



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

DEEL II

7 | Belastingplan

7.1 INLEIDING

Het belastingplan vormt – samen met eventueel daaraan gekoppelde wetsvoorstellen – het jaarlijks terugkerend wetgevingsvehikel, waarin talrijke belastingwetswijzigingen hun beslag krijgen. De budgettaire impact van de belastingwetgeving komt daarbij nadrukkelijk betekenis toe. Budgettaire criteria spelen namelijk een rol in verband met de samenvoeging van verschillende belastingwijzigingen in deze verzamelwet alsmede in verband met het überhaupt kwalificeren van belastingwijzigingen als geschikt voor opname in het belastingplan. Bovendien wordt aan het spoedeisende karakter van de parlementaire behandeling ook stevast een budgettaire vlag gehangen. De analyse in dit hoofdstuk heeft ten doel om het verband tussen het belastingplan als wetgevingsvehikel en budgettaire impact ervan vast te stellen en te wegen. Indien het parlement betekenisvolle betrokkenheid aan de dag wil leggen bij het vaststellen van de belastingwet is dit relevant. Een spoedeisende verzamelwet dient namelijk niet zonder meer de belangen van het parlement. Voor dit deel van het onderzoek zijn de belastingplannen 1993-2020 geselecteerd.¹

In dit hoofdstuk wordt in paragraaf 7.2 begonnen met een terugblik naar de totstandkoming van het jaarlijkse belastingplan. Het belastingplan werd al snel gelardeerd met andere fiscale wetsvoorstellen. Daardoor is veelal sprake van een belastingplanpakket, hetgeen in paragraaf 7.3 wordt belicht. Aan het spoedeisende karakter van het belastingplan wordt, zoals gezegd, niet zelden een budgettaire reden gekoppeld. In paragraaf 7.4 wordt het spoedeisende karakter onderzocht. De voorwaarden voor het belastingplan als zodanig en de voorwaarden voor de maatregelen in het belastingplan worden in paragraaf 7.5 respectievelijk paragraaf 7.6 uiteengezet. In paragraaf 7.7 volgt een budgettaire analyse van het belastingplan om de budgettaire impact ervan te bepalen. De relatie tussen het belastingplan en de begrotingswet (en begrotingsnota) staat centraal in paragraaf 7.8. In paragraaf 7.9 wordt afgesloten met een conclusie.

¹ De samenvoeging van belastingwijzigingen in het Belastingplan 1993 wordt als startpunt beschouwd van het sindsdien jaarlijks terugkerende plan (zie paragraaf 7.2). Aangezien aan het inkomstenkader – een belangrijke begrotingsspelregel – pas sinds 2004 onverkorte werking toekomt (zie paragraaf 5.6.4), zijn voor de analyse van dat onderdeel de belastingplannen van voor 2004 buiten beschouwing gelaten.

7.2 HET STARTPUNT VAN HET BELASTINGPLAN

Voor het begrotingsjaar 1993 brengt de toenmalige regering verschillende voorgenomen belastingwijzigingen samen in een verzamelwet: het Belastingplan 1993.² Daar waar de regering in de toelichting nog summier is over deze samenvoeging, merkt zij later desgevraagd op dat *'op deze wijze tot een goede afweging tussen de verschillende onderdelen kan worden gekomen en dat deze procedure het voordeel van tijdsbesparing meebrengt.'*³ Janse de Jonge noemt als voordeel van het belastingplan dat het de Kamer een totaaloverzicht biedt van de voorgestelde belastingmaatregelen.⁴ De regering wijst tevens op de omvang van de op dat moment – najaar 1992 – nog noodzakelijk door te voeren aantal wijzigingen, die deze aanpak wenselijk maakt.⁵ De Afdeling advisering van de Raad van State toont zich overigens direct al kritisch en meent dat het bijeenbrengen van verschillende onderdelen de besluitvorming niet ten goede komt.⁶ Het is een overweging die de regering lijkt aan te spreken, althans deze wordt aangehaald op de vraag van Tweede Kamerleden of het belastingplan een jaarlijks fenomeen wordt, waarover de regering geenszins zeker is. *'Het is daarom zeer wel mogelijk dat wij in de komende jaren weer zullen teruggrijpen op de meer traditionele aanpak,'* luidt het antwoord, waarvan inmiddels bekend is dat daarvan tot op heden nimmer sprake is geweest.⁷

2 Dit is niet de eerste keer dat de wijziging van verschillende belastingmaatregelen zijn samengebracht, hoewel van een samenvoeging in één wetsvoorstel meestal nog geen sprake is. Illustratief daarvoor is de opmerking van senator Van Dis (SGP) in 1988 over de gelijktijdige parlementaire behandeling van vier afzonderlijke fiscale wetsvoorstellen, zie Parlementair debat Belastingvoorstellen, *Handelingen I* 1988/89, nr. 34, p. 2015: *'Aanvankelijk kreeg de verzameling voorstellen de ietwat weidse titel "dekkingsplan". Alras werd zij tot "belastingplan" en uiteindelijk tot "belastingvoorstellen" gedegradeerd. En inderdaad, de onderlinge samenhang tussen de voorstellen is niet groot.'* Desalniettemin is de per 1993 ingezette werkwijze te beschouwen als een startpunt van de hedendaagse praktijk omtrent het belastingplan.

3 MvA Belastingplan 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 873, nr. 6, p. 2.

4 Janse de Jonge 1993, p. 479. Hij merkt tevens op dat het lijkt alsof het belastingplan is opgesteld naar het voorbeeld van de 'Finance Bill' in Engeland. De parlementaire suggestie dat het samenvoegen van voorstellen in één wet lijkt op de in het Verenigd Koninkrijk gebruikelijke procedure met betrekking tot de 'Finance Act' weersprekt de regering inderdaad niet, zie MvA Belastingplan 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 873, nr. 6, p. 2.

5 Tegelijkertijd zijn er op dat moment ook al enkele fiscale wetsvoorstellen bij het parlement aanhangig met een voorziene inwerkingtreding per 1993 (wetsvoorstellen inzake de houderschapsbelasting, de pensioenfondsenheffing, de verbruiksbelasting op een milieugrondslag, de vrijstelling inkomsten uit kamerverhuur alsmede een wetsvoorstel tariefsverlaging omzetbelasting). Zie Miljoenennota 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 800, nr. 2, p. 107.

6 Advies RvS Belastingplan 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 873, nr. B, p. 1: *'Het bijeenbrengen van voorstellen van verschillende aard, zowel voor zoveel betreft het onderwerp als de urgentie van de voorgestelde wijziging, moet zoveel mogelijk worden vermeden teneinde te voorkomen dat bij de besluitvorming over de verschillende onderdelen van het voorstel overwegingen mee gaan spelen die vreemd zijn aan het desbetreffende onderdeel van het voorstel.'*

7 MvA Belastingplan 1993, *Kamerstukken II* 1992/93, 22 873, nr. 6, p. 2.

In de Eerste Kamer ontmoet de regering kritiek op de werkwijze van een belastingplan, vanwege het mogelijk bemoeilijken van de constitutionele taak.⁸ Senatoren menen dat zij wetsvoorstellen van verschillende aard en urgentie apart moeten kunnen behandelen, hetgeen natuurlijk voortvloeit uit het ontbreken van het amendementsrecht. De regering legt zichzelf in reactie hierop enkele beperkingen op ten aanzien van het belastingplan.⁹ Zij benadrukt dat wetswijzigingen van structurele aard zich niet lenen voor opnemings in één pakket. Het is niet toegelicht wat hieronder moet worden verstaan. Fiscale wetswijzigingen zijn over het algemeen niet incidenteel van aard – en in die zin dus structureel van aard – en in die lezing zou het belastingplan enkel maatregelen mogen bevatten met een werkingsduur van een jaar of hoogstens enkele jaren. Toch is waarschijnlijk iets anders bedoeld, aangezien de regering tevens opmerkt dat het belastingplan gereserveerd moet worden voor onderwerpen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het aankomende begrotingjaar. Hoewel deze opmerking weer nieuwe vragen oproept, kan hieruit mijns inziens worden afgeleid dat met de frase ‘wetswijzigingen van structurele aard’ kennelijk is beoogd substantiële wijzigingen van een belastingmiddel (wijzigingen van het subject van heffing, het object van heffing of de tariefstructuur) buiten het belastingplan te houden, waarmee het belastingplan slechts de wijziging van bestaande parameters dient te bevatten.¹⁰ Ook wijzigingen van technische aard kunnen vanuit regeringsoptiek in het belastingplan worden meegenomen. De door de regering aangebrachte inkadering van onderwerpen voor het belastingplan overtuigt de Eerste Kamer allerm minst. Via een door Boorsma (CDA) geïnitieerde, met algemene stemmen aangenomen, motie wordt de uitnodiging bij de regering neergelegd om *‘bij indiening van het belastingplan voor enig jaar fiscale wetsvoorstellen van verschillende aard, belang en/of urgentie in de toekomst niet meer in één wetsvoorstel samen te voegen.’*¹¹ Staatssecretaris Van Amelsvoort van Financiën zegt toe zich te beraden op de uitvoering van de motie, *‘want in deze motie worden vogels van verschillende pluimage in één volière gezet.’*¹² Hij overweegt om alle technische aanpassingen in een wetsvoorstel op te nemen. Zijn andere suggestie is om per wetsvoorstel een onderscheid te maken tussen directe en indirecte belastingen. Uit deze reactie spreekt al duidelijk dat het op enigerlei samenvoegen van wetswijzigingen van verschillende belastingmiddelen zeker niet van de baan is.

8 De Eerste Kamer kan op basis van art. 85 Gw wetsvoorstellen aannemen of verwerpen.

9 MvA Belastingplan 1993, *Kamerstukken I* 1992/93, 22 873, nr. 110b, p. 1.

10 Er zijn talrijke voorbeelden te geven dat hier in de loop der jaren niet altijd aan is voldaan. Meest opmerkelijk is in dit verband de invoering van nieuwe belastingmiddelen als de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting. Deze maakten namelijk onderdeel uit van het Belastingplan 2008. De kritiek hierop van de Afdeling advisering van de Raad van State pareert de regering door te stellen dat het weliswaar nieuwe heffingen zijn, maar dat deze worden geïncorporeerd in een bestaande heffingswet, zie Advies RvS en nader rapport Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 4, p. 1-3.

11 Motie Boorsma (CDA) c.s., *Kamerstukken I* 1992/93, 22 873, nr. 110d.

12 *Handelingen I* 1992/93, nr. 12, p. 508.

Zo blijkt ook wel een jaar later al. In het Belastingplan 1994 prijken maatregelen op het gebied van loon- en inkomstenbelasting, brandstofaccijnzen en motorrijtuigenbelasting. Voor de samenvoeging wordt de volgende reden aangevoerd: *‘Gelet op de budgettaire samenhang van de voorstellen en de wetgevingsprocedure zijn deze in één wetsvoorstel gecombineerd.’*¹³ Tegelijkertijd is de eerdere parlementaire kritiek enigszins ter harte genomen. Enkele fiscale wetswijzigingen zijn vanwege ‘de fiscaaltechnische complexiteit’ dan wel ‘de zodanige specifieke aard’ in afzonderlijke wetsvoorstellen neergelegd. Andere wijzigingen zijn via een nota van wijziging toegevoegd aan reeds in het parlement ahangende wetgeving. De regering beoogt met deze handelwijze recht te doen aan de parlementaire kritiek op de veelomvattendheid van het belastingplan.¹⁴ Het parlement toont zich (blijvend) verdeeld over de wenselijkheid van de veelheid aan maatregelen in het belastingplan.¹⁵ Senator Boorsma (CDA) is teleurgesteld dat de regering zijn een jaar eerder aangenomen motie hierover kennelijk niet heeft begrepen. Hij merkt op: *‘De regering heeft er niettemin voor gekozen om wetswijzigingen in een voorstel te persen die politiek soms gevoelig en omstreden zijn en fiscaal weinig samenhang vertonen.’*¹⁶ Hij spreekt voorts de hoop uit dat een nieuw kabinet meer begrip zal tonen. Het blijkt niet geheel ijdele hoop te zijn. Het nieuwe kabinet-Kok I tapt weliswaar met het Belastingplan 1995 uit hetzelfde vaatje van clustering, maar met minder dan een handvol maatregelen is een samenvoeging in één wetsvoorstel geen onoverkomelijk bezwaar.¹⁷ Het fenomeen belastingplan raakt op deze wijze wel allengs ingeburgerd. In de jaren nadien is elk jaar opnieuw een belastingplan ingediend.

7.3 BELASTINGPLANPAKKET

De parlementaire druk om niet alles in één wetsvoorstel op te nemen, leidt vrijwel gelijk ook tot het gebruik om het belastingplan te larderen met enkele afzonderlijke wetsvoorstellen.¹⁸ Deze wetsvoorstellen tezamen wor-

13 MvT Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 3, p. 2. In antwoord op vragen wordt later gesproken over ‘beleidsmatige en budgettaire samenhang’, zie MvA Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 6, p. 1.

14 MvT Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 3, p. 3. De Raad van State heeft hierover overigens geen opmerkingen gemaakt.

