



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

8.1 INLEIDING

De introductie van een nieuw belastingmiddel heeft een eigen (budgettaire) dynamiek. De parlementaire behandeling is geïsoleerd te beschouwen, aangezien vaak sprake is van een zelfstandig wetgevingstraject of in ieder geval van een zelfstandig onderdeel binnen een wetgevingspakket. De introductie biedt daardoor de mogelijkheid de verhouding tussen de primaire en een eventuele andere doelstelling van het desbetreffende belastingmiddel te belichten.¹ Een dergelijk fundamenteel punt komt bij de introductie van een belastingmiddel bijna als vanzelf naar voren als antwoord op de vraag: waarom wordt deze nieuwe belasting ingevoerd? Bovendien is een belastingmiddel zelfstandig in de begrotingswet en in budgettaire nota's opgenomen, hetgeen inzicht biedt in zowel ramingen als realisaties (met uitzondering van belastingfaciliteiten is dat bij onderdelen van een belastingmiddel namelijk niet het geval).² Van een veelal in een regeerakkoord aangekondigd nieuwe belasting is de raming van de ontvangst bij startnota nadrukkelijk opgenomen in het inkomstenkader.³ Het biedt een goed aanknopingspunt het verband tussen de belastingwet en dat onderdeel van de nationale begrotingsspelregels te onderzoeken.

In dit hoofdstuk wordt aan de hand van acht casussen geanalyseerd op welke wijze de budgettaire impact van betekenis is bij de introductie van nieuwe belastingen. De nadruk in de analyse ligt op de budgettaire doelstelling, de toepassing van de (Europese) begrotingsspelregels,⁴ de aanwezigheid van belastingfaciliteiten⁵ alsmede eventuele andere relevante elementen. Het moment van de parlementaire besluitvorming over de voorliggende belastingwetgeving is in het onderzoek van belang, waarbij tevens wordt gekeken naar beschikbare realisatiecijfers over het eerste jaar van inwerkingtreding. De uitkomsten van deze analyse bieden concreet inzicht in het juridische en institutionele kader van de budgettaire impact van belastingwetgeving. Vervolgens wordt per casus gezien wat de parlementaire (informatie)positie is ten aanzien van deze budgettaire impact

1 Vgl. paragraaf 2.3.

2 Vgl. hoofdstuk 4.

3 Vgl. paragraaf 5.6.4.

4 Vgl. hoofdstuk 5.

5 Vgl. hoofdstuk 6.

en op welke wijze het een rol speelt bij de parlementaire afweging van de aldus voorliggende belastingwetgeving. Het doel van het onderzoek in dit hoofdstuk is om de parlementaire afweging ten aanzien van een geponeerd budgettaire motief of effect in kaart te brengen en eventuele knelpunten daarbij te detecteren.

Op basis van de fiscale wetsvoorstellen die in het parlement hebben voorgelegd zijn casussen geselecteerd, waarbij in elk geval sprake is van (I) budgettaire impact, (II) parlementaire informatieverzoeken over deze budgettaire impact en (III) een afgeronde parlementaire behandeling in de periode 2004-2018.⁶ Voor zover ik heb kunnen nagaan is deze selectie volledig. De acht te onderzoeken casussen in dit hoofdstuk zijn achtereenvolgens: de verpakkingenbelasting (paragraaf 8.2), de vliegbelasting (paragraaf 8.3), de verhuurderheffing (paragraaf 8.4), de bankenbelasting (paragraaf 8.5), de resolutieheffing (paragraaf 8.6), de opslag duurzame energie oftewel ODE (paragraaf 8.7), de crisisheffing (paragraaf 8.8) en de kansspelbelasting op online kansspelen (paragraaf 8.9). De eerste zes zijn daadwerkelijk nieuwe belastingen die in het afgelopen decennium, vanaf 2008, op het toneel zijn verschenen en daar in enkele gevallen overigens ook alweer van zijn verdwenen (hetgeen er niet aan in de weg staat de budgettaire merites te onderzoeken). Daarnaast wordt in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de crisisheffing in de loonbelasting en de kansspelbelasting op online kansspelen. Het betreft in beide gevallen (afgebakende) wijzigingen binnen bestaande belastingmiddelen, die desalniettemin in het parlementaire debat als een nieuwe belasting gepercipieerd worden en daarom ook als zodanig in dit onderzoek worden benaderd. Het betreft een selectie die de mogelijkheid biedt steeds andere elementen te belichten, waardoor breed inzicht kan worden verkregen in de wijze waarop bij de invoering van nieuwe belastingen de budgettaire impact ervan een rol speelt bij de parlementaire besluitvorming. Volledigheidshalve is nog van belang te markeren dat deze analyse op grond van de openbare documenten niet op gelijke wijze uitvoerbaar is voor reeds bestaande belastingmiddelen, aangezien de mutaties van die belastingen in zowel het wetgevingstraject als de rijksbegroting niet steeds geïsoleerd kunnen worden beschouwd.⁷ Desondanks kunnen veel observaties en belichtingen in dit hoofdstuk, zo is de inschatting, daar evengoed op van toepassing zijn.

6 Casuïstiek tot en met 2003 leent zich minder goed om te relateren aan de vigerende begrotingsspelregels vanwege de onverkorte werking van het inkomstenkader sinds 2004.

7 Zoals de voor wat betreft de budgettaire omvang "grote" belastingmiddelen (inkomsten- en loonbelasting, omzetbelasting en vennootschapsbelasting).

8.2 VERPAKKINGENBELASTING

8.2.1 Aanleiding

De verpakkingenbelasting is een belasting op verpakkingsmateriaal. De belastingplichtige is de producent of de importeur van de (producten in de) verpakking. Er geldt in het begin een vrijstelling voor bedrijven die minder dan 15.000 kilogram verpakkingsmateriaal op de markt brengen.⁸ Oorspronkelijk is een onderscheid gemaakt in zeven materiaalsoorten: glas, aluminium, overige metalen, kunststof, papier en karton, hout en overige. Per amendement is daar een achtste soort aan toegevoegd: biologisch afbreekbare kunststof. Elke materiaalsoort kent een afzonderlijk tarief dat is gekoppeld aan de milieudruk, waarbij tevens een onderscheid is gemaakt in primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen.⁹ De belasting is verschuldigd na afloop van het kalenderjaar (op aangifte te voldoen), hoewel er gedurende het kalenderjaar per kwartaal reeds op basis van aangiften voorlopige betalingen dienen te worden verricht.

De verpakkingenbelasting is per 1 januari 2008 ingevoerd en vijf jaar later per 1 januari 2013 weer afgeschaft. Deze afschaffing doet niets af aan de inzichten die kunnen worden ontleend aan de budgettaire merites omtrent de invoering van deze belasting. Tegelijkertijd is relevant dat de verpakkingenbelasting weliswaar van het toneel is verdwenen, maar in de coulissen nog aanwezig is. Een ambtelijke werkgroep heeft bijvoorbeeld in 2016 het opnieuw introduceren van de verpakkingenbelasting in kaart gebracht als mogelijk beleidsinitiatief.¹⁰

De verpakkingenbelasting betreft per 2008 een nieuwe belasting, die evenwel in een reeds bestaande belastingwet is opgenomen.¹¹ Door de regering is dat onder andere als argument gebruikt om invoering via het Belastingplan 2008 te verdedigen in plaats van via een door de Afdeling advisering van de Raad van State geadviseerd apart wetsvoorstel.¹² De aankondiging van deze nieuwe belasting in het regeerakkoord van het kabinet Balkenende IV gaat niet gepaard met enige toelichting, afgezien van vermelding van de beoogde budgettaire opbrengst per jaar van € 250 miljoen.¹³

8 Deze grens is nadien bij OFM 2010 verhoogd naar 50.000 kilogram.

9 Een primaire verpakking is een verpakking die direct om een product zit en is ontworpen om als eenheid met het product te functioneren (bijvoorbeeld een kartonnen pak om dranken).

10 Werkgroep fiscaliteit 2016, p. 166.

11 De verpakkingenbelasting is opgenomen in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm).

12 Advies RvS en Nader rapport Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 4, p. 2-3. Zie ter illustratie op dit punt tevens de verworpen motie Remkes (VVD, oppositie) c.s. in de Tweede Kamer om nieuwe belastingen in een apart wetsvoorstel door te voeren (*Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 49). De verworpen motie Biermans (VVD) c.s. in de Eerste Kamer om het belastingplan in afzonderlijke wetsvoorstellen te verdelen, adresseert evenzeer dit punt (*Kamerstukken I* 2007/08, 31 205, nr. D).

13 Coalitieakkoord kabinet Balkenende IV 2007, p. 50 en 53.

De wetstoelichting is daarentegen uitgebreider. Als doelstelling wordt eerst gewag gemaakt van de te realiseren budgettaire opbrengst (primair doel belastingheffing). Daarna worden andere doelstellingen genoemd zoals het streven de mate van milieuvervuiling in de marktprijzen tot uitdrukking te laten komen, het bijdragen in de terugdringing van de hoeveelheid verpakkingen alsmede het bijdragen in de verschuiving naar minder milieuvervuilende verpakkingen.¹⁴ Interessant is dat bestaande heffingen voor het bedrijfsleven op het gebied van verpakkingen (afvalscheiding, zwerfafval)¹⁵ – niet zijnde belastingen – in overleg met dat bedrijfsleven door het nieuwe belastingmiddel worden geabsorbeerd (en daarmee de rijksbegroting worden ingetrokken).¹⁶ Het in juridische zin strikte onderscheid tussen belastingen en andere heffingen, lijkt een praktische samensmelting te hebben gekregen ten faveure van eerstgenoemde. Het kabinet merkt op dat de verpakkingenbelasting in overleg met het bedrijfsleven tot stand is gekomen, hetgeen niet wegneemt dat gaandeweg aanleiding kan bestaan met het bedrijfsleven hierover nader in overleg te treden.¹⁷ Per 1 januari 2013 is de verpakkingenbelasting, zoals gezegd, weer afgeschaft. Ondanks enkele vereenvoudigingen is volgens de regering een verdere vereenvoudiging in de huidige structuur niet meer mogelijk en bovendien wordt gewezen op een evaluatie waaruit blijkt dat de verpakkingenbelasting slechts zeer beperkte milieueffecten heeft.¹⁸

8.2.2 Budgettaire impact

Met de verpakkingenbelasting dient ingevolge het coalitieakkoord een opbrengst van € 250 miljoen te worden gerealiseerd. Daarbovenop komt de integratie van de heffingen op grond van het verpakkingenbesluit met, volgens het kabinet, een structurele opbrengst van € 115 miljoen. Via een verhoging van de begroting van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (VROM) wordt dit bedrag bestemd – al dan niet via een fonds – voor gemeenten voor hun inspanningen op het gebied van het inzamelen en scheiden van verpakkingafval. Om in het eerste

14 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 18.

15 Het betreft onder andere door het bedrijfsleven zelf vastgestelde en geïnde heffingen op basis van het verpakkingenbesluit ten einde een vergoeding aan gemeenten te verstrekken voor de gescheiden inname of nascheiding van in huishoudens vrijkomende verpakkingen.

16 De verpakkingenbelasting volgt qua systematiek en structuur grotendeels de bestaande bedrijfsheffingen.

17 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 22.

18 Afschaffing van de verpakkingenbelasting wordt in eerste instantie voorwaardelijk gemaakt aan een 'tegenprestatie' van het bedrijfsleven in de vorm van een garantie om een inzamelingssysteem voor verpakkingafval te laten draaien inclusief een rapportageverplichting, zie MvT Belastingplan 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 11. Hierover is een jaar later overeenstemming bereikt, waardoor de aangekondigde afschaffing van de verpakkingenbelasting daadwerkelijk doorgang vindt, zie MvT OFM 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 403, nr. 3, p. 6.

jaar (2008) het effect op de inflatie te beperken, gelden eenmalig lagere tarieven, zo merkt het kabinet op.¹⁹ Hoewel dit tot een lagere opbrengst leidt, heeft het voor het inkomstenkader in beginsel geen consequenties, aangezien dit cumulatief – over de gehele kabinetsperiode bezien – sluitend moet zijn.

Het betreft een halvering van de oorspronkelijk beoogde opbrengst van € 250 miljoen (de opbrengst van de ophoging wordt wel volledig beoogd). Het is de vraag of inflatiesturing de daadwerkelijk reden is dan wel dat het een 'tegemoetkoming' betreft om de pijn van een nieuwe belasting in het eerste jaar enigszins te verzachten.²⁰ Door de lagere tarieven is voor 2008 derhalve een totale opbrengst beoogd van € 240 miljoen, terwijl de jaren daarna een opbrengst van € 365 miljoen is voorzien. In de tegelijk met de indiening van het Belastingplan 2008 aangeboden Miljoenennota 2008 wordt voor het eerste toepassingsjaar 2008 een opbrengst van € 204 miljoen genoemd in plaats van € 240 miljoen.²¹ Het verschil lijkt voort te vloeien uit de grondslag van verslaglegging. In het Belastingplan 2008 betreft dit EMU-basis en in de Miljoenennota 2008 kasbasis.²²

Bij invoering van de verpakkingenbelasting zijn geen belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) gedetecteerd en dus ook niet weergegeven in het desbetreffende budgettaire overzicht in de Miljoenennota. De vrijstelling tot in eerste instantie 15.000 kilogram kan worden beschouwd als een doelmatigheidsgrens, maar het kan mijns inziens ook worden gekenschetst als een belastingfaciliteit. Het is niet steeds duidelijk of een dergelijke vrijstelling er hoofdzakelijk toe dient om de uitvoering van de belastingheffing te ontzien (doelmatigheid) dan wel fungeert als tegemoetkoming richting belastingplichtigen (belastingfaciliteit). In paragraaf 6.1 heb ik reeds bepleit om doelmatigheidsgrenzen als belastingfacetten te bestempelen, aangezien deze niet als belastingfaciliteiten fungeren, maar voor het parlement wel relevant kunnen zijn voor budgettaire belichting. Indien het parlement budgettaire inzage in een onderdeel van een belastingmiddel wenst, dient die wens mijns inziens te prevaleren boven een discussie over de etikettering van dat onderdeel.

Gedurende het begrotingsjaar 2008 worden er ten aanzien van de budgettaire aspecten van de verpakkingenbelasting geen opmerkingen gemaakt in de voorjaarsnota. Op Prinsjesdag worden op basis van de ervaringsgegevens van de nieuwe belasting in het Belastingplan 2009 talrijke vereenvoudigingsmaatregelen aangekondigd voor het aanstaande belastingjaar 2009.

19 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 20.

20 Desgevraagd is door de regering aangegeven dat volledige invoering van de verpakkingenbelasting (naast de integratie van bestaande heffingen) in 2008 naar verwachting indicatief leidt tot 0,06% hogere inflatie en door halvering van de oorspronkelijke opbrengst tot 0,03% hogere inflatie, zie nota n.a.v. verslag Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 9, p. 33.

21 Miljoenennota 2008, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 200, nr. 2, p. 83, tabel 3.3.1.

22 De aansluiting naar EMU-basis is in de Miljoenennota 2008 slechts gemaakt voor de totale belasting- en premieopbrengst en niet per belastingmiddel afzonderlijk.

Tegelijkertijd komt aan bepaalde wijzigingen kennelijk al directe werking toe, want de vereenvoudiging van de verpakkingenbelasting heeft een incidenteel budgettair effect in 2008 ter grootte van € 16 miljoen, zo merkt de regering terloops op, zonder dat daar opbrengst genererende maatregelen tegenover zijn gezet.²³ In de Najaarsnota 2008 wordt vervolgens 'slechts' opgemerkt dat er voor de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting tezamen voor 2008 een tegenvaller in het verschiet ligt van € 100 miljoen.²⁴

Na afloop van het eerste jaar van de verpakkingenbelasting kan de rekening worden opgemaakt. De gerealiseerde opbrengst van € 147 miljoen over 2008 valt volgens het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 € 57 miljoen lager uit dan de geraamde opbrengst op het besluitvormingsmoment voorafgaand aan de invoering van € 204 miljoen.²⁵ Dit is een afwijking van – 28 procent.

Het is mijns inziens correcter, anders dan de presentatiewijze in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008, de (neerwaartse) budgettaire gevolgen van de wijzigingen die de Tweede Kamer heeft aangebracht gedurende de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2008 met een omvang van € 8 miljoen tevens in ogenschouw te nemen (zie paragraaf 8.2.3).²⁶ Datzelfde geldt voor de (neerwaartse) budgettaire gevolgen van de kabinetswijziging lopende het begrotingsjaar zoals opgenomen in het Belastingplan 2009 met een omvang van € 16 miljoen (hoewel dit verder niet is toegelicht en het dus onduidelijk is waar dit precies op slaat). Dit zijn immers voorziene mutaties op de opbrengst. Het probleem voor wat betreft de vergelijkbaarheid is evenwel dat deze bedragen op EMU-basis zijn geregistreerd, terwijl in de begroting kasbasis leidend is. De hiervoor genoemde afwijking van minus 28 procent moet strikt genomen geringer zijn, maar met hoeveel is vanwege het verschil in grondslag niet duidelijk. Wel kan op EMU-basis worden vastgesteld dat de voor 2008 beoogde opbrengst van € 240 miljoen door deze wijzigingen op € 216 miljoen dient te worden gesteld. In een Kamerbrief in september 2009 wordt een realisatiecijfer genoemd van € 183 miljoen.²⁷ Alleen al uit het tijdstip van deze brief blijkt dat de in het in mei 2009 gepubliceerde Financieel Jaarverslag van het Rijk

23 MvT Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 35-36, tabel 9 en de daarbij behorende voetnoot 3.

24 Najaarsnota 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 792, nr. 1, p. 10. In de Miljoenennota 2009, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 2, tabel 3.2.1., p. 113, zijn de verpakkingenbelasting en de vliegbelasting verwisseld. Door deze in de nadien verschenen Najaarsnota 2008 in één adem te noemen, valt deze verwisseling niet meer op.

25 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 924, nr. 1, p. 74.

26 Voor de totale belastingopbrengst maken dergelijke mutatie niet uit, indien sprake is van verschuivingen tussen belastingmiddelen. Het betreft hier een 'budgettair neutraal' amendement, waarbij tegenover een verlaging van de verpakkingenbelasting een accijnsverhoging staat.

27 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2009/10, 28 694, nr. 79, p. 3 (deze reactie is tevens opgenomen als bijlage bij brief minister van Financiën, *Kamerstukken I* 2009/10, 31 205, nr. W).

2008 weergegeven realisatiecijfers nog niet altijd definitief zijn, aangezien er nadien nog actuelere realisatiecijfers kunnen zijn (het verschil in verslaggevingsgrondslag buiten beschouwing latend). In de desbetreffende brief is overigens niet expliciet de verslaggevingsgrondslag vermeld. Toch lijkt hier EMU-basis bedoeld, aangezien wordt verwezen naar de hiervoor gestelde geraamde opbrengst van € 216 miljoen. Op EMU-basis is de afwijking tussen raming en (meest bekende) realisatie in dat geval minus 15 procent.

Volgens de begrotingsspelregels is deze afwijking van de opbrengst een endogeen effect, waarbij het niet relevant is of dit is veroorzaakt door economische omstandigheden, door een ramingsfout of door het simpelweg niet juist vormgeven van de nieuwe belasting met het oog op de beoogde opbrengst. Deze afwijking valt onder het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatie) en derhalve is geen compenserende maatregel nodig. Wel lijkt het erop alsof in het Belastingplan 2009, hetgeen lopende het jaar 2008 wordt ingediend en dus ook voorafgaat aan de presentatie van het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 in mei 2009, reeds tariefmaatregelen worden getroffen die voor 2009 de opbrengst van de verpakkingenbelasting in opwaartse zin dienen te stuwten. Direct duidelijk is dat evenwel niet, want het vereist enig puzzelwerk om deze zienswijze bloot te leggen.²⁸

8.2.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De directe parlementaire aandacht voor de budgettaire impact ten aanzien van het voorstel tot invoering van de verpakkingenbelasting beperkt zich in de Tweede Kamer tot het verzoek van één fractie om inzage in de berekening van de beoogde opbrengst.²⁹ Deze beperkte aandacht is op zichzelf voorstelbaar, aangezien het voorstel is opgenomen in het meeromvattende Belastingplan 2008 met ook andere onderwerpen die parlementaire aandacht eisen. De regering schetst in een antwoord weliswaar de verschillende elementen die een rol spelen bij de berekening van de opbrengst – de

28 De aangekondigde vereenvoudigingsmaatregelen voor 2009 gaan namelijk gepaard met een tariefsverhoging, zodat deze operatie in de woorden van de regering 'budgettair neutraal' uitwerkt (MvT Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 34). In de budgettaire tabel in de toelichting bij het Belastingplan 2009 is voor dit pakket dan ook een nihil effect ingeboekt. Des te opmerkelijker is het dat in de Miljoenennota 2009 daarentegen sprake is van 'autonome maatregelen', waarvan de hoogte op € 174 miljoen dan wel € 186 miljoen dient te worden gesteld (in de desbetreffende tabel zijn de ramingen van de verpakkingenbelasting verwisseld met de vliegbelasting, hetgeen verwarrend overkomt, zie Miljoenennota 2009, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 2, tabel 3.3.1., p. 114). Nu wordt de halvering van de tarieven in 2008 voor 2009 ongedaan gemaakt, maar dat verklaart slechts een opbrengststijging van € 125 miljoen. Het lijkt er dus op dat via verschillende gelijktijdige veranderingen van de tariefstructuur (terugdraaien van een halvering van tarieven, verhoging van tarieven als dekking alsmede een vermindering van het aantal tarieven) tevens een beleidsmatige opbrengst moet worden gerealiseerd, zonder dat deze in het Belastingplan 2009 is toegelicht.

29 Verslag Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 8, p. 18.

verschillende categorieën verpakkingsmateriaal en het tariefonderscheid tussen primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen, waarbij het tariefonderscheid is gebaseerd op de milieudruk en op de veronderstelde volumes van verpakkingsmaterialen – maar daadwerkelijke inzage in de gemaakte berekening wordt niet overgelegd.³⁰

De amendementen die Kamerleden hebben ingediend, hebben in budgettaire zin relatief beperkte omvang. De introductie van een apart tarief voor biologisch afbreekbare kunststoffen en van een lager tarief voor statiegeldflessen zijn beide opgenomen in het aangenomen verzamelamendement Cramer (CU, coalitie) c.s. De budgettaire derving voor deze onderdelen bedraagt € 1 miljoen respectievelijk naar schatting € 7 miljoen en worden gedekt door een verhoging van de accijns op rooktabak.³¹ Een amendement om de gewichtsvrijstelling voor de verpakkingenbelasting te verhogen, impliceert een niet gedekte budgettaire derving van € 4 miljoen (2008) en € 6 miljoen (2009).³² Dit amendement is evenwel verworpen. Het betekent aldus dat de Tweede Kamer de opbrengst van de verpakkingenbelasting met € 8 miljoen neerwaarts heeft bijgesteld naar aanleiding van het amendement Cramer c.s.

