



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

## 6 Belastingfaciliteiten

### 6.1 INLEIDING

De ontvangst van een belastingmiddel is voor de begrotingswet van belang.<sup>1</sup> Deze nadruk op de (per saldo) ontvangst van een belastingmiddel laat onverlet dat een belastingmiddel ook op uitgaven lijkende onderdelen kan bevatten. Het gaat dan in wezen om overheidsuitgaven die zich via het belastingstelsel manifesteren en daarmee als het ware laveren tussen de uitgaven en de inkomsten van de overheid. De budgettaire uitdieping van deze onderdelen van belastingmiddelen vormt inmiddels een zelfstandig concept binnen de begrotingsdynamiek. De desbetreffende onderdelen zijn lange tijd aangeduid met ‘belastinguitgaven’. Een beperkte invulling van die aanduiding en tegelijkertijd de drang tot steeds verdere verbreding van de budgettaire uitdieping levert nieuwe categorieën op als ‘inkomstenbeperkende regelingen’ en ‘overige regelingen’. Vanaf het begrotingsjaar 2018 zijn alle onderdelen op één hoop geveegd onder de allesomvattende, en daarmee weinig houvast biedende, naam ‘fiscale regelingen’. Mij spreekt in dat geval een term als belastingfaciliteiten meer aan.<sup>2</sup> Het dekt de lading specifiek in de zin dat het gaat om tegemoetkomingen of faciliteiten binnen een belastingmiddel. Tegelijkertijd zijn er dan ook altijd nog onderdelen van belastingmiddelen die voor het parlement relevant kunnen zijn voor budgettaire belichting, maar niet als een belastingfaciliteit fungeren. Het kan dan gaan om bijvoorbeeld doelmatigheidsgrenzen of schijflengtes in een heffingsstructuur. Deze onderdelen staan niet centraal in dit hoofdstuk, maar waar deze toch aan de orde zijn, hanteer ik daarvoor het begrip belastingfaciliteiten ter onderscheiding van de belastingfaciliteiten. De kern van

---

1 Zie paragraaf 3.10 over de begrotingswet en belastingen en paragraaf 4.5 over de begrotingswet van het Ministerie van Financiën.

2 Caminada en Ros 2012, p. 175. De Commissie Van Dijkhuizen 2012, p. 29, hanteert ook het begrip (fiscale) faciliteit en belastingfaciliteit, hetgeen naar eigen zeggen ruimer moet worden opgevat dan begrippen als grondslagversmaller en belastinguitgave. Hiertegenover staat de opvatting van de Algemene Rekenkamer 2017a, p. 5, die belastingfaciliteiten beperkter omschrijft als ‘(...) bepalingen die primair beleidsdoelstellingen nastreven door het gedrag van belastingplichtigen met fiscale regelingen te stimuleren of te ontmoedigen en als eerste orde effect hebben dat de belastinginkomsten verminderen,’ waarnaast zij ook ruimte ziet voor ‘belastinginstrumenten’ (gericht op koopkracht-, inkomens- en vermogensbeleid) en ‘overige belastingregelingen’ (gericht op doelmatige belastingheffing of preventie dubbele belasting). Het onderscheid dat de Algemene Rekenkamer maakt, overtuigt mij niet en lijkt vooral voer voor verdere discussie over definities (Vgl. Spanjers 2017a, p. 371).

dit hoofdstuk zal evenwel gaan over de belastingfaciliteiten, waarbij het gezien de historie en de vigerende praktijk wel onontkoombaar is dat ook de andere aanduidingen voorkomen. Het belang van de belastingfaciliteiten (en daarmee samenhangend de belastingfacetten) is tweeledig. Enerzijds komen de belastingfaciliteiten zelfstandig aan bod in de toelichting van de begrotingswet (en in de begrotingsspelregels) en anderzijds spelen de belastingfaciliteiten een rol in het fiscale wetgevingsproces (toetsingskader). Het onderzoeken van de belastingfaciliteiten richt zich daardoor op zowel het parlementaire budgetrecht als de parlementaire bevoegdheid de belastingwet vast te stellen, en bovenal op het mogelijke verband tussen beide bevoegdheden. Het doel van dit hoofdstuk is het concept van de belastingfaciliteiten ontleden en de parlementaire betrokkenheid daarbij bezien.

## 6.2 CONCEPT BELASTINGUITGAVEN

Ruim een halve eeuw geleden ontstaat belangstelling voor fiscale tegemoetkomingen die als alternatief kunnen worden gezien voor overheidsuitgaven. Deze fiscale tegemoetkomingen worden door Grapperhaus *'verkapte subsidies'* genoemd.<sup>3</sup> Ook Velde beschrijft het nauwe onderlinge verband tussen subsidies en belastingfaciliteiten.<sup>4</sup> Het is goed op te merken dat in de bestuurs- en comptabiliteitswetgeving een subsidie daarentegen duidelijk onderscheiden wordt van een fiscale tegemoetkoming.<sup>5</sup> Uit onderzoek blijkt dat de rijkssubsidies voor wat betreft budgettaire omvang een klein onderdeel van de totale overheidsuitgaven vormen.<sup>6</sup> Fiscale tegemoetkomingen spiegelen aan subsidies impliceert een enger perspectief dan het spiegelen aan overheidsuitgaven.<sup>7</sup> In de fiscale literatuur en in beleidsdocumenten wordt een fiscale tegemoetkoming toch veelal geplaatst tegenover een

<sup>3</sup> Grapperhaus 1971, p. 13-14.

<sup>4</sup> Velde 1966, p. 269 e.v. Hemels 2005, p. 12, spreekt in haar onderzoek naar de financieringswijze van kunst en cultuur overigens over 'belastingsubsidie' als tegenhanger van de directe 'subsidie'.

<sup>5</sup> Art. 4:21, eerste lid, Awb: *'Onder subsidie wordt verstaan: de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten.'* Art. 4:10, eerste lid, Cw 2016 verklaart art. 4:21 Awb van toepassing op de begroting. Aanspraken of verplichtingen die voortvloeien uit een wettelijk voorschrift inzake, onder andere, belastingen vallen ex. art. 4:21, tweede lid, onderdeel a, Awb niet onder de titel subsidies.

<sup>6</sup> IBO Subsidies 2017, p. 18-19. Op basis van realisatiecijfers bedragen de rijkssubsidies € 4,49 miljard in 2015, hetgeen 1,8% is van de totale overheidsuitgaven.

<sup>7</sup> De regering gebruikt in 2000 in een beschouwing over belastinguitgaven het begrip subsidie als een overheidsuitgave die is gericht op een specifieke gedragsverandering. Een subsidie beschouwt zij vervolgens als de tegenhanger van een fiscale stimuleringsregeling, hetgeen een belastinguitgave is (fiscale stimuleringsregelingen zijn volgens de regering per definitie belastinguitgaven, maar omgekeerd is niet elke belastinguitgave een fiscale stimuleringsregeling), zie Miljoenennota 2001, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 800, nr. 2, p. 145-146.

subsidie,<sup>8</sup> terwijl niet valt uit te sluiten dat het ruimere begrip overheidsuitgave van toepassing is of kan zijn. Om afbakeningskwesties te voorkomen, spreek ik in dit verband zoveel mogelijk over directe overheidsuitgaven (waaronder dus ook subsidies vallen).<sup>9</sup>

In zijn beschrijving van het onderlinge verband tussen subsidies en belastingfaciliteiten kenschetst Velde de belastingfaciliteiten – net als de subsidies aan personen of instellingen in de privésector – als negatieve belastingen.<sup>10</sup> Het door de fiscale bril duiden van de belastingfaciliteiten lijkt evenwel niet de methodiek te zijn die veel navolging krijgt in tegenstelling tot de blik door de uitgavenbril. De naam van de Amerikaan Stanley S. Surrey komt daarbij onvermijdelijk naar voren. Surrey wordt wel beschouwd als de geestelijk vader, of op zijn minst de naamgever, van het concept ‘tax expenditure’ dat hij in 1967 in een speech lanceerde.<sup>11</sup> Door Halberstadt en De Kam is dat nadien vertaald als belastinguitgave.<sup>12</sup>

Grapperhaus spreekt over ‘een overheidsuitgave gekleed in het gewaad van een belastingvermindering’.<sup>13</sup> Het is naar zijn mening materieel een overheidsuitgave, maar formeel een belastingvermindering. De beleidsdoelstelling had dus ook via een directe overheidsuitgave kunnen worden geregeld. Het verband tussen belastinguitgave en directe overheidsuitgave is voorstelbaar vanuit het uitgavenperspectief van het budgetrecht. Tegelijkertijd is het praktisch nog niet zo eenvoudig te detecteren, want in geval van een geheel nieuwe fiscale regeling zonder soortgelijke tegenhanger als directe uitgave moet de vraag worden beantwoord of een directe uitgave mogelijk zou zijn geweest om te kunnen kwalificeren als belastinguitgave. Surrey en Sunley spreken in dit kader over ‘(...) in a way that is often accomplished by direct expenditures’.<sup>14</sup> Giele en De Vries menen dat sprake moet zijn van ‘hetgeen gewoonlijk als overheidsuitgave wordt geëxpliciteerd’.<sup>15</sup> Dit punt wordt vrij snel irrelevant in de zin dat in de discussie over de definitie van belastinguitgaven het verband met de directe overheidsuitgaven naar de achtergrond verschuift.<sup>16</sup> Dat wil trouwens niet zeggen dat daarmee het pleit voor de belastinguitgaven in Nederland snel is beslecht.

8 Vgl. het toetsingskader fiscale regelingen – voorheen toetsingskader belastinguitgaven – waar een heffing tegenover een subsidie wordt geplaatst (vraag 4) en de fiscale subsidie tegenover de directe subsidie (vraag 5), zie Rijkbegrotingsvoorschriften 2019, onderdeel 4.4.8, model 4.55, p. 384-386. De werking van het toetsingskader wordt nader toegelicht in paragraaf 6.7.

9 Een fiscale tegemoetkoming is als het ware een indirecte overheidsuitgave, aangezien deze uitgave via het belastingstelsel loopt.

10 Velde 1966, p. 280. In gelijke zin Hartog 1951, p. 499, die in een betoog over ‘vermomde staatssubsidies’ een prijs subsidie als een negatieve kostprijsverhogende belasting neerzet.

11 In zijn analyse spreekt hij overigens ook over ‘tax subsidies’, zie Surrey 1973, p. 5.

12 Halberstadt en De Kam 1976, p. 641.

13 Grapperhaus 1978, p. 13.

14 Surrey en Sunley 1976, p. 17.

15 Giele en De Vries 1976, p. 885.

16 Vgl. Hemels 2005, p. 13-14 en de daar aangehaalde literatuur.

## 6.3 INSTELLING AMBTELIJKE WERKGROEP

In het parlement is de interesse voor tax expenditures – in het begin wordt nog veel de Amerikaanse benaming gehanteerd – reeds in 1974 gewekt. De Eerste Kamer verzoekt in dat jaar bij de begrotingsbehandeling van het Ministerie van Financiën om een afzonderlijk overzicht in de begroting van tax expenditures.<sup>17</sup> Het verzoek wordt in eerste instantie terzijde geschoven met de motivering dat een dergelijk overzicht niet beschikbaar is.<sup>18</sup> Bij de begrotingsbehandeling een jaar later komt de Eerste Kamer evenwel op het verzoek terug.<sup>19</sup> De regering voldoet hier opnieuw niet aan, maar zegt wel toe een onderzoek in te stellen: *‘Wij zijn ons echter bewust van het belang van een verdere studie ter zake van de tax expenditures en hebben inmiddels besloten zowel de kwalitatieve als ook de kwantitatieve aspecten daarvan nader te doen onderzoeken.’*<sup>20</sup> Zo wordt in 1977 door minister Duisenberg van Financiën een voornamelijk uit ambtenaren bestaande werkgroep geïnstalleerd.<sup>21</sup>

De taak van de werkgroep is het lokaliseren van de in de belastingwetgeving voorkomende voorzieningen die als tax expenditure zouden kunnen worden aangemerkt alsmede het bepalen van de cijfermatige omvang ervan. Pas tien jaar na installatie van de werkgroep ziet het rapport *‘Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting’* in 1987 het levenslicht.<sup>22</sup> De werkgroep heeft zich beperkt tot de inkomsten- en loonbelasting. Naar eigen zeggen zijn dit budgettair de belangrijkste belastingmiddelen, terwijl zij verhoudingsgewijs een groot aantal belastingverminderende voorzieningen kennen.<sup>23</sup> Met een analyse en definiëring van het begrip belastinguitgave wordt een belangrijke piketpaal geslagen,

17 Daarbij wordt verwezen naar de Verenigde Staten, waar een dergelijk overzicht sinds 1968 wordt gepresenteerd, alsmede naar de Bondsrepubliek Duitsland, zie *Kamerstukken I 1974/75*, 13 100 IXB, nr. 90a, p. 3.

18 Zo merkt de regering op: *‘Binnen het Nederlandse Ministerie van Financiën wordt niet gewerkt aan de opstelling van een gekwantificeerd overzicht van voorzieningen in de belastingwetgeving die economische of sociale oogmerken hebben welke evenzeer via directe maatregelen kunnen worden bereikt. Het ontwerp-Comptabiliteitswet voorziet niet hierin,’* zie *Kamerstukken I 1974/75*, 13 100 IXB, nr. 90b, p. 6.

19 De Eerste Kamer spreekt daarbij over *‘(...) belastingmaatregelen, die geen deel uitmaken van de normale belastingstructuur, maar beschouwd kunnen worden als in de belastingwetgeving ingebouwde stimulerende maatregelen dan wel verzachtende voorzieningen voor speciale groepen, die evenzeer direct uit het budget zouden kunnen worden gefinancierd,’* zie *Kamerstukken I 1975/76*, 13 600 IXA enz., nr. 104, p. 2.

20 *Kamerstukken I 1975/76*, 13 600 IXA enz., nr. 104a, p. 6-7.

21 De werkgroep bestaat uit ambtenaren van het Ministerie van Financiën en twee niet-ambtelijke leden (de hoogleraren Halberstadt en Verburg) op persoonlijke titel.

22 Als redenen voor deze lange duur worden door de werkgroep zelf genoemd: talrijke ontwikkelingen in de belastingwetgeving, snel opvolgende wisseling in de personele samenstelling van de werkgroep, de weerbarstigheid van het onderzoeksterrein en de beperkte beschikbare tijd van de leden.

23 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 10.

aangezien de zienswijze die de werkgroep geeft de jaren erna bepalend zal zijn in het beleidsdebat. De werkgroep verstaat onder een belastinguitgave:

‘Een belastinguitgave is een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van die wet.’<sup>24</sup>

Het rapport bevat verder een beschrijving en rubricering van verschillende belastingfaciliteiten. Het mondt uit in twee (budgettaire) overzichten: één met regelingen die volgens de werkgroep in elk geval belastinguitgaven zijn en één met regelingen waarvan het karakter door de werkgroep niet duidelijk kan worden vastgesteld. Bij beide overzichten maakt de werkgroep een onderscheid in regelingen die tot een definitieve belastingvermindering leiden en in regelingen die leiden tot belastinguitstel.<sup>25</sup> Het rapport lijkt overigens niet bedoeld als aanjager voor het verder uitbouwen van de in kaart gebrachte belastingfaciliteiten. De werkgroep gooit de deur voor een vervolgonderzoek naar belastinguitgaven bij andere belastingmiddelen namelijk nadrukkelijk dicht. Volgens de werkgroep is met de opstelling van een definitie van belastinguitgave en de inventarisatie van belastinguitgaven in de inkomsten- en loonbelasting een belangrijk deel van het onderzoeksterrein bestreden. Bovendien wijst zij op het beslag dat een verdere studie zet op de beschikbare menskracht.<sup>26</sup> De opvatting van de regering sluit hier naadloos op aan. Zij beschouwt het rapport daarom als een eindrapport en ontbindt de werkgroep.<sup>27</sup>

#### 6.4 PARLEMENTAIR ‘DUW- EN TREKWERK’

In het parlement leidt het rapport evenmin direct tot actie. Bij een debat over subsidiebeleid in juni 1993 wordt opgemerkt dat het nog steeds ontbreekt aan een overzicht van de belastinguitgaven. Het Kamerlid De Jong (PvdA, coalitie) roept de regering op een actualisatie te maken van het rapport van de werkgroep uit 1987. Hij verzoekt daarbij om ‘*het supplement met tax expenditures*’.<sup>28</sup> Minister Kok van Financiën zegt dit vervolgens zuinigjes toe richting parlement: ‘*Ik heb er geen moeite mee (...) een inspanning te doen*

---

24 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 27.