15 Zie MvA Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 6, p. 1-2 alsmede Voorlopige verslag Belastingplan 1994, *Kamerstukken I* 1993/94, 23 472, nr. 154a, p. 1-2. De regering besteedt in de beantwoording overigens weinig aandacht aan de geuite kritiek.

16 Plenaire behandeling Belastingplan 1994 (gecombineerd met AFB), *Handelingen I* 1993/94, nr. 15, p. 670. Zie ook de verdere gedachtewisseling op dit punt tussen Boorsma en de staatssecretaris, *Handelingen I* 1993/94, nr. 16, p. 762, 775 en 785.

17 Het Belastingplan 1995 bevat een tariefswijziging, het uitstel van een eerdere maatregel en een wijziging van de studiekostendrempel, zie MvT Belastingplan 1995, *Kamerstukken II* 1994/95, 23 942, nr. 3, p. 1-3.

18 Hiervan is reeds sprake bij het Belastingplan 1995 dat wordt gelardeerd met drie afzonderlijke fiscale wetsvoorstellen, die kort na indiening van het Belastingplan 1995 op de parlementaire deurmat vallen, zie *Kamerstukken II* 1994/95, 23 943, 23 952 en 23 962.

den, gezien de prominente positie van het belastingplan, allengs aangeduid als het belastingplanpakket.¹⁹ Desondanks kruipt het bloed soms waar het niet gaan kan. De intentie bij de regering om bepaalde onderdelen in een belastingplan op te nemen in plaats van in een afzonderlijk wetsvoorstel steekt namelijk zo nu en dan de kop op. In het najaar van 2015 betreft dit bijvoorbeeld nog de invoering van een gedifferentieerd rendementspercentage in de vermogensrendementsheffing door middel van het Belastingplan 2016. Naar aanleiding van kritiek is in de Eerste Kamer de motie Hoekstra (CDA) c.s. met algemene stemmen aangenomen met de constatering ‘*dat dit nadrukkelijk niet de staatsrechtelijke traditie van de afgelopen decennia is*’ almede ‘*dat dit een onwenselijk precedent schept voor de toekomst*’ en het verzoek aan de regering zich ‘*in het vervolg te onthouden van een dergelijke koppeling*.’²⁰ De regering reageert zalvend met de toezegging dat het, gesteund door de motie Hoekstra c.s., in het vervolg rekening zal houden met de omvang van het pakket en waar mogelijk afzonderlijke wetsvoorstellen zal indienen.²¹

Indiening van de afzonderlijke wetsvoorstellen vindt in het begin overigens (nog) niet op hetzelfde moment als het belastingplan plaats, maar pas enkele dagen of weken later. Zo druppelen de onderdelen van het belastingplanpakket bij wijze van spreken na elkaar op de parlementaire deurmat. De parlementaire behandeling is doorgaans wel gelijktijdig. In de Tweede Kamer leidt dat al gauw tot de term ‘koppelverkoop’.²² De geuite wens om wetsvoorstellen die niet echt met elkaar samenhangen zoveel mogelijk apart te behandelen, is echter aan dovemans oren gericht. De onderdelen van het belastingplanpakket worden immers over het algemeen nog steeds op hetzelfde moment in het parlementaire proces betrokken. Naar aanleiding van parlementaire kritiek op de grote hoeveelheid aan fiscale wetswijzigingen die in korte tijd behandeld dienen te worden,²³ is wel een aparte wetgevingscyclus gecreëerd voor maatregelen die niet in werking hoeven te treden per 1 januari van het aanstaande begrotingsjaar. Met de voor de zomer ingediende zogenoemde ‘Fiscale verzamelwet’ wordt vanaf 2010 getracht een meer over het jaar gespreide parlementaire behandeling van fiscale wetsvoorstellen te bewerkstelligen. Deze poging faalt echter om twee redenen. De Fiscale verzamelwet bevat op een gegeven moment te weinig maatregelen, aangezien de ambtelijke aandacht hiervoor niet beschikbaar

19 De afwijking betreft het Belastingplan 2002 en het Belastingplan 2003 die zelf zijn onderverdeeld in vijf respectievelijk twee onderdelen en niet gelardeerd zijn met ‘andere’ fiscale wetsvoorstellen.

20 Motie Hoekstra c.s., *Kamerstukken I* 2015/16, 34 300, nr. O.

21 MvA Belastingplan 2016, *Kamerstukken I* 2015/16, 34 302, nr. G, p. 6 alsmede Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2016, *Kamerstukken I* 2015/16, 34 302, nr. J, p. 2. Curieus is overigens dat de Afdeling advisering van de Raad van State ten aanzien van deze maatregel eerder juist opmerkt dat er geen budgettair belang mee is gemoeid, waardoor zij opname in het OFM – dus niet in een afzonderlijk wetsvoorstel – aanbeveelt, zie Advies RvS Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 4, p. 4.

22 Verslag Belastingplan 1998, *Kamerstukken II* 1997/98, 25 691, nr. 5, p. 2-3.

23 Vgl. Plenair debat Belastingplan 2010, *Handelingen I* 2009/10, nr. 14, p. 496-497.

is.²⁴ Daarnaast wordt de Fiscale verzamelwet uiteindelijk (bijna) ingehaald door het belastingplanpakket dat een veel spoedigere parlementaire behandeling ten deel valt, waardoor weinig overblijft van het over het jaar spreiden van fiscale wetsvoorstellen.²⁵ Met de Fiscale verzamelwet 2015 was vooralsnog een einde gekomen aan deze aparte wetgevingscyclus,²⁶ hoewel inmiddels is toegezegd dit verschijnsel weer nieuw leven in te blazen (zie hierna). Vanuit de Tweede Kamer is namelijk toch de wens neergelegd om gedurende het jaar tot een spreiding van fiscale wetsvoorstellen te komen.²⁷ Ook de Afdeling advisering van de Raad van State hamert op de indiening van fiscale wetsvoorstellen meer gespreid over het jaar. De omvang van het Belastingplanpakket 2019 en de korte tijdspanne doen volgens de Afdeling geen recht aan een zorgvuldige behandeling van de wetsvoorstellen en de daarin opgenomen afzonderlijke onderwerpen.²⁸ Een ruime meerderheid in de Tweede Kamer schaart zich in het najaar van 2018 eveneens achter een motie met het verzoek *'met ingang van volgend jaar fiscale wetten zo veel mogelijk verspreid over het jaar in te dienen, zodat alleen de op dat moment echt noodzakelijke wetgeving bij het Belastingplan wordt behandeld.'*²⁹ De staatssecretaris van Financiën onderschrijft de strekking van de motie en spreekt – bij herhaling – de ambitie uit de indiening van fiscale wetgeving bij de Tweede

24 Om een wetsvoorstel in het voorjaar, of uiterlijk voor de zomer, in te kunnen dienen bij de Tweede Kamer moet al in het najaar van het voorafgaande jaar de ambtelijke voorbereiding op volle stoom zijn, terwijl op dat moment de ambtelijke aandacht vooral gericht is op de parlementaire behandeling van het alsdan voorliggende belastingplanpakket. De wens van gespreide fiscale behandeling van wetsvoorstellen komt, in de woorden van toenmalig staatssecretaris Wiebes van Financiën, *'niet helemaal overeen met de hartslag in het departement.'* Zie Plenair debat Fiscale verzamelwet 2015, *Handelingen II* 2014/15, nr. 109, item 25, p. 7.

25 Illustratief is dat de plenaire behandeling van de Fiscale verzamelwet 2015 in de Tweede Kamer op 8 september 2015 plaatsheeft, terwijl de indiening van het gehele Belastingplanpakket 2016 bij de Tweede Kamer slechts zeven dagen later op 15 september 2015 geschiedt. Deze gang van zaken leek al te worden voorzien, want een jaar eerder werd vanuit de Tweede Kamer gevraagd waarom maatregelen worden opgenomen in de alsdan nog in te dienen Fiscale verzamelwet 2015 in plaats van in het alsdan eveneens nog in te dienen Belastingplan 2016, zie Verslag Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 9, p. 4. De regering wijst er in reactie op dat wordt getracht met een Fiscale verzamelwet in het voorjaar en een Belastingplan in het najaar tot meer over het jaar gespreide wetgeving te komen, zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 10, p. 3.

26 Zie ter toelichting op dit besluit brief staatssecretaris van Financiën inzake planning fiscale wetgevingscyclus, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 118.

27 Verslag Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 9, p. 2 en 6.

28 Advies RvS Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 4, p. 3-4.

29 Motie Nijboer (PvdA, oppositie), *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 51. Interessant is tevens de toelichtende bewoording van de indiener, plenair debat Belastingplanpakket 2019, *Handelingen II* 2018/19, nr. 23, item 10, p. 60: *'Maar ik vond de vormgeving, acht wetten in zo'n kort tijdbestek (...) waarbij het kabinet zich ook bewust moet zijn dat de Kamer medewetgever is en het recht van amendement heeft, niet goed. Het kabinet moet ook onderkennen dat het zelf een departement van 1.500 man heeft, maar wij anderhalve man en een paardenkop, 0,8 fte of zo per Kamerlid, die al die wetten moeten behandelen en amendementen moeten maken. Die verhouding is behoorlijk scheef.'*

Kamer meer over het jaar te spreiden.³⁰ Zo is er ook weer een Fiscale verzamelwet 2021 aangekondigd.³¹ Desalniettemin lijkt het er vooralsnog op dat het zwaartepunt bij het belastingplanpakket blijft liggen.

De kern van het belastingplanpakket bestaat tegenwoordig bijna steeds uit minimaal twee wetsvoorstellen: het belastingplan en de overige fiscale maatregelen (OFM).³² Hieraan worden dan desgewenst andere wetsvoorstellen toegevoegd. Het mag duidelijk zijn dat het belastingplan in beleidsmatig en budgettair opzicht een centrale rol vervult, hetgeen onverlet laat dat die rol soms aan een afzonderlijk wetsvoorstel toekomt. Sinds de belastingplanpakketten in de jaren negentig van de vorige eeuw is er slechts enkele keren een afzonderlijk wetsvoorstel binnen dat pakket geweest, anders dan het belastingplan, dat vanuit budgettair oogpunt serieuze aandacht behoeft. Dit doet zich trouwens vooral de laatste jaren voor.³³ Het doel van het OFM wordt door de regering als volgt omschreven:

30 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000 IX, nr. 19, p. 19. In de Fiscale beleidsagenda 2019 stelt de bewindsman in mei 2019 dat '(...) *het mijn inzet blijft om fiscale wetgeving meer gespreid aan uw Kamer aan te bieden*', zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 32 140, nr. 51, p. 2. In september 2019 geeft de staatssecretaris bij de indiening van het Belastingplan 2020 aan dat er het komende jaar nog verschillende fiscale wetsvoorstellen worden ingediend, waardoor naar zijn opvatting rekening wordt gehouden met de breed gedeelde wens in de Tweede Kamer om fiscale wetsvoorstellen zoveel mogelijk gespreid aan te bieden, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 6, p. 6-7.

31 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 6, p. 7. De aankondiging is overigens later gestand gedaan met daadwerkelijke indiening van de Fiscale Verzamelwet 2021, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 437.

32 Hiervan is sprake sinds het Belastingplanpakket 2004, hoewel het Belastingplan 2006, het Belastingplan 2007 en het Belastingplan 2015 niet gepaard zijn gegaan met een OFM. In het Belastingplanpakket 2009 respectievelijk 2010 is er naast het OFM (en andere fiscale wetsvoorstellen) tevens sprake van een Fiscale onderhoudswet met slechts aanpassingen van technische en redactionele aard. Dergelijke aanpassingen zijn later in het OFM opgenomen.

33 Dit betreft het, later overigens weer ingetrokken, Wetsvoorstel herziening fiscale behandeling woon-werkverkeer (al gauw tot 'forenzentaks' gemunt, *Kamerstukken II* 2012/13, 34 404, nrs. 1-3) als onderdeel van het Belastingplanpakket 2013. Daarnaast kan het Wetsvoorstel uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 555, nrs. 1-3) worden genoemd, aangezien het als onderdeel van het Belastingplanpakket 2017 het budgettaire gevolg van het Belastingplan 2017 overschaduwde. Het uit het Regeerakkoord 2017 voortvloeiende Wetsvoorstel geleidelijke uitfasering van de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld (afschaffen van de zogenoemde 'Hillen-aftrek', ook wel 'aflosboete' genoemd, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 819, nrs. 1-3) is pas gedurende de parlementaire behandeling aan het Belastingplanpakket 2018 toegevoegd en overschaduwde het Belastingplan 2018 niet zozeer met het budgettaire gevolg in het aanstaande begrotingsjaar, maar is wel noemenswaardig gezien het oplopende budgettaire gevolg in structurele zin. Verder betreffen dit het Wetsvoorstel Bronbelasting 2020 (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nrs. 1-3, later gewijzigd in Wetsvoorstel Bedrijfsleven 2019) en, hoewel van geringere omvang, ook wel het Wetsvoorstel Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 029, nrs. 1-3) die naast het Belastingplan 2019 niet te negeren budgettaire gevolgen bewerkstelligen. Datzelfde geldt voor het Wetsvoorstel fiscale maatregelen Klimaatakkoord (*Kamerstukken II* 2019/20, 35 304, nrs. 1-3) in relatie tot het Belastingplan 2020.