Tijdens de plenaire behandeling in de Eerste Kamer wordt onzekerheid over de praktische uitwerking van het geformuleerde object van heffing, en meer specifiek de definiëring van de verschillende verpakkingsmaterialen, gerelateerd aan een mogelijk hogere opbrengst dan geraamd.³³ De regering erkent – op dat moment voor het eerst – de onzekerheid van de budgettaire raming. De toenmalige staatssecretaris van Financiën merkt in dit verband op: *‘Het gaat in deze discussie over de cijfers die zijn gebruikt als basis voor de raming van de tarieven van de verpakkingenbelasting. Hierbij speelt natuurlijk het probleem van een gebrek aan goed onderbouwde en betrouwbare cijfers; er was geen empirisch materiaal.’*³⁴ Voorts doet de bewindsman de toezegging om de ontwikkeling van de opbrengst te monitoren. Vooruitlopend op een eventuele afwijking daarvan (zonder deze te concretiseren) stelt hij een nader afwegingsmoment voor: *‘Als wij er echt flink naast zitten, lijkt het mij goed om dit gezamenlijk nog eens te bekijken.’*³⁵ Deze opmerking past overigens in het stamien van een latere aanbeveling van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 om in geval van grote, onverwachte effecten van een nieuwe fiscale regeling een compenserende maatregel te treffen, indien uit een evaluatie

30 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2008, *Kamerstukken II 2007/08*, 31 205, nr. 9, p. 32-33.

31 Amendement Cramer (CU, coalitie) c.s., *Kamerstukken II 2007/08*, 31 205, nr. 36.

32 Amendement Remkes (VVD, oppositie), *Kamerstukken II 2007/08*, 31 205, nr. 55. De staatssecretaris heeft zich niet meer uitgesproken over een (budgettaire) oordeel ten aanzien van dit amendement, aangezien dit pas is ingediend na de plenaire behandeling net voorafgaand aan de stemmingen.

33 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I 2007/08*, nr. 14, p. 566.

34 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I 2007/08*, nr. 15, p. 596.

35 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I 2007/08*, nr. 15, p. 597.

blijkt dat het uiteindelijke budgettaire beslag sterk afwijkt van de raming (het is in feite een correctie ten behoeve van het inkomstenkader).³⁶

In september 2009 wordt de toezegging inzake de monitoring van de opbrengst over 2008 gestand gedaan. Uit de analyse blijkt dat de realisatie 15 procent lager ligt dan de raming (nadat rekening is gehouden met budgettaire mutaties gedurende het parlementaire proces).³⁷ De cijfers zijn geen aanleiding voor het parlement direct in actie te komen. Overigens zijn er al eerder realisatiecijfers gepresenteerd, aangezien de opbrengst van de verpakkingenbelasting in mei 2009 is weergegeven in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008. Het toen gepresenteerde realisatiecijfer, dat 28 procent lager lag dan de raming, vormde evenmin aanleiding om hier enige aandacht aan te besteden tijdens het verantwoordingsdebat in de Tweede Kamer.

8.2.4 Tussenconclusie

De invoering van de verpakkingenbelasting heeft, naast andere doelen, een duidelijk budgettair doel, hoewel het zicht hierop door het samenvoegen met een andere maatregel en door de halvering van de tarieven (in het eerste jaar) enigszins wordt vertroebeld. In de budgettaire paragraaf van de wetstoelichting ontbreekt een uiteenzetting over de hoogte van parameters, de gehanteerde veronderstellingen en de (on)zekerheid omtrent de haalbaarheid van dat budgettaire doel. Naar aanleiding van een expliciete vraag is de Tweede Kamer evenmin geïnformeerd over de budgettaire implicaties, maar is volstaan met een nietszeggende reactie. De Eerste Kamer heeft onder andere met het oog op de budgettaire gevolgen een evaluatie afgedwongen. De informatievoorziening richting het parlement op het moment van besluitvorming over de invoering van de verpakkingenbelasting is summier te noemen. Afgezien van de uiteindelijk beoogde opbrengst is er nauwelijks informatie verschaft.

36 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42. Daarbij dient dan wel vooraf een toegestane afwijking te worden vastgesteld, waarboven het alsdan treffen van een compenserende maatregel aan de orde is. Deze aanbeveling is voor zowel bestaande als nieuwe belastingfaciliteiten in geval van een overschrijding overgenomen door het kabinet Rutte III in de begrotingsspelregels, hoewel de formulering daarbij veel beleidsruimte laat. Zo is vastgelegd dat bij een substantiële opwaartse afwijking van de endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten ten opzichte van het bij het begin van de kabinetsperiode verwachte ontwikkeling er aanleiding kan bestaan - het is dus geen verplichting - een compenserende maatregel te treffen die overigens niet relevant is voor het inkomstenkader, zie Begrotingsregels 2018-2021, Bijlage 2 Beheersing belastinguitgaven, onderdeel 'Monitoring van individuele belastinguitgaven', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, bijlage 1, nr. 54, p. 18.

37 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2009/10, 28 694, nr. 79, p. 3 (deze reactie is tevens opgenomen als bijlage bij brief minister van Financiën, *Kamerstukken I* 2009/10, 31 205, nr. W).

De Tweede Kamer heeft via een amendement een neerwaartse budgettaire mutatie aangebracht met op dat moment een omvang van 3 procent van de in het eerste jaar totaal beoogde opbrengst van de verpakkingenbelasting (die overigens gedekt wordt door een verhoging van een ander belastingmiddel, waardoor het inkomstenkader op dit punt vooraf sluit). Vanuit budgettair oogpunt getuigt dat van een bescheiden inmenging. Het parlement heeft met instemming van het voorstel in wezen ook het budgettaire doel omarmd. De na afloop van het eerste begrotingsjaar in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 gepubliceerde afwijking tussen raming en realisatie van de opbrengst van minus 28 procent krijgt geen parlementaire aandacht (dat geldt ook voor de later in een evaluatie, op basis van actuelere cijfers en een andere verslaggevingsgrond, gebaseerde afwijking van minus 15 procent). Een harde conclusie kan hieruit niet worden getrokken, want voor het aldus reeds lopende begrotingsjaar (t+1) zijn reeds voorafgaand aan publicatie van realisatiecijfers aanpassingen getroffen in de verpakkingenbelasting die ook de opbrengst lijken te stutten. Anderzijds valt in algemene zin wel op dat ten aanzien van de invoering van de verpakkingenbelasting de parlementaire interesse ex ante en ex post mager is voor de budgettaire gevolgen en dus ook van een eventuele afwijking van de opbrengst.

8.3 Vliegbelasting

8.3.1 Aanleiding

De vliegbelasting is een belasting ter zake van het vertrek van een passagier met een vliegtuig vanaf een in Nederland gelegen luchthaven (transferpassagiers vallen er dus niet onder).³⁸ Het gaat in deze paragraaf trouwens over de vliegbelasting die in 2008 is ingevoerd en niet over de vliegbelasting die per 2021 is voorzien. De belastingplichtige is de exploitant van de luchthaven, die op aangifte deze belasting moet voldoen. Er gelden twee naar bestemming gedifferentieerde tarieven. Het lagere tarief van € 11,25 geldt voor bestemmingen in lidstaten van de Europese Unie en voor bestemmingen die op maximaal 2.500 kilometer van de luchthaven van vertrek liggen, waarbij voor verder gelegen bestemmingen in hetzelfde land eveneens het lagere tarief van toepassing kan zijn mits niet verder gelegen dan 3.500 kilometer van de luchthaven van vertrek.³⁹ Voor overige bestemmingen geldt een tarief van € 45.

38 In geval van vliegtuigen met een gewicht lager dan 8.616 kilogram is de vliegbelasting niet van toepassing.

39 Met deze later (met terugwerkende kracht) toegevoegde uitzondering kennen zoveel mogelijk bestemmingen in een land hetzelfde tarief van de vliegbelasting, hetgeen volgens de regering meer aansluit bij internationale boekingsystemen die geen onderscheid maken binnen landen, zie MvT Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 30.

De invoering van de vliegbelasting is in het regeerakkoord van het kabinet Balkenende IV nog voorzien per 1 januari 2008.⁴⁰ De uitwerking en implementatie (door luchthavens en de reisbranche) zorgt evenwel voor vertraging, waardoor inwerkingtreding met een half jaar wordt uitgesteld naar 1 juli 2008.⁴¹ De vliegbelasting moet overigens worden onderscheiden van de reeds bestaande heffingen die door luchthavens worden opgelegd.⁴² Deze kunnen ook niet fungeren als blauwdruk voor de nieuw in te voeren belasting. Een jaar na invoering zijn de tarieven van de vliegbelasting alweer op nul gesteld per 1 juli 2009. De aanleiding hiervoor is volgens de regering de fors dalende omzetten in de luchtvaartsector als gevolg van de economisch crisis.⁴³ In het verlengde daarvan is de belasting per 30 december 2009 per apart wetsvoorstel formeel afgeschaft.⁴⁴ Afschaffing van de vliegbelasting doet echter niets af aan de inzichten die kunnen worden ontleend aan de budgettaire merites omtrent de invoering van deze belasting. Bovendien is relevant dat de introductie van de vliegbelasting in 2016 door een ambtelijke werkgroep is geopperd.⁴⁵ Het kabinet Rutte III heeft in het regeerakkoord vervolgens het voornemen uitgesproken opnieuw een vliegbelasting in te voeren per 2021, waarvoor het wetsvoorstel inmiddels op 14 mei 2019 bij de Tweede Kamer is ingediend.⁴⁶ Net als de verpakkin-

40 Coalitieakkoord kabinet Balkenende IV 2007, p. 50 en 53. Daarbij wordt overigens nog gesproken over 'vliegticketbelasting'.

41 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 9. Of uitstel echt noodzakelijk was dan wel dat hierbij meer sprake was van een gebaar naar de sector is niet helemaal duidelijk geworden. De uitlatingen van de toenmalige staatssecretaris hierover zijn ambivalent: 'Wij wilden de vliegbelasting in 2008 invoeren. Dat was ook budgettair de afspraak. De datum van 1 januari was te vroeg om een goede belasting in te voeren wat de afstemming betreft. Mede gelet op de adaptiemogelijkheden van de branche vonden wij 1 juli een betere datum.' Zie Wetgevingsoverleg Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205 en 31 206, nr. 58, p. 43.

42 Hoewel bestaande door luchthavens opgelegde heffingen in het spraakgebruik ook door het leven gaan als 'belastingen' of 'taks' zijn het geen belastingen in de zin van de belastingwet. De opbrengst komt ook niet ten goede aan de rijksoverheid. Tijdens de parlementaire behandeling van het voorstel tot invoering van de vliegbelasting is dit onderscheid evenwel niet altijd duidelijk, zie Wetgevingsoverleg Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, nrs. 31 205 en 31 206, nr. 58, p. 44.

43 Vierde nota van wijziging Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 301, nr. 11, p. 7. Dit voornemen maakt onderdeel uit van een pakket aan maatregelen, zoals opgenomen in het Aanvullend beleidsakkoord 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 070, nr. 24H.

44 Stb. 2009, 613.

45 Werkgroep fiscaliteit 2016, p. 157-158.

46 Regeerakkoord kabinet Rutte III 2017, p. 65. Het voornemen behelst - indien een heffing op lawaaiige en vervuilende vliegtuigen niet mogelijk blijkt te zijn, waarnaar een verkenning wordt uitgevoerd - de invoering van een vliegbelasting per vertrekkende passagier van twee jaar of ouder met een gedifferentieerde tariefindeling naar drie categorieën bestemmingen. Dit voornemen is bevestigd in de Fiscale beleidsagenda 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 32 140, nr. 33, p. 14. In het ingediende wetsvoorstel is uiteindelijk evenwel gekozen voor de variant van een vliegbelasting per vertrekkende passagier, ongeacht de bestemming, alsmede van een vliegbelasting per vertrekkend vrachtvliegtuig met daarbij een differentiatie naar geluidsklasse (zie Wetsvoorstel vliegbelasting, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 205).

genbelasting is de vliegbelasting overigens opgenomen in een bestaande belastingwet.⁴⁷ Voor kritiek hierop verwijs ik naar paragraaf 8.2.1.

De aankondiging van de vliegbelasting in het regeerakkoord van het kabinet Balkenende IV gaat niet gepaard met enige toelichting, afgezien van vermelding van de beoogde budgettaire opbrengst per jaar van € 350 miljoen.⁴⁸ De wetstoelichting schetst een uitgebreider beeld.⁴⁹ De doelstelling van de vliegbelasting is omschreven als het in de marktprijzen tot uitdrukking brengen van de maatschappelijke kosten (milieukosten) van vliegverkeer. Daarbij weegt mee dat het internationale vliegverkeer anders dan andere vervoersmodaliteiten is vrijgesteld van accijns en omzetbelasting. Het valt op dat het budgettaire doel in het geheel niet wordt genoemd. Uit de verkenning van varianten blijkt wel dat met het nastreven van de beoogde opbrengt bij de vormgeving een budgettair doel op het netvlies heeft gestaan. Ook wordt het genereren van belastinginkomsten via de vliegbelasting door de regering als meer rechtvaardig beschouwd dan het genereren van extra inkomsten via het verhogen van bestaande belastingen, waaruit het budgettaire doel evenzeer spreekt.⁵⁰ Hoewel de doelstellingen van de vliegbelasting overeind blijven staan, is volgens de regering in het kader van de bestrijding van de economische crisis een nieuwe afweging gemaakt die tot beëindiging van de vliegbelasting heeft geleid.⁵¹

8.3.2 Budgettaire impact

Volgens het regeerakkoord dient de vliegbelasting jaarlijks € 350 miljoen op te brengen. Aan de vormgeving van de vliegbelasting – vaststelling van subject en object van heffing alsmede de tarifiering – ligt volgens de regering deels een extern onderzoek ten grondslag.⁵² De daarbij geschetste effecten worden in een door het Centraal Planbureau uitgevoerde second opinion ‘*plausibel en tamelijk compleet*’ genoemd.⁵³ Het externe onderzoek geeft onder meer inzicht in de te verwachten effecten op de verkeersvolumes van de verschillende varianten, hetgeen van belang is om ex-ante een inschatting van de budgettaire opbrengst te maken. Uit modelberekeningen blijkt volgens de regering dat de effecten van invoering van een vliegbelasting sterk

47 Via het Belastingplan 2008 is de vliegbelasting ‘ondergebracht’ in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm).

48 Coalitieakkoord kabinet Balkenende IV 2007, p. 50 en 53. Wel is er een algemene notie over het voornemen (onder andere) heffingen en gedifferentieerde belastingen in te voeren daar waar de mate van milieuvervuiling en milieubevordering onvoldoende in de marktprijzen tot uitdrukking komt (p. 21), maar de vliegbelasting is hierbij niet expliciet genoemd.

49 MvT Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 6-7.

50 Zie voor deze motivering het Advies RvS en nader rapport Belastingplan 2008, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 4, p. 8.

51 MvT Afschaffing vliegbelasting, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 132, nr. 3, p. 2.

52 Significance en SEO Economisch Onderzoek 2007.

53 Centraal Planbureau 2007, p. 1.

variëren met de gekozen variant.⁵⁴ Ook spreekt uit de gegevens logischerwijze een grote mate van onzekerheid ten aanzien van de daadwerkelijke effecten. Deze onzekerheid is evenwel nauwelijks vertaald in de beoogde budgettaire opbrengst of de toelichting daarbij.

De invoering halverwege het jaar heeft de beoogde opbrengst van de vliegbelasting volgens de budgettaire paragraaf in het Belastingplan 2008 neerwaarts doen bijstellen naar € 179 miljoen voor 2008. De € 171 miljoen die over 2008 niet binnenkomt, heeft in beginsel geen consequenties voor het inkomstenkader aangezien dit over de gehele kabinetsperiode bezien sluitend moet zijn (en niet per se per jaar). In de Miljoenennota 2008 wordt voor 2008 overigens een opbrengst van de vliegbelasting beoogd van € 152 miljoen, maar dit is op kasbasis daar waar de bedragen in het Belastingplan 2008, waaronder de genoemde € 179 miljoen, op EMU-basis zijn.

In de vliegbelasting is volgens de regering geen sprake van een belastingfaciliteit (belastinguitgave), althans er wordt geen enkel onderdeel zo aangeduid. Toch is voorstelbaar is dat bijvoorbeeld het lage tarief hieronder wordt geschaard (of de vrijstelling voor vliegtuigen van een geringe gewichtsklasse, hoewel dat ook een doelmatigheidsgrens kan zijn). Het lijkt er niet op of het nieuwe belastingmiddel langs de meetlat van het toetsingskader van de belastingfaciliteiten is gelegd. Geen enkel onderdeel van de vliegbelasting wordt daardoor separaat budgettair inzichtelijk gemaakt.

Het valt op dat enkele dagen na inwerkingtreding van de vliegbelasting bij een goedkeurend beleidsbesluit (met terugwerkende kracht tot het moment van inwerkingtreding) nog een verruiming is voorgesteld ten aanzien van het verlaagde tarief en de definitie van boordpersoneel.⁵⁵ Het desbetreffende beleidsbesluit van de staatssecretaris van Financiën maakt op geen enkele wijze gewag van eventuele budgettaire consequenties die ermee gepaard (zouden kunnen) gaan. Pas bij de wettelijke formalisering van de verruimingen via het Belastingplan 2009 wordt duidelijk dat deze de schatkist € 38 miljoen per jaar kosten (vanaf 2009).⁵⁶ Echter, doordat de maatregel al direct is ingegaan per 1 juli 2008, blijkt hieruit een misgelopen belastingontvangst van € 19 miljoen in 2008, althans ik neem aan dat het voor 2008 dan de helft van het genoemde bedrag betreft. Deze misgelopen belastinginkomst is verder nergens toegelicht of verantwoord.⁵⁷ Wel betekent dit dat de initieel beoogde opbrengst van € 350 miljoen in het eerste

54 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 31 205, nr. 5, p. 2.

55 Beleidsbesluit staatssecretaris van Financiën 4 juli 2008, CPP2008/1239M, Stcr. 132, p. 13.

56 Budgettaire paragraaf MvT Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 35-36.

57 Wel is voor 2009 en volgende jaren de vraag gesteld, waarom deze aanpassingen niet worden gedekt binnen de vliegbelasting. Door het kabinet wordt dit niet opportuun geacht met het oog op de totale budgettaire effecten van het Belastingplan 2009, zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 8, p. 72.

jaar door toedoen van de regering reeds is teruggebracht naar 160 miljoen,⁵⁸ zonder dat hier maatregelen tegenover zijn gezet of er anderszins blijk van is gegeven dat het budgettaire doel op een andere wijze dient te worden gerealiseerd. Zonder al te veel reuring is de beoogde opbrengst in het eerste jaar dus met 54 procent neerwaarts bijgesteld.

De budgettaire gevolgen die voortvloeien uit een beleidsbesluit vallen in beginsel niet onder het inkomstenkader. Weliswaar zijn op grond van de nationale begrotingsspelregels de 'beleidsmatige ontwikkelingen' relevant voor het inkomstenkader, maar onder deze noemer worden doorgaans slechts wettelijke aanpassingen geschaard (zie paragraaf 5.6.4.1). Het beleidsbesluit met betrekking tot de vliegbelasting behelst echter geen nadere invulling van een (open) norm of interpretatie van een wettelijke regeling, maar het beleidsbesluit betreft in wezen het openbreken van een wettelijke regeling om daaraan een andere (lees: ruimere) toepassing te geven. Kortom, het is goed verdedigbaar in dit geval de gederfde belastinginkomsten wel onder het inkomstenkader te boeken. Aan dit vraagstuk komt evenwel geen betekenis toe, aangezien de per definitie voor het inkomstenkader relevante wettelijke aanpassing per 2009 geschiedt (de reeds in 2008 toegepaste aanpassing wordt op deze wijze alsnog in het inkomstenkader verondersteld verdisconteerd te zijn, althans in theorie, want de praktijk blijkt weerbarstiger te zijn).⁵⁹

In de Najaarsnota wordt een welhaast terloopse opmerking gemaakt over een 'bescheiden tegenvaller' bij de verpakkingen- en vliegbelasting van opgeteld € 100 miljoen.⁶⁰ Bescheiden is daarbij overigens een kwestieuze kwalificatie, want het gaat om een tegenvaller van 28 procent.⁶¹ Let wel: de initieel beoogde opbrengst was al neerwaarts bijgesteld, dus dit betreft een tegenvaller op het reeds neerwaarts bijgestelde budgettaire doel. Het is niet duidelijk waar deze tegenvaller precies op slaat, hoe de verdeling

58 De opbrengst van € 350 miljoen is door de invoering halverwege 2008 teruggebracht naar € 179 miljoen en de verruiming met terugwerkende kracht via het beleidsbesluit lijkt ook nog eens € 19 miljoen aan opbrengst in 2008 te kosten, waarmee de beoogde opbrengst op € 160 miljoen kan worden gesteld (op EMU-basis).

59 In de eerste plaats is een mutatie van € 38 miljoen klein bier in relatie tot een inkomstenkader dat in miljarden euro's wordt uitgedrukt. Maar het valt vooral op dat het kabinet het inkomstenkader oprekt in de zin dat besloten is meer ruimte voor lastenverlichting toe te staan, waaronder verschillende maatregelen (zoals deze aanpassing van de vliegbelasting) wegvallen. Zo wordt opgemerkt: *'Het kabinet kiest er met dit pakket voor om op korte termijn en ook structureel meer lastenverlichting te geven dan eerder voorzien om de koopkracht van burgers te beschermen en een loon-prijsspiraal te helpen voorkomen.'* Zie Miljoenennota 2009, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 1, p. 92.

60 Najaarsnota 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 792, nr. 1, p. 10. Ten tijde van de Voorjaarsnota 2008 was de vliegbelasting nog niet van toepassing. Dat in de Najaarsnota 2008 de verpakkingen- en vliegbelasting tezamen worden genoemd, is mogelijk bedoeld om een verwisseling van beide belastingmiddelen in de eerder verschenen Miljoenennota 2009 niet te hoeven corrigeren.

61 Oftewel de tegenvaller van € 100 miljoen gerelateerd aan de beoogde opbrengst van de verpakkingenbelasting van € 204 miljoen en van de vliegbelasting van € 152 miljoen in 2008 (op kasbasis).

tussen beide belastingmiddelen is en of ongedekte beleidsmutaties hierin zijn verwerkt.

Na afloop van het eerste (halve) jaar van de vliegbelasting blijken de gerealiseerde inkomsten met € 88 miljoen serieus af te wijken van de beoogde opbrengst (op kasbasis) van € 152 miljoen.⁶² Deze afwijking is verder niet toegelicht. Evenmin is hier via schriftelijke vragen of in het Verantwoordingsdebat 2008 aandacht voor gevraagd. Ter nuancering van deze in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 gepresenteerde tegenvaller van 42 procent is van belang dat daaronder ook de latere beleidsmatige aanpassing valt, zoals deze hiervoor is toegelicht. Aangezien deze beleidsmatige verandering niet op kasbasis is gepresenteerd (sterker, deze is überhaupt niet gepresenteerd, maar kan mijns inziens worden afgeleid uit de toelichting op het Belastingplan 2009), is verrekening niet zuiver. Het is daarentegen evident dat een deel van de tegenvaller als 'voorzien' moet worden beschouwd.

