afwijkend structureel effect (of een langlopende fluctuerende reeks) is onder de spelregels van het inkomstenkader niet direct duidelijk welk bedrag (of bedragen) na de kabinetsperiode in ogenschouw moet(en) worden genomen.[195]

---

190 In beginsel is 2017 het laatste begrotingsjaar van de kabinetsperiode (kabinet Rutte II), maar als gevolg van de lange kabinetsformatie en derhalve demissionaire status van het zittende kabinet worden de kaders – inkomstenkader en uitgavenkaders – voor 2018 noodgedwongen doorgetrokken.

191 De eventuele vaststelling van een lagere belastingontvangst in de begroting voor jaar t is niet conditioneel aan een geprognosticeerde hogere belastingontvangst in jaar t+1 en t+2, nog afgezien van het feit dat het vaststellen van belastingontvangsten in de begroting materieel weinig effect heeft. Zie hierover paragraaf 3.10.

192 Het inkomstenkader moet over de gehele kabinetsperiode bezien sluitend zijn, waarbij de insteek is om ook het jaarlijks afgesproken pad te bewandelen hoewel dat minder dwingend is geformuleerd.

193 Van de voor 2015 geraamde budgettaire derving van € 126 miljoen wordt € 61 miljoen 'toegerekend' aan 2016 en € 65 miljoen aan 2017.

194 De budgettaire reeks van € 126 miljoen (2015), € 139 miljoen (2016) en € 135 miljoen (2017) wordt dus onder het inkomstenkader geboekt als een budgettaire reeks van € 200 miljoen (2016 en 2017). Cumulatief sluiten beide reeksen weliswaar op € 400 miljoen, maar dat is een effect dat voor het inkomstenkader niet ter zake doet. Het laatste jaar van de kabinetsperiode (in beginsel is dat 2017) is voor het sluitend maken van het inkomstenkader normaliter relevant, en dat is € 135 miljoen.

195 Alleen in geval van de omkeerregel is vastgelegd dat de contante waarde van de langjarige kasstroom relevant is voor het inkomstenkader.

Overigens is een tweede belangrijke constatering dat het kabinet ervan uitgaat dat de budgettaire derving onder het inkomstenkader valt en daar dus ingepast dient te worden. Het is niet duidelijk of deze budgettaire derving direct aan de rechterlijke beslissing dan wel pas aan de reparatiewetgeving wordt gerelateerd, hetgeen in algemene zin relevant is om de budgettaire systematiek omtrent de reparatiewetgeving te belichten.[196] In de onderhavig zaak maakt dat echter geen verschil, want de reparatiewetgeving bevestigt enkel de lijn van de rechterlijke beslissing en dus is de (te compenseren) budgettaire derving in beide gevallen gelijk. Het lijkt mij trouwens in deze casus ook pleitbaar dat de via de rechter afgedwongen correcte wetstoepassing geen budgettaire derving veroorzaakt, maar juist tot het inzicht leidt dat in het verleden op basis van de wet (die de facto ook toen in strijd was met het Europese recht, hetgeen pas later is vastgesteld) eigenlijk een te hoge opbrengt is gegenereerd. Het is een zienswijze die in de kabinetsstukken niet is terug te vinden.

De dekking van de reparatiewetgeving wordt vanaf 2016 onder andere gevonden in beschikbare middelen in het lastenkader,[197] waarmee er dus kennelijk ruimte bestaat onder het inkomstenkader zonder dat een concreet aanwijsbare compenserende maatregel moet worden getroffen. Het is niet direct te achterhalen of, en voor welk bedrag, hiervan sprake is.[198] Voor 2016 is als dekking tevens sprake van een incidentele verhoging van de Awf-premie (het betreft de werkgeverspremie voor het Algemene Werkloosheidsfonds). Dit betekent dat een lagere opbrengst vennootschapsbelasting wordt gedekt met een hogere werkloosheidspremie, waarbij op geen enkele wijze betekenis toekomt aan het veronderstelde verband tussen de werkloosheidspremie en de werkloosheidsuitkeringen. Voor het inkomstenkader is deze dekking passend, want de sociale premies vallen net als de belastingen onder het maatgevende criterium van de collectieve lasten. Tegelijkertijd vallen de sociale premies niet onder de begroting (zie paragraaf 4.4), hetgeen betekent dat de inkomstenkant van de begroting lager uitvalt. Aldus is vanuit de begroting bezien met het verhogen van de Awf-premie helemaal geen sprake van een dekking.

---

196 Het valt namelijk op dat de budgettaire gevolgen van jurisprudentie niet steeds onder het inkomstenkader worden gebracht (soms is het een endogeen effect, zeker als er geen reparatiewetgeving wordt ingezet), waardoor de vraag kan opspelen of de budgettaire gevolgen van reparatiewetgeving als zodanig separaat ingepast moeten worden onder het inkomstenkader (en dus compensatie behoeven).

197 MvT Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 3, p. 16. Daarnaast wordt voor een deel van de dekking gewezen op 'een aflopende taakstelling voor potentiële maatregelen' die volgen uit het 'BEPS-project' van de OESO, hetgeen wordt uitgewerkt in het Belastingplan 2017.

198 In de enkele weken voorafgaand aan de indiening van de reparatiewetgeving gepresenteerde Miljoenennota 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 1, p. 86, is hierover opgemerkt: *'(…) is een aantal andere maatregelen verwerkt in het inkomstenkader. Dit zijn onder meer de maatregelen uit het Belastingplan, de fiscale verzamelwet en andere fiscale maatregelen.'* Een verder toelichting ontbreekt en over de dekking voor de reparatiewetgeving fiscale eenheid wordt in het geheel niet gesproken.

De fiscale eenheid wordt niet beschouwd als een belastinguitgave en is nadien evenmin geschaard onder de beleidsmatig en budgettair relevante belastingfaciliteiten. Het budgettaire beslag van de fiscale eenheid is derhalve niet weergegeven in het desbetreffende overzicht in de Miljoenennota (en evenmin in de toelichting op de begroting), hoewel daar wel parlementaire belangstelling voor bestaat.[199] De staatssecretaris van Financiën brengt een praktisch bezwaar te berde. Zijns inziens is het '*ondoenlijk*' en onuitvoerbaar om het budgettaire beslag van de fiscale eenheid in kaart te brengen.[200] Tegelijkertijd rijst dan wel de vooralsnog onbeantwoorde vraag waarom een aanpassing van de fiscale eenheid (de voorliggende reparatiewetgeving) wel kan worden geraamd maar kennelijk niet het totale budgettaire beslag van de fiscale eenheid.

9.8.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De Tweede Kamer toont zich geïnteresseerd in de budgettaire impact van de reparatiewetgeving.[201] Het hierop vooruitlopende beleidsbesluit blijkt niet aan de Tweede Kamer te zijn gestuurd. De Tweede Kamer is derhalve pas bij de indiening van de reparatiewetgeving (met terugwerkende kracht) in kennis gesteld van de budgettaire gevolgen. '*Ik krijg een beetje de indruk dat de Kamer hier buitenspel stond*,' merkt Merkies (SP, oppositie) in dit verband op.[202] De Tweede Kamer valt trouwens niet over het vraagstuk van de dekking als zodanig. Geen enkele fractie geeft blijk van het standpunt de gevolgen van het arrest (of de reparatiewetgeving) niet van een dekking te voorzien. Dat standpunt lijkt overigens niet gebaseerd te zijn op een bepaalde interpretatie van de begrotingsspelregels, maar veeleer op het argument dat een verruiming van de toepassing van de fiscale eenheid hoofdzakelijk grotere internationaal opererende bedrijven ten goede komt. Vanuit dat perspectief is het gevolg van een lagere opbrengst vennootschapsbelasting kennelijk ongewenst.[203]

Dat de budgettaire derving volgens het kabinet voor een deel wordt gedekt door '*beschikbare middelen in het lastenkader*' en voor een deel door '*een aflopende taakstelling voor potentiële maatregelen*' die voortvloeien uit het 'BEPS-project' oogt weinig concreet en stelt parlementariërs om die reden niet gerust.[204] Zo wordt door verschillende fracties om nadere details over

199 Verslag en nader verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 5, p. 11 respectievelijk nr. 8, p. 4. Vgl. ook de verworpen motie Merkies (SP, oppositie), *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 15, waarin wordt opgeroepen de '*budgettaire consequenties van het fiscale eenheidsregime*' te onderzoeken.

200 Plenair debat Aanpassing fiscale eenheid, *Handelingen II* 2015/16, nr. 112, item 4, p. 4.

201 De belangstelling in de Eerste Kamer voor de reparatiewetgeving beperkt zich tot een bescheiden schriftelijke voorbereiding. Zonder verdere beraadslaging en stemming wordt het wetsvoorstel uiteindelijk aangenomen.

202 Plenair debat Aanpassing fiscale eenheid, *Handelingen II* 2015/16, nr. 107, item 12, p. 3.

203 Plenair debat Aanpassing fiscale eenheid, *Handelingen II* 2015/16, nr. 107, item 12.

204 MvT Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 3, p. 16.

de precieze dekking gevraagd.[205] Daarbij zijn ook de jaren na de kabinetsperiode van belang, want door de vage invulling van de dekking wekt het kabinet de indruk de rekening door te schuiven. In de beantwoording schermt het kabinet voor na de kabinetsperiode met een dekking door onder andere de taakstelling 'BEPS' door te trekken, maar dat blijft een uiterst onzekere dekking op het moment dat het parlement de reparatiewetgeving moet vaststellen. Het kabinet belooft hieromtrent in het Belastingplan 2017 met uitgewerkte maatregelen te komen, maar dat wordt pas een half jaar na deze belofte bij de Tweede Kamer ingediend.[206] Deze belofte lijkt evenwel gestand te worden gedaan, hoewel het verband tussen de budgettaire paragraaf van de reparatiewetgeving en van het Belastingplan 2017 moeizaam gelegd kan worden.[207] Temeer daar de taakstelling ook wordt ingevuld door een via een ander wetsvoorstel geregelde invoering van de vennootschapsbelastingplicht voor zeehavens.[208] Voor parlementariërs rest zo een puzzel naar de concrete maatregelen die achter de gepresenteerde dekking van de reparatiewetgeving schuil gaan.

Een verhoging van de werkloosheidspremie inzetten om een lagere vennootschapsbelasting te dekken (eenmalig in 2016) wordt bekritiseerd, hoewel het past binnen de systematiek van het inkomstenkader. Door de PvdA-coalitiefractie wordt bijvoorbeeld vastgesteld dat '*een lek in de vennootschapsbelasting de facto wordt gedicht door hogere lasten op arbeid*.'[209] Overigens is het opmerkelijk dat in de memorie van toelichting niet staat vermeld met hoeveel de premie wordt verhoogd. Het kabinet reageert op deze gevoeligheid met de toezegging dat de verhoging van de werkloosheidspremie voor 2016 in de jaren 2018 en 2019 weer met eenzelfde bedrag wordt verlaagd, waarbij nu wel concrete bedragen en een premiepercen-

205 Verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 5, p. 11-12.

206 Nota n.a.v. verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 6, p. 27. Tijdens het plenaire debat in de Tweede Kamer van de reparatiewetgeving is het Belastingplan 2017 nog niet ingediend, zodat Kamerleden alsdan niet op de hoogte (kunnen) zijn van de concrete dekking.

207 De budgettaire tabel van het Belastingplan 2017 is in wezen misleidend, doordat in de toelichting de inzet voor de aanpassing fiscale eenheid wordt gemeld zonder dat dit in deze tabel is verwerkt. Zo wordt slechts opgemerkt: '*Deze taakstelling wordt in het inkomstenkader ingepast door middel van de opbrengsten uit de invoering van de Vpb-plicht voor zeehavens en de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen in de innovatiebox en de renteaftrekbeperkingen.*' Een precieze weergave of budgettaire vertaling naar de aanpassing fiscale eenheid wordt niet gemaakt. Zie MvT Belastingplan 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 40.

208 De tijdelijke zeehavenvrijstelling (MvT Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 34) is per 1 januari 2017 bij koninklijk besluit ingetrokken (brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 003, nr. 17). Budgettaire bedragen aan opbrengst vennootschapsbelasting worden niet genoemd.

209 Verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 5, p. 11.

tage worden genoemd.[210] In de eerste plaats is dit een toezegging na de kabinetsperiode (die in beginsel tot en met 2017 loopt), maar het is bovenal illustratief dat de werkloosheidspremie in dit geval helemaal niets met (het risico op) werkloosheidsuitkeringen te maken heeft. Volgens oppositiepartij CDA is de werkloosheidspremie niet bedoeld om '*andere gaten te dekken*' dan de werkloosheidsuitkeringen.[211] Desalniettemin is de praktijk in de onderhavige casus – voortvloeiend uit de werking van het inkomstenkader – dat de werkloosheidspremie simpelweg speelbal is van een wisselend budgettair dekkingsplan voor een louter fiscale aangelegenheid.

9.8.5 Tussenconclusie

Kabinet en Tweede Kamer vinden de budgettaire derving van de verruiming van de toepassing van de fiscale eenheid ongewenst. Hoewel het inkomstenkader in stelling lijkt te worden gebracht om de dekking voor deze derving te motiveren, blijkt niet duidelijk of de rechterlijke beslissing òf de reparatiewetgeving (om de vennootschapsbelasting in lijn te brengen met de rechterlijke beslissing) hiervoor de aanleiding is. In het onderhavige geval maakt dat niet uit, omdat de budgettaire gevolgen hetzelfde zijn. Of de budgettaire gevolgen van jurisprudentie – ook bij afwezigheid van reparatiewetgeving – onder het inkomstenkader ingepast moeten worden, valt aan de hand van deze casus dus niet te zeggen.

Het kabinet toont zich creatief ten aanzien van de budgettaire dekking door een jaarbedrag (2015) over twee andere jaren (2016 en 2017) uit te smeren, hetgeen onder het inkomstenkader geen vastgelegd uitgangspunt is. Ook is het vaagheid troef door verder als dekking te schermen met de opvulling van niet nader genoemde ruimte onder het inkomstenkader alsmede met een nog uit te werken taakstelling. Het is onoverzichtelijk gepresenteerd en nauwelijks verifieerbaar en dus controleerbaar. Voor de Tweede Kamer is deze dekking derhalve maar moeizaam te volgen en tekenend is dat Kamerleden gedurende de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving niet op de hoogte zijn van de concrete dekkingsmaatregelen (pas rond de stemmingen wordt dit inzicht geboden).

Het eenmalig verhogen van de werkloosheidspremie voor het opvangen van een belastingderving (in 2016) leidt tot vraagtekens in de Tweede Kamer. Hieruit spreekt ongemak over het afwijken van de bestemming van sociale premies (in dit geval: werkloosheidsuitkeringen), maar tegelijkertijd vindt dat ongemak geen grondslag in de begrotingsspelregels. Belastingen

---

210 Zo gaat de Awf-premie in 2016 met 0,07%-punt omhoog om daarmee € 122 miljoen opbrengst te genereren voor de dekking van de reparatiewetgeving. Vervolgens wordt de toezegging gedaan de Awf-premie in 2018 en 2019 te verlagen met als gevolg een lagere premieopbrengst van € 61 miljoen in beide jaren. Zie nota n.a.v. verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 6, p. 28.

211 Ook andere fracties laten zich in gelijke zin uit. Zie plenair debat Aanpassing fiscale eenheid, *Handelingen II* 2015/16, nr. 112, item 4, p 2-3 (zie ook nr. 107, item 12, p. 7).

en sociale premies vormen nu eenmaal de collectieve lasten die, zonder onderscheid, onder het inkomstenkader relevant zijn. Wel ontstaat er op deze wijze een "gaatje" aan de inkomstenkant van de begroting, want sociale premies gelden niet als inkomsten voor de begroting. Doordat het een eenmalige verhoging is die in latere jaren (2018 en 2019) wordt teruggedraaid, is sprake van een "tijdelijk gaatje".

9.9 Btw-sportvrijstelling

9.9.1 Aanleiding

De in nationale wetgeving opgenomen btw-vrijstelling voor diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen aan hun leden blijkt naar aanleiding van een uitspraak van het HvJ EU te beperkt, aangezien het onderscheid tussen leden en niet-leden niet is toegestaan. Aldus dient de reikwijdte van de btw-sportvrijstelling te worden verruimd.[212] Deze zienswijze betekent onder andere dat de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door een instelling zonder winstoogmerk aan een (andere) sportorganisatie voortaan een vrijgestelde prestatie is (in plaats van een prestatie onder het verlaagde btw-tarief), aangezien deze prestatie onontbeerlijk is voor de sportbeoefening. Sommige gemeenten en sportstichtingen bevinden zich hierdoor niet langer in een structurele btw-teruggaafpositie, aangezien de aldus verruimde btw-sportvrijstelling ervoor zorgt dat het recht op aftrek van voorbelasting komt te vervallen.

9.9.2 Reparatie

Het kabinet merkt driekwart jaar na de datum van het arrest van het HvJ EU op dat het arrest in samenhang met eerdere jurisprudentie aanleiding vormt na te denken over de vormgeving van de btw-sportvrijstelling.[213] Aldus vindt een onderzoek plaats, waarbij in overleg met betrokken partijen de verschillende aspecten worden bezien. De staatssecretaris van Financiën merkt in oktober 2014 op dat het voornemen bestaat een wijziging van de btw-sportvrijstelling te laten meelopen in het kader van de Fiscale Verzamelwet 2015.[214] Deze toezegging wordt evenwel geen gestand gedaan. In juni 2015 moet de bewindsman erkennen dat hij na afronding van het genoemde onderzoek een verruiming van de btw-sportvrijstelling

212 HvJ EU 19 december 2013, nr. C-495/12, BNB 2014/63 (Bridport and West Dorset Golf Club).

213 Kamervragen Van Veen (VVD, coalitie), *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 2748 alsmede Kamervragen Bruins Slot en Omtzigt (CDA, oppositie), *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 2998.

214 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 14, p. 22.

onvermijdelijk acht, maar hij stelt klip en klaar: '*Op korte termijn ziet het kabinet binnen de huidige kaders geen mogelijkheid om de budgettaire gevolgen hiervan in te passen. Verruiming van de btw-sportvrijstelling kan nu niet aan de orde zijn*.'[215] Hoewel in het regeerakkoord van het kabinet Rutte III in oktober 2017 geen opmerking is gemaakt over de btw-sportvrijstelling verschaft de startnota van het nieuwe kabinet opeens wel helderheid. Daarin is namelijk opgemerkt dat de btw-sportvrijstelling wordt aangepast en dat gemeenten en sportverenigingen hiervoor worden gecompenseerd.[216] De desbetreffende arrestenreparatie om de btw-sportvrijstelling in lijn te brengen met de Europese btw-richtlijn wordt uiteindelijk opgenomen in het Belastingplan 2019 en treedt per 1 januari 2019 in werking.[217] Dat is dus ruim vijf jaar na het desbetreffende arrest.

9.9.3 Budgettaire impact

De budgettaire gevolgen van het arrest zijn van belang in het kader van de arrestenreparatie, maar spelen daarbij juist een vertragende rol. Het kabinet stelt in eerste instantie namelijk dat de budgettaire gevolgen van de verruiming van de btw-sportvrijstelling niet binnen de huidige kaders ingepast kunnen worden, waarmee waarschijnlijk zowel het inkomstenkader als het uitgavenkader is bedoeld. Het is niet toegelicht waarom het inkomstenkader geïsoleerd bezien in dit geval als struikelblok zou fungeren. Inpassing onder het inkomstenkader kan, indien nodig, mijns inziens gewoon plaatshebben, maar achterliggende motief is waarschijnlijk dat geen goede fiscale compensatiemaatregel ten behoeve van de sportsector kan worden gevonden, hetgeen vooral een beleidspolitieke reden is. Het lijkt er daarbij tevens op alsof het kabinet het uitgangspunt hanteert dat de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving onder het inkomstenkader ingepast moeten worden (en niet de budgettaire gevolgen van het arrest als zodanig, hoewel deze in dit geval dezelfde impact hebben aangezien de reparatiewetgeving de strekking van het arrest volgt[218]). Dat blijkt ook als bij de vaststelling van het inkomstenkader bij de startnota van het kabinet Rutte III het budgettaire gevolg van de reparatiewetgeving in ogenschouw wordt genomen.[219]

---

215 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 102, p. 1. Dit standpunt wordt in november 2015 nog eens bevestigd, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 103, p. 6.

216 Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 6.

217 Vgl. MvT Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, p. 23-26.

218 Helemaal zeker is deze interpretatie door mij niet, want in eerste instantie negeert het kabinet de strekking van het arrest en pas nadat de reparatiewetgeving gestalte krijgt – in lijn met het arrest – verandert dit. Het is op zichzelf daarom evenzeer pleitbaar alsdan niet de reparatiewetgeving, maar het onderliggende arrest als de relevante fiscale beleidsaanpassing te beschouwen.

219 Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 6, tabel 4 'Inkomstenkader 2018-2021'.

Nu achteraf bekend is dat de fiscale reparatiewetgeving gepaard gaat met de introductie van een compensatieregeling (de 'Subsidieregeling stimulering bouw en onderhoud van sportaccommodaties' – BOSA – en daarnaast nog een specifieke uitkering voor gemeenten via de begroting van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport) is duidelijk dat hiervoor gelijktijdige aanpassing van zowel het inkomstenkader als het uitgavenkader nodig is. Het schuiven tussen de inkomsten en de uitgaven is evenwel onder de strikte toepassing van de begrotingsspelregel inzake de scheiding tussen de inkomsten en uitgaven niet toegestaan gedurende de kabinetsperiode (inmiddels gelden hiervoor uitzonderingen, althans is de scheiding minder strikt geworden[220]). De strekking van het arrest zorgt derhalve voor een extra belastingontvangst vanuit de sportsector, zoveel is duidelijk, maar het is vanuit het kabinet onwenselijk die sector zwaarder te belasten. Aldus wordt jarenlang geen gehoor gegeven aan het arrest totdat voor de aldus optredende belastingverhoging een oplossing is bedacht in de vorm van een alternatieve subsidieregeling.

Doordat het recht op vooraftrek vervalt als gevolg van verruiming van de btw-sportvrijstelling zorgt de richtlijnconforme aanpassing van de btw-vrijstelling voor een structurele budgettaire opbrengst van € 210 miljoen. Door de herzieningstermijn van reeds gedane investeringen in onroerende zaken zal de budgettaire opbrengst in het eerste jaar van invoering € 310 miljoen bedragen (en in acht daaropvolgende jaren teruglopen naar de structurele opbrengst), zo merkt de staatssecretaris van Financiën in november 2015 op.[221] Het kabinet maakt vervolgens in de startnota opeens gewag van één bedrag van € 241 miljoen dat gemoeid zou zijn met de arrestenreparatie. Ook in het uiteindelijke wetsvoorstel wordt slechts één bedrag, zonder afloop, in aanmerking genomen, waarbij het gaat om € 224 miljoen per jaar.[222] Volgens het kabinet is het vanwege de vele aannames een vrij onzekere raming, zo blijkt uit de ramingstoelichtingen.[223] Het Centraal Planbureau heeft de raming vervolgens uitvoerig getoetst en stelt evenzeer vast dat de geraamde opbrengst in hoge mate onzeker is vanwege de aannames die noodzakelijkerwijze zijn gemaakt op basis van gegevens van externe (betrokken) partijen.[224] Desondanks beschouwt het

220 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel I 'Aanpassingen van het uitgavenplafond en inkomstenkader', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16.

221 Zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 103, p. 6. Deze tijdsreeks is vervolgens nader uitgesplitst met jaarbedragen, zie Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 115, p. 8.

222 Van de in het wetsvoorstel weergegeven € 225 miljoen per jaar heeft € 1 miljoen betrekking op het vervallen van de btw-sportvrijstelling voor denksport, dus strikt genomen heeft € 224 miljoen direct betrekking op het arrest.

223 Ramingstoelichtingen Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, bijlage, p. 16-17.

224 Certificering budgettaire ramingen fiscale maatregelen Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, bijlage, paragraaf 1.2.

Centraal Planbureau de raming als neutraal en redelijk, waarmee deze als gecertificeerd wordt aangemerkt.

Het is in eerste instantie vreemd dat niet de eerder gepubliceerde aflopende budgettaire reeks als gevolg van de herzieningstermijn inzake onroerend goed in ogenschouw is genomen (en deze wordt evenmin in de ramingstoelichting vermeld). Pas uit de artikelsgewijze toelichting van de wetstoelichting blijkt evenwel dat er overgangsrecht is geformuleerd, waarbij de herziening in veel gevallen achterwege blijft indien het btw-regime wijzigt als gevolg van deze wetswijziging.[225] Gezien de eerdere communicatie met de Tweede Kamer over de budgettaire aspecten, had dit naar mijn idee volledigheidshalve wel duidelijker voor het voetlicht gebracht mogen worden. Door het kabinet zijn als opbrengst voor het verruimen van de btw-sportvrijstelling in relatief kort tijdsbestek richting de Tweede Kamer drie bedragen genoemd (zonder de btw-herziening): € 210 miljoen, € 224 miljoen en € 241 miljoen. Daarbij is niet steeds duidelijk gemaakt op welke gronden de raming is gewijzigd, want dat kan verschillende oorzaken hebben.[226] Tegelijkertijd wekt het noemen van één bedrag de suggestie of sprake is van een constant budgettair beslag. Dat lijkt vooral een praktische achtergrond te hebben, want voor de boeking onder het inkomstenkader is één bedrag – dat gedurende de kabinetsperiode verder niet wijzigt – het meest overzichtelijk (maar dat wil niet zeggen dat het een correcte weergave van de werkelijkheid is). Een ander motief voor deze benadering is naar alle waarschijnlijkheid gelegen in het optuigen van een subsidieregeling. Door de wenselijkheid hieraan één jaarbedrag te koppelen, gelijk aan de belastingverhoging, oogt het als een neutrale verschuiving van budget van de inkomstenkant naar de uitgavenkant van de begroting.

9.9.4 Parlementaire positie budgettaire impact

Het parlement is van meet af aan geïnteresseerd in de gevolgen van het arrest nu het waarschijnlijk is dat daarmee een belastingverhoging voor de sportsector dreigt. Via Kamervragen wordt geïnformeerd welke beleidsreactie het kabinet verbindt aan het arrest.[227] Ook bij andere gelegenheden, zoals de parlementaire behandeling van een voorliggend belastingplan, wordt de staatssecretaris van Financiën hierover bevraagd.[228] Zolang het kabinet niet concreet het voornemen uitspreekt, en vooral een tijdpad, voor

225 MvT Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, p. 52-54.

226 Zo kunnen nieuwe (actuelere) gegevens voorhanden zijn, kan de raming anders zijn uitgevoerd en is het mogelijk dat de onderliggende maatregel niet steeds (exact) hetzelfde is.

227 Kamervragen Van Veen (VVD, coalitie), *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 2748 alsmede Kamervragen Bruins Slot en Omtzigt (CDA, oppositie), *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 2998.

228 Zie voor een reactie op deze vragen brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 14, p. 22.

het verruimen van de btw-sportvrijstelling blijft het onderwerp in politieke zin boven de markt hangen. De aankondiging in de startnota van het net aangetreden kabinet Rutte III in 2017 inzake het voorbereiden van een aanpassing van de btw-sportvrijstelling (en dat er tevens een subsidieregeling ter compensatie wordt geïntroduceerd) leidt niet tot vragen.[229] Het is niet onlogisch dat niet elke maatregel uitvoerig wordt uitgelicht in het kader van de totstandkoming van een regeerakkoord met talrijke maatregelen en de installatie van een nieuw kabinet. De daadwerkelijke indiening van het wetsvoorstel met de aanpassing van de btw-sportvrijstelling leidt wel tot vragen, die onder andere over de budgettaire aspecten gaan.[230] Het kabinet schetst in de beantwoording de budgettaire gevolgen van de btw-teruggaafpositie van gemeenten en sportstichtingen betreffende sportaccommodaties in de jaren 2014-2019.[231] Het is een oplopende reeks. De structurele budgettaire opbrengst van het vervallen van die teruggaafpositie wordt op basis daarvan aldus ingeschat op € 224 miljoen per jaar (gelijk aan de raming voor 2019, dus kennelijk is de aanname dat de oploop nadien smoort). Dit bedrag spoort met het in aanmerking genomen bedrag onder het inkomstenkader. Daar waar de ramingstoelichtingen van het kabinet en de certificering van de raming door het Centraal Planbureau hierover niet duidelijk zijn, geeft een antwoord op vragen vanuit een fractie in de Tweede Kamer dus pas daadwerkelijk inzicht in de raming. Zoals gezegd, is de oploop in de raming in de periode 2014-2019 niet doorgetrokken voor de structurele situatie. In een brief doet de staatssecretaris van Financiën hieromtrent nog een relevante toezegging: '*De verwachte belastingopbrengst door de verruiming van de sportvrijstelling bij sportbedrijven wordt door het kabinet volledig ingezet voor de subsidieregeling*.'[232]

De verstrekte informatie over de raming laat onverlet dat in de Tweede Kamer argwaan is ontstaan over de genoemde bedragen. In een wetgevingsoverleg voelen enkele Kamerleden het kabinet hierover aan de tand.[233] Omtzigt (CDA, coalitie) informeert daarbij of de raming nog wel klopt en of de opbrengst niet hoger moet zijn, waardoor ook de subsidie eigenlijk hoger zou moeten zijn. Van Weyenberg (D66, coalitie) stelt de vraag of de middelen die beschikbaar zijn wel aansluiten bij de middelen die de staatssecretaris verwacht dat dit fiscaal opbrengt. Van Rooijen (50PLUS, oppositie) sluit zich hierbij aan en verzoekt om een beeld te krijgen van de uiteindelijke lastenverzwaring en de compensatie. In de Tweede Kamer zingt de € 241 miljoen uit de startnota rond, de € 310 miljoen (het eerste jaar van verruiming van de btw-sportvrijstelling inclusief de opbrengst van de

229 Afgezien van een vraag over de technische verwerking, vgl. Lijst vragen en antwoorden Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, p. 29.
230 Verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 10, p. 28.
231 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 13, p. 59.
232 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 29 p. 12.
233 Wetgevingsoverleg Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 62, p. 36-38.

btw-herziening) èn de budgettair oplopende reeks in de periode 2014-2019, terwijl de voorliggende arrestenreparatie ten aanzien van de sportaccommodaties in de fiscaliteit over € 224 miljoen gaat. In het plenaire debat komt de staatssecretaris van Financiën op dit punt terug. De bewindsman stelt dat hij heeft gecontroleerd of wel alle middelen overgaan naar de VWS-begroting. Naar zijn opvatting is dat het geval en hij merkt op dat er zelfs meer naar de VWS-begroting is gegaan, hetgeen hij ook voorrekent.[234] Oftewel, daar waar naar zijn mening de belastingverhoging € 224 miljoen bedraagt per jaar gaat er € 241 miljoen per jaar naar een subsidieregeling.