*‘Hierin zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn en die geen budgettaire gevolgen hebben.’*³⁴ In plaats van ‘geen budgettaire gevolgen’ wordt ook wel eens wat meer ruimte gelaten met de formulering ‘nauwelijks budgettaire gevolgen’.³⁵ Daaraan kan overigens worden toegevoegd dat inwerkingtreding van de maatregelen voor het aanstaande begrotingsjaar noodzakelijk wordt geacht. Aangezien de maatregelen in het OFM volgens de regering in beginsel geen of nauwelijks budgettaire gevolgen hebben, is het OFM in het onderhavige onderzoek minder van belang.³⁶ Het belastingplan is daarentegen juist wel van belang.

7.4 SPOEDEISENDE KARAKTER

Ten aanzien van het belastingplan(pakket) komt aan het spoedeisende karakter nog relevantie toe, aangezien daarbij veelal een budgettaire grond wordt aangevoerd. Omwille van het beoogde budgettaire effect van het belastingplanpakket is inwerkingtreding per 1 januari van het aanstaande begrotingsjaar (en belastingjaar) wenselijk of noodzakelijk, althans zo klinkt het niet zelden. Door pas op de derde dinsdag van september (Prinsjesdag) een belastingplan(pakket) in te dienen resteert voor de parlementaire behandeling in beide Kamers grofweg een maand of drie. Nu geldt dat ook voor de begrotingswetten, maar gezien het zogenoemde ‘ijzeren pakket’ is dat minder bezwaarlijk in de zin dat het een wet betreft met veelal continuering van reeds (langlopende) uitgaven die al bekend zijn.³⁷ De mutaties die in de begrotingswet zijn vervat, zijn daardoor, de uitzondering daargelaten, doorgaans relatief gering. Echter, de met Prinsjesdag ingediende belastingwetgeving betreft meestal geen continuering van een bestaande situatie, maar het bevat louter wijzigingen. Dat maakt het spoedeisende karakter meer bezwaarlijk, omdat het strijdig kan zijn met een zorgvuldige parlementaire behandeling met voldoende tijd voor reflectie. De parlementaire kritiek op het spoedeisende karakter klinkt dan ook vanaf het begin.

In dit verband is het vermeldenswaardig te wijzen op de wens vanuit de Tweede Kamer om het belastingplan(pakket) de vrijdag voorafgaand aan Prinsjesdag vertrouwelijk te ontvangen met het oog op de voorbereiding van de algemene politieke beschouwingen (embargoregeling). Het kabinet wil daar met betrekking tot het Belastingplan 2020 evenwel geen gehoor aan geven, hoewel deze embargoregeling momenteel wel geldt voor de begro-

34 MvT Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 2.

35 Nader rapport Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 6.

36 Zie paragraaf 7.6.1 met betrekking tot het geringe budgettaire effect van de individuele maatregelen van het OFM.

37 Zie paragraaf 3.12. Uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer 2019, p. 22, blijkt dat voor het aanstaande begrotingsjaar doorgaans reeds 97 procent van de uitgaven juridisch vastliggen in contracten, wetten en andere bindende afspraken.

tingswetten en de Miljoenennota. Het kabinet wijst op de ‘staatsrechtelijke verhoudingen’, waardoor het richting de Koning niet passend zou zijn om het belastingplan(pakket) reeds eerder dan Prinsjesdag te verstrekken.³⁸ De minister-president voegt hier later nog het argument aan toe dat het kan voorkomen dat onderdelen van het belastingplan onmiddellijk in werking treden, waardoor verstrekking van het gehele voorstel onder embargo niet in de rede ligt. Het uit het belastingplan lichten van deze onderdelen – waaronder het kabinet ook beursgevoelige maatregelen schaaft – acht de premier niet werkbaar en bovendien zou zijns inziens alsdan ook het zicht op het geheel aan fiscale maatregelen verloren gaan.³⁹ Desalniettemin is het in het verleden wel voorgekomen dat een belastingplan(pakket) voorafgaand aan Prinsjesdag onder embargo aan het parlement is verstrekt.⁴⁰

Overigens is de op dit moment geldende tijdsduur voor parlementaire behandeling van grofweg drie maanden in de beginperiode van de belastingplannen zelf twee maanden of nog korter geweest. Het Belastingplan 1993 is bijvoorbeeld op 12 oktober 1992 ingediend bij de Tweede Kamer. Het Belastingplan 1994 spant wat betreft het moment van indiening op 2 november 1993 de kroon. Verschillende fracties maken hier ook direct bezwaar tegen en menen dat de kwaliteit en zorgvuldigheid van het wetgevingsproces onder druk komen te staan.⁴¹ Desondanks blijft oktober enkele jaren de maand, waarin het belastingplan(pakket) pas bij de Tweede Kamer wordt ingediend. De regering jubelt als het lukt het Belastingplan 2000 ongeveer een week na Prinsjesdag al in te dienen op 29 september 1999: ‘(...) een record ten opzichte van vorige jaren gevestigd.’⁴² Het had Kamerleden echter al verleid de wens uit te spreken voor het in het vervolg daadwerkelijk op Prinsjesdag indienen van het belastingplan(pakket).⁴³ ‘Of een verdere versnelling van het proces mogelijk is, zal de toekomst uitwijzen,’ zo merkt de regering in haar antwoord mysterieus op.⁴⁴ Met het Belastingplan 2002

38 Begrotingswetten worden ‘door of vanwege de Koning’ ingediend (vgl. art. 105, tweede lid, Gw) en een belastingwet wordt ‘door de Koning’ ingediend. De bevoegdheid om begrotingswetten tevens ‘vanwege de Koning’ in te dienen, biedt in de optiek van het kabinet kennelijk de ruimte om onder embargo stukken te verstrekken, daar waar het uitsluitend ‘door de Koning’ indienen van bijvoorbeeld de belastingwet deze ruimte niet biedt. Althans, dat is de lezing die het kabinet thans hanteert, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 30 539, nr. 18. De vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer kan zich hier evenwel niet in vinden en persisteert in het verzoek, zo is besloten in de procedurevergadering van 22 mei 2019. Het kabinet geeft hier evenwel geen gehoor aan.

39 Brief minister-president, *Kamerstukken II* 2018/19, 30 539, nr. 19.

40 Het Belastingplan 2010 is bijvoorbeeld op uiterlijk zaterdag voorafgaand aan Prinsjesdag aan alle fracties van de Tweede en Eerste Kamer verstrekt, zie brief minister-president, *Kamerstukken II* 2008/09, 30 539, nr. 10.

41 Verslag Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 5, p. 1-3.

42 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2000, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 820, nr. 12, p. 3. Zie ook het in de nota n.a.v. verslag opgenomen overzicht met indieningsdata van belastingplannen tot dan toe.

43 Verslag Belastingplan 2000, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 820, nr. 10, p. 3.

44 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2000, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 820, nr. 12, p. 3.

wordt evenwel aan die wens tegemoetgekomen en is indiening van het belastingplan(pakket) op Prinsjesdag een feit.⁴⁵ Een eventuele opborrelende ambitie voor het nog verder naar voren halen van het indieningsmoment wordt door de regering in de kiem gesmoord: *‘Vanwege de budgettaire en politieke samenhang met de begroting is eerdere indiening niet mogelijk.’*⁴⁶ Dit argument snijdt evenwel geen hout. Voor zover er een relatie is met de begroting is inwerkingtreding van de maatregelen per 1 januari van het aanstaande begrotingsjaar van belang en niet zozeer het moment van indiening van het wetgevingspakket. Het is naar mijn idee goed voorstelbaar dat het indieningsmoment van een eventueel belastingplan(pakket) eerder in het jaar komt te liggen dan met Prinsjesdag.⁴⁷

7.5 VOORWAARDEN BELASTINGPLAN

Het belastingplan is een samenvoeging van verschillende belastingwijzigingen op uiteenlopende thema's. Het vormt daarmee een afwijking van het uitgangspunt dat een wet betrekking heeft op een thema. Voor deze zogenoemde verzamelwetgeving zijn overigens goede redenen aan te voeren in de vorm van efficiency en ter voorkoming van verschillende separate wetgevingstrajecten. In de notitie Verzamelwetgeving is het aldus samengevat: *‘Tijdigheid en flexibiliteit kennen een vertaling in wetgeving in de vorm van verzamelwetten.’*⁴⁸ Om evenwel recht te doen aan de positie van het parlement en meer in het bijzonder van de Eerste Kamer is door de regering de eis geformuleerd dat de verschillende onderdelen van een verzamelwet voldoende samenhang dienen te hebben. Hiervan is blijkens de notitie Verzamelwetgeving in ieder geval sprake bij: inhoudelijke samenhang, budgettaire samenhang, thematische samenhang en uitvoeringstechnische samenhang.⁴⁹ Naast samenhang zijn de criteria omvang en omstredenheid van belang. De onderdelen in de verzamelwet moeten niet dermate groot en inhoudelijk complex zijn dat zij een separaat wetvoorstel rechtvaardigen. Bovendien is het zaak politiek gevoelige onderdelen buiten een verzamelwet te laten, waarbij vooraf een inschatting is vereist of hiervan sprake kan zijn.⁵⁰

45 Met dien verstande dat dit geldt voor vier van de vijf onderdelen van het Belastingplan 2002, dat voor dat jaar is onderverdeeld in vijf onderdelen.

46 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2002-I, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 013, nr. 6, p. 1.

47 Vgl. de opvatting van de Afdeling advisering van de Raad van State dat de politieke besluitvorming over de begroting van volgend jaar in belangrijke mate wordt verlegd van het najaar naar het voorjaar (zie brief RvS, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 454, nr. AB, p. 14), welke opvatting door de regering overigens niet wordt gedeeld (zie Staat van de Europese Unie 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 551, nr. 1, p. 10). Essers 2001, p. 69, doet de suggestie om fiscale wetsvoorstellen voor het begin van het zomerreces bij de Tweede Kamer in te dienen. Zie verder paragraaf 4.9.4.

48 Notitie Verzamelwetgeving 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500-VI, nr. M, p. 5.

49 Notitie Verzamelwetgeving 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500-VI, nr. M, p. 6.

50 Notitie Verzamelwetgeving 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500-VI, nr. M, p. 6-7.

Voor de toelaatbaarheid van een wijzigingswet in de vorm van een verzamelwet zijn de genoemde criteria samenhang, omvang en omstrengheid overigens ook neergelegd in de Aanwijzing voor de regelgeving.⁵¹

7.5.1 Budgettaire samenhang

Voor het belastingplan is vooral ‘budgettaire samenhang’ de legitimering om maatregelen van verschillende aard samen te voegen in het desbetreffende verzamelwetsvoorstel. Dit criterium is verder niet uitgewerkt, behoudens het geschetste voorbeeld van *‘wetgeving waarbij de opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen.’*⁵² Of de dekking aldus sluitend moet zijn, is daarbij niet vermeld. Budgettaire samenhang is overigens al veel eerder dan de notitie Verzamelwetgeving uit 2011 als kapstok van het belastingplan neergezet om fiscale maatregelen aan op hangen.⁵³ Nadat de Afdeling advisering van de Raad van State bij het Belastingplan 1997 adviseert enkele maatregelen in afzonderlijke belastingwetten op te nemen, reageert de regering afwijzend. Zij stelt: *‘Deze voorstellen staan niet op zichzelf, maar hebben qua samenstelling en maatvoering een beleidsmatige en budgettaire samenhang.’*⁵⁴ Het is een frase die in min of meer dezelfde bewoording steevast klinkt ter verdediging. Illustratief is in dit verband de eerdere uitlating van staatssecretaris Vermeend van Financiën tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 1996 in reactie op parlementaire kritiek: *‘Men kan echter niet verwachten dat dit kabinet met wetsvoorstellen komt waar uitsluitend plussen in zitten en waar dan heel gemakkelijk voor gestemd kan worden of dat het met wetsvoorstellen komt die alleen maar minnen hebben, waar dan ook heel gemakkelijk tegen gestemd kan worden.’*⁵⁵

In het kader van het onderzoek is van belang de budgettaire samenhang nader te belichten. Aangezien belastingmaatregelen behoudens de redactionele aanpassingen doorgaans een budgettair effect hebben, is het altijd mogelijk talrijke maatregelen samen te voegen onder het criterium van de budgettaire samenhang. De Afdeling advisering van de Raad van State concludeert mijns inziens dan ook terecht dat het criterium van budgettaire samenhang in elk geval voor fiscale wetgeving onvoldoende

51 Art. 6.4 Ar.

52 Notitie Verzamelwetgeving 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500-VI, nr. M, p. 6 alsmede toelichting (onderdeel a.) bij art. 6.4 Ar. Deze uitleg wordt bevestigd in de Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 13, p. 8: *‘Onder budgettaire samenhang wordt (...) de situatie verstaan waarbij de opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt voor de dekking van andere maatregelen.’*

53 Vgl. MvT Belastingplan 1994, *Kamerstukken II* 1993/94, 23 472, nr. 3, p. 2.

54 Advies RvS en Nader rapport Belastingplan 1997, *Kamerstukken II* 1996/97, 25 052, nr. B, p. 2. Enkele jaren later merkt de regering op dat bij de afweging over de opzet van het jaarlijkse belastingplan verschillende aspecten een rol spelen. Zij vervolgt: *‘Een contante in deze afweging is dat de maatregelen van het jaarlijkse belastingplan budgettair en beleidsmatig samenhangen.’* Zie Nader rapport Belastingplan 2002-I, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 013, nr. A, p. 2.