25 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 415-420.

26 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 2-3.

27 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 1986/87, 19 700 IXB, nr. 53, p. 2.

28 Vergadering Commissie voor de rijksuitgaven, 28 juni 1993, *Handelingen II* 1992/93, nr. 34, p. 34-7

voor een updating, voor zover mogelijk, van het materiaal van 1987.<sup>29</sup> In de bijlage 'Inventarisatie belastinguitgaven' behorende bij de zogenoemde Bouwstenennotitie van juli 1994, met daarin analyses van mogelijke aanpassingen in de loon- en inkomstenbelasting, is deze toezegging gestand gedaan.<sup>30</sup>

In 1995 geeft de regering in de Miljoenennota 1996 een korte bespiegeling op het begrip belastinguitgave.<sup>31</sup> De Afdeling advisering van de Raad van State had in haar advies het spreekwoordelijke vuurtje al opgestookt door enkele fundamentele bezwaren te uiten tegen de relatief grote inzet van belastinguitgaven.<sup>32</sup> Het Hoge College van Staat merkt op dat de belastinguitgaven zich aan de stringente uitgavennorm onttrekken en dat het veelal naar hun aard onbeheersbare openeinderegelingen zijn. Niet onbelangrijk is de toevoeging dat de prioriteit van belastinguitgaven slechts bij de invoering van de regeling wordt bepaald, waarna de uitgave verder onzichtbaar is.<sup>33</sup> In de Tweede Kamer leidt het tot de schriftelijke vraag waarom de regering de belastinguitgaven niet op enige manier onder de uitgavennorm brengt, waarop de regering kort antwoordt dat hiertoe geen aanleiding is.<sup>34</sup> Tijdens de Algemene Financiële beschouwingen probeert Terpstra (CDA, oppositie) het opnieuw. Hij stelt de vraag of een duidelijke uitgavennorm niet ook een norm voor de ontwikkeling van belastinguitgaven vereist.<sup>35</sup> Minister Zalm van Financiën merkt in zijn reactie enkel op dat een uitwijkmogelijkheid naar belastinguitgaven altijd heeft bestaan. Hij ziet daarin geen nieuwe ontwikkeling die tot ingrijpen noopt.<sup>36</sup> Tijdens de Algemene Financiële Beschouwingen in de Eerste Kamer vindt nagenoeg een herhaling van zetten plaats. Hilarides (VVD) wijst niet alleen op de onzichtbaarheid van fiscale faciliteiten, maar vraagt in hoeverre de belastinguitgaven het strakke uitgavenbeleid kunnen aantasten.<sup>37</sup> Boorsma (CDA) verzoekt om een overzicht van de ontwikkeling van de belastinguitgaven.<sup>38</sup> Minister Zalm van Financiën is opnieuw weinig toegeeflijk

29 Vergadering Commissie voor de rijksuitgaven, 28 juni 1993, *Handelingen II* 1992/93, nr. 34, p. 34-13. De minister van Financiën beschouwt daarbij tevens de relatie tussen subsidies en belastinguitgaven: 'Ook al hebben de tax expenditures dan betrekking op een andere categorie van de overheidsfinanciën, het zijn loten van een en dezelfde stam als het gaat om de vraag wat de voordelen zijn die burgers, maatschappelijke organisaties, instellingen, bedrijven en rechtspersonen hebben uit hoofde van bestaande subsidierechten, respectievelijk wat de fiscale voordelen zijn waar men op kan rekenen als men aan bepaalde voorwaarden voldoet.'

30 Het betreft bijlage 8 van deel II van de Bouwstenennotitie. Deze is opgenomen als bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën, 4 juli 1994, nr. AFP 94-191 (Kamerstuknummer niet bekend).

31 Miljoenennota 1996, *Kamerstukken II* 1995/96, 24 400, nr. 1, p. 52-54.

32 Het betreft hier een pakket aan maatregelen ter bevordering van de werkgelegenheid en het inkomensbeleid, waarvan meer dan drievierde deel volgens de Afdeling advisering van de Raad van State uit belastinguitgaven bestaat.

33 *Kamerstukken II* 1995/96, 24 400, A, p. 7-8.

34 *Kamerstukken II* 1995/96, 24 400, nr. 34, p. 31.

35 *Handelingen II* 1995/96, nr. 7, p. 351.

36 *Handelingen II* 1995/96, nr. 8, p. 455.

37 *Handelingen I*, 1995/96, nr. 12, p. 420.

38 *Handelingen I*, 1995/96, nr. 12, p. 413.

richting de Kamerleden. De vraag van Hilarides wordt gepareerd door te stellen dat er bij belastinguitgaven geen volstrekte bandeloosheid is, hetgeen zonder normering een vreemde stellingname is.<sup>39</sup> Ten aanzien van een overzicht met belastinguitgaven houdt Zalm de boot af, aangezien er naar zijn opvatting alsdan problemen ontstaan met de definitie. *'Immers, wat is nu een belastinguitgave?'* stelt hij de retorische vraag.<sup>40</sup>

Tijdens de Algemene Financiële Beschouwingen (gecombineerd met de behandeling van de begroting van het Ministerie van Financiën) in oktober 1997 komen de belastinguitgaven opnieuw aan de orde.

De Studiegroep Begrotingsruimte 1997 had in haar advies ook al aandacht besteed aan belastinguitgaven, vooral vanuit het oogpunt van budgettaire beheersbaarheid (zie hierna paragraaf 6.6.1).<sup>41</sup> En ook de Afdeling advisering van de Raad van State had de handschoen opnieuw opgepakt door in haar advies op de Miljoenennota 1998 de belastinguitgaven te belichten.<sup>42</sup> Vanwege mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel en het risico van olievlekwerking heeft de Afdeling bezwaar tegen het veelvuldig gebruik van subsidies gegoten in fiscale tegemoetkomingen. Zij meent verder dat het instrumentele gebruik door middel van belastinguitgaven tot riskante en ondoorzichtige belastingwetgeving kan leiden. De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert een veilige marge bij het gebruik van belastinguitgaven aan te houden, waarbij overigens niet direct duidelijk is wat daarmee is bedoeld. Tevens beveelt de Afdeling aan de belastinguitgaven jaarlijks in de totale afweging met de overige uitgaven te betrekken en om alle belastinguitgaven te evalueren op hun effectiviteit. Voor het parlement is het cruciaal dat de kosten *'zichtbaar en controleerbaar'* blijven en daarnaast nodigt zij de regering via een motie uit om jaarlijks met een evaluatie van belastinguitgaven te komen.<sup>43</sup> De regering ziet niets in een jaarlijkse evaluatie, maar kan zich vinden in een periodieke evaluatie.

39 Belastingen kunnen niet onbeperkt worden verhoogd ter financiering van belastinguitgaven, maar de vraag is of dat als een begrenzing van die belastinguitgaven kan worden gezien. Minister Zalm van Financiën zit evenwel op dat spoor. De desbetreffende rede-  
nering luidt, *Handelingen I* 1995/96, nr. 12, p. 469: *'Het is dus bepaald niet zo dat hier [belastinguitgaven, MS] geen begrenzing in zou zijn, want dat zou uiteindelijk ook moeten worden opgebracht door de andere belastingbetalers en dan krijg je daar weer koopkrachtproblemen van, hetgeen nog steeds een belangrijk onderwerp in kabinetskringen is.'*

40 *Handelingen I* 1995/96, nr. 12, p. 469.

41 Het aansnijden van het onderwerp belastinguitgaven komt overigens niet helemaal uit de lucht vallen. In de adviesaanvraag aan de Studiegroep Begrotingsruimte 1997 door minister Zalm van Financiën is namelijk nadrukkelijk gevraagd zich uit te laten over de normering en de behandeling van belastinguitgaven met bijzondere aandacht voor het creëren van meer transparantie, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 1996/97, 25 400, nr. 1, p. 81.

42 *Kamerstukken II* 1997/98, 25 600, A, p. 7-8.

43 Vgl. de aangenomen motie Van der Ploeg (PvdA, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 1997/98, 25 600, nr. 43. Zie ook de opmerking van Terpstra (CDA, oppositie) in het debat, *Handelingen II* 1997/98, nr. 7, p. 421: *'In dit licht zouden wij graag in de volgende miljoenennota's een bijlage zien met het totaaloverzicht van deze belastinguitgaven.'*

Bovendien zegt de regering toe een jaarlijks overzicht van belastinguitgaven te gaan maken.<sup>44</sup> Ook de Algemene Rekenkamer roept op om onder andere periodiek inzicht te geven in de budgettaire gevolgen van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen en de effectiviteit van de regelingen te onderzoeken.<sup>45</sup>

## 6.5 JAARLIJKSE RAPPORTAGE

Vanaf het verschijnen van het ambtelijke rapport met belastinguitgaven in 1987 heeft het ondanks de parlementaire druk dus ruim een decennium geduurd voordat het kabinet met een jaarlijks overzicht komt. In een bijlage bij de Miljoenennota 1999 presenteert het kabinet voor de eerste keer een overzicht van belastinguitgaven in de loonbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Het bevat zowel een weergave van het geraamde budgettaire beslag (over het begrotingsjaar 1998) als een toelichtende omschrijving van de regelingen.<sup>46</sup> In de jaren erna wordt het overzicht enkele keren aangepast en vernieuwd. Noemenswaardig is dat in de bijlage bij de Miljoenennota 2003 een substantiële uitbreiding van het aantal belastinguitgaven is opgenomen. Dat betreft de overige directe belastingen op inkomen, winst en vermogen (dividendbelasting, kansspelbelasting en successie- en schenkingsrecht) alsmede de kostprijsverhogende belastingen (indirecte belastingen).<sup>47</sup> In de Miljoenennota 2005 wordt de bijlage gesplitst in een deel dat in papiervorm verschijnt en een deel dat enkel als internetversie verschijnt (internetbijlage).<sup>48</sup> Hoewel allengs de nadruk steeds meer is verschoven naar de digitale weergave, is deze tweedeling gebleven. Zo is er nog steeds een bijlage met kerninformatie en een bijlage met toelichtende informatie, waarbij het evengoed voorstelbaar zou zijn om deze ten behoeve van de overzichtelijkheid weer in elkaar te schuiven, zodat alle informatie in één bijlage staat.

### 6.5.1 Uitbreiding met 'inkomstenbeperkende regelingen'

De Studiegroep Begrotingsruimte 2006 betoogt dat het zicht op kosten van fiscale regelingen breder moet zijn dan alleen belastinguitgaven in strikte zin vanwege het budgettaire belang en een meer transparante

44 *Handelingen II* 1997/98, nr. 8, p. 528. Ook de Studiegroep Begrotingsruimte 1997, p. 76, adviseert een periodiek overzicht met belastinguitgaven op te stellen. Zij onderscheidt daarbij drie categorieën: bestaande regelingen, autonome mutaties in bestaande regelingen en nieuwe regelingen.

45 Algemene Rekenkamer 1999, p. 53.

46 Miljoenennota 1999, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 1998/99, 26 200, nr. 2, p. 113 e.v.

47 Miljoenennota 2003, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600, nr. 2, p. 122 e.v.

48 Miljoenennota 2005, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 800, nr. 2, p. 147 e.v. alsmede internetbijlage 'Toelichting op de belastinguitgaven'.

afweging met de uitgaven.<sup>49</sup> Zij adviseert dan ook het overzicht met belastinguitgaven uit te breiden met een overzicht met een aantal regelingen die lijken op belastinguitgaven of die tot een grote budgettaire derving leiden (waaronder de regelingen verbonden met het eigen woningbezit en pensioenarrangementen).<sup>50</sup> Het valt op dat niet wordt geadviseerd het begrip belastinguitgave uit te breiden, zodat deze regelingen er in het vervolg ook onder geschaard kunnen worden. Deze keuze is nergens toegelicht en evenmin is daar een overweging aan besteed. Het begrip ‘belastinguitgave’ beperkt uitleggen is kennelijk de ingeslagen weg die een verruiming van dat begrip nadien uitsluit.

In de bijlage bij de Miljoenennota 2009 wordt het advies van de Studiegroep opgevolgd.<sup>51</sup> Toevoeging van een vijftal regelingen in een apart overzicht zorgt daarbij voor een nieuwe titel van de bijlage: ‘Inkomstenbeperkende regelingen en belastinguitgaven’. Het betreft overigens drie heffingskortingen – algemene heffingskorting, arbeidskorting, combinatiekorting – alsmede (de fiscale behandeling van) de eigen woning en pensioenen.<sup>52</sup> In de bijlage van de Miljoenennota 2012 wordt vervolgens een stapje teruggezet, doordat het kabinet van de oorspronkelijke vijf inkomstenbeperkende regelingen alleen nog (de fiscale behandeling van) de eigen woning en de pensioenen weergeeft. Naar eigen zeggen zijn dit de belangrijkste regelingen.<sup>53</sup> Het is een ambivalent argument en lijkt mij gebaseerd op een misverstand. De Studiegroep Begrotingsruimte 2010 adviseert namelijk om in ieder geval voor deze twee regelingen de budgettaire ontwikkeling gedurende de kabinetsperiode te monitoren, waarbij zij de drie heffingskortingen onbesproken laat.<sup>54</sup> Het advies luidt evenwel geenszins om de drie heffingskortingen uit het overzicht te schrappen. Kennelijk is het advies bij het opstellen van de begrotingsregels wel zo begrepen dat deze regelingen er niet meer toe doen, althans niet meer in het overzicht hoeven te staan.<sup>55</sup>

49 Studiegroep Begrotingsruimte 2006, Annex 4, p. 78.

50 Studiegroep Begrotingsruimte 2006, p. 12, 33-34 en 76. De Studiegroep kenschetst dit als een ‘grijs gebied’ tussen de primaire heffingsopbrengst en de belastinguitgaven.

51 Miljoenennota 2009, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 2, p. 120 e.v.

52 Eigen woning betreft het saldo van de hypotheekrenteaftrek minus het eigenwoningforfait. Pensioenen betreft het saldo van de omkeerregel alsmede de vrijstelling van pensioenvermogen in box 3.

53 Miljoenennota 2012, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 2, p. 23.

54 De betreffende passage luidt, Studiegroep Begrotingsruimte 2010, p. 68: ‘De Studiegroep adviseert om, in elk geval voor de eigen woning- en pensioenaftrek, ook de ontwikkeling ten opzichte van de aan het begin van de kabinetsperiode verwachte belastingderving te monitoren in de Miljoenennota en daar tevens bij substantiële opwaartse afwijkingen maatregelen te bezien, waarbij deze maatregelen geen aanleiding geven tot compenserende lastenverlichting.’

55 Vgl. Startnota kabinet Rutte I, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 29, bijlage 1, p. 21 respectievelijk nr. 30, bijlage 1, p. 12.