Tegelijkertijd toont de bewindsman geen bereidheid om achteraf te controleren of raming en realisatie overeenkomen, ondanks dat hiertoe wel een verzoek vanuit de Tweede Kamer is gedaan. Omtzigt (CDA, coalitie): '*Ik vraag dus eigenlijk aan de staatssecretaris de toezegging om over twee jaar, wanneer het eerste jaar erop zit, te rapporteren of een nieuwe schatting te maken om te kijken of de raming ongeveer overeenkomt met de uitkomst. Dan kunnen we nog een keer herijken of dat iets betekent voor de VWS-subsidiepot die daartegenover gesteld is.*'[235] Het idee van het Kamerlid is om alsdan naar boven of naar beneden bij te sturen. Een dergelijke monitoring sluit aan bij een suggestie van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 ten aanzien van '*grote, onverwachte effecten*' van nieuwe fiscale maatregelen in geval van een raming waarbij sprake is van gedragseffecten.[236] De staatssecretaris betwijfelt evenwel of het budgettaire beslag van de aanpassing van de btw-sportvrijstelling apart bijgehouden kan worden.[237] Hij belooft erover na te denken en in het plenaire debat hierop terug te komen, maar komt deze belofte niet na. In dit verband is interessant dat vanuit de Tweede Kamer eerder is gevraagd of de btw-sportvrijstelling een belastinguitgave is (belastingfaciliteit), hoewel niet duidelijk is met welk doel de vraag toen werd gesteld. De staatssecretaris merkt in reactie op dat een vrijstelling een belastinguitgave is indien deze een afwijking vormt van de primaire heffingsstructuur.[238] Echter, een vrijstelling die is voorgeschreven door EU-richtlijnen, zoals het ter beschikking stellen van sportaccommodaties, is een onderdeel van de primaire heffingsstructuur en is daarmee zijns inziens geen belastinguitgave.[239]

234 Plenair debat Belastingplanpakket 2019, *Handelingen II* 2018/19, nr. 23, item 10, p. 18.
235 Wetgevingsoverleg Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 62, p. 37.
236 De Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42. Als uit een evaluatie blijkt dat het uiteindelijke budgettaire beslag sterk afwijkt van de raming moet in de optiek van de Studiegroep Begrotingsruimte het inkomstenkader worden aangepast door een compenserende maatregel te treffen met '*de mutatie boven de toegestane afwijking*'. Deze aanbeveling is overigens niet neergelegd in de begrotingsspelregels van het kabinet en vindt derhalve geen toepassing.
237 Wetgevingsoverleg Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 62, p. 37.
238 Nadien heeft het kabinet de term 'belastinguitgave' vervangen door 'fiscale regeling', waarbij het onderscheidende criterium niet meer de primaire heffingsstructuur is maar de budgettaire en beleidsmatige relevantie, zie paragraaf 6.5.3.
239 Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 115, p. 7.

Het gevolg is onder andere dat geen (periodiek) budgettair inzicht bestaat in het budgettaire beslag van deze vrijstelling, waardoor ook het monitoren van een aanpassing makkelijker kan worden weggewuifd.

Tot slot is voor de volledigheid nog vermeldenswaardig dat in de Eerste Kamer tijdens de parlementaire behandeling verder geen aandacht wordt besteed aan de budgettaire aspecten van deze arrestenreparatie.

9.9.5 Tussenconclusie

De reparatiewetgeving inzake verruiming van de btw-sportvrijstelling zag pas vijf jaar na het desbetreffende arrest van het HvJ EU het levenslicht. De aanpassing van de wet liet op zich wachten, aangezien het kabinet naar eigen zeggen de budgettaire gevolgen niet wist in te passen binnen 'de kaders'. Vanuit de belastingheffing bezien heeft het kabinet hierdoor jarenlang een met het Europese recht strijdige wettelijke bepaling in de lucht gehouden om de sportsector en de gemeenten niet te confronteren met een belastingverhoging. Pas na de optuiging van een compenserende subsidieregeling is de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer ingediend.

Het lijkt erop alsof de reparatiewetgeving aanleiding vormt voor de boeking van de budgettaire gevolgen onder het inkomstenkader (en niet het arrest als zodanig), maar dat is in deze casus niet evident aangezien in eerste instantie geen gevolg aan het arrest is gegeven en de wetgeving uiteindelijk budgettair in dezelfde richting als de strekking van het arrest wijst. Bovendien is strikt genomen niet zozeer sprake van een boeking onder het inkomstenkader, maar van een aanpassing van dat kader door het nieuw aangetreden kabinet.

De omvang van de aanpassing van het inkomstenkader is vastgeprikt op één bedrag. Ook de compenserende subsidieregeling kent in beginsel een budgettaire omvang van één bedrag (hoewel dat bedrag iets hoger ligt dan de belastingverhoging). Dit bedrag is voor Kamerleden niet makkelijk te herleiden en leidt zelfs tot verwarring met eerdere ramingen over hetzelfde onderwerp. Zo zorgt overgangsrecht inzake het achterwege laten van de btw-herziening ervoor dat een aflopende incidentele budgettaire opbrengst zich niet voordoet. Bovendien is een geconstateerde oploop van het budgettaire beslag in de periode 2014-2019 niet doorgetrokken naar de toekomst. De ramingstoelichting en de certificering van de raming door het Centraal Planbureau hebben deze parlementaire verwarring niet voorkomen.

Ondanks een verzoek uit de Kamer wil het kabinet de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving niet monitoren. Nu de btw-sportvrijstelling geen belastingfaciliteit is, is jaarlijkse budgettaire monitoring van de gehele regeling evenmin aan de orde. Daarmee speelt het geraamde budgettaire beslag van de reparatiewetgeving na de parlementaire behandeling geen enkele rol van betekenis meer.

9.10 Conclusie

Een onderzoek naar reparatiewetgeving als reactie op rechterlijke uitspraken leidt allereerst tot de constatering dat van fiscale arrestenreparatie niet steeds sprake is. Niet elk arrest wordt immers gerepareerd. Talrijke arresten – die dus buiten het onderzoek vallen – zien geen corrigerende interventie van de wetgever tegemoet, hetgeen alsdan ook geldt voor de met die arresten eventueel gepaard gaande budgettaire gevolgen. Hoewel fiscale arrestenreparatiewetgeving regelmatig voorkomt, moet het gezien de hoeveelheid uitspraken dus toch als een uitzondering worden beschouwd.[240]

In de acht onderzochte casussen van reparatiewetgeving in dit hoofdstuk wordt door het kabinet aan de budgettaire gevolgen van het arrest zeven keer een prominente betekenis toegekend, waarin ook de budgettaire aanleiding voor de reparatiewetgeving is gelegen. Slechts één keer worden de budgettaire gevolgen van een arrest en van de reparatiewetgeving door het kabinet als verwaarloosbaar gekenschetst, maar desalniettemin acht de Tweede Kamer deze gevolgen toch van belang voor de te maken afweging (betalingsuitstel exitheffingen). Een keer zijn de budgettaire gevolgen overigens aanleiding voor uitstel van de reparatiewetgeving (btw-sportvrijstelling). In de vijf casussen waarbij sprake is van terugwerkende kracht, wordt steevast met de budgettaire consequenties geschermd ter rechtvaardiging daarvan (aankoopkosten deelneming, pensioen- en lijfrenteaanspraken, bedrijfsopvolgingsregeling, compartimenteringsreserve en internationale fiscale eenheid). Voor het parlement is het zaak het geponeerde budgettaire belang te doorgronden. Als fiscale medewetgever stelt het parlement namelijk de door het kabinet voorgelegde reparatiewetgeving vast, waarbij voor een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid sprake moet zijn van een eigenstandige afweging en de mogelijkheid tot het uitoefenen van invloed.[241] Daarvoor is minimaal inzicht nodig in de budgettaire aanleiding en de budgettaire gevolgen van de arrestenreparatie.

Het budgettaire belang dat ten grondslag ligt aan de arrestenreparatiewetgeving loopt in de onderzochte casussen uiteen. Daar waar gesproken wordt over 'forse budgettaire derving', of woorden van gelijke strekking,

240 Per jaar worden enkele honderden inhoudelijke fiscale arresten gewezen door de Hoge Raad (en daarnaast kunnen ook arresten van het HvJ EU in het kader van de beleidsvorming relevant zijn). In 2017 zijn bijvoorbeeld door de belastingkamer van de Hoge Raad 347 inhoudelijke fiscale uitspraken gedaan op een totaal van 816 (vgl. Hoge Raad 2018, onderdeel belastingzaken). De beleidsrelevantie en de budgettaire gevolgen verschillen vanzelfsprekend per uitspraak, maar zonder integrale (budgettaire) monitoring van alle uitspraken bestaat daarover geen totaaloverzicht. De Tweede Kamer is desgevraagd in februari 2019 wel geïnformeerd over onder andere het aantal cassatieprocedures in de periode 2014-2017, hetgeen in die jaren schommelt tussen 763 en 601 (zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 61, p. 7), maar dus niet over de (totale) budgettaire gevolgen.

241 Vgl. paragraaf 1.4.

wordt de ene keer enkele tientallen miljoenen euro's per jaar bedoeld (bedrijfsopvolgingsregeling) en een andere keer enkele honderden miljoenen euro's per jaar (pensioen- en lijfrenteaanspraken). Concrete jaarbedragen tussen € 30 en € 300 miljoen worden ook wel genoemd.[242] Specifiek ten aanzien van de terugwerkende kracht liggen de bedragen in dezelfde orde van grootte.[243] Een budgettair beslag van een paar honderd miljoen euro komt enkele keren voor, waarbij de uitschieter van € 0,5 à € 1 miljard vermeldenswaardig is (aankoopkosten deelneming), hoewel dit nadien 'opeens' neerwaarts is bijgesteld tot maximaal € 0,5 miljard. De weging en beoordeling van de budgettaire gevolgen hangen af van het desbetreffende belastingmiddel en de (budgettaire) context, hetgeen wisselende factoren zijn. Ook de onzekerheid van ramingen speelt daarbij mee evenals het 'risico' op aanzuigende werking.[244] Een conclusie over de concrete omvang van bedragen in relatie tot de arrestenreparatie is op basis van de onderzochte casussen dan ook niet te trekken. Wel valt op dat de door het kabinet gebezigde grote woorden over de budgettaire gevolgen van arresten en de daaropvolgende reparatiewetgeving niet steeds sporen, de uitzondering daargelaten, met de budgettaire omvang die op het spel staat.[245] Voor het parlement is dat een relevant gegeven bij de duiding van het geponeerde budgettaire belang.

Nu is er in de onderzochte casussen een budgettair gevolg van het arrest èn een budgettair gevolg van de arrestenreparatiewetgeving. Het kabinet hanteert in veel onderzochte gevallen het uitgangspunt dat de budgettaire gevolgen van het arrest door de reparatiewetgeving geneutraliseerd dienen te worden. Overigens blijkt het neutraliseren van budgettaire gevolgen

242 Vgl. € 30 miljoen (btw-definitie geneesmiddelen), € 41 miljoen (structurele situatie internationale fiscale eenheid), € 224 miljoen (btw-sportvrijstelling) en € 150 à € 300 miljoen (aankoopkosten deelneming).

243 Indien sprake is van 'bijzondere budgettaire omstandigheden' kan volgens de regering in beginsel terugwerkende kracht in belastingwetgeving aan de orde zijn, zie paragraaf 3.6.2. Het ontbreekt echter aan een kwantificering van het budgettaire belang (of aan richtlijnen om te beoordelen wanneer bijzondere budgettaire omstandigheden opgeld doen), waardoor de bijzondere budgettaire omstandigheden een arbitraire invulling krijgen.

244 In geval van aanzuigende werking creëert het arrest een voor het kabinet onvoorziene toepassing van de belastingwet, waarbij de verwachting (of vrees) bestaat dat hiervan groeiend gebruik zal worden gemaakt.

245 Illustratief is het door middel van reparatiewetgeving (met terugwerkende kracht) voorkomen van een derving van tientallen miljoenen euro's per jaar als gevolg van een arrest (bedrijfsopvolgingsregeling), terwijl de raming van het budgettaire beslag van de desbetreffende belastingfaciliteit op datzelfde moment opwaarts wordt bijgesteld met jaarlijks € 152 miljoen. De budgettaire gevolgen van het arrest zorgen bijkans voor paniek, maar voor de veel omvangrijkere ramingsbijstelling worden de schouders opgehaald, althans het zorgt niet voor een interventie door het kabinet. Het verband tussen beide budgettaire verschijnselen is zonder 'speurwerk' in zowel de belastingwetgeving als de begrotingsstukken niet goed inzichtelijk.

in de praktijk niet steeds te lukken.[246] Bovendien krijgt de aldus ontstane budgettaire onvolkomenheid vervolgens weinig aandacht gedurende de parlementaire behandeling. Vanuit de hiervoor reeds gemaakte notie dat de meeste arresten niet gerepareerd worden, is het in budgettair opzicht neutraliseren van een arrest een willekeurig uitgangspunt. Immers, pas als het kabinet besluit een arrest te repareren, doen de budgettaire gevolgen ertoe en anders niet. Of andersom: de budgettaire gevolgen van een arrest leiden tot reparatiewetgeving, maar zonder duidelijk afwegingsmechanisme is het willekeurig om de budgettaire gevolgen met een omvang van bijvoorbeeld tientallen miljoenen euro's de ene keer te repareren en de andere keer te negeren. Het parlement heeft geen zicht op de door het kabinet gemaakte afweging, want alleen de daadwerkelijke arrestenreparatiewetgeving wordt voorgelegd.

Het neutraliseren van de budgettaire gevolgen van een arrest is gebaseerd op de werking van de in de nationale begrotingsspelregels opgenomen automatische stabilisatie in combinatie met het inkomstenkader, althans voor wat betreft de methodiek.[247] Het inkomstenkader wordt in de onderzochte casussen ook regelmatig in de toelichting genoemd, zonder daarbij overigens de toepassing ervan te beschrijven. Op grond van de begrotingsspelregels dienen de budgettaire gevolgen van niet in het inkomstenkader opgenomen fiscale beleidsaanpassingen gecompenseerd te worden.[248] Vanuit die invalshoek zorgt het arrest als zijnde een fiscale beleidsaanpassing voor budgettaire gevolgen die niet in het inkomstenkader zijn voorzien en aldus moeten worden gecompenseerd door middel van reparatiewetgeving om het inkomstenkader weer te laten sluiten (hiervoor is overigens reeds aangestipt dat het neutraliseren van de budgettaire gevolgen in de praktijk niet steeds glad loopt, waardoor het inkomstenkader strikt genomen niet sluit). Toch wordt deze insteek niet consequent gehanteerd. Het komt namelijk ook voor dat de budget-

246 Vanwege een ongedekte nota van wijzing (aankoopkosten deelneming) of toezegging (compartimenteringsreserve) dan wel het feit dat de reparatie niet op exact dezelfde grondslag ziet als het arrest (pensioen- en lijfrenteaanspraken) of de tijdvakken niet helemaal overeenkomen.

247 Het neutraliseren van de budgettaire gevolgen van arresten zou ook kunnen voortvloeien uit de Europese begrotingsspelregels. In geval van overschrijding van de 3%-tekortnorm (in mindere mate van de 60%-schuldnorm, vanwege de doorgaans langere herstelperiode) is namelijk dwingend een herstel van het begrotingssaldo voorgeschreven, waardoor – afgezien van maatregelen aan de uitgavenkant – de belastingontvangst op peil dient te blijven dan wel moet stijgen. De budgettaire gevolgen van een arrest die niet bijdragen aan dit herstel, kunnen derhalve op basis van de Europese begrotingsnormen reparatie behoeven. In de onderzochte casussen zou hiervan twee keer sprake kunnen zijn (pensioen- en lijfrenteaanspraken in 2009 en compartimenteringsreserve in 2013), maar het valt op dat in de toelichting en motivering de Europese begrotingsnormen nauwelijks door het kabinet worden genoemd. Het wekt de indruk alsof in die gevallen de Europese begrotingsnormen geen doorslaggevende rol hebben gespeeld bij de beleidsafweging tot de inzet van arrestenreparatiewetgeving.

248 Vgl. paragraaf 5.6.3 en paragraaf 5.6.4.

taire gevolgen van het arrest niet relevant zijn en onder de automatische stabilisatie vallen, hetgeen aansluit bij de (eventuele) budgettaire gevolgen van arresten die niet worden gerepareerd. Deze invalshoek komt daardoor minder willekeurig over (want de budgettaire gevolgen van alle arresten worden alsdan gelijk behandeld). Maar het impliceert wel dat de budgettaire gevolgen van het arrest in beginsel niet worden geneutraliseerd, terwijl het bij de arrestenreparatie daar juist veelal om te doen is. De reparatiewetgeving is vanuit deze invalshoek een fiscale beleidsaanpassing die relevant is voor het inkomstenkader, hetgeen impliceert dat de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving moeten worden gecompenseerd om het inkomstenkader te laten sluiten (btw-definitie geneesmiddelen). Enfin, een eenduidige toepassing van het inkomstenkader kan niet zonder meer worden vastgesteld.[249] Dat betekent dat het geponeerde budgettaire belang voor arrestenreparatiewetgeving niet eenduidig voortvloeit uit de nationale begrotingsspelregels, hoewel die suggestie wel soms door het kabinet wordt gewekt. Voor het parlement is het daardoor thans niet duidelijk, zo blijkt uit de onderzochte casussen, aan de hand waarvan het budgettaire gevolg van arrestenreparatie moet worden gewogen. Eenduidige regels zouden het parlement houvast geven bij de weging van de budgettaire gevolgen van de arrestenreparatiewetgeving. In deze op te stellen regels dient aandacht te zijn voor de budgettaire aanleiding: het budgettaire belang van een arrest op grond waarvan arrestenreparatie in beginsel plaatsvindt, althans waarvoor het treffen van maatregelen ter budgettaire compensatie passend wordt geacht.[250] Daarnaast dient in de op te stellen regels aandacht te zijn voor het budgettaire gevolg: de wijze waarop de budgettaire gevolgen van het arrest en de reparatiewetgeving consequenties hebben voor andere

249 Ook tijdens de parlementaire behandeling inzake het Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU wordt geen eenduidige lijn gehanteerd. De staatssecretaris van Financiën merkt eerst op dat het budgettaire gevolg van het arrest geen lastenrelevante maatregel betreft, waarmee hij in wezen aangeeft dat deze niet onder het inkomstenkader valt maar onder de automatische stabilisatie (Nota n.a.v. verslag Spoedreparatie fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 56). Tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer in februari 2019 oppert dezelfde bewindsman desgevraagd opeens een andere zienswijze. De beslissing van het HvJ EU is naar zijn opvatting '*in principe lastenrelevant*', maar het kabinet heeft ervoor gekozen om het lastenkader te corrigeren - daar blijkt overigens niets van in de startnota - waardoor ook geen compenserende maatregelen zijn getroffen (Plenair debat Spoedreparatie fiscale eenheid, *Handelingen II* 2018/19, nr. 50, item 3, p. 18). Beide geuite opvattingen staan evenwel haaks op elkaar.

250 Ter verduidelijking is van belang dat het er niet om gaat een rechterlijke uitspraak inhoudelijk te corrigeren, althans daar ziet het onderzoek niet op. Het gaat er om de budgettaire gevolgen van een arrest via reparatiewetgeving (deels) te compenseren of te neutraliseren. In die zin betreft het een budgettaire reparatie. Die reparatie kan inhoudelijk weliswaar betrekking hebben op de rechterlijke uitspraak, maar evenzeer op andere fiscale beleidsterreinen. In enkele onderzochte casussen was daarvan ook sprake, omdat bijvoorbeeld de arrestenreparatie de rechterlijke uitspraak inhoudelijk (deels) volgde, maar desalniettemin wel de budgettaire gevolgen beoogde te neutraliseren.

belastingmaatregelen (relatie met de automatische stabilisatie en het inkomstenkader).

De informatievoorziening richting het parlement over de budgettaire gevolgen van arresten en reparatiewetgeving is in de onderzochte casussen over het algemeen beperkt. Soms ontbreekt het simpelweg aan gegevens om harde uitspraken te kunnen doen over een raming, maar soms legt het kabinet niet alle kaarten op tafel.[251] Naast inzicht in de budgettaire gevolgen is ook overzichtelijkheid een aandachtspunt. Het verdelen over verschillende wetsvoorstellen van een budgettaire dekking (internationale fiscale eenheid), het doorwerken naar de uitgavenkant van de begroting (betalingsuitstel exitheffingen, btw-sportvrijstelling), het inzetten van sociale premies (internationale fiscale eenheid) alsmede het, indien van toepassing, boeken onder het inkomstenkader betreffen budgettaire mutaties die voor de afweging ten aanzien van de reparatiewetgeving relevant zijn maar niet in de wetstoelichting zijn weergegeven. Het is daarbij niet realistisch te veronderstellen dat parlementariërs steeds verschillende belastingwetten en begrotingsstukken naast elkaar hebben liggen om het overzicht dienaangaande te behouden. Het ontbreekt derhalve aan een integraal overzicht met de budgettaire gevolgen van in elk geval fiscale beleidswijzigingen, waardoor het voor parlementariërs niet eenvoudig is mutaties te volgen en te controleren.

Afsluitend kan worden geconcludeerd dat in geval aan het budgettaire belang een prominente betekenis wordt toegekend bij arrestenreparatiewetgeving er in de onderzochte casussen op basis van de vigerende begrotingsspelregels geen objectieve maatstaf voor het parlement is dat budgettaire belang aan af te meten. De inzet van reparatiewetgeving krijgt vanuit dat perspectief derhalve een willekeurig karakter. Voor de parlementaire positie als fiscale medewetgever is het evenwel zaak voldoende inzicht en overzicht te hebben om aan de hand van eenduidige regels de budgettaire aanleiding en de budgettaire gevolgen van arrestenreparatiewetgeving te wegen. Vanzelfsprekend kunnen er andere dan budgettaire motieven zijn voor reparatiewetgeving als gevolg van de onwelgevallige uitkomst van een arrest. Een debat over die motieven moet evenwel niet worden vertroebeld met het angstbeeld over een budgettair belang om daarmee de noodzakelijkheid van die reparatiewetgeving richting het parlement te staven.

---

251 Zo worden vragen naar gegevens, feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan de raming genegeerd (pensioen- en lijfrenteaanspraken). Parlementariërs eisen voorts inzicht in de budgettaire context, zelfs indien het budgettaire gevolg door het kabinet als verwaarloosbaar wordt neergezet (betalingsuitstel exitheffingen). De roep om openbaarmaking van cijfers (bedrijfsopvolgingsregeling) illustreert de gedachte dat er kennelijk iets verborgen wordt gehouden. De sinds begrotingsjaar 2018 gepubliceerde ramingstoelichting bij wetsvoorstellen - vgl. paragraaf 3.5.2 - biedt voor wat betreft de informatie over de raming enig comfort (btw-definitie geneesmiddelen), maar het heft verwarring over de raming niet steeds op (btw-sportvrijstelling).

Deel III

10 Conclusie en aanbevelingen

10.1 Doel onderzoek

De budgettaire impact is een van de bepalende factoren bij de vormgeving en totstandkoming van belastingwetgeving. Bij de beoordeling van een (onderdeel van een) belastingwetsvoorstel dient het parlement als fiscale medewetgever de budgettaire impact als bepalende factor voor dat voorstel te kunnen wegen, waarvoor de benodigde budgettaire informatie beschikbaar moeten zijn. Als daarvan geen sprake is, dreigt de parlementaire vaststelling van de belastingwet een beperkte invulling te krijgen. Het parlement geeft dan formeel weliswaar een legitimatie af voor belastingheffing, maar zonder materiële weging treedt strijdigheid op met het adagium 'no taxation without representation'. Volgens dat adagium mogen geen belastingen worden opgelegd zonder zeggenschap en instemming van het volk. Het parlement wenst bovenal zelf zijn rol als fiscale medewetgever met betekenisvolle betrokkenheid in te vullen. In geval van betekenisvolle parlementaire betrokkenheid gaat het onder andere om het vormen van een eigenstandig standpunt over de belastingwetgeving en om het bijsturen of corrigeren van de belastingwetgeving, waarvoor in elk geval inzicht in en overzicht van de budgettaire impact van die belastingwetgeving nodig is. Daarnaast moet het kabinet in staat zijn de budgettaire impact van belastingwetgeving te controleren. Het kabinet heeft daarbij een (actieve) inlichtingenplicht aan individuele Kamerleden, zodat gevraagde budgettaire informatie, indien beschikbaar, ook aangeleverd moet worden. Toch blijkt het parlement niet steeds in voldoende mate geïnformeerd te worden over de budgettaire impact van voorliggende belastingwetgeving. Van een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet is daardoor niet steeds sprake. Deze constatering vormt de aanleiding voor het onderzoek, dat erop is gericht meer inzicht te bieden in de herkomst, betekenis en reikwijdte van een geponeerd budgettair motief of effect, zodat in de afweging ten aanzien van een belastingwet de budgettaire impact daarvan ook daadwerkelijk door het parlement kan worden gewogen. De doelstelling van het onderzoek is de budgettaire impact van belastingwetgeving belichten en beoordelen ten behoeve van de parlementaire besluitvorming. Tevens is het doel aanpassingen aandragen in de regels en in de weergave van de budgettaire impact van belastingwetgeving ter verbetering van de parlementaire positie als fiscale medewetgever.

10.2 Beantwoording onderzoeksvragen

De vraag wanneer en waarom de budgettaire informatievoorziening volgens het parlement niet volstaat voor de taakuitoefening als fiscale medewetgever en welke verbeteringen daarbij mogelijk zijn, heeft in het onderzoek als overkoepelende vraag centraal gestaan. Door middel van een uiteenzetting van het juridische en institutionele kader waarbinnen de budgetfunctie van belastingen zich manifesteert (deel I) alsmede het verrichten van bureauonderzoek naar verschillende casuïstiek (deel II) is vastgesteld in welke situaties en onder welke omstandigheden het parlement het gewenste budgettaire inzicht in elk geval niet of niet voldoende heeft. Daar waar de (informatie)positie van het parlement tekortschiet is, is bezien of verbeteringen mogelijk zijn en hoe deze verbeteringen gerealiseerd kunnen worden.

De informatievoorziening aan het parlement over de budgettaire impact van belastingwetgeving kenschets ik in algemene zin als moeizaam, ondanks goede bedoelingen en positieve ontwikkelingen (verstrekken van ramingstoelichtingen bij fiscale wetswijzigingen en de certificering van ramingen). Er is geen sprake van een automatisme om voor het parlement relevante budgettaire informatie steeds te overleggen en het parlement moet informatieverzoeken in de onderzochte casuïstiek vaak herhalen. Het parlement dient in het eigen belang meer initiatief te tonen om wenselijke budgettaire inzichten te verkrijgen. Het door het kabinet zelf geformuleerde uitgangspunt dat de Kamer door middel van de verstrekte inlichtingen haar controlerende en medewetgevende taken moet kunnen uitoefenen, moet derhalve blijvend onder de aandacht van het kabinet worden gebracht.

Uit het onderzoek komt naar voren dat de tekortkoming in het verstrekte budgettaire inzicht zich in elk geval voordoet in de samenloop met andere collectieve heffingen. Dat geldt ook voor de (toelichting op de) belastingwetgeving zelf en het wetgevingsproces alsmede de begrotingswet en nota's. Daarnaast is de werking van de begrotingsspelregels parlementariërs niet steeds duidelijk. In de navolgende paragrafen worden over deze onderdelen specifieke conclusies getrokken.

10.2.1 Belastingbegrip

Voor belastingen bestaat geen vastomlijnde definitie. Staatsrechtelijk wordt desalniettemin in art. 104 Gw een onderscheid gemaakt tussen 'belastingen' en 'andere heffingen'. Belastingen zijn overheidsheffingen, maar overheidsheffingen zijn niet steeds ook belastingen. Het is op basis van de literatuur verdedigbaar dat bij belastingen steeds minimaal sprake dient te zijn van een publieke grondslag, van afdwingbaarheid en van een publiek opbrengstdoel. Daar waar tegenover de heffing een tegenprestatie van de overheid aan een individu staat, komt een retributie in beeld (in geval van een tegenprestatie aan een groep gaat het om een bijdrage). Retributies worden in beginsel niet als belastingen gezien. Daarnaast worden bestem-

mingsheffingen onderscheiden, waarbij de opbrengst voor een specifieke overheidstaak wordt aangewend anders dan voor de ongedifferentieerde algemene overheidstaak. Een bestemmingsheffing is in wezen wel een belasting, mits sprake is van een publiek opbrengstdoel. Een specifieke of algemene overheidstaak als financieringsdoel maakt voor de heffing als zodanig geen verschil.

