



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

4 | Begrotingsproces

4.1 INLEIDING

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

4.2 WETTELIJK KADER

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

1 Art. 105, eerste lid, Gw.

2 Vgl. hoofdstuk 7.

3 Gebaseerd op art. 105, vierde lid, Gw dat bepaalt dat de wet regels stelt omtrent het beheer van de financiën van het Rijk. Een dergelijke bepaling is sinds 1887 in de Gw opgenomen, maar het ontbrak lange tijd aan een wettelijke regeling. Pas in 1927 kwam de Cw tot stand.

4 Commissie Simons 1960, p. 24.

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

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

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

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

4.3 BEGROTINGSMIDDELEN

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

5 Mulder 1995, p. 1, die opmerkt dat kennis van boekhouding wel als comptabele kennis wordt aangeduid.

6 Hoofdlijnennotitie Cw, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, p. 4.

7 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 7.

8 Hoofdlijnennotitie Cw, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, p. 4. Als uitzondering hierop kent de Cw wel dwingende bepalingen met betrekking tot schatkistbankieren alsmede ten aanzien van rechtspersonen met een wettelijk geregelde taak (RWT).

9 Postma 2006, p. 14.

10 Janse de Jonge 1993, p. 381.

11 Hoofdlijnennotitie Cw, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, p. 5.

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

13 Vgl. art. 1.1 Cw 2016.

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

4.4 BEGROTINGS- EN PREMIEGEFINANCIERDE UITGAVEN

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

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

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

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

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

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

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

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

4.4.1 Geen budgetrecht premiegefinancierde uitgaven

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.4.2 Onderscheid belasting en premie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.5 BEGROTINGSWET: HOOFDSTUK IXB

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

46 Zie paragraaf 3.8.2.2.

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

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

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

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

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

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

4.6 BEGROTINGSSTELSEL: VERPLICHTINGEN-KASSTELSEL

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

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

worden geraamd, geboekt en verantwoord.⁵⁰ Het moet, in de woorden van de Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid, *‘die informatie leveren die de kwaliteit van besluitvorming, de begrotingsbeheersing en de publieke verantwoording aan het parlement maximaal ondersteunt.’*⁵¹ In het Nederlandse publieke domein worden begrotingsstelsels gehanteerd met elementen van het baten-lastenstelsel en van het kasstelsel.⁵² In geval van het baten-lastenstelsel worden primair de kosten en de opbrengsten geregistreerd. Daarbij wordt de omvang en samenstelling van het vermogen (financiële positie) en het resultaat (exploitatiesaldo) in beeld gebracht. Binnen een kasstelsel is het feitelijke moment van uitgaven of ontvangst relevant voor de registratie. Het is een eenvoudig systeem, maar laat in beginsel vermogen en resultaat buiten beeld. De geschetste tweedeling tussen baten-lastenstelsel en kasstelsel laat onverlet dat in de praktijk elementen van beide stelsels soms door elkaar lopen.⁵³ De discussie over een optimaal begrotingsstelsel voor het Rijk loopt al lang,⁵⁴ maar een eenduidige uitkomst heeft het nog niet opgeleverd. In art. 1.1 Cw 2016 worden verschillende begrotingsstelsels gedefinieerd: het baten-lastenstelsel,⁵⁵ het transactiestelsel,⁵⁶ het kasstelsel,⁵⁷ het verplichtingenstelsel⁵⁸ en het verplichtingen-kasstelsel.⁵⁹ De rijksoverheid maakt voor de departementale uitgaven en de ontvangsten in de begroting gebruik van het verplichtingen-kasstelsel.⁶⁰

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

50 Van den Berg en Uytterlinde 2005, p. 42.

51 Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2017, p. 8.

52 Vgl. Algemene Rekenkamer 2016b, p. 25-28, waarbij verschillende begrotingsstelsels worden belicht.

53 Adviescommissie Verslaggevingsstelsel rijksoverheid 2017, p. 9.

54 Vgl. de Commissie Simons 1960, p. 58, die na bespreking van de verschillende stelsels niet tot een eenstemmig oordeel kon komen over het begrotingsstelsel dat voor de rijksoverheid de voorkeur geniet. De president van de Algemene Rekenkamer breekt recentelijk evenwel een lans voor het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, zie Visser 2018, p. 12-17.

55 Het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van het verbruik van goederen en diensten (lasten) in dat jaar, respectievelijk de geldswaarden van de rechten op ontvangsten (baten), die in dat jaar ontstaan.

56 Het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de economische transacties die in dat jaar ontstaan.

57 Het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de kasuitgaven en de kasontvangsten in dat jaar.

58 Het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de in dat jaar aangegane of ontstane financiële verplichtingen die tot kasuitgaven leiden of kunnen leiden.

59 De combinatie van het verplichtingenstelsel en het kasstelsel waarin de kasuitgaven en de financiële verplichtingen geïntegreerd worden geadministreerd.

60 Kamerstukken II 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 17-18.

Financiën⁶¹ – het is geen zelfstandig agentschap⁶² – waardoor ook voor de dienst het verplichtingen-kasstelsel geldt. Dit betekent dat zowel de in een jaar aangegane of ontstane financiële verplichting alsmede de daadwerkelijke kasuitgave ten aanzien van de Belastingdienst worden geregistreerd. In de begroting IXB zijn de verplichting en de kasuitgave trouwens exact gelijk aan elkaar.⁶³ De reden hiervoor is niet toegelicht, maar het is moeilijk voorstelbaar dat er geen enkele verplichting is aangegaan of ontstaan die pas in een later jaar tot een kasuitgave leidt. In het verplichtingen-kasstelsel worden de ontvangsten op kasbasis geregistreerd. Het bedrag aan belastingontvangsten in de begroting IXB is dus de kasontvangst in het desbetreffende jaar.

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

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

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

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

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

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

4.7 BELASTINGONTVANGSTEN: NETTO OF BRUTO

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

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

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

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

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

68 Zie paragraaf 3.8.2.2.

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

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

4.8 BEGROTINGSBEHEER EN FINANCIËEL BEHEER

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

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

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

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

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

72 Art. 1.1 Cw 2016.

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

74 Art. 1.1 Cw 2016.

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

4.8.1 Normering

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

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

75 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 72.

76 Over de rol van de fiscus in het privaatrecht, zie Tekstra 2014.

77 Hoofddlijnennotitie Cw, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 670, nr. 1, p. 4.

78 Art. 3.2 Cw 2016.

79 Art. 3.3 Cw 2016.

80 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 11 en 70 e.v.

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

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

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

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

83 Zie paragraaf 3.5.3.

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

85 Commissie De Kam 2018, p. 9.

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

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

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

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

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

88 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 72.

89 Advies RvS Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 4, p. 7.

90 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 70 en 72.

91 Voor uitgaven is in verband met de autorisatie daarnaast van belang dat het beschikbare bedrag op het begrotingsartikel toereikend is, zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 79.