### 6.5.2 Uitbreiding met ‘overige regelingen’

In de bijlage bij de Miljoenennota 2017 is het overzicht met belastinguitgaven en met inkomstenbeperkende regelingen uitgebreid met een derde categorie: ‘overige fiscale regelingen’.<sup>56</sup> Met het argument om ‘in deze bijlage meer transparantie te bieden’,<sup>57</sup> zijn 21 fiscale regelingen in een apart overzicht toegevoegd. Nadien is deze uitbreiding geplaatst tegenover de criteria van budgettaire en beleidsmatige relevantie, om daarmee de voortdurende discussie over de definitie van regelingen te overstijgen. Het kabinet merkt daarbij op: ‘Bij het bepalen van de budgettaire en beleidsmatige relevantie van regelingen is er geen absolute maatstaf, maar zal een zekere flexibiliteit worden gehanteerd zodat de lijst in de toekomst kan worden aangepast, mede rekening houdend met wensen van het parlement op dit vlak.’<sup>58</sup> Het is voorstelbaar dat de uitbreiding vooruitloopt op een later te verschijnen rapportage van de Algemene Rekenkamer.<sup>59</sup> De Algemene Rekenkamer roept daarin namelijk, kort gezegd, op meer inzicht te geven in (het budgettaire beslag van) fiscale regelingen.<sup>60</sup> Het in de bijlage van de Miljoenennota 2017 gemaakte onderscheid tussen de drie categorieën is dun, met name tussen de inkomstenbeperkende regelingen en de overige fiscale regelingen. Illustratief is dat de drie heffingskortingen die in de bijlagen van de Miljoenennota’s 2009-2011 nog als inkomstenbeperkende regelingen kwalificeren nu onder de overige fiscale regelingen zijn geschaard. Het kabinet zegt toe in de volgende Miljoenennota de tabellen van de drie categorieën te integreren. Begrotingsjaar 2017 vormt dus duidelijk een tussenstation.

### 6.5.3 Van belastinguitgave naar ‘budgettaire en beleidsmatige relevantie’

In de bijlage bij de Miljoenennota 2018 wordt de toezegging gestand gedaan om tabellen te integreren. In één overzicht – fiscale regelingen genoemd – wordt het budgettaire belang van belastingfaciliteiten weergegeven die de belastingopbrengst verminderen. Het doel van het nieuwe overzicht fiscale regelingen is door het kabinet als volgt verwoord: ‘De essentie van de nieuwe opzet is dat enerzijds transparantie wordt geboden en verantwoording wordt afgelegd, en anderzijds de beschikbare capaciteit gericht wordt ingezet om in te spelen op de informatiebehoefte van het parlement.’<sup>61</sup> Het begrip belastinguitgave vervalt, althans wordt in de Miljoenennota niet meer gehanteerd.

56 De bijlage luistert dat begrotingsjaar naar de naam ‘Belastinguitgaven, inkomstenbeperkende regelingen en overige fiscale regelingen’.

57 Miljoenennota 2017, Bijlage 6, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 32.

58 *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 32, p. 2, antwoord vraag 2 en 16.

59 Algemene Rekenkamer 2017a.

60 Aan deze zienswijze ligt de veronderstelling ten grondslag dat het Ministerie van Financiën de conceptconclusie van deze rapportage reeds kende bij opstelling van de Miljoenennota 2017, hetgeen gezien de onderlinge contacten en de te formuleren reactie voor de hand ligt.

61 Miljoenennota 2018, Bijlage 6, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 39.

Het kabinet verwijst naar de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, die de aanbeveling zou hebben gedaan om voortaan geen onderscheid te maken tussen belastinguitgaven en andere inkomstenbeperkende regelingen. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 beveelt weliswaar aan de monitoring van grondslagversmallers te verbeteren door ook grondslagversmallers die buiten de definitie van belastinguitgave vallen op te nemen in de bijlage bij de Miljoenennota en hiervoor ook een evaluatieverplichting te laten gelden.<sup>62</sup> Echter, opheffing van het onderscheid – en daarmee afscheid nemen van het begrip belastinguitgave – maakt geen onderdeel uit van de aanbeveling. Sterker, de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 gaat er bij de voorgestelde begrotingsspelregels nog gewoon vanuit dat de belastinguitgaven als categorie blijft bestaan.<sup>63</sup> Het kabinet neemt dit uitgangspunt in de nationale begrotingsspelregels ook nog eens over.<sup>64</sup> Dit leidt tot de vreemde situatie dat in de nationale begrotingsspelregels nog wordt gesproken over belastinguitgaven (en inkomstenbeperkende regelingen), terwijl sinds de Miljoenennota 2018 het begrip ‘fiscale regelingen’ zijn intrede heeft gedaan. In de Rijksbegrotingsvoorschriften 2018 wordt wel de aanpassing doorgevoerd naar fiscale regelingen,<sup>65</sup> hoewel niet overal consequent.<sup>66</sup> De omzetting van belastinguitgaven naar fiscale regelingen komt op mij over als een slordige en overhaaste operatie, waarvan de gevolgen (nog) niet goed te overzien zijn.

Met het de pas afsnijden van de discussie over de definitie van belastinguitgave is tegelijkertijd een nieuw criterium geïntroduceerd. Voortaan is het ‘budgettaire en beleidsmatige belang’ van een regeling relevant, zo benadrukt de staatssecretaris van Financiën nog eens op verzoek van de Tweede Kamer.<sup>67</sup> Vanuit een pragmatische insteek kan de lijst met regelingen worden uitgebreid en aangepast. Het overzicht in de bijlage van de Miljoenennota is in de woorden van de bewindsman flexibel, zodat goed kan worden ingespeeld op de informatiebehoefte van het parlement en de maatschappelijke beleving van regelingen als ‘uitgave’.<sup>68</sup> Aangezien het kabinet zich in het verleden zeker niet altijd bereidwillig heeft getoond in het beschikbaar stellen van informatie en gegevens, niet zelden was parlementaire druk nodig, lijkt mij voor het parlement waakzaamheid geboden

62 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

63 Nationale begrotingsspelregels, Bijlage 2 ‘Toelichting op beheersing belastinguitgaven’, onderdeel ‘Monitoring van individuele belastinguitgaven’, zie Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 83.

64 Startnota kabinet-Rutte III, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1 ‘Begrotingsregels 2018-2022’, p. 18 (Bijlage 2 ‘Beheersing belastinguitgaven’, onderdeel ‘Monitoring van individuele belastinguitgaven’).

65 RBV 2018, paragraaf 4.4.8, model 4.55, p. 375-377 (toetsingskader fiscale regelingen).

66 In RBV 2018, paragraaf 3.5.2 (p. 81) en paragraaf 4.1.18 (p. 128) wordt bijvoorbeeld nog verwezen naar het begrip belastinguitgave. In de RBV 2019 wordt in genoemde paragrafen nog steeds gesproken over belastinguitgave.

67 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 77, p. 2.

68 Mij is niet duidelijk of met deze laatste opmerking over ‘uitgave’ toch nog een relatie met het begrip ‘belastinguitgave’ wordt gelegd.

bij de praktische invulling van dit flexibele criterium. De opmerking van de bewindsman dat er keuzes moeten worden gemaakt gegeven de beschikbare capaciteit voor ramingen (data en personeel) betreft bijvoorbeeld een bestuurlijke afweging. Deze is voor het parlement niet controleerbaar anders dan dat zij zelf op de stoel van de bewindsman plaatsneemt. Als het parlement vaststelt wat in deze beleidsmatig relevant is, lijkt mij dat een gegeven dat, de uitzondering daargelaten, door het kabinet moet worden uitgevoerd. Voor de budgettaire relevantie is evenmin een handvat gegeven. Dat belastingfaciliteiten met een budgettair belang van minder dan € 5 miljoen – net als regelingen die verplicht zijn op basis van Europese wet- en regelgeving (in de accijns en btw) – sinds het begrotingsjaar 2018 naar een andere bijlage van de Miljoenennota zijn verschoven, moet wellicht als teken aan de wand worden beschouwd als een ondergrens, maar zeker is dat niet.<sup>69</sup> Het kabinet acht de budgettaire informatie van deze belastingfaciliteiten minder relevant dan van andere faciliteiten, maar wel nog van voldoende belang om ze in het oog te houden.<sup>70</sup>

#### 6.6 DOELSTELLING: BETEUGELING BUDGETTAIRE OMVANG (BUDGETTERING)

Het beteugelen van de budgettaire omvang is een belangrijke reden om de schijnwerper op belastingfaciliteiten te plaatsen. Daarbij is een blik op de budgettaire beteugeling van de directe overheidsuitgaven onontbeerlijk, aangezien dat de aanleiding hiervoor vormt. Allereerst worden in paragraaf 6.6.1 de belastingfaciliteiten belicht in relatie tot het inkomstenkader en uitgavenplafond. Vervolgens worden in paragraaf 6.6.2 de problemen omtrent budgettering van belastingfaciliteiten besproken. Ten slotte komen twee mechanismes aan bod waarbij getracht is om budgettering gestalte te geven: een inspanningsverplichting in een toetsingskader (paragraaf 6.6.3) en een jaarlijkse monitoring van de ontwikkeling van het budgettaire beslag van belastingfaciliteiten (paragraaf 6.6.4).

69 Het betreft een verschuiving van deze regelingen van de bijlage 'Fiscale regelingen' naar de bijlage 'Toelichting op de fiscale regelingen'. Daarbij wordt overigens nadrukkelijk gesproken over 'uit het oogpunt van budgettaire en beleidsmatige relevantie', zie Miljoenennota 2018, Bijlage 6, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 39. Ook in de Miljoenennota 2019, Bijlage 10, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 104, wordt dit onderscheid doorgevoerd. In de bijlage 'Toelichting op de fiscale regelingen' merkt het kabinet op: 'Het overzicht van fiscale regelingen in deze bijlage is uitgebreider dan in de bijlage 'Fiscale regelingen'. Naast de regelingen die daar vermeld staan, bevat deze bijlage ongeveer twintig regelingen die in het verleden ook in die bijlage stonden, maar niet meer structureel worden gekwantificeerd vanwege het beperkte beleidsmatige of budgettaire belang. Deze regelingen zijn verplicht op basis van Europese wet- en regelgeving of hebben een budgettair belang van kleiner dan € 5 miljoen.' Zie in gelijke zin Miljoenennota 2020, Bijlage 10, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 115.

70 Brief staatsecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 77, p. 2.

### 6.6.1 Begrotingsspelregels: inkomstenkader of uitgavenplafond?

Belastingfaciliteiten laveren tussen de inkomsten- en uitgaven van de overheid. Met betrekking tot de begrotingsspelregels is voor belastingfaciliteiten het inkomstenkader van toepassing. In geval van een wijziging die niet reeds bij aanvang van de kabinetsperiode in het inkomstenkader is verdisconteerd, is een budgettaire compensatie vereist. De beleidsmutaties van belastingfaciliteiten worden onder het inkomstenkader niet anders behandeld dan andere fiscale wijzigingen die niet als zodanig kwalificeren. Onder het inkomstenkader wordt immers simpelweg elke fiscale beleidsaanpassing gesanctioneerd in het jaar van invoering.<sup>71</sup> Echter, het inkomstenkader budgetteert de beleidsaanpassing niet voor toekomstige jaren. Alle ontwikkelingen, tot aan ramingsfouten aan toe, zijn na invoering niet meer relevant.<sup>72</sup> De budgettaire beheersbaarheid kan dan ook vooral onder druk komen te staan als gevolg van de endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten. Deze lift als het ware mee met het ‘meebeweegmechanisme’, zoals weergegeven in paragraaf 5.6.3, dat is bedoeld om de belastingontvangst vanzelf te laten meebewegen met de economische ontwikkeling om daarmee de economie automatisch te stabiliseren.<sup>73</sup> Eenmaal ingevoerd kan de budgettaire omvang van een belastingfaciliteit, indien budgettering ontbreekt, dan ook ongehinderd toenemen.

Op dit punt bestaat een fundamenteel verschil met een directe overheidsuitgave. Onder het uitgavenplafond is de hoogte van een directe overheidsuitgave beperkt, hoewel van belang is op te merken dat dit niet voor elke directe uitgave afzonderlijk het geval is maar voor de clustering per ministerie (een minister moet budgettair gezien zijn of haar eigen begrotingsbroek ophouden) en per budgetdisciplinesector. Bij een (dreigende) overschrijding is correctie of compensatie geboden om toch onder het aldus afgesproken uitgavenplafond te blijven. Aangezien een belasting-

---

71 Daarmee slaat de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p 38, de plank mis met de volgende opmerking: *‘Doordat bepaalde grondslagversmallers geen onderdeel uitmaken van de belastinguitgaven, worden deze überhaupt niet beheerst in het inkomstenkader.’* De kwalificatie als belastinguitgave is voor een fiscale beleidsaanpassing echter niet relevant om onder het inkomstenkader te vallen, waarmee ten onrechte de oproep lijkt te worden gedaan het begrip belastinguitgave, of het toepassingsbereik ervan, te verruimen teneinde het inkomstenkader beter te laten werken.

72 De Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42 beveelt evenwel aan om in geval van de toepassing van gedragseffecten bij een raming toch een corrigerende maatregel te treffen (niet relevant voor het inkomstenkader) indien sprake is van ‘grote, onverwachte effecten’. Oftewel, als achteraf blijkt dat een raming de plank behoorlijk mislaat, luidt de aanbeveling om hiervoor te corrigeren. Deze aanbeveling is evenwel niet in de begrotingsspelregels van het kabinet Rutte III beland. Zie paragraaf 5.6.4 over het inkomstenkader.

73 In de praktijk is het meebewegen niet beperkt tot economische ontwikkelingen maar ziet het op zowat elke ontwikkeling die van invloed is op de belastingontvangst (enkel met uitzondering van een beleidsaanpassing die wel door het inkomstenkader wordt gesanctioneerd).

uitgave zo'n plafond oorspronkelijk niet kent, is voorstelbaar dat het voor een beleidsdoel aantrekkelijker is – in de zin dat bij stijgende budgettaire omvang geen noodzaak tot correctie of compensatie optreedt – een belastingfaciliteit in te zetten in plaats van een directe uitgave.

Voor de Studiegroep Begrotingsruimte 1997 was budgettaire beteugeling destijds de reden om een periodiek overzicht van belastinguitgaven te bepleiten.<sup>74</sup> Zij constateert dat de groeiende toepassing van belastinguitgaven een bedreiging vormt voor de beheersbaarheid en doorzichtigheid van het budgettaire beleid.<sup>75</sup> Door de strakke uitgavennormering door middel van toepassing van het uitgavenkader bestaat in de ogen van de Studiegroep Begrotingsruimte namelijk de mogelijkheid, zoals hiervoor toegelicht, dat een verschuiving optreedt in de richting van belastinguitgaven. De Studiegroep Begrotingsruimte beveelt aan dat elke nieuwe specifieke fiscale maatregel die dient ter voorkoming of vervanging van een (subsidie) uitgave wordt betrokken bij het uitgavenkader.<sup>76</sup> Het valt op dat de Studiegroep juist bij de aanbeveling niet spreekt over een belastinguitgave maar over een 'specifieke fiscale maatregel', wellicht om daarmee weg te blijven van de afbakeningsproblematiek die kan opspelen omtrent het begrip belastinguitgave.