De uitgangspunten voor belastingen – (I) publieke grondslag, (II) afdwingbaarheid, (III) publiek opbrengstdoel en (IV) geen individuele tegenprestatie – zijn niet in (grond)wetgeving vastgelegd. Het stempel 'belasting' dat bij invoering (of wijziging) van een wet door het kabinet wordt gezet, is derhalve een voor het parlement niet op basis van vastgestelde criteria toetsbare keuze. Het parlement stelt in beginsel een belastingwet vast voor zover het kabinet een wetsvoorstel als zodanig kenmerkt (en het is een heffingswet als het kabinet het een heffing, niet zijnde een belasting, vindt). Aangezien zowel een heffingswet als een belastingwet door het parlement worden vastgesteld, is op het moment van vaststelling van de wet geen verschil voor het parlement als medewetgever. Dat verschil is er wel na vaststelling van de belastingwet als gevolg van de delegatiemogelijkheid, want heffingswetten bieden meer ruimte voor delegatie dan belastingwetten. Zo moet een tariefswijziging in een belastingwet in beginsel door middel van een door het parlement vastgestelde wijzigingswet worden gerealiseerd, terwijl dat bij een heffingswet niet noodzakelijk is en een ministeriële regeling kan volstaan. Een belastingwet geeft het parlement aldus in potentie meer blijvende betrokkenheid dan een heffingswet. Tegelijkertijd dient het parlement waakzaam te zijn, want het kabinet meent inmiddels dat een wijziging van het belastingtarief via een wet in formele zin geen 'absoluut vereiste' (meer) is. En hoewel er geen discussie is dat de indexatie van onderdelen van belastingmiddelen via de bijstellingsregeling buiten het parlement om geschiedt, betekent dat nog niet dat het parlement hier geen inzicht dan wel betrokkenheid bij wenst te hebben. De parlementaire (informatie)positie kan worden verbeterd door het presenteren van een jaarlijks overzicht met de te indexeren onderdelen van belastingmiddelen.[1]

Het onderscheid tussen 'belastingen' en 'andere heffingen' werkt door naar de begroting. In de begroting staan namelijk belastingen en niet-belastingen, waarbij belastingen zijn weergeven in de begroting van het Ministerie van Financiën en niet-belastingen zijn weergegeven in verschillende departementale begrotingen. Voor zover sprake is van een individuele tegenprestatie is de heffing op grond van de hiervoor genoemde uitgangspunten een retributie en dus geen belasting. De in het onderzoek geanalyseerde ODE is bijvoorbeeld niet gebaseerd op een individuele tegenprestatie en zou dus in de begroting juist wel als een belasting moeten neerslaan in plaats van als niet-belastingmiddel. Oftewel, de ODE is thans een in de begroting verstopte belasting. Het is in het belang van het parlement dat

1 Zie aanbeveling 12, paragraaf 10.3.3.

belastingen overzichtelijk in de begroting worden gepresenteerd, althans niet worden verstopt. Dat geldt voor de uitoefening van het budgetrecht, waardoor het parlement zicht moet hebben op het totaal aan, en de samenstelling van de, belastingontvangst. Maar dat belang is er ook als fiscale medewetgever, want mutaties in de belastingontvangst zijn relevant bij de beoordeling van voorliggende belastingwetgeving. Indien de genoemde uitgangspunten voor belastingen opgeld doen, verdient het aanbeveling dat het parlement als (fiscale) medewetgever vaststelt dat een heffing – ongeacht de naamgeving – als een belasting moet worden beschouwd, waardoor deze ook als zodanig neerslaat in de begroting.[2]

Anders dan bij de begroting werkt het onderscheid tussen 'belastingen' en 'andere heffingen' minder door naar de nationale begrotingsspelregels, aangezien daarbij het criterium van de collectieve lasten maatgevend is. De belastingen vormen daarbij communicerende vaten – en zijn uitruilbaar – met andere heffingen zoals de sociale premies en de verplichte eigen bijdragen. De premies volksverzekeringen, de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet zijn geen belastingen, hoewel deze heffingen daar wel nauwe verwantschap mee hebben. Deze heffingen worden inmiddels van rijkswege door de rijksbelastingdienst geheven, maar ze zijn ook materieel grotendeels op de leest van de inkomstenbelasting en loonbelasting geschoeid. Omdat de budgettaire gevolgen van belastingwetgeving dienen te passen binnen de afspraken over mutaties binnen de collectieve lasten, dient het parlement als fiscale medewetgever inzicht te hebben in zowel de budgettaire mutaties van de belastingen als van de andere heffingen. Dit inzicht kan worden gerealiseerd door hier in de wetstoelichting van belastingwetgeving steeds gestructureerd informatie over te verschaffen.[3]

10.2.2 Belastingwet en wetgevingsproces

Het door het parlement vaststellen van de belastingwet behelst formeel geen verplichting de budgettaire impact van die belastingwet alsdan tevens vast te stellen. De belastingwet waarin een belastingmiddel is neergelegd, vormt vooral de legitimatie richting belastingplichtigen voor belastingheffing. Deze belastingwet heeft in beginsel doorlopende werking en de budgettaire gevolgen van de desbetreffende wet zullen in de loop der tijd fluctueren. Een belastingwet heeft vanuit het oogpunt van rechtszekerheid in beginsel geen terugwerkende kracht, tenzij onder andere sprake is van 'bijzondere budgettaire omstandigheden'. Deze omstandigheden zijn evenwel niet nader geconcretiseerd in bedragen of richtsnoeren. Indien het parlement als fiscale medewetgever op basis van een budgettair motief een belastingwetsvoorstel met terugwerkende kracht krijgt voorgelegd, is het aldus niet in staat het budgettaire motief te wegen aangezien de 'bijzondere

2 Zie aanbeveling 1, paragraaf 10.3.1.
3 Zie aanbeveling 2, paragraaf 10.3.1.

budgettaire omstandigheden' per casus arbitrair worden ingevuld. In het onderzoek loopt het budgettaire belang van casussen, waarin terugwerkende kracht aan de orde is, uiteen en er valt evenmin een duidelijke lijn in te ontdekken, terwijl het parlement tegelijkertijd wel een terughoudende toepassing inzake terugwerkende kracht voorstaat. De (informatie)positie van het parlement kan worden verbeterd door in de nationale begrotingsspelregels deze norm nader in te vullen. Alsdan, krijgt de terugwerkende kracht van belastingwetgeving op basis van een budgettair motief een meer objectieve en zichtbare maatstaf.[4]

Voor het jaarlijks vaststellen van de geraamde belastingontvangst fungeert de begrotingswet, waarbij het budgettaire beslag van belastingfaciliteiten extracomptabel is weergegeven. De uit een belastingwet voortvloeiende belastingontvangst kent op die grond een vaststelling door het parlement, maar dat heeft dus niet direct te maken met het vaststellen van de belastingwet. In de belastingwet wordt de belastingontvangst voor een belastingjaar niet vermeld en het is ook niet te kenschetsen als een essentieel element dat in de belastingwet thuishoort. Voor de uit de belastingwet voortvloeiende individuele belastingpositie van belastingplichtigen is de belastingontvangst in het huidige belastingstelsel evenmin relevant (dat geldt zelfs voor enkele gebudgetteerde belastingfaciliteiten, want daarbij is sprake van meerjarige budgetegalisatie en dat beïnvloedt de individuele belastingpositie in een belastingjaar niet). Hoewel de (mutaties van de) belastingontvangst een bepalende factor is voor de vormgeving en totstandkoming van de belastingwet is het derhalve niet logisch de belastingontvangst in de belastingwet zelf op te nemen. Het is mogelijk in de wettekst een niet-kwantitatieve omschrijving van het budgettaire doel van de desbetreffende belastingwet weer te geven, naast eventuele andere doelen, hoewel dat geen effect heeft op de parlementaire positie inzake de totstandkoming van en besluitvorming over die wet.

In de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) wordt voor elk wetsvoorstel voorgeschreven dat in de wetstoelichting de financiële gevolgen moeten worden geschetst (aanbeveling 4.45), hetgeen ook voor een belastingwetsvoorstel geldt. Elk belastingwetsvoorstel kent om die reden in de toelichting een budgettaire paragraaf die in de kern bestaat uit een (cumulatie van) in jaarbedragen uitgedrukt budgettair gevolg van (de wijziging van) een belastingmiddel gedurende de resterende jaren van een kabinetsperiode (en eventueel een structureel effect). Daarnaast wordt sinds begrotingsjaar 2018 als bijlage bij de wetstoelichting een ramingstoelichting gepubliceerd met informatie over de totstandkoming van de raming, waarover het Centraal Planbureau tevens een certificering afgeeft. Deze op zichzelf nuttige informatie is evenwel niet steeds toereikend. Parlementariërs vragen nog steeds om verduidelijking of om aanvullende informatie ten behoeve van de invulling van de taak als fiscale medewetgever. Die informatiebehoefte

4 Zie aanbeveling 10, paragraaf 10.3.3.

ziet in algemene zin op de budgettaire context. Uit het onderzoek komen als thema's naar voren: het totale budgettaire speelveld waarbinnen een mutatie valt (zoals het belastingmiddel, de belastingfaciliteit, de budgettaire ruimte onder het inkomstenkader) en de van toepassing zijnde begrotingsspelregels alsmede eventuele andere gebruiken. Voor het parlement is het van belang een uitwerking van deze thema's, indien van toepassing, voortaan in de budgettaire paragraaf bij een wetsvoorstel op te nemen.[5]

Voor de raming van fiscale wetswijzigingen zijn niet altijd de juiste gegevens voorhanden, terwijl deze raming wel moet worden ingepast onder het inkomstenkader en derhalve (mede) bepalend is voor de vormgeving van deze wijziging. Het is voor de parlementaire (informatie)positie zaak te bezien op welke wijze meer budgettaire informatie kan worden gegenereerd ten behoeve van de kwaliteit van deze ramingen.[6]

Voor de uitoefening van het amendementsrecht is de informatie in de budgettaire paragraaf (en de ramingstoelichtingen) niets steeds bruikbaar in de zin dat het een Kamerlid zelfstandig in staat stelt de budgettaire gevolgen van een mogelijk amendement te bezien. Nu is het voldoen aan deze specifieke budgettaire informatiebehoefte lastig, aangezien een kabinet bij voorbaat niet weet welke amendementen in het verschiet liggen. Tegelijkertijd is het onevenwichtig indien een Kamerlid zich al tijdens de gedachtevorming over een amendement bij de indiener van een belastingwet (het Ministerie van Financiën) moet melden voor budgettaire informatie, hetgeen de eigenstandige parlementaire positie niet ten goede komt en het kabinet al inzage geeft in de mogelijke parlementaire initiatieven voordat deze zich daadwerkelijk manifesteren (overigens geldt dit vaak ook voor de wettekst van een amendement, waarvoor zich dezelfde onevenwichtigheid voordoet). Met meer parlementaire ondersteuning op het gebied van de budgettaire impact van belastingwetgeving kan deze onevenwichtigheid worden opgeheven of kan hieraan in ieder geval tegenwicht worden geboden.[7]

Het parlement dient zelf de zorgvuldigheid van het fiscale wetgevingsproces te bewaken. De suggestie alsof met het belastingplan steeds aanzienlijke budgettaire belangen in het geding zijn, verdient in dat verband nuancering. Het belastingplan is een krachtig wetgevingsvehikel dat het kabinet in staat stelt om snel wijzigingen in het belastingstelsel door te voeren, maar onder andere door de spoedige parlementaire behandeling – tussen de indiening van de wetgeving bij de Tweede Kamer en de instemming door de Eerste Kamer zit doorgaans nauwelijks drie maanden – alsmede door de hoeveelheid aan maatregelen staat de parlementaire positie als fiscale medewetgever onder druk. De mogelijkheid om in dat fiscale wetgevingsproces betekenisvolle parlementaire betrokkenheid aan de dag te leggen, is niet groot. Een analyse van de belastingplannen voor de begrotingsjaren 1993-2020 leidt tot de conclusie dat de gemiddelde absolute

5 Zie aanbeveling 2, paragraaf 10.3.1.
6 Zie aanbeveling 7, paragraaf 10.3.2.
7 Zie aanbeveling 8, paragraaf 10.3.2.

geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen voor het aanstaande begrotingsjaar 0,9 procent bedraagt. Dat komt over als een relatief geringe impact. Daarnaast bewerkstelligt het belastingplan voor een deel een verschuiving tussen belastingmiddelen, maar ook daarvoor geldt dat het om relatief bescheiden budgettaire mutaties gaat. Het totaal aan belastingverlagingen en aan belastingverhogingen bedraagt per belastingplan gemiddeld genomen namelijk -1,2 procent respectievelijk 1,3 procent van de totale geraamde ontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar. Van belang is voorts dat ten aanzien van de begrotingsjaren 1993-2018 het gemiddelde absolute verschil tussen de geraamde en de gerealiseerde totale ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen 3,9 procent is. De vrij precieze (bij)sturing van de raming van de totale ontvangst vooraf door middel van het belastingplan staat derhalve in contrast met de afwijking die zich achteraf voordoet. Het budgettaire belang van het belastingplan kan dan ook niet steeds als hoofreden worden aangevoerd om de positie van het parlement als fiscale medewetgever onder (tijds)druk te zetten. Voor het door het parlement entameren dan wel doorvoeren van wijzigingen in het fiscale wetgevingsproces is deze constatering van belang.

Daar komt nog eens bij dat de indiening van het belastingplan(pakket) de suggestie wekt van een nauw verband met de begroting. Echter, daar waar de begrotingswetten voorafgaand aan het begrotingsjaar parlementaire goedkeuring vereisen om als regering geautoriseerd uitgaven te kunnen doen, hebben de belastingwetten inzake belastingmiddelen doorlopende werking. Het belastingplan(pakket) heeft als wijzigingswet in budgettair opzicht derhalve een andere status dan de begrotingswetten. Daarnaast is een groot deel van de posten in de begrotingswet bestendiging van bestaand beleid. De voor wat betreft tijdsduur relatief krappe parlementaire behandeling van een begrotingswet schuurt daardoor minder dan de krappe parlementaire behandeling van het belastingplan(pakket), waarbij alle wijzigingen nieuw beleid betreffen. Oftewel, het doorbreken van de mythe dat met het belastingplan(pakket) steeds grote budgettaire belangen op het spel staan, geeft het parlement houvast om de parlementaire agenda inzake belastingwetgeving veel meer in te richten met oog voor het eigen belang: wezenlijke invloed uitoefenen op voorgestelde belastingwetgeving.[8]

10.2.3 Begrotingswet en -nota

De budgettaire impact van belastingwetgeving komt bij de parlementaire behandeling van de begrotingswet niet of nauwelijks aan bod, terwijl de belastingontvangst op basis van het parlementaire budgetrecht wel formeel wordt vastgesteld. Met het bewerkstelligen van meer betekenisvolle periodieke aandacht voor de budgettaire impact van belastingwetgeving in de

8 Zie aanbeveling 9, paragraaf 10.3.2.

begrotingscyclus ontstaat de mogelijkheid om zowel het parlementaire budgetrecht als de (informatie)positie van het parlement bij de vaststelling van de belastingwet te versterken. Een eigen begrotingswet voor belastingen is hiervoor een instrument, waarin (in de toelichting) tevens de budgettaire gevolgen van belastingwetsvoorstellen voor het aanstaande begrotingsjaar inzichtelijk kunnen worden gemaakt. Aldus ontstaat een duidelijke budgettaire koppeling tussen de begrotingswet en de voor het aanstaande begrotingsjaar relevante mutaties in de belastingwet. Een separate begrotingswet inzake belastingen zorgt voor een eigenstandige parlementaire behandeling, althans het geeft de mogelijkheid een dergelijk traject te agenderen. Het doel achter de introductie van een zelfstandige fiscale begrotingswet is om de nadruk bij de uitoefening van het parlementaire budgetrecht ook op de belastingen te leggen (en eventueel andere collectieve lasten) en om de budgettaire informatievoorziening daarbij uit te breiden. Door een jaarlijkse fiscale begrotingswet, die door het parlement moet worden vastgesteld, ontstaat voor het parlement immers een terugkerende gelegenheid de eigen (aan wijzigingen onderhevige) budgettaire informatiebehoefte ten aanzien van de verschillende belastingmiddelen – in relatie tot de belastingwetgeving – bij de regering af te dwingen. Het is bovenal van belang dat met een zelfstandige fiscale begrotingswet de vaststelling van de belastingontvangst dichter bij de totstandkoming van en besluitvorming over de belastingwet wordt gebracht.[9]

In de begrotingswet van het Ministerie van Financiën is op kasbasis één totaalbedrag aan belastingontvangst opgenomen. Het niet weergeven van verschillende belastingmiddelen is strijdig met het begrotingsbeginsel van specificatie dat voorschrijft dat voldoende inzicht moet bestaan in begrotingsposten. Daarnaast blijkt de totale belastingontvangst niet duidelijk uit de begroting, want er wordt slechts een netto-belastingontvangst weergegeven (de 'afslag' naar begrotingsfondsen is reeds in mindering gebracht). Dat de totale bruto-belastingontvangst niet is weergegeven is strijdig met het begrotingsbeginsel van universaliteit dat volledigheid voorschrijft. Overigens geldt er voor belastingfaciliteiten, die de belastingontvangst verminderen (tenzij sprake is van negatieve belastingfaciliteiten), een uitzondering op het universaliteitsbeginsel. De weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet is thans niet te herleiden naar de via belastingwetgeving beoogde mutaties in die ontvangst, waardoor het voor het parlement als fiscale medewetgever nauwelijks bruikbare budgettaire informatie betreft. Het verdient daarom aanbeveling de belastingontvangst specifiek en volledig in de begrotingswet weer te geven.[10]

In de begrotingswet is de belastingontvangst weergegeven op kasbasis (boeking op moment dat kasontvangst plaatsheeft), terwijl in het fiscale wetgevingsproces de budgettaire gevolgen van wettelijke veranderingen op transactiebasis worden weergegeven (boeking op moment dat onderlig-

9 Zie aanbeveling 3, paragraaf 10.3.1.
10 Zie aanbeveling 4, paragraaf 10.3.1.

gende economische transactie plaatsheeft). Transactiebasis sluit aan op de relevante boekingen onder het inkomstenkader. In begrotingsnota's wordt de belastingontvangst naast kasbasis op EMU-basis weergegeven (belastingfaciliteiten worden in begrotingsnota's trouwens op transactiesbasis weergegeven), hetgeen van belang is voor toepassing van de Europese begrotingsspelregels. Voor EMU-basis is de onderliggende economische activiteit relevant en het is in theorie nagenoeg gelijk aan transactiebasis, maar in de praktijk wordt 1-maands verschoven kasbasis dan wel kasbasis gehanteerd met de kasontvangst als uitgangspunt. Deze verschillende registratiegrondslagen bemoeilijken in beginsel een budgettaire vergelijking tussen enerzijds de begrotingswet en begrotingsnota's en anderzijds de belastingwet, althans het leidt soms tot (grondslag)verwarring. Aan de andere kant leidt het verschil in registratiegrondslagen in de praktijk niet altijd tot (grote) afwijkingen in de weergave van de (mutatie in de) belastingontvangst, tenzij sprake is van uitzonderingen en zich bijvoorbeeld intertemporele effecten voordoen (maatregelen waarbij op korte termijn sprake is van een hogere belastingontvangst en op de langere termijn van een lagere belastingontvangst, of omgekeerd). Om als fiscale medewetgever steeds eenvoudig de vergelijking te kunnen maken met de begrotingswet en begrotingsnota's is het zaak de budgettaire impact van belastingwetgeving in elk geval in de wetstoelichting ook op kasbasis weer te geven.[11]

In de toelichting van de departementale begrotingswetten is voorts het budgettaire beslag van belastingfaciliteiten weergegeven. Hierdoor kunnen parlementariërs bij de beoordeling van de uitgaven in de begrotingswet de aanverwante belastingfaciliteiten meewegen. Dat is op zichzelf nuttige informatie, hoewel het vanwege de spreiding over de verschillende wetstoelichtingen minder overzichtelijk is (het brengt vooral een toebedeling van beleidsverantwoordelijkheid tot uitdrukking) met de kanttekening dat in de bijlage van de Miljoenennota wel een totaaloverzicht is opgenomen. De belastingfaciliteiten behoeven geen expliciete instemming of vaststelling en ontsnappen derhalve niet zelden aan de parlementaire aandacht. Hoewel de relatie met overheidsuitgaven zonder meer aanwezig is, is vanuit het perspectief van de overheid het budgettaire verband met de belastinginkomsten sterker. Anders dan de daadwerkelijke uitgaande geldstroom bij de uitgaven impliceren de belastingfaciliteiten (met uitzondering van de negatieve belastingfaciliteiten) namelijk een inkomende geldstroom die niet plaatsvindt en daarom niet zelden pas enige tijd na afloop van een belasting- c.q. begrotingsjaar geraamd kan worden. Dit mechanisme verhoudt zich niet goed met een jaarlijks sluitend uitgavenplafond of een jaarlijkse uitgavenautorisatie. Bovendien voorkomt het in de nationale

11 Zie aanbeveling 13, paragraaf 10.3.3. Van de alternatieve mogelijkheid van het hanteren van één registratiegrondslag voor zowel de begrotingswet, de begrotingsnota's, de begrotingsspelregels als de belastingwetgeving zijn de gevolgen niet geheel te overzien. Een verkenning naar de haalbaarheid van dit alternatief valt evenwel buiten het bereik van dit onderzoek.

begrotingsspelregels opgenomen uitgangspunt van de scheiding tussen de inkomsten en de uitgaven een directe uitruil tussen een belastingregeling en een uitgavenregeling. Hierdoor is er voor het parlement thans ook weinig aanleiding de belastingfaciliteiten bij de begrotingswetbehandeling te betrekken, nog afgezien dat de nadruk daarbij sowieso al hoofdzakelijk op de uitgaven rust. De begrotingswet en toelichting bieden in het kader van de totstandkoming van en besluitvorming over de belastingwet voor het parlement thans nauwelijks bruikbare budgettaire gegevens. Daar komt bij dat de parlementaire behandeling van begrotingswetten in de onderscheiden commissies geheel los staat van de parlementaire behandeling van belastingwetgeving in de vaste commissie voor Financiën, waardoor ook organisatorisch een samenhang ontbreekt. De begrotingswet ziet hoofdzakelijk op (de autorisatie van) de uitgaven en is in het geheel niet bedoeld om het parlementaire proces omtrent belastingwetgeving te accommoderen. De parlementaire positie als fiscale medewetgever kan meer worden geaccommodeerd door bij de hiervoor reeds genoemde de introductie van een zelfstandige fiscale begrotingswet ook de belastingfaciliteiten separaat weer te geven.[12]

In de Miljoenennota staat (in verschillende bijlages) informatie over belastingen (in beperktere mate staat budgettaire informatie over belastingen ook in de Voorjaarsnota, de Najaarsnota en het Financieel Jaarverslag van het Rijk). Daarbij gaat het onder andere over de totale ontvangst en de mutaties per belastingmiddel alsmede over de verschillende sociale premies. Daarnaast worden op hoofdlijnen mutaties onder het inkomstenkader weergegeven en is zowel het budgettaire beslag als beleidsinformatie over belastingfaciliteiten opgenomen. Het lijkt een overvloed aan informatie. Ook hier geldt echter dat het op zichzelf nuttige informatie is, maar het is niet gericht op reeds vastgestelde of nog voorliggende belastingwetgeving. De Miljoenennota geeft in wezen 'slechts' de stand van zaken op Prinsjesdag weer en bovendien is de koppeling met andere opeenvolgende begrotingsnota's op het punt van belastingontvangsten niet steeds goed te maken, zo blijkt ook uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer in 2015 waarbij de conclusie luidt dat de informatievoorziening richting de Tweede Kamer niet optimaal is.[13] De regering bepaalt hoofdzakelijk zelf welke budgettaire informatie op welke wijze wordt weergegeven en parlementaire informatieverzoeken, bijvoorbeeld ten aanzien van het budgettaire inzicht in bepaalde belastingfaciliteiten, wordt niet steeds bereidwillig tegemoet getreden. Het verdient aanbeveling dat het parlement zelf het voortouw neemt om budgettair inzicht te krijgen in belastingfaciliteiten en -facetten.[14] In navolging van de begrotingswet geldt ook voor de Miljoenennota dat deze niet als doelstelling heeft het parlementaire proces omtrent belastingwetgeving te accommoderen of om de budgettaire impact van belas-

12 Zie aanbeveling 3 en 4, paragraaf 10.3.1.
13 Algemene Rekenkamer 2015.
14 Zie aanbeveling 5, paragraaf 10.3.1.

tingwetgeving inzichtelijk te maken. Daar komt als voornaam bezwaar bij dat de Miljoenennota een begrotingsnota van de regering is, die niet door het parlement hoeft te worden vastgesteld of waarop wijzigingen kunnen worden aangebracht. Het is overigens merkwaardig dat in het Financieel Jaarverslag van het Rijk de ramingen van belastingontvangsten uit de Miljoenennota worden afgezet tegen de realisaties van belastingontvangsten. De in het fiscale wetgevingsproces na indiening van de Miljoenennota nog doorgevoerde budgettaire mutaties worden dan immers genegeerd, hetgeen een onjuist verschil tussen raming en realisatie kan opleveren. Ten behoeve van een correct inzicht voor het parlement moeten deze mutaties in de weergegeven raming worden meegenomen.[15]

10.2.4 Begrotingsspelregels

De nationale begrotingsspelregels zijn gebaseerd op het uitgangspunt van een vaststaande en niet veranderende belastingwet, waarbij de belastingontvangst vrijelijk kan en mag fluctueren ongeacht de oorzaak van die fluctuatie. Deze zogenoemde 'automatische stabilisatie' is als uitgangspunt van het begrotingsbeleid vastgelegd in de Wet houdbare overheidsfinanciën. Vooralsnog lijkt het er op basis van reeds uitgevoerde onderzoeken niet op dat de ontwikkeling van de belasting- en premieontvangsten daadwerkelijk steeds gelijke tred kan houden met de economische ontwikkeling (macro-economische progressiefactor van 1). Nu is meebewegen met de economie (het doel van de automatische stabilisatie) niet hetzelfde als synchroon meebewegen met de economie, maar desondanks is een voortdurende achterblijvende endogene belastingontvangst wel een teken dat het meebewegen in ieder geval niet optimaal functioneert.[16]

De Europese begrotingsspelregels kunnen het uitgangspunt van de automatische stabilisatie tenietdoen in geval van bijzondere begrotingsomstandigheden. In geval van (dreigende) overschrijding van de 3%-tekortnorm of 60%-schuldnorm in de correctieve arm van het stabiliteits-en groeipact dan wel van de middellangetermijndoelstelling en de daaraan gekoppelde uitgavenregel in de preventieve arm van het stabiliteits-en groeipact is het mogelijk dat een wijziging van de belastingwet wordt ingezet om de belastingontvangst te sturen teneinde aan deze begrotingsnormen te voldoen. Indien geen sprake is van deze bijzondere begrotingsomstandigheden hebben de Europese begrotingsspelregels in beginsel geen direct effect.

Zodra de belastingwet in gewone begrotingsomstandigheden – in de zin dat geen Europese begrotingsnorm in het geding is – wordt gewijzigd en dientengevolge een budgettair inkomsteneffect optreedt, moet dit effect worden geneutraliseerd door beleidsmaatregelen met een tegenovergesteld

15 Zie aanbeveling 14, paragraaf 10.3.3.

16 Het onderzoek is niet gericht op het functioneren van begrotingsspelregels, maar vooral op de positie van het parlement bij de huidige of bij toekomstige begrotingsspelregels.

budgettair inkomsteneffect te treffen. De gedachte is dat op deze wijze de automatische stabilisatie volledig kan werken, althans dat fiscaal beleid per saldo geen budgettair inkomsteneffect bewerkstelligt. Het inkomstenkader vormt de uitzondering op dit uitgangspunt en ziet op het budgettaire inkomsteneffect van de in een regeerakkoord overeengekomen belastingwetwijzigingen tezamen met de wijzigingen in de overige collectieve lasten. Dat effect is per saldo een lastenverlaging of -verhoging en dat bedrag hoeft derhalve niet te worden geneutraliseerd. Er geldt overigens een uitzondering voor de indexatie van verschillende onderdelen van belastingmiddelen (zoals schijflengtes, vrijstellingen, grensbedragen, etc.). De budgettaire gevolgen van indexatie op grond van de bijstellingsregeling hoeven niet onder het inkomstenkader te worden ingepast. Het is het parlement evenwel niet steeds duidelijk ten aanzien van welke onderdelen indexatie plaatsheeft en wat de uitkomst van die indexatie is. Voor het uitoefenen van invloed op de belastingwetgeving is het voor de parlementaire (informatie) positie van belang dat (budgettair) inzicht bestaat in de onderdelen die op grond van indexatie muteren.[17]

Coalitiepartijen (en eventuele gedoogpartijen) in de Tweede Kamer bepalen de inhoud van een regeerakkoord en zijn in die zin maatgevend voor de vaststelling van het inkomstenkader (en zij bepalen initieel tevens de onderliggende voorgenomen fiscale beleidswijzigingen). Tegelijkertijd is enkel de omvang van het inkomstenkader leidend, zoals dat uiteindelijk in de startnota van een kabinet wordt vastgelegd, en niet de onderliggende beleidswijzigingen. Het kabinet heeft onder de nationale begrotingsspelregels de ruimte beleidsmutaties aan te brengen, mits het inkomstenkader gehandhaafd blijft (en het kabinet zorgt daar steeds zelf voor en monitort dit ook zelf). Ten aanzien van een ingediend belastingwetsvoorstel bestaat in het parlement derhalve voor zowel coalitie- als oppositiepartijen geen budgettaire (speel)ruimte meer. De automatische stabilisatie en de toegestane uitzondering van het inkomstenkader plaatsen het parlement als medewetgever van de belastingwet als het ware in een budgettaire dwangbuis. Anders gezegd, nadat het inkomstenkader is vastgesteld, gaan de nationale begrotingsspelregels ervan uit dat het parlement gedurende de kabinetsperiode geen maatregelen mag treffen die invloed hebben op de belastingontvangst. Het verdient aanbeveling dat het parlement zich als fiscale medewetgever hiertegen nadrukkelijk verzet door een eigen normering met budgettaire speelruimte vast te stellen.[18]

Geen invloed op de belastingontvangst impliceert een beperkte invloed op de belastingwet. Het is voor een Kamerlid namelijk geen sinecure om zonder het bewerkstelligen van (per saldo) een budgettair effect te interveniëren in het fiscale wetgevingsproces. Van een voorgenomen fiscale interventie dient alsdan het budgettaire beslag te worden geraamd en tegelijkertijd met die interventie moet een compenserende maatregel worden

17 Zie aanbeveling 12, paragraaf 10.3.3. Vgl. paragraaf 10.2.1.
18 Zie aanbeveling 6, paragraaf 10.3.1.

getroffen met een tegenovergesteld budgettair beslag. Het is van belang vast te stellen dat de toepassing van het inkomstenkader – de toegestane uitzondering op de in de wet verankerde automatische stabilisatie – een niet in wetgeving vastgelegd gebruik is. Aan dit mechanisme komt in de praktijk evenwel een stringente werking toe, doordat een meerderheid van het parlement berust in handhaving ervan, althans niet goed weet op welke wijze hier een andere invulling aan kan worden gegeven. Dat de toepassing van het inkomstenkader is gebaseerd op de aanbevelingen van de ambtelijke Studiegroep Begrotingsruimte, waarin de positie van het parlement als fiscale medewetgever niet aan bod komt, geeft het parlement weinig houvast. Parlementariërs die berusten in het niet (mogen) bewerkstelligen van een budgettair effect als gevolg van parlementaire interventies in het fiscale wetgevingsproces accepteren daarmee een (niet-wettelijke) beperking in hun betrokkenheid als fiscale medewetgever.

