



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

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 XVIIIb).

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 en 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 begroting 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 EN 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 zwaar-beladen middel’* en wijst daarbij op de extra prudentie die dat voor de staat met zich brengt.¹² De grondwettelijke verankering van het wettelijke ver-eiste voor belastingheffing disciplineert dus de staat en biedt de contribu-abele 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 juridi-sche bakermat van ons huidige belastingstelsel.

Dat belastingen moeten zijn neergelegd in een wet in formele zin impli-ceert een wet die door regering en Staten-Generaal gezamenlijk is vastge-steld.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 en 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 praktische 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 Gibna 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 Grap-perhaus 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 belastingstelsel 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 belastingstelsel 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. Voortdurende 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 voortdurende 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 aaneeming 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 Financien' 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 Koning³⁴ 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 verbodig 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 aanvankelijk 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 financien 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 financien 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 zwaarigheid 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 voorstel⁴¹ 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 kracht 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 kracht 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 1840⁴⁵, 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 kracht 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 belasting-artikel 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 alleron-aangenaamste 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 wát, 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 allerm minst. 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 spreekt 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 Beschoouwingen 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 Essentiële 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 voornamelijk 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 heffen 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 budgettaire 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 gequoteerd 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 ‘eersteorde-gedragseffecten’ 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 voorgedragen 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 informatiebehoefte. 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 schaaft 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 lastenrelevant 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 zichzelf 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 kracht¹³⁶ 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, aan gezien de letterlijke tekst van het grondwetsartikel alsmede de totstandko-

135 De twee andere in de parlementaire geschiedenis geïnterpreteerde 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 Schuiver-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 Schuiver-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 verzwa-
ring 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 belasting-
plichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet vol-
doende kenbaar zijn.’¹⁴⁵

De ‘bijzondere omstandigheden’ die de Afdeling advisering van de Raad van State noemt voor terugwerkende kracht zijn beperkter dan de ‘uitzon-
derlijke 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 aankon-
digingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik als ‘bij-
zondere 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 Gw¹⁵⁷ – 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 ontnemen 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 (afwegingsfunctie¹⁷⁰). 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 eenheid¹⁷⁹), 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 begrotingen en rekeningen bij de Landsvertegenwoordiging opgaan.*'

176 Thorbecke 1848, p. 40: '*Eene begroting, welke niet alle uitgaven en alle inkomsten omvat, mist haar doel. Volledigheid is haar eerst vereischte. Men kan eene begroting 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 begroting 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 belasting-opbrengsten.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 belasting-faciliteiten 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 ontvangstendering 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 begrotingen 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 dezelve door eene nieuwe wet veranderingen gemaakt mogen 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 en 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 en 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 en 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 invloedssfeer 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 begrotings-systeematiek – op dit punt samenvattend te omschrijven als: gemaximeerde uitgaven en met de conjunctuur mee ademende belastingen²³⁰ – 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 merkwaaardige 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 saldbalans.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 schrapte 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 saldbalans 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 interpellatie²⁷⁹ en het vragenrecht²⁸⁰ 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 regelgeving²⁸⁴ – 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 overheids-uitgaven 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 macro-economische 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 Rijksuitgavenonderwerpen 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.