92 Art. 3.5, eerste lid, Cw 2016.

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

94 Een algemene inlichtingenplicht voor bewindslieden is pas in 1848 in de Gw opgenomen. Deze inlichtingenplicht vloeit voort uit de ministeriele verantwoordelijkheid, ex. art. 42, tweede lid, Gw.

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

4.9 BEGROTINGSCYCLUS: VOORBEREIDING

De begrotingscyclus met betrekking tot een begrotingsjaar – het begrotingsjaar is het kalenderjaar⁹⁶ – laat zich onderverdelen in drie fases: voorbereiding, uitvoering en verantwoording. Vanaf de eerste voorbereiding tot aan de uiteindelijke dechargeverlening van een minister door het parlement beslaat de cyclus van een jaarlijkse begroting ruim 2,5 jaar.

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

4.9.1 Beleidsbrief

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

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

96 Art. 2.4 Cw 2016.

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

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

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

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

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

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

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

4.9.2 Miljoenennota

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

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

102 Het belastingplan staat centraal in hoofdstuk 7.

103 Art. 2.23, derde lid, Cw 2016.

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

4.9.2.1 EMU-basis, kasbasis en transactiebasis

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

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

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

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

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

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

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

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

In dit verband verdient de weergave op transactiebasis tevens bespreking, aangezien daarbij – net als bij het idee achter EMU-basis (en niet de praktische invulling daarvan door met (verschoven) kasbasis te werken) – wordt gepoogd dicht bij de daadwerkelijke economische transactie aan te sluiten.¹¹⁰ Het kabinet licht het ten aanzien van de belastingen toe: ‘*Bij de ontvangsten op transactiebasis wordt – in dit geval – het beleid toegerekend aan het jaar waarin de daadwerkelijke economische transactie waaruit het effect op de ontvangsten volgt zich voordoet.*’¹¹¹ Het verschil tussen EMU-basis en transactiebasis ontstaat volgens het kabinet hoofdzakelijk door de duur van het aangifte- en aanslagproces van verschillende belastingmiddelen, zo wordt in de Miljoenennota 2020 opgemerkt.¹¹² Maar het verschil is ken-

¹⁰⁹ Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 35, voetnoot 4.

¹¹⁰ Vgl. art. 1.1 Cw 2016. Transactiebasis is het financieel-administratieve stelsel van rekeningen waarin als uitgaven en ontvangsten in een jaar worden opgenomen de geldswaarden van de economische transacties die in dat jaar ontstaan.

¹¹¹ Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 45.

¹¹² Daardoor ontstaat bij een deel van de belastingsoorten een achterwaartse verschuiving bij de ontvangsten op EMU-basis, zo merkt het kabinet op, zie Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 45. Het is mij overigens niet geheel duidelijk wat met deze passage wordt bedoeld.

nelijk gering of zelfs gefingeerd, want in dezelfde Miljoenennota 2020 wordt ook gesteld dat EMU-basis uitgaat van transactiebasis.¹¹³ Deze passage wekt toch de suggestie alsof EMU-basis en transactiebasis hetzelfde zijn. Tijdens de parlementaire voorbereiding inzake de modernisering van de Comptabiliteitswet stelt het kabinet evenzeer dat het EMU-saldo niet wordt bepaald op kasbasis maar op transactiebasis, dat inhoudt dat *'het tijdstip van de onderliggende transactie (de levering van de dienst of het product) relevant is en niet het tijdstip van de betaling (kasstelsel) of het moment van verbruik (baten-lastenstelsel).'*¹¹⁴

Hoewel van enkele beleidsmutaties in de Miljoenennota 2020 het verschil inzichtelijk wordt gemaakt tussen EMU-basis en transactiebasis is er geen weergave van de belastingontvangsten op transactiebasis.¹¹⁵ Dat geldt echter weer niet voor de fiscale regelingen (belastingfaciliteiten) die als onderdelen van belastingmiddelen in de meeste gevallen negatief uitwerken op de belastingontvangst van het desbetreffende belastingmiddel.¹¹⁶ De bedragen van de fiscale regelingen (belastingfaciliteiten) in de bijlagen van de Miljoenennota worden namelijk *'op transactiebasis in lopende prijzen'* weergegeven.¹¹⁷

De weergave van belastingontvangsten in de Miljoenennota op basis van verschillende grondslagen leidt tot twee constatering. Allereerst kunnen de belastingbedragen in de rijksbegroting voor een bepaald jaar afwijken van de bedragen die op sommige plekken in de Miljoenennota voor datzelfde jaar zijn opgenomen, hetgeen tot verwarring kan leiden.¹¹⁸ Daarnaast wordt een onjuiste voorstelling van zaken gegeven door verschoven kasbasis of zelfs kasbasis voor enkele specifieke belastingmiddelen als uitgangspunt te nemen, maar daarop wel het etiket te plakken alsof het moment van de onderliggende economische transactie leidend is. Zo is de ontvangst van de vennootschapsbelasting op EMU-basis gelijkgesteld aan de ontvangst op kasbasis. Desalniettemin blijkt het mogelijk om van de kasontvangst simpelweg een uitsplitsing te maken naar de jaren waarop die belastingontvangst betrekking heeft. Althans, de regering heeft deze uitsplitsing voor de vennootschapsbelasting gemaakt, waaruit trouwens ook blijkt dat van de kasontvangst een aanzienlijk deel geen betrekking heeft

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

114 Lijst vragen en antwoorden Modernisering Cw, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 6, antwoord vraag 10.

115 Miljoenennota 2020, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 44, tabel 4.4.3.

116 Belastingfaciliteiten komen aan bod in hoofdstuk 6.

117 Miljoenennota 2020, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 101.

118 Het is bovendien niet steeds duidelijk welke grondslag is weergegeven. De Algemene Rekenkamer 2015, p. 8 e.v., stelt onder andere ten aanzien van dit punt dat ramingscijfers in kabinetsnota's niet goed vergelijkbaar zijn.

op het jaar van daadwerkelijke ontvangst maar op eerdere jaren.¹¹⁹ Aangezien de kasontvangst van de vennootschapsbelasting in een begrotingsjaar uitgesplitst kan worden naar de jaren waarop deze ontvangst betrekking heeft, moet het omgekeerd ook mogelijk zijn om in een raming de totale ontvangst met betrekking tot een begrotingsjaar in kaart te brengen (ongeacht de kasontvangst). Sterker, de raming van de ontvangst vennootschapsbelasting wordt volgens de regering zelfs op transactiebasis gemaakt: '(...) *de belastingopbrengsten worden toegerekend aan de jaren waarin de daadwerkelijke economische transactie waaruit de belastingopbrengst voortkomt zich heeft voorgedaan.*'¹²⁰ Dit betekent dus dat er voor de ontvangst vennootschapsbelasting daadwerkelijk een raming op transactiebasis wordt gemaakt, maar dat voor de weergave van de ontvangst op EMU-basis de systematiek van die raming niet wordt voortgezet, maar in plaats daarvan wordt kasbasis vermeld.¹²¹ Aangezien de weergave op EMU-basis van belang is voor de toepassing van de Europese begrotingsspelregels, kan deze invulling van EMU-basis gevolgen hebben voor bijvoorbeeld de budgettaire omvang van de eventueel op die gronden te treffen maatregelen indien niet aan de normen wordt voldaan.¹²²