Een verband tussen (de boekingen onder) het inkomstenkader en de budgettaire impact van voorliggende belastingwetgeving is in de begrotingsstukken en de wetstoelichting niet steeds goed te maken, waardoor ook niet duidelijk is of een boeking überhaupt wordt gemaakt. Het wekt de schijn, althans in het verrichte onderzoek is een boeking niet steeds te volgen, van een soms willekeurig toegepast mechanisme: de ene keer wordt een lastenmutatie wel geboekt, de andere keer niet. Het parlement dient hier beter zicht op te krijgen door deze informatie explicieter naar voren te brengen.[19]

De budgettaire gevolgen van een (onderdeel van een) belastingwetsvoorstel zijn alleen relevant op het moment van besluitvorming in het parlement. Deze insteek versterkt de indruk dat de nationale begrotingsspelregels vooral een budgettaire beperking vormen richting het parlement. Na parlementaire instemming is er immers geen oog meer voor de budgettaire gevolgen (alsdan gaat de automatische stabilisatie werken). Zeker voor wat betreft het eerste toepassingsjaar is dat vreemd, aangezien juist dan het initiële budgettaire doel nog sterk op het netvlies staat. Het is een verbetering in de (informatie)positie van het parlement indien van de raming afwijkende realisaties inzichtelijk worden gemaakt en gecorrigeerd onder het inkomstenkader.[20]

In het kader van arrestenreparatie is de toepassing van de nationale begrotingsspelregels niet eenduidig. Het komt voor dat de budgettaire gevolgen van een te repareren arrest onder het inkomstenkader worden ingepast, waarvoor dan de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving ter compensatie worden ingezet. De reparatiewetgeving neutraliseert in dat geval de budgettaire gevolgen van het arrest, terwijl de budgettaire gevolgen van arresten die niet worden gerepareerd in het begrotingssaldo lopen. Maar het komt ook voor dat de budgettaire gevolgen van het te repareren arrest onder de automatische stabilisatie vallen en weglopen in het

19 Zie aanbeveling 2 en 3, paragraaf 10.3.1.
20 Zie aanbeveling 15, paragraaf 10.3.3.

begrotingssaldo. In deze benadering worden de budgettaire gevolgen van alle arresten – dus ook de arresten die niet worden gerepareerd – gelijk behandeld, hetgeen zuiver overkomt. Echter, doordat in dat geval de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving onder het inkomstenkader moeten worden ingepast, worden de budgettaire gevolgen van het arrest niet geneutraliseerd, terwijl het bij de arrestenreparatie op basis van een budgettaire reden daar juist om gaat (hoewel de reparatiewetgeving ook de belastingdruk kan verleggen in plaats van neutraliseren). Doordat de benadering evenwel niet steeds hetzelfde is en ook niet eenduidig voortvloeit uit de nationale begrotingsspelregels, terwijl die suggestie wel soms door het kabinet wordt gewekt, krijgt de inzet van arrestenreparatiewetgeving vanwege de budgettaire gevolgen een willekeurig karakter. Het parlement krijgt hierdoor als fiscale medewetgever niet op consistente wijze de budgettaire impact voorgeschoteld. Het formuleren van eenduidige regels geeft het parlement houvast bij de weging van de budgettaire gevolgen van de arrestenreparatiewetgeving.[21]

10.3 Aanbevelingen

Voor het versterken van de parlementaire positie inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving is niet één oplossing voorhanden.[22] De belichting van de budgettaire impact in het onderhavige onderzoek geeft inzicht in het onderwerp, waardoor het een zuiverdere rol kan spelen bij de totstandkoming van en besluitvorming over belastingwetgeving. Uiteindelijk zijn regering en parlement samen als fiscale medewetgever bevoegd de belastingwet vast te stellen en in het samenspel tussen deze twee staatsmachten komt de budgettaire impact van belastingwetgeving naar voren. Uit mijn onderzoek volgt dat het binnen die machtsverhouding mogelijk is de parlementaire (informatie)positie beter uit de verf te laten komen door de bestaande werkwijze, procedures of omstandigheden met betrekking tot de budgettaire impact aan te passen. Het doel van een verbeterde (informatie)positie is het parlement in staat stellen om wezenlijke invloed uit te oefenen op voorliggende belastingwetgeving. Oftewel, het parlement moet betekenisvolle betrokkenheid in het fiscale wetgevingsproces aan de dag leggen, waarbij het onder andere gaat om het vormen van een eigenstandig standpunt over voorgestelde belastingwetgeving en om het bijsturen of corrigeren van voorgestelde belastingwetgeving. Hiervoor is in elk geval inzicht in en overzicht van de budgettaire impact van die wetgeving nodig. Voorts moet het parlement in staat zijn de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving te controleren. Met het doel

21 Zie aanbeveling 11, paragraaf 10.3.3.

22 Daar waar in de aanbevelingen parlement is geschreven, wordt in beginsel zowel de Tweede Kamer als de Eerste Kamer bedoeld, hoewel het zwaartepunt veelal bij de Tweede Kamer zal liggen.

van een verbeterde parlementaire (informatie)positie voor ogen zijn op basis van de onderzoeksvragen en de antwoorden daarop aanbevelingen geformuleerd. Deze aanbevelingen zijn ter verduidelijking onderscheiden naar de hiervoor genoemde onderverdeling in de parlementaire fiscale wetgevingswerkzaamheden: standpuntbepaling, het aanbrengen van wijzigingen en het uitoefenen van controle. Wel geldt hierbij de kanttekening dat deze werkzaamheden niet steeds geïsoleerd maar zeker ook in samenhang worden uitgeoefend en daardoor niet zelden een overlap hebben, hetgeen alsdan ook geldt voor de aanbevelingen.

10.3.1 Standpuntbepaling

Om het parlement beter in staat te stellen een eigenstandig standpunt in te nemen over voorgestelde belastingwetgeving, worden aanbevelingen gedaan voor een grotere zichtbaarheid van de budgettaire impact van die wetgeving. Deze zichtbaarheid begint met het detecteren van een belastingwet en de budgettaire impact ervan (aanbeveling 1). Het is daarnaast voor het parlement zaak steeds op specifieke onderdelen inzicht te hebben in de budgettaire impact van belastingwetgeving (aanbeveling 2). Het verdient voorts aanbeveling de opzet van de begrotingswet voor belastingen (aanbeveling 3) en de weergave van belastingen in de begrotingswet (aanbeveling 4) aan te passen, waardoor de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving ten opzichte van andere overheidsinkomsten beter inzichtelijk wordt en daardoor beter kan worden gewogen. Ook het inzicht in het budgettaire beslag van voor het parlement relevante belastingfaciliteiten en -facetten ondersteunt het vormen van een standpunt over deze onderdelen van belastingmiddelen (aanbeveling 5). Voor de standpuntbepaling van het parlement is het tevens van belang dat een opvatting over de omvang van de budgettaire impact wordt gemarkeerd als tegenwicht aan de kabinetsopvatting hieromtrent (aanbeveling 6). Hierna zijn deze aanbeveling nader uitgewerkt.

Aanbeveling 1: Toets heffingen in de wet op de uitgangspunten (I) publieke grondslag, (II) afdwingbaarheid, (III) publiek opbrengstdoel en (IV) geen individuele tegenprestatie.

Toelichting aanbeveling 1: Indien een heffing als belasting kan doorgaan op basis van de uitgangspunten (I) publieke grondslag, (II) afdwingbaarheid, (III) publiek opbrengstdoel en (IV) geen individuele tegenprestatie, is het voor het parlement zaak dat deze heffing – ongeacht de naamgeving of de etikettering door het kabinet – als een belasting wordt beschouwd. Het parlement heeft er namelijk belang bij zoveel mogelijk heffingen als belasting te beschouwen, mits wordt voldaan aan de geformuleerde uitgangspunten, om daarmee de parlementaire betrokkenheid ten aanzien van de belastingwet te versterken. In geval van een belastingwet zijn er immers minder mogelijkheden voor delegatie dan bij een heffingswet, waardoor het parlement meer betrokken is bij de vaststelling en nadere invulling c.q.

wijziging. Bovendien ontstaat aldus een duidelijker inzicht in het totaal aan belastingontvangst in de begrotingswet, hetgeen van belang is voor de uitoefening van het parlementaire budgetrecht. Tenzij een heffing evident geen belasting is, is het in het belang van het parlement een heffing die als belasting kan doorgaan ook zo in de belastingwet en daarmee in de begrotingswet te laten neerslaan.

Aanbeveling 2: Geef in wetstoelichting meer budgettaire informatie met betrekking tot een fiscale wetswijziging.

Toelichting aanbeveling 2: Voor de versterking van de parlementaire positie inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving verdient het aanbeveling de tabel met belastingramingen (en separate ramingstoelichtingen) in de budgettaire paragraaf van de wetstoelichting te verrijken met meer budgettaire informatie. Vanzelfsprekend zijn belastingramingen van belang en deze aanbeveling miskent dat belang zeker niet, maar beoogt vooral een breder belang te belichten. Het parlement heeft blijkens het onderzoek behoefte aan informatie over het totale budgettaire speelveld waarbinnen een mutatie valt, zoals het belastingmiddel, de belastingfaciliteit, de budgettaire boeking onder het inkomstenkader (en de andere boekingen daaronder, want onder het inkomstenkader zijn de collectieve lasten maatgevend en fungeren de belastingen, sociale premies en verplichte eigen bijdragen als uitruilbare grootheden) en eventuele andere gebruiken. Door in de wetstoelichting tevens een budgettaire motivering te geven met aandacht voor deze thema's, ontstaat meer inzicht in de budgettaire beweegredenen. Het voorkomt het steeds opnieuw informeren naar deze gegevens, hetgeen de efficiency in het wetgevingsproces ten goede komt. Om deze aanbeveling een grondslag te geven, dienen in aanwijzing 4.45 van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) – betreffende de vermelding van de financiële gevolgen van een wetsvoorstel – de volgende twee leden te worden toe- of ingevoegd:

> Tekstvoorstel lid I: 'In de memorie van toelichting bij een belastingwetsvoorstel wordt de geraamde budgettaire impact per belastingmiddel weergeven ten opzichte van de geraamde omvang en mutatie van het totale belastingmiddel en, indien van toepassing, van de belastingfaciliteit voor het aanstaande begrotingsjaar alsmede de resterende begrotingsjaren van een kabinetsperiode.'
> Tekstvoorstel lid II: 'In de memorie van toelichting bij een belastingwetsvoorstel wordt de geraamde budgettaire impact weergegeven ten opzichte van de geraamde mutatie in de collectieve lasten voor het aanstaande begrotingsjaar alsmede de resterende begrotingsjaren van een kabinetsperiode.'

Aanbeveling 3: Introduceer een zelfstandige fiscale begrotingswet en leg daarbij een koppeling met de belastingwetgeving.

Toelichting aanbeveling 3: Een afzonderlijke begrotingswet inzake belastingen binnen de huidige begrotingscyclus geeft de parlementaire vaststelling van de belastingontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar meer beteke-

nis. Door in de toelichting van deze wet tevens de budgettaire impact van voor het begrotingsjaar relevante belastingwetgeving weer te geven (binnen een kabinetsperiode) en eventueel het budgettaire beslag van belastingfaciliteiten (zie hierover aanbeveling 4), ontstaat een duidelijke en zichtbare budgettaire koppeling tussen de belastingwet en de begrotingswet. Voor het parlement is de budgettaire impact van de belastingwet te volgen in de zin dat die impact na de vaststelling van die belastingwet ook daadwerkelijk zichtbaar neerslaat in de alsdan vast te stellen begrotingswet. Een separate fiscale begrotingswet is een 'instrument' dat bijdraagt aan een versterking van de parlementaire (informatie)positie. Zo geeft het gelegenheid tot het agenderen van een eigenstandige parlementaire behandeling met de daarbij horende vragenronde(s). Het doel achter de introductie van een zelfstandige fiscale begrotingswet is de nadruk bij de uitoefening van het parlementaire budgetrecht ook op de belastingen te leggen, de budgettaire informatievoorziening daarbij uit te breiden en bovenal de vaststelling van de belastingontvangst dichter bij de totstandkoming van en besluitvorming over de belastingwet te brengen. Een zelfstandige fiscale begrotingswet kan worden gerealiseerd door een afsplitsing te maken van de huidige begrotingswet inzake het beleidsartikel 'belastingen'.[23] Formeel ziet de fiscale begrotingswet alsdan zowel op de inkomsten- als uitgavenkant (hoofdzakelijk uitgaven voor de Belastingdienst), maar gezien de opzet komt de parlementaire aandacht veeleer op de belastingen te liggen.

Aanbeveling 4: Geef de belastingontvangst specifiek en volledig weer in de begrotingswet.

Toelichting aanbeveling 4: Het weergeven van de belastingontvangst in de begrotingswet verdient verbetering, waardoor deze budgettaire informatie per belastingmiddel meer bruikbaar wordt ten behoeve van het fiscale wetgevingsproces. Daarbij is van belang dat begrotingsbeginselen ook van toepassing zijn op de belastingontvangst in de begrotingswet. Dit betekent dat op grond van het beginsel van specificatie – dat voorschrijft dat voldoende inzicht moet bestaan in begrotingsposten – de verschillende belastingmiddelen afzonderlijk moeten worden weergegeven. Het ligt derhalve voor de hand per belastingmiddel één begrotingsartikel te hanteren.[24] Verder is het op grond van het beginsel van universaliteit – dat volledigheid voorschrijft – zaak de belastingontvangst bruto weer te geven, waardoor 'afslagen' naar

23 In de huidige constellatie betreft het een niet-departementale begrotingswet. Indien er in de toekomst mogelijk een Ministerie van Belastingen wordt geïntroduceerd, kan de voorgestelde fiscale begrotingswet als departementale begrotingswet van dat departement dienen. Vgl. art. 2.1, derde lid, Cw 2016.

24 Vgl. Algemene Rekenkamer 2019, p. 25 en 40, die ten aanzien van de uitgavenkant opmerkt dat de rijksbegroting uit te weinig begrotingsartikelen bestaat en dat een uitbreiding van het aantal begrotingsartikelen een versterking van het formele parlementaire budgetrecht behelst.

begrotingsfondsen niet langer de weergave van de belastingontvangst vertroebelen. Dat belastingfaciliteiten de belastingontvangst verminderen (en negatieve belastingfaciliteiten de belastingontvangst vermeerderen) is een toegestane saldering, althans deze uitzondering op het universaliteitsbeginsel is in de Cw vastgelegd. Echter, de belastingfaciliteiten zijn daardoor buiten beeld bij de parlementaire vaststelling van de belastingontvangst in de begrotingswet van het Ministerie van Financiën. Ten behoeve van de inzichtelijkheid verdient het daarom wel aanbeveling per belastingmiddel het budgettaire beslag van de daarbij horende belastingfaciliteiten extra-comptabel weer te geven (hetgeen los staat van de extra-comptabele weergave van de belastingfaciliteiten in de begrotingstoelichting van de verantwoordelijke departementen ten behoeve van de beleidsafweging tussen die belastingfaciliteiten en de gerelateerde uitgaven). Zo ontstaat in de begrotingswet per belastingmiddel inzicht in zowel de belastingontvangst als de fiscale tegemoetkomingen. De budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving kan alsdan door het parlement als fiscale medewetgever, meer dan thans het geval is, worden gewogen aan de hand van budgettaire informatie uit de begrotingswet.

Aanbeveling 5: Bepaal als parlement wanneer sprake is van 'budgettair en beleidsmatig relevant' om inzicht te krijgen in (het budgettaire beslag van) belastingfaciliteiten en -facetten.

Toelichting aanbeveling 5: Voor het parlement als fiscale medewetgever is voor de inzichtelijkheid de budgettaire informatie van onderdelen van belastingmiddelen relevant. Om die budgettaire inzichtelijkheid periodiek te bewerkstelligen, is het zaak (zoveel mogelijk) belastingfaciliteiten en -facetten te detecteren. Het sinds begrotingsjaar 2018 gehanteerde criterium 'budgettair en beleidsmatig relevant' om als belastingfaciliteit te kwalificeren, biedt weliswaar flexibiliteit (en is bedoeld om discussies over definities te voorkomen), maar is afhankelijk van de bereidwilligheid van het kabinet om ook daadwerkelijk parlementaire verzoeken hierover te honoreren. Hiervan is niet steeds sprake, want bestuurlijke keuzes omtrent capaciteit voor ramingen (data en personeel) en andere departementale werkzaamheden spelen volgens het kabinet een rol bij het al dan niet budgettair inzichtelijk maken van onderdelen van belastingmiddelen. Het parlement moet derhalve reeds in het fiscale wetgevingsproces zelf prioriteren wanneer sprake is van 'budgettair en beleidsmatig relevant' en dus welke belastingfaciliteiten (en eventueel belastingfacetten) tot budgettaire inzichtelijkheid nopen. Door het kabinet te verplichten in de wetstoelichting van een belastingwet op te merken welke onderdelen belastingfaciliteit zijn (of als zodanig worden aangemerkt), krijgt het parlement steeds een aanleiding om eigenstandig een standpunt in te nemen ten aanzien van de onderdelen van een belasting die volgens het parlement tot budgettaire inzichtelijkheid nopen.

Aanbeveling 6: Markeer als parlement een eigen normering over de omvang van de budgettaire impact van belastingwetgeving.

Toelichting aanbeveling 6: De werking van het inkomstenkader beperkt de budgettaire fiscale ruimte van het parlement, na de totstandkoming van een regeerakkoord, tot nihil. Daardoor wordt het parlement beperkt om wezenlijke invloed uit te oefenen op een belastingwetsvoorstel. Voor de versterking van de parlementaire positie inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving moeten de invulling en de toepassing van de nationale begrotingsspelregels in het juiste perspectief worden bezien.[25] Het inkomstenkader is in wezen niets anders dan een meerderheidsafspraak. Coalitiepartijen hebben zich hieraan gebonden via de omarming van een regeerakkoord en de daaropvolgende startnota van het kabinet, waardoor buiten de voornemens uit het regeerakkoord (voor de per saldo budgettaire omvang van dat moment) geen budgettaire ruimte meer in positieve en negatieve zin bestaat. Voor oppositiepartijen geldt dit evenwel niet. Het kabinet maakt met steun van coalitiepartijen een 'toegestane' inbreuk op de automatische stabilisatie door deze inbreuk onder het inkomstenkader vast te leggen, maar een eventuele in budgettair opzicht andersluidende inbreuk van oppositiepartijen is daaraan niet ondergeschikt. Toch is dat wel de indruk die door het kabinet gedurende de parlementaire behandeling van belastingwetgeving wordt gewekt. Dat een amendement of ander parlementaire wens 'budgettair neutraal' moet zijn, is in ieder geval voor oppositiepartijen onjuist in de zin dat oppositiepartijen zich niet aan het inkomstenkader hebben gecommitteerd. Door tegenover het door een kabinet of door coalitiepartijen vastgesteld inkomstenkader een eigen invulling te zetten, dan wel een andere systematiek (bijvoorbeeld saldosturing) of eventueel andere relevante aspecten, geven de desbetreffende fracties in het parlement meer blijk van een eigen opvatting tegenover de soms gemakzuchtige kabinetsinzet richting het parlement van de werking van het inkomstenkader als 'showstopper'. De startnota betreft formeel de vastlegging van de begrotingsspelregels gedurende de kabinetsperiode. De aanbieding bij het parlement van de startnota of de parlementaire behandeling ervan (debat over de regeringsverklaring) biedt parlementariërs via het overleggen van een alternatief voorstel momentum, andere mogelijkheden daargelaten, de eigen en afwijkende opvatting omtrent de begrotingsspelregels te markeren.[26]

25 Het onderzoek is niet gericht op het formuleren van nieuwe begrotingsspelregels, maar vooral op de positie van het parlement bij de huidige of bij toekomstige begrotingsspelregels.

26 Vgl. de 'indiening' van tegenbegrotingen als alternatief voor de door het kabinet voorgelegde begroting, Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 357 e.v. alsmede Diamant 2017, p. 49-50.

10.3.2 Wijzigingen aanbrengen

Om het parlement beter in staat te stellen wijzigingen aan te brengen op voorgestelde belastingwetgeving, worden aanbevelingen gedaan de vaststelling van de budgettaire impact van die wijzigingen minder afhankelijk te maken van de opstelling van het kabinet. Zo moeten voldoende gegevens beschikbaar zijn voor het parlement om zelf een belastingraming te kunnen maken (aanbeveling 7). Ook is het parlement gebaat bij ambtelijke ondersteuning met expertise op het terrein van de budgettaire impact van belastingwetgeving (aanbeveling 8). Voldoende tijd voor de parlementaire behandeling van belastingwetgeving is noodzakelijk voor een zorgvuldig wetgevingsproces en het geeft het parlement de ruimte wijzigingen te formuleren (aanbeveling 9). Hierna zijn deze aanbevelingen nader uitgewerkt.

Aanbeveling 7: Genereer budgettaire gegevens ten behoeve van ramingen.

Toelichting aanbeveling 7: Het budgettaire beslag van een wijziging van de belastingwet is bepalend voor de vormgeving van die wijziging. Het desbetreffende budgettaire beslag dient namelijk volgens het kabinet ingepast te worden onder het inkomstenkader op het moment dat het parlement als fiscale medewetgever over de belastingwetswijziging besluit. Ook ten aanzien van amendementen is het budgettaire beslag van betekenis in de zin dat het kabinet deze eveneens ingepast wenst te hebben onder het inkomstenkader. Daarmee heeft het geraamde budgettaire beslag van een wijziging importantie, althans meer dan de raming van de belastingontvangst die in beginsel vrijelijk kan fluctueren onder de regels van de automatische stabilisatie. Voor de raming van het budgettaire beslag van een wijziging wordt gebruik gemaakt van beschikbaar bronmateriaal, zoals gegevens vanuit de Belastingdienst. Het is zaak te bezien op welke wijze meer budgettaire informatie kan worden gegenereerd ten behoeve van de kwaliteit van deze ramingen. Een commissie die de belasting- en premieopbrengstramingen heeft gevisiteerd, doet de aanbeveling te onderzoeken of vanuit de Belastingdienst meer gedetailleerde aangifte- en aanslaggegevens beschikbaar kunnen worden gesteld ten behoeve van de ramingen.[27] Ik sluit me bij deze aanbeveling aan, maar voeg daar nadrukkelijk aan toe deze gegevens niet alleen beschikbaar te stellen voor de raming van de ontvangsten maar dus ook voor fiscale beleidswijzigingen.

Aanbeveling 8: Versterk de parlementaire ondersteuning op het terrein van de budgettaire impact van belastingwetgeving.

Toelichting aanbeveling 8: Met meer gespecialiseerde ambtelijke ondersteuning in de eigen Kamerorganisatie op het terrein van de budgettaire impact van belastingwetgeving wordt deze expertise in eigen huis gehaald. Het

27 Commissie De Kam 2018, p. 9.

biedt tegenwicht aan de dominante positie van het Ministerie van Financiën ten aanzien van het berekenen en belichten van de budgettaire impact.[28] Het parlement wordt daardoor minder afhankelijk van de departementale budgettaire expertise. De certificering van belastingramingen door het Centraal Planbureau heeft de machtsdominantie weliswaar al op onderdelen doorbroken, maar daarmee is de parlementaire positie nog niet versterkt. De versterkte ambtelijke ondersteuning bedient Kamerleden gevraagd en ongevraagd van adviezen en toetst de verschillende wetgeving-, beleids-, en begrotingsdocumenten op hun budgettaire impact. Zij rapporteert daarover, zodat het parlement aan de hand daarvan de eigen positie kan bewaken. Daarnaast kan de ambtelijke ondersteuning als liaison richting het Ministerie van Financiën fungeren, zodat Tweede Kamerleden (desgewenst) niet al vroegtijdig in het kader van de uitoefening van het amendementsrecht hun politieke kaarten op tafel hoeven te leggen met het oog op het vergaren van budgettaire informatie aldaar (voor zover de ambtelijke ondersteuning niet zelf een raming kan afgeven). Met een eigen gespecialiseerd dienstonderdeel inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving haalt het parlement budgettaire expertise in huis. Het parlement besluit zelf over de inrichting van de eigen ambtelijke organisatie en de versterking van de ambtelijke ondersteuning inzake de budgettaire impact van belastingwetgeving kan in de Tweede Kamer worden ondergebracht bij de huidige Dienst Analyse en Onderzoek.[29] Het is in dit verband tevens aan te bevelen, op incidentele basis dan wel meer periodiek, externe deskundigheid in te schakelen om advies uit te brengen over de budgettaire impact van belastingwetgeving. Formeel betreft dat dan een extern onderzoek in opdracht of op verzoek van de Kamer uitgevoerd door derden.[30]

Aanbeveling 9: Overweeg met het oog op de zorgvuldigheid van het fiscale wetgevingsproces een andere invulling van de parlementaire behandeling van het jaarlijks belastingplan(pakket).

Toelichting aanbeveling 9: Het parlement dient als fiscale medewetgever bij de invulling van de parlementaire wetgevingsagenda meer oog te hebben voor het eigen belang: wezenlijke invloed uitoefenen. De steevast geuite par-

28 Vgl. de oproep van Essers 2006, paragraaf 5 (zie ook Essers 2010, p. 95-96), om de fiscale ondersteuning van parlementariërs uit te breiden, waarbij hij nadrukkelijk wijst op de budgettaire aspecten. De Staatscommissie Remkes 2018, p. 279-280, pleit in algemene zin voor uitbreiding van de ambtelijke ondersteuning op het gebied van onderzoek en wetgeving van de vaste commissies. In gelijke zin Bovend'Eert en Kummeling 2017, p. 280. Vgl. tevens de in het najaar van 2019 aangenomen motie Jetten (D66, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 19H, waarin de regering wordt verzocht onder andere het budget voor de ondersteuning van parlementariërs structureel te verhogen.

29 De taak van de Dienst Analyse en Onderzoek (DAO) is het vraaggericht structureren, ordenen, analyseren, duiden, presenteren en adviseren over informatie om zo tot voor het parlementaire proces relevante kennis te komen.

30 Art. 1, tweede lid, onderdeel c of d Regeling parlementair en extern onderzoek jo. art. 140, onderdeel b, RvO TK.

lementaire wens voor meer gespreide parlementaire behandeling van belastingwetsvoorstellen gedurende het jaar wordt in wezen niet bereikt, doordat het kabinet – ondanks de intentie tot meer spreiding van wetgeving over het jaar – nog steeds op Prinsjesdag relatief de meeste belastingwetswijzigingen als onderdeel van het belastingplan(pakket) bij de Tweede Kamer indient. Het parlement gaat daarbij mee in de door het kabinet opgelegde tijdsdruk, veelal gebaseerd op budgettaire overwegingen, waardoor de parlementaire behandeling in nauwelijks drie maanden moet plaatsvinden (omdat inwerkingtreding van de wetgeving alsdan per 1 januari is voorzien). Het door het kabinet geponeerde budgettaire belang van het belastingplan(pakket) verdient evenwel nuancering, zo blijkt uit het onderzoek. Het budgettaire belang kan niet elk jaar aan het parlement worden voorgehouden als 'de reden' voor een spoedige parlementaire behandeling. Het parlement kan besluiten tot het hanteren van meer tijd voor de parlementaire behandeling (waardoor de inwerkingtreding van de wetgeving mogelijk moet worden uitgesteld), tot het limiteren van het aantal wijzigingen van de bestaande belastingwet dat (tegelijkertijd) met spoed in behandeling wordt genomen of tot andere modaliteiten. De besluitvorming over de wijze en het moment van behandeling van belastingwetsvoorstellen wordt in beginsel genomen door de leden van de vaste commissie voor Financiën, nadat het voorstel in handen van die commissie is gesteld.[31] Het kabinet gaat weliswaar over de indiening van fiscale wetsvoorstellen, maar het parlement gaat geheel zelf over de (agendering van de) parlementaire behandeling daarvan.

10.3.3 Controle uitoefenen

Om het parlement beter in staat te stellen de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving te controleren, worden aanbevelingen gedaan het inzicht in die budgettaire impact ex-ante en ex-post te verduidelijken. Het parlement moet de ex-ante gestelde budgettaire impact aan eenduidige normen kunnen toetsen, waardoor het een minder willekeurige factor voor de vormgeving van belastingwetgeving wordt (aanbeveling 10 en aanbeveling 11). De voorspelbaarheid van de budgettaire impact van voorgestelde belastingwetgeving wordt gediend met inzicht in de automatische wijzigingen van de vigerende belastingwetgeving (aanbeveling 12). Verder moet het parlement voor uitoefening van de controletaak ex-post inzicht hebben in de gerealiseerde budgettaire impact van belastingwetgeving. Vergelijkbaarheid van de budgettaire impact van belastingwetgeving met budgettaire gegevens in de begrotingswetgeving vereist daarbij een gelijke registratiegrondslag (aanbeveling 13). Het verschil tussen raming en realisatie van de budgettaire impact van belastingwetgeving moet bovendien worden gebaseerd op de in het parlement vastgestelde in plaats van voorgestelde wetgeving, zodat de parlementaire behandeling van belastingwetgeving daarbij niet wordt genegeerd (aanbeveling 14). Het corrigeren van het

31 Art. 90, eerste lid, jo. art. 36, eerste lid, RvO TK.

inkomstenkader voor afwijkingen tussen raming en realisatie zorgt ervoor dat de in het parlement voorgelegde budgettaire impact van belastingwetgeving daadwerkelijk betekenis toekomt (aanbeveling 15). Hierna zijn deze aanbevelingen nader uitgewerkt.

Aanbeveling 10: Concretiseer de norm 'bijzondere budgettaire omstandigheden' op basis waarvan terugwerkende kracht van belastingwetgeving wordt toegestaan.