8.3.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De invoering van de vliegbelasting doet in het parlementaire debat veel stof opwaaien. De regering wordt gedurende de parlementaire behandeling van het voorstel bevraagd over uiteenlopende aspecten van de vliegbelasting, waarbij vooral de wenselijkheid van milieudifferentiatie veel aandacht opeist. Ook internationale aspecten en de administratieve lasten hebben de parlementaire aandacht. In het schriftelijke verslag en in de debatten in de Tweede Kamer wordt evenwel geen vraag gesteld of opmerking gemaakt over de budgettaire gevolgen van de vliegbelasting. Met twee verworpen amendementen – door de regering beide ontraden om andere dan budgettaire redenen – heeft de Tweede Kamer geen wijzigingen kunnen aanbrengen in het voorliggende voorstel.⁶³ Het enige wapenfeit in de Tweede Kamer is een aangenomen motie met het verzoek aan de regering een analyse te maken van de mogelijkheden de vliegbelasting te relateren aan de af te leggen afstand en het gebruikte vliegtuigtype, hetgeen een uitvloeisel is van de wens tot meer milieudifferentiatie.⁶⁴

In de Eerste Kamer is het bijkans van hetzelfde laken een pak bij de behandeling van het voorstel tot invoering van een vliegbelasting, hoewel een enkele senator in ieder geval de budgettaire aspecten nog aanstipt. Biermans (VVD) kenschetst de vliegbelasting als een '*ordinaire maatregel die virtueel € 350 miljoen opbrengt, maar feitelijk waarschijnlijk geld kost.*'⁶⁵ De senator doelt daarmee op minder investeringen en verdwijnende arbeidsplaatsen in Nederland, terwijl het uiteindelijk niet behalen van de beoogde opbrengst

62 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 924, nr. 1, bijlage 4, p. 74.

63 Amendementen Remkes (VVD), *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nrs. 32 en 34.

64 Motie Tang (PvdA) c.s., *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 45.

65 Plenair debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 14, p. 540.

van de vliegbelasting in budgettaire termen evenzeer een kostenpost zal blijken te zijn. Senator Böhler (GroenLinks) vraagt wat er gebeurt met een hogere opbrengst van de vliegbelasting, indien er meer wordt gevlogen dan vooraf gedacht.⁶⁶ De staatssecretaris beantwoordt deze vraag niet, maar duidelijk is dat dit een endogeen effect is, mocht daarvan sprake zijn. Meer dan deze opmerkingen zijn in de parlementaire geschiedenis niet gemaakt ten aanzien van de budgettaire aspecten. Het parlement geeft er daarmee mijns inziens blijk van geen interesse te hebben in de veronderstellingen en (on)zekerheidsmarge van de gemaakte raming.

Tegelijkertijd is het interessant te wijzen op een gedachtegang die die staatssecretaris zelf maakt in het plenaire debat naar aanleiding van een verzoek om alle vluchten vanuit Nederlandse luchthavens naar de Turkse plaats Dalaman gelijk te belasten. De bewindsman merkt op: *‘Voor alle Nederlandse luchthavens kan het toepassen van het lage tarief voor die bestemming geen groot budgettair belang hebben. Toepassing van het lage tarief op de bestemming Dalaman kost ongeacht de locatie van de Nederlandse luchthaven ongeveer € 4 miljoen. Het is niet zoveel op de totale vliegbelasting, maar helemaal niks is het ook niet.’*⁶⁷ Ondanks zijn relativisering van de omvang van het bedrag, schermt hij toch met de budgettaire gevolgen om mede daarmee het verzoek terzijde te schuiven.⁶⁸ Vanuit het parlement wordt hierop geen enkel weerwoord gegeven, terwijl niet alleen het bedrag gering is maar ook de onzekerheid van de totale opbrengst. De precisie die de staatssecretaris aan de dag lijkt te leggen, verhoudt zich derhalve niet goed met die onzekerheid.

De te verwachten tegenvaller in de realisatie van de vliegbelasting, zoals lopende het begrotingsjaar reeds opgemerkt bij de Najaarsnota 2008, krijgt in de schriftelijke vragen en in het debat over deze nota geen separate parlementaire aandacht. Het zijn op dat moment in de woorden van toenmalige minister Bos van Financiën *‘roerige tijden’* met daarbij de voorliggende vraag of de kredietcrisis de reële economie wel zal gaan raken.⁶⁹ Een miljarden-tegenvaller in de totale belasting- en premieopbrengst ligt dan al in het verschiet en, zonder dat het zo is gezegd, is de vliegbelasting in dat licht een klein belastingmiddel met een klein aandeel in die totale tegenvaller.

Na afloop van het begrotingsjaar is er naar aanleiding van het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 evenmin parlementaire aandacht voor de tegenvaller in de opbrengst van de vliegbelasting van 42 procent. Naar de reden van het gebrek aan belangstelling is het gissen, maar ook hier speelt natuurlijk mee dat de politieke zorgen van kabinet en parlement met een nakende economische crisis groter zijn dan het budgettaire belang van de relatief geringe vliegbelasting. Evenzeer speelt het gebrek aan parlementaire interesse in de raming ook de realisatiecijfers parten, want wie vooraf

66 Plenaire debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 14, p. 548.

67 Plenaire debat Belastingplan 2008, *Handelingen I* 2007/08, nr. 15, p. 635.

68 Nadien is dit verzoek door de verruiming in een beleidsbesluit alsnog ingewilligd, waarbij de budgettaire gevolgen toen niet meer aan de orde zijn geweest.

69 Najaarsnota 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 792, nr. 1, p. 12

niet warmloopt voor de budgettaire aspecten zal daar achteraf niet zomaar opeens wel een warm gevoel van krijgen. Tevens is relevant dat het op nul stellen van de tarieven per 1 juli 2009 en het nadien formeel afschaffen van de vliegbelasting, reeds bekend is gemaakt op 25 maart 2009 via het zogenoemde Aanvullend beleidsakkoord 2009, terwijl het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2008 pas twee maanden later op 20 mei 2009 is gepresenteerd. Anders gezegd: in de wetenschap dat een belastingmiddel van het toneel verdwijnt, is voorstelbaar dat daarmee evenzeer de aandacht voor realisatiecijfers verdwijnt.

8.3.4 Tussenconclusie

Het budgettaire doel is bij invoering van de vliegbelasting niet expliciet als doelstelling genoemd. Bij de vormgeving en vaststelling van de tarifiering heeft het wel een rol gespeeld als maatstaf, zo valt af te leiden uit onderliggende documenten die als bijlagen bij de wetstoelichting zijn gevoegd. Maar dat is het dan ook wel voor wat betreft de budgettaire gevolgen. Het kabinet besteedt weinig woorden aan de budgettaire gevolgen bij het voorstel tot invoering van de vliegbelasting en het parlement vraagt er niet naar.

Het vooraf in het regeerakkoord geformuleerde budgettaire doel is door de regering losgelaten voor het eerste jaar. Allereerst wordt de invoering van de vliegbelasting met een half jaar uitgesteld. Daarnaast worden enkele dagen na inwerkingtreding via een beleidsbesluit verruiming in de vliegbelasting voorgesteld (nadien ook wettelijk verankerd), die de opbrengst structureel neerwaarts beïnvloeden. Op dit laatste punt wordt het inkomstenkader losgelaten. Het parlement slaat niet aan op deze ontwikkelingen en de gevolgen ervan voor de beoogde opbrengst.

Dat het aldus verlaagde budgettaire doel vervolgens ook niet wordt gerealiseerd, wekt evenmin parlementaire belangstelling. Dit geldt zowel gedurende het begrotingsjaar als na afloop daarvan als de alsdan gepresenteerde tegenvaller – van het reeds verlaagde budgettaire doel (vanwege de invoering halverwege het jaar) – 42 procent blijkt te zijn. De aandacht voor de nakende economische crisis en het reeds geuite voornemen de vliegbelasting weer af te schaffen, kunnen worden genoemd als mogelijke oorzaken hiervoor.

8.4 VERHUURDERHEFFING

8.4.1 Aanleiding

De verhuurderheffing is een belasting over de WOZ-waarde van huurwoningen in de gereguleerde sector. Er geldt een heffingsvrije voet van 10 woningen (per 2018 opgeschroefd naar 50). De belasting wordt geheven van de verhuurder (althans de eigenaar). Hoewel dat vooral woningbouwcorporaties zijn, worden ook andere verhuurders getroffen. Het tarief is op het

moment van invoering ‘een afgeleide van de beoogde opbrengst’,⁷⁰ waaruit een straffe budgettaire ambitie spreekt. De verhuurderheffing is aangekondigd in verschillende opeenvolgende akkoorden en ingevoerd per 1 januari 2013.⁷¹ Het idee om een heffing of belasting in de gereguleerde huursector op te leggen, komt overigens niet helemaal uit de lucht vallen. Via een heffing – niet zijnde een belasting die via de rijksbegroting loopt – werden woningbouwcorporaties eerder namelijk al verplicht om een bijdrage te leveren aan investeringen in achterstandswijken, maar deze heffing is beëindigd.⁷²

Hoewel de verhuurderheffing een belasting is, zoals uiteengezet in paragraaf 2.4.1.2, wordt het ondanks het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State toch geen verhuurderbelasting genoemd.⁷³ Ook parlementaire pogingen daartoe stranden.⁷⁴ In reactie verwijst de regering naar het verband met andere wettelijke maatregelen met de nadruk daarbij op de mogelijkheid voor extra huurverhoging.⁷⁵ Een door regulering gecreëerde hogere verdien capaciteit voor belastingplichtige verhuurders is weliswaar een motivering om de heffing in te voeren – net zoals andere maatregelen in dat verband (in de verschillende akkoorden) worden genoemd, zoals belastingverhogingen op de koopmarkt en toenemende rijksuitgaven van de huurtoeslag – maar dat heeft naar mijn overtuiging niet zoveel van doen met de kwalificatie van een heffing als belasting, aangezien daarvoor relevant is op welke wijze de heffing is vormgegeven en wordt opgelegd. In dit verband is nog noemenswaardig dat de belastingplichtigen naast de verhuurderheffing tevens een verhuurderbijdrage verschuldigd zijn om daarmee de kosten van de huurcommissie te dekken.⁷⁶

70 MvT Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 3, p. 3.

71 Regeer- en gedoogakkoord kabinet Rutte I 2010, bijlage begrotingsbeleid, p. 28; Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, p. 23-24; Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, bijlage A, p. 34.

72 Deze bijdrageheffing bijzondere projectsteun wijkenaanpak oftewel ‘Vogelaarheffing’, vernoemd naar de toenmalige minister Vogelaar van Wonen, Wijken en Integratie, is van toepassing geweest in 2008-2012. Vanwege bezwaren uit een deel van de sector alsmede de gerichtheid van de opbrengst enkel op achterstandswijken en niet op andere probleemgebieden is deze heffing geheel komen te vervallen, zie daarover brief minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Kamerstukken II* 2010/11, 30 995, nr. 87, p. 8-9.

73 Advies RvS Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 4, p. 4.

74 Vgl. het verworpen amendement Knops en Omtzigt (CDA, oppositie) om de naamgeving van de verhuurderheffing formeel te veranderen in verhuurderbelasting, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 15.

75 ‘De geraamde opbrengst van deze heffing dient echter mede in het licht gezien te worden van de voordelen die verhuurders in de gereguleerde sector (een relatief kleine groep) hebben van een andere wettelijke maatregel (de extra huurverhogingen). Dat is voor het kabinet reden deze maatregel als een heffing te betitelen in plaats van een belasting,’ zie nader rapport Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 4, p. 5. Zie ook nota n.a.v. verslag Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 6, p. 2.

76 De verhuurderbijdrage is geen belasting. Als grondslag van de verhuurderbijdrage geldt het aantal (dus niet de waarde van de) woningen die ten behoeve van de verhuurderheffing worden vastgelegd bij de Belastingdienst, waarbij overigens dezelfde heffingsvrije voet geldt. Naast de verhuurderbijdrage zijn leges en een rijksbijdrage – gefinancierd uit belastingopbrengsten – de financieringsbronnen voor de huurcommissie. Vgl. MvT Introductie verhuurderbijdrage, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 652, nr. 3, p. 4-6.

In het wetsvoorstel tot invoering van de verhuurderheffing laat de wetgever geen misverstand bestaan over het doel: *‘De primaire doelstelling van de verhuurderheffing is het realiseren van een budgettaire opbrengst.’*⁷⁷ Hierachter zit tevens de wens om een specifieke doelgroep voor deze beoogde budgettaire opbrengst te laten ‘opdraaien’, hoewel dat niet zozeer blijkt uit de wetstoelichting maar uit terloopse opmerkingen van bewindspersonen tijdens de parlementaire behandeling. Zo merkt minister Blok voor Wonen en Rijksdienst in de Tweede Kamer op dat *‘deze heffing gericht [is] op de sector die jarenlang geprofiteerd heeft van subsidies.’*⁷⁸ En staatssecretaris Weekers van Financiën formuleert in de Eerste Kamer woorden van gelijke strekking: *‘Er wordt in politiek Den Haag al jarenlang gesproken over afroaming van woningbouwcorporaties. Daartoe zijn tal van maatregelen ingezet, zoals de heffing van mevrouw Vogelaar en de integrale belastingplicht. Als ik in het dossier zie wat er tot nu toe is opgehaald, vind ik dat bitter weinig.’*⁷⁹ Hieruit komt het beeld naar voren dat een belastingplichtige reeds enige tijd in beeld is en er vervolgens een object van heffing is bedacht om deze belastingplichtige ook daadwerkelijk te kunnen belasten.

8.4.2 Budgettaire impact

Bij de aankondiging van de invoering van een verhuurderheffing in het regeer- en gedoogakkoord van het kabinet Rutte I is een opbrengst geprikt van € 760 miljoen per 2014.⁸⁰ Het Begrotingsakkoord 2013 haalde de invoering een jaar naar voren met een voor dat eerdere jaar (2013) voorziene opbrengst van € 13 miljoen.⁸¹ In de Invoeringswet verhuurderheffing is de opbrengst voor 2013 vervolgens op € 5 miljoen gesteld met het argument dat de maatregelen in de koopmarkt ook slechts dat bedrag opbrengen.⁸² Het regeerakkoord van het kabinet Rutte II brengt de beoogde opbrengst voor 2013 vervolgens omhoog naar € 50 miljoen met het argument dat extra middelen op de rijksbegroting nodig zijn om het toenemend gebruik van de huurtoeslag als gevolg van huurverhoging op te kunnen vangen.⁸³ Deze budgettaire wijziging wordt via een vertienvoudiging van het initiële tarief in het alsdan in het parlement reeds aanhangige wetsvoorstel doorgevoerd.⁸⁴ Volgens het realisatiecijfer in het Financieel Jaarverslag van het

77 MvT Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 3, p. 1. Deze doelstelling is herhaald n.a.v. de invoering van de verhuurderheffing voor 2014 en volgende jaren, MvT Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 3, p. 6.

78 Plenair debat Belastingplanpakket 2013, *Handelingen II* 2012/13, nr. 23, item 7, p. 49.

79 Plenair debat Belastingplanpakket 2013, *Handelingen I* 2012/13, nr. 12, item 18, p. 108.

80 Regeer- en gedoogakkoord kabinet Rutte I 2010, bijlage begrotingsbeleid, p. 28.

81 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, p. 23-24.

82 MvT Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 3, p. 4.

83 Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, bijlage A, p. 34.

84 Nota van wijziging Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 7.

Rijk 2013 is met een gerealiseerde opbrengst van € 48 miljoen, in het eerste jaar dat de verhuurderheffing van toepassing is, slechts sprake van een negatieve afwijking van 4 procent.⁸⁵

Voor de jaren na 2013 is de in het regeer- en gedoogakkoord van het kabinet Rutte I beoogde opbrengst van € 760 miljoen bij de invoeringswet verhuurderheffing reeds verhoogd naar € 800 miljoen, vanwege de te verwachten hogere inkomsten bij verhuurders als gevolg van de inkomensafhankelijke huurverhoging.⁸⁶ Het regeerakkoord van het kabinet Rutte II heeft hier nog een extra verhoging aan toegevoegd.⁸⁷ Voor 2017 zou de opbrengst daardoor op € 1.990 miljoen moeten uitkomen, hetgeen vooral in de Eerste Kamer aanleiding gaf tot veel parlementaire onrust (zie paragraaf 8.4.3).

Het ongenoegen over onder andere de (hoogte van de) verhuurderheffing leidt in februari 2013 uiteindelijk tot een woonakkoord tussen het kabinet (en de coalitiepartijen) en drie oppositiepartijen in de Tweede Kamer, waarbij de uiteindelijke opbrengst van de verhuurderheffing met (stapsgewijs) € 290 miljoen neerwaarts wordt bijgesteld naar € 1,7 miljard (2017).⁸⁸ Dit betekent volgens de nationale begrotingsspelregels dat ook het inkomstenkader met € 290 miljoen wordt verlaagd, want anders zou een compenserende maatregel nodig zijn.⁸⁹ Het is een illustratie dat ook gedurende de kabinetsperiode – mits het kabinet en een meerderheid van het parlement hiermee instemmen – een aanpassing van het inkomstenkader goed mogelijk is, althans hieraan staat geen (wettelijke) regel in de weg.

In het kader van de begrotingsspelregels is tevens van belang dat het gelegde verband tussen de verhuurderheffing en de toenemende uitgaven voor huurtoeslag strikt genomen in de rijksbegroting niet bestaat.⁹⁰

85 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, bijlage 3, p. 82. Daarbij is vanzelfsprekend geen vergelijking gemaakt met de Miljoenennota 2013 maar met de nadien verschenen Startnota 2012 (waarin nog een verhoging van de verhuurderheffing van € 5 miljoen naar € 50 miljoen is opgenomen). Overigens zijn de cijfers uit de evaluatie verhuurderheffing nog actuelere (en, anders dan op kasbasis in de begroting, op transactiebasis), waarbij het verschil in de beoogde opbrengst (€ 50 miljoen) en gerealiseerde opbrengst (€ 49 miljoen) slechts € 1 miljoen is voor 2013, oftewel een negatieve afwijking van 2 procent, zie Evaluatie verhuurderheffing 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 847, nr. 248, bijlage, p. 4.

86 MvT Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 3, p. 4.

87 Ten opzichte van het basispad betreft het een verhoging van € 485 miljoen (2014), € 725 miljoen (2015), € 965 miljoen (2016) en € 1.190 miljoen (2017), zie Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, bijlage A, p. 34.

88 Woonakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 32 847, nr. 42, p. 4.

89 Zie voor de aanpassing van het inkomstenkader, Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 112-113.

90 Vgl. de motivering in het Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, Bijlage A, p. 34: 'Daarnaast wordt de heffing voor verhuurders verhoogd, rekening houdend met extra middelen om toenemend gebruik van huurtoeslag als gevolg van de huurverhogingen op te vangen.'

De opbrengst van de verhuurderheffing is vanwege de scheiding van de inkomsten en de uitgaven immers geen bestemmingsheffing en vloeit naar de algemene middelen.⁹¹

Per 2014 is overigens via een nieuw wetsvoorstel een nieuwe verhuurderheffing ingevoerd, aangezien aan de verhuurderheffing 2013 op verzoek van de Eerste Kamer slechts voor één jaar werking toekomt (zie paragraaf 8.4.3). Voor wat betreft de vormgeving – subject en object van heffing – is deze nieuwe heffing grotendeels gelijk aan de verhuurderheffing van 2013 met de kanttekening dat een tijdelijke heffingsvermindering is ingevoerd voor specifieke maatschappelijke investeringen.⁹² Het tarief van de verhuurderheffing is veel hoger als gevolg van de beoogde substantieel hogere opbrengst naast de dekking van de tijdelijke heffingsvermindering. De opbrengst van de verhuurderheffing voor 2014 is vooraf geraamd op € 1.165 miljoen.⁹³ Met een realisatie volgens het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014 van € 1.224 miljoen is sprake van een positieve afwijking van 5 procent.⁹⁴

De reeds genoemde heffingsvermindering is te beschouwen als een belastingfaciliteit (belastinguitgave), zoals beschreven in hoofdstuk 6.⁹⁵ Het is interessant dat deze – anders dan de meeste andere belastingfaciliteiten – een meerjarige budgettering kent (het budget is voor de periode 2014-2017 cumulatief vastgesteld op € 70 miljoen per jaar).⁹⁶ Het budget-

91 De regering merkt ook expliciet op dat de verhuurderheffing geen bestemmingsheffing (of bestemmingsbelasting) is, waarvan de opbrengsten zijn geoormerkt voor bepaalde uitgaven, zie Nader rapport Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 4, p. 4-5.

92 MvT Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 3, p. 6 en 8-11.

93 Aangezien dit bedrag nergens is toegelicht, is enig puzzelwerk nodig ter reconstructie: € 760 miljoen (regeer- en gedoogakkoord kabinet Rutte I) plus € 40 miljoen (Invoeringswet verhuurderheffing) plus € 485 miljoen (regeerakkoord kabinet Rutte II) minus € 120 miljoen (Woonakkoord 2013).

94 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 200, nr. 1, bijlage 4, p. 76. Hoewel in de Miljoenennota 2014 op kasbasis een opbrengst is geraamd van € 1.165 miljoen – hetgeen overigens spoort met de beoogde opbrengst op EMU-basis (beide grondslagen zijn dus kennelijk gelijk) – wordt in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014 zonder nadere toelichting opeens uitgegaan van een geraamde opbrengst van € 1.186 op EMU-basis, waardoor de positieve afwijking tussen raming en realisatie 3,2 procent zou zijn. Gezien het hiervoor gestelde, spreekt het meer aan het in de Miljoenennota 2014 vermelde bedrag als referentie voor de raming te nemen. Overigens zijn de cijfers uit de evaluatie verhuurderheffing nog actuelere (en, anders dan op kasbasis in de begroting, op transactiebasis), waarbij het verschil in de beoogde opbrengst (€ 1.165 miljoen) en gerealiseerde opbrengst (€ 1.235 miljoen) € 70 miljoen is voor 2014, oftewel een positieve afwijking van 6 procent, zie Evaluatie verhuurderheffing 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 847, nr. 248, bijlage, p. 4.

95 In gelijke zin Advies RvS Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 4, p. 4.

96 MvT Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 3, p. 9. De € 280 miljoen wordt flexibel ingezet en volgens de regering zal niet elk jaar precies op € 70 miljoen worden gestuurd, zie Nota n.a.v. verslag Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 6, p. 15-16.

teringsmechanisme behelst het (per eerste dag van het kwartaal) via een ministeriële regeling aanpassen van de tegemoetkoming per woning voor nieuw voorgenomen investeringen.⁹⁷ Opvallend genoeg is deze nieuwe belastingfaciliteit niet opgenomen in het daarvoor bedoelde overzicht van belastinguitgaven in de Miljoenennota 2014.⁹⁸ Ook in de toelichting op de begrotingswet van Wonen en Rijksdienst is deze niet vermeld.⁹⁹ Van budgettering komt dan ook weinig terecht.¹⁰⁰ Althans, hiervan wordt nergens blijk gegeven, ondanks de toezegging dat monitoring van het beroep op de heffingsvermindering plaatsvindt in het kader van de budgetbeheersing hetgeen, in de woorden van de regering, zo nodig kan leiden tot aanpassing van de bedragen.¹⁰¹ Als de heffingsvermindering later toch niet tijdelijk blijkt te zijn, maar wordt gecontinueerd en alsdan onder de ‘fiscale regelingen’ wordt weergegeven,¹⁰² blijkt dat de weergave van de belastingfaciliteit op kasbasis plaatsheeft terwijl het meerjarig budget op transactiebasis lijkt te zijn vastgesteld.¹⁰³ Voor het parlement is daardoor (nog steeds) volstrekt niet inzichtelijk in hoeverre de belastingfaciliteit binnen het vastgestelde budget blijft en op welke wijze dit wordt gemonitord, waardoor bijvoorbeeld de plotselinge sluiting van de heffingsvermindering per 1 juli 2018

97 MvT Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 3, p. 11-12. Zie ook de Regeling vermindering verhuurderheffing 2014 (RVV).