55 Plenaire behandeling Belastingplan 1996, *Handelingen I* 1995/96, nr. 13, p. 498.

onderscheidend is. Aan bijna elk fiscaal wetsvoorstel kleven budgettaire gevolgen en dat zou volgens de Afdeling betekenen dat aan de hand van dit criterium elke fiscale maatregel, ongeacht de inhoudelijke samenhang, in een verzamelwet kan worden opgenomen.⁵⁶ De regering deelt deze zienswijze niet ten aanzien van het Belastingplan 2012. Zij wijst op het feit dat daarbij een 'budgettair dekkend pakket' is gepresenteerd. *'Het criterium van budgettaire samenhang is juist bedoeld voor dit soort situaties waarbij geen sprake is van een andere vorm van samenhang zoals inhoudelijke samenhang. Anders zou een gevolg zijn dat altijd binnen dezelfde sfeer dekking moet worden gevonden. Dit is beleidsmatig zeker niet altijd wenselijk.'*⁵⁷ De regering gaat evenwel niet in op de door de Afdeling advisering van de Raad van State geuite kritiek en bevestigt in wezen dat willekeurige fiscale maatregelen kunnen worden samengevoegd onder het criterium budgettair, waardoor er aldus opeens een samenhang zou zijn. Daarmee blijft budgettaire samenhang een criterium dat voor belastingwetgeving weinig houvast biedt,⁵⁸ tenzij een duidelijke budgettaire doelstelling aan het belastingplan wordt toegekend. In dat geval vormt de budgettaire samenhang immers een onderscheidend criterium in de zin dat het samenstel van de maatregelen de desbetreffende budgettaire doelstelling moet bewerkstelligen.

7.5.2 Budgettaire doelstelling

Een eventuele budgettaire doelstelling van het belastingplan zou vanuit de vigerende begrotingssystematiek in beginsel moeten voortvloeien uit het inkomstenkader dat een norm stelt voor de omvang van onder andere de fiscale beleidsaanpassing, oftewel de wijziging van belastingwetgeving.⁵⁹ Althans, het inkomstenkader is de enige budgettaire spelregel waar een dergelijke doelstelling direct uit voort kan vloeien (uit een saldonorm zoals de 3%-tekortnorm kan een budgettaire doelstelling voortvloeien waarbij de (gedeeltelijke) fiscale invulling een vervolgstap kan zijn). Wel zijn enkele kanttekeningen van belang. In de eerste plaats is relevant dat het inkomstenkader pas sinds 2004 van toepassing is,⁶⁰ terwijl budgettaire samenhang als criterium voor samenvoeging van maatregelen reeds in 1994 is geoperd. Het is dus sowieso niet zo dat de uit het inkomstenkader voortvloeiende budgettaire doelstelling altijd maatgevend is geweest om budgettaire samenhang in stelling te brengen ter verdediging van het samenvoegen van verschillende maatregelen in één wetsvoorstel. Hoogstens geeft het inkom-

56 Advies RvS Belastingplan 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 4, p. 3.

57 Nader rapport Belastingplan 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 4, p. 5.

58 Het kabinet meent daarentegen dat de criteria van de notitie Verzamelwetgeving, waaronder de budgettaire samenhang, in de praktijk goed werkbaar zijn (hoewel wordt erkend dat het toepassen van criteria altijd een element van politieke weging heeft), zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 13, p. 8.

59 Zie over de werking van het inkomstenkader paragraaf 5.6.4.

60 Miljoenennota 2004, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 200, nr. 1, p. 95 en bijlage 9 'Begrotingsregels', p. 245.

stenkader sinds 2004 lading aan het criterium budgettaire samenhang, maar het valt op dit in de toelichting bij belastingplannen, daar waar het gaat om de budgettaire samenhang, geen verbinding wordt gelegd naar het inkomstenkader. Daarnaast is relevant dat er geen wettelijke verankering van het inkomstenkader is. Het inkomstenkader is anders dan het uitgavenplafond en de automatische stabilisatie namelijk niet in de Wet Hof genoemd als onderdeel van het trendmatig begrotingsbeleid.⁶¹ Zeker vanuit parlementair perspectief spreekt daaruit toch een minder dwingend karakter. Wel wordt de startnota met daarin de nationale begrotingsspelregels (waaronder de werking van het inkomstenkader) door de Minister van Financiën aan de Tweede Kamer gezonden.⁶² De coalitiepartijen wensen zich in beginsel aan de nationale begrotingsspelregels te houden, maar een verplichting hiertoe is er niet. Daar komt nog eens bij dat het inkomstenkader niet jaarlijks sluitend hoeft te zijn maar slechts over de hele kabinetsperiode bezien dient te sluiten (cumulatief). Weliswaar bestaat er een streven te koersen op het beleidsmatige budgettaire pad dat per jaar is geschetst, maar afwijkingen zijn toegestaan (in ieder geval ruimhartiger dan bij het uitgavenplafond). De budgettaire doelstelling die voor een bepaald begrotingsjaar uit het inkomstenkader voortvloeit is qua werking (cumulatief) en inbedding (vrijblijvend) dus niet dermate sterk dat een parlementaire afwijking daarvan niet mogelijk zou kunnen zijn. Dat betekent dat budgettaire samenhang als reden voor de samenvoeging van belastingmaatregelen, gebaseerd op de budgettaire doelstelling van het inkomstenkader, evenzeer niet sterk is.

Het al dan niet expliciet in stelling brengen van het inkomstenkader (of zelfs van een afwijking daarvan) laat onverlet dat de budgettaire doelstelling van een belastingplan – en dus de veronderstelde budgettaire samenhang van de te onderscheiden maatregelen – een kabinetsbesluit is. Dit besluit kan expliciet gericht zijn op dat budgettaire doel, maar het is gezien het voorgaande evengoed mogelijk dat het simpelweg de ‘toevallige’ uitkomst is van een voorgenomen pakket aan maatregelen. Er kunnen immers verschillende motieven een rol spelen bij het treffen van belastingmaatregelen (zie paragraaf 2.3.1 en paragraaf 2.3.2 over de primaire en andere doelen van belastingheffing) alsmede bij het vervolgens samenvoegen daarvan in één wetsvoorstel. Zo bezien, hoeft de budgettaire samenhang van een belastingplan geenszins gebaseerd te zijn op een toetsbare norm. Met het desalniettemin volgen van deze lijn door het parlement plaatst het zichzelf onverplicht in een budgettair harnas en verkleint daarmee de eigen (politieke) speelruimte. Afzonderlijke wetsvoorstellen geven de Tweede Kamer immers meer ruimte voor temporiseren en zelfstandige afweging, hetgeen voor de Eerste Kamer nog nijpender is vanwege het ontbreken van het recht van amendement.

61 Zie art. 2, tweede lid, Wet Hof. Wel is het inkomstenkader in de toelichting bij het wetsvoorstel Hof omschreven, zie *Kamerstukken II* 2012/13, 33 416, nr. 3, p. 4.

62 Vgl. Begrotingsregels 2018-2021, II Budgettaire spelregels, Onderdeel 3 ‘Beleid aan de inkomstenkant’, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 13.

7.5.3 Tussenconclusie voorwaarden belastingplan

Belastingmaatregelen hebben behoudens de redactionele wijzigingen doorgaans altijd een budgettair effect, waardoor het criterium budgettaire samenhang niet onderscheidend is voor het samenvoegen van verschillende belastingmaatregelen in een verzamelwet. Nu uit de begrotingsspelregels evenmin een dwingende jaarlijkse budgettaire doelstelling voortvloeit die richting geeft aan het criterium 'budgettaire samenhang' ontbreekt het voor de belastingwetgeving aan een concrete budgettaire toetssteen om een verzamelwet zoals het belastingplan samen te stellen. Als gevolg van een kabinetsbesluit wordt een reeks maatregelen in een belastingplan samengevoegd, waardoor het plan als geheel per saldo ook een budgettaire uitkomst krijgt. Het criterium 'budgettaire samenhang' speelt daarbij vrijwel geen rol, maar wordt nadien wel in stelling gebracht om de reeks maatregelen bij elkaar te houden.

7.6 VOORWAARDEN MAATREGELN BELASTINGPLAN

Na de merites van het belastingplan te hebben belicht in paragraaf 7.5 valt in deze paragraaf de eer te beurt aan de afzonderlijke maatregelen daarvan. Er zit vanzelfsprekend een duidelijke overlap tussen de criteria voor het belastingplan als geheel en de afzonderlijke onderdelen daarvan, maar tegelijkertijd is op maatregelniveau sprake van een eigenstandig afwegingskader. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft herhaaldelijk de portee van het belastingplan geschetst, vooral ook om daarmee andere maatregelen buiten dit verzamelwetsvoorstel te houden:

'Zoals de Afdeling meermalen heeft opgemerkt, dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang is gemoeid, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting.'⁶³

In deze zienswijze zijn dus de volgende onderdelen van belastingmaatregelen van belang voor opname in een belastingplan: (I) de budgettaire omvang, (II) het budgettaire hoofddoel en (III) het directe verband met de begroting. Deze drie onderdelen worden hierna belicht. De regering omarmt de opvatting van de Afdeling advisering van de Raad van State, maar voegt daar in het kader van de advisering omtrent het Belastingplan 2005 wel enkele niet-

63 Advies RvS Belastingplan 2004, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 210, nr. 4, p. 1; Advies RvS Belastingplan 2005, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 4, p. 1-2; Advies RvS Belastingplan 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 124, nr. 4, p. 1-2; Advies RvS Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 5-6; Advies RvS Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 4, p. 3-4; Advies RvS Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 4, p. 4.

budgettaire elementen aan toe.⁶⁴ Deze elementen zijn echter dermate verrekend dat zowat elke maatregel in potentie kwalificeert voor opname in het belastingplan. Een jaar later formuleert de Afdeling advisering van de Raad van State het een slag anders. In een belastingplan dienen volgens de Afdeling alleen die maatregelen te worden opgenomen die *‘direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar.’*⁶⁵ Wederom omarmt de regering in hoofdzaak het door de Afdeling geschetste kader, maar zij merkt op dat omwille van *‘wetgevingseconomie’* toch ook andere maatregelen in het belastingplan moeten kunnen worden opgenomen.⁶⁶ Zo blijft de regering een haakje houden om desgewenste elke maatregel in het belastingplan op te nemen, zonder dat een eerder geformuleerde doelstelling hieraan in de weg staat. Wat daar ook van zij, beïnvloeding van het koopkrachtbeeld is wel nadrukkelijk toegevoegd als doelstelling van de maatregelen in het belastingplan, zonder overigens het budgettaire doel daarvan te bagateliseren.⁶⁷ De verschillende opvatting van zowel de Afdeling advisering van de Raad van State als de regering hebben mijns inziens als overeenkomst dat de maatregelen van het belastingplan, de uitzondering daargelaten, in ieder geval geacht worden een budgettair belang en doel te hebben.

7.6.1 Voorwaarde I: Budgettaire omvang

Het vastleggen van een bepaalde budgettaire omvang heeft ten doel maatregelen met een zeer geringe budgettaire omvang of maatregelen die louter redactioneel of technisch van aard zijn uit te zonderen.

Het is in eerste instantie niet direct duidelijk wanneer sprake is van *‘wezenlijk budgettair belang’* als criterium voor een maatregel voor opname in het belastingplan. Interessant is dat de Afdeling advisering van de Raad van State in dit verband wel een absoluut budgettair criterium aanlegt voor opname in het OFM. Met het oordeel dat *‘(...) maatregelen in de orde*

64 Nader rapport Belastingplan 2005, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 4, p. 2: *‘Wij zijn echter van mening dat naast het budgettaire element of de verstrekkendheid van een maatregel ook andere elementen een rol kunnen spelen in de afweging een voorstel in het Belastingplan op te nemen. Het kan dan gaan om bijvoorbeeld algemene politieke of inkomenspolitieke aspecten, beleidsmatige aspecten of juridische aspecten.’*

65 Advies RvS Belastingplan 2006, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 4, p. 1-2.

66 Nader rapport, Belastingplan 2006, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 4, p. 2. Zie eveneens Nader rapport Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 6.