Toelichting aanbeveling 10: Doordat de norm 'bijzondere budgettaire omstandigheden' niet is uitgewerkt, is het parlement als fiscale medewetgever thans niet in staat het budgettaire motief voor terugwerkende kracht te wegen. Dat het parlement er vanuit het oogpunt van rechtszekerheid wel blijk van geeft een terughoudende toepassing van terugwerkende kracht in belastingwetgeving voor te staan, heeft materieel geen betekenis indien de door het kabinet geïnitieerde budgettaire aanleiding steeds een arbitraire invulling krijgt. Voor de toepassing van terugwerkende kracht moet derhalve sprake zijn van een concrete substantiële budgettaire omvang per begrotingsjaar, die (tevens) gerelateerd kan worden aan de omvang van het desbetreffende belastingmiddel en/of aan de totale belastingontvangst. Het in de nationale begrotingsspelregels nadrukkelijk uitwerken en vastleggen van deze norm geeft het parlement meer houvast bij de weging van het budgettaire motief in geval van terugwerkende kracht.

Aanbeveling 11: Formuleer eenduidige budgettaire spelregels voor arrestenreparatiewetgeving.

Toelichting aanbeveling 11: In geval van arrestenreparatie wordt door het kabinet aan het budgettaire belang vaak een prominente betekenis toegekend. Op basis van de vigerende begrotingsspelregels is er evenwel geen objectieve maatstaf voor het parlement om dat budgettaire belang aan af te meten. Bovendien is de toepassing van de begrotingsspelregels (meer specifiek: de inpassing van de budgettaire gevolgen van het arrest) niet steeds hetzelfde. De inzet van reparatiewetgeving krijgt vanuit dat perspectief derhalve een willekeurig karakter. Voor de parlementaire positie als fiscale medewetgever is het evenwel zaak aan de hand van eenduidige regels de budgettaire aanleiding en gevolgen van arrestenreparatiewetgeving te kunnen controleren. In deze op te stellen regels dient allereerst aandacht te zijn voor de budgettaire aanleiding: het budgettaire belang van een arrest op grond waarvan arrestenreparatie in beginsel plaatsvindt, althans waarvoor het treffen van maatregelen ter budgettaire compensatie passend wordt geacht. Hierbij kan worden gedacht aan een absoluut bedrag per jaar dan wel aan een budgettaire drempel als percentage van de totale ontvangst van een belastingmiddel of van het budgettaire beslag van een belastingfaciliteit, maar ook andere modaliteiten zijn mogelijk. Het gaat er in elk geval om dat in de nationale begrotingsspelregels een norm wordt vastgelegd, waaraan de budgettaire aanleiding van arrestenreparatiewetgeving kan worden getoetst.

Daarnaast dient in de op te stellen regels aandacht te zijn voor het budgettaire gevolg: de wijze waarop de budgettaire gevolgen van het arrest en de reparatiewetgeving consequenties hebben voor andere belastingmaatregelen (relatie met de automatische stabilisatie en het inkomstenkader). Het meest logische uitgangspunt is de budgettaire gevolgen van alle arresten onder de automatische stabilisatie te laten vallen. Indien de hiervoor genoemde norm (budgettaire aanleiding) van toepassing is, dienen de budgettaire gevolgen van eventuele reparatiewetgeving niet onder het inkomstenkader te vallen (op deze wijze worden de budgettaire gevolgen van het arrest geneutraliseerd). Dit is derhalve een uitzondering op de werking van het inkomstenkader. Indien de budgettaire norm evenwel niet van toepassing is, gelden alsdan wel de reguliere begrotingsspelregels en moeten de budgettaire gevolgen van arrestenreparatie – dus niet de budgettaire gevolgen van het arrest maar de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving – onder het inkomstenkader worden ingepast als reguliere fiscale beleidsmutaties.

Aanbeveling 12: Maak een overzicht met jaarlijks te indexeren onderdelen van belastingmiddelen.

Toelichting aanbeveling 12: Een geïndexeerde mutatie van een onderdeel van de belastingwet vindt plaats op grond van een ministeriële regeling (bijstellingsregeling), terwijl een niet-geïndexeerde mutatie via een wijzigingswet moet worden doorgevoerd. Daar waar de budgettaire gevolgen van indexatie niet onder het inkomstenkader hoeven te worden ingepast, geldt dat voor andere mutaties wel. Voor het parlement is het niet steeds duidelijk welke onderdelen van belastingmiddelen jaarlijks worden geïndexeerd. In dat geval is het parlement derhalve onwetend of een onderdeel 'vanzelf' wijzigt dan wel dat een wijziging via parlementaire interventie (amendementsrecht) dient te worden gerealiseerd. Een door het kabinet jaarlijks te maken totaaloverzicht met alle (voorgenomen) indexaties van onderdelen van de belastingwet (en de budgettaire omvang van die mutaties) biedt het parlement het benodigde inzicht.

Aanbeveling 13: Geef de budgettaire impact van belastingwetgeving naast transactiebasis ook op kasbasis weer.

Toelichting aanbeveling 13: De weergave van de budgettaire impact van belastingwetgeving op kasbasis maakt het mogelijk een vergelijking te maken of een verband te leggen met de budgettaire informatie in de begrotingswet en in de begrotingsnota's (waarin kasbasis het uitgangspunt is). Het voorkomt aldus verwarring over de registratiegrondslag van weergegeven bedragen. Bovendien maakt eenzelfde registratiegrondslag het mogelijk de budgettaire impact van belastingwetgeving in de tijd te volgen. Aangezien de boekingen onder het inkomstenkader op transactiebasis plaatsvinden, blijft deze thans gehanteerde registratiegrondslag van de budgettaire impact van belastingwetgeving tevens relevant. In de wetstoelichting dient

de budgettaire impact van belastingmaatregelen derhalve steeds op zowel transactiebasis als kasbasis te worden weergegeven.

Aanbeveling 14: Erken in het Financieel Jaarverslag van het Rijk mogelijke budgettaire mutaties als gevolg van de parlementaire behandeling van belastingwetgeving.

Toelichting aanbeveling 14: In het Financieel Jaarverslag van het Rijk worden ten aanzien van een begrotingsjaar de realisatiecijfers van belastingontvangsten gerelateerd aan de raming op Prinsjesdag. Ten aanzien van die raming wordt evenwel de mogelijkheid van een budgettaire mutatie door zowel het kabinet als het parlement gedurende de parlementaire behandeling van het belastingplanpakket na Prinsjesdag genegeerd (dat geldt ook voor eventuele andere in het najaar nog in het parlement voorliggende belastingwetgeving). Door de geraamde belastingontvangst echter weer te geven na parlementaire instemming van de belastingwet, wordt in het Financieel Jaarverslag van het Rijk meer recht gedaan aan het belang van het fiscale wetgevingsproces in het parlement.

Aanbeveling 15: Boek niet alleen ramingen in het inkomstenkader op het moment van parlementaire besluitvorming, maar corrigeer ook voor afwijkende realisaties.

Toelichting aanbeveling 15: Onder het inkomstenkader is de raming van de budgettaire omvang van een fiscale beleidsaanpassing alleen relevant op het moment van de parlementaire besluitvorming. Op dat moment wordt een alsdan geraamd absoluut bedrag gedurende (het restant van) de kabinetsperiode, dus meerjarig, in aanmerking genomen. Elke ontwikkeling die zich na die besluitvorming voordoet (tot aan een ramingsfout aan toe), valt vervolgens niet meer onder het inkomstenkader, maar loopt direct via de automatische stabilisatie weg in het begrotingssaldo. Dat geldt ook indien sprake is van een afwijking van de omvang van de fiscale beleidsaanpassing tussen het moment van besluitvorming en het moment van inwerkingtreding van een maatregel (hoewel er doorgaans geen aanleiding bestaat op het moment van inwerkingtreding nog een eventuele nieuwe raming te maken). Om het belang van de parlementaire besluitvorming meer gewicht te geven, althans meer belang te hechten aan het in het parlement geponeerde budgettaire belang op basis waarvan het parlement de belastingwet vaststelt, en om het kabinet beter te controleren moet achteraf worden bezien of dat geponeerde budgettaire belang realiteitswaarde heeft. Indien het budgettaire belang van een fiscale beleidsaanpassing een substantiële positieve dan wel negatieve afwijking blijkt te hebben ten opzichte van de raming – dit kan worden uitgedrukt in een nader vast te stellen percentage van de raming en aldus worden opgenomen in de nationale begrotingsspelregels – moet aldus een correctie in het inkomstenkader plaatsvinden. Op deze wijze wordt geborgd dat het budgettaire belang dat gedurende de parlementaire besluitvorming inzake een belastingwetsvoorstel voorligt ook daadwerkelijk (nadien) betekenis heeft.

10.4 Reflectie en slotopmerkingen

De budgettaire impact is een van de bepalende factoren voor de vormgeving van en de besluitvorming over de belastingwet. Het onderzoek heeft inzichtelijk gemaakt op welke wijze deze factor in het parlementaire wetgevingsproces een rol speelt. Daarbij is op basis van verschillende casuïstiek geconstateerd dat het parlement als fiscale medewetgever niet steeds goed de vinger achter de budgettaire impact van belastingwetgeving krijgt. Ter versterking van de parlementaire (informatie)positie zijn vervolgens aanbevelingen geformuleerd om de informatievoorziening over de budgettaire impact meer te laten aansluiten bij de verschillende fiscale wetgevingswerkzaamheden. Aldus zijn de onderzoeksvragen beantwoord.

De onderzoeksresultaten bieden het parlement inspiratie dan wel houvast om concrete wijzigingen te bewerkstelligen. Het is aan het parlement zelf om daadwerkelijk stappen te zetten om de eigen (informatie)positie te versterken en als fiscale medewetgever in het fiscale wetgevingsproces beter beslagen ten ijs te komen.

Het onderzoek genereert bovenal aandacht voor het thema budgettaire impact van belastingwetgeving. Het is een thema dat doorgaans binnen de fiscale rechtswetenschap wat verscholen blijft, maar waarvan het belang in het fiscale wetgevingsproces evident blijkt te zijn. Fiscale rechtswetenschappers kunnen uit zowel het beschrijvende deel van het onderzoek als uit de resultaten van het bureauonderzoek gegevens putten voor vervolgonderzoek dat betrekking heeft op de totstandkoming en vormgeving van de belastingwet. Met het onderzoek is tevens een aanzet gegeven om ook de rol van andere factoren en actoren in het fiscale wetgevingsproces te onderzoeken, althans meer dan nu het geval is. Bovendien kan de onderzochte rol van het parlement als fiscale medewetgever als input fungeren voor verdere staatsrechtelijke onderzoeken naar de werkwijze van het parlement.

Het onderzoek heeft het belang van het thema budgettaire impact van belastingwetgeving aangetoond. Ook na verschijning van het proefschrift zullen relevante ontwikkelingen zich blijven voordoen. Naar mijn mening verdient het thema dan ook blijvende aandacht èn agendering.

11 Summary

Belastingbudget

Research meaning budgetary impact of taxes regarding parliamentary adoption of tax legislation

The budgetary impact is a determining factor in the design and creation of tax legislation. For this reason, parliament, as a tax co-legislator, should be able to weigh its budgetary impact when assessing a (part of a) tax bill, thus involving meaningful parliamentary involvement. This includes forming a substantive position on tax legislation and adjusting or correcting the tax legislation. In any case, this requires an understanding and overview of the budgetary impact of that legislation. Parliament should also be able to monitor the budgetary impact of proposed tax legislation. The cabinet has an (active) obligation to individual MPs. However, parliament does not always appear to be sufficiently informed about the budgetary impact of tax legislation. As a consequence, this does not always involve a meaningful parliamentary involvement in the adoption of the tax bill. This observation is the reason for the research, which aims to give parliament a better understanding of the origin, meaning and scope of a fiscal motive or effect. The objective of the study is to highlight and assess the budgetary impact of tax legislation for the purposes of parliamentary decision-making on that legislation. The aim is also to make improvements to the parliamentary position as a tax co-legislator.

There is no defined definition for taxation. It is defensible on the basis of the literature that in the case of taxes, the basic principles should always be minimal: (I) public basis, (II) enforceability, (III) public revenue target, (IV) no individual compensation (otherwise it is a fee). A destination levy is a tax, provided that there is a public revenue target. The Constitution makes an unspecified distinction between 'taxes' and 'other levies', which expresses a difference in the degree of delegation in the sense that this is more limited with regard to the tax law. As a tax co-legislator, parliament therefore has more permanent involvement in a tax law than in a levy law. Also in the budget, a tax as such is visible in one place while levies are scattered under different indications. Therefore, if the above principles for taxation are raised, parliament should, as a co-legislator, determine that a levy – regardless of naming – should be considered as a tax, which means that it also amounts to such a burden in the budget.

Together with social contributions and compulsory own contributions taxes constitute the so-called collective burden. Among the collective burdens – a relevant concept for the application of the national budgetary rules – are the taxes exchangeable quantities with these other levies. The budgetary

impact of tax legislation cannot be considered isolated, as the changes in other levies can also have an impact on this. However, the interaction with the other levies is not always clear to parliament when tax legislation is in front of it.

The power to enact the tax code as a tax co-legislator does not explicitly affect the budgetary impact of that law. The tax law is intended to legitimize taxation and sets out the essential elements of a tax, such as the subject of levy, the object of taxation and the rate. The budgetary impact is not one of them and is therefore not mentioned in the tax code. The tax law has a continuous effect in principle and the budgetary consequences of the relevant law will fluctuate over time. From the point of view of legal certainty, a tax law does not, in principle, have a retroactive effect, unless, among other things, there are 'special budgetary circumstances'. However, these circumstances have not been further materialized, which means that they are filled in arbitrarily by the cabinet.

The explanatory memorandum of the tax law shows its budgetary impact on a transactional basis. Since the financial year 2018, this has been supplemented by explanation of estimates per measure. Although it is useful information in its own right is not always sufficient. Parliamentarians repeatedly ask for clarification or additional information for the purpose of completing the task as tax co-legislator. This information requirement is related to: the total budgetary playing field within which a change falls (such as the tax resource, the tax facility, the budgetary space under the revenue framework) and the applicable budgetary rules as well as any other customs. It is important for parliament to include these themes, if any, in the budget paragraph of the tax code.

The budget law provides for the annual determination of tax receipt. It contains the budgetary burden of tax facilities on an extra computable basis. However, the budget law does not directly have to do with (or can be traced back to) the adoption of the tax law. The budget law only includes one total amount of net tax receipt on a cash basis. Merging the receives of all tax resources is contrary to the budget principle of specification. Moreover, the representation of net tax receipts, after the 'exit' has been deducted to budget funds, is contrary to the budgetary principle of universality (completeness). It is clearer to reflect in the budget law the gross receipt per tax resource.

The national budgetary rules are based on the premise of a fixed and non-changing tax law, whereby tax receipts can and may fluctuate freely regardless of the cause of that fluctuation. As soon as the tax law is amended and, as a result, a budgetary effect occurs, this effect should be neutralized by taking policies with an opposite budgetary effect. This so-called 'automatic stabilization' is the starting point of fiscal policy laid down in the Public Finances Act. The European budgetary rules can nullify this premise if one of the standards is, or is likely to be, exceeded (the 3% deficit standard or the 60% debt standard in the corrective arm of the Stability and Growth Pact or the medium-term objective and the associated

spending rule in the preventive arm of the Stability and Growth Pact). This may result in changes to the tax law in order to reverse exceeding the norm or the treat to that.

Another exception to the principle of automatic stabilization is the revenue framework, which is not legally enshrined. The revenue framework is basically an agreement between coalition parties and looks at the budgetary impact of the tax law changes agreed in a coalition agreement together with the changes to the other collective burdens (social contributions and compulsory own contributions). On balance, that effect is a reduction or increase in the burden and therefore does not need to be neutralized. The budgetary impact of a (part of a) tax bill is relevant at the time of decision-making in parliament. Moreover, the budgetary impact of the indexation of various components of tax resources (such as buckets, exemptions, limit amounts, etc.) is outside the revenue framework, but it is not always clear to which components indexation is taking place and what the outcome of that indexation is. With regard to a in parliament presented tax bill, there is no longer any budgetary (playing) space in parliament for both coalition and opposition parties. The automatic stabilization and the permissible exception of the revenue framework place parliament as co-legislator of the tax law in a budgetary straitjacket.

Tax facilities (the former 'tax expenditures') are components of tax resources, of which, among other things, the annual budgetary burden is made clear in the "Miljoenennota". Tax facilities sometimes seem to have a kinship with direct government spending. For the purpose of a comprehensive assessment of this direct public expenditure, the tax facilities are therefore reflected in the explanatory memorandum of departmental budgetary laws. There is also budgetary monitoring (and for some tax facilities even a multi-year budgeting mechanism) that is based on the rules of the expenditure ceiling. However, the tax facilities (with the exception of the negative tax facilities) imply an incoming cash flow that does not take place and which can therefore not be estimated until only sometime after the end of a tax or financial year. This mechanism does not compare well with an annual spending ceiling. On top of that, the starting point in the national budgetary rules on the separation of revenue and expenditure prevents them from simply shifting between tax facilities and direct public spending. There is hardly any direct relationship between the presentation of the tax facilities in the budget and budget paper and the tax legislation before parliament. In practice, the review framework for assessing the introduction or intensification of tax facilities is not effective. Moreover, the tax facilities do not require explicit consent or determination and therefore often escape parliamentary attention. By involving tax facilities more to the tax receipt in the budget cycle, there is an interest in paying attention to this.

The tax plan (package) to be submitted with "Prinsjesdag" often has a large amount of measures and for parliamentary consideration a relatively short time frame of only a few months is available. It puts the position of parliament as a tax co-legislator under (time) pressure. Moreover, there

is no legal obligation to submit a tax plan (annually), whereas the budget does. The tax plan suggests – both the bill as such and the measures contained therein – as if there are always (significant) budgetary interests at stake, but apart from editorial changes, this is in principle the case for any change in the tax code. In fact, the tax plan has no special status in fiscal terms. Research on 28 tax plans (1993-2020) shows that the average absolute budgetary impact of the tax plan on the total estimated receipt taxes and (as of 2000) social security contributions for the coming financial year is only 0.9%. At the same time, the total revenue achieved is not infrequently substantially deviated from the estimate, with research for financial years 1993-2018 showing an average absolute deviation of 3.9%. The fairly precise (assisting) estimate of the total advance receipt by means of the tax plan is therefore in contrast to the average much larger deviation that appears to occur afterwards. In addition, the tax plan also partly shifts between tax resources, but also for this they are relatively modest changes. On average, the cumulative tax increases and reductions in a tax plan are 1.3% and −1.2% of the estimated total receipt taxes and (as of 2000) social security contributions for the upcoming financial year. The budgetary impact of the tax plan is therefore relatively small in general terms. Breaking the myth that the tax plan (package) always has major budgetary interests at stake gives parliament a hand in setting out the parliamentary agenda on tax legislation much more with an eye for its own interest: to exercise substantial influence over proposed tax legislation.

When introducing new taxes, the budgetary objective is often prominent. This objective is also reflected in the revenue framework. During the parliamentary debate, the cabinet deviates from this in a relatively quiet way, without parliament having a hand in this (or being informed about it). The budgetary objective is only relevant at the time of parliamentary decision-making on the present tax legislation. This confirms the impression that the revenue framework is primarily a budgetary constraint towards parliament. After the introduction or entry into force of the new tax, there is no longer any regard for the actual budgetary impact, whereas these can be followed in the various budget papers as it is an independent tax source. A link between (the bookings under) the revenue framework and the budgetary impact of the tax legislation cannot always be made up for in the budget documents and the explanatory memorandum of the tax law, which also makes it not clear whether a booking is made at all. It is not uncommon for Parliamentarians to ask for additional information in order to be able to design amendments independently. The provision of information to parliament on the budgetary impact of the new taxes examined is briefly.

Repair legislation for tax judgments is a regular one. Nevertheless, it is still an exception. The vast majority of judgments are not repaired, and the budgetary consequences of those judgments are also affected by automatic stabilization. Arrest repair is based solely on a cabinet decision. It is not uncommon to point at the undesirability of the budgetary consequences of a judgment, although there is no objective yardstick to counter these

consequences. There is an impression that the cabinet sometimes takes a heavy look at the budgetary consequences in the justification in order to potentially create a scare effect. It happens that the budgetary consequences of a judgment to be repaired are fitted under the revenue framework, for which the budgetary impact of the repair legislation is used to compensate. But it also happens that the budgetary consequences of the judgment to be repaired are subject to automatic stabilization. This means that the budgetary consequences of the repair legislation – and not the judgment itself – must be fitted into the revenue framework. Although this approach is purer, in the sense that the budgetary consequences of all judgments – including those that are not being repaired – are treated equally, the budgetary consequences of the judgment to be repaired are not neutralized (whereas the repair on the basis of a budgetary reason is the matter of the case, although the repair legislation can also shift the tax burden rather than neutralize it). However, because the approach is not always the same, the use of arrest repair legislation because of the budgetary consequences is arbitrary.

In conclusion, parliament, as a tax co-legislator, does not always understand what's going on about the budgetary impact of tax legislation. Although information is provided in various ways on this determining factor for the design of the tax law (the explanatory memorandum of the tax law, estimates, budget paper, budget law and budgetary information), there is no consistency and a link with the tax legislation in parliament is not always visible. It is also important to stress out that parliament only formally determines the tax receipt in the budget law, but that is in its current form a power that has little material significance. Requests for budgetary information are not always accepted by the cabinet, which puts parliamentarians in an unbalanced battle. In addition, the national budgetary rules effectively reduce the budgetary leeway for parliament after the conclusion of a coalition agreement, and thus, in essence, the impact on the tax code. Parliamentary counterweight to the application of the budgetary rules is not there, although there are no formal obstacles to a firmer position of parliament. The relatively weak parliamentary position in terms of understanding and overview of the budgetary impact of tax legislation deserves to be strengthened. The recommendations made serve that purpose.

Bijlage I

Cijfers budgettaire omvang belastingplan

Tabel: geraamde belastingontvangst en budgettaire omvang belastingplannen 1993-2020

		TOTAAL[1]			BELASTINGPLAN[2]					
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
Jaar	**Basis**	**Bel**	**Pvv**	**Totaal**	**Plus**	**%**	**Min**	**%**	**Saldo**	**%**
1993	KAS	73.694		73.694	846	1,1%	−370	−0,5%	476	0,6%
1994	KAS	66.270		66.270	957	1,4%	−969	−1,5%	−11	0,0%
1995	KAS	69.669		69.669	2	0,0%	−1.214	−1,7%	−1.212	−1,7%
1996	KAS	72.555		72.555	209	0,3%	−885	−1,2%	−676	−0,9%
1997	KAS	72.861		72.861	313	0,4%	−1.802	−2,5%	−1.488	−2,0%
1998	KAS	80.648		80.648	4.318	5,4%	−1.963	−2,4%	2.355	2,9%
1999	KAS	84.498		84.498	1.130	1,3%	−274	−0,3%	856	1,0%
2000	KAS	89.294	35.213	124.507	2.049	1,6%	−2.057	−1,7%	−8	0,0%
2001	KAS	103.163	31.628	134.791	0	0,0%	−456	−0,3%	−456	−0,3%
2002	EMU	111.991	31.800	143.791	98	0,1%	−1.387	−1,0%	−1.289	−0,9%
2003	EMU	112.095	35.750	147.845	3.561	2,4%	−1.387	−0,9%	2.174	1,5%
2004	EMU	106.598	37.739	144.337	2.105	1,5%	−1.421	−1,0%	684	0,5%
2005	EMU	109.435	36.295	145.730	2.796	1,9%	−2.679	−1,8%	117	0,1%
2006	EMU	115.486	35667	151.153	2.989	2,0%	−1.530	−1,0%	1.459	1,0%
2007	EMU	131.579	32.085	163.664	1.199	0,7%	−565	−0,3%	634	0,4%
2008	EMU	144.229	31.639	175.868	2.368	1,3%	−372	−0,2%	1.996	1,1%
2009	EMU	152.944	35.828	188.772	934	0,5%	−829	−0,4%	105	0,1%
2010	EMU	131.502	35.390	166.892	908	0,5%	−1.084	−0,6%	−176	−0,1%
2011	EMU	134.936	40.074	175.010	431	0,2%	−2.927	−1,7%	−2.496	−1,4%
2012	EMU	140.223	39.375	179.598	1.609	0,9%	−2.299	−1,3%	−690	−0,4%
2013	EMU	140.777	41.891	182.668	3.221	1,8%	−199	−0,1%	3.022[3]	1,7%
2014	EMU	136.926	44.726	181.652	6.924	3,8%	−4.245	−2,3%	2.679	1,5%
2015	EMU	146.629	37.176	183.805	951	0,5%	−1.300	−0,7%	−349	−0,2%
2016	EMU	148.392	42.291	190.683	2.629	1,4%	−7.093	−3,7%	−4.464	−2,3%
2017	EMU	160.908	40.960	201.868	2.822	1,4%	−853	−0,4%	1.969[4]	1,0%
2018	EMU	170.291	47.116	217.407	378	0,2%	−193	−0,1%	185	0,1%
2019	EMU	190.620	43.500	234.120	6.029	2,6%	−6.805	−2,9%	−776[5]	−0,3%
2020	EMU	193.783	41.672	235.455	3.398	1,4%	−3.455	−1,5%	−57[6]	0,0%
GEM						1,3%		−1,2%		
GEM ABS.										**0,9%**

[1] Bron totale ontvangsten: Miljoenennota 1993-2020.
[2] Bron budgettaire omvang belastingplannen: MvT Belastingplan 1993-2020.
[3] Naast de omvang van het Belastingplan 1993 is tevens per saldo € 1.375 miljoen van een ander wetsvoorstel meegenomen (zie algemene toelichting onderdeel 5).
[4] Naast de omvang van het Belastingplan 2017 is tevens per saldo € 2.087 miljoen van een ander wetsvoorstel meegenomen (zie algemene toelichting onderdeel 5).
[5] Naast de omvang van het Belastingplan 2019 is tevens per saldo € −685 miljoen alsmede € 697 miljoen van twee andere wetsvoorstellen meegenomen (zie algemene toelichting onderdeel 5).
[6] Naast de omvang van het Belastingplan 2020 is tevens per saldo € −392 miljoen van een ander wetsvoorstel meegenomen (zie algemene toelichting onderdeel 5).

Bel = belasting. Pvv = premies volksverzekeringen. Gem = gemiddelde. Gem abs. = gemiddelde absoluut.
Alle bedragen in miljoenen euro's.

Algemene toelichting

1. Deze bijlage bevat cijfers om de budgettaire omvang van het belastingplan voor begrotingsjaar T te kunnen relateren aan de geraamde totaalontvangst voor begrotingsjaar T voor de periode 1993-2020.
2. De budgettaire omvang van het belastingplan is in ogenschouw genomen op het moment van indiening (Prinsjesdag), waarbij latere mutaties via nota's van wijziging of amendementen niet zijn meegenomen. De gepresenteerde cijfers zijn namelijk vooral bedoeld om de verhouding tussen de geraamde budgettaire totaalopbrengst af te zetten tegen de geraamde budgettaire opbrengst of derving van het belastingplan, waarvoor het moment van indiening van het belastingplan (en de daaraan voorafgaande besluitvorming om tot die budgettaire omvang te komen) maatgevend is. Eventuele wijzigingen nadien hebben bovendien meestal, de uitzonderingen daargelaten, slechts een geringe budgettaire omvang als gevolg van de disciplinerende werking van het inkomstenkader en de daaruit voortvloeiende eis van budgettaire neutraliteit.
3. De budgettaire omvang van het belastingplan ziet alleen op begrotingjaar T en er is geen rekening gehouden met een doorwerking naar andere begrotingsjaren.
4. De weergegeven bedragen zijn in euro's. Daar waar in rapportages bedragen nog in guldens zijn vermeld, zijn deze omgerekend.
5. In het overzicht is met uitzondering van de begrotingsjaren 2013, 2017, 2019 en 2020 enkel de budgettaire omvang van het belastingplan weergegeven, en niet van andere fiscale wetsvoorstellen die deel uitmaken van het belastingplanpakket. Niet altijd kennen deze wetsvoorstellen hetzelfde parlementaire verloop en over het algemeen is de budgettaire omvang van die andere wetsvoorstellen gering. Dit geldt echter niet voor de vier genoemde jaren. Aangezien het daarbij aanzienlijke bedragen betreft in relatie tot het belastingplan van de desbetreffende jaren is omwille van het doel van dit overzicht (de budgettaire omvang van het belastingplan relateren aan de geraamde totale ontvangst) ervoor gekozen deze wetsvoorstellen, hoewel dus strikt genomen niet onderdeel van het belastingplan, toch in de gepresenteerde cijfers mee te nemen. Onderstaand is een toelichting gegeven van de desbetreffende wetsvoorstellen.
   a. Het Wetsvoorstel herziening fiscale behandeling woon-werkverkeer (*Kamerstukken II* 2012/13, 33 404, nrs. 1-3), als onderdeel van het Belastingplanpakket 2013, kent een budgettaire omvang voor begrotingsjaar 2013 van per saldo € 1.375 miljoen (later is dit wetsvoorstel ingetrokken, en zijn andere maatregelen hiervoor in de plaats gekomen).
   b. Het Wetsvoorstel uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen (*Kamerstukken II* 2017/18, 34 555, nrs. 1-3), als onderdeel van het Belastingplanpakket 2017, kent een budgettaire omvang voor begrotingsjaar 2017 van per saldo € 2.087 miljoen.
   c. Het Wetsvoorstel bronbelasting 2020 (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nrs. 1-3, later in naamgeving gewijzigd in Wetsvoorstel bedrijfsleven 2019) en het Wetsvoorstel fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 (*Kamer-*

stukken II 2018/19, 35 029, nrs. 1-3), als onderdeel van het Belastingplanpakket 2019, kennen een budgettaire omvang voor begrotingsjaar 2019 van per saldo € 697 miljoen respectievelijk van per saldo € –685 miljoen.

d. Het Wetsvoorstel fiscale maatregelen Klimaatakkoord (*Kamerstukken II* 2019/20, 35 304, nrs. 1-3), als onderdeel van het Belastingplanpakket 2020, kent een budgettaire omvang voor begrotingsjaar 2020 van per saldo € –392 miljoen.

Toelichting per onderdeel (kolom)

A: Het betreft de begrotingsjaren. Als startpunt is 1993 genomen, aangezien de analyse ten aanzien van het belastingplan dat jaar als startpunt kent.