In de Miljoenennota 2000 borduurt de regering voort op het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte 1997 en verkent de introductie van een ijklijn – op de leest van het uitgavenkader – voor belastinguitgaven.<sup>77</sup> Met een ijklijn zouden belastinguitgaven op enigerlei wijze worden gebudgetteerd. Een jaar later schenkt de regering in de Miljoenennota 2001 opnieuw aandacht aan de materie. Zij plaatst een volledig open-einde regeling (geen budgettaire beheersing) tegenover een volledig gesloten regeling (volledige budgettaire beheersing) en schetst vervolgens vier varianten om budgettering van belastinguitgaven te kunnen toepassen. Deze vier budgetteringstechnieken zijn, in oplopende sterkte voor wat betreft de budgettaire beheersbaarheid,<sup>78</sup> als volgt omschreven:<sup>79</sup>

74 Studiegroep Begrotingsruimte 1997, p. 76: *'Gezien de uitwisselbaarheid van sommige subsidies met belastinguitgaven en het gegeven dat voor een volledige beoordeling van de inspanningen van de overheid om bepaalde beleidsdoelen te bereiken ook de fiscale faciliteiten in beschouwing dienen te worden genomen, acht de Studiegroep het voor de transparantie van de collectieve sector van belang dat een periodiek overzicht van belastinguitgaven wordt opgesteld.'*

75 Studiegroep Begrotingsruimte 1997, p. 13.

76 Studiegroep Begrotingsruimte 1997, p. 74.

77 Miljoenennota 2000, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, nr. 2, p. 119-121. De afspraak voor een onderzoek naar de introductie van een ijklijn voor belastinguitgaven is bovendien opgenomen in het Regeerakkoord 1998, *Kamerstukken II* 1997/98, 26 024, nr. 10, p. 100.

78 Naast budgettaire beheersbaarheid zijn de budgetteringstechnieken ook gewaardeerd op uitvoeringskosten, administratieve lasten en rechtszekerheid. Het valt op dat een sterke budgettaire beheersbaarheid gepaard gaat met lage rechtszekerheid en vice versa.

79 Miljoenennota 2001, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 800, nr. 2, p. 151-152. Zie Van den Ende, Haberham en Den Boogert 2004, p. 141-142.

- 1) Een voor een bepaald jaar geconstateerde overschrijding wordt geaccepteerd, maar de regeling wordt zodanig aangepast dat overschrijdingen voor toekomstige jaren worden voorkomen.
- 2) Een voor een bepaald jaar geconstateerde overschrijding wordt intertemporeel gecompenseerd door middel van het korten van de overschrijding op het budget voor toekomstige jaren.
- 3) Er wordt gebruik gemaakt van het ‘op-is-op’ principe, zodat alleen degenen die zich tijdig hebben aangemeld van de regeling gebruik kunnen maken.
- 4) De omvang van de tegemoetkoming wordt pas bepaald nadat na sluiting van de aanmeldingstermijn duidelijk is in welke mate van de regeling gebruik gemaakt zal worden.

Enkele van deze budgetteringstechnieken zijn momenteel op individuele belastingfaciliteiten toegepast. Het betreft de afdrachtvermindering speuren ontwikkelingswerk (WBSO) in de loonheffing, waarbij een aanmeldingsverplichting geldt. De budgettering behelst een zogenoemde meerjarige budgetegalisatie.<sup>80</sup> Daarnaast betreft het de investeringsregelingen in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting waarvoor eveneens een aanmeldingsverplichting geldt: energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA) en de willekeurige (of vervroegde) afschrijving milieu-investeringen (VAMIL). Ook bij deze investeringsregelingen is sprake van gebudgetteerde regelingen met een systematiek van meerjarige budgetegalisatie.<sup>81</sup>

#### 6.6.2 Problemen budgettering

Voor een brede toepassing, voor de ‘ongedifferentieerde groep belastinguitgaven als geheel’,<sup>82</sup> ziet de regering budgettering evenwel niet zitten. Verschillende argumenten worden daarvoor aangedragen.<sup>83</sup> De regering meent dat het parlement met het jaarlijkse overzicht van belastinguitgaven voldoende houvast heeft om de budgettaire ontwikkeling van belastinguitgaven te volgen en desnoods in te grijpen. Verder worden belastinguitgaven neergezet als belangrijk instrument van koopkrachtbeleid, waarvoor de regering kennelijk geen beperking wil aanleggen. Het voornaamste argument tegen

---

80 Een in jaar T geconstateerde overschrijding van het budget over jaar T-1 dient binnen dezelfde regeling gedekt te worden in jaar T+1. Dit mechanisme is beschreven in Miljoenennota 2018, Bijlage 11 (Toelichting op de fiscale regelingen), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 262.

81 De systematiek van meerjarige budgetegalisatie is weliswaar genoemd bij deze regelingen in de Miljoenennota 2018, Bijlage 11 (Toelichting op de fiscale regelingen), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 258-259, maar verder is niet toegelicht op welke wijze dit wordt toegepast.

82 Miljoenennota 2001, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 800, nr. 2, p. 154.

83 Miljoenennota 2000, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, nr. 2, p. 120-121.

ijklijnen, en dus budgettering van de meeste belastinguitgaven, is praktisch van aard. Bij een belastinguitgave doet zich namelijk geen aanwijsbare en feitelijke geldstroom voor. De overheid ontvangt juist 'iets' niet aan belastingontvangst, maar voor het vaststellen van de omvang van 'iets' moet een schatting worden gemaakt.<sup>84</sup> Daarbij moet worden achterhaald hoe de belastingontvangst zou zijn indien de desbetreffende fiscale regeling niet zou bestaan. Hiervoor zijn niet altijd (alle) gegevens voorhanden.<sup>85</sup> Alleen in geval van belastingfaciliteiten met een expliciete aanmeld- of registratieverplichting – zie hierover paragraaf 6.6.1 ten aanzien van de WBSO<sup>86</sup>, EIA, MIA en VAMIL – is redelijk goed bij te houden hoe de grondslag zich ontwikkelt.<sup>87</sup> Ook kan soms uit aangiftes informatie worden gedestilleerd, hoewel relevant is dat gegevens in (al dan niet uitgestelde) aangiftes pas na enige tijd definitief zijn. De regering noemt voor de directe belastingen hiervoor gemiddeld een termijn van 2,5 jaar na afloop van het belastingjaar.<sup>88</sup> Het begrotingsjaar is dan dus al lang afgelopen. Maar zelfs in geval van bruikbare aangiftegegevens zijn veronderstelling nodig om uiteindelijk de berekening van de budgettaire omvang van een belastinguitgave te kunnen maken, zoals de hoogte van het verrekenbare tarief (in geval van een progressieve tariefstructuur, waarbij ook de eventuele volgorde van meer-

84 In internationale literatuur worden drie methodes beschreven: 'revenue forgone method' (berekening van gemiste belastingopbrengst zonder gedragseffect mee te wegen), 'revenue gain method' (berekening van gemiste belastingopbrengst door wel gedragseffect mee te wegen), 'outlay equivalent method' (berekening van de directe overheidsuitgave die nodig is om hetzelfde effect te hebben als belastingfaciliteit). Zie Swift, Polackova Brixi en Valenduc 2004, p. 7-8 alsmede OESO 2010, p. 13-14.

85 Voor begrotingsjaar 2002 maakt de regering een driedeling naar type regeling voor wat betreft de mate waarin en de termijn waarop realisatiegegevens beschikbaar komen, Miljoenennota 2002, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 000, nr. 2, p. 174: 1) regelingen waarvoor jaarlijkse realisatiegegevens beschikbaar komen, 2) regelingen die kunnen worden geraamd met een microsimulatiemodel en 3) overige regelingen. Het is goed op te merken dat verreweg de meeste belastingfaciliteiten onder 2) en 3) vallen.

86 Voor de WBSO biedt het per 1 januari 2017 van toepassing zijnde lage-inkomensvoordeel (LIV) – ingevoerd via de Wet tegemoetkomingen loondomein (Wtl) – interessant vergelijkingsmateriaal voor wat betreft de systematiek. Het LIV staat niet te boek als belastingfaciliteit, maar als een uitgavenregeling. De hoogte van het LIV wordt gebaseerd op gegevens in de loonaangifte (in jaar T) en vervolgens automatisch door de Belastingdienst uitbetaald (in jaar T+1). Het LIV valt sinds het kabinet Rutte III onder het uitgavenkader. In dit verband is een ander relevant gegeven het per 1 januari 2018 van toepassing zijnde loonkostenvoordeel (LKV), dat de premiekortingen vervangt. Hoewel de sociale premies niet tot de belastingfaciliteiten behoren, is interessant dat in feite een faciliteit aan de inkomstenkant is omgezet in een uitgavenregeling.

87 Bij de investeringsregelingen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting hangt het dan nog van het toepasselijke marginale tarief af om de daadwerkelijke budgettaire belastingderving te kunnen bepalen. Bij een proportioneel tarief is deze stap in beginsel eenvoudiger, hoewel ook dan de grondslag van een belastinguitgave als gevolg van bijvoorbeeld verliessituaties niet zomaar leidt naar de budgettaire derving van de belastinguitgave. Het blijft dus onzeker totdat alle desbetreffende belastingaangiftes definitief zijn vastgesteld.

88 Miljoenennota 2000, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, nr. 2, p. 121.

dere belastinguitgaven een rol kan spelen) en het eventueel optreden van gedragseffecten. Om niet alle aangiftes door te ploegen, wordt daarnaast veelal gewerkt met steekproeven en microsimulaties.<sup>89</sup> Meer informatie zou verkregen kunnen worden door meer informatie uit te vragen bij belastingplichtigen of derden, maar dat leidt mogelijk tot een toename van ongewenste administratieve lasten.<sup>90</sup> De conclusie is evident dat het vaststellen van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten met onzekerheid en onnauwkeurigheid gepaard gaat.

### 6.6.3 Budgettering als inspanningsverplichting in toetsingskader

Tegenover het niet omarmen van budgettering van belastinguitgaven wordt door de regering, als ware het een handreiking, de toezegging geplaatst een toetsingskader te ontwikkelen aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of een nieuwe, of het intensiveren van een bestaande, fiscale regeling al dan niet wenselijk is.<sup>91</sup> Dit sinds begrotingsjaar 2003 van toepassing zijnde toetsingskader komt uitgebreider aan bod in paragraaf 6.7. Op deze plaats is relevant dat het toetsingskader in eerste instantie niets zegt over budgettering. Voor het begrotingsjaar 2004 is de toelichting bij het toetsingskader echter aangevuld met een bepaling die wel ziet op budgettering van individuele belastinguitgaven: *‘Voor nieuwe belastinguitgaven en intensiveringen van bestaande belastinguitgaven geldt dat het budgettaire beslag van een dergelijke maatregel in beginsel behoort te worden gebudgetteerd. Voor bestaande belastinguitgaven worden de mogelijkheden van (nadere) budgettering bezien.’*<sup>92</sup> Het is overigens niet duidelijk waar deze aanvulling opeens vandaan komt. Deze bepaling maakt geen deel uit van de stappen die bepalend zijn voor het groene licht van het toetsingskader. Het is dus meer een inspanningsverplichting dan een keiharde voorwaarde, hetgeen ook wel valt af te leiden uit de gekozen bewoording als ‘in beginsel’ en ‘bezien’. De bepaling kent in de loop der jaar verschillende posities binnen de begrotingsspel-

89 Van Tol 2007, p. 146.

90 Om gegevens te verkrijgen wijst het kabinet ter illustratie op een aangifteplicht ten aanzien van alle regelingen, hetgeen dan louter voor statistische doeleinden zou zijn, *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 32, p. 3, antwoord vraag 3-5. Eventuele parlementaire kennisneming van deze gegevens zou ik overigens niet onder ‘statistisch doeleinden’ willen scharen, waarmee ik overigens wel de administratieve lasten van een extra aangifteplicht erken.

91 Miljoenennota 2000, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, nr. 2, p. 121. Deze toezegging vloeit echter vooral voort uit een rapport (Algemene Rekenkamer 1999) om het effect van een regeling beter inzichtelijk te maken zodat beter afgewogen kan worden of een regeling moet worden aangepast of voortgezet.

92 Miljoenennota 2004, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 200, nr. 2, p. 249.

regels.<sup>93</sup> Meest recent is deze door het kabinet Rutte III onder het mom van technische uitwerking in de bijlage 'Beheersing belastinguitgaven' van de begrotingsspelregels opgenomen.<sup>94</sup> De verschillende posities binnen de begrotingsspelregels laten onverlet dat de inspanningsverplichting om budgettering van individuele belastinguitgaven na te streven dus sinds 2004 steeds van toepassing is.

Toch leidt dat vooralsnog niet tot zichtbare stappen. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 constateert dat een heldere systematiek ontbreekt om te bepalen welk deel van de belastingfaciliteiten moet worden gebudgetteerd (waaraan ik zou willen toevoegen dat ook de wijze waarop budgettering voor veel belastingfaciliteiten alsdan zou moeten plaatsvinden nog geenszins is uitgekristalliseerd) en dat budgettering niet overal gebeurt,<sup>95</sup> hoewel dat met slechts een handvol regelingen die wel enigszins gebudgetteerd zijn nog een positieve benadering is. De Studiegroep stelt voorts een versterkt toetsingskader voor, onder andere door aanvulling ervan met de vraag of budgettering wenselijk en mogelijk is en met behulp van welke parameter de grondslagversmaller kan worden gebudgetteerd.<sup>96</sup> Het kabinet Rutte III neemt dit voorstel niet over zonder dat daarvoor overigens een toelichting wordt gegeven. Van de belofte van de Studiegroep om ten behoeve van de formatie te onderzoeken hoe de integrale afweging en beheersing van fiscale regelingen verbeterd kan worden – eventueel door regelingen in het uitgavenkader onder te brengen<sup>97</sup> of door budgettering<sup>98</sup> – is niets vernomen. Kennelijk is hier bedoeld dat de ambtelijke onder-

93 Eerst is de bepaling onderdeel van de annex bij de begrotingsspelregels. Daarna valt deze onder begrotingsspelregel 40 'Belastinguitgaven' van het kabinet Balkenende IV, zie Miljoenennota 2008, Bijlage 8, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 200, nr. 2, p. 110-111 (de startnota van dit kabinet is verweven in deze Miljoenennota). Als het toetsingskader als zodanig verschuift naar de rijksbegrotingsvoorschriften blijft genoemde bepaling eigenstandig achter in begrotingsspelregel 36 'Beheersing belastinguitgaven' van het kabinet Rutte I en het kabinet Rutte II, zie Startnota 2010, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 29/30, Bijlage 1, p. 20-21/11-12 alsmede Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 21-22.

94 Vgl. begrotingsregels bijlage 2, zie Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 18.

95 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 26 en 38.

96 Andere versterkingen zijn: het toetsingskader voor bestaande belastinguitgaven opnemen in evaluaties; het ingevulde toetsingskader voor nieuwe, of intensivering van bestaande, belastinguitgaven met de wetswijziging meesturen naar de Tweede Kamer en een horizonbepaling in het toetsingskader die alleen niet in werking treedt als de evaluatie aan alle gestelde criteria voldoet, zie Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

97 Dit lijkt overigens alsdan wel strijdig te zijn met de strikte scheiding tussen inkomsten en uitgaven.

98 De Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39, plaatst de volgende kanttekeningen bij budgettaire beheersing: '*Voor budgettaire beheersing zijn een paar voorwaarden: er moeten voldoende cijfers beschikbaar zijn en de regeling moet een parameter hebben waarmee het budgettaire beslag binnen een bepaalde bandbreedte gehouden kan worden. Bij overheveling naar het uitgavenkader is het eveneens noodzakelijk dat fiscale regelingen zijn toe te wijzen aan een bepaald beleidsterrein. Beleid dat inhoudelijk met elkaar samenhangt, zou tegen elkaar afgewogen moeten worden en dus in hetzelfde beleidskader moeten zitten.*'

steuning vanuit het Ministerie van Financiën huiswerk voor de formatie moet maken, waarvoor de Studiegroep zich mijns inziens oneigenlijk de rol van opdrachtgever aanmeet. Het lijkt mij namelijk niet zuiver dat een Studiegroep buiten de taakopvatting van het uitbrengen van een advies een dergelijke opdracht uitdeelt aan ambtenaren.