4.9.2.2 Autonoom en endogeen

In de Miljoenennota wordt onder andere getracht inzicht te geven in de mutatie van belastingmiddelen. Eigenlijk zijn hierbij maar twee smaken om deze mutaties te etiketteren: autonoom of endogeen.¹²³ Autonome mutaties zijn beleidsmutaties. Het zijn de wijzigingen in de belastingopbrengst als gevolg van wettelijke maatregelen. Deze maatregelen kunnen zijn neergelegd in voorliggende wetgeving van het belastingplanpakket, maar evengoed voortvloeien uit eerdere aangenomen wetgeving. In de zogenoemde 'verticale toelichting' wordt het totaal aan autonome mutaties uitgesplitst naar de verschillende jaren waarin de desbetreffende maatregel in wetgeving is vervat. De overige mutaties vallen onder de kwalificatie

119 In 2020 heeft bijvoorbeeld naar verwachting 23 procent van de kasontvangst vennootschapsbelasting betrekking op eerdere jaren, zie Miljoenennota 2020, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 63, tabel 5.7.4. Zie over de (ontwikkeling van de) gerealiseerde kasontvangsten van de vennootschapsbelasting ook Financieel Jaarverslag van het Rijk 2016, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 725, nr. 1, p. 35, tabel 2.4.3.

120 Miljoenennota 2020, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 56.

121 De uitgevoerde raming op transactiebasis is gericht op het verleden, want de kasontvangst in jaar t wordt uitgesplitst naar jaar t, jaar t-1, jaar t-2, jaar t-3 en jaar t-4 en verder. Echter, voor een raming op transactiebasis of EMU-basis voor jaar t is het juist zaak om een inschatting te maken van ontvangsten in jaar t, jaar t+1, jaar t+2, jaar t+3 en jaar t+4 en verder.

122 Voortvloeiend uit de correctieve dan wel preventieve arm van het stabiliteits- en groeipact, zie paragraaf 5.7.2 en 5.7.3.

123 Vgl. Miljoenennota 2020, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 54-56.

endogeen. Dit betekent dat uitvoeringsbeslissingen door de Belastingdienst, rechterlijke uitspraken en verschillende andere ontwikkelingen die de belastingontvangst beïnvloeden onder de paraplu van endogeen vallen. De relevantie van het onderscheid tussen autonoom en endogeen is gelegen in het uit de begrotingsregels voortvloeiende inkomstenkader (zie paragraaf 5.6.4). Door middel van het inkomstenkader worden de beleidsmatige mutaties van belastingen gedurende de totale kabinetsperiode in hoogte beperkt, hetgeen in beginsel niet geldt voor de endogene mutaties.

4.9.3 Advies Afdeling advisering Raad van State

Indien de ontwerpbegrotingen, de Miljoenennota en het belastingplanpakket zijn vastgesteld door de Ministerraad worden deze voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State die als wetgevingsadviseur van de regering (en de Staten-Generaal) advies uitbrengt.¹²⁴ De Afdeling advisering van de Raad van State onderwerpt wetsvoorstellen en andere adviesaanvragen aan een toetsingskader, bestaande uit de beleidsanalytische toets (BAT), de juridische toets en de wetstechnische toets. De beleidsanalytische toets beoordeelt de beleidsmatige aspecten van een voorstel, waarbij de toelichting een belangrijk aandachtspunt is.¹²⁵ De juridische toets ziet op de juridische kwaliteit van het wetsvoorstel.¹²⁶ De wetstechnische toets beoordeelt de technische kwaliteit van het voorstel en de toelichting.¹²⁷ De bevindingen van de Afdeling advisering Raad van State worden neergelegd in een advies dat een eindoordeel (een dictum) bevat. Daarnaast is de Afdeling advisering van de Raad van State per 1 januari 2014 aangewezen als onafhankelijke begrotingsautoriteit, die is belast met het toezicht op de naleving van Europese begrotingsregels (zie paragraaf 5.7). In deze hoedanigheid wordt tweemaal per jaar een begrotingsrapportage gegeven.

4.9.4 Prinsjesdag

Op de derde dinsdag van september ('Prinsjesdag'), of een bij de wet te bepalen eerder tijdstip, wordt door of namens de Koning in de verenigde vergadering van de Staten-Generaal een uiteenzetting gegeven van het regeringsbeleid.¹²⁸ Na het uitspreken van deze 'Troonrede' is het de beurt aan de Minister van Financiën om de begrotingswetten in te dienen bij

124 Art. 73, eerste lid, Gw jo. art. 17 e.v. Wet op de Raad van State.

125 De beleidsanalytische toets bestaat uit drie onderdelen: probleembeschrijving, probleem-aanpak en uitvoering (naleefbaarheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid).

126 Bij de juridische toets gaat het om de toetsing aan hoger, geschreven en ongeschreven, recht alsmede de inpassing in het bestaande recht.

127 Bij de wetstechnische toets wordt gekeken naar de logische en systematische opbouw, de innerlijke consistentie en de terminologie.

128 Art. 65 Gw.

de Tweede Kamer.¹²⁹ De Miljoenennota wordt gelijktijdig zowel aan de Tweede als Eerste Kamer aangeboden.¹³⁰ Op dit moment is er wettelijk geen mogelijkheid de indiening van de algemene begrotingswetten op een eerder moment dan Prinsjesdag te laten vallen,¹³¹ hoewel er wel degelijk aanleiding is deze mogelijkheid verder te verkennen. Zo merkt de Afdeling advisering van de Raad van State op dat de politieke besluitvorming over de begroting in belangrijke mate wordt verlegd van het najaar naar het voorjaar,¹³² maar vooralsnog wordt deze zienswijze niet door de regering gedeeld.¹³³ In de Cw is nadrukkelijk een verplichting opgenomen de begrotingswetten en de Miljoenennota in te dienen of aan te bieden. Voor het belastingplanpakket is deze verplichting er niet.¹³⁴ Het is veeleer een vorm van meeliften om desondanks stevast op Prinsjesdag een belastingplanpakket bij de Tweede Kamer in te dienen.