B: Tot en met begrotingjaar 2001 worden de cijfers gerapporteerd op kasbasis. Vanaf begrotingsjaar 2002 is tevens EMU-basis als grondslag gehanteerd. Aangezien de maatregelen in het belastingplan(pakket) vanaf dat moment op transactiebasis worden weergegeven, is deze grondslag ook voor de ramingen en realisatie van de totalen gekozen (transactiebasis en EMU-basis liggen dichtbij elkaar, zie paragraaf 4.9.2.1). Overigens is het verschil in kas en EMU, zeker op totaalniveau, niet erg groot (bij een individuele maatregel kan het wel aanzienlijk verschillen), aangezien voor veel belastingmiddelen EMU-basis niets anders is dan verschoven kas.

C: Het betreft de bruto-belastingontvangst, waarbij de afslag naar de begrotingsfondsen derhalve nog niet heeft plaatsgevonden (zie paragraaf 4.7).

D: Vanaf begrotingsjaar 2000 zijn in de belastingplannen ook de premies volksverzekeringen in de ramingen weergegeven. Om die reden zijn deze vanaf dat moment ook in de totale ontvangst meegenomen.

E: Het betreft de totale belasting- en (vanaf 2000) premieontvangst die relevant is om de geraamde budgettaire omvang van het belastingplan aan te relateren.

F: Het betreft het saldo van de in budgettaire zin (voor de overheid) positief uitwerkende maatregelen in de belastingplannen. Voor 2013, 2017, 2019 en 2020 zijn tevens maatregelen buiten het desbetreffende belastingplan toegevoegd, zie onder algemene toelichting onderdeel 5.

G: Het onder F weergegeven bedrag gerelateerd aan de totale ontvangst.

H: Het betreft het saldo van de in budgettaire zin (voor de overheid) negatief uitwerkende maatregelen in de belastingplannen. Voor 2013, 2017, 2019 en 2020 zijn tevens maatregelen buiten het desbetreffende belastingplan toegevoegd, zie onder algemene toelichting onderdeel 5.

I: Het onder G weergegeven bedrag gerelateerd aan de totale ontvangst.

J: Het betreft het saldo oftewel de budgettaire omvang van het belastingplan. Voor 2013, 2017, 2019 en 2020 zijn tevens maatregelen buiten het desbetreffende belastingplan toegevoegd, zie onder algemene toelichting onderdeel 5.

K: Het onder J weergegeven bedrag gerelateerd aan de totale ontvangst.

Bijlage II

Cijfers raming en realisatie belastingontvangst

Tabel: raming en realisatie belastingontvangst 1993-2018

		RAMING[1]			**REALISATIE[2]**			**AFWIJKING**	
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
Jaar	**Basis**	**Bel**	**Pvv**	**Totaal**	**Bel**	**Pvv**	**Totaal**	**Bedrag**	**%**
1993	KAS	73.694		73.694	73.335		73.335	–358	–0,5%
1994	KAS	66.270		66.270	69.190		69.190	2.921	4,4%
1995	KAS	69.669		69.669	69.542		69.542	–127	–0,2%
1996	KAS	72.555		72.555	74.403		74.403	1.848	2,5%
1997	KAS	72.861		72.861	77.616		77.616	4.755	6,5%
1998	KAS	80.648		80.648	81.472		81.472	824	1,0%
1999	KAS	84.498		84.498	87.758		87.758	3.260	3,9%
2000	KAS	89.294	35.213	124.507	94.568	36.529	131.097	6.590	5,3%
2001	KAS	103.163	31.628	134.791	100.760	30.960	131.720	–3.071	–2,3%
2002	EMU	111.991	31.800	143.791	105.074	31.210	136.284	–7.507	–5,2%
2003	EMU	112.095	35.750	147.845	103.933	34.100	138.033	–9.812	–6,6%
2004	EMU	106.598	37.739	144.337	106.900	36.400	143.300	–1.037	–0,7%
2005	EMU	109.435	36.295	145.730	121.396	35.303	156.699	10.969	7,5%
2006	EMU	115.486	35667	151.153	127.241	32.647	159.888	8.735	5,8%
2007	EMU	131.579	32.085	163.664	135.935	31.877	167.812	4.148	2,5%
2008	EMU	144.229	31.639	175.868	138.105	37.206	175.311	–557	–0,3%
2009	EMU	152.944	35.828	188.772	130.271	32.613	162.884	–25.888	–13,7%
2010	EMU	131.502	35.390	166.892	135.705	34.178	169.883	2.991	1,8%
2011	EMU	134.936	40.074	175.010	131.982	37.051	169.033	–5.977	–3,4%
2012	EMU	140.223	39.375	179.598	127.583	40.275	167.858	–11.740	–6,5%
2013	EMU	140.777	41.891	182.668	130.538	43.579	174.117	–8.551	–4,7%
2014	EMU	136.926	44.726	181.652	139.155	43.234	182.389	737	0,4%
2015	EMU	146.629	37.176	183.805	147.891	40.779	188.670	4.865	2,6%
2016	EMU	148.392	42.291	190.683	156.399	44.942	201.341	10.658	5,6%
2017	EMU	160.908	40.960	201.868	170.673	40.463	211.136	9.268	4,6%
2018	EMU	170.291	47.116	217.407	178.394	42.681	221.075	3.668	1,7%
GEM ABS.									**3,9%**
GEM ABS. ex '09									**3,5%**

[1] Bron ramingen: Miljoenennota 1993-2018.
[2] Bron realisaties: Miljoenennota 1995-2001 voor de realisaties 1993-1999, Financieel Jaarverslag van het Rijk 2000-2018 voor de realisaties 2000-2018.

Bel = belasting. Pvv = premies volksverzekeringen. Gem abs. = gemiddelde absoluut.
Gem abs. ex '09 = gemiddelde absoluut exclusief begrotingsjaar 2009 vanwege de sterk afwijkende uitkomst.
Alle bedragen in miljoenen euro's.

Algemene toelichting

1. Deze bijlage bevat cijfers van de ramingen en de realisaties van belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen in de periode 1993-2018 teneinde de afwijking in kaart te brengen. Inzicht in de afwijking tussen raming en realisatie biedt een handvat om het geraamde budgettaire belang van belastingwetswijzigingen – en meer specifiek de wijzigingen die onderdeel uitmaken van het belastingplan (zie bijlage I) – in perspectief te plaatsen.
2. De ramingen voor een begrotingsjaar (T) zijn in ogenschouw genomen op het moment van indiening van de Miljoenennota (Prinsjesdag T–1), waarbij latere mutaties via nota's van wijziging of amendementen van of op het belastingplan niet meer zijn meegenomen. Deze wijzigingen zijn niet alleen doorgaans relatief beperkt in budgettaire omvang, maar het is bovenal zaak de budgettaire omvang van het belastingplan (en de noodzaak daartoe) te relateren aan de totale opbrengst, waarvoor Prinsjesdag – het moment van indiening van het belastingplan – de gelegenheid is, waarbij de op dat moment voorhanden cijfers hiertoe al dan niet de aanleiding hebben gegeven.
3. De realisaties voor een begrotingsjaar (T) kunnen na afloop daarvan in T+1 worden vastgesteld, hoewel dat in een aantal gevallen vanwege het ontbreken van realisatiegegevens nog steeds (deels) ramingen betreft. Een definitieve realisatie is feitelijk pas vele jaren na afloop van het begrotingsjaar te geven indien alle aanslagen definitief zijn vastgesteld en betaald, maar indicatief is in T+1 zeker ook al een zeer adequaat beeld te geven (hetgeen ook zo is vastgesteld in de begroting).
4. Over het begrotingsjaar 2000 is voor het eerst in mei 2001 een Financieel Jaarverslag van het Rijk uitgebracht om daarmee een einde te maken aan de versnipperde financiële verantwoordingsinformatie van het Rijk (zie hierover brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 573, nr. 23). Voor de begrotingsjaren 1993-1999 is voor de realisatiecijfers derhalve geput uit de Miljoenennota 1995-2001.
5. De weergegeven bedragen zijn in euro's. Daar waar in rapportages bedragen nog in guldens zijn vermeld, zijn deze omgerekend.

Toelichting per onderdeel (kolom)

A: Het betreft de begrotingsjaren. Als startpunt is 1993 genomen, aangezien de analyse ten aanzien van het belastingplan dat jaar als startpunt kent.

B: Tot en met begrotingjaar 2001 worden de cijfers gerapporteerd op kasbasis. Vanaf begrotingsjaar 2002 is tevens EMU-basis als grondslag gehanteerd. Aangezien de maatregelen in het belastingplan(pakket) vanaf dat moment op transactiebasis worden weergegeven, is deze grondslag ook voor de ramingen en realisatie van de totalen gekozen (transactiebasis en EMU-basis liggen dichtbij elkaar, zie paragraaf 4.9.2.1). Overigens is het verschil in kas en EMU, zeker op totaalniveau, niet erg groot (bij een individuele maatregel kan het wel aanzienlijk verschillen), aangezien voor veel belastingmiddelen EMU-basis niets anders is dan verschoven kas.

C: Het betreft de bruto-belastingontvangst, waarbij de afslag naar de begrotingsfondsen derhalve nog niet heeft plaatsgevonden (zie paragraaf 4.7).

D: Vanaf begrotingsjaar 2000 zijn in de belastingplannen ook de premies volksverzekeringen in de ramingen weergegeven. Om die reden zijn deze vanaf dat moment ook in de totale ontvangst meegenomen.

E: Het betreft de totale belasting- en (vanaf 2000) premieontvangst die relevant is om de realisaties aan te relateren.

F/G/H: Het betreft de belastingen en indien van toepassing de premies, waarmee een totaalbedrag ontstaat aan gerealiseerde ontvangst om af te zetten tegen de geraamde ontvangst.

I: Het betreft het verschil tussen de gerealiseerde en de geraamde ontvangst in absolute bedragen.

J: Het betreft het verschil tussen de gerealiseerde en de geraamde ontvangst uitgedrukt in een percentage van de geraamde ontvangst.

Literatuurlijst

Adriani 1931
P.J.A. Adriani, *De grondbeginselen der wetten op de Inkomsten-, Vermogens- en Dividend en Tantièmebelasting*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1931.

Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2017
Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid, *Baten en lasten geherwaardeerd; Voor- en nadelen van verdere toevoeging van baten-lasteninformatie*, Den Haag, maart 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 31 865, nr. 93, bijlage.

Adviesraad Internationale Vraagstukken 2018
Adviesraad Internationale Vraagstukken, *Coalitievorming na de Brexit, Allianties voor een Europese Unie die moderniseert en beschermt*, no. 108, juli 2018.

Alders en De Rijke 1999
G.A.C. Alders, M. de Rijke, *Inzet fiscale stimuleringsregelingen te vanzelfsprekend*, WFR 1999/6348, p. 945-949.

Algemene Rekenkamer 1999
Algemene Rekenkamer, *Belastingen als beleidsinstrument*, 1999, *Kamerstukken II* 1998/99, 26 452, nrs. 1-2.

Algemene Rekenkamer 2003
Algemene Rekenkamer, *Tussen beleid en uitvoering: lessen uit recent onderzoek van de Algemene Rekenkamer*, 2003, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 831, nrs. 1-2.

Algemene Rekenkamer 2008
Algemene Rekenkamer, *Belastingen als beleidsinstrument. Rapport: terugblik 2008*, 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 26 452, nr. 6.

Algemene Rekenkamer 2010
Algemene Rekenkamer, *Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies*, 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, niet-dossierstuk, publicatienummer 2010D22737.

Algemene Rekenkamer 2015
Algemene Rekenkamer, *Raming van belastingontvangsten. Aandachtspunten bij de interpretatie van de ramingscijfers in budgettaire nota's*, 2015, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 44, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2016a
Algemene Rekenkamer, *Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling*, 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 475 IX, nr. 2, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2016b
Algemene Rekenkamer, *Inzicht in publiek geld; Uitnodiging tot bezinning op de publieke verantwoording*, 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 31 865, nr. 86, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2016c
Algemene Rekenkamer, *Handhavingsbeleid Belastingdienst*, 2016, *Kamerstukken II* 2016/17, 31 066, nr. 319, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2017a
Algemene Rekenkamer, *Zicht op belastingverlichtende regelingen; Een inventarisatie van fiscale regelingen die de belastingontvangsten van het Rijk beperken*, 31 januari 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 30, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2017b
Algemene Rekenkamer, *Jaarverslag 2016*, 29 maart 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 703, nr. 1, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2017c
Algemene Rekenkamer, *Resultaten verantwoordingsonderzoek 2016, Ministerie van Financiën en Nationale Schuld (IX), Rapport bij het jaarverslag*, 17 mei 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 725 IX, nr. 8, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2017d
Algemene Rekenkamer, *Niet-belastingontvangsten; Raming, beheersing en prikkels van ontvangsten van ministeries*, 31 augustus 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 45, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2017e
Algemene Rekenkamer, *Tussenstand Investeringsagenda Belastingdienst*, 10 oktober 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 31 066, nr. 381, bijlage.

Algemene Rekenkamer 2019
Algemene Rekenkamer, *Inzicht in publiek geld (deel 2); Naar een toekomstbestendige beleidsbegroting*, 12 september 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 31 865, nr. 154, bijlage.

Van Amsterdam 1993
A.M. van Amsterdam RA, *Geschiedenis en de fiscale interpretatie van no taxation without representation*, MBB 1993, nr. 12, p. 327-330.

Van Arendonk 1999
H.P.A.M. van Arendonk, *No taxation without representation; over legaliteit en legitimiteit*, in: J. Verburg, N.H. de Vries, O.I.M. Ydema (red.), Liberale Gifte: Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus, Deventer: Kluwer, 1999, p. 17-30.

Van Arendonk 2010
H.P.A.M. van Arendonk, *Terugwerkende kracht van fiscale wetgeving: wetgevingskunst(jes)?*, in: H.P.A.M. Van Arendonk (red.), Wetgevingskunsten. Vriendenbundel aangeboden aan Jan Kees Bartel de fiscale kunstenaar, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2010, p. 19-34.

Arts 2017
H. Arts, *Wat is er mis met de huidige belastingwetgeving in Nederland?*, WFR 2017/85, p. 534-535.

Bartel 2009
J.C.K.W. Bartel, *Reparatie van arresten*, in: L.J.A. Pieterse (red.), Draaicirkels van formeel belastingrecht, Amersfoort: Sdu Uitgevers, 2009, p. 35-43.

Belinfante en De Reede 2015
A.D. Belinfante en J.L. de Reede, *Beginselen van het Nederlandse staatsrecht*, bewerkt door L. Dragstra, N.S. Efthymiou, A.W. Hins en R. de Lange, 18e druk, Deventer: Wolters Kluwer, 2015.

Van den Berg en Uyterlinde 2005
J. van den Berg en R. Uyterlinde, *De begrotingsinfrastructuur*, in: P. Arnoldus, K. van Nieuwamerongen en B. Verberne (red.), Toegang tot de Rijksbegroting, Den Haag: Sdu Uitgevers, p. 39-53.

Van den Berge 1949
W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 68, Alphen a/d Rijn: N. Samsom NV, 1949.

Bettendorf en Van Limbergen 2013
L. Bettendorf, D. van Limbergen, *The stability of tax elasticities in the Netherlands*, CPB Discussion Paper 256, 20 september 2013.

Van der Bij 1993
J. van der Bij, *Doelmatigheid en de rijksbegroting, Een staatsrechtelijke en economische visie op de rijksbegroting* (dissertatie), Groningen: Wolters-Noordhoff bv, 1993.

Blaupot Ten Cate 1891
S.J. Blaupot Ten Cate, *Opmerkingen over het budgetrecht in den constitutionelen staat* (dissertatie), Groningen: J.B. Wolters, 1891.

De Blieck c.s. 1999
L.A. de Blieck, P.J. van Amersfoort, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Fed, 1999, 5e druk.

Boer 2007
J.P. Boer, *Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus!,* NTFR 2007/444.

Boer 2013
J.P. Boer, *Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'tax nudging'* (oratie Leiden), Den Haag: Sdu Uitgevers, 2013.

Bolhuis 2017
W. Bolhuis, *De rekenmeesters van de politiek. De doorrekening van de verkiezingsprogramma's door het CPB*, Amsterdam: Uitgeverij Van Gennep, 2017.

Bordewijk 1930
H.W.C. Bordewijk, *De theorie der belastingen en het Nederlandsche belastingwezen*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1930.

Bos en Van Riel 2014
M.G. Bos en B. van Riel, *Meer economische beleidscoördinatie in de EMU*, TvOF 2014, nr. 2, p. 106-114.

Bovend'Eert en Kummeling 2017
P.P.T. Bovend'Eert en H.R.B.M. Kummeling, *Het Nederlandse parlement*, Deventer: Wolters Kluwer, 2017, 12e druk.

Breedijk en Hogendoorn 2005
S. Breedijk en C. Hogendoorn, *De inkomstenkant van de begroting*, in: P. Arnoldus, K. van Nieuwamerongen en B. Verberne (red.), Toegang tot de Rijksbegroting, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2005, p. 115-136

Brüll 1967
D. Brüll, *Rechtsnorm en overheidsbudget*, Openbare les Rotterdam, 1967.

Buijs 1883
J.T. Buijs, *De Grondwet, Toelichting en kritiek*, Eerste deel, Arnhem: P. Gouda Quint, 1883.

Buijs 1887
J.T. Buijs, *De Grondwet, Toelichting en kritiek*, Tweede deel, Arnhem: P. Gouda Quint, 1887.

Buijs 1888
J.T. Buijs, *De Grondwet, Toelichting en kritiek van de wijzigingen in 1887 ingevoerd*, Derde deel, Arnhem: P. Gouda Quint, 1888.

Burkens e.a. 1997
M.C. Burkens, H.R.B.M. Kummeling, B.P. Vermeulen, R.J.G.M. Widdershoven, *Beginselen van de democratische rechtsstaat. Inleiding tot de grondslagen van het Nederlandse staats- en bestuursrecht*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 1997, 4e druk.

Den Butter en Segers 2015
F.A.G. den Butter en M.L.L. Segers, *Begrotingsbeleid en beleidscoördinatie in een EMU zonder politieke unie*, TvOF 2015, nr. 2, p. 93-102.

Caminada 1996
C.L.J. Caminada, *De progressie van het belastingstelsel* (dissertatie), Amsterdam: Thesis Publishers, 1996.

Caminada en Ros 2012
C.L.J. Caminada en A.P. Ros, *Belastingfaciliteiten*, in: C.A. de Kam en J.H.M. Donders (red.), Jaarboek overheidsfinanciën 2012, Den Haag: Sdu Uitgevers, p. 157-182.

Caminada en Stevens 2017
K. Caminada en L. Stevens, *Blauwdruk voor belastinghervorming*, WFR 2017/101, p. 632-646.

Caminada en Vording 2007
C.L.J. Caminada en H. Vording, *Belasting als beleidsinstrument*, in: C.L.J. Caminada c.s. (red.), Belasting met beleid, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2007, p. 1-14.

Centraal Bureau voor de Statistiek 2013
Centraal Bureau voor de Statistiek, *Crisisheffing levert ruim 600 miljoen euro op*, persbericht 28 oktober 2013 (raadpleegbaar via: https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2013/44/crisisheffing-levert-ruim-600-miljoen-euro-op)

Centraal Planbureau 2007
Centraal Planbureau, *Het effect van een vliegticketbelasting: een second opinion*, CPB Notitie, 2007/51, 3 augustus 2007

Centraal Planbureau 2012
Centraal Planbureau, *Nadere informatie doorrekening verkiezingsprogramma's*, CPB Notitie, 31 mei 2012.

Centraal Planbureau 2013
Centraal Planbureau, *Ex-ante budgettaire effecten Begrotingsafspraken 2014*, CPB Notitie, 16 oktober 2013.

Centraal Planbureau 2016
Centraal Planbureau, *Tax bunching by owners of small corporations*, CPB Discussion Paper 326, 14 maart 2016.

Centraal Planbureau 2017
Centraal Planbureau, *Certificering budgettaire ramingen fiscale maatregelen*, CPB Notitie, 19 september 2017.

Centraal Planbureau 2018
Centraal Planbureau, *Economie op stoom. Overheid stimuleert*, Raming CEP 2018, CPB Policy Brief 2018/06, 6 maart 2018.

Centraal Planbureau 2018a
Centraal Planbureau, *Onafhankelijkheid*, CPB Memo, 3 september 2018.

Centraal Planbureau 2019
Centraal Planbureau, *De beleidsmatige lastenontwikkeling bij de MEV 2020*, CPB Achtergronddocument, september 2019.

Christiaanse 1977
J.H. Christiaanse, *Tax expenditures*, WFR 1977/69, p. 69-75.

Christiaanse 1981
J.H. Christiaanse, *De nieuwe Grondwetsbepaling over belastingen*, MBB 1981, nr. 3, p. 70.

Christiaanse 1990
J.H. Christiaanse, *Terugwerkende kracht op fiscaal terrein*, WFR 1990/1569.

COELO 2018
Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO), *Atlas van de lokale lasten 2018*, Groningen, 2018.

Coenen e.a. 2015
P. Coenen, A.W. Heringa, H-T Nguyen, S. Wolf, *Europees Semester*, Montesquieu Policy Papers nr. 6, Montesquieu Institute, 2015.

Colenbrander (I) 1908
H.T. Colenbrander, *Ontstaan der Grondwet, Bronnenverzameling*, Deel I 1814, Rijks Geschiedkundige Publicatiën, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff, 1908.

Colenbrander (II) 1909
H.T. Colenbrander, *Ontstaan der Grondwet, Bronnenverzameling*, Deel II 1815, Rijks Geschiedkundige Publicatiën, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff, 1909.

Commissie Van Dijkhuizen 2012
Commissie inkomstenbelasting en toeslagen o.v.v. C. van Dijkhuizen, *Naar een activerender belastingstelsel*, Interimrapport, oktober 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 447, nr. 1, bijlage.

Commissie Van Dijkhuizen 2013
Commissie inkomstenbelasting en toeslagen o.v.v. C. van Dijkhuizen, *Naar een activerender belastingstelsel*, Eindrapport, juni 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 447, nr. 2, bijlage

Commissie Hofstra 1990
Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen' o.v.v. H.J. Hofstra, *Rapport van de Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen'*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 184, Deventer: Kluwer, 1990.

Commissie De Kam 2018
Commissie visitatie raming belasting- en premieontvangsten o.v.v. F. de Kam, *Raamwerk aan de winkel*, Den Haag, 20 juli 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, bijlage.

Commissie onderzoek Belastingdienst 2017
Commissie onderzoek Belastingdienst, *Onderzoek naar de besluitvormingsprocedures binnen de Belastingdienst*, Den Haag, januari 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 31 066, nr. 330, bijlage.

Commissie Simons 1960
Rapport van de Commissie tot Voorbereiding van een Herziening van de Comptabiliteitswet, o.v.v. D. Simons, 's-Gravenhage: Staatsdrukkerij- en Uitgeverijbedrijf, 1960.

Commissie Stellinga 1972
Commissie ter bestudering van delegatie van wetgevende bevoegdheid in het belastingrecht o.v.v. J.R. Stellinga, *Delegatie van wetgevende bevoegdheid*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131, Deventer: Kluwer, 1972.

Commissie Stevens 1991
Commissie voor de Belastingherziening o.v.v. W.F.C. Stevens, *Graag of niet. Verlaging, vereenvoudiging, verbreding*, Den Haag: SDU, 1991, 2e druk.

Commissie Van Weeghel 2010
Studiecommissie belastingstelsel o.v.v. S. van Weeghel, *Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel*, april 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 140, nr. 4, bijlage.

Commissie Werner 1970
Verslag aan de Raad en aan de Commissie van 8 oktober 1970 betreffende de verwezenlijking in etappes van de Economische en Monetaire Unie in de Gemeenschap, Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen, no. C 136/1 (Werner Report).

Cort van der Linden 1887
P.W.A. Cort van der Linden, *Leerboek der financiën. De theorie der belastingen*, 's-Gravenhage: Belifante, 1887.

Detiger 1962
J.G. Detiger, *Gelijkheid en differentiatie als fiscaal rechtsgoed* (oratie Utrecht), Deventer/Antwerpen: N.V. Uitgeversmaatschappij AE. E. Kluwer, 1962.

Diamant en Van Emmerik 2013
M. Diamant, M.L. van Emmerik, *Het Nederlandse budgetrecht in Europees perspectief*, TvCR 2013, p. 94-129.

Diamant 2017
M. Diamant, *Het budgetrecht van het Nederlandse parlement in het licht van het Europees economisch bestuur* (dissertatie), Deventer: Wolters Kluwer, 2017.

Van Dijck 1983
J.E.A.M. van Dijck, *Deregulering in het belastingrecht*, WFR 1983/853.

Van Dijck 1985
J.E.A.M. van Dijck, *Vereenvoudiging zonder wetswijziging*, in: Fiscale aspecten van ondernemingen, aangeboden aan D.A.M. Meeles (Meelesbundel), Deventer: Kluwer, 1985.

Van Dijck 2010
J.E.A.M. van Dijck, *Reparatie van arresten*, in: H.P.A.M. van Arendonk e.a. (red.), Wetgevingskunsten, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2010, p. 73-76.

Dijkstra 2018
C.M. Dijkstra, *De plicht om géén belasting te betalen*, WFR 2018/130, p. 888-898.

Van der Dussen 1990
J.W. van der Dussen, *Wegwijzer in het institutionele (begrotings)labyrint*, in: J.W. van der Dussen e.a. (red.), Macht en onmacht rond de rijksbegroting, Geschriften van de Vereniging voor Bestuurskunde nr. 13, 's-Gravenhage: VUGA Uitgeverij BV, 1990, p. 77-86.

Van Eijsden 2019
A. van Eijsden, *Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen*, WFR 2019/45, p. 248-256.

Elias 2005
A.M. Elias, *De Vrankrijker's Geschiedenis van de Belastingen*, Amsterdam: De Bataafsche Leeuw, 2005.

Van den Ende, Haberham en Den Boogert 2004
L. van den Ende, A. Haberham en K. den Boogert, *Tax expenditures in the Netherlands*, in: H. Polackova Brixi e.a. (red), Tax expenditures – Shedding light on government spending through the tax system, Washington D.C.: The World Bank, 2004, p. 131-154.

Engels 1848
P.H. Engels, *De geschiedenis der belastingen in Nederland, van de vroegste tijden tot op heden, met eenen beknopten inhoud der tegenwoordig in werking zijnde belastingwetten*, Rotterdam: H.A. Kramers, 1848.

Enthoven 2011
G.M.W. Enthoven, *Hoe vertellen we het de Kamer? Een empirisch onderzoek naar de informatierelatie tussen regering en parlement* (dissertatie), Delft: Eburon, 2011.

Essers 2001
P.H.J. Essers, *Lijmen/Het been in de Tweede Kamer*, WFR 2001/69.

Essers 2006
P.H.J. Essers, *De wenselijkheid van een Raad van Fiscale Adviseurs*, in: R.P.C. Cornelisse en P.J. Wattel (red.), Dat is verder geen probleem (Vriendenbundel Jaap Zwemmer), Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2006.

Essers 2006a
P.H.J. Essers, *Het fiscale onderzoek in Nederland; enkele observaties*, WFR 2006/1272.

Essers 2010
P.H.J. Essers, *Tien voorstellen ter verbetering van de kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces*, in: H.P.A.M. van Arendonk e.a. (red.), Wetgevingskunsten. Vriendenbundel Jan Kees Bartel de fiscale kunstenaar, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2010, p. 89-98.

Essers 2019
P.H.J. Essers, *Belastingverzet*, WFR 2019/86, p. 516-525.

Europese Commissie 2012
Europese Commissie, *Blauwdruk voor een hechte economische en monetaire unie – Aanzet tot een Europees debat*, Mededeling van de Commissie, Brussel, november 2012, COM(2012) 777 final/2.

Europese Commissie 2014
Europese Commissie, *Tax expenditures in direct taxation in de EU Member States*, Occasional Papers 207, December 2014.

Europese Commissie 2017a
Europese Commissie, *Landverslag Nederland 2017 met een diepgaande evaluatie betreffende de preventie en correctie van macro-economische onevenwichtigheden*, Brussel, 2017, SWD(2017) 84 final.

Europese Commissie 2017b
Europese Commissie, *Discussienota over de verdieping van de economische en monetaire unie*, Brussel, mei 2017, COM(2017) 291.

Europese Commissie 2017c
European Commission, *Vade Mecum on the Stability and Growth Pact*, 2017-edition, Institutional paper 052, march 2017.

Europese Commissie 2017d
European Commission, *Taxation trends in de European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, Luxembourg: Publication Office of the European Union, 2017.

Floor 2014
E. Floor, *Progressiefactor onder druk tijdens crisis*, CPB Achtergronddocument, 24 oktober 2014.

Frissen 2008
P.H.A. Frissen, *Grondwet, begrenzing en terughoudendheid*, in: De Grondwet herzien, 25 jaar later 1983-2008, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 2008, p. 25-46.

Geppaart 1967
Ch.P.A. Geppaart, *Enige fiscale aspecten van de sociale rechtsstaat* (oratie Tilburg), Amsterdam: NV uitgeverij FED, 1967.

Geppaart 1991
Ch.P.A. Geppaart zoals weergegeven in K. De Bruin, *Verbroken evenwicht*, WFR 1991/749.

Gerverdinck 2020
T.C. Gerverdinck, *Eigendomsgrondrecht en belastingen* (dissertatie), Fiscale Monografieën nr. 161, Deventer: Wolters Kluwer, 2020.

Giele en De Vries 1976
J.F.M. Giele en N.H. de Vries, *Belastinguitgaven*, WFR 1976/885, p. 885-895.

Van Gijn 1929
Ant. Van Gijn, *De algemeene beginselen voor de heffing van belastingen*, Preadvies, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 8, Purmerend: J. Muusses, 1929, p. 1-86.

Gilbert en Öztürk 2013
N.D. Gilbert en B. Öztürk, *Onafhankelijk Europees begrotingstoezicht: waarom en hoe nu verder?*, TvOF 2013, nr. 1, p. 25-30.

Goedhart 1967
C. Goedhart, *Hoofdlijnen van de leer der openbare financiën*, Leiden: H.E. Stenfert Kroese N.V., 1967, 2e druk.

Grapperhaus 1969
F.H.M. Grapperhaus, *De aanvaardbaarheid van nevendoeleinden in de belastingwetgeving*, Alphen aan den Rijn: N. Samsom NV, 1969.

Grapperhaus 1971
F.H.M. Grapperhaus, *Vooruitblik op het belastingrecht*, in: Tributen aan het recht, Bundel samengesteld ter gelegenheid van het honderdjarig bestaan van het weekblad voor fiscaal recht, Deventer: Kluwer, 1971, p. 3-19.