98 De nieuwe belastinguitgaven en inkomstenbeperkende regelingen zijn weergegeven in tabel 5.2.1, maar de heffingsvermindering in de verhuurderheffing ontbreekt daarbij, zie Miljoenennota 2014, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 2, p. 26. Ook in de andere overzichten is deze heffingsvermindering niet vermeld.

99 Het is evident dat Wonen en Rijksdienst - onderdeel van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties - de beleidsverantwoordelijkheid draagt voor deze fiscale faciliteit. Sterker, volgens de toelichting op de begrotingswet is de minister voor Wonen en Rijksdienst verantwoordelijk voor de verhuurderheffing (MvT Begrotingswet Wonen en Rijksdienst 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750 XVIII, nr. 2, p. 17), terwijl de verantwoordelijkheid voor rijksbelastingen doorgaans enkel bij de minister van Financiën rust. Een jaar later is hieromtrent overigens een nuancerend onderscheid gemaakt. De minister voor Wonen en Rijksdienst is verantwoordelijk voor het *beleid* ten aanzien van de verhuurderheffing, terwijl de *uitvoering* onder de verantwoordelijkheid van de minister van Financiën valt, zie MvT Begrotingswet Wonen en Rijksdienst 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000 XVIII, nr. 2, p. 19.

100 Pas bij een latere evaluatie van de verhuurderheffing blijkt dat op basis van de dan voorhanden gegevens tot 1 mei 2016 bij een gelijkblijvende tred sprake zal zijn van een onderuitputting van het meerjarige budget van € 280 miljoen voor de periode 2014-2017. Als gevolg daarvan worden aanvullende verruiming binnen de heffingsvermindering voorgesteld, waarvoor, aldus de regering, budgettaire ruimte bestaat binnen het beschikbare budget. Zie brief Evaluatie verhuurderheffing 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 847, nr. 248, p. 2 en 8.

101 Nota n.a.v. verslag Maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 6, p. 18.

102 In de Miljoenennota 2017 is de heffingsvermindering als ‘overige regeling’ gerangschikt en vanaf de Miljoenennota 2018 als ‘fiscale regeling’.

103 Miljoenennota 2018, Bijlage 6 respectievelijk Bijlage 11, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, voetnoot 3 onder tabel 6.3.1, p. 44 respectievelijk p. 252. Het aldaar genoemde budget van € 698,5 miljoen is een optelling van het budget van € 280 miljoen (2014-2017) alsmede een verhoging daarvan met € 418,5 miljoen (2017-2021).

vanwege dreigende budgetoverschrijding redelijk uit de lucht is komen vallen.¹⁰⁴ Van belang is naar mijn mening vooral de constatering dat bij invoering van de heffingsvermindering sprake is van een belastingfaciliteit (belastinguitgave), maar dat dit door zowel kabinet als parlement wordt genegeerd. Dat geldt trouwens evenzeer voor de heffingsvrije voet van in beginsel 10 woningen, die als doelmatigheidsgrens kan gelden maar mijns inziens ook als belastingfaciliteit (belastinguitgave). Het is niet steeds duidelijk of een heffingsvrije voet er hoofdzakelijk toe dient om de uitvoering van de belastingheffing te ontzien (doelmatigheid) dan wel fungeert als tegemoetkoming richting belastingplichtigen (belastingfaciliteit). Temeer ook daar Kamerleden in dit geval de hoogte van deze heffingsvrije voet willen wijzigen, aangezien zij meer verhuurders (meer woningen) onder de heffing willen brengen.¹⁰⁵ In paragraaf 6.1 heb ik reeds bepleit om doelmatigheidsgrenzen als belastingfacetten te bestempelen, aangezien deze weliswaar niet als belastingfaciliteiten fungeren, maar voor het parlement wel relevant kunnen zijn voor budgettaire belichting. Indien het parlement budgettaire inzage in een onderdeel van een belastingmiddel wenst, dient die wens mijns inziens te prevaleren boven een discussie over de etikettering van dat onderdeel.

In dit kader is tevens van belang dat in de aanloop naar de begroting-jaren 2013 en 2014 sprake is van een dreigende overschrijding van de Europese begrotingsspelregels, en meer specifiek de 3%-begrotingstekortnorm (zie paragraaf 5.7). Vooral de verhoogde opbrengst voor 2014 is substantieel te noemen en draagt bij aan, zoals dat wordt genoemd, het op orde brengen van de overheidsfinanciën (lees in dit geval: onder de tekortnorm blijven). De vrees voor mogelijk op te leggen sancties zorgt voor extra belang voor naleving van deze Europese budgettaire doelstelling. Het valt op dat de verhuurderheffing volgens de rapportages vervolgens ruimschoots voldoet

104 Via een ministeriële regeling is het bedrag van de heffingsvermindering per 1 juli 2018 op nihil gesteld, zie brief minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Kamerstukken II* 2017/18, 32 847, nr. 361. Deze brief is van 16 april 2018 en het op nihil stellen heeft geen effect voor aanvragen die tot 1 juli 2018 worden ingediend. Vreemd genoeg, althans vanuit het oogpunt van budgetbeheersing, wordt door deze handelswijze een maximale aanzuigende werking gecreëerd. Indien ruim twee weken eerder de alarmbel was afgegaan (in geval van monitoring is voorstelbaar dat een dergelijk budgetoverschrijding kan worden ingeschat), had de heffingsvermindering namelijk al per 1 april 2018 op nihil kunnen worden gesteld (dat kan per de eerste van elk kwartaal). De achtergrond hiervan is naar mijn inschatting dat een budgetoverschrijding niet neerslaat op de begroting van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, maar 'ongestraft' de belastinginkomsten zal doen verminderen. Vanuit de portefeuille bezien bestaat voor de desbetreffende minister aldus geen budgettaire druk om assertief te handelen.

105 Vgl. het verworpen amendement Omtzigt en Knops (CDA, oppositie), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 25. Daarin wordt voorgesteld de heffingsvrije voet te verlagen van 10 naar 5 woningen, waaraan door de indieners zelf een door de regering niet weersproken opbrengst is toegekend van € 40 miljoen. Dit suggereert overigens ook dat de budgettaire omvang van de heffingsvrije voet in geval van een lineaire benadering minimaal het dubbele bedraagt.

aan de gestelde budgettaire doelstelling. Een toelichting hieromtrent ontbreekt in de parlementaire stukken. Daardoor kan ook niet worden gesteld dat het Europese controlerende oog de kwaliteit van de raming vooraf – en dus de vormgeving van de heffing – volgens het adagium ‘vreemde ogen dwingen’ in positieve zin heeft beïnvloed. Als daarvan al sprake is geweest, is het zeker ook niet de enige bepalende factor. Vanwege de beschikbaarheid van betrouwbare gegevens is de belastinggrondslag – in wezen de WOZ-waarden van huurwoning in de gereguleerde sector – namelijk vooraf redelijk nauwkeurig in te schatten,¹⁰⁶ waarbij bovendien gedurende het eerste jaar 2013 al bleek dat raming en realisatie niet ver uiteenlopen.

8.4.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De parlementaire interesse voor de budgettaire aspecten richt zich hoofdzakelijk op de impact van de verhuurderheffing op de investeringskracht van de belastingplichtigen. Vooral de voorgenomen sterk oplopende budgettaire omvang van de heffing vanaf het tweede toepassingsjaar (en verder oplopend daarna) is een zorgpunt.¹⁰⁷ De Tweede Kamer toont zich weliswaar kritisch, maar is over het geheel genomen nog tamelijk mild met betrekking tot het wetsvoorstel tot invoering van de verhuurderheffing. Verschillende fracties hebben in de verschillende akkoorden immers al hun steun voor de verhuurderheffing als zodanig uitgesproken, hetgeen de geventileerde kritiek op de uiteindelijke budgettaire omvang van de heffing enigszins tempert. In de Tweede Kamer worden geen wijzigingen op het voorliggende wetsvoorstel aangebracht.¹⁰⁸

De verhuurderheffing wordt in de Eerste Kamer wel op de slijpsteen gelegd. Hierbij speelt mee dat de woningbouwcorporaties in 2008 al integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn gemaakt (en daarmee dus al met een nieuwe belasting en dus extra belastingdruk te maken hebben gekregen). De PvdA-fractie bepleit een horizonbepaling, aangezien de verhoging van de verhuurderheffing in de ogen van de fractie van tafel kan indien de overheidsfinanciën weer op orde zijn (dat is immers het argument dat is gebruikt om de verhoging te staven). De regering meent evenwel dat de basis niet ontvalt aan de verhuurderheffing indien de overheidsfinanciën weer op orde zijn, waarbij zij wijst op de toegenomen verdien capaciteit van verhuurders als gevolg van voorgestelde mogelijkheden voor extra huurverhoging.¹⁰⁹ Dat die mogelijkheden nog niet

106 In gelijke zin de minister voor Wonen en Rijksdienst in het plenaire debat Maatregelen woningmarkt 2014, *Handelingen I* 2013/14, nr. 14, item 11, p. 73.

107 Vgl. nota n.a.v. tweede nader verslag Herziening fiscale behandeling eigen woning/Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 405, nr. 15, p. 7-11.

108 De regering heeft de vier voorliggende amendementen overigens ook ontraden, waarbij geen budgettaire overwegingen aan de orde zijn, zie Plenaire debat Belastingplanpakket 2013, *Handelingen II* 2012/13, nr. 23, item 7, p. 49.

109 MvA Herziening fiscale behandeling eigen woning/Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 405, C, p. 29.

in aangenomen wetsvoorstellen staat, ziet de regering anders dan enkele parlementariërs evenmin als een probleem. Volgens de regering is het niet ongebruikelijk dat in een begrotingsopstelling maatregelen staan die op een later moment in wetgeving neerslaan en nog moeten worden aangenomen door de Staten-Generaal.¹¹⁰ Ik wijs in dit verband op de belastingwetgeving aan de inkomstenkant van de begroting. Daarbij is het evenzeer gebruikelijk dat in de begroting reeds bedragen zijn weergegeven, terwijl de onderliggende wetsvoorstellen – niet zelden vervat in het belastingplanpakket – nog in het parlement aanhangig zijn. De omvang van de budgettaire doelstelling vanaf het tweede toepassingsjaar verdient volgens een meerderheid in de Senaat heroverweging, terwijl het eerste toepassingsjaar wel doorgang kan vinden.¹¹¹ Via de motie Essers (CDA) c.s. dwingt de Eerste Kamer een novelle af,¹¹² die bewerkstelligt dat het wetsvoorstel tot invoering van de verhuurderheffing slechts voor 2013 geldt.¹¹³

De invoering van de verhuurderheffing maakt gedurende de parlementaire behandeling onderdeel uit van het Belastingplanpakket 2013, hetgeen betekent dat de parlementaire aandacht verdeeld moet worden met andere gelijktijdige voorliggende onderwerpen. De beoogde budgettaire opbrengst van € 50 miljoen voor 2013 is tevens niet dermate omvangrijk dat voorafgaand of gedurende het begrotingsjaar de parlementaire hartslag omhoogschiet. Voor de jaren nadien ligt dat, zoals gezegd, anders.

Via het woonakkoord geeft een parlementaire meerderheid in de Tweede Kamer (en indirect in de Eerste Kamer) in februari 2013 uiteindelijk een akkoord aan de enigszins verlaagde omvang van het budgettaire einddoel van de verhuurderheffing. Daarmee is het wetsvoorstel dat onder andere de verhuurderheffing vanaf 2014 regelt bij voorbaat verzekerd van voldoende parlementaire steun,¹¹⁴ hoewel in de Eerste Kamer de hoofdelijke stemming met 38 voorstemmen (enkel van de senatoren van de partijen die het woonakkoord steunen) en 37 tegenstemmen kantje boord is. Het zijn nu de leden van de CDA-fractie die tevergeefs pleiten voor een horizonbepaling om de verhuurderheffing na 2016 te beëindigen, aangezien zij alsdan geen grondslag voor de heffing meer zien.¹¹⁵ Hoewel invoering

110 Nota n.a.v. verslag Herziening fiscale behandeling eigen woning/Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 405, E, p. 11.

111 Vgl. plenair debat Belastingplanpakket 2013, *Handelingen I* 2012/13, nr. 12, item 3, p. 14.

112 Motie Essers (CDA) c.s., *Kamerstukken I* 2012/13, 33 407, F. Overigens lijkt de strekking van deze motie op het in de Tweede Kamer verworpen amendement Jansen (SP, oppositie) c.s., *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 16.

113 Wijziging verhuurderheffing (novelle), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 515, nrs. 1-3.

114 Het oorspronkelijke Wetsvoorstel maatregelen woningmarkt 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nrs. 1-3, is overigens - terwijl het reeds in de Eerste Kamer voorlag - ingetrokken vanwege discussie over de daarin tevens opgenomen wijziging van de Wet vergoedingen leden Eerste Kamer, zie brief minister voor Wonen en Rijksdienst, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 29. Het behoudens de bediscussieerde wijziging gelijkluidend Wetsvoorstel maatregelen woningmarkt 2014 II, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 819, nrs. 1-3, is hiervoor in de plaats getreden.

115 Vgl. de verworpen motie Essers (CDA) c.s., *Kamerstukken I* 2013/14, 33 819, K.

van de verhuurderheffing na 2014 gepaard gaat met een politiek gevoelige beperking van de hypotheekrenteaftrek sneeuwt het onderwerp allerm minst onder.¹¹⁶ Zo is er veel aandacht voor de impact van de heffing en de reikwijdte van de nieuw in te voeren heffingsvermindering.

Geen van de parlementariërs legt gedurende de parlementaire behandeling ten aanzien van de heffingsvermindering een verband met de kwalificatie als belastingfaciliteit (belastinguitgave) en de daarbij horende verplichte jaarlijkse weergave van het budgettaire beslag, terwijl het moment van invoering van een heffing het moment bij uitstek is dergelijke uitzonderingen van de heffingsstructuur te detecteren en het zogenoemde toetsingskader (zie paragraaf 6.7) toe te passen. De verplichting tot een periodieke evaluatie van de verhuurderheffing en daarmee tevens van de heffingsvermindering is wel via een amendement in de wet vastgelegd,¹¹⁷ hoewel daarbij niet expliciet is verzocht om de budgettaire merites te belichten. Over de hoogte van de heffingsvrije voet heeft wel discussie plaats, maar daarbij wordt niet uitgekristalliseerd of het een doelmatigheidsgrens dan wel een belastingfaciliteit (belastinguitgave) betreft. Parlementariërs hebben niet kenbaar gemaakt dat zij budgettair inzicht in de heffingsvrije voet willen hebben, terwijl het wel een onderdeel van de verhuurderheffing blijkt te zijn dat (nadien) wijzigt met gevolgen voor de belastingopbrengst.¹¹⁸

Het valt op dat het parlement weliswaar veel belangstelling toont voor de beoogde budgettaire omvang van de verhuurderheffing, maar daarentegen weinig aandacht schenkt ten aanzien van de budgettaire aspecten zoals de gehanteerde parameters en de veronderstellingen.¹¹⁹ Nu is separate

116 Nadat eerder al een verplichte aflossingseis is ingevoerd ter tempering van de hypotheekrenteaftrek betreft het hier een stapsgewijze aftrekbeperking van het maximale tarief.

117 Amendement Schouten (CU, oppositie) en Verhoeven (D66, oppositie), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 10.

118 Zo is de heffingsvrije voet per 1 januari 2018 verhoogd van 10 naar 50 woningen, waarbij het puzzelen is naar de budgettaire consequenties. Het kabinetsvoorstel voor een verhoging naar 25 woningen leidt – zonder de budgettaire omvang van de initiële vrijstelling exact te kennen (hoewel naar aanleiding van het eerdere verworpen amendement Omtzigt en Knops (CDA, oppositie), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 25, om destijds de vrijstelling te verlagen naar 5 woningen met een veronderstelde opbrengst van € 40 miljoen, aannemelijk is dat het om minimaal € 80 miljoen gaat waarbij tevens relevant is dat de tarieven inmiddels hoger zijn) – tot een additionele budgettaire derving van € 23,9 miljoen (op basis van het tarief 2017), MvT Wijziging maatregelen woningmarkt 2014 II, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 548, nr. 3, p. 11. Het aangenomen amendement Bashir (SP, oppositie), *Kamerstukken II* 2016/17, 34 548, nr. 23, verhoogt dit vervolgens naar 50 woningen, zonder dat daarbij een budgettair beslag of een dekking is genoemd. Volgens het kabinet kost dit additioneel € 23 miljoen, zie brief minister voor Wonen en Rijksdienst, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 548, nr. 31, p. 3. Zo gezien betreft het hier een onderdeel van de verhuurderheffing met een budgettaire omvang van naar schatting minimaal € 125 miljoen.

119 Wel is in dit verband door Kamerleden gevraagd naar de ontwikkeling van de WOZ-waarde in relatie tot de opbrengst van de verhuurderheffing. Voor het antwoord, zie brief minister voor Wonen en Rijksdienst, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 12, p. 2.

aandacht voor de budgettaire aspecten niet steeds noodzakelijk, maar uit de afwezigheid van deze aandacht leid ik wel af dat het parlement kennelijk vertrouwt op de budgettaire voorspellingen. Dat raming en realisatie in zowel het eerste toepassingsjaar als het tweede – dat gezien de ontwikkelingen als een herstart kan worden gezien – dicht bij elkaar liggen, bevestigt op dit punt dat het vertrouwen niet is beschaamd.¹²⁰

Dat de verhoging van de budgettaire omvang van de verhuurderheffing voortvloeit uit Europese begrotingsspelregels – het op orde brengen van de overheidsfinanciën – wordt door een meerderheid van de parlementariërs gezien als een voldongen feit. Onderminning van die regel wordt slechts door een enkele partij impliciet bepleit.¹²¹ De toepassing van de nationale begrotingsspelregels ten aanzien van de verhuurderheffing wordt tijdens de parlementaire behandeling niet belicht. De regering schroeft het inkomstenkader weliswaar omlaag naar aanleiding van de afspraken uit het woonakkoord, maar dat wordt eerder beschouwd als een ‘technische exercitie’. Deze erosie van het inkomstenkader zou bij gelegenheid ook in het eigen parlementaire voordeel uitgelegd kunnen worden, bijvoorbeeld door de dekking van amendementen achterwege te laten. Daar waar amendementen en parlementaire verzoeken ongedekt zijn, wordt echter in het geheel niet gewezen op dit precedent. Het feit dat een deel van de motivering voor de invoering van de verhuurderheffing (als zijnde financieringsbron voor hogere uitgaven aan huurtoeslag) niet strookt met de scheiding van de inkomsten en de uitgaven, wordt evenmin gesignaleerd.¹²² De nationale begrotingsspelregels staan simpelweg niet op het parlementaire netvlies bij invoering van de verhuurderheffing.

8.4.4 Tussenconclusie

Het budgettaire doel van de verhuurderheffing staat prominent in de belangstelling. Het vereist enig puzzelwerk als gevolg van verschillende akkoorden om de herkomst van de precieze omvang te achterhalen. De oplopende budgettaire omvang vanaf het tweede jaar wordt in politieke zin bekritiseerd als ‘te hoog’ maar tegelijkertijd twijfelt het parlement allerminst dat de voorgestelde vormgeving van de heffing bij benadering de beoogd opbrengst realiseert. In het eerste en tweede toepassingsjaar blijkt op basis van realisatiecijfers hiervan ook sprake te zijn met, volgens de dan bekende informatie, een negatieve afwijking van 4 procent (2013) respectievelijk een positieve afwijking van 5 procent (2014).

120 Ook uit een latere evaluatie van de verhuurderheffing blijkt dat raming en realisatie vrijwel gelijklopen, zie brief Evaluatie verhuurderheffing 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 847, nr. 248, p. 2.

121 Vgl. moties Van Klaveren (PVV) respectievelijk Van Dijk om af te zien van de verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 756, nr. 17 alsmede *Kamerstukken I* 2013/14, 33 819, G.

122 Zonder scheiding van inkomsten en uitgaven kan een mee- of tegenvaller bij de huurtoeslag direct doorwerken naar een lagere respectievelijk hogere verhuurderheffing.

Dat met betrekking tot de heffingsvermindering (vanaf 2014) sprake is van een belastingfaciliteit (belastinguitgave) blijft door het kabinet en het parlement in beginsel onbenoemd. Het hiervoor in het leven geroepen toetsingskader staat derhalve buiten spel. Daardoor heeft het parlement geen zicht op het budgettaire beslag van deze belastingfaciliteit.¹²³ Met betrekking tot de heffingsvrije voet (vanaf 2013) is niet duidelijk of het een doelmatigheidsgrens dan wel een belastingfaciliteit betreft. Dat parlementariërs de hoogte van de voet willen wijzigen om meer verhuurders (en woningen) in de heffing te betrekken, is in ieder geval een teken dat budgettaire inzage in dit onderdeel van de verhuurderheffing parlementaire relevantie heeft. Dit budgettaire inzicht wordt evenwel niet jaarlijks weergegeven.

De forse oploep van de verhuurderheffing vanaf 2014 vloeit mede voort uit de Europese begrotingsspelregels om het overheidstekort onder de afgesproken norm van 3 procent te brengen. Parlementaire oproepen om de heffing een tijdelijk karakter te geven en te laten vervallen of verminderen indien de heffing niet meer nodig blijkt om aan die norm te voldoen, kunnen niet op een meerderheid rekenen. De Europees begrotingstekortnorm is dus (mede) verantwoordelijk voor het aanzwengelen van de (verhoogde) verhuurderheffing, waarna de heffing zonder dat drukmiddel blijft 'draaien'.

Het parlement heeft bij de invoering van de verhuurderheffing geen oog voor de toepassing van de nationale begrotingsspelregels, waardoor een kans blijft liggen twee gesignaleerde afwijkingen als precedent te kwalificeren (en om deze vervolgens desgewenst in het eigen voordeel toe te kunnen passen). Zo is de kabinetsmotivering van de verhuurderheffing als dekking van de rijksuitgaven voor de huurtoeslag strijdig met de regel van scheiding van inkomsten en uitgaven. Daarnaast haalt de aanpassing van het inkomstenkader gedurende de kabinetsperiode het uitgangspunt onderuit dat het inkomstenkader, behoudens technische uitzonderingen, alleen bij aanvang van de kabinetsperiode wordt vastgesteld.

8.5 BANKENBELASTING

8.5.1 Aanleiding

De bankenbelasting wordt sinds 1 oktober 2012 geheven van lichamen die bevoegd zijn in Nederland het bankbedrijf uit te oefenen. De grondslag voor de belastingheffing in jaar *t* ziet, kort gezegd, op de geconsolideerde (commerciële) balans uit jaar *t*-1. Het is een belasting over zogeheten ongedekte schulden,¹²⁴ waarbij een doelmatigheidsvrijstelling van € 20 miljard

¹²³ Met de kanttekening dat de budgettaire omvang van de heffingsvermindering sinds de Miljoenennota 2017 wel wordt weergegeven.