67 Zie bijvoorbeeld brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 118, p. 2. Het Centraal Planbureau 2018, p. 2, wijst evenwel op de onzekerheid van koopkrachtplaatjes: *‘Met beleid kan de spreiding in de inkomensverdeling worden omgebogen, maar het sturen op precieze cijfers achter de komma gaat voorbij aan de onzekerheid die onlosmakelijk is verbonden aan het maken van een raming.’* Desondanks constateren de rekenmeesters dat het finetunen van het koopkrachtbeeld via koopkrachttabellen met een groot aantal groepen een belangrijke rol blijft spelen in het politieke debat met ook nog eens gevolgen voor het belastingstelsel. Zo wordt op p. 15-16 opgemerkt: *‘Het is tegen die achtergrond ook geen wonder dat Nederland een eenvoudig gestroomlijnd stelsel van belastingen, premies, toeslagen en subsidies wel met de mond belijdt, maar niet makkelijk realiseert.’*

van grootte van maximaal € 10 miljoen, waarbij het budgettaire effect geen hoofddoelstelling is, *thuishoren in een wetsvoorstel overige fiscale maatregelen*,⁶⁸ kan omgekeerd de conclusie worden getrokken dat maatregelen met een budgettaire omvang van meer dan € 10 miljoen dus kennelijk voor het belastingplan zijn bestemd. Het lijkt erop alsof de Afdeling advisering van de Raad van State daarmee dan indirect 'een wezenlijk budgettair belang' heeft gekwantificeerd voor opname in het belastingplan. De regering heeft zelf bij het Belastingplan 2014 gesproken over een '*meer dan verwaarloosbaar budgettair belang*' als criterium voor opname van een belastingmaatregel in het belastingplan, waarbij een budgettaire omvang van enkele miljoenen euro's reeds lijkt te voldoen. Een bedrag van € 11 miljoen structureel wordt daarbij in ieder geval als een aanzienlijk groter beslag dan '*meer dan verwaarloosbaar*' beschouwd.⁶⁹ Een kanttekening is dat de structurele omvang van een belastingwijziging eigenlijk niet relevant zou moeten zijn voor opname van de maatregel in het belastingplan, aangezien het bij de afweging juist gaat – of zou moeten gaan – over het budgettaire effect op het aankomende begrotingsjaar (en niet zozeer op de jaren daarna, waarvoor dan opname in een ander wetsvoorstel buiten het belastingplanpakket in beeld komt). Het budgettaire effect op het aankomende begrotingsjaar rechtvaardigt immers juist de spoedige parlementaire behandeling van het belastingplan. Voor het Belastingplan 2018 geeft het kabinet blijk van een strakkere lijn. Desgevraagd wordt opgemerkt dat in het belastingplan maatregelen met een budgettair effect worden opgenomen. Indien geen sprake is van een budgettair effect of indien een opbrengst van nihil wordt geraamd – daarvan is volgens het kabinet sprake wanneer het budgettaire effect kleiner is dan € 0,5 miljoen – is in beginsel opname in het OFM aan de orde.⁷⁰ Daar waar de Afdeling advisering van de Raad van State en de regering eerder nog een ondergrens leken te hebben neergelegd van circa € 10 miljoen, waarbij een maatregel in ieder geval een plek in het belastingplan kan hebben, hanteert de regering inmiddels een ondergrens van € 0,5 miljoen.⁷¹ Oftewel, elke maatregel met een budgettair effect dient volgens de regering in het belastingplan te staan – of, naar ik aanneem, in een apart wetsvoorstel van het belastingplanpakket –

68 Advies RvS Belastingplan 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 4, p. 4.

69 Het betreft de herziening van de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen met een budgettaire omvang van € 11 miljoen structureel die volgens de regering, ondanks de inwerkingtreding per 1 januari 2015 en niet per 1 januari 2014, in het Belastingplan 2014 thuishoort, zie Nader rapport Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 6.

70 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 48. Het OFM 2018 bevat inderdaad '*geen maatregelen met materiële budgettaire effecten*,' zie OFM 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 32. Voor het Belastingplan 2019 en OFM 2019 is dit onderscheid opnieuw gemaakt.

71 In dit verband is overigens nog vermeldenswaardig dat het Centraal Planbureau een geraamd bedrag van € 50 miljoen per maatregel als grens hanteert, waarboven een zogenoemde uitvoerige toetst plaatsheeft in het kader van de certificering van belastingramingen, zie Centraal Planbureau 2017, bijlage, onderdeel 2.2. Zie ook paragraaf 3.5.3 over de certificering van belastingramingen.

en niet in het OFM. Overigens is de budgettaire weergave van maatregelen in het belastingplan, net als in andere fiscale wetgeving, op basis van het zogeheten ‘lastenrelevante budgettaire effect’.⁷² Dit is het budgettaire effect zoals dat in het inkomstenkader wordt meegenomen, hetgeen – enkele uitzonderingen daargelaten – gebaseerd is op transactiebasis.⁷³ De belastingontvangsten worden in geval van transactiebasis toegerekend aan de jaren waarin de daadwerkelijke economische transactie waaruit de belastingontvangst voortkomt zich voordoet.⁷⁴

7.6.2 Voorwaarde II: Budgettair effect hoofddoel

Belastingheffing is bedoeld om de schatkist te vullen ter bekostiging van de collectieve uitgaven. Dit wordt het primaire doel of hoofddoel genoemd. Daarnaast zijn er andere doelen (nevendoelen) die ten grondslag kunnen liggen aan belastingheffing. Het primaire doel en de nevendoelen kunnen volgens Grapperhaus dezelfde prioriteit hebben, maar hij acht het primaire doel altijd aanwezig.⁷⁵ In paragraaf 2.3.3 heb ik deze opvatting reeds omarmd. Uitsluitend op een nevendoel gebaseerde belastingheffing levert naar mijn overtuiging namelijk ook belastinginkomsten op en trekt het primaire doel als het ware vanzelf aan boord. Op het niveau van een belastingmaatregel is het primaire doel evenwel niet altijd duidelijk aanwezig. Een vrijstelling houdt bijvoorbeeld een subject of object bewust buiten de belastingheffing en is zeker niet bedoeld om inkomsten te genereren. Tegelijkertijd valt de desbetreffende vrijstelling natuurlijk wel binnen een belastingmiddel waar het primaire doel van toepassing is. Zo gezien heeft het primaire doel van belastingheffing steeds direct of indirect betekenis. Van belang is nog dat de Afdeling advisering van de Raad van State in dit verband spreekt over ‘budgettair effect’ als hoofddoel, hetgeen bij gebrek aan een verdere toelichting naar mijn inschatting ook negatief kan worden uitgelegd. Met een vrijstelling wordt vanuit de schatkist gezien in wezen een negatief budgettair effect beoogd door daarmee juist geen belastinginkomsten te genereren. De voorwaarde van budgettair effect als hoofddoel lijkt zo te zijn geformuleerd om daarmee vooral maatregelen van opname in het belastingplan uit te sluiten die instrumenteel van aard zijn. Maar daarbij lijkt te worden voorbijgegaan aan het feit dat ook vaak een budgettair effect optreedt dat bovendien van betekenis kan zijn voor het aanstaande begrotingsjaar. Een instrumentele maatregel sluit een budgettair effect immers niet uit, hoewel dat instrumentele dan het hoofddoel is. Mij lijkt het derhalve moeilijk vol te houden dat een instrumentele maatregel met een betekenisvol budgettair effect voor opname in het belastingplan genegeerd moet worden.

72 Ramingstoelichtingen Belastingplan 2020, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 302, nr. 3, bijlage, p. 3.

73 Vgl. paragraaf 5.6.4.2.

74 Vgl. paragraaf 4.9.2.1.

75 Grapperhaus 1971, p. 4.

7.6.3 Voorwaarde III: Direct verband tussen belastingmaatregel en begroting

Om te beoordelen of belastingmaatregelen een direct verband hebben met de begroting is uitkristallisering van de verhouding tussen de begrotingswet en de belastingwet van belang. Een begrotingswet met de uitgaven en de ontvangsten moet jaarlijks worden vastgesteld door het parlement.⁷⁶ Voor een belastingwet is hiervan geen sprake, aangezien deze doorlopende werking toekomt. Het bestaan van een jaarlijkse begrotingswetcyclus en een belastingwetcyclus, waarbij de desbetreffende wetsvoorstellen ook nog eens op dezelfde dag (Prinsjesdag) worden ingediend,⁷⁷ suggereert evenwel een nauw verband tussen de desbetreffende belastingwet en de begrotingswet. Voor zover belastingwijzigingen doorwerken in de begroting is sprake van een direct verband tussen de desbetreffende belastingwet en begrotingswet, althans dat verband zou er moeten zijn voor zover de wijziging een budgettaire impact heeft die bepalend is voor de omvang van de in de begrotingswet geraamde belastingontvangst.⁷⁸ Dat in de begrotingswet de geraamde belastingontvangst wordt weergegeven in duizenden euro's impliceert dat elke wijziging die minimaal € 1.000 mutatie in de belastingontvangst van het aankomende begrotingsjaar teweeg brengt, doorwerkt naar de begrotingswet (en eigenlijk ook nog kleinere mutaties, want het zijn afgeronde bedragen op € 1.000, hetgeen betekent dat ook kleinere mutaties invloed kunnen hebben op het afgeronde bedrag).⁷⁹ Instemming met de begrotingswet – en de daarin vermelde belastingontvangst – veronderstelt derhalve dat de daaraan ten grondslag liggende belastingwijzigingen, zoals opgenomen in de desbetreffende belastingwet, in het aankomende begrotingsjaar in werking zijn getreden. Dat geldt dan echter voor elke mutatie van minimaal die omvang. Immers, elke belastingwijziging – zeker in geval van een omvang vanaf € 1.000 – kan doorwerken naar de begrotingswet,

76 Hoewel inmiddels afgeschaft, is ook de jaarlijkse middelenwet vermeldenswaardig. Niet alleen werden daarbij de belastingen aangewezen, maar het fungeerde voor de opcenten op belastingen ook als een zelfstandige belastingwet, die dus wel degelijk jaarlijks werd vastgesteld. Zie paragraaf 3.9.2 over de middelenwet.

77 Hiervan is sinds 2002 sprake, aangezien indiening van (vier van de vijf delen van) het Belastingplan 2002 toen voor het eerst op Prinsjesdag plaatshad. Anders dan voor de rijkbegroting (alle begrotingswetten tezamen) en de Miljoenennota (zie art. 2.23 Cw 2016) bestaat er voor indiening van het belastingplan(pakket) op Prinsjesdag geen wettelijke verplichting. Zie ook paragraaf 4.9.4.

78 Een belastingwijziging die bepalend is voor de geraamde budgettaire omvang van een belastingfaciliteit werkt niet alleen door in de geraamde opbrengst van het desbetreffende belastingmiddel, maar komt daarnaast tot uitdrukking in het overzicht met belastingfaciliteiten in de bijlage van de miljoenennota alsmede in de toelichting van de begrotingswet van het beleidsverantwoordelijke departement. Zie over belastingfaciliteiten hoofdstuk 6.

79 Vgl. art. 3 begrotingswet Ministerie van Financiën en Nationale Schuld 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000 IXB, nr. 1: 'De vaststelling van de begrotingsstaten geschiedt in duizenden euro's.'

dus is het vreemd enkel voor opname in het belastingplan de voorwaarde van een verband met de begrotingswet te veronderstellen. Ook met betrekking tot het OFM, of elke andere belastingwet met maatregelen die in het aankomende begrotingsjaar de belastingontvangst (met minimaal € 1.000) beïnvloeden, is derhalve het verband met de begrotingswet aanwezig. Voor opname in een belastingplan lijkt mij de door de Afdeling advisering van de Raad van State gestelde voorwaarde van een direct verband tussen belastingmaatregel met de begroting(swet) daarom niet voldoende onderscheidend.

Aan de andere kant is het wel nog zaak te wijzen op het feit dat de weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet in duizenden euro's een bepaalde precisie suggereert die er niet echt is. De totale belastingontvangst heeft immers een totale omvang van miljarden euro's en gezien de onzekerheid van ramingen kan de afwijking omvangrijk zijn.⁸⁰ In de begrotingswet wordt de belastingontvangst bovendien in één nettototaalbedrag weergegeven.⁸¹ Veel beleidsmatige belastingmutaties zitten ofwel geenszins in de raming van de totale belastingontvangst of hebben daarop nauwelijks effect. Bij gebrek aan inzicht in de totstandkoming van belastingramingen is voor de buitenstaander niet te zeggen welke maatregelen een (of geen) directe doorwerking hebben naar de in de begrotingswet weergegeven geraamde belastingontvangst. Het is dus in de praktijk niet eenvoudig aan te tonen dat het budgettaire gevolg van een maatregel in het belastingplan ook daadwerkelijk verband houdt met het miljardenbedrag aan belastingontvangst in de begrotingswet.

7.6.4 Tussenconclusie voorwaarden maatregelen belastingplan

Uit recente opvattingen van de regering valt af te leiden dat elke maatregel met een budgettair effect voor het aanstaande begrotingsjaar – dat moet meer zijn dan € 0,5 miljoen – kwalificeert voor opname in het belastingplan, terwijl eerder nog sprake leek van een ondergrens van circa € 10 miljoen. Redactionele en louter technische aanpassingen blijven daardoor buiten beeld en zijn bestemd voor het OFM. Voorts moet het budgettaire effect het hoofddoel zijn, hetgeen instrumentele maatregelen lijkt uit te zonderen. Echter, het budgettaire doel zal niet zelden tevens aanwezig zijn en indien dat betekenisvol is voor het aanstaande begrotingsjaar ligt het negeren van een instrumentele maatregel voor opname in het belastingplan mijns inziens niet voor de hand. Het gesuggereerde directe verband tussen de maatregelen uit een belastingplan met een begrotingswet kan ik als onderscheidend criterium niet plaatsen, want elke belastingmaatregel met een budgettair effect van meer dan € 1.000 werkt in potentie door naar de begrotingswet.

