



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



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

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-groootaandeelhouders 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 optreedt⁴ – 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 Zorgverzekeringswet dat directieuren-groootaandeelhouders 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 directieuren-groootaandeelhouders 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 begrotings spelregels, 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 tariefmutatie in box 2 daarin niet meer opgenomen. Als reden wordt inmiddels stevast 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 genereren 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 voornamelijk 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 Eijdsen 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 CO₂-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 CO₂-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 initiatief-wetsvoorstellen 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 begrotingstoezichthouder⁴² – 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 aanzet 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 paragraaf 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 voornamelijk 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 stevast 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 uitspraak 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 wetwijziging inmiddels een zogeheten ‘doenvermogenstoets’,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 versturende 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 literatuur en beleidsdocumenten verwijs is korthedshalve 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 budgettaire 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 bevestigt 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 premie-ontvangsten.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 allerm minst 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 premie-ontvangsten, 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 klemmt 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.'*