¹²⁴ Deze belastbare som is kort gezegd het balanstotaal minus het toetsingsvermogen minus deposito's vallend onder het depositogarantiestelsel (waarvoor reeds een ex ante depositogarantieheffing geldt) minus passiva die samenhangen met het verzekeringsbedrijf.

geldt (inmiddels € 20,9 miljard). Er is een tariefprikkel om bankactiviteiten zoveel mogelijk langlopend te financieren vanuit de gedachte dat kortlopende schulden de liquiditeitsproblemen van banken meer in de hand werken en dus een groter risico vormen.¹²⁵ Voor langlopende schulden geldt derhalve een laag tarief en voor kortlopende schulden geldt een hoog tarief.¹²⁶ Bovendien is in de tarifiering, in de geest van de in de Tweede Kamer aangenomen motie Van Vliet (PVV, gedoogpartij),¹²⁷ een koppeling gelegd met het beloningsbeleid van de leden van de raad van bestuur van de bank in de zin dat voor zover de variabele beloning meer bedraagt dan (inmiddels) 25 procent van het vaste salaris de tarieven met de factor 1,1 worden verhoogd.

De hoofddoelstelling van de bankenbelasting is het beprijzen van de impliciete garantie dat de overheid de helpende hand biedt aan noodlijdende banken.¹²⁸ Daarbij wordt nadrukkelijk gewezen op de miljarden euro's die in 2008 en 2009 door de overheid in financiële instellingen zijn gestoken teneinde de financiële stabiliteit te borgen.¹²⁹ Twee hieraan ondergeschikte doelstellingen zijn het wegnemen van de prikkel om financiering via ongedekte schulden te laten lopen en het tegengaan van perverse prikkels in het beloningsbeleid.¹³⁰ De bankenbelasting moet trouwens worden onderscheiden van de heffing die banken jaarlijks krijgen opgelegd ter financiering van het toezicht.¹³¹

De eventuele invoering van een bankenbelasting en de voorwaarden daarvoor zijn geopperd in de kabinetsreactie op de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie De Wit.¹³² Daarna is in het kader van de zoektocht naar budgettaire dekking voor een (tijdelijke) verlaging van het tarief van de overdrachtsbelasting voor woningen onder andere

125 MvT Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 7.

126 Langlopende schulden zijn schulden met een looptijd langer dan één jaar en kortlopende schulden zijn schulden met een looptijd korter dan één jaar.

127 Motie Van Vliet (PVV, gedoogpartij), *Kamerstukken II* 2010/11, 31 980, nr. 30. Zie als reactie op deze motie brief minister en staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2011/12, 31 980, nr. 56.

128 MvT Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 2.

129 Het oogmerk 'de vervuiler betaalt' lijkt hier opgeld te doen, vgl. Advies RvS Invoering Bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 4, p. 3.

130 MvT Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 2.

131 Deze heffing ziet op de doorrekening van de kosten van de toezichthouders Autoriteit Financiële Markten (AFM) en De Nederlandsche Bank (DNB) in het kader van hun toezichtstaak. Zie voor de meest recente bekostigingssystematiek hieromtrent Wetsvoorstel bekostiging financieel toezicht 2019, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 870, nrs. 1-3. Van een direct uit belastingmiddelen gefinancierde overheidsbijdrage is daarbij per 2015 overigens geen sprake meer, aangezien sindsdien het uitgangspunt is dat 'de veroorzaker betaalt', oftewel alle toezichtskosten dienen betaald te worden door de onder toezicht staande instellingen (vgl. MvT en Nader rapport Afschaffing overheidsbijdrage, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 957, nr. 3, p. 1 respectievelijk nr. 4, p. 5).

132 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 980, nr. 38, p. 3. Zie ook brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2010/11, 21 501-07, nr. 776, p. 2.

de invoering van een bankenbelasting aangekondigd.¹³³ De budgettaire doelstelling is dus kennelijk doorslaggevend geweest om het voornemen van een bankenbelasting te concretiseren.¹³⁴

8.5.2 Budgettaire impact

De budgettaire paragraaf van de wetstoelichting bij de invoering van de bankenbelasting bevat slechts één zin: *‘Dit voorstel van wet leidt tot een structurele budgettaire opbrengst van € 300 miljoen.’*¹³⁵ Een verdere toelichting ontbreekt. Het genoemde bedrag spoort met de benodigde dekking voor de, alsdan nog tijdelijke, verlaging van het tarief van de overdrachtsbelasting voor woningen, hoewel er wel een tijdsverschil lijkt te zijn. Die tariefsverlaging loopt namelijk af op 1 juli 2012, terwijl inwerkingtreding van de bankenbelasting pas per 1 oktober 2012 plaatsvindt. De grondslag van de bankenbelasting 2012 is evenwel de geconsolideerde commerciële balans van 2011.¹³⁶ De inwerkingtreding per 1 oktober 2012 staat er dus niet in de weg dat de beoogde volledige opbrengst voor dat belastingjaar in de boeken kan worden opgenomen. Tijdens de parlementaire behandeling is de beoogde opbrengst overigens verdubbeld naar € 600 miljoen (zie hierna paragraaf 8.5.3). De gerealiseerde opbrengst blijkt achteraf in het eerste jaar te zijn uitgekomen op € 536 miljoen, hetgeen een afwijking van minus 11 procent impliceert.¹³⁷

133 Brief minister en staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 371, nr. 364, p. 2. Overigens is die tariefsverlaging nadien structureel gemaakt, maar dat is in deze context verder niet relevant.

134 Vgl. de opmerking van de Afdeling advisering van de Raad van State in dit verband: *‘Het voorstel lijkt met name te zijn ingegeven door de wens om te voorzien in een bijdrage (...) aan het gat dat is ontstaan door de tijdelijke verlaging van de overdrachtsbelasting.’* Advies RvS Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 4, p. 5.

135 MvT Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 13.

136 De raming van de opbrengst voor 2012 was evenwel nog gebaseerd op de geconsolideerde commerciële balansen van 2010 (en niet 2011), aangezien de balansen van 2011 op het moment van de raming nog niet bekend waren.

137 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 605, nr. 1, bijlage 4, p. 102. Door de gerealiseerde opbrengst van € 536 miljoen af te zetten tegen de beoogde opbrengst van € 300 miljoen, zoals verwoord in de Miljoenennota 2012, wordt de nadien bij amendement gerealiseerde verdubbeling van de beoogde opbrengst naar € 600 miljoen genegeerd. Een nadere toelichting hieromtrent is weliswaar in de zogeheten ‘verticale toelichting’ opgenomen (p. 38), maar dat laat onverlet dat in absolute bedragen een positief realisatieverschil van € 236 miljoen is gepresenteerd (79 procent), terwijl dit feitelijk een negatief realisatieverschil moet zijn van € 64 miljoen. In mijn optiek is dit een verwarrende voorstelling van zaken. De minister van Financiën stipt in december 2018 in een brief over ramingsfouten dit punt nog eens aan, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 80, p. 4 alsmede tabel 2 in de bijlage. Hij spreekt over een ramingsfout van 79 procent bij de bankenbelasting, maar noemt dit desondanks weinig verrassend gezien het ingediende amendement. Toch staat in de stukken wel degelijk een ramingsfout van 79 procent. Door in het Financieel Jaarverslag van het Rijk uit te gaan van een beoogde opbrengst na afronding van de parlementaire behandeling van belastingvoorstellen (en niet van de in de Miljoenennota opgenomen opbrengst) doet deze verwarring zich niet voor.

De oorspronkelijk beoogde opbrengst van de bankenbelasting (de helft van het totaal) dient, zoals hiervoor aangegeven, in het eerste toepassingsjaar ter compensatie van een deel van de eenmalige tariefsverlaging in de overdrachtsbelasting voor woningen. Deze tariefsverlaging levert namelijk een eenmalige derving van belastingopbrengst op die relevant is voor het begrotingssaldo. Door de opbrengst van de bankenbelasting hiertegenover te zetten, wordt dit effect geneutraliseerd. Invoering van een nieuwe structurele belasting is relevant voor het inkomstenkader, terwijl een eenmalige tariefsverlaging in de overdrachtsbelasting dat in beginsel niet is. Over de gehele kabinetsperiode bezien, is het cumulatieve effect van een tariefsverlaging en een daaropvolgende even grote tariefsverhoging namelijk neutraal.¹³⁸ De budgettaire opbrengst van de bankenbelasting is, vanuit het inkomstenkader bezien, dan ook niet zozeer een compenserende maatregel voor de eenmalige tariefsverlaging maar het is (vanaf het tweede toepassingsjaar) een compenserende maatregel (belastingverhoging) die tegenover andere lastenverlichtingen voor het bedrijfsleven wordt gesteld om het inkomstenkader te laten sluiten.¹³⁹ Naar het mij voorkomt is dit relevante informatie om de beoogde budgettaire opbrengst van de bankenbelasting in (begrotings)perspectief te kunnen plaatsen en ik acht het een gemis dat in de wetstoelichting hieraan voorbij is gegaan.

De andere helft van de opbrengst van de bankenbelasting – de in het Begrotingsakkoord 2013 overeengekomen verhoging van € 300 naar € 600 miljoen¹⁴⁰ – is bedoeld om aan de Europese begrotingsspelregels te voldoen en meer specifiek de 3%-tekortnorm. In theorie behelst het een aanpassing van het inkomstenkader, ware het niet dat door de vroegtijdige val van het kabinet Rutte I het inkomstenkader (2011-2015) op losse schroeven is komen te staan (het eindbeeld is niet meer leidend). Daardoor wordt deze extra opbrengst van de bankenbelasting in wezen onderdeel van het basispad, dat voor het kabinet Rutte II vervolgens het uitgangspunt vormt om het nieuwe inkomstenkader (2013-2017) op te baseren.

De bankenbelasting kent geen belastingfaciliteiten (belastinguitgaven), althans deze zijn niet in de daarvoor in de Miljoenennota bedoelde overzichten opgenomen. Het kabinet en het parlement geven er geen blijk van dat zij de bankenbelasting hebben nagelopen om belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) te detecteren, en ook de Afdeling advisering van de Raad van State maakt daar in haar advies op het wetsvoorstel tot invoering van de bankenbelasting geen melding van. De doelmatigheidsvrijstelling is bedoeld om de uitvoering van de belastingheffing te ontzien, maar het gaat daarbij wel om een serieus bedrag aan belastingontvangst dat niet wordt opgehaald. Bij schatting van het budgettaire beslag op het moment

138 Dat geldt overigens niet voor het streven het inkomstenkader ook jaar op jaar te laten sluiten, maar dat is in de nationale begrotingsspelregels niet geformuleerd als een harde eis.

139 Miljoenennota 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000, nr. 1, p. 71.

140 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, p. 34.

van invoering zou het om € 140 miljoen kunnen gaan (verdubbeling van de oorspronkelijk genoemde € 70 miljoen als gevolg van de verhoogde tarieven) met de kanttekening dat zonder deze doelmatigheidsvrijstelling de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en de administratieve lasten voor de banken volgens de regering 'disproportioneel toenemen'.¹⁴¹ Overigens is er veel parlementaire discussie over de hoogte van doelmatigheidsvrijstelling.¹⁴² Daar waar deze vrijstelling als een tegemoetkoming wordt gezien aan belastingplichtigen, komt de kwalificatie belastingfaciliteit mijns inziens in beeld. Voor het lage belastingtarief voor langlopende schulden geldt mijns inziens evenzeer dat het mogelijk in aanmerking komt voor de kwalificatie als belastingfaciliteit (belastinguitgave), aangezien dit gezien kan worden als een afwijking van de tariefstructuur.¹⁴³ Wel is van belang dat bij andere belastingmiddelen een lager tarief ook niet altijd als belastingfaciliteit (belastinguitgave) kwalificeert.¹⁴⁴ Tot slot is nog interessant dat de opcenten op de tarieven in geval van een te hoge variabele beloning van bankbestuurders als een negatieve-belastingfaciliteit kan worden beschouwd.¹⁴⁵ Het leerstuk van de belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) is niet geheel vastomlijnd. Op zichzelf is een andere kwalificatie van deze 'facetten' binnen dit belastingmiddel derhalve voorstelbaar, maar het ontbreken van een afweging hieromtrent betekent dat er simpelweg geen kenbare aandacht aan is besteed. Het gevolg is dat inzicht in de (ontwikkeling van de) budgettaire aspecten van deze onderdelen binnen de bankenbelasting ontbreekt.

8.5.3 Parlementaire positie budgettaire impact

Invoering van de bankenbelasting heeft plaats tegen de achtergrond van enkele jaren daarvoor door de overheid verrichte interventies in de financiële sector, waaronder de bankensector. Die interventies hebben een nega-

141 Nota n.a.v. verslag Invoering Bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 6, p. 14.

142 Vgl. Plenair debat Invoering Bankenbelasting, *Handelingen II* 2011/12, nr. 77, item 28 en nr. 78, item 6. Zie tevens brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 26. Voor de parlementaire pogingen de vrijstelling in het geheel niet in te voeren of te halveren, verwijs ik naar de (niet aangenomen) amendementen Van Vliet (PVV, gedoogpartij), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nrs. 9 en 24.

143 Desgevraagd merkt de regering op dat van de geraamde totale opbrengst 85 procent voortkomt uit het hoge tarief en 15 procent uit het lage tarief, Nota n.a.v. verslag Invoering Bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 6, p. 9.

144 Bij de omzetbelasting geldt het lage tarief in een aantal gevallen wel al langer als belastinguitgave, maar in de schenk- en erfbelasting bijvoorbeeld niet. Het lage tarief in de overdrachtsbelasting voor woningen is niet als belastinguitgave aangemerkt, maar per 2018 wel in het overzicht met fiscale regelingen opgenomen. Een duidelijke koers ten opzichte van een laag belastingtarief is er in dit kader niet.

145 Dit lijkt vooralsnog een louter theoretisch vraagstuk te zijn, want uit de Evaluatie bankenbelasting 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 545, nr. 44, bijlage, p. 1 en 10, blijkt dat in de periode 2012-2014 de opcenten niet zijn toegepast.

tief publiek en politiek sentiment gecreëerd richting de bankensector. Het in het recente verleden bijspringen door “de belastingbetaler” wordt dan ook aangehaald als argument voor invoering van een bankenbelasting.¹⁴⁶ Als hoofddoelstelling komt derhalve vooral betekenis toe aan de over de toekomst uitstrekkende impliciete overheidsgarantie.

Vanuit het aangehaalde sentiment vloeit ook de parlementaire oproep om de bankenbelasting voor wat betreft de budgettaire omvang hoog te maken, waarbij overigens wel het negatieve effect van (de hoogte van) de bankenbelasting op de kredietverlening als een plafond fungeert. Het oorspronkelijke kabinetsvoorstel voor een opbrengst van € 300 miljoen wordt door verschillende fracties als te laag bestempeld, en weldra wordt zelfs een opbrengst van € 1 miljard geopperd.¹⁴⁷ Dit is de regering evenwel te gortig. Lopende de onderhandelingen over het Begrotingsakkoord 2013 wordt de Tweede Kamer verzocht de stemming over de invoering van de bankenbelasting uit te stellen. Daarbij wordt nadrukkelijk verwezen naar het voorstel voor een in de ogen van de regering te ambitieuze ophoging van de bankenbelasting, hoewel er anderzijds ook begrip bestaat voor de parlementaire wensen voor een grotere budgettaire opbrengst.¹⁴⁸ Het effect van een hogere bankenbelasting op de kredietverlening wordt door De Nederlandsche Bank (DNB) in kaart gebracht om de ambities in de Tweede Kamer enigszins te temperen.¹⁴⁹ Via de afspraken in het Begrotingsakkoord 2013 is uiteindelijk een opbrengst van € 600 miljoen in beeld gekomen en dit is via een amendement door middel van een verhoging van de tarieven in het wetsvoorstel opgenomen.¹⁵⁰

146 Plenaire debat Invoering Bankenbelasting, *Handelingen II* 2011/12, nr. 77, item 28, p. 65.

147 Plenaire debat Invoering Bankenbelasting, *Handelingen II* 2011/12, nr. 77, item 28, p. 54-55 en 66.

148 ‘Inmiddels hebben mij via de media een veelheid aan signalen bereikt dat uw Kamer in meerderheid voorstander zou zijn van een ophoging van de opbrengst van € 300 miljoen naar € 1 miljard. Hoewel ik op zichzelf gesproken niet a priori afwijzend sta tegenover een verhoging van de opbrengst (in het afgebroken Catshuisberaad was sprake van een ophoging van de opbrengst naar € 600 miljoen), verzoek ik uw Kamer mij ten minste de gelegenheid te geven De Nederlandsche Bank (DNB) om advies te vragen over het effect van de verhoogde opbrengst van de bankenbelasting op de kredietverlening,’ zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 28.

149 Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 31.

150 Amendement Braakhuis (GroenLinks, oppositie), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 29. Een eerder verbond voor een opbrengst van € 1 miljard, zoals neergelegd in het amendement Braakhuis en Groot (PvdA, oppositie), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 27, werd daarmee verbroken, waarna laatstgenoemde hiertoe een eigen, overigens verworpen, amendement indiende, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 30. Hierover heeft de staatssecretaris van Financiën in het plenaire debat in de Eerste Kamer nog gereflecteerd, *Handelingen I* 2011/12, nr. 36, item 8, p. 80: ‘Op een zeker moment bereik je zelfs een omslagpunt waarbij de schade aan de economie groter is dan de opbrengst uit de bankenbelasting. Dat zou overigens het geval zijn geweest als een van de amendementen om de opbrengst van de bankenbelasting op € 1 miljard te zetten in de Tweede Kamer zou zijn aangenomen.’

De Tweede Kamer heeft zich gedurende de parlementaire behandeling dus nadrukkelijk laten gelden door de tarieven te verhogen teneinde de oorspronkelijke opbrengst te verdubbelen. Natuurlijk deed zich hiertoe ook de welhaast uitzonderlijke gelegenheid voor na de val van het kabinet Rutte I en de daaropvolgende, op grond van Europese begrotingsspelregels, noodzakelijke onderhandelingen met als uitkomst het Begrotingsakkoord 2013. De aangenomen amendementen om de opcenten op de tarieven te verhogen van 5 procent naar 10 procent bij het overschrijden van een grens van de variabele beloning ten opzichte van de vaste beloning van bankbestuurders alsmede het (twee jaar na invoering) verlagen van deze grens van 100 procent naar 25 procent zijn evenzeer noemenswaardig,¹⁵¹ maar deze hebben verder geen budgettaire impact.

In de Eerste Kamer staat de budgettaire omvang van de bankenbelasting, zonder deze overigens op grond van de voorgestelde vormgeving in twijfel te trekken, in de belangstelling met het oog op het effect op zowel de kredietverlening als de economie.¹⁵² Via een aangenomen motie wordt verzocht hiertoe de vinger aan de pols te houden en de Kamer hierover te rapporteren.¹⁵³ Zwaarwegend is dat allemaal niet, want het voorstel wordt met algemene stemmen aangenomen.

De wetstoelichting noemt enkel de budgettaire opbrengst maar verschaft geen informatie over de raming als zodanig. In de Tweede Kamer ontstaan (mede) daardoor vragen over deze '*resultante van grondslag en tarief*' vanuit, naar ik aanneem, de behoefte om andere dan de gemaakte keuzes hieromtrent te verkennen.¹⁵⁴ De regering merkt evenwel nietszeggend op dat bij de voorliggende vormgeving van de bankenbelasting de beoogde budgettaire opbrengst realistisch is.¹⁵⁵ Kamerleden wordt hierdoor budgettair inzicht onthouden inzake de gevraagde mix tussen belastinggrondslag en tariefstelling, hetgeen het moeilijker maakt zelf met alternatieve voorstellen te komen. Pas in de Eerste Kamer legt de regering desgevraagd enkele onderliggende cijfers en gegevens op tafel waarop de raming is gebaseerd.¹⁵⁶ Dit is mijns inziens rijkelijk laat te noemen.

Daarnaast worden parlementaire zorgen over niet gehaalde opbrengst als gevolg van mogelijke constructies door belastingplichtigen (en dus zorgen over een niet-waterdichte vormgeving van de bankenbelasting)

151 Amendement Bashir (SP, oppositie) en Groot (PvdA, oppositie), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 16, respectievelijk amendement Omtzigt (CDA, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 22.

152 Plenair debat Invoering bankenbelasting, *Handelingen I* 2011/12, nr. 35, item 3, p. 35-46.

153 Motie Sent (PvdA) c.s., *Kamerstukken I* 2011/12, 33 121, J.

154 Verslag Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 5, p. 9-10.

155 Nota n.a.v. verslag Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 6, p. 22-23.

156 Vooral de totale grondslag van de kortlopende en langlopende passiva zijn gezien de tariefstructuur daarbij relevant, zie MvA Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken I* 2011/12, 33 121, D, p. 12.

genegeerd.¹⁵⁷ In de reactie stelt de regering namelijk dat in geval van late betalingen door banken de opbrengst van de bankenbelasting in de tijd verschuift,¹⁵⁸ maar dat heeft niets van doen met constructies die er voorzorgen dat er in bepaalde gevallen juist slechts deels of helemaal geen betaling binnenkomt. Hoewel niet bekend is in hoeverre sprake is van constructies is de parlementaire zorg over de opbrengst, zeker achteraf gezien, helemaal niet zo vreemd, want het verschil tussen raming en realisatie kent in het eerste jaar een negatieve afwijking van 11 procent. De Tweede Kamer slaat daar echter in het geheel niet op aan bij publicatie van het Financieel Jaarverslag van het Rijk. Vreemd is dat niet, want in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012 wordt de gerealiseerde opbrengst van € 536 miljoen afgezet tegen de beoogde opbrengst van € 300 miljoen zoals opgenomen in de Miljoenennota 2012, waardoor een positief realisatieverschil van 79 procent ontstaat (zie paragraaf 8.5.2). De via een amendement ingevoerde verdubbeling van de beoogde opbrengst naar € 600 miljoen is derhalve genegeerd, hetgeen in mijn optiek een verwarrende voorstelling van zaken is.

Door de inwerkingtreding per 1 oktober 2012 (en de daaraan voorafgaande parlementaire behandeling van het wetsvoorstel medio 2012) is er gedurende het eerste begrotingsjaar ook weinig budgettaire houvast. De Voorjaarnota 2012, Miljoenennota 2013 en de Najaarsnota 2012 reppen dan ook niet over de bankenbelasting voor 2012.¹⁵⁹ Dat na afloop van het begrotingsjaar de gerealiseerde opbrengst afwijkt van de raming leidt, zoals gezegd, niet tot parlementaire interesse. Deze interesse speelt overigens wel enkele jaren later op naar aanleiding van een evaluatie van de bankenbelasting in de jaren 2012-2014. Uit die evaluatie blijkt een steeds verdere neerwaartse ontwikkeling van de budgettaire opbrengst van de bankenbelasting.¹⁶⁰ Parlementariërs vragen in een schriftelijk overleg of dat niet tot ingrijpen noopt door bijvoorbeeld de tarieven te verhogen.¹⁶¹ De regering ziet evenwel geen reden om aan te nemen dat de opbrengsten van de bankenbelasting structureel zullen dalen. Volgens mij is dat echter geen relevante constatering. De regering merkt zelf in dit verband immers tevens op: *‘Voor alle belastingen geldt dat als de grondslag zich anders ontwikkelt dan geraamd, de ontvangsten ook anders uitvallen. Als deze lager (of hoger) uitvallen*

157 Verslag Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 5, p. 10.

158 Nota n.a.v. verslag Invoering bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 6, p. 24.

159 In de Miljoenennota 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 1, p. 36, 60 en 74, wordt wel melding gemaakt van het gesloten Begrotingsakkoord 2013 en de daarin overeengekomen verdubbeling van de oorspronkelijk opbrengst, maar over de ontwikkeling van de opbrengst in begrotingsjaar 2012 is niets vermeld.