80 Vgl. Commissie De Kam 2018. Zie ook hierna paragraaf 7.7.2.

81 Zie paragraaf 4.5 en paragraaf 4.7.

7.7 BUDGETTAIRE ANALYSE BELASTINGPLAN

Het budgettaire effect van het belastingplan is grotendeels de kurk waar het op drijft (naast maatregelen die doorgaans zien op het zogenoemde koopkrachtbeleid). In paragraaf 7.5 is geanalyseerd dat budgettaire samenhang als kleefpasta wordt neergezet voor samenvoeging van de maatregelen in een belastingplan. Voorts zijn in paragraaf 7.6 de voorwaarden belicht voor opname van maatregelen in het belastingplan, waaruit een sterke budgettaire dimensie spreekt. Aangezien belastingmaatregelen altijd wel een budgettair effect hebben, behoudens redactionele en technische wijzigingen, geeft een cijfermatige analyse van het belastingplan in relatie tot de totale belastingontvangst inzicht in de daadwerkelijke budgettaire impact van het belastingplan. Voor het parlement is dat relevant bij de afweging ten aanzien van de vaststelling van de aldus voorgelegde belastingwetgeving. Oftewel, voor de invulling van een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid ten aanzien van het belastingplan – voor wat betreft tijdsduur en inhoudelijke afweging – is het zaak inzicht te hebben in de budgettaire impact van dat belastingplan.

7.7.1 Budgettaire impact belastingplan

Door het geraamde budgettaire saldo van het belastingplan voor het aanstaande begrotingsjaar af te zetten tegen de geraamde totale belastingontvangst en (vanaf 2000) ontvangst premies volksverzekeringen voor datzelfde begrotingsjaar ontstaat in relatieve zin een indicatief beeld van de geraamde budgettaire impact van het belastingplan.⁸² De budgettaire omvang van het belastingplan is daarbij in ogenschouw genomen op het moment van indiening bij de Tweede Kamer (vanaf Belastingplan 2002 is dat Prinsjesdag), waarbij latere mutaties via nota's van wijziging of amendementen niet zijn meegenomen.⁸³ De reden hiervoor is dat het moment van indiening van het belastingplan (en de daaraan voorafgaande besluitvorming om tot die budgettaire omvang te komen) ter beoordeling voorligt. Eventuele wijzigingen nadien hebben bovendien doorgaans slechts een

82 Vanaf begrotingsjaar 2000 zijn in de belastingplannen ook de premies volksverzekeringen in de ramingen weergegeven, waardoor deze ten behoeve van de zuiverheid van de analyse vanaf dat tijdvak ook in de totale ontvangst zijn meegenomen.

83 In deze analyse is met uitzondering van de begrotingsjaren 2013, 2017, 2019 en 2020 enkel de budgettaire omvang van het belastingplan meegenomen, en niet van andere fiscale wetsvoorstellen die deel uitmaken van het belastingplanpakket. Niet altijd kennen deze wetsvoorstellen hetzelfde parlementaire verloop en over het algemeen is de budgettaire omvang van die andere wetsvoorstellen gering. Dit geldt echter niet voor genoemde vier begrotingsjaren. Aangezien het daarbij aanzienlijke bedragen betreft in relatie tot het belastingplan van de desbetreffende jaren is omwille van het doel van dit overzicht (de budgettaire omvang van het belastingplan relateren aan de geraamde totale ontvangst) ervoor gekozen deze wetsvoorstellen, hoewel dus strikt genomen niet onderdeel van het belastingplan, toch in de gepresenteerde cijfers mee te nemen. Zie Bijlage I, algemene toelichting, voor een nadere uiteenzetting over de desbetreffende wetsvoorstellen.

geringe budgettaire omvang als gevolg van de disciplinerende werking van het inkomstenkader en de daaruit voortvloeiende eis van budgettaire neutraliteit. Een analyse van de belastingplannen voor de begrotingsjaren 1993-2020 leidt tot de conclusie dat de gemiddelde absolute geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde ontvangst 0,9 procent bedraagt.⁸⁴ De begrotingsjaren 1998 (2,9 procent) en 2016 (-2,3 procent) gelden daarbij als ‘uitschieters’. Overigens is van de 28 onderzochte belastingplannen in 14 gevallen per saldo sprake van een belastingverhoging en in 14 gevallen van een belastingverlaging.

Een geraamde budgettaire impact in positieve en negatieve zin op de totale geraamde ontvangst van belastingen en premies volksverzekeringen van gemiddeld genomen ‘slechts’ 0,9 procent is mijns inziens niet substantieel te noemen. Wel is van belang dat het belastingplan een geraamde budgettaire saldopost betreft van belastingverminderende en belastingverhogende maatregelen. Maar ook indien per belastingplan geïsoleerd naar de belastingverminderende respectievelijk de belastingverhogende maatregelen wordt gekeken, verandert het algemene beeld van een weinig substantiële impact niet. Gemiddeld genomen hebben de belastingverminderende maatregelen in een belastingplan in de begrotingsjaren 1993-2020 namelijk een budgettaire impact op de totale geraamde ontvangst van -1,2 procent. Voor de belastingverhogende maatregelen geldt in dezelfde periode een budgettaire impact op de totale geraamde ontvangst van gemiddeld 1,3 procent. Naar mijn mening komt hieruit niet het beeld naar voren dat achter een relatief lage gemiddelde absolute saldopost voor wat betreft de budgettaire impact enorme positieve en negatieve verschuivingen schuilgaan. Daar komt bij dat verschuiving van budgettaire ontvangst tussen belastingmiddelen niet is geformuleerd als doel van het belastingplan, tenzij het ziet op sturing van de koopkrachtontwikkeling dat wel als doelstelling aan het belastingplan ten grondslag ligt.⁸⁵ Daarvan is overigens niet steeds sprake, want niet elke verschuiving tussen belastingmiddelen valt onder koopkrachtsturing.⁸⁶

84 Zie Bijlage I voor een cijfermatig overzicht per begrotingsjaar. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de geraamde budgettaire impact van het belastingplan ook deel uitmaakt van de geraamde totale belasting- en premieopbrengst.

85 Vgl. Advies RvS en Nader rapport Belastingplan 2006, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 4, p. 1-2. Beïnvloeding van het koopkrachtbeeld is overigens mijns inziens een onderdeel van het overkoepelende doel herverdeling, dat ik in paragraaf 2.3.2 heb geduid als instrumenteel doel of neven doel van belastingheffing.

86 Indien bijvoorbeeld de budgettaire impact van een verhoging van een heffingskorting en een tarief in de inkomstenbelasting in negatieve en positieve zin van gelijke omvang zijn, is de budgettaire impact per saldo nihil. Alsdan vindt wel een budgettaire verschuiving tussen onderdelen van het belastingmiddel inkomstenbelasting plaats met mogelijkerwijze een koopkracht doel. Voor een grondslagverbredende maatregel en een tariefsmutatie in de vennootschapsbelasting kan de budgettaire impact eveneens nihil zijn, maar een dergelijke verschuiving heeft niets met koopkracht te maken aangezien deze belastingplichtigen niet in de zogenoemde ‘koopkrachtplaatjes’ zitten.

7.7.2 Afwijking raming en realisatie belasting- en premieontvangst

De in paragraaf 7.7.1 weergegeven gemiddelde absolute geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de geraamde totale belasting- en premieontvangst betreft een analyse van geraamde budgettaire effecten. Het is interessant om de geraamde budgettaire impact van een belastingplan naast de gerealiseerde impact te leggen, om alsdan te bezien in hoeverre de geraamde budgettaire effecten realiteitsgehalte hebben. Deze analyse valt op basis van de beschikbare gegevens evenwel helaas niet te maken, aangezien niet op maatregelniveau en evenmin op wetgevingsniveau realisatiecijfers worden geregistreerd. Het is dus niet duidelijk of de beoogde budgettaire impact van een belastingplan zich daadwerkelijk heeft voorgedaan of wat de omvang van de eventuele afwijking is. De gepubliceerde realisatiecijfers in het Financieel Jaarverslag van het Rijk zien namelijk alleen op belastingmiddelen (en enkele belastingfaciliteiten).

Op basis van die publicatie kan wel een analyse worden gemaakt van de verschillen tussen raming en realisatie van de totale belasting- en premieontvangst. Ook dat kan de geraamde budgettaire impact van het belastingplan in perspectief plaatsen. Voor het duiden van de geraamde budgettaire impact van een belastingplan op de geraamde totale ontvangst is immers tevens relevant in hoeverre die geraamde totale ontvangst ook daadwerkelijk wordt gerealiseerd. Een analyse van de geraamde en gerealiseerde totale ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen voor de begrotingsjaren 1993-2018 leidt tot de conclusie dat het gemiddelde absolute verschil 3,9 procent bedraagt.⁸⁷ Begrotingsjaar 2009 (-13,7 procent) geldt daarbij overigens als 'uitschieter'.⁸⁸ Van de onderzochte begrotingsjaren is in 15 gevallen sprake van een meevaller (positieve afwijking tussen raming en realisatie) en in 11 gevallen is sprake van een tegenvaller (negatieve afwijking tussen raming en realisatie).

De Commissie De Kam heeft in 2018 in opdracht van de regering in het kader van de visitatie van de raming van de belasting- en premieontvangsten eveneens een analyse gemaakt van de afwijkingen tussen raming en realisatie.⁸⁹ Uit het onderzoek komt voor de periode 2003-2017 een gemid-

87 Zie Bijlage II voor een cijfermatig overzicht per begrotingsjaar. Voor begrotingsjaar 2019 zijn nog geen realisatiecijfers beschikbaar op het moment van afronding van het manuscript.

88 Indien begrotingsjaar 2009 buiten beschouwing blijft in de periode 1993-2018 komt de gemiddelde absolute afwijking tussen raming en realisatie uit op 3,5 procent in plaats van 3,9 procent.

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

delde absolute ramingsfout naar voren van 3,4 procent, hetgeen 2,8 procent is indien crisisjaar 2009 buiten beschouwing blijft.⁹⁰ Deze uitkomsten acht ik in lijn met de uitkomsten van het onderhavige onderzoek, aangezien het beperkte verschil goed te verklaren valt. De Commissie De Kam heeft namelijk een kortere periode onderzocht en heeft daarbij tevens de premies werknemersverzekeringen in ogenschouw genomen. Aangezien die premies geen deel uitmaken van een belastingplan zijn deze in het onderhavige onderzoek buiten beschouwing gebleven.

De relatieve afwijking in positieve en negatieve zin tussen de geraamde en gerealiseerde totale ontvangst is over het geheel gezien met 3,9 procent aanzienlijk hoger dan de budgettaire impact van 0,9 procent dat het belastingplan in positieve en negatieve zin op de geraamde totale ontvangst heeft.⁹¹ Per afzonderlijk jaar kan dit overigens anders uitvallen. Zo is over begrotingsjaar 2014 de afwijking tussen raming en realisatie van de totale belasting- en premieontvangst slechts 0,4 procent, terwijl de geraamde budgettaire impact van het belastingplan 1,5 procent van die totale ontvangst bedraagt. Deze situatie van een geringere afwijking tussen raming en realisatie van de totale ontvangst ten opzichte van de impact van het belastingplan op de geraamde totale ontvangst doet zich naast begrotingsjaar 2014 eveneens voor in begrotingsjaren 1993, 1995, 1998 en 2008, maar in de andere 21 onderzochte begrotingsjaren in de periode 1993-2018 juist niet.⁹² Aldus kan worden geconstateerd dat met het belastingplan in 81 procent van de gevallen een relatief geringere budgettaire impact in positieve of negatieve zin van de totale ontvangst wordt bewerkstelligd dan de uiteindelijke relatieve afwijking in positieve of negatieve zin tussen raming en

90 Commissie De Kam 2018, p. 20.

91 Met de kanttekening dat de analyse van de geraamde en gerealiseerde ontvangsten op het tijdvak 1993-2018 ziet, terwijl de analyse van de impact van het belastingplan op het tijdvak 1993-2020 ziet. De budgettaire impact van het belastingplan voor 2019 en 2020 - waarover bij afronding van het manuscript geen realisatiecijfers van de belastingontvangst bekend is, vandaar het verschil in tijdvakken - is evenwel gering, en verandert de uitkomst van 0,9 procent niet (zonder 2019 en 2020 is de uitkomst voor de jaren 1993-2018 derhalve ook 0,9 procent). Ondanks dat de tijdvakken dus niet geheel overeenkomen, kunnen de uitkomsten van beide analyses naar mijn overtuiging dus met elkaar worden vergeleken.