#### 6.6.4 Monitoring budgettaire ontwikkeling

Hoewel strikte budgettering, ondanks de inspanningsverplichting, dus vooral nog nauwelijks voorkomt, is monitoring van de budgettaire ontwikkeling van belastingfaciliteiten wel een relevante stap om in ieder geval een vinger aan de pols te kunnen houden. In de eerste plaats geschiedt dit door de weergave van de meerjarige raming van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten in plaats van enkel het begrotingsjaar.<sup>99</sup> Door vervolgens de ontwikkeling van de budgettaire omvang van een belastingfaciliteit af te zetten tegen de aan het begin van de kabinetsperiode verwachte budgettaire ontwikkeling – de zogenoemde benchmarkreeks<sup>100</sup> – ontstaat inzicht in een mogelijke afwijkende ontwikkeling. De Studiegroep Begrotingsruimte 2010 heeft hiertoe geadviseerd en het kabinet heeft deze handschoen voor het begrotingsjaar 2011 voor het eerst opgepakt.<sup>101</sup> Een jaar later vindt de eerste toetsing aan de benchmark plaats, waarbij posten met afwijkingen van meer dan 10 procent of € 25 miljoen in kaart zijn gebracht. Het kabinet maakt in de toelichting bij afwijkingen nog een onderscheid in een technische bijstelling (correctie op ramingstechniek of herziening tijdsreeks door beschikbaarheid nieuwe databronnen) en endogene bijstelling (alle overige ontwikkelingen).<sup>102</sup> Het bezwaar dat de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten ramingen zijn, is daarmee overigens niet ondervangen. Het blijft derhalve onzeker in hoeverre de geraamde ontwikkeling van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten alsmede de toetsing aan de benchmark de daadwerkelijke ‘kosten’ in de zin van opbrengstderving van een belastingfaciliteit weergeven.

99 De meerjarige raming – de vier op het begrotingsjaar volgende jaren – zijn gebaseerd op extrapolaties op basis van relevante macro-economische ophoogfactoren, waarbij tevens rekening is gehouden met eventuele beleidsmatige ontwikkelingen.

100 ‘De benchmarkreeks is de ramingsreeks in de eerste Miljoenennota van een nieuw kabinet inclusief het nieuwe beleid in het volgende begrotingsjaar’, zie Miljoenennota 2011, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 2, p. 25, voetnoot 7. Naar mijn mening is niet enkel het nieuwe beleid in het volgende begrotingjaar onderdeel van de benchmarkreeks, maar is ook de beleidsmatige doorwerking in alle volgende begrotingsjaren van de kabinetsperiode onderdeel van de benchmarkreeks. Voor het kabinet Rutte II geldt als benchmarkreeks de ramingsreeks die is opgenomen in de Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 7 alsmede bijlage 4. Voor het kabinet Rutte III geldt als benchmarkreeks de ramingsreeks die is opgenomen in de Miljoenennota 2018, zie Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 7.

101 Studiegroep Begrotingsruimte 2010, p. 68. Miljoenennota 2011, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 2, p. 25-26.

102 Miljoenennota 2012, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 2, p. 29-31.

Een afwijkende endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten kan vervolgens nopen tot ingrijpen, hoewel daarvoor geen maatstaf is geformuleerd. In feite is een flexibel toepasbaar budgettair plafond gecreëerd, hetgeen mijns inziens samenhangt met de hiervoor aangestipte onzekerheid van de ramingen. Door de oogwimpers bezien is een kenmerk van het uitgavenplafond geboetseerd tot een mechanisme dat kan worden ingezet om de budgettaire beheersbaarheid van belastingfaciliteiten enigszins te sturen. In de vigerende begrotingsspelregels is een verplichting tot jaarlijkse monitoring opgenomen.<sup>103</sup> De beheersbaarheid is aldus verwoord: *‘Bij substantiële opwaartse afwijkingen van de endogene ontwikkeling ten opzichte van de aan het begin van de kabinetsperiode verwachte ontwikkeling kan dit aanleiding geven tot maatregelen, waarbij deze maatregelen niet relevant zijn voor het inkomstenkader.’*<sup>104</sup> De irrelevantie voor het inkomstenkader betekent dat een corrigerende beleidsaanpassing om de afwijkende endogene ontwikkeling een halt toe te roepen (en voor de toekomst neerwaarts bij te stellen), niet gepaard hoeft te gaan met een compenserende maatregel van gelijke maar tegenovergestelde budgettaire omvang. Zo wordt voorkomen dat een tegenvaller een permanent karakter krijgt. Dat het budgettaire beslag van een fiscale regeling zich substantieel anders ontwikkelt dan voorzien, heeft gespeeld bij de autobelastingen, zo geeft het kabinet desgevraagd als voorbeeld aan.<sup>105</sup> Toch is het in dit kader een verkeerd voorbeeld, want de beleidsaanpassing die daarop volgde werd destijds wel degelijk gecompenseerd, hetgeen juist achterwege had moeten blijven.<sup>106</sup> Deze bepaling ter budgettaire beheersing van belastingfaciliteiten is vooralsnog derhalve nog steeds niet onverkort toegepast.

103 *‘De budgettaire ontwikkeling van specifieke regelingen aan de inkomstenkant zoals vrijstellingen, aftrekposten en verlaagde tarieven die de belastinggrondslag verkleinen, wordt jaarlijks gemonitord in de Miljoenennota,’* zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H ‘Inkomstenkant’, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16. De formulering ‘specifieke regelingen aan de inkomstenkant’ is naast het voor begrotingsjaar 2018 ter ziele gedragen begrip ‘belastinguitgave’ en het nieuw geïntroduceerde begrip ‘fiscale regelingen’ weer een andere omschrijving. Het komt de eenduidigheid van de toch al moeilijke materie mijns inziens niet ten goede.

104 Begrotingsregels 2018-2021, Bijlage 2 ‘Beheersing belastinguitgaven’, Onderdeel ‘Monitoring van individuele belastinguitgaven’, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 18.

105 Lijst van vragen antwoorden n.a.v. Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, antwoord op vraag 95, p. 34. Uit de Evaluatie autogerelateerde belastingen 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 32 800, nr. 24, bijlage, p. 62 e.v., bleek dat de budgettaire derving van enkele fiscale stimuleringsregelingen is opgelopen van circa € 100 miljoen (2008) naar ruim € 2 miljard (2013). Maar doordat in die periode ook de grondslag van bijvoorbeeld de bpm is gewijzigd (van netto catalogusprijs naar CO<sub>2</sub>-uitstoot), is de (neerwaartse) mutatie van de belastingopbrengst niet alleen toe te schrijven aan belastingfaciliteiten. Dit aspect blijft veelal onderbelicht.

106 De overigens relatief geringe opbrengst van de beleidsaanpassingen is namelijk teruggesluisd, zodat per saldo een zogezegd budgettair neutraal pakket is gecreëerd, MvT Wet uitwerking Autobrief II, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 391, nr. 3, p. 21-22.

## 6.7 DOELSTELLING: TOETSEN OP DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID

Het inzichtelijk maken van (het budgettaire beslag van) belastingfaciliteiten heeft onder andere ten doel om deze regelingen vervolgens op hun merites te kunnen beoordelen. Het is vooral de Algemene Rekenkamer geweest die hierop heeft gewezen. Zij pleit voor het formuleren van toetsbare doelstellingen om op termijn de effectiviteit van een regeling te kunnen onderzoeken.<sup>107</sup> Het antwoord van de regering op dit pleidooi is een toetsingskader om vooraf te beoordelen of invoering van een belastinguitgave opportuun is. De opzet van het toetsingskader is eerst verkend.<sup>108</sup> Sinds begrotingsjaar 2003 maakt het deel uit van de begrotingsspelregels.<sup>109</sup> De uitwerking van het toetsingskader is momenteel opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften,<sup>110</sup> terwijl in de bijlage 'Beheersing belastinguitgaven' van de begrotingsspelregels het uitgangspunt is geschetst: *'Voor de introductie van nieuwe dan wel intensiveringen van bestaande belastinguitgaven en de evaluatie van deze regelingen geldt een restrictief toetsingskader, zoals opgenomen in de rijksbegrotingsvoorschriften. Met behulp van het toetsingskader kan worden afgewogen of (de intensivering van) een fiscale maatregel al dan niet de voorkeur heeft.'*<sup>111</sup> Het toetsingskader bestaat oorspronkelijk uit zes – en later zeven – stapsgewijze vragen die positief beantwoord dienen te worden alvorens het spreekwoordelijke licht op groen staat voor invoering of herziening van een belastinguitgave.<sup>112</sup> Het toetsingskader concentreert zich vooral op (de afweging van) nut en noodzaak van een belastinguitgave, oftewel in de woorden van de regering: *'Het toetsingskader fungeert als een soort trechter voor de haalbaarheid en wenselijkheid van belastinguitgaven.'*<sup>113</sup> De praktijk blijkt weerbarstiger. De Studiegroep Begrotingsruimte 2016 stelt onomwonden dat het toetsingskader niet of gebrekkig wordt toegepast.<sup>114</sup>

107 Algemene Rekenkamer 1999, p. 48.

108 Zie de paragraaf 'Toetsingskader fiscale instrumenten', Miljoenennota 2001, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 800, nr. 2, p. 144-157.

109 Miljoenennota 2003, Bijlage 10, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600, nr. 2, annex 2, p. 289-291. Zie ook naderhand begrotingsspelregel 40 'Belastinguitgaven' van het kabinet Balkenende IV, zie Miljoenennota 2008, Bijlage 8, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 200, nr. 2, p. 110-111 (de startnota van dit kabinet is verweven in deze Miljoenennota).

110 RBV 2019, paragraaf 4.4.8, model 4.55, p. 375-377.

111 Vgl. Begrotingsregels bijlage 2, zie Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 18.

112 De oorspronkelijke vragen van het toetsingskader zijn: 1) Is sprake van een heldere probleemstelling? 2) Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd? 3) Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is? 4) Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing? 5) Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie? 6) Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd? Later is hier nog een zevende vraag toegevoegd: 7) Is een horizonbepaling aan de orde?

113 Miljoenennota 2003, Bijlage 10, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600, nr. 2, annex 2, p. 289. De opmerking wordt nog steeds gemaakt, waarbij 'belastinguitgaven' is vervagen door 'fiscale regelingen' zie RBV 2019, paragraaf 4.4.8, p. 380.

114 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 38.

Zij oppert op verschillende punten een aanscherping.<sup>115</sup> Vooralsnog is vooral zichtbaar dat een horizonbepaling aan het toetsingskader is toegevoegd, zoals voor het eerst opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften 2016.<sup>116</sup> Dit betekent dat het toetsingskader sindsdien dus uit zeven vragen bestaat,<sup>117</sup> hoewel de vigerende begrotingsspelregels suggereren alsof de horizonbepaling naast het toetsingskader bestaat en er geen deel van uitmaakt.<sup>118</sup>

Onderdeel van het toetsingskader is een evaluatieverplichting. Sinds 2003 is het uitgangspunt dat alle belastinguitgaven periodiek worden geëvalueerd. In het begin liep dat nog niet zo'n storm,<sup>119</sup> maar inmiddels zijn de evaluaties redelijk goed geregeld. Bij een beleidsevaluatie staan de doeltreffendheid (effectiviteit) en de doelmatigheid (efficiency) van een regeling centraal.<sup>120</sup> Dit vloeit voort uit de ministeriële verantwoordelijkheid voor 'het periodiek onderzoeken van de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid'.<sup>121</sup> In de 'Beleidsdoorlichting van de evaluaties van belastinguitgaven' uit 2010 is onderzocht of de evaluaties goed zijn uitge-

115 De aanscherpingen zijn samengevat: het toetsingskader opnemen in evaluaties, het ingevulde toetsingskader bij het indienen van een wetsvoorstel voor de introductie van een nieuwe belastinguitgave meesturen naar de Tweede Kamer (dus kennelijk niet in geval van intensivering van een bestaande belastinguitgave), een horizonbepaling in het toetsingskader die alleen niet in werking treedt als de evaluatie aan alle gestelde criteria voldoet en de vraag in het toetsingskader of budgettering wenselijk en mogelijk is (en met behulp van welke parameter). Zie Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

116 Dat is als volgt toegelicht in RBV 2016, p. 13: *'De horizonbepaling dwingt om (opnieuw) de afweging te maken of aan de belastinguitgave (opnieuw) prioriteit wordt gegeven. Daarvoor is tenminste een evaluatie nodig die aantoont dat de regeling doelmatig en effectief is. Als een positieve evaluatie ontbreekt, vervalt de regeling automatisch.'* Het is overigens van belang dat een horizonbepaling reeds sinds de aankondiging in de Fiscale Agenda 2011 (*Kamerstukken II* 2010/11, 32 740, nr. 1 herdruk, p. 24) sinds begrotingsjaar 2012 wordt toegepast (zie Miljoenennota 2012, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 2, p. 24) maar kennelijk is desondanks het toetsingskader in die jaren tot 2016 niet aangepast. Zie over horizonbepaling uitgebreid Hemels en Ros 2007, p. 166-168 alsmede Hemels 2011b, paragraaf 5.

117 De toegevoegde vraag luidt: 7) Is een horizonbepaling aan de orde? Zie RBV 2016, onderdeel 4.4.9, model 4.55, p. 359-361.

118 De desbetreffende bepaling luidt: *'Voor alle nieuwe regelingen aan de inkomstenkant dient een toetsingskader te worden doorlopen en geldt een horizonbepaling.'* Zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H 'Inkomstenkant', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16.

119 Algemene Rekenkamer 2010, p. 15-16.

120 Zie art. 1 Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek. Doeltreffendheid ziet op de mate waarin de doelstelling dankzij de inzet van het fiscale instrument wordt gerealiseerd. Doelmatigheid ziet op de relatie tussen de effecten van het beleid en de kosten van het fiscale instrument.

121 Art. 4.1, eerste lid, onderdeel c, Cw 2016. Volgens de toelichting kan hierbij worden gedacht aan het uitvoeren van beleidsevaluaties, zie MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 82.

voerd. Hiervan lijkt sprake te zijn.<sup>122</sup> Toch past daarbij een kanttekening. Hoewel de budgettaire merites van een regeling geen primair evaluatiedoel zijn,<sup>123</sup> zou dit aspect wel naar voren moeten komen bij de vaststelling van de doelmatigheid van een fiscaal instrument (kosteneffectiviteit). Relevante vragen daarbij zijn: hadden de doelstellingen van beleid niet met minder middelen gerealiseerd kunnen worden of hadden niet meer resultaten behaald kunnen worden met dezelfde inzet van middelen? Uit de Beleidsdoorlichting blijkt evenwel dat deze vraag in evaluaties van belastinguitgaven maar zelden wordt beantwoord, omdat een causale relatie tussen prestaties en effecten van beleid moeilijk aan te tonen zijn.<sup>124</sup> Het kabinet toont zich desalniettemin positief en vindt dat het evaluatieprogramma moet worden voortgezet.<sup>125</sup> Het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) van de Tweede Kamer is kritisch over de beleidsdoorlichting. Zij stelt dat eerder sprake is van een inventarisatie dan van een effectmeting. De onderzoekers merken tevens fijntjes op dat pas onder druk van de Kamer de informatievoorziening inzake belastinguitgaven steeds toeneemt.<sup>126</sup> In het verlengde daarvan roept zij op de oorzaken van de grootste ramingsmutaties voortaan toe te lichten in de Miljoenennota, zodat de Kamer kan zien of het beleidskeuzes betreft of dat het om technische ramingsbijstellingen gaat.<sup>127</sup> Deze aanbeveling is ter harte genomen. Opvallende budgettaire ontwikkelingen worden sindsdien toegelicht in de bijlage van de Miljoenennota.