4.9.5 Beschouwingen en begrotingsbehandelingen

Na een schriftelijke vraag- en antwoordronde zijn de algemene beleidspunten onderwerp van debat bij de Algemene Politieke Beschouwingen (APB) in zowel de Tweede als de Eerste Kamer. Tijdens dit plenaire debat kruisen de fractievoorzitters van de politieke partijen de degens met de minister-president over, kort gezegd, de voorliggende miljoenennota. Enkele weken later valt, eveneens na een schriftelijke vraag- en antwoordronde, de eer te beurt aan de financiële woordvoerders en/of belastingwoordvoerders van politieke partijen om met de bewindspersonen van het Ministerie van Financiën bij de Algemene Financiële Beschouwingen (AFB) van gedachten te wisselen over het voorgenomen algemene financiële en fiscale beleid. De parlementaire behandeling van de verschillende begrotingen vindt vervolgens op volgorde van begrotingshoofdstuk plaats met de voor de

129 Art. 105, tweede lid, Gw jo. art. 2.23, eerste en tweede lid, Cw 2016.

130 Art. 2.23, derde lid, Cw 2016.

131 Hoewel de regering de opvatting huldigt dat Prinsjesdag niet verplaatst hoeft te worden (*Kamerstukken II* 2014/15, 31 597, nr. 8, p. 1), leek er toch wettelijk ruimte te worden gecreëerd om de uiteenzetting van het regeringsbeleid alsmede het indienen van begrotingswetten eerder in het jaar te kunnen laten plaatsvinden. Zo was in het voorgestelde art. 2.23, eerste lid, Cw 2016 oorspronkelijk geen verwijzing meer opgenomen naar de derde dinsdag in september (hetgeen nog wel het geval was in art. 12, vierde lid, Cw 2001). De Tweede Kamer heeft hier evenwel bij amendement een stokje voor gestoken (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 20). Aldus is in art. 2.23, eerste lid, Cw 2016 de frase toegevoegd dat indiening van begrotingswetten plaatsvindt 'op de derde dinsdag van september van het jaar voorafgaand aan het begrotingsjaar'.

132 Brief RvS, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 454, AB, p. 14.

133 De afwijzende reactie van het kabinet is evenwel stellig: 'Het kabinet deelt niet de visie van de Raad van State dat er sprake is van een verschuiving in de nationale begrotingsprocedures van het najaar naar het voorjaar.' Zie Staat van de Europese Unie 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 551, nr. 1, p. 10.

134 Het belastingplan komt aan bod in hoofdstuk 7.

desbetreffende begroting verantwoordelijke bewindspersoon.¹³⁵ Aangezien de begroting een wet is, is de parlementaire begrotingsbehandeling te zien als een parlementair wetgevingstraject. Het wetgevingstraject voor het belastingplanpakket kent, geheel losstaand van de begrotingsbehandelingen, zijn eigen verloop.

4.10 BEGROTINGSCYCLUS: UITVOERING

Nadat de begrotingswetten zijn goedgekeurd door de Staten-Generaal kan de uitvoering van de begroting ter hand worden genomen.¹³⁶ Uitvoering van de begroting vindt vanzelfsprekend plaats in het begrotingsjaar zelf (jaar t). Gedurende het begrotingsjaar zijn 1 juni en 1 december belangrijke peildata. Uiterlijk op deze data worden wetsvoorstellen ingediend om de lopende begroting te wijzigen.¹³⁷ Dit zijn de zogenoemde eerste suppletoire begrotingswetten en de tweede suppletoire begrotingswetten. De bedoeling is om begrotingswijzigingen gedurende het lopende begrotingsjaar in deze twee reguliere suppletoire begrotingen te laten neerslaan, hetgeen overigens niet altijd mogelijk is. Zo is het praktisch soms niet haalbaar om uitvoeringsmutaties in november en december nog tijdig te verwerken. De regering acht het van belang, met het oog op het autorisatierecht van de Staten-Generaal, dat in ieder geval alle wijzigingen die voortvloeien uit beleidsmatige beslissingen worden opgenomen.¹³⁸ De Cw sluit overigens niet uit dat ook buiten de twee momenten van de reguliere suppletoire begrotingswetten een incidentele suppletoire begrotingswet (ISB) wordt ingediend.¹³⁹ Dit kan zich voordoen indien de nood echt aan de man is. De regering spreekt in dit verband over *'spoedeisende beleidsmatige uitgavenwijzigingen met een substantieel karakter.'*¹⁴⁰

135 Art. 39a RvO TK 2019 biedt de mogelijkheid voor elke commissie om een begrotings-overleg te houden, waarbij moties kunnen worden ingediend. Zie ook art. 43 RvO TK 2019 over de plenaire behandeling na begrotingsoverleg. De Eerste Kamer kent in art. 54 RvO EK 2019 een vereenvoudigde behandeling van begrotingshoofdstukken, waarbij een schriftelijke voorbereiding en openbare beraadslaging achterwege blijven.

136 Ook zonder goedkeuring van de begrotingswet ligt de uitvoering niet geheel stil. Zolang de begrotingswet (begrotingsstaat) niet is goedgekeurd wordt lopend beleid met terughoudendheid in uitvoering genomen en nieuw beleid in beginsel niet uitgevoerd, tenzij uitstel niet in het belang van het Rijk is (vgl. art. 2.24 Cw 2016 met betrekking tot begrotingsstaten en art. 2.27 Cw 2016 met betrekking tot suppletoire begrotingsstaten).

137 Art. 2.26 Cw 2016.

138 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2016/16, 34 426, nr. 3, p. 55-56.

139 Een andere mogelijkheid is dat de regering de Staten-Generaal per brief informeert over de voorgenomen begrotingswijziging, zodat het parlement in ieder geval geïnformeerd is. De formele autorisatie dient dan nog te geschieden door de begrotingswijziging later in een suppletoire begrotingswet te laten neerslaan.

140 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2016/16, 34 426, nr. 3, p. 56.