92 Verder lijkt mij geen sprake van een duidelijk verband tussen de richting van de belastingmutatie in het belastingplan (belastingverlaging of belastingverhoging) en de aard van de afwijking van de gerealiseerde totale ontvangst (meevaller of tegenvaller). Tegenover een belastingplan met een belastingverlaging staat in 42 procent van de gevallen een tegenvaller (begrotingsjaren 1995, 2001, 2002, 2011, 2012) en in 58 procent een meevaller (begrotingsjaren 1994, 1996, 1997, 2000, 2010, 2015, 2016) bij de gerealiseerde totale belastingontvangst. En tegenover een belastingplan met een belastingverhoging staat in 43 procent van de gevallen een tegenvaller (begrotingsjaren 1993, 2003, 2004, 2008, 2009, 2013) en in 57 procent van de gevallen een meevaller (begrotingsjaren 1998, 1999, 2005, 2006, 2007, 2014, 2017, 2018) bij de gerealiseerde totale belastingontvangst.

realisatie van die totale ontvangst.⁹³ Oftewel, met het belastingplan wordt een bepaalde sturing aan de beoogde totale belasting- en premieontvangst gegeven, terwijl de totale ontvangst in 81 procent van de gevallen een relatief veel grotere fluctuatie kent dan die sturing.

Het voorgaande betekent geenszins dat de budgettaire sturing van het belastingplan voor het aanstaande begrotingsjaar steeds onzinnig is, maar het biedt in mijn optiek wel aanleiding deze sturing en vooral de gepercipieerde precisie ervan met enige relativering te bezien. Neem bijvoorbeeld begrotingsjaar 2016. Via het Belastingplan 2016 wordt de geraamde totale belasting- en premieontvangst 2,3 procent verlaagd als gevolg van een beleidsmatige verlaging van per saldo ruim € 4,4 miljard. Gedurende de parlementaire behandeling wordt strak op dit 'budgettaire doel' gestuurd. Van parlementariërs wordt bijvoorbeeld verlangd dat zij amendementen indienen die de schatkist per saldo geen geld kosten en in geval van het ontbreken van budgettaire dekking wordt om die reden een amendement ontraden, waarbij het veelal gaat om enkele tot tientallen miljoenen euro's.⁹⁴ Staatssecretaris Wiebes van Financiën geeft aan het einde van het debat een treffende samenvatting: *'Dekking is een schaars artikel. Er is van alles langsgekomen en daaruit kan een keuze worden gemaakt, maar voor één dekking verdringen zich wel meer goede doelen. Als ik nog een heleboel dekkingen in mijn achterzak zou hebben, zouden die vermoedelijk al ergens verspijkerd zijn. Het is overduidelijk dat de fracties hier sneller tot elkaar kunnen worden gebracht naarmate de dekkingsmogelijkheden groter zijn.'*⁹⁵ Achteraf blijkt echter dat de totale belasting- en premieontvangst 5,6 procent hoger uitvalt dan vooraf gedacht (waarbij de belastingverlaging uit het Belastingplan 2016 dus al is ingecalculeerd), hetgeen een meevaller oplevert van € 10,7 miljard. Op mij komt deze parlementaire gang van zaken over alsof door middel van het belastingplan de ontvangstenboot heel nauwgezet lijkt te worden gestuurd, terwijl de onvoorspelbare golven veel bepalender blijken te zijn voor de uiteindelijke bestemming van die boot. Voor het parlement als fiscale medewetgever is dit een belangrijke constatering met het oog op de vaststelling van het belastingplan, dat grotendeels is gestoeld op budgettaire overwegingen. Door relativering van de budgettaire sturing van het belastingplan kan de parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van het belastingplan meer betekenis worden gegeven zonder dat de budgettaire sturing daarbij steeds dominant is of hoeft te zijn. Het nadere bezien van de thans korte tijdsduur van de parlementaire behandeling (zie paragraaf 7.4) alsmede de beperkte inhoudelijke afweging, als gevolg van de budgettaire inkadering (zie paragraaf 5.6.6), ligt daarbij voor de hand.

93 De verschillende oorzaken van de afwijking zijn, als deze al bekend zijn, in dit onderzoek niet nader onderzocht.

94 Vgl. plenair debat Belastingplanpakket 2016, *Handelingen II* 2015/16, nr. 23, item 8, p. 9, 12, 17, 19, 21, 33 en 58.

95 Plenair debat Belastingplanpakket 2016, *Handelingen II* 2015/16, nr. 23, item 8, p. 64-65.

7.7.3 Tussenconclusie budgettaire analyse belastingplan

Een analyse van de belastingplannen voor de begrotingsjaren 1993-2020 leidt tot de conclusie dat de gemiddelde absolute geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen 0,9 procent bedraagt. Dat lijkt een relatief geringe impact te zijn. In deze periode bedragen per belastingplan het totaal aan belastingverminderingen en aan belastingverhogingen gemiddeld genomen -1,2 procent respectievelijk 1,3 procent van de totale geraamde ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen, waarmee ook de budgettaire verschuiving tussen belastingmiddelen relatief beperkt genoemd kan worden. Van belang is dat ten aanzien van de begrotingsjaren 1993-2018 het gemiddelde absolute verschil tussen de geraamde en de gerealiseerde totale ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen 3,9 procent is. De gerealiseerde afwijking in de totale ontvangst is derhalve in algemene zin ruimer dan de budgettaire impact van de aanpassingen die vooraf via een spoedig wetgevingstraject worden aangebracht. In 81 procent van de gevallen heeft de sturing van de totale geraamde ontvangst door middel van het belastingplan een kleinere budgettaire impact in positieve en negatieve zin dan de daadwerkelijke ontvangstontwikkeling (verschil tussen raming en realisatie) in positieve en negatieve zin laat zien. De budgettaire onvoorspelbaarheid blijkt dus vaak groter te zijn dan de budgettaire sturing van het belastingplan, hetgeen mijns inziens tot relativering van die sturing zou moeten leiden. Aan het belastingplan als zodanig en de samenstelling ervan ligt een sterk budgettair motief ten grondslag (zoals uiteengezet in paragraaf 7.5 en paragraaf 7.6). De korte tijdsduur van de parlementaire behandeling van het belastingplan alsmede de beperkte inhoudelijke afweging die daarbij door parlementariërs kan worden gemaakt, vloeien grotendeels voort uit budgettaire overwegingen. Met de relativering van de budgettaire impact van het belastingplan in relatie tot de ontwikkeling van de totale belasting- en premieontvangst heeft het parlement daarentegen een argument in handen om de eigen betrokkenheid bij de vaststelling van deze verzamelbelastingwet te versterken, althans om budgettaire overwegingen daaraan niet steeds in de weg te laten staan.

7.8 RELATIE BELASTINGPLAN EN BEGROTINGSWET (EN BEGROTINGSNOTA)

Sinds 2001 wordt op Prinsjesdag het belastingplan gelijktijdig met de begrotingswet ingediend bij de Tweede Kamer.⁹⁶ Alleen al hetzelfde indieningsmoment suggereert een nauw verband tussen beide wetten. Hiervan is op onderdelen sprake, want de door het belastingplan beoogde mutatie in de belastingontvangst is bijvoorbeeld verdisconteerd in de in de begrotingswet weergegeven belastingontvangst. Na de indiening volgt

⁹⁶ Vanaf het Belastingplan 2002, vgl. paragraaf 7.4.

het belastingplan evenwel een eigenstandig wetgevingstraject, los van de begrotingswetbehandeling. Bij die begrotingswetbehandeling staan vervolgens de uitgaven centraal en heeft de weergegeven belastingontvangst niet of nauwelijks betekenis. De parlementaire behandeling van het belastingplan kan voorts leiden tot een wijziging van de totale belastingontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar (en natuurlijk ook voor de jaren daarna, maar dat is met betrekking tot de begrotingswet niet direct relevant).⁹⁷ Alsdan moet de in de begrotingswet weergegeven belastingontvangst via een nota van wijziging eigenlijk evenzeer worden aangepast, aangezien deze ontvangst anders niet meer juist is. Een budgettaire verband tussen de begrotingswet en de in wezen parallel daaraan lopende belastingwetgeving van het belastingplan is echter niet steeds direct te leggen,⁹⁸ hoewel de mutatie gelijk zou moeten zijn. Voor zover er overigens al sprake is van een nota van wijziging op de begrotingswet, want het is geen standaardpraktijk dat de begrotingswet na indiening nog wordt aangepast als gevolg van parlementaire behandeling van het belastingplan of eventueel andere belastingwetgeving terwijl – hoe gering ook – het niet uitgesloten is dat nog wel een budgettaire mutatie plaatsvindt. De belastingontvangst in de begrotingswet wordt daarnaast ook niet tussentijds aangepast aan actuele ontwikkelingen (endogene ontwikkelingen) die in beginsel tot een nieuwe raming zouden kunnen leiden.⁹⁹ Aanpassing van de belastingontvangst

⁹⁷ Als gevolg van een nota van wijziging, amendement, motie of toezegging.

⁹⁸ Ter illustratie kan de volgende casus dienen. Bij het aantreden van het kabinet Rutte III is als uitvloeisel van het regeerakkoord het voorliggende Belastingplanpakket 2018 via een nota van wijziging aangepast, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 8, p. 11, met per saldo een belastingverlaging van € 163 miljoen met betrekking tot begrotingsjaar 2018. De belastingontvangst in de begrotingswet is als gevolg van ‘een nieuwe raming’ nagenoeg op hetzelfde moment via een nota van wijziging aangepast (het aantreden van het kabinet lijkt daarvoor het uitzonderlijke haakje te zijn), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775 IX, nr. 10, met per saldo een belastingverhoging van € 2,9 miljard met betrekking tot begrotingsjaar 2018. De budgettaire mutatie op de belastingontvangst voor begrotingsjaar 2018, zoals weergegeven in het belastingplanpakket en de begrotingswet, loopt derhalve zeer uiteen en het verschil is verder niet inhoudelijk toegelicht (mogelijk is het een endogene mutatie).

⁹⁹ Zoals bijvoorbeeld de nieuwste inzichten over het lopende begrotingsjaar, zoals weergegeven in de Najaarsnota, kunnen doorwerken naar het aanstaande begrotingsjaar. Vgl. paragraaf 4.10.1 (Najaarsnota). Zo meldt de Najaarsnota 2018, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 095, nr. 1, bijlage 2, ten opzichte van Prinsjesdag voor het lopende begrotingsjaar 2018 een hogere belastingopbrengst op kasbasis van € 558 miljoen, waarbij aangenomen mag worden dat dit ook zorgt voor een hogere raming van de totale belastingontvangst voor begrotingsjaar 2019. Toch wordt de geraamde belastingontvangst voor 2019 in de begrotingswet (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 000 IX, nr. 1) niet aangepast, maar wordt enkel via de tweede suppletore begrotingswet de belastingontvangst voor 2018 aangepast (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 095 IX, nr. 1). Het is daarbij nog van belang dat de publicatie van de Najaarsnota 2018 op 29 november 2018 het nog mogelijk zou hebben gemaakt, of er niet aan in de weg zou hebben gestaan, om de begrotingswet voor 2019 aan te passen, aangezien deze op 4 december 2018 in de Tweede Kamer in stemming is gebracht. De Tweede Kamer stelt aldus een belastingontvangst vast, waarvan aannemelijk is - gezien de publicatie van de Najaarsnota - dat een actuelere raming anders uitpakt.

in de begrotingswet geschiedt, de uitzondering daargelaten, enkel via suppletore begrotingswetten op de in de begrotingscyclus vastgelegde momenten bij Voorjaarsnota respectievelijk Najaarsnota (of via de slotwet bij het Financieel Jaarverslag van het Rijk). De weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet gaat derhalve uit van een belastingplan dat na indiening ongewijzigd wordt vastgesteld.¹⁰⁰ Hieruit spreekt gemakzucht dan wel de veronderstelling van geen invloed van het parlement op de omvang van de belastingontvangst door middel van een wijziging op het belastingplan. In deze context wordt volledigheidshalve opgemerkt dat de belastingontvangst in de op Prinsjesdag gepubliceerde Miljoenennota voor het aanstaande begrotingsjaar ook niet meer wordt aangepast als gevolg van zowel nadien opspelende autonome budgettaire mutaties gedurende bijvoorbeeld de parlementaire behandeling van het belastingplan(pakket) en evenmin voor endogene budgettaire mutaties.¹⁰¹

Het door het parlement vaststellen van de begrotingswet met de belastingontvangst voor het aankomende begrotingsjaar en het door het parlement vaststellen van het belastingplan met budgettaire mutaties voor het aankomende begrotingsjaar zijn thans dus twee gescheiden wetgevingstrajecten. Het dichterbij elkaar brengen of zelfs integreren van beide trajecten geeft het parlement één afwegingsmoment ten aanzien van de belastingontvangst voor het aankomende begrotingsjaar en de eventueel (nog) noodzakelijk geachte mutaties daarop zoals neergelegd in de voorgestelde belastingwetgeving. Het voordeel is dat het steeds door het kabinet geponeerde budgettaire belang van het belastingplan ook daadwerkelijk en zichtbaar in verband wordt gebracht met, en door het parlement gedurende de parlementaire behandeling kan worden gerelateerd aan, de (ontwikkeling van de) totale belastingontvangst die het parlement eveneens vaststelt.¹⁰² Dit bredere budgettaire perspectief geeft inzicht en versterkt daarmee de parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van het belastingplan. In de Tweede Kamer wordt alsdan ook de stemming over de begrotingswet ten aanzien van belastingen en de stemming over het belastingplan bij elkaar gebracht. Tenzij de parlementaire behandeling van het belastingplan naar bijvoorbeeld het voorjaar wordt verplaatst, komt dit

100 Dat spoort met de werking van het inkomstenkader, dat het parlement na indiening van een belastingwetsvoorstel evenzeer geen budgettaire beweegruimte geeft.