Hiervoor is opgemerkt dat het evalueren van belastingfaciliteiten is geënt op doeltreffendheid en doelmatigheid. Dit veronderstelt wel dat een duidelijke doelstelling aan een regeling ten grondslag ligt. Als daarvan sprake is – het toetsingskader is er ook op gericht een expliciete doelstelling voorafgaand aan de introductie van een belastingfaciliteit vast te leggen –

122 De conclusie luidt dat in vrijwel alle evaluaties de juiste vragen aan de orde komen. In het algemeen is het gebruik van de regeling in kaart gebracht en is een plausibele indruk gegeven van de effecten ervan. Ook de beschikbare informatie over de uitvoeringskosten van de Belastingdienst is weergegeven. Zie Beleidsdoorlichting evaluaties belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, bijlage, p. 19-20. Na afsluiting van het manuscript is in juni 2020 overigens nog de ‘Evaluatiedoorlichting fiscale regelingen’ verschenen, zie *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 79, bijlage.

123 ‘Een beoordeling welke regelingen mogelijk uit de pas lopen qua budgettair belang vindt plaats in bijlage 6 van de Miljoenennota en is niet het voornaamste doel van de evaluaties,’ zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 77, p. 3.

124 Beleidsdoorlichting evaluaties belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, bijlage, p. 10

125 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, p. 2-3.

126 BOR-notitie belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 15, bijlage, p. 1.

127 De BOR wijst bovendien op een groot contrast tussen belastinguitgaven en begrotingsuitgaven. Aan een verhoging of verlaging van een budget op departementale begroting met meer dan € 25 miljoen of meer dan 25 procent wordt doorgaans veel meer aandacht besteed in termen van toelichting. Zie BOR-notitie belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 15, bijlage, p. 9.

lijkt mij een evaluatie een geschikt instrument. Tegelijkertijd is een doelstelling niet altijd helder. *‘Wie op zoek gaat naar beleidsopvattingen en doelstellingen achter onze fiscale regels moet als een archeoloog de sedimentlagen wegschrappen,’* merken Caminada en Vording in dit verband op.<sup>128</sup> Een belastingfaciliteit kan bijvoorbeeld de uitkomst zijn van een maatschappelijk en politiek proces, waarbij niet direct één doel is geformuleerd of waarbij de betrokkenen verschillende (ideologische) opvattingen hebben. In de woorden van bestuurskundige Ringeling, die als onafhankelijke deskundige de Beleidsdoorlichting heeft beoordeeld: *‘Want doeleinden dienen in de politieke praktijk om compromissen te faciliteren, niet om het verschil te maken.’*<sup>129</sup> Bovendien kan een doelstelling door verschillende ontwikkelingen in de loop der jaren van kleur verschieten.<sup>130</sup> Ringeling bekritiseert tevens het volgen van een specifiek toetsingskader. En wat mij betreft opnieuw in treffende bewoording: *‘Een kenmerk van het politieke discours is nu juist dat er niet alleen verschil van inzicht is over wat wenselijk is en hoe dat wenselijke dient te worden bereikt, maar ook over de wijze waarop kan worden beoordeeld wat wenselijk is.’*<sup>131</sup> Bij afwezigheid van een doelstelling is evaluatie van een regeling – en dus de toets op doeltreffendheid en doelmatigheid – bij voorbaat moeizaam.<sup>132</sup> Ook met het oog op de kosten van een evaluatie,<sup>133</sup> rijst de vraag of misschien een lichtere variant zoals een inventarisatie (of doorlichting) van het gebruik, de uitvoeringsaspecten, de beleidseffecten en – niet onbelangrijk – de budgettaire aspecten niet een realistischere en wellicht goedkopere aanpak is. Het belichten van een geheel belastingmiddel, met de verschillende elementen daarbinnen, is een andere aanpak die het mogelijk maakt om wel belasting-

128 Caminada en Vording 2007, p. 2.

129 Beoordeling beleidsdoorlichting belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, bijlage, p. 2.

130 Boer 2013, p. 24-25.

131 Beoordeling beleidsdoorlichting belastinguitgaven 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, nr. 6, bijlage, p. 6.

132 Naar mijn mening gaat de Algemene Rekenkamer 2017a in haar inventarisatie naar onder andere de effectiviteit van ‘belastingverlichtende regelingen’ te gemakkelijk voorbij aan het feit dat toetsbare doelstellingen niet altijd voorhanden zijn, aangezien alle regelingen wel hierop worden beoordeeld. Doordat de beoordeling echter niet inhoudelijk is maar slechts een afvinklijstje – de Algemene Rekenkamer acht (het ontbreken van) een evaluatieplicht al voldoende om te kunnen spreken van (het ontbreken van) een effectiviteitsoordeel, terwijl een evaluatie soms niet meer is dan het in kaart brengen van gebruikers van een regeling zoals zij zelf eerder al constateerde (Algemene Rekenkamer 2010, p. 16) – komt het ontbreken van toetsbare doelstellingen in relatie tot evaluaties niet duidelijk naar voren.

133 Hoewel ook interne evaluatie door (beleids)ambtenaren voorkomen, heeft het kabinet een overzicht van de kosten - uiteenlopend van € 39.075 tot € 200.000 per regeling - van zeventien externe evaluatie gepresenteerd, zie Verslag schriftelijk overleg, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 935, nr. 8, p. 16. In antwoord op Kamervragen merkt het kabinet op dat de kosten van evalueren van fiscale regelingen verschillen, maar dat een extern uitgezette evaluatie van een regeling met een substantieel budgettair belang, exclusief de kosten van ambtelijke capaciteit, in de regel circa € 80.000 à € 100.000 kost, zie *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 32, p. 10, antwoord vraag 35.

faciliteiten onder de loep te nemen zonder vast te lopen in de (te) hoge lat van een evaluatie van een specifieke regeling.<sup>134</sup>

Het voorgaande is geen vrijbrief voor een lichtzinnige benadering. Integendeel, belastingfaciliteiten met een specifiek doel blijven wat mij betreft aan een evaluatieverplichting onderhevig, maar naar mijn overtuiging moet het ‘grijze gebied’ met belastingfaciliteiten zonder eenduidige doelstelling niet uit het oog worden verloren. Temeer daar het kabinet sinds het begrotingsjaar 2018 uit het oogpunt van informatievoorziening alle belastingfaciliteiten letterlijk op één hoop heeft geveegd (zie paragraaf 6.5.3), waarbij het vooralsnog ongewis is of dat betekent dat alle regelingen een evaluatieverplichting krijgen.<sup>135</sup> Het lijkt mij zaak om in wezen kansloze evaluaties bij voorbaat te voorkomen. Een ander discussiepunt betreft de horizonbepaling in het toetsingskader, die aan de positieve uitkomst van een evaluatie de (toekomstige) bestaansvoorwaarde van een belastingfaciliteit verbindt. Mijns inziens wordt daarbij te gemakkelijk voorbijgegaan aan het feit dat een evaluatie – om verschillende legitieme redenen, maar zeker ook doordat een eenduidige doelstelling ontbreekt – een ongewisse uitkomst kan hebben.

Daarnaast acht ik het van belang het opvallende toepassingsbereik van het toetsingskader te belichten. Enerzijds spiegelt het toetsingskader de ‘belastingen’ – zeker ook voor wat betreft de toets aan doeltreffendheid en doelmatigheid – aan subsidies, hetgeen slechts een zeer beperkte groep directe overheidsuitgaven is (zie paragraaf 6.1). Anderzijds is het bereik van het toetsingskader opgerekt van het beperkte begrip belastinguitgaven naar het ruimere begrip fiscale regelingen. Het gevolg: een fiscale regeling die in niets doet denken aan een vorm van subsidie wordt het toetsingskader, inclusief evaluatieverplichting, ingetrokken. Dit is een benadering die weliswaar past binnen de fiscale neutraliteitsgedachte om elke uitzondering in het belastingstelsel kritisch te beschouwen, maar de suggestie dat hiermee een spoor wordt gevolgd dat vergelijkbaar is met dat bij de directe overheidsuitgaven acht ik niet terecht. Een directe overheidsuitgave, geen subsidie zijnde, valt weliswaar onder de algemene notie van doeltreffendheid en doelmatigheid, maar niet onder een evaluatieplicht met daarboven

134 Met uitzondering van de recente evaluatie van de (invoering van) de bankenbelasting (*Kamerstukken I* 2015/16, 33 121, N) en, in zekere zin, de belastingherziening 2001 (*Kamerstukken II* 2005/06, 30 375, nrs. 1-2) lijkt het niet gebruikelijk om belastingmiddelen in het geheel aan een evaluatie te onderwerpen. Wellicht is de reden hiervoor dat bij de meeste belastingmiddelen er op het niveau van het belastingmiddel als zodanig geen andere doelstelling is dan de budgetdoelstelling. Een evaluatie op juist die doelstelling kan echter, zeker in het licht van het onderhavige onderzoek, nuttige informatie opleveren over de budgettaire kant van het desbetreffende belastingmiddel.

135 Het kabinet merkt naar aanleiding van Kamervragen daarover op dat ‘een pragmatische benadering wordt gehanteerd bij het opstellen van een programmering van evaluaties,’ waarbij een afweging plaatsvindt met het oog op de capaciteit voor het maken van kwantitatieve analyses en de inzet van extra middelen om gegevens te verzamelen. Zie *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 32, p. 6, antwoord vraag 17.

een zwaard van Damocles in geval de evaluatie geen positieve uitkomst oplevert. Oftewel, een fiscale regeling valt op deze wijze een ‘fatale’ evaluatietoets op doelmatigheid en doeltreffendheid ten deel, daar waar voor een vergelijkbare directe overheidsuitgave überhaupt geen evaluatietoets geldt. Wel is het zo, en dat lijkt mij in deze context van belang, dat directe overheidsuitgaven onder het uitgavenplafond vallen. Dit in ogenschouw nemend, lijkt het erop alsof elke belastingfaciliteit via het toetsingskader langs de meetlat van doeltreffendheid en doelmatigheid wordt gelegd (op straffe van afschaffing bij niet voldoen aan deze criteria) als een niet uitgesproken alternatief voor het ontbreken van een direct werkend budgetteringsmechanisme zoals het uitgavenplafond.<sup>136</sup> Naar mijn mening raken de doelstellingen doeltreffendheid en doelmatigheid aan de ene kant en budgettaire beheersing aan de andere kant op deze wijze vermengd met elkaar. Budgettaire beheersing van een fiscale regeling zegt evenwel niets steeds iets over de doelmatigheid (effectiviteit) of doeltreffendheid (efficiency).

#### 6.8 DOELSTELLING: SAMENSTELLING FISCALE MENUKAART

Het overzicht met belastingfaciliteiten en het budgettaire beslag ervan fungeert in het politieke en beleidsmatige debat steeds vaker als een lijst met mogelijk te treffen maatregelen. Stevens schets dat de uitdaging ‘*om op basis van de mechanische wetmatigheden van verschillende belastingen (...) een rechtvaardige, effectieve, efficiënte en vereenvoudigde belastingherziening in elkaar te knutselen*’ voor beleidsvormende politici, anders dan voor fiscale wetenschappers, niet geldt.<sup>137</sup> Zij zitten zijns inziens niet in een mechanisch, rationeel proces en moeten dus rekening houden met maatschappelijke verhoudingen en verschillende (deel)belangen. In het verlengde daarvan putten politici en beleidsmakers voor het wijzigen van onderdelen van een belastingstelsel niet zelden uit hen ter beschikking staande lijsten met mogelijk te treffen maatregelen.<sup>138</sup> Een overzicht met belastingfaciliteiten past bij deze werkwijze. Ook de interesse in budgettaire sleutels om bijvoorbeeld schijflengtes, vrijstellingen en tarieven te wijzigen, geeft politici en beleidsmakers houvast bij het vormgeven van belastingen.<sup>139</sup> Dit zijn de

136 Deze opvatting is niet zo expliciet uitgesproken, maar lijkt wel besloten te liggen in de analyse van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 38-39.

137 Stevens 2017, p. 1387.

138 Vgl. de ambtelijke Werkgroep fiscaliteit 2016, die weliswaar enkele varianten in kaart heeft gebracht, maar de ‘bouwstenen’ (in bijlage 5) zijn te beschouwen als een opsomming van afzonderlijke maatregelen.

139 Zo is er in het parlement (toenemende) belangstelling voor de jaarlijkse fiscale sleuteltabel met mutatiegegevens, hetgeen mijns inziens aangeeft dat het parlement op detailniveau kennis wil hebben van de budgettaire sleutels van talrijke onderdelen van belastingmiddelen. Vgl. Fiscale sleuteltabel 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nrs. 6 en 15, bijlage.

budgettaire gegevens van onderdelen van belastingmiddelen die ik onder de belastingfaciliteiten schaar, daar deze onderdelen geen belastingfaciliteiten zijn.<sup>140</sup> Relevant daarbij is dat grondslagverbreding een veelgehoord adagium in het kader van belastingwijzigingen.<sup>141</sup> Logischerwijze wordt hier invulling aan gegeven door grondslagversmallers te offeren.<sup>142</sup> In dit discours is een overzicht van belastingfaciliteiten niets anders dan een menukaart met mogelijke ‘hapjes’ om de honger van deze grondslagverbreding mee te kunnen stillen.

De ambtelijke werkgroep die in de jaren tachtig van de vorige eeuw de belastinguitgaven onderzoekt, stelt dat het inzichtelijk maken van belastinguitgaven de mogelijkheid biedt voor een bewuste afweging tussen directe en indirecte subsidiëring. Zij merkt daarbij nadrukkelijk op dat de aanwijzing als belastinguitgave niet inhoudt dat deze voorziening zonder meer uit de wetgeving zou moeten worden geschrapt.<sup>143</sup> Gezien deze opmerking voelt men kennelijk wel aan dat een belastingfaciliteit op een lijstje hiertoe minimaal uitnodigt. Hemels en Ros benoemen het impliciete uitgangspunt dat belastinguitgaven als wezensvreemde elementen van een belastingwet eerder in aanmerking komen voor afschaffing dan faciliteiten die deel uitmaken van de primaire heffingsstructuur.<sup>144</sup> Deze zienswijze komt mij realistisch voor. Het soms op gekunstelde wijze niet kwalificeren van regelingen als belastinguitgave – denk aan de hypotheekrenteaftrek – lijkt zeker ook voort te vloeien uit de wens de discussie over mogelijke afschaffing

---

140 Zie paragraaf 6.1.

141 In de Fiscale Agenda 2011 zegt het kabinet bijvoorbeeld te streven naar minder grondslagversmallers in de inkomstenbelasting, zie *Kamerstukken II* 2010/11, 32 740, nr. 1 herdruk, p. 15. Ook in de brief ‘Keuzes voor een beter belastingstelsel’ (2014) komt de keuze aan bod om het aantal grondslagversmallers te verminderen, zie *Kamerstukken II* 2014/15, 32 140, nr. 5, p. 17. In de brief ‘Bouwstenen voor een beter belastingstelsel’ (2019) is een van de onderdelen het tegengaan van grondslagerosie in relatie tot de milieubelastingen en de winstbelasting, zie *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 50. Beschermen van de belastinggrondslag wordt ook genoemd in de Fiscale beleidsagenda 2019 in het kader van de aanpak van belastingontwijking- en ontduiking, zie *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 51, p. 4.