160 De gerealiseerde opbrengst van de bankenbelasting loopt van € 536 miljoen (2012) en € 507 miljoen (2013) terug naar € 448 miljoen (2014), waarmee de oorspronkelijke budgettaire doelstelling van € 600 miljoen uit beeld raakt, zie Evaluatie bankenbelasting 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 545, nr. 44, bijlage, p. 12-13.

161 Verslag schriftelijk overleg Evaluatie bankenbelasting 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 545, nr. 48, p. 3, 4, 6.

*dan geraamd, gaat dat ten koste van (of komt dat ten goede aan) het EMU-saldo en hoeft dat niet tot aanpassing van tarieven of de grondslag te leiden.*¹⁶² De regering doelt hiermee op het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatoren) van de nationale begrotingsspelregels die inderdaad niet nopen tot ingrijpen, ondanks de afwijking tussen raming en realisatie. Van niet ingrijpen is zelfs sprake indien de opbrengst zich in het geheel niet ontwikkelt naar het niveau van de bij invoering overeengekomen budgettaire doelstelling, zelfs indien dat bekend is of kan zijn. Het is daarbij mijns inziens een relevante kanttekening dat de opbrengst van de bankenbelasting sinds de invoering tot op heden nimmer de oorspronkelijke budgettaire doelstelling heeft gehaald.¹⁶³

8.5.4 Tussenconclusie

Hoewel de hoofddoelstelling (beprijzen impliciete overheidsgarantie) en de twee nevendoelstellingen (wegnemen financieringsprikkel ongedekte schulden en tegengaan perverse prikkels beloningsbeleid) van de bankenbelasting niet direct budgettair van aard zijn, vormt het budgettaire doel wel degelijk een voornamere reden tot invoering van de bankenbelasting. Het aldus impliciete budgettaire doel is dan ook volop onderwerp van politiek debat, ondanks de summiere inzage van de regering in de parameters van de raming. Dat debat leidt uiteindelijk in de Tweede Kamer tot een verdubbeling van het oorspronkelijke budgettaire doel door middel van een bij amendement geregelde tariefsverhoging.

Het parlement slaat niet aan op een negatieve afwijking in het eerste begrotingsjaar tussen raming en realisatie van de opbrengst van 11 procent. Deze afwijking is ook niet zo gepresenteerd in het Financieel Jaarverslag van Rijk. Doordat de tijdens de parlementaire behandelingen doorgevoerde verdubbeling van de opbrengst niet is meegenomen, is juist ten onrechte een meevaller gepresenteerd. Overigens heeft een afwijking tussen raming en realisatie van de opbrengst op grond van de nationale begrotingsspelregels geen gevolgen, hetgeen tevens een verklaring voor het gebrek aan parlementaire interesse kan zijn. Dat naar aanleiding van een evaluatie – met als uitkomst een neerwaartse ontwikkeling in de opbrengst van de bankenbelasting – de parlementaire vinger wel op deze zere plek wordt gelegd, leidt op grond van dezelfde begrotingsspelregels evenmin tot ingrijpen. Het budgettaire doel fungeert op het moment van invoering van de bankenbelasting – en dus gedurende de parlementaire behandeling van het voorstel tot invoering – in wezen als een onbeweegbaar harnas. Zodra de bankenbelasting eenmaal inwerking treedt, wordt dat harnas evenwel

162 Verslag schriftelijk overleg Evaluatie bankenbelasting 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 32 545, nr. 48, p. 21.

163 Zoals weergegeven in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012 tot en met 2017. Ook de geraamde opbrengst is op een lager bedrag gesteld.

afgeworpen en is het budgettaire doel flexibel en afhankelijk van verschillende omstandigheden.

Het detecteren van eventuele belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) heeft niet plaatsgevonden bij de invoering van de bankenbelasting, terwijl het verlaagde tarief hiervoor mijns inziens in aanmerking komt. Ten aanzien van de doelmatigheidsvrijstelling kan worden betoogd dat het de uitvoering van de belastingheffing ontziet en niet is bedoeld als tegemoetkoming voor belastingplichtigen (en dus geen belastingfaciliteit is), maar in het parlement wordt daar ook anders over gedacht. Het budgettaire beslag van de doelmatigheidsvrijstelling is vanuit die discussie in ieder geval relevant. Het parlement heeft evenwel geen inzicht in de budgettaire ontwikkeling van deze onderdelen van de bankenbelasting.

8.6 RESOLUTIEHEFFING

8.6.1 Aanleiding

De resolutieheffing is een eenmalige belasting in 2014 over het bedrag van de onder het Nederlandse depositogarantiestelling aangehouden deposito's op 1 februari 2013.¹⁶⁴ De belasting is vanwege de spreiding over het belastingjaar verdeeld over drie tijdstippen, hetgeen drie aangiftes en drie betalingen impliceert.¹⁶⁵ Banken zijn de belastingplichtigen voor zover zij op 1 februari 2013 alsmede op de genoemde drie heffingstijdstippen in 2014 onder het Nederlandse depositogarantiestelsel vallen. Het tarief bedraagt 0,075 procent en is *'een afgeleide van de beoogde opbrengst'*.¹⁶⁶ Gezien de drie heffingstijdstippen is het totale tarief in 2014 in feite 0,225 procent.

De resolutieheffing is onderdeel van het totale financieringspakket ten behoeve van de nationalisatie van SNS REAAL op 1 februari 2013. De minister van Financiën verwoordt het bij de aankondiging van de nationalisatie aldus: *'Ten behoeve van de schatkist zal ik in 2014 een eenmalige resolutieheffing opleggen aan de Nederlandse banken van € 1 miljard. Dit vind ik gerechtvaardigd omdat de Nederlandse banken bij een faillissement van SNS Bank sterk negatieve gevolgen zouden ondervinden.'*¹⁶⁷ Het uitgangspunt is daarbij geweest dat de financiële consequenties van een nationalisatie voor de overheid zo beperkt mogelijk moeten zijn. Daartoe zijn ook eerst opties zonder overheidsinterventie verkend. Relevante overweging daarbij is dat in geval van

164 Het depositogarantiestelsel is een garantieregeling voor rekeninghouders van een bank tot een tegoed van € 100.000.

165 De belastingschuld ontstaat driemaal (op 1 maart, 1 mei en 1 juli) en dus niet eenmaal met vervolgens een betaling in drie termijnen, aangezien in laatstgenoemd geval alsnog direct in het eerste kwartaal een voorziening zou moeten worden getroffen voor de volle omvang van de resolutieheffing.

166 MvT Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 3, p. 3.

167 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 532, nr. 1, p. 2.

een eventueel faillissement van de bank het depositogarantiestelsel wordt geactiveerd, waardoor de andere banken het spaargeld moeten uitkeren.¹⁶⁸ Nationalisatie dan wel faillissement moeten geen verschil maken in de zin dat de rekening daarvoor (deels) in de bankensector neerslaat. De resolutieheffing is zo bezien een deel van de rekening van de nationalisatie.¹⁶⁹

8.6.2 Budgettaire impact

De wetstoelichting is kort over de budgettaire aspecten van de resolutieheffing: *'De geraamde budgettaire opbrengst in 2014 bedraagt € 1 miljard.'*¹⁷⁰ Een verdere toelichting ontbreekt, terwijl toch een grondslag aan totale deposito's moet zijn vastgesteld om bij de tariefstelling de genoemde opbrengst in te schatten. Het valt op dat reeds bij voorbaat aanvullende maatregelen worden aangekondigd indien naar aanleiding van de eerste aangifte in maart 2014 wordt ingeschat dat de beoogde budgettaire opbrengst niet wordt gehaald.¹⁷¹ Anders dan normaliter ten aanzien van de werking van het inkomstenkader, waarbij alleen op het moment van besluitvorming de budgettaire impact een rol speelt, is het bij de resolutieheffing van belang om gedurende het begrotingsjaar de vinger aan de pols te houden zodat desnoods kan worden bijgestuurd. Een afwijking tussen raming en mogelijke realisatie loopt derhalve niet weg onder het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatoren). Dit mechanisme past overigens in het stramen van een latere aanbeveling van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 om in geval van grote, onverwachte effecten van een nieuwe fiscale regeling een compenserende maatregel te treffen, indien uit een evaluatie blijkt dat het uiteindelijke budgettaire beslag sterk afwijkt van de raming (het is in feite een correctie ten behoeve van het inkomstenkader).¹⁷² Deze aanbeveling is ten aanzien van een budgettaire overschrijding van zowel bestaande als nieuwe belastingfaciliteiten overgenomen door het kabinet Rutte III in de begrotingsspelregels, hoewel de formulering daarbij veel beleidsruimte

168 Dat bedrag wordt geschat op € 35 miljard. Vanuit de veronderstelling dat alsdan uit de boedel van de failliete bank 85 procent wordt uitgekeerd, resteert voor de bankensector naast de onzekerheid en administratieve rompslomp een gezamenlijk kostenpost van circa € 5 miljard, zie brief minister van Financiën, *Kamerstukken II 2012/13*, 33 532, nr. 1, p. 13-14. Zie tevens MvT Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II 2012/13*, 33 653, nr. 3, p. 3.

169 Gedurende de onderhandelingen met spelers in de bankensector over de opties zonder overheidsinterventie is de resolutieheffing bij een eventuele nationalisatie reeds in het vooruitzicht gesteld om te voorkomen dat nationalisatie een goedkope uitkomst zou zijn voor de bankensector. Vgl. Spanjers 2013, p. 210-211.

170 MvT Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II 2012/13*, 33 653, nr. 3, p. 6.

171 MvT Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II 2012/13*, 33 653, nr. 3, p. 3.

172 Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42. Daarbij dient dan wel vooraf een toegestane afwijking te worden vastgesteld, waarboven het alsdan treffen van een compenserende maatregel aan de orde is. Zie paragraaf 6.6.3.

laat.¹⁷³ Maar, zoals de resolutieheffing laat zien, kan een dergelijk correctiemechanisme dus ook van toepassing zijn op een (nieuw) belastingmiddel. Strikt genomen heeft een eenmalige belasting overigens geen effect op de cumulatieve uitkomst van het inkomstenkader aangezien de invoering en de afschaffing tegen elkaar weggestreept kunnen worden. In de jaaropstelling moet het effect desalniettemin wel zichtbaar zijn.¹⁷⁴

In de Miljoenennota 2014 is de geraamde opbrengst van de resolutieheffing ‘uit praktisch oogpunt’ samengevoegd met de bankenbelasting, hoewel beide belastingen een geheel andere grondslag kennen.¹⁷⁵ Dit komt de overzichtelijkheid niet ten goede.¹⁷⁶ Temeer daar de opbrengst van de resolutieheffing, zoals hiervoor aangegeven, gedurende het jaar monitoring behoeft om het budgettaire einddoel in zicht te houden. Vreemd genoeg wordt in de Voorjaarsnota 2014 vervolgens geen aandacht besteed aan de tussenstand met betrekking tot de opbrengst van de resolutieheffing.¹⁷⁷ Daarmee is niet gezegd dat de monitoring van de opbrengst niet plaatsheeft, maar hierover is niet gerapporteerd. Pas nadat de Tweede Kamer vraagt naar de stand van zaken per belastingmiddel – dus niet specifiek naar de resolutieheffing, maar in meer in het algemeen – wordt duidelijk dat de raming op het moment van verschijnen van de Voorjaarsnota 2014 nog geheel ongewijzigd

173 Zo is vastgelegd dat bij een substantiële opwaartse afwijking van de endogene ontwikkeling van belastingfaciliteiten ten opzichte van het bij het begin van de kabinetsperiode verwachte ontwikkeling er aanleiding kan bestaan - het is dus geen verplichting - een compenserende maatregel te treffen die overigens niet relevant is voor het inkomstenkader, zie Begrotingsregels 2018-2021, Bijlage 2 Beheersing belastinguitgaven, onderdeel ‘Monitoring van individuele belastinguitgaven’, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, bijlage 1, nr. 54, p. 18.

174 Echter, een lastenverzwaring van € 1 miljard in 2014 en dan vervolgens een lastenverlichting van € 1 miljard in 2015 met betrekking tot de resolutieheffing lijkt niet in het inkomstenkader te zijn opgenomen, vgl. Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 112-113. Elders merkt de regering zonder nadere onderbouwing op dat de resolutieheffing wel gevolgen heeft voor de inkomsten van de overheid maar niet voor de lastenontwikkeling (waardoor de resolutieheffing als een uitzondering op het inkomstenkader zou gelden, althans zo lees ik deze passage), vgl. Miljoenennota 2014, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 2, p. 18. Een jaar later volgt enige verduidelijking met de opmerking: ‘Alle kosten en opbrengsten van interventies in de financiële sector met als doel het stabiel houden van het financiële systeem zijn niet relevant voor zowel het inkomsten- als het uitgavenkader,’ zie Miljoenennota 2015, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000, nr. 2, p. 17, voetnoot 5. Ter volledigheid merk ik op dat de bankenbelasting, anders dan de resolutieheffing, wel in het inkomstenkader neerslaat.

175 Miljoenennota 2014, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 2, p. 17.

176 Uitgaande van de veronderstelling dat de vermoedelijke uitkomst van de bankenbelasting in 2013 gelijk is aan de raming voor de bankenbelasting in 2014 (er is kennelijk geen endogeen effect) is de geraamde opbrengst van de bankenbelasting € 536 miljoen en van de resolutieheffing € 1 miljard, zie Miljoenennota 2014, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 2, p. 15, tabel 2.3.1.

177 Voorjaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 940, nr. 1.

is ten opzichte van de raming in de Miljoenennota 2014.¹⁷⁸ Dat betreft dus geen tussentijds realisatiecijfer maar een actualisering van de raming. In de Najaarsnota 2014 komt de resolutieheffing niet voor.¹⁷⁹ Evenmin wordt er schriftelijk dan wel mondeling door Kamerleden naar de resolutieheffing geïnformeerd.¹⁸⁰

Uit het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014 blijkt dat de bankenbelasting en de resolutieheffing tezamen € 83 miljoen minder hebben opgeleverd dan vooraf geraamd.¹⁸¹ Door in het overzicht van de interventies in de financiële sector te spitten, hetgeen kennelijk nodig is om de benodigde informatie boven tafel te krijgen, blijkt evenwel dat de resolutieheffing met een gerealiseerde opbrengst van € 1,005 miljard de raming met 0,5 procent heeft overtroffen.¹⁸² Hoewel de informatieverstrekking richting het parlement gedurende het begrotingsjaar zeer beperkt is over de budgettaire aspecten van de resolutieheffing lijkt het met de aldus gerealiseerde opbrengst eind goed al goed te zijn.

Gezien de vormgeving van de resolutieheffing – een brede grondslag zonder uitzonderingen en een proportioneel tarief – zijn de belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) niet aan de orde.

Met betrekking tot de resolutieheffing is een duidelijke relatie gelegd met het dekken van een deel van de overheidskosten ten aanzien van de nationalisatie van SNR REAAL. Toch is van een direct verband in de begroting geen sprake. Van belang daarbij is dat de nationale begrotings spelregels hier geen ruimte voor bieden vanwege de scheiding van de inkomsten en de uitgaven. Anders dan de hele opzet doet vermoeden, is de resolutieheffing dus geen bestemmingsheffing en de opbrengst vloeit derhalve ‘gewoon’ naar de algemene middelen.

178 Het lijkt erop dat geen actuele gegevens voorhanden zijn, want de raming van de opbrengst bankenbelasting en resolutieheffing tezamen voor 2014 bedraagt € 1,5 miljard in zowel september 2013 (Miljoenennota 2014) als eind mei 2014 (Voorjaarsnota 2014). Zie antwoord op vraag 43, Lijst vragen en antwoorden Voorjaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 940, nr. 2, p. 17-18. Ook tijdens het plenaire debat over de Voorjaarsnota 2014, *Handelingen II* 2013/14, nr. 101, item 7, wordt niet geïnformeerd naar de budgettaire tussenstand inzake de resolutieheffing.

179 Wel wordt een tegenvaller van € 100 miljoen bij de bankenbelasting gemeld (Najaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 085, nr. 1, p. 5-6), maar uit navraag door Kamerleden blijkt dat deze daadwerkelijk op de bankenbelasting ziet en niet op de samengestelde post met de resolutieheffing (antwoord vraag 69, Lijst vragen en antwoorden Najaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 085, nr. 2, p. 23).

180 Vgl. Lijst vragen en antwoorden Najaarsnota 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 085, nr. 2 alsmede Plenaire debat Najaarsnota 2014, *Handelingen II* 2014/15, nr. 37, item 19 en 21.

181 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 200, nr. 1, p. 76.

182 De tegenvaller heeft zich dus enkel bij de bankenbelasting voorgedaan. Zie Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 200, nr. 1, p. 78.

8.6.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De budgettaire impact van de resolutieheffing ontmoet meteen parlementaire belangstelling. De vaststelling van de omvang is volgens de regering een weging tussen enerzijds het leveren van een wenselijke bijdrage aan de overheidskosten van de nationalisatie en anderzijds het mitigeren van het (negatieve) effect op de kredietverlening en op de versterking van bankbalansen.¹⁸³ De Tweede Kamer verzoekt desalniettemin de regering om de omvang nader te onderbouwen en de effecten in beeld te brengen.¹⁸⁴ Minister Dijsselbloem van Financiën ziet daar geen probleem in en zegt zelfs toe op deze aspecten in te gaan in de wetstoelichting: *‘Als de Kamer dan vindt dat de heffing groter, langer, breder of dieper moet gaan, dan kunnen wij dat meteen in de wet regelen.’*¹⁸⁵ Hieruit spreekt een handreiking aan het parlement met inzage in de budgettaire aspecten van de resolutieheffing om daarmee het debat over de omvang aan te gaan. De realiteit is weerbarstiger. De invoeringswet van de resolutieheffing kent in de toelichting geen uiteenzetting over (de totstandkoming en de merites van) de budgettaire omvang. Slechts de verwijzing naar een elders gepubliceerde analyse van De Nederlandsche Bank dient te volstaan. Daarin wordt door de toezichthouder gesteld dat een resolutieheffing van € 1 miljard het maximale is.¹⁸⁶ Hoewel niet elke parlementariër overtuigd is van het plafond dat de toezichthouder in de korte analyse heeft neergelegd, blijkt het maatgevend te zijn in het politieke debat. Deze verwijzing, en vooral het gebrek aan bruikbare informatie over de grondslag en de gemaakte raming, verschaft het parlement nog steeds geen handvat om zelfstandig tot een andere omvang te komen. Pas na vragen geeft de regering aan dat in de raming is uitgegaan van een totaal aan gegarandeerde deposito's van ruim € 447 miljard,¹⁸⁷ waarna Kamerleden pas in staat zijn zelfstandig een wijziging voor te stellen.¹⁸⁸

183 Plenair debat Nationalisatie SNS REAAL, *Handelingen II* 2012/13, nr. 49, item 9, p. 73.

184 Plenair debat Invoering resolutieheffing 2014, *Handelingen II* 2012/13, nr. 11, item 4, p. 5. Vgl. aangenomen motie Nijboer (PvdA, coalitie) en Harbers (VVD, coalitie), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 532, nr. 6.

185 Plenair debat Nationalisatie SNS REAAL, *Handelingen II* 2012/13, nr. 49, item 9, p. 104.

186 *‘Een hogere bijdrage zou met het oog op de mogelijke consequenties voor de kredietverlening en de reële economie onwenselijk zijn geweest. Met een heffing van € 1 miljard en de bijbehorende compensatie via uitstel van depositogarantiestelsel-bijdragen is de grens van het verantwoorde opgezocht,’* zie DNB-Analyse ‘Onderbouwing maximale resolutieheffing’, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 533, nr. 4, bijlage, p. 7.

187 Gebaseerd op een benadering door de banken zelf en een niet nader toegelichte omrekening door De Nederlandsche Bank, zie Nota n.a.v. verslag Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 6, p. 4.

188 Vgl. het verworpen amendement Van Dijck (PVV, oppositie), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 7, met een voorgestelde tariefsverhoging om de beoogde budgettaire opbrengst van de resolutieheffing op € 3,7 miljard te stellen (zijnde de inschatting van de totale overheidskosten van de nationalisatie).

Kamerleden vragen gedurende parlementaire behandeling van de invoeringswet naar de inhoud van de reeds door de regering aangekondigde aanvullende maatregelen in het geval dat de opbrengst van de resolutieheffing gedurende het begrotingsjaar, na de eerste aangifte in maart 2014, tegenvalt. De regering denkt daarbij bijvoorbeeld aan een vierde termijn rond het einde van december 2014 met een apart tarief om de opbrengst van € 1 miljard daadwerkelijk te realiseren, waarbij wel is opgemerkt dat dit een wetswijziging vergt.¹⁸⁹ Met het oog op art. 104 Gw is deze opmerking mijns inziens niet meer dan terecht. Zonder een vorm van terugwerkende kracht lijkt het mij overigens niet eenvoudig te bewerkstelligen om na afloop van het eerste kwartaal een wetswijziging voor te stellen die vervolgens reeds in december van datzelfde jaar inwerking getreden moet zijn. De regering acht een overschrijding van de beoogde opbrengst daarentegen niet voor de hand te liggen, waardoor zij ook niet ingaat op de vraag in hoeverre in dat geval een terugstorting van de meeropbrengst richting de banken plaatsheeft. Het is in ieder geval duidelijk dat het budgettaire doel van € 1 miljard hoe dan ook dient te worden gerealiseerd.

Het vastklampen aan het budgettaire doel en de getoonde bereidwilligheid om de belastingwet aan te passen indien dit doel buiten bereik dreigt te geraken, is een interessante afwijking van de gangbare praktijk. Kamerleden stellen er weliswaar vragen over, maar lijken zich niet te realiseren, of geven daar geen blijk van, dat dit een handelwijze is die navolging zou kunnen krijgen bij de invoering van andere belastingmiddelen (en ook eventueel bij andere belastingmaatregelen, hoewel daar wellicht een monitoringsprobleem speelt aangezien niet op het niveau van elke belastingwijziging steeds een realisatiecijfer beschikbaar is en kan zijn). Hiervoor hoeven de begrotingsspelregels niet gewijzigd te worden, want het is juist een meer strikte naleving van het inkomstenkader waarbij een autonome beleidswijziging ook daadwerkelijk voor die omvang (en niet enkel voor de omvang van de schatting vooraf) gedurende de kabinetsperiode betekenis toekomt. Een tegenvaller of een meevaller in de opbrengst kan dan leiden tot een wijziging van de belastingwet om het vooraf gestelde budgettaire doel meer binnen bereik te krijgen. De veronderstelling hierbij is dat net na invoering een afwijking tussen raming en realisatie hoofdzakelijk is gelegen in een onjuiste raming of vormgeving van de belasting en niet in de economische omstandigheden die na verloop van tijd als vanzelf vat krijgen op de opbrengst.