101 Daar waar na indiening van de Miljoenennota nog wijzigingen in de geraamde belastingontvangst optreden als gevolg van de parlementaire behandeling van het belastingplan(pakket) levert het voor de realisatiecijfers in het Financieel Jaarverslag van het Rijk (FJR) relateren aan de geraamde cijfers in de Miljoenennota derhalve een onjuiste vergelijking tussen raming en realisatie op, vgl. paragraaf 4.11.1.

102 Eventueel kunnen de sociale premies – al dan niet gefiscaliseerd – onder het parlementaire budgetrecht worden gebracht, waardoor het parlement deze ook vaststelt, vgl. paragraaf 2.4.2 en paragraaf 4.4.2.

logischer voor.¹⁰³ Door meer parlementaire aandacht voor de belastingen in de begrotingswet krijgt tevens de vaststelling van de belastingontvangst in de begrotingswet meer gewicht dan momenteel het geval is.¹⁰⁴ Dat sluit aan bij het pleidooi vanuit de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer om de inzichtelijkheid aan de inkomstenkant van de rijksbegroting te vergroten om daarmee ook het belang van belastingen te vergroten.¹⁰⁵ In dit verband kunnen ook de belastingfaciliteiten duidelijker voor het voetlicht worden gebracht.¹⁰⁶

7.9 CONCLUSIE

Het belastingplan is een verzamelwet met talrijke belastingwijzigingen voor het aanstaande belastingjaar (begrotingsjaar), dat thans op Prinsjesdag wordt ingediend. Met indiening van het Belastingplan 2020 is sprake van het 28^e opeenvolgende jaarlijkse belastingplan. Het belastingplan ziet hoofdzakelijk op het budgettaire beeld en het koopkrachtbeeld voor het aanstaande begrotingsjaar. Uit pragmatisch oogpunt en vanuit andere doelstellingen worden niet zelden ook andere maatregelen meegenomen met het belastingplan. Het belastingplan wordt tevens gelardeerd met andere wetsvoorstellen (belastingplanpakket). Er is overigens geen wettelijke verplichting tot het (jaarlijks) indienen van een belastingplan, maar het belastingplan lift in de praktijk mee op de cadans van de jaarlijkse begrotingswetten.¹⁰⁷

Het probleem van het belastingplan ten aanzien van de positie van het parlement als fiscale medewetgever ziet hoofdzakelijk op het spoedeisende karakter van de parlementaire behandeling – tussen indiening van het belastingplan op Prinsjesdag en de parlementaire vaststelling ervan zitten circa drie maanden – en de hoeveelheid samengevoegde maatregelen. Vanuit het parlement wordt hierop hij herhaling kritiek geuit. Niet zelden worden beide probleempunten vergoelijkt onder verwijzing naar het veronderstelde (zwaarwegende) budgettaire belang van het belastingplan. Het parlement blijkt niet goed in staat betekenisvolle parlementaire betrokken-

103 De stemming over het belastingplan(pakket) vindt in de Tweede Kamer doorgaans in de tweede week van november plaats, terwijl de stemming over alle begrotingen plaatsheeft in de eerste week van december. Nadat het belastingplan met de budgettaire mutaties voor het aankomende begrotingsjaar reeds is vastgesteld door de Tweede Kamer is daarmee in feite ook de belastingontvangst voor het aankomende begrotingjaar vastgesteld (afgezien van het feit dat de door het parlement aangebrachte budgettaire mutaties op het voorliggende belastingplan niet meer worden verdisconteerd in de begrotingswet, waardoor de weergave van de belastingontvangst onjuist kan zijn).

104 Vgl. paragraaf 3.10.

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

106 Vgl. paragraaf 6.9.

107 Voor het jaarlijks indienen van begrotingswetten bestaat wel een wettelijke verplichting ex. art. 105, tweede lid, Gw. Vgl. paragraaf 3.8.

heid aan de dag te leggen ten aanzien van de vaststelling van deze verzamelbelastingwet in de zin dat sprake is van voldoende tijd (tijdselement) en van voldoende oog voor de inhoud van de te onderscheiden maatregelen. Bovendien wordt door het kabinet aan het parlement geen budgettaire manoeuvreerruimte toegekend ten aanzien van het voorliggende belastingplan, aangezien het inkomstenkader reeds sluitend is gemaakt.¹⁰⁸ Het parlement wordt door het kabinet geacht vanuit budgettair oogpunt niets in het belastingplan te wijzigen. Daarnaast wordt het parlement door het kabinet geacht vanwege budgettaire belangen het belastingplan snel vast te stellen. De vraag is waar deze insteek op is gebaseerd, of deze insteek terecht is en of het parlement niet tot een andere invulling kan besluiten. Voor een antwoord op deze vragen zijn in dit hoofdstuk het belastingplan als zodanig, de maatregelen in het belastingplan en de budgettaire impact van het belastingplan onderzocht.

De budgettaire samenhang van maatregelen als criterium van het bestaansrecht van het belastingplan is niet onderscheidend. Belastingmaatregelen hebben namelijk doorgaans sowieso een budgettair effect, redactionele wijzigingen daargelaten, en voldoen om die reden bijna als vanzelf aan dit criterium. Een eventueel aan het belastingplan ten grondslag liggende budgettaire doelstelling voor het aanstaande begrotingsjaar is niet gebaseerd op een wettelijke regeling. De kern van de begrotingsspelregels voor belastingen behelst namelijk de automatische stabilisatie (meebeweegmechanisme), zoals uiteengezet in paragraaf 5.6. Het niet wettelijk geregelde inkomstenkader – dat niet jaarlijks hoeft te sluiten – is niets anders dan een door de coalitiepartijen in een regeerakkoord omarmd en door het kabinet in de startnota uitgewerkt budgettair harnas. Een budgettaire doelstelling kan voortvloeien uit een verwijzing naar een Europeesrechtelijke begrotingsnorm – waar een sanctieregime achter schuil gaat – maar het blijft een kabinetsbesluit om daarvoor belastingmaatregelen te treffen, deze samen te voegen in één wet en deze wet op Prinsjesdag in te dienen. Voor het belastingplan als zodanig vormen budgettaire samenhang en een eventuele budgettaire doelstelling geen onderscheidende criteria, want het zijn gevolgen en niet zozeer aanleidingen van een kabinetsbesluit om belastingmaatregelen in een verzamelwet samen te voegen. Voor het parlement betekent dit dat de aanleiding voor het belastingplan als zodanig dus niets anders is dan een kabinetsbesluit, waarover het parlement ook een eigen, al dan niet andersluidende opvatting, kan huldigen.

Of een specifieke belastingmaatregel kwalificeert voor opname in het belastingplan is afhankelijk van drie cumulatieve criteria die een budgettair aspect in zich hebben. Allereerst dient de budgettaire impact van een maatregel voor het aanstaande begrotingsjaar minimaal € 0,5 miljoen te zijn (zodat sprake is van een budgettair effect) om daarmee redactionele en louter technische aanpassingen de pas af te snijden (voorheen lag de

108 Over het inkomstenkader zie paragraaf 5.6.4.

ondergrens nog op circa € 10 miljoen). Ook moet de hoofddoelstelling van de maatregel budgettair zijn, hetgeen kennelijk maatregelen met een instrumenteel doel uitzondert. Naar mijn mening zal bij een instrumentele belastingmaatregel een budgettair effect vaak tevens aanwezig zijn en dat kan betekenis hebben voor het aanstaande begrotingsjaar, hetgeen spanning oproept met het negeren voor opname in het belastingplan. Het derde criterium is de aanwezigheid van een verband met de begroting. Aangezien elke belastingmaatregel, redactionele wijzigingen daargelaten, effect heeft voor de weergave van de belastingontvangst in de begrotingswet zie ik het directe verband met de begroting niet als een onderscheidende voorwaarde. Aldus kwalificeert in de praktijk vrijwel elke belastingmaatregel voor het belastingplan indien sprake is van een budgettair effect van minimaal € 0,5 miljoen voor het aanstaande begrotingsjaar. Met een dergelijk relatief geringe budgettaire ondergrens staat het kabinet weinig in de weg om belastingmaatregelen desgewenst in het belastingplan onder te brengen.

De budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde belasting- en premieontvangst is gering te noemen. Uit mijn onderzoek naar 28 belastingplannen (1993-2020) blijkt dat de gemiddelde absolute geraamde budgettaire impact van het belastingplan op de totale geraamde ontvangst belastingen en (vanaf 2000) premies volksverzekeringen voor het aanstaande begrotingsjaar 0,9 procent bedraagt.¹⁰⁹ Daar komt bij dat de gerealiseerde totale ontvangst niet zelden substantieel afwijkt van de raming, waarbij uit mijn onderzoek blijkt dat de gemiddelde absolute afwijking 3,9 procent bedraagt in de periode 1993-2018. De vrij precieze (bij) sturing van de raming van de totale ontvangst vooraf door middel van het belastingplan staat derhalve in contrast met de afwijking die zich achteraf voordoet tussen raming en realisatie van de totale ontvangst. Het plaatst het budgettaire belang van het belastingplan ten opzichte van de totale belasting- en premieontvangst naar mijn mening in perspectief. Overigens bewerkstelligt het belastingplan voor een deel ook een verschuiving tussen belastingmiddelen, maar ook daarvoor geldt dat het om relatief bescheiden mutaties gaat. Gemiddeld genomen hebben de belastingverminderende maatregelen in een belastingplan in de begrotingsjaren 1993-2020 een budgettair impact op de totale geraamde ontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar van -1,2 procent. Voor de belastingverhogende maatregelen geldt in dezelfde periode een budgettaire impact op de totale geraamde ontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar van gemiddeld 1,3 procent.

Afrondend stel ik vast dat het belastingplan een jaarlijks wetgevingsvehikel is waarvoor vooraf geen budgettaire doelstelling geldt, waarvoor vrijwel alle belastingmaatregelen kwalificeren (tenzij het budgettaire belang geringer is dan € 0,5 miljoen) en waarvan het totale budgettaire belang door-

109 In deze analyse zijn de premies werknemersverzekeringen steeds buiten beschouwing gelaten, aangezien deze premies geen deel uitmaken van het belastingplan, zie paragraaf 7.7.

gaans wordt overschat. Het belastingplan is een krachtig wetgevingsvehikel dat het kabinet in staat stelt om snel wijzigingen in het belastingstelsel door te voeren. Het belang van het parlement als fiscale medewetgever speelt bij die insteek geen rol. Het parlement dient zich in dat licht te beseffen dat voor een (jaarlijks) belastingplan geen wettelijke verplichting bestaat en dat dit verschijnsel derhalve een halt toegeroepen kan worden. Indien het parlement het belastingplan desondanks wenselijk acht, kan het parlement aansturen op een andere invulling (van de parlementaire behandeling) van het belastingplan. Daarbij moet dan in elk geval meer tijd beschikbaar zijn voor de parlementaire behandeling van het belastingplan (door het vervroegen van het moment van indiening en/of door het bewerkstelligen een andere frequentie dan jaarlijks) en ook moet de verzamelwet minder omvangrijk zijn (door het aantal maatregelen in het belastingplan te beperken en/of door verschillende fiscale wetsvoorstellen meer verspreid over het jaar te behandelen, waardoor het belastingplan minder maatregelen bevat).

Het dichterbij elkaar brengen, of (deels) integreren, van de wetgevings-trajecten inzake het vaststellen van de belastingontvangst in de begrotingswet en het vaststellen van het belastingplan is een andere invalshoek om voor het parlement meer budgettair inzicht en overzicht te creëren. Het zorgt immers voor één parlementair afwegingsmoment ten aanzien van de belastingontvangst voor het aanstaande begrotingsjaar en de eventuele mutaties daarop zoals neergelegd in de voorgestelde belastingwetgeving. Het voordeel is dat het steeds door het kabinet geponeerde budgettaire belang van het belastingplan ook daadwerkelijk en zichtbaar in verband wordt gebracht met, en door het parlement gedurende de parlementaire behandeling kan worden gerelateerd aan, de (ontwikkeling van de) totale belastingontvangst die het parlement eveneens vaststelt. Dit bredere budgettaire perspectief geeft alsdan een integraal budgettair inzicht en overzicht en versterkt daarmee de parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van het belastingplan.

In mijn onderzoek zijn geen institutionele of juridische voorwaarden aan het licht gekomen die voor de geschetste mogelijkheden een beperking opwerpen. Het belastingplan en het daaruit voortvloeiende budgettaire effect kennen immers geen (wettelijke) grondslag en zijn enkel gestoeld op een kabinetsbesluit. Het parlement zal zelf het initiatief moeten nemen om de eigen positie ten aanzien van het belastingplan te versterken.