Grapperhaus 1989
F.H.M. Grapperhaus, *Belasting, vrijheid en eigendom. Hoe belastingheffing leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten 511-1787*, De Walburg Pers/Kluwer, 1989.

Grapperhaus 2002
F.H.M. Grapperhaus, *Bescherming beroving belasting. In tienduizend jaar van embryonale naar volwassen belastingheffing*, Deventer: Kluwer, 2002.

Gribnau 1997
J.L.M. Gribnau, *Grenzen aan instrumentalisering*, WFR 1997/6248, p. 807-818.

Gribnau 1999
J.L.M. Gribnau, *Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt*, Fiscaal Ondernemingsrecht, 1999, p. 129-146.

Gribnau 2007
J.L.M. Gribnau, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort: Sdu Fiscale Financiële Uitgevers, 2007.

Gribnau en Lubbers 2010
J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, *Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces*, WFR 2010/6880, p. 1388-1402.

Gribnau 2011
J.L.M. Gribnau, Preadvies '*Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht*', in Belasting en ethiek, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 243, Deventer: Kluwer, 2011.

Gribnau 2013
J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen* (oratie Tilburg), Den Haag: Boom fiscale uitgevers, 2013.

Gribnau 2015
J.L.M. Gribnau, *Heeft de Belastingdienst zijn governance op orde?*, in: B. Starink, M. Visser (red.), Ondernemend met pensioen. Dietvorstbundel, Deventer: Wolters Kluwer, 2015, p. 55-69.

Gribnau en Pauwels 2016
J.L.M. Gribnau, M.R.T. Pauwels, *Commentaar op artikel 104 van de Grondwet*, in: E.M.H. Hirsch Ballin, G. Leenknegt (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2016 (www.nederlandrechtsstaat.nl).

Gribnau 2017
H. Gribnau, *Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: Reciprocity and Fair Play*, in: B. Peeters, H, Gribnau, and J. Badisco (red.), Building Trust in Taxation, Cambridge, Antwerp, Portland: Intersentia 2017, p. 17-49.

Gribnau en Vording 2017
H. Gribnau, H. Vording, *The Birth of Tax Law as an Academic Discipline*, 01 februari 2017, available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2919003.

Van Griensven en Van Merriënboer 2014
P. van Griensven en J. van Merriënboer, *De vinger aan de pols. Parlement en begrotingsrecht 1814-2014*, in: C. van Baalen (red.), Het geld regeert. Jaarboek parlementaire geschiedenis 2014, Amsterdam: Boom, 2014, p. 23-33.

Groenendijk 1998
N.S. Groenendijk, *Overheidsinkomsten* (dissertatie), Enschede: Twente University Press, 1998.

Haberham 2012
A.M. Haberham, *Budgettaire effecten van fiscale maatregelen*, in: H. de Boer (red.), 50 jaar Directe Belastingen, Opstellen aangeboden aan Ben Verhoeven ter gelegenheid van zijn afscheid als stafadviseur Directe Belastingen bij het Ministerie van Financiën, Deventer: Kluwer, 2012, p. 81-86.

Halberstadt 1986
V. Halberstadt, *Economie van de sociale zekerheid*, in: G.M.J. Veldkamp e.a. (red.), Sociaalrechtelijk en sociaal-politiek denken sedert de Tweede Wereldoorlog. Veertig jaar Sociaal Maandblad Arbeid, Alphen aan den Rijn/Brussel: Samsom Uitgeverij, 1986, p. 439-444.

Halberstadt en De Kam 1976
V. Halberstadt en C.A. de Kam, *Over belastinguitgaven*, WFR 1976/641, p. 641-653.

Halberstadt en De Kam 1977
V. Halberstadt en C.A. de Kam, *Belastinguitgaven nader beschouwd*, WFR 1977/337, p. 337-349.

Happé en Pauwels 2005
R.H. Happé en M.R.T. Pauwels, *Over materieel terugwerkende kracht en gerechtvaardigde verwachtingen*, in: A.O. Lubbers (red.), Opstellen fiscaal overgangsbeleid, MI98, Leiden: E.M. Meijers Instituut, 2005, p. 61-77.

Hartog 1951
F. Hartog, *Vermomde staatssubsidies*, De Economist, Volume 99, 1951, p. 497-506.

Hasekamp 2019
P.F. Hasekamp, *Geld speelt geen rol?*, Het Register, juni 2019, nummer 3, p. 15.

Van der Heim 1884
A.J. van der Heim, *Het budgetrecht. Eene historische schets* (dissertatie), Leiden: P. omerwil, 1884.

Heithuis 2019
E.J.W. Heithuis, *Excessief heffen (!) bij lenen van de eigen bv*, NTFR 2019/1020.

Hemels 2005
S.J.C. Hemels, *Door de muze omhelsd; Een onderzoek naar de inzet van belastingsubsidies voor kunst en cultuur in Nederland* (dissertatie), Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2005.

Hemels en Ros 2007
S.J.C. Hemels en A.P. Ros, *Belastinguitgaven: verantwoorden betekent niet per se afschaffen*, in: C.L.J. Caminada c.s. (red.), Belasting met beleid, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2007, p. 153-171.

Hemels 2011a
S.J.C. Hemels, *De Toren van Babel; Grenzen aan de autonomie van de belastingwetgever en de invloed daarvan op de (fiscale) wetenschapsbeoefening*, (oratie Rotterdam), Den Haag: SDU Uitgevers, 2011

Hemels 2011b
S.J.C. Hemels, *Zonsondergang en horizon. Verantwoording van belastinguitgaven in Nederland, nu en straks*, WFR 2011/1081.

Hijmans van den Bergh 1928
L.J. Hijmans van den Bergh, *Opeenvolgen van rechtsregels* (dissertatie), Utrecht: Drukkerij P. den Boer, 1928.

Hillebrink 2016
S. Hillebrink, *Het parlementaire inlichtingenrecht*, TvCR, no. 4, 2016, p. 322-334.

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

Hoekstra 2009
Tj. Hoekstra, *Raad van State en packagedeals. Over de beoordeling van 'vervuilde' wetsvoorstellen*, in: L.J.A. Pieterse (red.), Draaicirkels van formeel belastingrecht. Vriendenbundel René Niessen, Amersfoort: Sdu Uitgevers, 2009, p. 197-208.

Hoekstra 2012
Tj. Hoekstra, *Raad van State en delegatie. Wetgeving bij decreet?*, in: G.F. Boulogne, L.J.A. Pieterse (red.), Aanbevelingen ter verbetering van het vestigingsklimaat voor onderneming. Tribuut aan Jaap Bellingwout, Deventer: Kluwer, 2012, p. 117-132.

Hoetink 2018
C. Hoetink, *Macht der gewoonte. Regels en rituelen in de Tweede Kamer na 1945*, Nijmegen: Uitgeverij Vantilt, 2018.

Hofmans 2012
H.M.J. Hofmans, *Hoe zien de gewijzigde Europese begrotingsregels eruit?*, TvOF 2012, nr. 2, p. 81-95

Hofstra 1970
H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 1970.

Hoge Raad 2018
Hoge Raad der Nederlanden, *Jaarverslag 2017*, 2018, raadpleegbaar via jaarverslaghogeraad.nl.

Hol 1990
A.M. Hol, *Instrumentalisme en recht. Enkele rechtstheoretische kanttekeningen*, in: Gielebundel, Deventer: Kluwer, 1990, p. 257-275.

Van der Hulle 2016
R. van der Hulle, *Nogmaals de crisisheffing-arresten: enkele nadere observaties*, NTFR 2016/9, p. 1-5.

IBO Subsidies 2017
IBO Subsidies, *Robuust en proportioneel*, Ministerie van Financiën, 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550 IX, nr. 25, bijlage.

Janse de Jonge 1993
E.J. Janse de Jonge, *Het budgetrecht. Rechtsvergelijkende studie naar de begrotingsbehandeling door het parlement in de Verenigde Staten, Engeland en Nederland* (dissertatie), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1993.

Janse de Jonge 2016
E.J. Janse de Jonge, *Commentaar op artikel 105 van de Grondwet*, in: E.M.H. Hirsch Ballin, G. Leenknegt (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2016 (www.nederlandrechtsstaat.nl).

Jansen 2012
J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen, Over te ver doorgeschoten instrumentalisering van het belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2012.

Janssen 2017
Y. Janssen, *Statistiek: Schatkist profiteert van negatieve rente*, ESB, 16 januari 2017.

De Jong 1986
B. de Jong, *De verzekeringsgedachte in de sociale zekerheid*, in: F.A.J. van den Bosch en A.M. Dancot-Devriendt (red.), Sociaal en zeker, Deventer: Kluwer, 1986, p. 65-79.

De Jong en Kummeling 2009
M.A.D.W. de Jong en H.R.B.M. Kummeling, *De teloorgang van de Tweede Kamer als medewetgever*, in: P.P.T. Bovend'Eert e.a. (red.), De staat van wetgeving, Deventer: Kluwer, 2009, p. 67-97.

Juncker 2015
J-C. Juncker in nauwe samenwerking met D. Tusk, J. Dijsselbloem, M. Draghi, M. Schultz, *De voltooiing van Europa's Economische en Monetaire Unie*, Brussel: Europese Commissie, 2015 (Five Presidents' report).

De Kam, Koopmans en Wellink 2011
C.A. de Kam, L. Koopmans en A.H.E.M. Wellink, *Overheidsfinanciën*, Groningen: Noordhoff Uitgevers, 2011, 13e druk.

Kavelaars 2001
P. Kavelaars, *Op weg naar fiscalisering van de premieheffing?!*, in: D.A. Albregtse e.a. (red.), Er zal geheven worden!, Deventer: Kluwer, 2001, p. 189-200.

Kemmeren 2009
E.C.C.M. Kemmeren, *Exitheffing bij pensioenen: Financiën is hardleers*, WFR 2009/6820, p. 881-888.

Kenen 1995
P.B. Kenen, *Economic and monetary union in Europe. Moving beyond Maastricht*, Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

Kortmann 2016
C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, bewerkt door P.P.T. Bovend'Eert, J.L.W. Broeksteeg, C.N.J. Kortmann en B.P. Vermeulen, bewerking 7e druk, Deventer: Wolters Kluwer, 2016.

Van Kreveld 2016
N.M.A. van Kreveld, *Consultatie bij fiscale wetgeving* (dissertatie), Leiden, 2016.

De Langen 1954
W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, Deel I, Alphen aan den Rijn: N. Samsom N.V., 1954.

De Langen 1958
W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, Deel II, Alphen aan den Rijn: N. Samsom N.V., 1958.

Langereis 1999
Ch.J. Langereis, *Open normen in het belastingrecht*, in: J. Verburg, N.H. de Vries, O.I.M. Ydema (red.), Liberale Gifte: Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus, Deventer: Kluwer, 1999, p. 243-248.

Lejour 2020
A.M. Lejour, *De Last van Onbelaste Winsten: Belastingontwijking in en door Nederland* (oratie Tilburg), Tilburg, 2020.

Lubbers 2004
A.O. Lubbers, *Fiscaal overgangsbeleid* (oratie Leiden), Leiden, 2004.

Lubbers 2010
A.O. Lubbers, *Fiscaal-juridisch onderzoek: time to change!*, NTFR 2010/1, p. 1-2.

McDaniel 1976
P.R. McDaniel, *The tax expenditure concept: theory and practical operation*, MBB, no. 12, 1976, p. 245-256.

Meeles 1988
D.A.M. Meeles, *De nevendoeleinden van de belastingheffing*, in: Van Dijck Bundel, Deventer: Uitgeverij FED bv, 1988, p. 243-262.

Meijers 1949
E.M. Meijers, *Belastingen als rechtsbegrip*, in: Tractatus Tributarii, opstellen op belastinggebied aangeboden aan P.J.A. Adriani, Haarlem: H.D. Tjeenk Willink & Zoon N.V., 1949, p. 1 t/m 28.

Van Mens 1988
K.L.H. van Mens, *Legaliteit en belastingrecht* (oratie Utrecht), Deventer: Kluwer, 1988.

Mes 1930
A.J.J.M. Mes, *Retributiën* (dissertatie), Middelburg: G.W. den Boer, 1930.

Meussen 2002
G.T.K. Meussen, *Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving*, WFR 2002/603.

Meussen en Dijkstra 2016
G.T.K. Meussen en C.M. Dijkstra, *De crisisheffing over 2012 en 2013, heeft het doel de middelen geheiligd?*, WFR 2016/88, p. 582-595.

Minderman 2000
G.D. Minderman, Tweede Kamer en rijksfinanciën. *Een studie naar parlementaire sturing van rijksfinanciën in Nederland* (dissertatie), Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2000.

Mol 1988
N.P. Mol, *De allocatiefunctie van de overheidsbegroting* (dissertatie), Enschede: Faculteit der Bestuurskunde, Universiteit Twente, 1988.

Molenaar 1916
A.N. Molenaar, *Rechtskarakter der begrootingswet* (dissertatie), Leiden: Batteljee & Terpstra, 1916.

Mulder 1995
J. Mulder, *Comptabiliteitsrecht van het Rijk*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1995.

Nehmelman 2011
R. Nehmelman (red.), *De constitutionele inbedding van het waterschap*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011.

Niessen 1996
R.E.C.M. Niessen, *Over de legitimatie van belastingheffing*, in: Geppaartbundel, Deventer: Kluwer, 1996, p. 149-159.

Niessen 1997
R.E.C.M. Niessen, *Instrumentalisering en belastingrecht*, WFR 1997/6244, p. 653-662.

Niessen 2010
R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2010, 9e druk.

Noordam 2000
F.M. Noordam, *Socialezekerheidsrecht*, Deventer: Kluwer, 2000, 5e druk.

Nooteboom 1982
A. Nooteboom, *Belasting, stuurgeld?* (oratie Groningen), Rotterdam: eigen uitgave auteur, 1982.

OESO 2010
OESO, *Tax expenditures in OECD countries*, Paris: OECD Publishing, 2010.

Oud 1954
P.J. Oud, *Het constitutioneel recht van het Koninkrijk der Nederlanden*, deel II, Zwolle: Tjeenk Willink 1954.

Pauwels 2009
M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Een rechtstheoretisch onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijke overgangsrecht in het belastingrecht* (dissertatie), Amersfoort: Sdu Uitgevers, 2009.

Pfeil 2009
T. Pfeil, *Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst*, Kluwer, 2009.

Pierson 1913
N.G. Pierson, *Leerboek der staathuishoudkunde*, Tweede deel, Haarlem: De Erven F. Bohn, 1913, 3e druk.

Pieterse 2011
L.J.A. Pieterse, *Een sprong in de fiscale methodologie. Over het schrijven van papers en scripties*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2011.

Pieterse 2015
L.J.A. Pieterse, *Het proefschrift, observaties van een buitenstaander*, NTFR 2015/962, p. 1-6.

Van der Poel 1928
J. van der Poel, *De plaats der invoerrechten en accijnzen in het Nederlandsch belastingstelsel*, Geschriften van de Vereeniging voor Belastingwetenschap, no. 7, Purmerend: J. Muusses, 1928.

Poppelaars 2018
S.P. Poppelaars, *Het nationale budgetrecht en Europese integratie* (dissertatie), Serie Staat en Recht deel 36, Deventer: Wolters Kluwer, 2018.

Postma 1995
J.K.T. Postma, *Sociale zekerheid als onderdeel van de publieke financiën*, in: W. Fritschy c.s. (red), Doel en middel. Aspecten van financieel overheidsbeleid in de Nederlanden van de zestiende eeuw tot heden, Amsterdam: NEHA, NEHA-series III, 1995, p. 197-212.

Postma 2015
J.K.T. Postma, *De geboorte van ons nationale belastingstelsel: een kwart eeuw politieke strijd en verwikkelingen (1798-1823)*, in: H. Vording (red.), Tweehonderd jaar Rijksbelastingen, Den Haag: SDU Uitgevers, 2015, p. 13-40.

Van der Pot 2014
C.W. van der Pot, *Handboek van het Nederlandse staatsrecht*, bewerkt door D.J. Elzinga, R. de Lange en H.G. Hoogers, 16e druk, Deventer: Wolters Kluwer, 2014.

Prast 1978
H. Prast, *Terugwerkende kracht op het gebied van de belastingwetgeving (1)*, Preadvies, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 150, Deventer: Kluwer, 1978.

Raad van de EU 2017
Raad van de EU, *Aanbeveling van de Raad over het nationaal hervormingsprogramma 2017 van Nederland en met een advies van de Raad over het stabiliteitsprogramma 2017 van Nederland*, Brussel, COM(2017) 518 final.

Raad van State 2019
Raad van State, *Jaarverslag 2018*, Den Haag: Raad van State, april 2019.

Reugebrink 1967
J. Reugebrink, *Over accijnzen*, in: J.E.A.M. van Dijck en Ch.P.A. Geppaart (red.), Smeetsbundel, Deventer: Kluwer, 1967, p. 281-294.

Van Riel en Metten 2000
B. van Riel en A. Metten, *De keuzes van Maastricht. De hobbelige weg naar de EMU*, Assen: Van Gorcum, 2000.

Van Rompuy 2012
H. van Rompuy in nauwe samenwerking met J.M. Barrosso, J-C. Juncker, M. Dradhi, Naar een echte economische en monetaire unie, december 2012 (Four Presidents' report).

Rouwenhorst 1966
J.A. Rouwenhorst, *De bijdrage-gedachte in de overheidsheffingen*, in: Fiscaal-economische opstellen, Bundel opstellen aangeboden aan Schendstok, Alphen aan den Rijn: N. Samsom N.V., 1966, p. 199-212.

De Savornin Lohman 1901
A.F. de Savornin Lohman, *Onze constitutie*, Utrecht: Kemink & Zoon, 1901.

Van Schagen 1994
J.A. van Schagen, *De Tweede Kamer der Staten-Generaal, Een staatsrechtelijke studie over haar organisatie en werkwijze* (dissertatie), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1994.

De Schepper 1990
H. de Schepper, *De Eerste Kamer in het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden*, in: A. Postma (red.), Aan deze zijde van het Binnenhof, Gedenkboek ter gelegenheid van het 175-jarige bestaan van de Eerste Kamer der Staten-Generaal, 's-Gravenhage: SDU, 1990, p. 15-58.

Schlette 1963
J.A. Schlette, *Delegatie in het Nederlandse belastingrecht* (dissertatie), Amsterdam: Buijten & Schipperheijn, 1963.

Schuver-Bravenboer 2009
M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal overgangsbeleid. Een raamwerk voor het vormgeven en beoordelen vaan het overgangsbeleid van de fiscale wetgever* (dissertatie), Deventer: Kluwer, 2009.

Shaviro 2003
D. Shaviro, *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, september 2003, NYU Law School, Public Law Research Paper No. 72 and NYU, Ctr for Law and Business Research Paper No. 03-20 (available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=444281).

Significance en SEO Economisch Onderzoek 2007
Significance, SEO Economisch Onderzoek, *Effecten van verschillende heffingsvarianten op de Nederlandse luchtvaart*, Eindrapport nr. 07014-M07, Leiden, 2007.

Smeets 1954
M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, Amsterdam: L.J. Veen's Uitgevers Maatschappij N.V., 1954, 2e druk.

Smeets 1962
M.J.H. Smeets, *Grondbeginselen van de belastingheffing*, Deventer/Antwerpen: N.V. Uitgeversmaatschappij AE. E. Kluwer, 1962.

Smid e.a. 2014
B. Smid, H ter Rele, S. Boeters, N. Draper, A. Nibbelink, B. Wouterse, *Minder zorg om vergrijzing*, CPB Boek 12, 3 juli 2014.

Spanjers 2013
M.P.A. Spanjers, *Chantagebelasting*, WFR 2013/6988, p. 210-211.

Spanjers 2016a
M.P.A. Spanjers, *Algemene Rekenkamer bezoedelt eigen positie*, rubriek parlementair, WFR 2016/120, p. 793.

Spanjers 2016b
M.P.A. Spanjers, *Budgettaire aspecten Belastingplanpakket 2017*, WFR 2016/220, p. 1398-1406.

Spanjers 2017a
M.P.A. Spanjers, *Belastingverlichtende regelingen belicht*, WFR 2017/58, p. 366-371.

Spanjers 2017b
M.P.A. Spanjers, *Budgettaire aspecten Belastingplanpakket 2018*, WFR 2017/195, p. 1226-1230.

Spanjers 2018
M.P.A. Spanjers, *Prijskaartje afschaffing dividendbelasting hoger dan € 1,4 miljard?*, WFR 2018/137, p. 948-951.

Staatscommissie Cals/Donner 1971
Eindrapport van de Staatscommissie van advies inzake de Grondwet en de Kieswet, o.v.v. J.M.L.Th. Cals en A.M. Donner, 's-Gravenhage: Staatsuitgeverij, 1971.

Staatscommissie Remkes 2018
Staatscommissie parlementair stelsel o.v.v. J.W. Remkes, *Lage drempels, hoge dijken; Democratie en rechtsstaat in balans*, Amsterdam: Boom, 2018.

Stanco 2014
G.P. Stanco, *Ruim vijftien jaar kwijtschelding van successierechten met kunst; een evaluatie*, WFR 2014/7077, p. 1604-1614.

Stam 2019
R. Stam, *Inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet: ruw en onrechtvaardig*, WFR 2019/81, p. 484-492.

Steinmetz 1949
B.J.F. Steinmetz, *Handboek der Nederlandsche overheidsfinanciën*, Amsterdam/Brussel: Uitgeversmaatschappij Elsevier, 1949.

Stevens 1987
L.G.M. Stevens, *Wat is eigenlijk oneigenlijk?*, WFR 1987/325.

Stevens 2002
L.G.M. Stevens, *Belasting: weggegooid geld? Fiscaal Beleid 2002*, Deventer: Kluwer, 2002.

Stevens 2003
S.A. Stevens, *De belaste overheid* (dissertatie), Deventer: Kluwer, 2003.

Stevens 2007
L.G.M. Stevens, *Durf te vertrouwen op open normen*, WFR 2007/1090.

Stevens 2008
L.G.M. Stevens, *Elementair belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2008.

Stevens 2017
L.G.M. Stevens, *Geeft regeerakkoord Rutte III zicht op een echte belastingherziening?*, WFR 2017/223, p. 1387-1397.

Stevens 2018
L.G.M. Stevens, *Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar. Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente omstandigheden*, Achtergronddocument VHMF-symposium, april 2018 (beschikbaar via www.vhmf.nl).

Stevers 1979
Th.A. Stevers, *De Rekenkamer*, Leiden: H.E. Stenfert Kroese B.V., 1979.

Stevers 1993
Th.A. Stevers, *De begrotingsnorm van het rijk*, Amsterdam: Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen Verhandelingen, Afd. Letterkunde, nieuwe Reeks, deel 155, 1993.

Studiegroep Begrotingsruimte 1972 (I)
Studiegroep Begrotingsruimte, *Kwantitatieve uitgangspunten voor het trendmatige begrotingsbeleid in de komende jaren*, 1e rapport, 1972, *Kamerstukken II* 1971/72, 11 780, nr. 2.

Studiegroep Begrotingsruimte 1972 (II)
Studiegroep Begrotingsruimte, *Het structurele begrotingstekort*, 2e rapport, 1972, *Kamerstukken II* 1971/72, 11 780, nr. 3, p. 2-6.

Studiegroep Begrotingsruimte 1972 (III)
Studiegroep Begrotingsruimte, *De voor de toetsing aan de trendmatige reële begrotingsruimte niet-relevante posten*, 3e rapport, 1972, *Kamerstukken II* 1971/72, 11 780, nr. 3, p. 7-13.

Studiegroep Begrotingsruimte 1978
Studiegroep Begrotingsruimte, *Nadere onderbouwing van het aanvaardbare structurele begrotingstekort*, 6e rapport, 1978, *Kamerstukken II* 1977/78, 15 081, nrs. 1-2, bijlage II, p. 111-154.

Studiegroep Begrotingsruimte 1982
Studiegroep Begrotingsruimte, *Beheersbaarheid van de collectieve uitgaven*, interim-rapport, 1982, *Kamerstukken II* 1982/83, 17 600, nr. 1, bijlage 7, p. 144-163.

Studiegroep Begrotingsruimte 1983
Studiegroep Begrotingsruimte, *Beheersbaarheid van de collectieve uitgaven*, 7e rapport, 1983, 's-Gravenhage: Staatsuitgeverij.

Studiegroep Begrotingsruimte 1989
Studiegroep Begrotingsruimte, *Naar gezonde overheidsfinanciën*, 8e rapport, 1989, *Kamerstukken II* 1988/89, 20 995, nr. 1.

Studiegroep Begrotingsruimte 1993
Studiegroep Begrotingsruimte, *Trendmatig begrotingsbeleid*, 9e rapport, 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 20 995, nr. 6.

Studiegroep Begrotingsruimte 1997
Studiegroep Begrotingsruimte, *Op weg naar begrotingsevenwicht*, 10e rapport, 1997, *Kamerstukken II* 1996/97, 25 400, nr. 1, bijlage.

Studiegroep Begrotingsruimte 2001
Studiegroep Begrotingsruimte, *Stabiel en duurzaam begroten*, 11e rapport, 2001, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 805, nr. 1, bijlage.

Studiegroep Begrotingsruimte 2006
Studiegroep Begrotingsruimte, *Vergrijzing en houdbaarheid*, 12e rapport, 2006, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300, nr. 65, bijlage.

Studiegroep Begrotingsruimte 2010
Studiegroep Begrotingsruimte, *Risico's en zekerheden*, 13e rapport, 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 123, nr. 52, bijlage.

Studiegroep Begrotingsruimte 2012
Studiegroep Begrotingsruimte, *Stabiliteit en vertrouwen*, 14e rapport, 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 66, bijlage.

Studiegroep Begrotingsruimte 2016
Studiegroep Begrotingsruimte, *Van saldosturing naar stabilisatie*, 15e rapport, 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 74, bijlage.

Studiegroep Duurzame Groei 2016
Studiegroep Duurzame Groei, *Kiezen voor duurzame groei*, 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 76, bijlage.

Stuut 2014
K. Stuut, *De beleidsmatige lastenontwikkeling in Nederland 1998-2013*, CPB-Achtergronddocument, Centraal Planbureau, maart 2014.

Surrey 1973
S.S. Surrey, *Pathways to tax reform. The concept of tax expenditures*, Cambridge: Harvard University Press, 1973 (reprint 2013).

Surrey en McDaniel 1985
S.S. Surrey, P.R. McDaniel, *Tax expenditures*, Cambridge: Harvard University Press, 1985 (reprint 2013).

Surrey en Sunley 1976
S.S. Surrey, E.M. Sunley, *General Report*, in: International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, vol. LXIa, Deventer: Kluwer, 1976.

Suyker 2016
W. Suyker, *De MEV 2017-raming en de Europese begrotingsregels*, CPB Achtergronddocument, 20 september 2016.

De Swaan 2004
A. de Swaan, *Zorg en staat. Welzijn, onderwijs en gezondheidszorg in Europa en de Verenigde Staten in de nieuwe tijd*, Amsterdam: Uitgeverij Bert Bakker, 2004, 6e druk.

Sweers en Uyanik 2005
M. Sweers, T. Uyanik, *Het budgettaire kader*, in: P. Arnoldus, K. van Nieuwamerongen en B. Verberne (red.), Toegang tot de Rijksbegroting, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2005, p. 19-37.

Swift, Polackova Brixi en Valenduc 2004
Z.L. Swift, H. Polackova Brixi en C. Valenduc, *Tax expenditures: general concept, measurement and overview of country practices*, in: H. Polackova Brixi e.a. (red), Tax expenditures – Shedding light on government spending through the tax system, Washington D.C.: The World Bank, 2004, p. 1-18.

Tekstra 2014
A.J. Tekstra, *De fiscus in het privaatrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2014.

Van den Tempel 1945
A. J. van den Tempel, *De belasting als instrument der economische politiek* (dissertatie), Alphen a/d Rijn: Samsom, 1945.

Van den Tempel 1977
A.J. van den Tempel, *Belastinguitgaven en de realisering van een faciliteitenbegroting*, WFR 1977/93, p. 93-97.

Thijssen 2009
H.E.B. Thijssen, *De juridische dissertatie onder de loep: De verantwoording van methodologische keuzes in juridische dissertaties* (dissertatie), Den Haag: Boom Juridische Uitgeverij, 2009.

Thorbecke 1847
J.R. Thorbecke, *Over plaatselijke begrooting*, Leyden: P.H. van den Heuvell, 1847.

Thorbecke 1848
J.R. Thorbecke, *Bijdrage tot de herziening der grondwet*, Leiden: P.H. van den Heuvell, 1848.

Thurlings 1974
Th.L.M. Thurlings, *Begroting en belasting, een studie over overheidsfinanciën*, Deventer: Kluwer, 1974.

Tijdelijke commissie Breed welvaartsbegrip 2016
Tijdelijke commissie Breed welvaartsbegrip, Rapport parlementair onderzoek Breed welvaartsbegrip, april 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 298, nr. 3.

Van Tol 2007
W.M.P. van Tol, *Belastinguitgaven: lastenkader of uitgavenkader?*, in: C.L.J. Caminada c.s. (red.), Belasting met beleid, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2007, p. 139-152.

Tuk 1970
C.P. Tuk, *Belastingen. Indeling in drie groepen*, WFR 1970/1049, p. 1049-1061.

De Valk 2005
W. de Valk, *Het politieke perspectief*, in: P. Arnoldus, K. van Nieuwamerongen en B. Verberne (red.), Toegang tot de Rijksbegroting, Den Haag: Sdu Uitgevers, p. 55-166.

Velde 1966
P. Velde, *Subsidies en belastingfaciliteiten*, in: Fiscaal-economische opstellen ('Schendstokbundel'), Alphen aan den Rijn: N. Samsom N.V., 1966, p. 269-281.

Veldkamp 1978
G.M.J. Veldkamp, *Afscheid van de verzekeringsgedachte* (oratie Leiden), 1978, in: Sociaal en gerechtig, Een selectie opstellen uit het werk van prof. dr. G.M.J. Veldkamp, Alphen aan den Rijn: Samsom, 1986, p. 267-288.

Verhaar 1990
P.M. Verhaar, *Het duistere domein der niet-belastingmiddelen*, in: C van Raad en G.P. Frank (red.), Gielebundel, Deventer: Kluwer, 1990, p. 663-684.