Dit gezegd hebbende, valt op dat, ondanks de zeer duidelijke budgettaire doelstelling, het parlement weinig interesse toont gedurende het begrotingsjaar in de ontwikkeling van de opbrengst. De regering geeft dit inzicht niet uit zichzelf, maar parlementariërs vragen er ook niet naar bij de schriftelijke en mondelinge behandeling van zowel de Voorjaarsnota 2014 als de Najaarsnota 2014. De resolutieheffing lijkt na de inwerkingtreding

189 Nota n.a.v. verslag Invoering resolutieheffing 2014, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 653, nr. 6, p. 2.

simpelweg van het parlementaire netvlies verdwenen. Dat de gerealiseerde budgettaire opbrengst nagenoeg geheel spoort met de raming relativeert achteraf gezien het gebrek aan belangstelling. Het parlement kan en mag er natuurlijk ook op vertrouwen dat bij een afwijkende ontwikkeling allereerst een informatieplicht op de regering rust.

8.6.4 Tussenconclusie

De resolutieheffing heeft zeer nadrukkelijk een budgettair doel. Onderscheidend element ten opzichte van andere belastingen is dat dit doel ook zeker gehaald dient te worden, zo merkt de regering voorafgaand aan de invoering op. In geval van een tegenvallende ontwikkeling van de budgettaire opbrengst worden na de eerste aangifte (van de beoogde drie aangiftes) zelfs al aanvullende maatregelen in het vooruitzicht gesteld om te bewerkstelligen dat de realisatie uiteindelijk ook (nagenoeg) spoort met de raming. Het is niet duidelijk of budgettaire monitoring gedurende het begrotingsjaar ook daadwerkelijk plaatsheeft.¹⁹⁰

Deze werkwijze past op zichzelf goed binnen de begrotingsspelregels, hoewel het wel een strengere toepassing daarvan betreft dan tot dusverre de praktijk is. Een dergelijke autonome beleidsaanpassing valt dan immers niet alleen op het moment van parlementaire besluitvorming binnen het inkomstenkader, maar ook (enige tijd) nadien zodat ramingsfouten en andere afwijkingen tussen de vormgeving van de beleidsaanpassing en de daaruit voortvloeiende opbrengst gecorrigeerd worden en niet 'weglopen' in het beweegmechanisme (automatische stabilisatie). Deze werkwijze wordt blijkens de parlementaire stukken niet aangemerkt als een precedent dat navolging verdient ten aanzien van andere autonome beleidsaanpassingen.¹⁹¹

De informatieverstrekking aan het parlement over de raming ten aanzien van de opbrengst van de resolutieheffing is summier te noemen. De regering verstrekt pas gegevens nadat hierom wordt gevraagd. Ook de informatie over het realisatiecijfer gedurende het begrotingsjaar is summier, waarbij de samenvoeging met de bankenbelasting in de presentatie boekdelen spreekt. Het parlement slaat daar verder niet op aan. Voor de gerealiseerde opbrengst wordt geen parlementaire belangstelling getoond. Dat raming en realisatie – zonder interventie – achteraf nagenoeg lijken te sporen (een positieve afwijking van slechts 0,5 procent) speelt hierbij mogelijk wel deels mee, hoewel dat gedurende het begrotingsjaar natuurlijk nog niet bekend kon zijn.

190 In de zin dat aan de hand van de eerste aangiftes een nieuwe raming wordt gemaakt om deze te relateren aan de oorspronkelijke raming om aldus te bezien of het beoogde budgettaire einddoel nog steeds haalbaar is. Het lijkt er namelijk op dat gedurende het begrotingsjaar, zeker bij de Voorjaarsnota, enkel de oorspronkelijke raming is herhaald.

191 Dat de resolutieheffing slechts één jaar van toepassing is, doet mijns inziens niets af aan de geschetste mogelijke precedentwerking.

8.7 OPSLAG DUURZAME ENERGIE (ODE)

8.7.1 Aanleiding

De opslag duurzame energie (ODE) is een per 2013 ingevoerde belasting op het verbruik van elektriciteit en aardgas. Belastingplichtigen zijn niet-zakelijke (particuliere) en zakelijke verbruikers. Voor elektriciteit geldt een degressieve tariefstructuur met vier schijven (uitgedrukt in eurocenten per kWh). Ook voor aardgas geldt een degressieve tariefstructuur met vier schijven (uitgedrukt in eurocenten per m³), waarbij in de eerste drie schijven een verlaagd tarief geldt voor de glastuinbouwsector. De opbrengst van de ODE is nadrukkelijk bedoeld voor de financiering van de (kasuitgaven van de) subsidieregeling stimulering duurzame energieproductie (SDE+).¹⁹² In het regeerakkoord van het kabinet Rutte I is dat letterlijk zo aangekondigd: *‘De financiering van de SDE+ vindt plaats door een opslag op de energierekening.’*¹⁹³

De ODE bestaat naast de energiebelasting – die eveneens op het verbruik van elektriciteit en aardgas ziet – en wordt op dezelfde wijze geheven en ingevorderd door de Belastingdienst. Welbeschouwd is de ODE te beschouwen als het later geboren zusje van de energiebelasting. Veel bepalingen in de energiebelasting werken dan ook door in de ODE.¹⁹⁴ Alleen voor de tarieven en de belastingvermindering per elektriciteitsaansluiting geldt het voorgaande niet en verschilt de ODE van de energiebelasting. De Afdeling advisering van de Raad van State noemt de ODE een opslag op de energiebelasting en zij meent dat verhoging van de tarieven van de energiebelasting meer voor de hand ligt dan de invoering van een nieuwe belasting.¹⁹⁵ De regering deelt deze opvatting niet en hecht met het oog op de zichtbaarheid juist waarde aan een zelfstandige belasting.

8.7.2 Budgettaire impact

In de optiek van de regering is de ODE *‘een heffing (...) die niet in juridische en begrotingstechnische zin als bestemmingsheffing dient voor de uitgaven van de SDE+.’*¹⁹⁶ Van de directe bestemming van de opbrengst van de ODE voor de

192 Zie Besluit stimulering duurzame energieproductie (SDE). Dit besluit is in april 2008 reeds in werking getreden. Door kosteneffectiviteit en haalbaarheid meer voorop te stellen bij de onder de subsidieregeling vallende opwekkingstechnieken van energie is volgens de regering allengs sprake van een efficiëntere regeling. Om dit tot uitdrukking te brengen wordt een “+” aan de afkorting toegevoegd (naar SDE+), hoewel het onderliggende besluit in de naamgeving niet wijzigt.

193 Regeerakkoord kabinet Rutte I 2010, p. 13.

194 *‘In dit wetsvoorstel is bepaald dat alle voor de energiebelasting geldende bepalingen met betrekking tot de belastbare feiten, de maatstaf van heffing, het tijdstip van verschuldigdheid en de wijze van heffing, de van kracht zijnde (gedeeltelijke) teruggaafregelingen en vrijstellingen ook van overeenkomstige toepassing zijn op de opslag.’* MvT Invoering ODE, Kamerstukken II 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 2.

195 Advies RvS Invoering ODE, Kamerstukken II 2011/12, 33 115, nr. 4, p. 2-3.

196 Nader rapport Invoering ODE, Kamerstukken II 2011/12, 33 115, nr. 4, p. 3.

SDE+ is strikt genomen dan ook geen sprake.¹⁹⁷ In dit kader is relevant dat door de begrotingsspelregel inzake de strikte scheiding van de inkomsten en de uitgaven het ook is uitgesloten dat sprake is van een directe bestemmingsheffing.¹⁹⁸ Maar doordat de vaststelling van de tarieven plaatsheeft aan de hand van de vooraf geraamde uitgaven voor de SDE+ is er toch een verband gecreëerd. Voor burgers en bedrijven is het volgens de regering daardoor veel duidelijker welk bedrag zij betalen voor de stimulering van de duurzame energie, hetgeen niet het geval zou zijn indien de bestaande energiebelasting zou worden verhoogd.¹⁹⁹

Toch is de verwerking van de ODE in de begroting vreemd te noemen. Het is namelijk een belasting die niet als zodanig in de rijksbegroting neerslaat. Deze ietwat ingewikkelde vormgeving is een compromis van een politieke tweestrijd die omtrent de invoering van de ODE heeft plaatsgevonden. Enerzijds valt het moeilijk te ontkennen dat de ODE een belasting is, aangezien het alle kenmerken van een belasting heeft (zie paragraaf 2.4) en in wezen zelfs als zuster van een bestaande belasting fungeert. Vanuit dat uitgangspunt zou de ODE onder de vleugels van het Ministerie van Financiën vallen en op de begroting van dat departement onder de belastinginkomsten neerslaan. Anderzijds is er bij invoering een aanzienlijke politieke druk om de ODE onder de vleugels van het Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie (inmiddels Economische Zaken en Klimaat) te brengen. Deze strijd heeft ertoe geleid dat weliswaar in de wetgeving en uitvoering nadrukkelijk sprake is van een belasting, maar tegelijkertijd in de begroting van een niet-belastingmiddel. Daardoor slaat de ODE neer op de begroting van laatstgenoemd departement.²⁰⁰ Naar het mij voorkomt lijkt het vooral deze zichtbaarheid op de begroting – en niet zozeer de zichtbaarheid voor de belastingplichtige – die van belang is geweest om een zelfstandige belasting te creëren in plaats van de goed voorstelbare verhoging van de reeds bestaande energiebelasting. In reactie op vragen van de Kamer merkt de regering op dat zowel de subsidieregeling als de financiering via de ODE *‘beide onder de exclusieve beleidsverantwoordelijkheid van de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie vallen.’*²⁰¹ Daarmee lijkt mij de gang van zaken duidelijk verklaard.

197 Om die reden is de bestemming van de opbrengst van de ODE weggehaald uit de wettekst, waarin deze oorspronkelijk wel was opgenomen (‘het stimuleren van de productie van duurzame energie’, art. 1, tweede lid).

198 Vgl. Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 7.

199 MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 1-2.

200 Begrotingsartikel 14, MvT Begroting XIII 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400 XIII, nr. 2, p. 61.

201 Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 2 en 16.

Ten aanzien van de begrotingsspelregels is het pleit evenwel meer in het voordeel van het Ministerie van Financiën beslecht, want de ODE is uitgezonderd van het uitgavenplafond en telt mee in het inkomstenkader.²⁰² Daarmee valt de ODE onder de definitie van collectieve last.²⁰³ Dit betekent dat de subsidieregeling SDE+ binnen het vastgestelde uitgavenplafond dient te blijven zonder dat afzwakking daarvan plaatsheeft door een niet-belastingmiddel.

De ODE kent geen belastinguitgaven (belastingfaciliteiten). En dat is vreemd, aangezien de energiebelasting op het moment van invoering van de ODE wel vier regelingen kent die als zodanig kwalificeren.²⁰⁴ Deze regelingen zijn evenzeer van toepassing binnen de ODE, maar staan vervolgens niet als belastinguitgave op de radar in de Miljoenennota en de begroting. De reden hiervoor ligt voor de hand. Doordat de ODE niet als een belasting kwalificeert in de begroting (en de Miljoenennota) oogt het op zichzelf consequent om dan regelingen daarbinnen ook niet als belastinguitgaven te kwalificeren. Tegelijkertijd betekent deze handelswijze dat het concept belastinguitgaven enkel vanuit de begrotingsbril wordt gezien (waarbij de ODE een niet-belasting is), terwijl de ODE nadrukkelijk ook een belasting is. Buiten de begrotingsstukken, en dus meer vanuit belastingperspectief, lijkt het mij dan evengoed voorstelbaar dat wel degelijk over belastinguitgaven wordt gesproken in relatie tot de ODE.

Bij invoering van de ODE per 2013 is een opbrengst voorzien van € 100 miljoen.²⁰⁵ Noemenswaardig is dat in de jaren nadien een veel hogere opbrengst is beoogd van € 200 miljoen (2014) en € 300 miljoen (2015) waarbij tevens gewag wordt gemaakt van een beoogde opbrengst van € 1,4 miljard op lange termijn (2028). De invoeringswet stelt de tarieven vast

202 Daarbij wordt overigens gesproken over de ‘SDE-plusheffing’ en niet over de ODE, zie Startnota 2010, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 29, p. 7 en 32. De ODE valt onder het inkomstenkader, zo merkt de regering op, zie Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 7. Ook het huidige kabinet Rutte III plaatst de ODE – opnieuw aangeduid als ‘SDE-plusheffing’ – niet onder het uitgavenplafond, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 14: ‘(...) en de SDE-plusheffing vallen niet onder het uitgavenplafond, maar worden meegeteld aan de inkomstenkant van de begroting en tellen op die wijze mee voor het EMU-saldo.’ Strikt genomen klopt deze zin niet. De ODE staat op de begroting namelijk aan de uitgavenkant (als een negatieve uitgave) en dus niet aan de inkomstenkant van de begroting, maar de opbrengst telt natuurlijk wel mee voor de vaststelling van het EMU-saldo. Het kabinet Rutte III zegt niet expliciet dat de ODE onder het inkomstenkader valt, hoewel het moeilijk voorstelbaar is dat deze collectieve last zonder expliciete uitzonderingsgrond zomaar buiten het inkomstenkader kan worden gehouden.

203 Zie begrotingsspelregel 2 en 12, Startnota 2010, Begrotingsregels 2011-2015, *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 29, bijlage 1, p. 13 en 15.

204 Het betreft verlaagd tarief glastuinbouw, teruggaafregeling gebouwen voor openbare erediensten, teruggaafregeling non-profit instellingen en de vrijstelling grootverbruik. Vgl. Miljoenennota 2013, Bijlage 5, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 2, p. 27.

205 MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 3.

voor 2013-2015, waaraan nadien ook 2016 is toegevoegd.²⁰⁶ Gedurende het begrotingsjaar 2013 worden in de Voorjaarsnota 2013, de Miljoenennota 2014 (met betrekking tot het lopende begrotingsjaar) en de Najaarsnota 2013 geen afwijking van de opbrengstraming gerapporteerd. In het Jaarverslag is voor de ODE – onder de noemer SDE+ – een gerealiseerde opbrengst voor 2013 gerapporteerd van € 97,4 miljoen.²⁰⁷ Dit betekent dat de afwijking tussen raming en realisatie in het eerste begrotingsjaar slechts een negatieve afwijking kent van – 2,6 procent.²⁰⁸ Aangezien de ODE in de begroting niet als belasting is weergegeven (maar als niet-belastingmiddel), wordt deze anders dan de energiebelasting evenmin weergegeven in het overzicht met de verschillende belasting- en premiemiddelen.²⁰⁹ Dit komt de overzichtelijkheid niet ten goede en geeft in de begrotingsstukken een onvolledig beeld van de totale belastingopbrengst. Het is dan ook de vraag of het parlement steeds juist wordt geïnformeerd indien bijvoorbeeld wordt gevraagd naar het aantal en de (relatieve) opbrengst van ‘groene belastingen’ in Nederland.²¹⁰ Gezien het toenemende budgettaire belang van de ODE de komende jaren is dat een aandachtspunt.²¹¹

206 Tweede nota van wijziging Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 115, nr. 8. Tevens worden de tarieven voor 2015 verhoogd, zonder dat daarbij een budgettair effect is weergegeven. Voor 2017 en 2018 zijn de tarieven steeds met aparte wetsvoorstellen voor de desbetreffende jaren vastgesteld (vgl. voor 2017 *Kamerstukken II* 2015/16, 34 497 nrs. 1-3 en voor 2018 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 762, nrs. 1-3).

207 Jaarverslag Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930 XIII, nr. 1, p. 57. Zie ook Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, Internetbijlage 1 Uitgaven en niet-belastingontvangsten, tabel 1.11, p. 6.

208 De energiebelasting heeft nagenoeg dezelfde grondslag als de ODE, maar kent in tegenstelling tot de negatieve afwijking bij de ODE over het begrotingsjaar 2013 een positieve afwijking van 1,5 procent tussen raming en realisatie (Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, p. 82). Het zou kunnen dat de belastingvermindering per elektrische aansluiting die wel in de energiebelasting geldt maar niet in de ODE tot minder belastingderving leidt dan geraamd, maar het budgettaire verloop van deze belastingvermindering is niet inzichtelijk (het staat niet in het overzicht met belastinguitgaven). Het blijft dus ongewis waar het verschil in budgettaire ontwikkeling tussen de energiebelasting en de ODE uit voortvloeit.

209 Zo ontbreekt de ODE in de totaaloverzichten ‘Overzicht van belasting- en premieontvangsten 2012-2013’ (Miljoenennota 2013, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 2, tabel 2.5.1., p. 18) en ‘De belasting- en premieontvangsten in 2013’ (Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, Bijlage 3, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, p. 82).

210 Vgl. Lijst vragen en antwoorden ‘Fiscale agenda’, *Kamerstukken II* 2017/18, 32 140, nr. 34, p. 25-26. In de beantwoording wordt verwezen naar een rapportage over de Europese Unie met cijfers uit 2015. Aangezien daarin onder de noemer ‘taxes on energy’ ook onder andere brandstofaccijnzen worden geschaard en over 2015 de opbrengst van de ODE nog relatief bescheiden is, valt niet met zekerheid te zeggen of deze is meegenomen in het totaalbeeld, zie Europese Commissie 2017d, p. 219.

211 Zo is de beoogde opbrengst van de ODE voor 2022 vastgesteld op € 2,4 miljard (MvT Begroting XIII 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775 XIII, nr. 2, p. 80). In de structurele situatie (2033) wordt zelfs gesproken van een beoogde omvang van € 3,2 miljard, zie Regeerakkoord kabinet Rutte III 2017, p. 58.

8.7.3 Parlementaire positie budgettaire impact

In het parlement wordt de introductie van een nieuwe belasting op de leest van een reeds bestaande belasting wisselend ontvangen. Sommige fracties hechten belang aan de robuustheid van de financiering van de SDE+, waarbij zij aannemen dat een aparte financieringsstroom dat bewerkstelligt. Dat een nieuwe belasting strikt genomen los staat van de uitgaven baart tegelijkertijd zorgen of daarmee dan wel de gewenste zekerheid is gecreëerd. De gestelde vraag of de opbrengst van de ODE ook alleen wordt gebruikt voor de stimulering van duurzame energie is daarom weliswaar voorstelbaar, maar is in wezen irrelevant.²¹² De correcte vraag zou zijn geweest – maar dat heeft niets met de ODE te maken – of de onder de noemer van de SDE+ opgenomen uitgaven op de begroting wel geheel besteed worden aan de stimulering van duurzame energie, of dat er aan de uitgavenkant van de begroting zomaar tussen begrotingsposten geschoven kan worden (de relevantie van die vraag zit in de onderuitputting die de jaren voordien heeft plaatsgevonden bij de subsidieregeling²¹³). Het lijkt erop alsof de feitelijke begrotingssystematiek het parlement niet scherp voor ogen staat, hetgeen naar ik aanneem (mede) voortvloeit uit de door de regering gedane suggestie dat de ODE bestemd is voor de financiering van de SDE+.

De doelstelling om het voor burgers en bedrijven inzichtelijker te maken welke bedrag zij bijdragen aan de SDE+ kan volgens parlementariërs ook worden bereikt door een toelichting op de energierekening. Introductie van een nieuwe belasting is daarvoor wel een zwaar middel, zo wordt door enkele fracties betoogd.²¹⁴ Overigens is het goed op te merken dat in het wetsvoorstel het begrip belasting relatief weinig ter sprake komt. Het brengt de PVV-gedoogfractie tot de verzuchting: *‘Als je even niet goed oplet als parlementariër heb je zo weer ingestemd met een nieuwe belasting.’*²¹⁵ Dit klemmt des te meer daar de invoering van de ODE op het bord komt van de woordvoerders van de (toenmalige) vaste commissie voor Economische Zaken, Landbouw en Innovatie en niet van de met de fiscaliteit toegeruste portefeuillehouders van de vaste commissie voor Financiën.²¹⁶ Gedurende de parlementaire behandeling is het belastingperspectief dus niet direct aanwezig, hoewel in navolging van de Afdeling advisering van de Raad van State wel nadrukkelijk wordt gepleit in plaats van de ODE gewoon een opslag of een verhoging op de energiebelasting door te voeren.²¹⁷ In dit

212 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 2 en 7. Zie ook plenair debat Invoering ODE, *Handelingen II* 2011/12, nr. 28, item 9, p. 90 en 101.

213 Zoals opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling, zie plenair debat Invoering ODE, *Handelingen II* 2012/13, nr. 28, item 9, p. 90.

214 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 2-6.

215 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 3.

216 Hiervan is nog steeds sprake ten aanzien van de wetsvoorstellen voor vaststelling van de tarieven.

217 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 5.

kader is relevant dat de regering in 2015 in het kader van vereenvoudiging van het belastingstelsel zelf heeft aangekondigd te bezien of integratie van de ODE met de energiebelasting mogelijk is.²¹⁸ Tot op heden is van dit voornemen overigens niets meer vernomen.

De budgettaire aspecten van de ODE worden door de regering in de wetstoelichting op hoofdlijnen geschetst. Naast het noemen van de verschillende tarieven en de totaal beoogde opbrengst wordt gesteld dat de totale druk van de ODE voor de helft neerslaat bij huishoudens en voor de andere helft bij bedrijven, aangezien dit ook als uitgangspunt in de energiebelasting geldt.²¹⁹ Naar aanleiding van vragen geeft de regering nog uitvoerig inzicht in de verwachte belastingdruk bij een gemiddeld huishouden en bij bedrijven uit verschillende sectoren, alsmede in de beoogde ontwikkeling van de totale omvang van de ODE de komende jaren.²²⁰ Vanuit de Tweede Kamer blijkt niet direct ongenoegen ten aanzien van deze budgettaire informatieverstrekking, hoewel het niet voldoende blijkt om een voorgenomen wijziging via een amendement – het amendement Van Veldhoven (D66, oppositie) – zelfstandig zonder ambtelijke interventie te regelen.²²¹ Het amendement beoogt met gelijke opbrengst de degressieve tariefstructuur om te bouwen naar een vlak tarief, maar het amendement wordt verworpen en deze poging loopt dus spaak. Desondanks is er ook in de Eerste Kamer aandacht voor de tariefstructuur.²²² Over de budgettaire omvang van de ODE wordt eigenlijk weinig opgemerkt.

In de Tweede Kamer wordt door de D66-fractie gesignaleerd dat de belastingvrijstellingen (lees: belastinguitgaven of belastingfaciliteiten) uit de energiebelasting doorwerken naar de ODE, hetgeen genoemde fractie onwenselijk vindt gezien de doelstelling van de ODE (die anders is dan de doelstelling van de energiebelasting).²²³ De Kamer trekt daaruit verder geen consequenties ten aanzien van de toepassing van het toetsingskader belastinguitgaven of rapportage- en evaluatieverplichtingen. De regering stelt in reactie dat het niet toepassen van deze belastingfaciliteiten in de ODE (maar wel in de energiebelasting) tot extra uitvoeringslasten leidt.²²⁴ In die gevallen moet dan immers wel ODE maar geen energiebelasting worden

218 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 5, p. 4.

219 MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 3.

220 Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 9.