4.10.1 Voorjaarsnota en Najaarsnota

Bovendien worden uiterlijk op 1 juni en 1 december de Voorjaarsnota respectievelijk de Najaarsnota aangeboden aan de Staten-Generaal.¹⁴¹ Deze nota's hangen duidelijk samen, en zijn een toelichting op, de ingediende eerste respectievelijk tweede suppletoire begrotingswetten.¹⁴² Aangezien de Voorjaarsnota halverwege het lopende begrotingsjaar het levenslicht ziet, is het om die reden de belangrijkste uitvoeringsnota – met soms aanzienlijk beleidswijzigingen – van de regering. De Voorjaarsnota bevat in ieder geval de ontwikkeling en de (meerjarige) verwachting van het budgettaire totaalbeeld, zoals dat is opgenomen in de Miljoenennota van het desbetreffende begrotingsjaar. De Miljoenennota is derhalve het vertrekpunt om wijzigingen tegen af te zetten, waaruit impliciet blijkt dat aan de parlementaire begrotingsbehandeling na Prinsjesdag weinig gewicht wordt toegekend. Voor aangenomen amendementen (of afgedwongen nota's van wijziging) op begrotingswetten lijkt immers geen oog te zijn. Strikt genomen is het zuiverder om het budgettaire totaalbeeld op basis van goedgekeurde begrotingswetten als vertrekpunt te nemen om latere wijzigingen gedurende het begrotingsjaar tegen af te zetten. Praktisch maakt dit echter weinig verschil met de Miljoenennota, aangezien de wijzigingen gedurende de parlementaire begrotingsbehandeling doorgaans een geringe budgettaire omvang hebben. Anders gezegd: het in de Miljoenennota gepresenteerde budgettaire totaalbeeld ondervindt doorgaans weinig wijziging als gevolg van de parlementaire behandeling van de begrotingswetten. Ook de Najaarsnota bevat in ieder geval de ontwikkeling en de (meerjarige) verwachting van het budgettaire totaalbeeld, waarbij de wijzigingen ten aanzien van de voorgaande nota worden geschetst.¹⁴³ Nadeel van deze systematiek is dat weliswaar de ontwikkeling van het budgettaire totaalbeeld op de voet wordt gevolgd, maar dat het een fragmentarisch beeld oplevert van die ontwikkeling. Het ontbreekt aan een totaalbeeld ten opzichte van het begin van het begrotingsjaar.¹⁴⁴ Voor de autorisatie van uitgaven is dat geen probleem, want enkel de afwijking ten opzichte van de voorgaande wijziging van de begrotingswet is dan van belang. Bij de ontvangsten en dus de belastingen

141 Art. 2.26, vierde en vijfde lid, Cw 2016. Beide nota's bevatten in ieder geval a) de wijziging van het budgettaire totaalbeeld en b) een (nader) overzicht van de wijzigingen in de uitgaven en de ontvangsten in de begrotingen voor het begrotingsjaar (en de vier daarop aansluitende jaren, in geval van de Voorjaarsnota).

142 In de Miljoenennota voor het *aankomende* begrotingsjaar wordt veelal ook een budgettair totaalbeeld gegeven van het *lopende* begrotingsjaar. In beginsel gaat dat niet gepaard met de indiening van suppletoire begrotingswetten.

143 Dit is dan de enkele maanden eerder gepresenteerde Miljoenennota voor het *aankomende* begrotingsjaar.

144 In het ietwat theoretisch geval dat een uitgavenstijging in de Najaarsnota exact even groot is als een uitgavendaling in de Voorjaarsnota – en dus de eerste en de tweede suppletoire begrotingswet tegengesteld aan elkaar zijn – zal gewag worden gemaakt van 'een tegenvaller op de begroting', terwijl het totaalbeeld exact uitkomt zoals voorzien bij de Miljoenennota over dat begrotingsjaar.

is van autorisatie geen sprake. Het in de Najaarsnota ontbreken van inzicht in het verschil in de oorspronkelijke raming en de meest actuele raming is een gemis te noemen.

4.11 BEGROTINGSCYCLUS: VERANTWOORDING

Verantwoording vindt plaats na afloop van het begrotingsjaar (jaar $t+1$). Ministers leggen door middel van departementale jaarverslagen verantwoording af aan de Staten-Generaal.¹⁴⁵ Het jaarverslag gaat vergezeld van een slotwet, waarmee de begrotingscyclus wetstechnisch wordt voltooid.¹⁴⁶ De slotwet behelst de laatste wijziging van de begrotingswet, nadat de suppletore begrotingswetten hier gedurende het begrotingjaar al wijziging in aangebracht hebben. Vanuit de autorisatiefunctie bezien, is de slotwet een machtiging achteraf (het desbetreffende begrotingsjaar is immers al afgelopen). Om die reden dienen de mutaties in de slotwet in beginsel niet beleidsmatig, maar slechts technisch of boekhoudkundig van aard te zijn.¹⁴⁷ Aan de hand van het betrokken jaarverslag, en de rapporten van de Algemene Rekenkamer (zie hierna paragraaf 4.11.2), verleent de Staten-Generaal na een parlementaire behandeling individuele ministers decharge.¹⁴⁸

4.11.1 Financieel Jaarverslag van het Rijk

Het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) bevat onder andere het gerealiseerde budgettaire totaalbeeld van het afgelopen begrotingsjaar.¹⁴⁹ Daar waar de Miljoenennota de blik vooruitwerpt op het aankomende begrotingsjaar biedt het FJR als het ware een blik in de achteruitkijkspiegel op het alsdan afgelopen begrotingsjaar.

Het is goed gebruik het FJR en de jaarverslagen en slotwetten aan te bieden op de derde woensdag van mei (ook wel ‘verantwoordingsdag’ of ‘woensdag gehaktdag’ genoemd). Deze dag was oorspronkelijk niet in

145 Op grond van art. 2.30 Cw 2016 bevat een jaarverslag in ieder geval een a) uiteenzetting over het gevoerde beleid; b) uiteenzetting over de gevoerde bedrijfsvoering; c) verantwoordingsstaat met toelichting; d) indien van toepassing een financiële staat van een agentschap en e) saldibalans met toelichting. Een saldibalans laat zich overigens kortweg omschrijven als een balans waarin een overzicht wordt gegeven van de financiële posten uit het voorgaande jaar die naar het volgende jaar moeten worden overgebracht (vgl. art. 2.33 Cw 2016).

146 Art. 2.35 Cw 2016.

147 Van den Berg en Uytterlinde 2005, p. 51.

148 Art. 2.39 Cw 2016.

149 Op grond van art. 2.34 Cw 2016 bevat het Financieel Jaarverslag van het Rijk in ieder geval a) het gerealiseerde budgettaire totaalbeeld van de rijksbegroting en de niet tot de rijksbegroting behorende budgetdisciplinesectoren; b) een uiteenzetting over het financieel beheer van de ministeries en de colleges; c) de rijksrekening en d) de rijks-saldibalans.

de Cw 2016 vastgelegd om enige flexibiliteit te behouden,¹⁵⁰ maar is hier nadien bij nota van wijziging toch in opgenomen.¹⁵¹ Alleen in geval van reces of in verband met een feestdag is er nog een uitzondering en geldt uiterlijk 1 juni van het jaar volgend op het begrotingsjaar als aanbiedingsdatum.¹⁵² Na een schriftelijke vragenronde wordt over het FJR een verantwoordingsdebat gevoerd met de Minister van Financiën.¹⁵³

In de rijksrekening, onderdeel van het FJR, worden onder andere de totaalbedragen van alle geraamde en gerealiseerde ontvangsten opgenomen, alsmede het verschil tussen beide bedragen.¹⁵⁴ Voor de belastingontvangsten is hierbij relevant dat de in het jaarverslag opgenomen bedragen niet allemaal gerealiseerd zijn, hoewel die suggestie wel lijkt te worden gewekt. Voor een aantal belastingmiddelen – zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting – is de aangiftetermijn over het belastingjaar (gelijk aan het begrotingsjaar) immers pas per 1 mei respectievelijk 1 juni afgelopen.¹⁵⁵ De aangiftegegevens kunnen dan dus niet volledig zijn meegenomen, hetgeen helemaal geldt voor de afwijkingen van de aangifte bij de aanslagoplegging.¹⁵⁶ Voor deze belastingmiddelen zijn de ‘gerealiseerde’ ontvangsten dus evengoed, weliswaar geactualiseerd naar de meest recente inzichten, (voor een deel) nog ramingen.