142 Vgl. de aanbeveling van de Commissie Van Weeghel 2010, p. 9, om alle grondslagversmallers te evalueren met als insteek ‘afschaffen, tenzij’. Analyse van de gevolgen van afschaffing van verschillende grondslagversmallers in de loon- en inkomstenbelasting is ook onderdeel van de taakopdracht van de daaropvolgende belastingcommissie (zie de taakopdracht, *Kamerstukken II* 2011/12, 32 740, nr. 11, p. 2). Deze commissie ziet het nagaan of belastingfaciliteiten kunnen worden afgeschaft teneinde een vlakke(re) tariefstructuur te realiseren zelfs als de kern van haar opdracht, zie Commissie Van Dijkhuizen 2012, p. 4. Vgl. de kritische kanttekeningen ten aanzien van belastinguitgaven in het eindrapport, zie Commissie Van Dijkhuizen 2013, p. 101-102. De in 2019 geïnstalleerde commissie belastingheffing multinationals heeft onder andere als opdracht ‘maatregelen te inventariseren die leiden tot een grondslagverbreding van de vpb,’ zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 52, p. 2.

143 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 7.

144 Hemels en Ros 2007, p. 154.

ervan niet te voeden.<sup>145</sup> Een dergelijke discussie wordt in de eerste plaats gevoed door het überhaupt opnemen van de desbetreffende regeling in een overzicht (inzichtelijkheid), maar zeker ook door de daaruit voortvloeiende evaluatieverplichting met een toets op doeltreffendheid en doelmatigheid (mogelijk negatief oordeel). De uitbreiding van het aantal belastingfaciliteiten vanaf het begrotingsjaar 2017 is voor een deel eveneens gebaseerd op de neiging om regelingen in de etalage van afschaffing te zetten. Het kabinet heeft zich naar mijn inschatting daarbij laten inspireren door onderzoek van de Algemene Rekenkamer (zie paragraaf 6.5.2). De Algemene Rekenkamer motiveert haar onderzoek naar belastingverlichtende regelingen door te verwijzen naar nationale en internationale studies, waarin verbreding van de belastinggrondslag (onder andere) wordt geopperd. Alvorens zij overgaat tot een inventariserend overzicht, spreekt de conclusie in de inleiding boekdelen: *‘Dus minder fiscale regelingen die de grondslag versmallen (...)’*<sup>146</sup>

Dat een overzicht met belastingfaciliteiten als een fiscale menukaart fungeert, heeft ertoe geleid dat steeds nadrukkelijker wordt opgemerkt dat het weergegeven budgettaire beslag van regelingen niet gelijk is aan de opbrengst in geval van afschaffingen. *‘Het budgettaire belang geldt voor het feitelijke gebruik en houdt geen rekening met gedragseffecten als de regeling zou worden afgeschaft. Ook kan bij afschaffing sprake zijn van samenloop met andere regelingen,’* aldus de regering.<sup>147</sup> Om dezelfde reden zijn de bedragen van de onderscheiden regelingen niet op te tellen, althans een cumulatie geeft evenmin het totale budgettaire beslag van de grondslagversmalling weer. In nationaal verband wordt in overzichten van de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten dan ook geen totaalbedrag meer vermeld, maar internationaal is dat nog wel steeds het geval.<sup>148</sup>

Tevens is in dit verband interessant te wijzen op negatieve belastingfaciliteiten.<sup>149</sup> De ambtelijke werkgroep die belastinguitgaven onderzoekt, heeft hier weliswaar oog voor maar besluit *‘voorzieningen die tot een hogere belastingheffing leiden dan uit de primaire heffingsstructuur zou voortvloeien’* gezien de taakopdracht verder buiten beschouwing te laten, hoewel zij wel opmerkt dat een algemene studie naar afwijkingen van de primaire heffingsstructuur zowel positieve als negatieve elementen dient te omvatten.<sup>150</sup> Deze laatste opmerking is in het beleidsdebat nadien verder niet echt ter hand genomen. De uitzondering in het overzicht in de Miljoenennota met fiscale regelingen betreft enkele negatieve belastingfaciliteiten (leidend

145 Caminada en Ros 2012, p. 159.

146 Algemene Rekenkamer 2017a, p. 5.

147 Miljoenennota 2020, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 104.

148 Vgl. Europese Commissie 2014, p. 9 alsmede OESO 2010, p. 70 e.v.

149 Door de Afdeling advisering van de Raad van State gekenschetst als ‘belastinglast’, zie Advies RvS en nader rapport Wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 459, nr. 4, p. 6.

150 Werkgroep Schoemaker 1987, p. 13.

tot (extra) belastingopbrengst<sup>151</sup>) die verband houden met positieve belastingfaciliteiten, zoals uitkeringen door toepassing van de omkeerregel bij pensioenen, lijfrentes en arbeidsongeschiktheidsverzekeringen (daartegenover staat de premieaftrek) en het eigenwoningforfait (daartegenover staat de hypotheekrenteaftrek, hoewel er geen directe koppeling bestaat<sup>152</sup>). Zelfstandige negatieve belastingfaciliteiten – zoals de belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen<sup>153</sup> – worden evenwel niet inzichtelijk gemaakt. Wellicht lijkt dit vanuit de doelstelling budgettering ook niet direct van belang,<sup>154</sup> maar vanuit de doelstelling toetsing op doeltreffendheid en doelmatigheid is het wel degelijk interessant om, mits een duidelijk doel is geformuleerd, een negatieve belastingfaciliteit op zijn merites te evalueren.<sup>155</sup> Bovenal is er mijns inziens veel voor te zeggen dergelijke negatieve belastingfaciliteiten inzichtelijk te maken in een overzicht dat als fiscale menukaart fungeert.<sup>156</sup>

---

151 Als tegenhanger van belastingfaciliteiten leiden negatieve belastingfaciliteiten in ieder geval niet tot een belastingderving, maar of een (extra) opbrengst ook daadwerkelijk is beoogd dan wel dat een andere doelstelling (bijvoorbeeld tegengaan van bepaald gedrag) hier de boventoon voert, is de vraag. In laatstgenoemde geval kan de andere doelstelling mitigerend uitwerken op de (extra) opbrengst.

152 Helemaal niet meer als gevolg van de stapsgewijze afbouw van de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld oftewel de ‘Hillen-regeling’ (deze afschaffing wordt ook wel ‘aflosboete’ genoemd, zie het wetsvoorstel, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 819, nrs. 1-3), aangezien die regeling juist wel een koppeling legt tussen hypotheekrenteaftrek (via de eigenwoningschuld) en het eigenwoningforfait.

153 Zie paragraaf 2.3.3.

154 Hoewel het mijns inziens vreemd is om bijvoorbeeld wel de bpm-vrijstelling voor nulemissie voertuigen en enkele bpm-teruggaafregelingen van (relatief) geringe budgettaire omvang inzichtelijk te maken (Miljoenennota 2020, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 300, nr. 2, p. 103, tabel 9.3.1) maar negatieve belastingfaciliteiten zoals de extreme progressie in de vierde en vijfde schijf van de op CO<sub>2</sub>-grondslag gebaseerde bpm – in wezen de opvolger van de CO<sub>2</sub>-toeslag oftewel de ‘slurptaks’ – alsmede de dieseltoeslag geheel buiten beeld zijn, terwijl deze voor de opbrengst van de bpm toch wel bepalend zijn.

155 De evaluatie van belastingheffing over excessieve beloningsbestanddelen is hiervoor illustratief, zie bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550-IX, nr. 5. Evenals de Afdeling advisering van de Raad van State (Advies RvS en nader rapport Wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 459, nr. 4, p. 6) ben ik van mening dat de desbetreffende maatregelen te beschouwen zijn als negatieve belastingfaciliteiten (een extra belastingopbrengst is beoogd). Het betreft: de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen, de pseudo-eindheffing bij backservice over hoge inkomens in eindlooppensioenregelingen (afgeschaft per 1 januari 2015) en belastingheffing over zogenoemde ‘lucratieve belangen’ in box 1.

156 Wyszowski 2015 merkt eveneens op dat ‘identification and evaluation’ van positieve en negatieve belastingfaciliteiten onmisbare voorwaarden zijn voor transparant begrotingsbeleid.

## 6.9 BEGROTING EN BELASTINGFACILITEIT

Het besef dat belastingfaciliteiten een alternatief vormen voor directe overheidsuitgaven leidt tot de parlementaire oproep de belastingfaciliteiten evenzeer in kaart te brengen, zoals in paragraaf 6.2 reeds is opgemerkt. In de literatuur is dezelfde oproep opgetekend.<sup>157</sup> Christiaanse merkt in algemene zin op: *‘Een situatie waarin de zogenaamde belastinguitgaven door de parlementen op dezelfde wijze budgettair gecontroleerd kunnen worden als de directe uitgaven, lijkt mij nauwelijks aanvechtbaar.’*<sup>158</sup> Hij acht het onzin om met de belastinguitgaven verstoppertje te spelen en voor de Nederlandse situatie toont hij zich dan ook een voorstander van een ‘tax expenditure budget’. Van den Tempel juicht een ‘faciliteitenbegroting’ eveneens toe, hetgeen hij als *‘een goed democratisch denkbeeld’* kwalificeert.<sup>159</sup> Desalniettemin zijn er zijns inziens nog enkele praktische bezwaren op te lossen alvorens een extra begroting in het parlementaire wetgevingsproces kan worden ingebracht. Hij noemt daarbij onder andere de politieke verantwoordelijkheid, de parlementaire tijdsdruk en de vermoedelijke grotere beweeglijkheid van de belastingwetgeving.<sup>160</sup>

Hoewel het pleidooi van begrotingsverantwoording voor belastingfaciliteiten voorstelbaar voorkomt, blijft in de discussie een belangrijk verschil tussen directe overheidsuitgaven en belastingfaciliteiten onderbelicht. In paragraaf 3.8 is als belangrijkste functie van de begroting genoemd: de machtiging die het geeft aan de regering om voor het genoemde bedrag directe overheidsuitgaven te doen (autorisatiefunctie). Voor een hogere uitgave is opnieuw een parlementaire machtiging nodig door middel van een suppletoire begroting. Als belastingfaciliteiten in de begroting onder dezelfde autorisatie zouden vallen, zijn de bedragen in de begroting te beschouwen als een maximum aan belastingderving. In geval van overschrijding daarvan zou dan een aanpassing via een suppletoire begroting dienen plaats te vinden.<sup>161</sup> Echter, directe overheidsuitgaven betreffen feitelijke geldstromen die op kasbasis worden geregistreerd. Dit maakt monitoring, beheersing en autorisatie goed mogelijk. Bij belastingfaciliteiten ontbreekt het meestal evenwel aan een te monitoren geldstroom, want het betreft in wezen een betaling die niet plaatsvindt. In paragraaf 6.6.2 is de (on)mogelijkheid van budgettering van belastingfaciliteiten uitgebreider belicht. Het is op deze plaats relevant op te merken dat de budgettaire

157 Vgl. Tuk 1970, p. 1049 e.v.

158 Christiaanse 1977, p. 69 e.v.

159 Van den Tempel 1977, p. 93 e.v.

160 Overigens zijn dat volgens Van den Tempel geen onoverkomelijke bezwaren. Zo kunnen de bewindslieden van Financiën en de beleidsverantwoordelijke bewindspersoon een gedeelde taak hebben en hoeft de faciliteitenbegroting niet parallel te lopen met de jaarlijkse begroting van ‘echte’ uitgaven (indiening per twee of drie jaar is een mogelijkheid).

161 Door belastinguitgaven aan de inkomstenkant van de begroting te verantwoorden, ontvalt strikt genomen het autorisatiekarakter (aangezien de bedragen van de ontvangsten indicatief van aard zijn).

omvang van belastingfaciliteiten veelal schattingen zijn, die doorgaans met onzekerheid gepaard gaan en die bovendien pas enige tijd na afloop van een belastingjaar kunnen worden gemaakt.<sup>162</sup> Dit maakt parlementaire instemming met een budget voor belastingfaciliteiten, de uitzondering daargelaten, moeilijk inpasbaar in de huidige systematiek van begrotingswetten.

Onder andere gezien het voorgaande is voor het totaaloverzicht van de belastingfaciliteiten min of meer een tussenvariant gekozen. De publicatie van het jaarlijkse overzicht sinds begrotingsjaar 1999 loopt mee in de begrotingscyclus doordat het is opgenomen in een bijlage van de Miljoenennota. Een verplichting om belastingfaciliteiten in (de bijlage van) de Miljoenennota op te nemen, is overigens niet nadrukkelijk in nationale regels vastgelegd.<sup>163</sup> Desondanks is in een studie van de Europese Commissie expliciet aangegeven dat er in Nederland sprake is van een nationale juridische verplichting voor reguliere rapportages van belastingfaciliteiten, hetgeen dus niet slaat op dat totaaloverzicht in de bijlage van de Miljoenennota waarvoor geen nationale verplichting bestaat.<sup>164</sup> Tegelijkertijd is in dit verband een Europese richtlijn over voorschriften van begrotingskaders relevant, aangezien daarin de volgende verplichting is opgenomen: *‘De lidstaten publiceren gedetailleerde informatie over de gevolgen van belastinguitgaven voor de ontvangsten.’*<sup>165</sup> Ingaande per 1 januari 2014 is dit, zo lijkt me, de juridische grondslag voor het totaaloverzicht van belastingfaciliteiten in de

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

163 In art. 2.23, vierde lid, Cw 2016 zijn belastingfaciliteiten niet genoemd als onderdelen die de Miljoenennota in ieder geval dient te bevatten (ook niet onder een andere benaming). Ook in de Rijksbegrotingsvoorschriften is geen bepaling opgenomen dat de verplichting oplegt belastingfaciliteiten in (een bijlage van) de Miljoenennota te vermelden. De begrotingsspelregels verplichtingen hiertoe evenmin direct. Wel is een bepaling opgenomen om de budgettaire ontwikkeling van ‘specifieke regelingen aan de inkomstenkant’ jaarlijks te monitoren in de Miljoenennota om deze vervolgens te kunnen afzetten tegen een zogenoemde benchmarkreeks, zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel H ‘Inkomstenkant’, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16. Hieruit spreekt impliciet de verplichting om de belastingfaciliteiten als zodanig in de Miljoenennota te vermelden.

164 Deze verplichting is wel opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften met betrekking tot de begrotingstoelichting, zie Rijksbegrotingsvoorschriften 2019, onderdeel 4.1.27, Model 1.33d, punt 25 en 26, p. 148-149. In de aangehaalde Europese studie zijn de praktijken omtrent de belastingfaciliteiten in de directe belastingen in 28 EU-lidstaten belicht naar de stand 2013. In 18 lidstaten is sprake van een reguliere rapportage over de aanwezige belastingfaciliteiten, waarvoor bij 10 lidstaten een nationale ‘legal requirement’ bestaat. Zie Europese Commissie 2014, p. 19-20.