Vermeend 1996
W.A. Vermeend, *Instrumentalisering van het belastingrecht*, WFR 1996/6186, p. 209-213.

Vermeend 1999
W.A.F.G. Vermeend, *Zin en onzin van fiscale instrumentalisering*, in: J. Verburg, N.H. de Vries, O.I.M. Ydema (red.), Liberale Gifte: Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus, Deventer: Kluwer, 1999, p. 361-369.

Visser 2008
W.M.G. Visser, *Accijnzen* (dissertatie), Fiscale Monografieën 126, Deventer: Kluwer, 2008.

Visser 2018
A. Visser, *Betere boekhouding, betere democratie* (essay), Elsevier Weekblad, 6 januari 2018, p. 12-17.

Voermans 2019
W. Voermans, *Die informatie is van ons, ministers, hou die niet achter* (opinie), NRC, 22 november 2019, p. 18.

Vording 2015
H. Vording, *Tweehonderd jaar rijksbelastingen in trends en thema's*, in: H. Vording (red.), Tweehonderd jaar Rijksbelastingen, Den Haag: SDU Uitgevers, 2015, p. 41-88.

Vording 2016
H. Vording, *Fiscale beleidsnotities 2017*, WFR 2016/191, p. 1221-1231.

De Vries 1970
J.A.J. de Vries, *Het belastingpolitieke systeem*, Amsterdam/Brussel: Agon Elsevier, 1970.

Warmelink 1993
H.G. Warmelink, *Parlement en begroting* (dissertatie), Nederlands parlementsrecht Monografie 7, Groningen: Wolters-Noordhoff bv, 1993.

Wattel 1995
P.J. Wattel, *De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken*, in: E.A. Alkema e.a., De reikwijdte van fundamentele rechten, Preadvies, Handelingen NJV 1995-I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1995, p. 175-221.

Webber en Wildavsky 1986
C. Webber, A. Wildavsky, *A history of taxation and expenditure in the western world*, New York: Simon and Schuster, 1986.

Werger 2011
F.M. Werger, *Loonsomheffing* (dissertatie), 2011.

Werkgroep fiscaliteit 2016
Rapport Werkgroep fiscaliteit ten behoeve van de Studiegroep Duurzame Groei, juli 2016, vindplaats: www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/07/06/rapport-werkgroep-fiscaliteit.

Werkgroep Schoemaker 1987
Werkgroep o.v.v. A. Schoemaker, *Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en de loonbelasting*, februari 1987, Ministerie van Financiën.

Van der Wilk 2009
E.W. van der Wilk, *Macht, media en Montesquieu. Over nieuwe vormen van publieke macht en machtsevenwicht* (dissertatie), Leiden: Leiden University Press, 2009.

Wisselink 1979
M.A. Wisselink, *Voorstel tot wijziging van de Grondwet inzake belastingen: legaliteitsbeginsel, gelijkheidsbeginsel, belastingprivileges*, MBB 1979, no. 7/8, p. 249-261.

Witteveen 1988
W.J. Witteveen, *De retoriek in het recht. Over retorica en interpretatie, staatsrecht en democratie* (dissertatie), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1988.

Wyszkowski 2015
A. Wyszkowski, *Negative tax expenditures in the tax system*, 2015, raadpleegbaar via: https://www.researchgate.net/publication/267857187_NEGATIVE_TAX_EXPENDITURES_IN_THE_TAX_SYSTEM.

Zwemmer 1983
J.W. Zwemmer, *De rechtsongelijkheid van de rechtsstaat*, in: Ch.J. Langereis (red.), Quod Licet Jovi, Deventer: Uitgeverij FED b.v., 1983, p. 27-30.

Jurisprudentie

HvJ EG 18 september 2003, C-168/01, BNB 2003/344.
HvJ EU 28 februari 2018, C-398/16 en C-399/16, BNB 2018/92.

RvS 30 maart 1984, AB 148.

HR 8 mei 1877, Weekblad van het Regt 4119.
HR 5 oktober 1849, Weekblad van het Regt 1058.
HR 8 december 1971, BNB 1972/26.
HR 9 juni 1989, AB 412.
HR 26 augustus 1998, nr. 33417, BNB 1998/409.
HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262.
HR 19 juni 2009, nr. 08/02288, BNB 2009/264.
HR 19 juni 2009, nr. 07/13627, BNB 2009/265.
HR 19 juni 2009, nr. 43978, BNB 2009/263.
HR 14 juni 2013, nr. 11/04538, BNB 2013/177.
HR 22 april 2016, nr. 15/02845, BNB 2016/167.
HR 11 november 2016, nr. 15/03115, BNB 2017/44.
HR 14 juli 2017, nr. 17/01256, BNB 2017/186.

Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00180bis, V-N 2015/7.11.
Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00587bis, V-N 2015/7.12.
Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00824bis, V-N 2015/7.17.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1954/55, 4 080, nr. 3.
Kamerstukken II 1958/59, 5 380, nr. 3.
Kamerstukken II 1965/66, 8 525, nr. 1.
Kamerstukken II 1969/70, 10 300, nr. 1.
Kamerstukken II 1970/71, 10 940, nr. 3.
Kamerstukken II 1971/72, 11 780, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 1972/73, 12 342, nr. 1.
Kamerstukken II 1973/74, 13 004, nr. 3.
Kamerstukken I 1974/75, 13 100 IXB, nr. 90a.
Kamerstukken II 1975/76, 13 600, nr. 1.
Kamerstukken I 1975/76, 13 600 IXA enz., nrs. 104, 104a.
Kamerstukken II 1976/77, 14 226, nrs. 3, 4.
Kamerstukken II 1977/78, 15 081, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 1978/79, 15 575, nrs. 2, 3, 4, 6, 7, 10.
Kamerstukken I 1980/81, 15 575, nr. 20.
Kamerstukken II 1982/83, 17 600, nr. 1.
Kamerstukken II 1986/87, 19 700 IXB, nr. 53.
Kamerstukken II 1988/89, 20 994, nr. 3.
Kamerstukken II 1988/89, 20 995, nr. 1.
Kamerstukken II 1990/91, 21 501-07, nr. 12.
Kamerstukken II 1991/92, 22 647 (R 1437), nr. 3.
Kamerstukken II 1992/93, 20 995, nr. 6.
Kamerstukken II 1992/93, 22 730, nrs. 7-8.
Kamerstukken II 1992/93, 22 800, nr. 1.
Kamerstukken II 1992/93, 22 873, nrs. B, 6.
Kamerstukken I 1992/93, 22 873, nrs. 110b, 110d.
Kamerstukken II 1993/94, 23 472, nrs. 3, 5, 6.
Kamerstukken I 1993/94, 23 472, nr. 154a.
Kamerstukken II 1994/95, 23 900, nr. 1.
Kamerstukken II 1994/95, 23 942, nr. 3.
Kamerstukken II 1994/95, 23 943.
Kamerstukken II 1994/95, 23 952.
Kamerstukken II 1994/95, 23 962.
Kamerstukken II 1994/95, 24 172, A.
Kamerstukken II 1995/96, 24 400, nrs. A, 1, 34.
Kamerstukken II 1995/96, 24 667, nr. 5.
Kamerstukken II 1996/97, 25 052, nr. B.
Kamerstukken II 1996/97, 25 107, nr. 1.
Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 1996/97, 25 400, nr. 1.
Kamerstukken II 1997/98, 25 600, nrs. A, 43.
Kamerstukken II 1997/98, 25 691, nr. 5.

Kamerstukken II 1997/98, 26 024, nr. 10.
Kamerstukken II 1998/99, 26 200, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 1998/99, 26 452, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 1999/00, 26 573, nr. 23.
Kamerstukken II 1999/00, 26 800, nr. 2.
Kamerstukken II 1999/00, 26 820, nrs. 10, 12.
Kamerstukken II 1999/00, 26 821, nr. 3.
Kamerstukken II 2000/01, 26 821, nr. 5.
Kamerstukken II 2000/01, 27 800, nr. 2.
Kamerstukken II 2000/01, 27 805, nr. 1.
Kamerstukken II 2001/02, 28 000, nr. 2.
Kamerstukken II 2001/02, 28 013, nrs. A, 6.
Kamerstukken II 2001/02, 28 165, nrs. 2, 69, 148, 165.
Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nrs. 2, 8, 23.
Kamerstukken II 2002/03, 28 600, nr. 2.
Kamerstukken II 2002/03, 28 600 IXB, nr. 17.
Kamerstukken II 2002/03, 28 637, nr. 19.
Kamerstukken II 2002/03, 28 831, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2003/04, 29 200, nr. 1.
Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nrs. 4, 8.
Kamerstukken II 2003/04, 29 381, nrs. 3, 4, 8, 9, 10, 11, 12.
Kamerstukken II 2003/04, 29 540, nr. 1.
Kamerstukken II 2004/05, 28 655, nr. 6.
Kamerstukken I 2004/05, 29 381, C.
Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 4.
Kamerstukken II 2004/05, 29 800, nr. 2.
Kamerstukken II 2005/06, 30 300, nr. 65.
Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 4.
Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2005/06, 30 583, nr. 3.
Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3.
Kamerstukken II 2007/08, 26 452, nr. 6.
Kamerstukken II 2007/08, 31 200, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nrs. 3, 4, 5, 8, 9, 32, 34, 36, 45, 49, 55, 58.
Kamerstukken I 2007/08, 31 205, D.
Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 58.
Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nrs. 3, 4.
Kamerstukken II 2008/09, 30 539, nr. 10.
Kamerstukken II 2008/09, 31 070, nr. 24H.
Kamerstukken II 2008/09, 31 301, nr. 11.
Kamerstukken II 2008/09, 31 700, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nrs. 3, 8.
Kamerstukken II 2008/09, 31 792, nr. 1.
Kamerstukken II 2008/09, 31 924, nr. 1.
Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nrs. 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9.
Kamerstukken I 2008/09, 31 990, A, B.
Kamerstukken I 2009/10, 25 212, A.
Kamerstukken II 2009/10, 28 694, nr. 79.
Kamerstukken I 2009/10, 31 205, W.
Kamerstukken II 2009/10, 31 935, nrs. 6, 8.

Kamerstukken II 2009/10, 31 990, nr. 13.
Kamerstukken II 2009/10, 32 123, nrs. 1, 52.
Kamerstukken II 2009/10, 32 124, nr. 4.
Kamerstukken II 2009/10, 32 132, nr. 3.
Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4.
Kamerstukken II 2009/10, 32 360, nr. 1.
Kamerstukken II 2010/11, 21 501-07, nrs. 776, 839.
Kamerstukken II 2010/11, 30 995, nr. 87.
Kamerstukken II 2010/11, 31 371, nr. 364.
Kamerstukken II 2010/11, 31 935, nr. 8.
Kamerstukken II 2010/11, 31 980, nrs. 30, 38.
Kamerstukken II 2010/11, 32 500, nrs. 2, 15, 29, 30.
Kamerstukken II 2010/11, 32 500 VI, nr. M.
Kamerstukken II 2010/11, 32 565, nr. 4.
Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1.
Kamerstukken II 2011/12, 31 980, nr. 56.
Kamerstukken II 2011/12, 32 740, nrs. 9, 11.
Kamerstukken II 2011/12, 33 000, nrs. 1, 2, 66.
Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nrs. 3, 4.
Kamerstukken II 2011/12, 33 115, nrs. 3, 4, 5, 6, 9.
Kamerstukken II 2011/12, 33 121, nrs. 3, 4, 5, 6, 9, 16, 22, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31.
Kamerstukken I 2011/12, 33 121, D, J.
Kamerstukken II 2011/12, 33 262, nrs. 3, 4, 5.
Kamerstukken II 2011/12, 33 280, nr. 1.
Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nrs. 1, 2, 3, 4, 6, 7, 11, 20.
Kamerstukken I 2011/12, 33 287, C, F, G.
Kamerstukken II 2011/12, 33 319, nr. 3.
Kamerstukken II 2012/13, 21 501-20, nr. 795.
Kamerstukken II 2012/13, 32 847, nr. 42.
Kamerstukken II 2012/13, 33 115, nr. 8.
Kamerstukken I 2012/13, 33 115, D.
Kamerstukken II 2012/13, 33 262, nrs. 8, 9, 10.
Kamerstukken II 2012/13, 33 400, nrs. 1, 2, 18.
Kamerstukken II 2012/13, 33 400 XIII, nr. 2.
Kamerstukken II 2012/13, 33 403, nr. 3.
Kamerstukken II 2012/13, 33 404, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2012/13, 33 405, nr. 15.
Kamerstukken I 2012/13, 33 405, C, E.
Kamerstukken II 2012/13, 33 407, nrs. 3, 4, 6, 7, 15, 16.
Kamerstukken I 2012/13, 33 407, F.
Kamerstukken II 2012/13, 33 416, nr. 3.
Kamerstukken II 2012/13, 33 447, nrs. 1, 2.
Kamerstukken I 2012/13, 33 454, AB.
Kamerstukken II 2012/13, 33 480, nr. 15.
Kamerstukken II 2012/13, 33 515, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2012/13, 33 532, nrs. 1, 6.
Kamerstukken II 2012/13, 33 533, nr. 4.
Kamerstukken II 2012/13, 33 551, nr. 1.
Kamerstukken II 2012/13, 33 566, nr. 1.
Kamerstukken II 2012/13, 33 605, nr. 1.

Kamerstukken II 2012/13, 33 609, nr. 14.
Kamerstukken II 2012/13, 33 653, nrs. 3, 6, 7.
Kamerstukken II 2012/13, 33 670, nr. 1.
Kamerstukken II 2012/13, 33 713, nr. 3.
Kamerstukken II 2012/13, 34 404, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2013/14, 31 066, nr. 213.
Kamerstukken II 2013/14, 31 597, nr. 7.
Kamerstukken II 2013/14, 33 670, nrs. 2, 3, 8.
Kamerstukken II 2013/14, 33 713, nrs. 5, 6.
Kamerstukken II 2013/14, 33 750, nrs. 1, 2, 19.
Kamerstukken II 2013/14, 33 750 XVIII, nr. 2.
Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nrs. 4, 3, 10, 11, 13, 15, 16, 55, 73.
Kamerstukken I 2013/14, 33 752, D.
Kamerstukken II 2013/14, 33 756, nrs. 1, 2, 3, 4, 6, 10, 12, 17, 25, 29.
Kamerstukken II 2013/14, 33 805, nr. 7.
Kamerstukken II 2013/14, 33 819, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken I 2013/14, 33 819, G, K.
Kamerstukken II 2013/14, 33 930, nrs. 1, 13.
Kamerstukken II 2013/14, 33 930 XIII, nr. 1.
Kamerstukken II 2013/14, 33 940, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2013/14, 33 957, nrs. 3, 4.
Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nrs. 3, 4.
Kamerstukken II 2014/15, 21 501-20, nr. 996.
Kamerstukken II 2014/15, 31 570, nr. 25.
Kamerstukken II 2014/15, 31 597, nr. 8.
Kamerstukken II 2014/15, 32 140, nr. 5.
Kamerstukken II 2014/15, 32 800, nr. 24.
Kamerstukken II 2014/15, 33 670, nr. 11.
Kamerstukken I 2014/15, 33 713, E, G.
Kamerstukken II 2014/15, 33 996, nrs. 5, 6, 7.
Kamerstukken II 2014/15, 34 000, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2014/15, 34 000 IX, nr. 5.
Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nrs. 4, 8, 9, 10, 14, 38, 102.
Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3.
Kamerstukken II 2014/15, 34 085, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2014/15, 34 135, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2014/15, 34 200, nr. 1.
Kamerstukken II 2015/16, 21 501-20, nr. 1051.
Kamerstukken II 2015/16, 31 865, nr. 86.
Kamerstukken II 2015/16, 32 013, nr. 108.
Kamerstukken II 2015/16, 32 140, nr. 28.
Kamerstukken II 2015/16, 32 545, nrs. 44, 48.
Kamerstukken II 2015/16, 32 847, nr. 248.
Kamerstukken I 2015/16, 33 121, N.
Kamerstukken II 2015/16, 33 996, nrs. 12, 14, 15, 16, 26, 39.
Kamerstukken II 2015/16, 34 003, nr. 17.
Kamerstukken II 2015/16, 34 298, nr. 3.
Kamerstukken II 2015/16, 34 300, nrs. 1, 2, 44, 74, 76.
Kamerstukken I 2015/16, 34 300, O.
Kamerstukken II 2015/16, 34 300 IX, nr. 2.

Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nrs. 3, 4, 5, 9, 103, 108, 113, 115, 117, 118, 124.
Kamerstukken I 2015/16, 34 302, G, J.
Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nrs. 3, 5, 6, 8, 15.
Kamerstukken II 2015/16, 34 391, nr. 3.
Kamerstukken II 2015/16, 34 400, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2015/16, 34 426, nrs. 3, 4, 8.
Kamerstukken II 2015/16, 34 475 IX, nr. 2.
Kamerstukken II 2015/16, 34 497 nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2015/16, 34 508, nr. 3.
Kamerstukken II 2016/17, 21 501-20, nr. 1231.
Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nrs. 319, 330.
Kamerstukken II 2016/17, 31 597, nr. 12.
Kamerstukken II 2016/17, 31 865, nr. 93.
Kamerstukken II 2016/17, 32 140, nrs. 30, 32.
Kamerstukken I 2016/17, 33 996, C.
Kamerstukken II 2016/17, 34 323, nrs. 18, 19.
Kamerstukken II 2016/17, 34 426, nrs. 18, 19, 20, 27, 31.
Kamerstukken II 2016/17, 34 548, nrs. 3, 23, 31.
Kamerstukken II 2016/17, 34 550, nrs. 1, 2, 7, 45.
Kamerstukken II 2016/17, 34 550 VI, nr. 95.
Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nrs. 1, 5, 17, 25.
Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nrs. 3, 5, 35, 38, 70.
Kamerstukken I 2016/17, 34 552, D.
Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nrs. 3, 6, 7, 9, 12.
Kamerstukken II 2016/17, 34 555, nr. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2016/17, 34 652, nr. 3.
Kamerstukken II 2016/17, 34 703, nr. 1.
Kamerstukken II 2016/17, 34 725, nr. 1.
Kamerstukken II 2016/17, 34 725 IX, nrs. 1, 8.
Kamerstukken II 2016/17, 34 762, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 381.
Kamerstukken II 2017/18, 31 935, nr. 44.
Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nrs. 33, 34, 46.
Kamerstukken II 2017/18, 32 847, nr. 361.
Kamerstukken II 2017/18, 33 529, nr. 457.
Kamerstukken II 2017/18, 34 323, nr. 20.
Kamerstukken II 2017/18, 34 555, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2017/18, 34 700, nr. 34.
Kamerstukken II 2017/18, 34 775, nrs. 1, 2, 5, 6, 54, 77, 79.
Kamerstukken II 2017/18, 34 775 IX, nr. 10.
Kamerstukken II 2017/18, 34 775 XIII, nr. 2.
Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nrs. 3, 4, 5, 6, 8, 15, 17, 32, 35, 72.
Kamerstukken I 2017/18, 34 785, C, D.
Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 3.
Kamerstukken II 2017/18, 34 819, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2017/18, 34 870, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2017/18, 34 950, nr. 2.
Kamerstukken II 2017/18, 34 959, nrs. 1, 2, 3, 4.
Kamerstukken II 2018/19, 30 539, nrs. 18, 19.
Kamerstukken II 2018/19, 31 066, nr. 432.

Kamerstukken II 2018/19, 31 865, nrs. 125, 154.
Kamerstukken II 2018/19, 32 140, nrs. 50, 51, 52.
Kamerstukken II 2018/19, 32 813, nr. 307.
Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7.
Kamerstukken I 2018/19, 34 959, C, D.
Kamerstukken II 2018/19, 35 000, nrs. 1, 2, 6, 47, 72, 80.
Kamerstukken II 2018/19, 35 000 IX, nrs. 1, 2, 19.
Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nrs. 3, 4, 10, 13, 28, 29, 51, 61, 62.
Kamerstukken I 2018/19, 35 026, G, L.
Kamerstukken II 2018/19, 35 028, nrs. 1, 2, 3, 13, 18, 21.
Kamerstukken II 2018/19, 35 029, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2018/19, 35 031.
Kamerstukken II 2018/19, 35 095, nr. 1.
Kamerstukken II 2018/19, 35 095 IX, nr. 1.
Kamerstukken II 2018/19, 35 200, nr. 20.
Kamerstukken II 2018/19, 35 205.
Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 3.
Kamerstukken I 2019/20, 21 501-20, BE
Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 71.
Kamerstukken I 2019/20, 35 026, S.
Kamerstukken II 2019/20, 35 300, nrs. 1, 2, 6, 19H, 46, 47, 79.
Kamerstukken II 2019/20, 35 300 IX, nr. 15.
Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nrs. 3, 6, 15.
Kamerstukken II 2019/20, 35 304, nrs. 1, 2, 3.
Kamerstukken II 2019/20, 35 305, nr. 3.
Kamerstukken II 2019/20, 35 326, nrs. 1, 2.
Kamerstukken II 2019/20, 35 371, nr. 2.
Kamerstukken II 2019/20, 35 437.
Kamerstukken II 2019/20, 35 523.
Kamerstukken II 2020/21, 35 568.
Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 3.

Handelingen II 1844/45.
Handelingen II 1886/87, nr. 6.
Handelingen II 1971/72, nr. 8.
Handelingen II 1979/80, nr. 91.
Handelingen I 1988/89, nr. 34.
Handelingen II 1992/93, nr. 34.
Handelingen I 1992/93, nr. 12.
Handelingen I 1993/94, nrs. 15, 16.
Handelingen II 1995/96, nrs. 7, 8.
Handelingen I 1995/96, nrs. 12, 13.
Handelingen II 1997/98, nrs. 7, 8.
Handelingen II 2003/04, nr. 90.
Handelingen I 2004/05, nr. 3.
Handelingen I 2007/08, nrs. 14, 15.
Handelingen II 2008/09, nr. 103.
Handelingen I 2008/09, nr. 40.
Handelingen I 2009/10, nr. 14.
Handelingen II 2010/11, nr. 36.

Handelingen II 2011/12, nr. 28/item 9, nr. 77/item 28, nr. 78/item 6, nr. 88/item 15, nr. 98/item 3.
Handelingen I 2011/12, nr. 35/item 3, nr. 36/item 8, nr. 37/item 7.
Handelingen II 2012/13, nr. 11/item 4, nr. 23/item 7, nr. 27/item 17, nr. 49/item 9, nr. 57/item 21, nr. 67/item 8.
Handelingen I 2012/13, nr. 12/items 3, 6, 17, 18.
Handelingen II 2013/14, nr. 14/item 6, nr. 22/item 29, nr. 23/item 8, nr. 101/item 7.
Handelingen I 2013/14, nr. 14/item 11.
Handelingen II 2014/15, nr. 15/item 4, nr. 37/items 19, 21, nr. 109/item 25.
Handelingen II 2015/16, nr. 23/item 8, nr. 57/item 23, nr. 103/item 4, nr. 107/item 12, nr. 112/item 4.
Handelingen II 2016/17, nr. 22/item 21, nr. 23/item 9.
Handelingen II 2017/18, nr. 19/item 7, nr. 24/item 22.
Handelingen I 2017/18, nr. 12/item 7.
Handelingen II 2018/19, nr. 7/item 25, nr. 9/item 8, nr. 23/item 10, nr. 50/item 3.
Handelingen II 2019/20, nr. 8/items 3, 6.

Aanhangsel van de Handelingen II 2013/14, nrs. 888, 2748, 2998.
Aanhangsel van de Handelingen II 2016/17, nr. 2043.

Curriculum vitae

Michiel Spanjers (1978) is afgestudeerd in fiscale economie, fiscaal recht en Nederlands recht (sociaal recht) aan Tilburg University alsmede in notarieel recht aan de Universiteit Utrecht. Hij heeft in de publieke sector gewerkt bij het Ministerie van Financiën. In het bedrijfsleven is hij werkzaam geweest bij een bank-verzekeraar en aansluitend was hij zelfstandig ondernemer. Thans is hij financieel directeur van een juridisch advies- en detacheringsbureau. Spanjers schrijft wekelijks een politieke rubriek in het Weekblad fiscaal recht. Tevens manifesteert hij zich als fiscaal publicist. Zijn columns, opinies en artikelen verschijnen in kranten, (vak)bladen en andere (digitale) gremia.

In 2017 is Spanjers begonnen aan zijn onderzoek aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden onder de begeleiding van prof. mr. dr. J.P. Boer en prof. dr. H. Vording.

In de boekenreeks van het E.M. Meijers Instituut van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid, Universiteit Leiden, zijn in 2020 en 2021 verschenen:

MI-335 M.R. Bruning e.a., *Kind in proces: van communicatie naar effectieve participatie*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2020

MI-336 J. van Kralingen, *De ondeelbaarheid van het pand- en hypotheekrecht; deconstructie van een leerstuk. Een historisch-comparatieve studie*, (diss. Leiden), Den Haag: Boom juridisch 2020, ISBN 978 94 6290 782 9

MI-337 J.C.A. van Dam, *Guidance documents of the European Commission in the Dutch legal order*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-338 F. Jiang, *Greening' the WTO Ban on China's Export Duties. Should WTO law allow China to use export duties to protect the environment and, if so, in what manner?*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-339 M.J.R. Broekema, *Cognitive Bias in the Judgment of Business Valuations and Valuators. How Systematic Patterns of Irrationality Affect Entrepreneurs, Legal Professionals and Business Valuators*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-340 H. Horii, *Child Marriage as a Choice. Rethinking agency in international human rights*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-341 R. de Graaff, *Concurrence in European Private Law*, (diss. Leiden), The Hague: Eleven International Publishing 2020, ISBN 978 94 6236 134 8

MI-342 J.M.M. van der Vliet, *The International Legal Protection of Environmental Refugees. A human rights-based, security and State responsibility approach*, (diss. Leiden), Den Haag: Boom juridisch 2020, ISBN 978 94 6236 139 3

MI-343 M. Samadi, *Normering en Toezicht in de Opsporing. Een onderzoek naar de normering van het strafvorderlijk optreden van opsporingsambtenaren in het voorbereidend onderzoek en het toezicht op de naleving van deze normen*, (diss. Leiden), Den Haag: Boom juridisch 2020, ISBN 978 94 6290 816 1

MI-344 D.J. Verheij, *Credit rating agency liability in Europe. Rating the combination of EU and national law in rights of redress*, (diss. Leiden), The Hague: Eleven International Publishing 2020

MI-345 P. Rustenburg, *Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-346 J.V.O.R. Doekhie e.a., *Invoering jeugdstrafrecht in Caribisch Nederland. Een verkenning naar een jeugdstrafrechtmonitor*, Den Haag: Boom criminologie 2020, ISBN 978 94 6236 151 5

MI-347 A. Varga, *Establishing State Responsibility in the Absence of Effective Government*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-348 M. Darouei, *Managing a Sustainable Career in the Contemporary World of Work: Personal Choices and Contextual Challenges*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-349 N. Strohmaier, *Making Sense of Business Failure. A social psychological perspective on financial and legal judgments in the context of insolvency*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-350 S. Kouwagam, *How Lawyers Win Land Conflicts for Corporations. Legal Strategy and its Influence on the Rule of Law in Indonesia*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-351 A.D. Sarmiento Lamus, *The proliferation of dissenting opinions in international law. A comparative analysis of the exercise of the right to dissent at the ICJ and the IACtHR*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-352 B. Ribeiro de Almeida, *Building land tenure systems. The political, legal, and institutional struggles of Timor-Leste*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-353 K.A.M. van der Zon, *Pleegrechten voor kinderen. Een onderzoek naar het realiseren van de rechten van kinderen die in het kader van de ondertoezichtstelling in een pleeggezin zijn geplaatst*, (diss. Leiden), Den Haag: Boom juridisch 2020, ISBN 978 94 6290 842 0

MI-354 E.G. van 't Zand e.a., *Bestuurlijke boetes en de Verklaring Omtrent het Gedrag. Een onderzoek naar de realiseerbaarheid en wenselijkheid van het betrekken van bestuurlijke boetes bij de VOG-screening aan de hand van een casestudy naar handhaving en integriteit in de financiële sector*, Den Haag: Boom juridisch 2020, ISBN 978 94 6290 843 7

MI-355 J. Boakye, *Understanding Illegal Logging in Ghana. A Socio-Legal Study on (non)Compliance with Logging Regulations*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-356 N.N.A. Sánchez Castillo-Winckels, *International law and the sustainable governance of shared natural resources. A principled approach*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020, ISBN 978 94 0282 145 1

MI-357 S.S. Arendse, *De uiterlijke verschijningsvorm in het strafrecht. Een analyse van de jurisprudentie van de Hoge Raad*, (diss. Leiden), Den Haag: Boom juridisch 2020, ISBN 978 94 6290 844 4

MI-358 J. Reef, M. Jeltes & Y.N. van den Brink, *De PIJ-maatregel doorgelicht. Juridische grondslagen, populatiekenmerken, gedragsverandering en recidive*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2020, ISBN 978 94 6240 608 7

MI-359 S. Guo, *Recognition of Foreign Bank Resolution Actions*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-360 B. Muscat, *Insolvency Close-out Netting: A comparative study of English, French and US laws in a global perspective*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-361 J.M. ten Voorde, S.V. Hellemons & P.M. Schuyt, *Discriminatie als strafbeïnvloedende omstandigheid bij strafbare feiten, Een rechtsvergelijkende studie*, (diss. Leiden), Den Haag: Boom juridisch 2020, ISBN 978 94 6290 871 0

MI-362 F. Afandi, *Maintaining Order: Public Prosecutors in Post-Authoritarian Countries, the case of Indonesia*, (diss. Leiden), Amsterdam: Ipskamp Printing 2020

MI-363 R.M. Koenraadt, M.M. Boone, S.E. Rap & S. Kappert, *Financieel toezicht binnen het (jeugd) strafrecht. Een onderzoek naar het verloop, de resultaten en mogelijke uitbreiding van verplicht financieel toezicht binnen het (jeugd)strafrecht*, Den Haag: Boom juridisch 2020

MI-364 J. Asscher, Y.N. van den Brink, H. Creemers, E. Huls, R. van Logchem, N. Lynch & S.E. Rap, *De strafmaat voor jeugdige daders van ernstige gewelds- en zedenmisdrijven in internationaal perspectief*, Den Haag: Boom juridisch 2020

MI-365 M.P.A. Spanjers, *Belastingbudget. Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving*, (diss. Leiden), Den Haag: Flosvier 2021, ISBN 978 90 8216 072 7