Vanuit belastingoogpunt zijn twee bijlages bij het FJR van belang. In de bijlage ‘De belasting- en premieontvangsten’ – de tegenhanger van de bijlage ‘Belasting- en premieontvangsten’ van de Miljoenennota – worden de ramingen van de belasting- en premieontvangsten voorafgaand aan het begrotingsjaar afgezet tegen de realisaties na afloop van dat begrotingsjaar. Om de aansluiting bij de bedragen uit de Miljoenennota te houden, worden de bedragen in het FJR in de eerste plaats op EMU-basis weergegeven. Daarnaast is er ook eenzelfde overzicht van geraamde en gerealiseerde belasting- en premieontvangsten op kasbasis.¹⁵⁷

In bijlage ‘Fiscale regelingen’ – de tegenhanger van de bijlage ‘Fiscale regelingen’ van de Miljoenennota – wordt alleen het budgettaire belang weergegeven van fiscale regelingen, waarvan op het moment van publicatie van het FJR voorlopige realisatiecijfers bekend zijn. Dit betreft twee afdrachtverminderingen in de loonbelasting en investeringsregelingen in de

150 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 68.

151 NvW Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 8.

152 Art. 2.37, tweede lid, Cw 2016. Deze uiterste termijn geldt ook voor het aanbieden van de departementale jaarverslagen (art. 2.36, tweede lid Cw 2016) en de indiening van de slotwetten (art. 2.38, eerste lid, Cw 2016).

153 De laatste jaren is ook de minister-president bij het verantwoordingsdebat aanwezig.

154 Art. 2.34, tweede lid, Cw 2016.

155 Afgezien van de uitstelregeling voor individuele gevallen. Daarnaast vallen veel belastingplichtigen die voor hun aangifte gebruik maken van een belastingconsulent onder de ‘Uitstelregeling belastingconsulenten’ (beconregeling).

156 Een dergelijke vertraging kan ook optreden bij uitstel van betaling in verband met bezwaar.

157 Daarbij zijn de premies werknemersverzekeringen overigens ook op EMU-basis, aangezien kasbasis kennelijk niet beschikbaar is.

inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting waarvoor een aanmeldingsverplichting geldt.¹⁵⁸ De regering merkt nadrukkelijk op dat het hier nog voorlopige realisaties betreft daar definitieve realisaties pas in de loop van het jaar bekend worden. Deze zullen in de miljoenennota van t+2 worden opgenomen. Ten aanzien van alle andere fiscale regelingen zijn er dus geen realisatiegegevens voorhanden om weer te geven. Sterker, deze komen er ook nadien niet. Wel wordt in de Miljoenennota t+2 *'een aangepaste raming voor t opgenomen op basis van de meest recente gegevens op dat moment.'*¹⁵⁹ Maar echte realisatiecijfers levert dat dus niet op. De reden hiervoor is dat het bij belastingfaciliteiten meestal ontbreekt aan een te monitoren geldstroom, want het betreft een wezen een betaling die niet plaatsvindt (directe overheidsuitgaven betreffen daarentegen feitelijke geldstromen die op kasbasis worden geregistreerd).¹⁶⁰ Het vaststellen van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten – zowel ramingen als realisaties – betreft derhalve veelal schattingen, die doorgaans met onzekerheid gepaard gaan.¹⁶¹

4.11.2 Verantwoordingsonderzoek Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer is volgens de grondwet *'belast met het onderzoek van de ontvangsten en uitgaven van het Rijk.'*¹⁶² Volgens de regering betekent dit dat de Algemene Rekenkamer de rechtmatigheid van de inkomsten en uitgaven van de rijksbegroting controleert.¹⁶³ Met deze beperking tot de rijksbegroting lijken de premieontvangsten en de premiegefinancierde uitgaven buiten het onderzoeksbereik te zijn geplaatst, waarvan de vraag rijst of dat een juiste interpretatie is. Het Hoge College van Staat heeft namelijk nadrukkelijk de bevoegdheid om onderzoek te verrichten naar publieke middelen buiten het Rijk.¹⁶⁴ De regering merkt in dit verband ook op dat onderzoek kan worden verricht bij organisaties buiten de overheid

158 Het betreft de afdrachtverminderingen zeevaart en speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) alsmede de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL).

159 FJR 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 950, nr. 2, bijlage 7, p. 38.

160 Zie paragraaf 6.6.2 en paragraaf 6.9.

161 De regering markeert duidelijk het verschil tussen belastinguitgaven en subsidies. Vgl. verslag schriftelijk overleg, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 935, nr. 8, p. 13-14. *'Uit bovenstaande bespreking mag worden afgeleid dat de verantwoorde kosten van de belastinguitgaven niet dezelfde mate van betrouwbaarheid hebben als van subsidies op de Rijksbegroting. Subsidies betreffen feitelijke betalingen, waarvan de simpele optelling tot het budgettaire beslag leidt. Er hoeven geen veronderstellingen over grondslagen gemaakt te worden en er hoeven bovendien geen effectieve marginale tarieven op toegepast te worden.'*

162 Art. 76 Gw. Dat is overigens niet de enige taak, want ex. art. 78, tweede lid, Gw kunnen bij wet ook andere taken aan de Algemene Rekenkamer worden opgedragen. Mulder 1995, p. 100, merkt op dat in veel specifieke wetten controletaken aan de Algemene Rekenkamer zijn opgedragen.

163 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 13.

164 Vgl. 7.24 e.v. Cw 2016.

voor zover sprake is van bekostiging uit publiek geld.¹⁶⁵ Hoewel in de toelichting niet expliciet over de sociale fondsen – of de beheerders daarvan – wordt gesproken, lijkt mij dat het onderzoek van de Algemene Rekenkamer zich vanwege de publieke bekostiging ook daarop kan richten. Overigens is vanuit fiscaal perspectief interessant dat de Algemene Rekenkamer sinds de Cw 2016 onderzoek kan verrichten bij private partijen die, enkele limitatief genoemde, fiscale tegemoetkomingen hebben ontvangen.¹⁶⁶ Deze uitbreiding van onderzoeksbevoegdheden is door de Afdeling advisering van de Raad van State trouwens afgewezen met het argument dat hierdoor ‘*in wezen toezichts- en onderzoeksbevoegdheden [worden] geïntroduceerd betreffende alle belastingplichtigen die een beroep of bedrijf uitoefenen*’.¹⁶⁷ De regering licht het onderscheidende criterium voor de keuze van deze fiscale regelingen niet toe, maar de Algemene Rekenkamer merkt wel op dat de genoemde fiscale regelingen het karakter van subsidies hebben, waardoor zij het passend vindt deze ook als zodanig te controleren.¹⁶⁸ Met de overige belastinguitgaven en fiscale regelingen op het netvlies,¹⁶⁹ komt deze afbakening tamelijk willekeurig over. Wie de energie-investeringsaftrek (EIA) toepast kan de Algemene Rekenkamer op controlebezoek verwachten, maar dat geldt niet voor wie bijvoorbeeld de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) toepast.