165 Art. 14, tweede lid, Richtlijn 2011/85/EU tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten.

(bijlage van de) Miljoenennota. Van belang is nog dat de Miljoenennota een toelichtende nota op de begroting is. Het is nadrukkelijk geen begrotingswet, waarvoor instemming van het parlement is vereist. Het is voor Hemels en Ros aanleiding de belastinguitgavenbijlage als *‘een relatief tandeloze bijlage’* te beschouwen.<sup>166</sup>

Strikt genomen berust de budgettaire verantwoordelijkheid voor belastingfaciliteiten bij de minister van Financiën, aangezien de belastingfaciliteiten per saldo onderdeel zijn van de belastingontvangsten zoals deze in de begroting van het Ministerie van Financiën neerslaan.<sup>167</sup> Dat de belastingfaciliteiten niet expliciet in de begrotingswet zijn vermeld, doet aan die conclusie niets af. De Algemene Rekenkamer stelt dat belastinguitgaven via de begroting van het Ministerie van Financiën worden geautoriseerd.<sup>168</sup> Ik deel deze opvatting evenwel niet.<sup>169</sup> Budgettaire verantwoordelijkheid van een bewindspersoon, tot uitdrukking gebracht via een begrotingswet, staat in dit geval niet gelijk aan een parlementaire fiat voor het verrichten van een *‘uitgave’*, aangezien de inkomstenkant en uitgavenkant van een begrotingswet een verschillende parlementaire implicatie hebben.<sup>170</sup> Instemming met de begroting van het Ministerie van Financiën ten aanzien van de belastingontvangsten impliceert namelijk een vaststelling van de raming en geen autorisatie.<sup>171</sup> Kortom, van autorisatie van belastingfaciliteiten zoals dat bij directe overheidsuitgaven plaatsheeft, is mijns inziens geen sprake.

Vanaf het begrotingsjaar 2002 zorgt het zogenoemde VBTB-proces voor een ontwikkeling die ook de belastinguitgaven raakt.<sup>172</sup> Begrotingen van vakdepartementen krijgen namelijk een meer beleidsmatig karakter. Daar waar belastinguitgaven een bijdrage leveren aan de realisatie van beleidsdoelstellingen van vakdepartementen vloeit uit deze benadering voort dat het (verwachte) effect van de desbetreffende belastinguitgaven in de begroting (en jaarverslag) worden toegelicht. In dit kader zijn de beleidsdoelstelling van alle (toenmalige) belastinguitgaven in beeld gebracht en is aangegeven welk vakdepartement over welke belastinguitgave in de

166 Hemels en Ros 2007, p. 162.

167 Deze saldering is een uitzondering op het universaliteitsbeginsel, zoals besproken in paragraaf 3.8.2. Voor belastingfaciliteiten is deze uitzondering wettelijk vastgelegd in art. 2.18, onderdeel e, Cw 2016.

168 De Algemene Rekenkamer 2003, p. 91, voetnoot 37, stelt dat: *‘Autorisatie van belastinguitgaven geschiedt via de begroting van Financiën (Hoofdstuk IX B) en niet via de overige departementale begrotingen; het betreft in die begrotingen (slechts) extracomptabele informatie.’*

169 Het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) van de Tweede Kamer merkt evenzeer op dat *‘belastinguitgaven’* buiten het budgetrecht vallen, zie BOR 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 670, nr. 11, bijlage, p. 71.

170 Zie paragraaf 3.10.

171 De regering noemt bij een grondwetswijziging nog eens expliciet dit verschil, *Kamerstukken II* 1976/77, 14 226, nr. 3, p. 4: *‘De uitgavenposten op de begroting geven een autorisatie tot het maximum van elke post, terwijl de ontvangstenposten slechts ramingen zijn.’*

172 Het betreft een begrotingssystematiek ten behoeve van een meer resultaatgerichte overheid (VBTB staat voor *‘Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording’*).

begrotingstoelichting rapporteert.<sup>173</sup> Belastinguitgaven die niet bij een vakdepartement kunnen worden ondergebracht, vallen onder de vleugels van het Ministerie van Financiën. Sinds deze nieuwe benadering verschijnen belastingfaciliteiten jaarlijks in de toelichting op begrotingswetten van (vak) departementen (naast de weergave in de bijlage van de Miljoenennota).<sup>174</sup> Een verplichting voor deze ‘extracomptabele’ weergave is opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften.<sup>175</sup> Daarmee zijn de belastingfaciliteiten in de begroting ogenschijnlijk op de leest van de directe overheidsuitgaven geschoeid, maar doordat ze niet in de begrotingswet zelf staan is er, zoals gezegd, wel degelijk nog steeds een verschil op het punt van autorisatie. Door de weergave in de verschillende begrotingstoelichtingen kan het een nadeel zijn dat de parlementaire betrokkenheid ten aanzien van de belastingfaciliteiten versnipperd plaatsheeft in de verschillende daarvoor aangewezen commissies. Vanuit het parlementaire budgetrecht bezien bemoeilijkt dat een integrale afweging van het totaal aan belastingfaciliteiten.<sup>176</sup>

Jansen beveelt aan de budgetverantwoordelijkheid van belastinguitgaven over te dragen naar de desbetreffende eerste beleidsverantwoordelijke bewindspersoon, hetgeen er zijns inziens op neer komt om belastinguitgaven onder het uitgavenkader (uitgavenplafond) te brengen. Als voordeel ziet hij dat de belastinguitgaven dan concurreren met andere uitgaven van hetzelfde departement.<sup>177</sup> Om onder het uitgavenplafond te vallen hoeven de belastingfaciliteiten strikt genomen niet in de begrotingswet (aan de uitgavenkant) te staan.<sup>178</sup> Alsdan is enkel een wijziging van de nationale begrotingsspelregels nodig, maar in de begroting hoeft de huidige systematiek in beginsel niet te worden gewijzigd.<sup>179</sup> Hoewel het uitgavenplafond

---

173 Miljoenennota 2002, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 000, nr. 2, p. 179-181. In 1970 pleit Tuk al voor het opsporen, kwantificeren en aan een verantwoordelijk ministerie toebedelen van belastingverlichtingen en vrijstellingen om deze vervolgens ieder jaar bij de begrotingsbehandeling afzonderlijk in ogenschouw te nemen en te besluiten over het continueren ervan, zie Tuk 1970, p. 1057.

174 De toewijzing van belastingfaciliteiten aan ministeries staat vermeld in de Bijlage ‘Toelichting op de fiscale regelingen’ van de Miljoenennota. Deze operatie verliep overigens niet meteen vol enthousiasme. De Algemene Rekenkamer 2008, p. 11, constateert dat slechts drie departementen in hun begroting 2008 informatie over het budgettaire belang van de regelingen geven. Inmiddels geven alle departementen, mits van toepassing, deze informatie in hun begrotingstoelichting.

175 Zie RBV 2019, paragraaf 4.1.27, onderdeel 25 en 26, p. 147.

176 Een wijziging van de belastingwet, waarin belastingfaciliteiten worden ingevoerd, gewijzigd of afgeschaft, wordt wel steeds door de vaste commissie voor Financiën behandeld.

177 Jansen 2012, p. 47-48. Zie in gelijke zin de suggestie van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 39.

178 Vgl. de omgekeerde situatie van de opslag duurzame energie (ODE) die als niet-belastingontvangst toch onder het inkomstenkader valt. Ook de zorgtoeslag – een overheidsuitgave – is onder het inkomstenkader gebracht.

179 Ook wijziging van art. 2, tweede lid, onderdeel b (vaste kaders uitgaven) en onderdeel c (automatische stabilisatie inkomsten) Wet Hof lijkt mij niet nodig, want de belastingfaciliteiten zijn hierbij niet genoemd en kunnen dus evengoed op een andere wijze worden verwerkt dan thans gebruikelijk is.

aanspreekt vanuit het oogpunt van budgettaire beheersbaarheid, verhoudt het mechanisme van het jaarlijks sluitende uitgavenplafond zich mijns inziens niet goed met de wijze waarop de budgettaire omvang van belastingfaciliteiten wordt bepaald. In paragraaf 6.6.2 is dit punt reeds uiteengezet.

#### 6.10 CONCLUSIE

Belastingfaciliteiten zijn in het onderzoek tegemoetkomingen of faciliteiten binnen een belastingmiddel ('belastinguitgaven' of 'fiscale regelingen' zijn andere voorkomende begrippen die grotendeels op hetzelfde neerkomen). Onderdelen van belastingmiddelen die niet als een faciliteit fungeren, maar wel budgettaire relevantie hebben, zijn in het onderzoek belastingfacetten genoemd.<sup>180</sup> De ontwikkeling van 'het concept' van de belastingfaciliteiten kent inmiddels in Nederland een geschiedenis van vijf decennia. Als gevolg van druk vanuit het parlement heeft de regering steeds met enige tegenzin bereidheid getoond een stapje vooruit te zetten in het budgettair inzichtelijk maken van belastingfaciliteiten. Achter het (steeds meer) budgettair inzichtelijk maken van de belastingfaciliteiten gaan verschillende doelstellingen schuil: verantwoording afleggen, poging tot budgettering, toetsing op doeltreffendheid en doelmatigheid, samenstelling van de zogenoemde fiscale menukaart. Het sinds begrotingsjaar 2018 gehanteerde criterium 'budgettair en beleidsmatig relevant' om als belastingfaciliteit te kwalificeren, biedt weliswaar flexibiliteit (en is bedoeld om discussies over definities te voorkomen), maar valt of staat met de bereidwilligheid van de regering om ook daadwerkelijk parlementaire wensen te honoreren. Deze bereidwilligheid vormt in de praktijk geen automatisme om regelingen desgevraagd budgettair inzichtelijk te maken, want bestuurlijke keuzes omtrent capaciteit voor ramingen (data en personeel) en andere departementale werkzaamheden spelen daarbij een rol. Het parlement moet derhalve zelf prioriteren wanneer sprake is van 'budgettair en beleidsmatig relevant' en dus welke belastingfaciliteiten (en eventueel belastingfacetten) tot budgettaire inzichtelijkheid nopen.

Belastingfaciliteiten maken aan de inkomstenkant van de begroting van het Ministerie van Financiën deel uit van de belastingontvangst (en zij zijn daarbij als zodanig niet afzonderlijk zichtbaar). Parlementaire instemming met deze begrotingswet betreft het vaststellen van de raming van de belastingontvangst (terwijl ten aanzien van de uitgaven door de parlementaire instemming sprake is van een autorisatie). Belastingfaciliteiten worden derhalve niet geautoriseerd. Dat alle belastingfaciliteiten expliciet zijn opgenomen in (de bijlage van) de Miljoenennota – een toelichtende nota

---

180 Het gaat daarbij bijvoorbeeld om doelmatigheidsregelingen of schijflengtes in een heffingsstructuur.

bij de begroting – alsmede in de toelichting van de departementale begrotingswet van de beleidsverantwoordelijke ministeries (waarbij de begroting van het Ministerie van Financiën als een restcategorie geldt) doet niets af aan bovenstaande conclusie. Het voortaan wel autoriseren van belastingfaciliteiten in de begroting lijkt mij met het oog op de problematiek inzake de (jaarlijkse) budgettering van belastingfaciliteiten geen voor de hand liggende weg. Dat laat onverlet dat de parlementaire (informatie)positie kan versterken, indien de belastingfaciliteiten nadrukkelijker en prominenter in het parlement voor het voetlicht worden gebracht. Voor het versterken van de parlementaire (informatie)positie is tevens relevant dat thans, als gevolg van de weergave in de verschillende begrotingstoelichtingen, de parlementaire betrokkenheid ten aanzien van de belastingfaciliteiten versnipperd plaatsheeft in de verschillende daarvoor aangewezen commissies, hetgeen een integrale parlementaire afweging van het totaal aan belastingfaciliteiten bemoeilijkt. In deel II van het onderzoek wordt bezien in hoeverre een versterkte (informatie)positie ten aanzien van de belastingfaciliteiten ook doorwerkt, of door kan werken, naar de taakuitoefening als fiscale medewetgever.<sup>181</sup> Oftewel, het is daarbij zaak te onderzoeken of de budgettaire informatie die omtrent de belastingfaciliteiten wordt verstrekt, en de wijze waarop, bruikbaar is om betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet aan de dag te leggen.

In (de bijlage van) de Miljoenennota wordt derhalve onder andere jaarlijks inzicht in (de ontwikkeling van) het budgettaire beslag van belastingfaciliteiten geboden. Het biedt de mogelijkheid een afwijkende ontwikkeling van dat budgettaire beslag gedurende de kabinetsperiode te signaleren, doordat de actuele raming wordt afgezet tegen de raming van de ontwikkeling aan het begin van de kabinetsperiode (benchmark). In de nationale begrotingsspelregels wordt vrijblijvend opgemerkt dat een afwijkende budgettaire ontwikkeling, zonder deze nader te kwantificeren, aanleiding kan geven maatregelen te treffen. Hiermee worden wettelijke maatregelen bedoeld om de belastingfaciliteit aan te passen ten einde de budgettaire afwijking te keren. De belastingfaciliteiten worden vanuit deze zienswijze beschouwd alsof het in de nationale begrotingsspelregels opgenomen uitgavenplafond van toepassing is, althans of een mechanisme van toepassing is om het budgettaire beslag te plafonneren (in afgezwakte vorm, want er geldt immers geen verplichting). Bij enkele belastingfaciliteiten is weliswaar sprake van een vorm van budgettering,<sup>182</sup> maar voor het gros van de facili-

181 Daarbij ligt de nadruk niet op het toetsingskader voor de introductie van belastingfaciliteiten, aangezien dat vooral als een trechter functioneert voor de haalbaarheid en wenselijkheid van belastingfaciliteiten. Voor de invulling van een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet is het trechteren van belastingfaciliteiten geen doel op zich. Het gaat er bij die invulling vooral om dat het parlement de door dat parlement zelf noodzakelijk geachte budgettaire informatie voorhanden heeft.

182 Dit geldt voor de volgende belastingfaciliteiten: afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO), energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA) en willekeurige (of vervroegde) afschrijving milieu-investeringen (VAMIL).

teiten geldt een dergelijke directe budgettering niet. Het uitgavenplafond is niet daadwerkelijk van toepassing, want als hoofdregel gelden de nationale begrotingsspelregels ten aanzien van de inkomsten. De endogene budgettaire ontwikkeling van de belastingfaciliteiten loopt derhalve net als het budgettaire effect van alle overige onderdelen van belastingmiddelen in het begrotingssaldo als gevolg van de automatische stabilisatoren, terwijl een beleidsaanpassing onder de werking van het inkomstenkader valt. De budgettaire gevolgen van belastingfaciliteiten kunnen naar hun aard niet steeds duidelijk en tijdig gevolgd worden, want de overheid ziet immers geen uitgaande geldstroom maar moet proberen vast te stellen of te ramen welke inkomende geldstroom er niet is. Een jaarlijkse budgettering, zoals bij de directe overheidsuitgaven, is daarom voor de meeste belastingfaciliteiten mijns inziens niet goed mogelijk.

Voor het toetsen op doeltreffendheid en doelmatigheid van belastingfaciliteiten is nog van belang dat om verschillende redenen een toetsbare doelstelling van een belastingfaciliteit kan ontbreken. Een evaluatie van de belastingfaciliteiten heeft in dat geval bij voorbaat een onduidelijke uitkomst, waardoor een aan de evaluatie gekoppelde horizonbepaling niet goed kan werken. Voor belastingfaciliteiten zonder toetsbare doelstelling is voorstelbaar dat een inventarisatie of doorlichting van gebruik, effect, uitvoeringsaspecten en budgettair beslag van de desbetreffende belastingfaciliteit volstaat in plaats van het veel zwaardere instrument van een evaluatie.

Zoveel mogelijk belastingfaciliteiten in kaart brengen biedt een uitgebreid budgettair inzicht, hetgeen de informatiepositie van parlementariërs ten goede komt. Het gevolg is wel dat een overzicht met grondslagversmalers steeds meer als fiscale menukaart fungeert om aan de hand daarvan wijzigingen in het belastingstelsel te bewerkstelligen (grondslagverbreding), waarbij een integrale benadering van de vormgeving van belastingmiddelen en van het belastingstelsel als geheel naar de achtergrond verschuift. Het risico bestaat dat fiscale beleidsvorming op deze wijze verengt tot slechts een stapeling van onsamenvangende maatregelen.