In het kader van de verantwoording van de begroting onderzoekt de Algemene Rekenkamer jaarlijks of de financiële (en niet-financiële) verantwoordingsinformatie in de jaarverslagen en het FJR voldoet aan de normen die op basis van de Cw gelden voor begrotingsbeheer en financieel

165 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 151. Publiek geld is daarbij gedefinieerd als opbrengst van een wettelijke heffing (belasting, premie, tarief) dan wel begrotingsgeld.

166 Het gaat ex. art. 7.24, onderdeel a, onder 2^e, Cw 2016 ‘om een fiscale tegemoetkoming in zake *speur- en ontwikkelingswerk, een energie-investering, een milieu-investering of een investering in huurwoningen (...) ten behoeve waarvan (...) een verklaring is afgegeven of een aanwijzing bij ministeriële regeling heeft plaatsgevonden*.’ De regelingen waar deze wettelijke passage op ziet zijn: de afdrachtvermindering *speur- en ontwikkelingswerk* (WBSO), de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA), de vervroegde afschrijving milieu-investeringen (VAMIL) en de Regelingen vermindering verhuurderheffing, zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 152. Het is mijns inziens curieus dat de aftrek *speur- en ontwikkelingswerk*, de tegenhanger van de afdrachtvermindering *speur- en ontwikkelingswerk*, niet is genoemd.

167 Advies RvS Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 4, p. 15. Een amendement om deze uitbreiding van bevoegdheden terug te draaien (*Kamerstukken II* 2016/17 34 426, nr. 18), kon niet op een Kamermeerderheid rekenen.

168 Zo stelt de Algemene Rekenkamer: ‘*Bij de – in het wetsartikel limitatief benoemde – fiscale tegemoetkomingen gaat het om specifieke uitgaven die in feite het karakter van een subsidie hebben dan wel daaraan gelijk te stellen zijn. Het is ons inziens daarom passend dat deze uitgaven ook als zodanig gecontroleerd worden. Met deze bepaling wordt de Algemene Rekenkamer in staat gesteld om, net zoals nu het geval is bij subsidieontvangers, ook bij de ontvangers van deze fiscale tegemoetkomingen ter plaatse onderzoek te verrichten*.’ Zie brief Algemene Rekenkamer, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 426, nr. 27, p. 4.

169 Zie hierover hoofdstuk 6.

beheer.¹⁷⁰ De bevindingen van het verantwoordingsonderzoek worden, nadat ook de desbetreffende minister in de gelegenheid is gesteld te reageren, neergelegd in rapporten.¹⁷¹ Deze rapporten alsmede de verklaring van goedkeuring van de rijksrekening en rijkssaldibalans¹⁷² worden uiterlijk op 1 juni van het jaar volgend op het begrotingsjaar aangeboden aan de regering en de Staten-Generaal.¹⁷³ In geval van bezwaar kan een andere procedure gelden.¹⁷⁴ Verder onderzoekt de Algemene Rekenkamer het beheer en de administraties van het Rijk.¹⁷⁵ De frequentie daarvan is niet op jaarlijkse basis, maar veeleer aan de hand van gesignaleerde risico's

De Algemene Rekenkamer heeft daarnaast ook de bevoegdheid de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het gevoerde beleid van het Rijk te onderzoeken.¹⁷⁶ Het doelmatigheidsonderzoek bevat in beginsel geen inhoudelijk oordeel over nut en noodzaak van een beleidsdoel. De frequentie voor het verrichten van een doelmatigheidsonderzoek is niet voorgeschreven.

4.12 CONCLUSIE

In de rijksbegroting staan aan de ontvangstenkant zowel de belastingen als de niet-belastingen weergegeven ten behoeve van de zogenoemde begrotingsgefinancierde uitgaven. De belastingontvangsten zijn op grond van het in de begroting gehanteerde verplichtingen-kasstelsel op kasbasis opgenomen. De premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen (inclusief de zorgpremies) vallen net als de premiegefinancierde uitgaven buiten de rijksbegroting. Aangezien premies inhoudelijk veel op belastingen lijken en (in de politieke besluitvorming) als communicerende vaten

170 Art. 7.12, eerste lid, jo. art. 7.13 Cw 2016.

171 Art. 7.14 Cw 2016.

172 Door de verklaring van goedkeuring van de Algemene Rekenkamer op de in het FJR opgenomen rijksrekening ontstaat de 'goedgekeurde rekening' die op grond van art. 105, derde lid, Gw aan de Staten-Generaal wordt overlegd

173 Art. 7.15 Cw 2016. Doorgaans zal dit gelijktijdig zijn met de aanbidding van het FJR en de jaarverslagen door de regering op de derde dinsdag in mei, maar het expliciteren van die dag in de nota van wijziging (*Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 8) geldt niet voor het aanbieden van de rapporten door de Algemene Rekenkamer.

174 Indien de Algemene Rekenkamer een bezwaar tegen het financieel beheer, de materiële bedrijfsvoering of de verantwoording daarover handhaaft, doet zij hiervan melding in het rapport (art. 7.21 jo. art. 7.22, vijfde lid, Cw 2016). Echter, indien het gehandhaafde bezwaar betrekking heeft op de rechtmatigheid van verplichtingen, uitgaven of ontvangsten zendt de regering een voorstel tot vaststelling van een indemniteitswet naar de Tweede Kamer (art. 7.22, derde lid, Cw 2016). Met een indemniteitswet kunnen onrechtmatigheden, door instemming van de Staten-Generaal, alsnog worden weggenomen, zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 150.

175 Art. 7.12, tweede lid, Cw 2016.

176 Art. 7.16 Cw 2016.

met belastingen fungeren,¹⁷⁷ zorgt het weglaten van de premies voor een onvolledig overzicht van de overheidsinkomsten in de begroting.

Ten aanzien van de weergave van belastingen in de begrotingswet zijn in het onderzoek twee aandachtspunten gesignaleerd. In de departementale begrotingswet van het Ministerie van Financiën is onder het desbetreffende begrotingsartikel 'belastingen' aan de ontvangstenkant namelijk slechts één bedrag opgenomen. De verschillende belastingmiddelen zijn daarbij niet afzonderlijk weergegeven, hetgeen strijdig is met het begrotingsbeginsel van specificatie dat voorschrijft dat voldoende inzicht moet bestaan in begrotingsposten. Daarnaast blijkt de totale belastingontvangst niet duidelijk uit de begroting, want er wordt slechts een netto-belastingontvangst weergegeven. Een deel van de belastingontvangst wordt namelijk geboekt als ontvangst voor begrotingsfondsen, maar in de begrotingswetten van de desbetreffende begrotingsfondsen staat niet dat de ontvangst in wezen een belastingontvangst betreft. Dat de totale bruto-belastingontvangst niet is weergegeven onder het beleidsartikel 'belastingen' is strijdig met het begrotingsbeginsel van universaliteit dat volledigheid voorschrijft. Een onvoldoende gespecificeerde belastingontvangst alsmede een onvolledige weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet maakt het door het parlement vaststellen daarvan in het kader van het parlementaire budgetrecht illusoir.¹⁷⁸

In (bijlages van) de Miljoenennota worden de belastingen en premies wel gezamenlijk weergegeven. Ook worden de meeste belastingmiddelen daarbij afzonderlijk weergegeven inclusief de totale bruto-belastingontvangst.¹⁷⁹ De Voorjaarsnota en Najaarsnota geven voor het lopende begrotingsjaar een geactualiseerd overzicht van de ontvangsten ten opzichte van de daaraan voorafgaande begrotingsnota. In het FJR worden na afloop van het begrotingsjaar de gerealiseerde ontvangsten weergegeven, althans voor zover alsdan realisatiecijfers bekend zijn. De geraamde belastingontvangst in de Voorjaarsnota wordt afgezet tegen de raming in de voorafgaande Miljoenennota (dat geldt trouwens ook voor de realisatiecijfers in het FJR). In deze opzet wordt geen rekening gehouden met wijzigingen in de belastingontvangst als gevolg van het parlementaire wetgevingsproces inzake het belastingplan, die zich eventueel na indiening van de Miljoenennota nog

177 In de eerste plaats worden als aanvulling op premies in enkele gevallen belastingmiddelen via een rijksbijdrage ingezet ten behoeve van premiegefinancierde uitgaven. In de tweede plaats vallen belastingen en premies gezamenlijk onder het inkomstenkader, zie hierover paragraaf 5.6.4.

178 Dat het parlementaire budgetrecht inzake belastingen, in tegenstelling tot de uitgaven, thans weinig om het lijf heeft, zoals reeds geconstateerd in paragraaf 3.10, laat evenwel onverlet dat het aldus vast te stellen bedrag (of bedragen) wel volledig en juist moet (moeten) zijn.

179 Ook de belastingfaciliteiten zijn in (een bijlage van) de Miljoenennota opgenomen, zie hoofdstuk 6.

kunnen voordoen.¹⁸⁰ De geraamde belastingontvangst in de Najaarsnota wordt afgezet tegen de raming van de vermoedelijke uitkomsten voor het lopende begrotingsjaar, zoals opgenomen in de Miljoenennota (t+1). Nadeel van de vergelijking met slechts de voorafgaande nota is dat het daardoor ontbreekt aan een overzicht van de ontwikkeling van de geraamde ontvangst gedurende het gehele begrotingsjaar. Anders dan een begrotingswet worden de begrotingsnota's niet door het parlement vastgesteld. De formele betrokkenheid van het parlement is daardoor in beginsel geringer dan bij de begrotingswet.

De belastingen worden in de begrotingsnota's zowel op kasbasis (zoals in de begrotingswet) als op EMU-basis weergegeven,¹⁸¹ waarbij EMU-basis van belang is voor de toepassing van de Europese begrotingsspelregels.¹⁸² Voor EMU-basis is het moment van de onderliggende economische transactie relevant, maar in de praktijk wordt 1-maands verschoven kasbasis dan wel kasbasis gehanteerd met de kasontvangst als uitgangspunt. De onderliggende economische transactie is daarbij dus helemaal niet leidend. Voor het deel dat belastingen een vertraagde kasontvangst kennen – oftewel: in een ander jaar dan het desbetreffende begrotingsjaar worden ontvangen – wordt de ontvangst aldus aan een 'verkeerd' begrotingsjaar toegerekend, hetgeen tot een onjuiste voorstelling van zaken leidt als daarbij het etiket wordt geplakt alsof het moment van de onderliggende economische transactie leidend is. Indien op basis van de Europese begrotingsspelregels maatregelen worden getroffen, is het voorgaande van betekenis voor het bepalen van de budgettaire omvang van die maatregelen.

Bij de ramingen van de belastingontvangst (zoals weergegeven in de begroting) is niet steeds duidelijk of daarbij sprak is van ordelijkheid, in de zin van controle en functiescheiding. Ondanks input van het Centraal Planbureau en de Belastingdienst vinden deze ramingen namelijk tamelijk geïsoleerd binnen het Ministerie van Financiën plaats.¹⁸³ Het blijkt daarnaast dat belastingramingen (achteraf) niet zelden moeilijk controleerbaar zijn, onder andere doordat afzonderlijke registratie van relevante gegevens hiervoor in het heffings- en inningsproces achterwege blijft. Het is van belang te bezien op welke wijze meer budgettaire informatie kan worden gegenereerd ten behoeve van ramingen, aangezien deze ramingen ook bepalend zijn voor de vormgeving van de belastingen en daarmee dus van belang zijn in het fiscale wetgevingsproces.

180 Het belastingplan staat centraal in hoofdstuk 7.

181 De belastingfaciliteiten worden overigens op transactiebasis weergegeven in zowel de (bijlage van) Miljoenennota als de toelichting van begrotingswetten.

182 Zie paragraaf 5.7.

183 Met betrekking tot de raming van fiscale beleidsmaatregelen door het Ministerie van Financiën vindt sinds begrotingsjaar 2018 een certificering door het Centraal Planbureau plaats, zie paragraaf 3.5.3 (de beleidsmaatregelen staan evenwel niet afzonderlijk in de begroting).

Belastingwetgeving staat strikt genomen los van de begrotingscyclus. Hoewel er wel een wettelijke plicht is om jaarlijks op Prinsjesdag zowel een Miljoenennota aan te bieden aan de Staten-Generaal als begrotingswetten in te dienen bij de Tweede Kamer, is er geen wettelijke verplichting om op dat moment tevens wijzigingen van belastingwetten in te dienen. De praktijk om dit desalniettemin toch te doen in de vorm van een niet zelden omvangrijk belastingplan(pakket) is een vorm van meeliften.¹⁸⁴

In hoeverre de begrotingswet en de begrotingsnota's betekenis hebben voor de parlementaire vaststelling van de belastingwet wordt gezien in deel II van het onderzoek.

184 Het belastingplan staat centraal in hoofdstuk 7.