221 In de toelichting van dit enige ingediende amendement ontbreken evenzeer de gehanteerde budgettaire veronderstellingen en aannames. In plaats daarvan wordt opgemerkt: 'De hoogte van de tarieven is in overleg met het ministerie van Economische zaken zodanig gekozen dat dit budget neutraal tot stand komt. Dat wil zeggen dat de verwachte opbrengst van de SDE+ opslag wanneer alle gebruikers dit vlakke tarief betalen vergelijkbaar is met de opbrengst wanneer de tarieven gedifferentieerd zijn zoals met het oorspronkelijke wetsvoorstel.' Zie amendement Van Veldhoven (D66, oppositie), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 9.

222 Plenair debat Invoering ODE, *Handelingen I* 2012/13, nr. 12, item 6, p. 51 en item 17, p. 91.

223 Verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 5, p. 11.

224 Nota n.a.v. verslag Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 6, p. 12.

geheven. Dit is de enige gedachtewisseling gedurende de parlementaire behandeling van de invoering van de ODE over de belastinguitgaven en belastingfaciliteiten.

Ten aanzien van de budgettaire aspecten van de ODE stippen parlementariërs in beide Kamers nog een interessante kwestie aan. Nu btw verschuldigd is over de ODE is sprake van een ‘belasting over een belasting’.²²⁵ De regering erkent dit ruiterlijk onder verwijzing naar de van toepassing zijnde btw-richtlijn. Het budgettaire punt vanuit het parlement is evenwel dat invoering van de ODE dan dus ook tot een extra btw-opbrengst zou moeten leiden.²²⁶ Toch wordt dat budgettaire effect niet meegenomen. De redenering van de regering luidt als volgt: *‘Er is geen sprake van een extra btw-opbrengst, aangezien de consument het geld maar een keer kan uitgeven. Wanneer op een product meer btw wordt geheven, loopt de Staat dezelfde btw elders mis.’*²²⁷ Het in stelling brengen van een substitutie-effect is in zekere zin opmerkelijk, want dat zou bij elke andere belastingverhoging (deels) van toepassing kunnen zijn, terwijl dat zelden wordt aangehaald. In dit geval lijkt het mij overigens goed voorstelbaar dat hiervan sprake is, althans voor een deel,²²⁸ maar om nu zonder nader onderzoek met een penne streep een eventuele extra btw-opbrengst in het geheel te negeren, gaat wel ver. Temeer daar het oplopende budgettaire beslag van de ODE ook op dit punt doorwerkt, waardoor het allengs ook om serieuze bedragen in de btw gaat. Het is vooralsnog de vraag in hoeverre dit soort effecten vallen onder de eersteordegedragseffecten waarmee het kabinet Rutte III, conform het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016, rekening houdt bij de belastingramingen onder het inkomstenkader.²²⁹ Het is naar mijn idee voorstelbaar en verdedigbaar bij de belastingraming van de ODE met dit btw-effect rekening te houden.

225 Vgl. Plenair debat Invoering ODE, *Handelingen II* 2011/12, nr. 28, item 9, p. 109. Van de heffing van btw over een andere belasting is overigens ook sprake ten aanzien van de energiebelasting, de accijnzen en de bpm.

226 Zeker voor het aandeel van de niet-zakelijke gebruikers. Voor het aandeel van de zakelijke gebruikers is er een extra btw-opbrengst indien het een vrijgestelde activiteit en er geen recht bestaat op vooraftrek.

227 MvA Invoering ODE, *Kamerstukken I* 2012/13, 33 115, D, p. 2-3.

228 Want als de ODE in dit geval uit spaargeld wordt betaald, is geen sprake van mis te lopen btw maar hoogstens van eventueel mis te lopen inkomstenbelasting indien het desbetreffende vermogen niet valt onder de vrijstelling in box 3. En bij een zakelijke (niet-btw plichtige) gebruiker kan de belastingdruk evengoed in de bedrijfsvoering worden opgevangen, waardoor het maar de vraag is in hoeverre de btw over de ODE ten koste gaat van elders betaalde btw.

229 Zie Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 15. Daarbij wordt gekeken naar de ‘directe effecten op de grondslag van de belasting waar de maatregel betrekking op heeft’ alsmede naar kruiselasticiteiten (waarbij het voorbeeld wordt gegeven van een verhoging van de bieraccijns die gevolgen heeft voor de opbrengst van de wijnaccijns). In het licht van de ODE lijkt mij het passend om in ieder geval het effect op de btw-opbrengst nader te bezien.

8.7.4 Tussenconclusie

De ODE kent een duidelijk vastgesteld budgettair doel (financiering SDE+). De vastgestelde omvang van die subsidieregeling (kasuitgaven) zijn direct bepalend voor de beoogde jaarlijkse opbrengst van de ODE. Het is uitzonderlijk dat er bij een belasting ook na de invoering zo nadrukkelijk op de beoogde opbrengst wordt gestuurd. Dat de tarieven vanuit dat doel (inmiddels jaarlijks) worden vastgesteld, geeft ook aan dat het budgettaire doel steeds scherp in het vizier staat. Het eerste begrotingsjaar is er nauwelijks een afwijking tussen raming en realisatie.

Het veronderstelde budgettaire verband tussen ODE en SDE+ – van een direct budgettair verband is namelijk geen sprake – zorgt voor een complexe uitwerking van de begrotingssystematiek en in het verlengde de begrotingsspelregels. Hoewel de vormgeving van de ODE nagenoeg geheel op de leest van de energiebelasting is geschoeid en de ODE in de wetgeving en uitvoering ook nadrukkelijk als belasting kwalificeert, is het in de begroting een niet-belastingmiddel. Op die titel slaat de ODE neer in de begroting van (inmiddels) het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat en dus niet in de begroting van het Ministerie van Financiën tussen de andere belastingen. Van belastinguitgaven of belastingfaciliteiten is om die reden ook geen sprake, terwijl dat vanuit het belastingperspectief net zoals bij de energiebelasting wel het geval is. Volgens de begrotingsspelregels vallen de mutaties van de ODE daarentegen wel tussen de mutaties van de andere belastingen onder het inkomstenkader.

De bediening van het parlement voor wat betreft de informatievoorziening en de overzichtelijkheid ten aanzien van belastingen is niet optimaal door een evidente belasting als de ODE om (machts)politieke redenen in de begroting als niet-belastingmiddel te kwalificeren.

8.8 CRISISHEFFING

8.8.1 Aanleiding

De crisisheffing is een pseudo-eindheffing in de loonbelasting.²³⁰ Het betreft niet de invoering van een afzonderlijk belastingmiddel, zoals de andere onderdelen in dit hoofdstuk. Het is echter wel een afgebakende prominente maatregel, waarbij het budgettaire aspect in de aanleiding een bepalende rol speelt en tevens redelijk te volgen is, of dat zouden moeten zijn. Om die reden is ervoor gekozen de crisisheffing te onderzoeken. De crisisheffing is van toepassing voor zover het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking hoger is dan € 150.000. Het tarief is vastgesteld op 16 procent. Deze tijdelijke

230 Opgenomen in art. 32bd Wet op de loonbelasting 1964. Een pseudo-eindheffing komt niet in de plaats van (zoals bij een zuivere eindheffing) maar naast of aanvullend op de heffing (door inhouding) bij de werknemer.

werkgeversheffing is initieel alleen van toepassing in 2013, waarbij het in 2012 genoten loon in aanmerking wordt genomen. Voor het aangiftetijdvak waarin het op 31 maart 2013 genoten loon valt, moet de crisisheffing worden aangegeven en afgedragen door de werkgever. Nadien is de crisisheffing analoog aan de heffing voor 2013 met een jaar verlengd voor 2014.

De in het Begrotingsakkoord 2013 aangekondigde 'eenmalige crisisheffing' of 'tijdelijke crisisheffing' is een van de voorgenomen maatregelen tussen de coalitiepartijen VVD en CDA (van het demissionaire kabinet) en oppositiepartijen D66, GroenLinks en ChristenUnie.²³¹ Met de afspraken uit dat akkoord wordt getracht het voorziene begrotingstekort voor 2013 terug te dringen. Daaruit spreekt duidelijk een budgettaire doelstelling die ten grondslag ligt aan de crisisheffing. Later is dit nog specifiek zo verwoord door de regering: *'Het doel van deze maatregel is het leveren van een bijdrage aan het oplossen van de begrotingsproblematiek.'*²³² Reeds begin 2013 wordt door de regering aangekondigd dat de crisisheffing zal worden verlengd in 2014 om daarmee aan de Europese begrotingsafspraken te voldoen.²³³ In de Miljoenennota 2014 en het daaropvolgende Begrotingsakkoord 2014 tussen de coalitiepartijen VVD en PvdA en oppositiepartijen D66, ChristenUnie en SGP wordt niet meer aan die aankondiging getornd.²³⁴ Ook bij de verlenging van de crisisheffing is het budgettaire doel derhalve van doorslaggevende betekenis.

8.8.2 Budgettaire impact

In het Begrotingsakkoord 2013 is opgenomen dat de eenmalige crisisheffing € 500 miljoen moet opleveren,²³⁵ hetgeen in de toelichting van het verzamelwetsvoorstel tot invoering evenzeer is vermeld.²³⁶ Deze € 500 miljoen is onderdeel van een totaalpakket aan benodigde financiële middelen, waarmee wordt getracht het begrotingstekort terug te dringen tot 3 procent van het bbp, terwijl dit zonder maatregelen zou oplopen naar 4,4 procent van het bbp.²³⁷ De budgettaire doelstelling van de crisisheffing vloeit derhalve vrijwel rechtstreeks voort uit de Europese begrotingsspelregels en meer specifiek uit de 3%-tekortnorm (zie paragraaf 5.7.2). Nederland verkeert op dat

231 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, bijlage 2, p. 36. Het totale pakket aan maatregelen ziet zowel op de uitgavenkant als de inkomstenkant van de overheidsbegroting.

232 Nota n.a.v. verslag Uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 (hierna: UFB 2013), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 18.

233 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 566, nr. 1, p. 7.

234 Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 10-11 en 77. Begrotingsakkoord 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 19. Het Begrotingsakkoord 2014 had ten doel om ook in de Eerste Kamer een meerderheid te bewerkstelligen voor de begrotingsafspraken, aangezien de coalitie van VVD en PvdA daarvoor onvoldoende zetels had.

235 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, bijlage 2, p. 36.

236 MvT UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 3, p. 16.

237 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, bijlage 2, p. 12.

moment – medio 2012 – overigens reeds in de buitensporigtekortprocedure, aangezien al sinds 2009 sprake is van een begrotingstekort dat hoger is dan de in Europees verband afgesproken norm. Aanvankelijk kreeg Nederland ‘de opdracht’ het begrotingstekort uiterlijk in 2013 weer terug te brengen onder 3 procent van het bbp,²³⁸ vandaar ook de noodzaak om strak op die norm te sturen toen medio 2012 een te verwachten overschrijding zich aandeede.²³⁹

Op het moment van aankondiging, en later bij het voorstel tot invoering, van de crisisheffing is de raming van de beoogde opbrengst niet nader gespecificeerd. Een eenvoudige rekensom leert dat er kennelijk van wordt uitgegaan dat de grondslag voor de heffing € 3,125 miljard bedraagt (2012).²⁴⁰ Het is niet duidelijk waarop dat is gebaseerd, hoewel aannemelijk is dat het voortvloeit uit (een bewerking van de) reeds ingediende aangiftes loonheffing uit het verleden. In een bestaand belastingmiddel een wijziging doorvoeren, kan het voordeel opleveren dat reeds gegevens bekend zijn die dienstbaar zijn aan de raming van die wijziging. Dat hoeft niet altijd zo te zijn, want gegevens moeten dan wel (cumulatief) geregistreerd en bewerkbaar zijn.

De inkomstenmaatregelen uit het Begrotingsakkoord 2013 leiden strikt genomen tot een aanpassing van het inkomstenkader, aangezien het beleidsmutaties betreffen die niet bij de start van de kabinetsperiode zijn overeengekomen. Echter, het akkoord is een politiek antwoord op de val van het kabinet Rutte I, waarbij de coalitiepartijen van het aldus demissionaire kabinet afspraken hebben gemaakt met drie oppositiepartijen. De budgettaire omvang van de crisisheffing is daardoor pas opgenomen in het door het kabinet Rutte II opgestelde inkomstenkader voor de periode 2013-2017,²⁴¹ maar doordat de maatregel eenmalig is – de verlenging in 2014 doet hier niets aan af – wordt het budgettaire effect over de hele kabinetsperiode gezien geneutraliseerd.²⁴²

Net voordat de aangifte en de afdracht voor de crisisheffing in 2013 moeten worden gedaan – het betreft het aangiftetijdvak waarover het op 31 maart 2013 genoten loon valt – kondigt het kabinet op 1 maart 2013 aan dat aanvullende maatregelen nodig zijn om voor 2014 te voldoen aan de Europese begrotingsafspraken. Voor 2014 dreigt namelijk een begrotingstekort van 3,4 procent van het bbp. Als onderdeel van het ‘aanvullend pakket’

238 Daarnaast moet in de periode 2011-2013 het structurele saldo jaarlijks met gemiddeld 0,75 procentpunt van het bbp verbeteren, zie Miljoenennota 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 1, p. 66.

239 Vanwege de aanhoudende crisis heeft Nederland overigens in de loop van 2013 van de Europese Raad een jaar respijt gekregen, zodat het begrotingstekort pas uiterlijk in 2014 onder de 3 procent van het bbp dient te geraken.

240 Dit is dan de totale loonsom boven € 150.000. Tegen een tarief van 16 procent levert dat immers € 500 miljoen op.

241 Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 6-7.

242 In gelijke zin minister Dijsselbloem van Financiën tijdens het plenair debat Kabinetsbeleid crisis, *Handelingen II* 2012/13, nr. 57, item 21, p. 94.

zal de crisisheffing daarom ook voor 2014 van toepassing zijn: *‘De werkgeversheffing voor hoge inkomen wordt eenmalig gecontinueerd. De heffing levert incidenteel € 500 miljoen op.’*²⁴³ De (budgettaire) aandacht van de crisisheffing richt zich hierdoor niet zozeer op de gerealiseerde budgettaire omvang van de crisisheffing in 2013, maar vooral als onderdeel van het pakket voor 2014.

In de Voorjaarsnota 2013 en de Miljoenennota 2014 (ten aanzien van het lopende begrotingsjaar 2013) wordt geen aandacht besteed aan de (budgettaire aspecten van de) crisisheffing. Slechts per belastingmiddel worden enkele afwijkingen ten aanzien van de oorspronkelijk ramingen voorafgaand aan het begrotingsjaar genoemd.²⁴⁴ Daardoor is op die momenten ook niet bekend of de beoogde € 500 miljoen aan opbrengst daadwerkelijk wordt gerealiseerd, terwijl in de Miljoenennota 2014 (ten aanzien van het komende begrotingsjaar 2014) dus wel een verlenging van de crisisheffing in de boeken neerslaat met opnieuw een budgettaire omvang van € 500 miljoen.²⁴⁵ Dit bedrag werkt dan ook door in het (aangepaste) inkomstenkader voor 2014, maar valt daar door het eenmalige karakter in 2015 weer uit.

Het is zeker met het oog op de verlenging van de crisisheffing interessant dat het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) op 28 oktober 2013 opeens een persbericht verspreid met de boodschap dat de opbrengst van de crisisheffing € 628 miljoen in 2013 bedraagt.²⁴⁶ In de toelichting wordt opgemerkt dat deze uitkomst is gebaseerd op gegevens van de Belastingdienst en het UWV naar de stand van 8 oktober 2013. Het CBS zegt overigens niets over de reden om specifiek de opbrengst van de crisisheffing in kaart te brengen en daarover te publiceren.²⁴⁷ In het najaar van 2013 blijkt derhalve al op basis van de CBS-cijfers dat de opbrengst van de crisisheffing voor 2013 een positieve afwijking kent van de raming van 26 procent

243 Brief minister van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 566, nr. 1, p. 7. Het betreft het zogenoemde ‘4,3 miljard pakket’ dat later in de Miljoenennota 2014 vanwege verwachte verder tegenvallende begrotingsontwikkelingen – zonder ingrijpen zou het begrotingstekort voor 2014 naar verwachting uitkomen op 3,9 procent van het bbp – is opgehoogd naar een ‘6 miljard pakket’ (waarmee het begrotingstekort overigens niet op 3 procent van het bbp maar op 3,3 procent van het bbp uitkomt, om tegen het einde van de kabinetsperiode ‘richting de 3 procent van het bbp te bewegen’). Zie Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 24.

244 De crisisheffing maakt daarbij onderdeel uit van de weergegeven posten loonbelasting of inkomens- en loonheffing.

245 Miljoenennota 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750, nr. 1, p. 10-11 en 77. MvT Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 20 en 30.

246 Centraal Bureau voor de Statistiek 2013. In mei 2014 wordt in het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013 overigens op geen enkele wijze gewag gemaakt van de crisisheffing over 2013 en de gerealiseerde opbrengst ervan.

247 Over 2014 is de crisisheffing overigens opnieuw onder de loep genomen, maar de berichtgeving is dan beduidend bescheidener dan in 2013. Slechts in een ‘twitterbericht’ (@statistiekcb) op 20 oktober 2014 wordt opgemerkt dat de crisisheffing in 2014 iets hoger uitpakt (€ 617 miljoen) dan in 2013 (€ 596 miljoen). De neerwaartse bijstelling van de opbrengst van de crisisheffing in 2013 van € 628 miljoen naar € 596 miljoen wordt slechts met een terloopse opmerking afgedaan.

(later overigens nog neerwaarts bijgesteld naar 19 procent). Toch werkt dit nieuwe licht op de budgettaire omvang van de crisisheffing niet door naar de begroting voor 2014. In het najaar van 2013 wordt vastgehouden aan een raming uit het voorjaar van 2012, terwijl alsdan actuele realisatiecijfers voorhanden zijn.²⁴⁸ Zeker voor een maatregel waarbij het budgettaire doel zo prominent naar voren komt, is dat merkwaardig te noemen. De openstaande en niet te beantwoorden vraag is of het negeren van actuele realisatiecijfers eveneens zou zijn geschied in geval van een negatieve afwijking tussen raming en realisatie. Mijn inschatting is dat alsdan de kans groot zou zijn geweest dat het tarief van de crisisheffing via een nota van wijziging zou zijn verhoogd om het beoogde budgettaire doel zeker te stellen.

Achteraf blijkt het begrotingstekort voor 2013 te zijn uitgekomen op 2,5 procent van het bbp, hetgeen tegen het licht van de Europese 3%-begrotingstekortnorm in absolute bedragen nog een 'budgettaire ruimte' van circa € 3 miljard impliceert.²⁴⁹ Het lijkt daardoor wellicht alsof de budgettaire omvang van de crisisheffing – zowel op basis van de raming als het hogere realisatiecijfer – helemaal niet nodig was geweest om onder de begrotingstekortnorm te geraken (maar deze redenering zou dan ook gelden voor de andere individuele maatregelen uit het pakket met maatregelen, terwijl dat weer niet geldt voor het pakket als geheel). Bovendien is deze opmerking achteraf natuurlijk makkelijk gemaakt, maar op het moment van besluitvorming over de crisisheffing was op basis van de toen voorliggende cijfers geenszins sprake van het ontbreken van de budgettaire noodzaak om de desbetreffende maatregel te treffen. Tevens is niet duidelijk op elke wijze en in welke mate een politiek signaal om begrotingsspelregels na te leven door middel van een totaalpakket aan maatregelen (waaronder de crisisheffing) doorwerkt op andere economische en begrotingspolitieke factoren, waardoor het terugdringen van het begrotingstekort minder wind tegen krijgt of misschien zelfs wel de wind in de rug.²⁵⁰

248 Deze gegevens zijn kennelijk niet voorhanden bij het opstellen van de begroting voor 2014 (en het Belastingplan 2014), hoewel voorstelbaar is dat op dat moment een inschatting van de realisatie van de opbrengst van de crisisheffing in 2013 zou hebben kunnen plaatsvinden op basis van de aangiften en afdrachten over maart 2013 (het relevante aangiftetijdvak). Gedurende de begrotingsbehandeling en de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014 had het evenwel, zeker op basis van de cijfers van het CBS, tot een aanpassing van de raming kunnen komen.

249 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 930, nr. 1, p. 19. Bij het berekenen van de 'budgettaire ruimte' van circa € 3 miljard is uitgegaan van een bbp in 2013 van € 603 miljard. Voor 2014 is het begrotingstekort trouwens uitgekomen op 2,3 procent van het bbp, hetgeen een 'budgettaire ruimte' ten opzichte van de begrotingstekortnorm impliceert van circa € 4,6 miljard, zie Financieel Jaarverslag van het Rijk 2014, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 200, nr. 1, p. 20.

250 Bijvoorbeeld het vertrouwen dat financiële markten aan het pakket ontlenden met een mogelijk lagere rente op overheidsschulden tot gevolg, waardoor de rentebetalingen van de overheid lager uitvallen dan gedacht. Of het positieve effect van overheidsingrijpen, waardoor de ontwikkeling van de economie – en daarmee het bbp dat maatgevend is voor de begrotingstekortnorm – minder tegenvalt dan vooraf gedacht.

Welbeschouwd is de crisisheffing te beschouwen als een negatieve belastinguitgave in de loonbelasting. Het is een belastingfaciliteit die leidt tot extra belastinginkomsten. Dat concept van negatieve belastinguitgaven is geenszins uitgekristalliseerd, waardoor gedurende de parlementaire behandelingen hier ook niemand enige belangstelling voor toont.²⁵¹ De relevantie van deze constatering zou er mijns inziens inzitten dat de crisisheffing alsdan apart wordt weergegeven in de begrotingsstukken (bijvoorbeeld in de Miljoenennota), zodat ook het budgettaire beslag en de ontwikkeling daarvan door het parlement kunnen worden gemonitord. Het feit dat de crisisheffing initieel slecht een jaar geldt, en nadien met een jaar is verlengd, doet hier niets aan af.

8.8.3 Parlementaire positie budgettaire impact

De crisisheffing kan niet rekenen op exclusieve belangstelling van het parlement, aangezien het onderdeel uitmaakt van een totaalpakket aan (fiscale) maatregelen. Parlementariërs zijn daardoor gedwongen hun aandacht te verdelen over de verschillende onderdelen van het pakket. Dit is een relevant gegeven bij het duiden van de parlementaire positie. Tijdens het plenaire debat over het Begrotingsakkoord 2013 is de crisisheffing sporadisch aan bod gekomen. Bij het wetsvoorstel tot invoering van de maatregel is de parlementaire belangstelling al groter, maar het blijft relatief beperkt. In het Begrotingsakkoord 2013 wordt opgemerkt dat *‘ook hogere inkomens (...) in deze tijd een extra bijdrage moeten leveren aan het oplossen van de begrotingsproblematiek.’*²⁵² Of een werkgeversheffing het hoger belasten van inkomens adequaat adresseert, is de vraag die ook door de Afdeling advisering van de Raad van State is geopperd. Volgens de regering is vanwege het vestigingsklimaat evenwel niet gekozen een hoger toptarief in de inkomstenbelasting.²⁵³ Dit bevestigt impliciet de lezing dat de crisisheffing een alternatief vormt voor het tijdens de onderhandelingen over het begrotingsakkoord door in ieder geval een van de fracties ingebracht voorstel voor een verhoging van dat toptarief in de inkomstenbelasting.²⁵⁴

251 Wel vraagt de fractie van SP in de Eerste Kamer om in de totale budgettaire mutatie van het pakket aan fiscale maatregelen van het Begrotingsakkoord 2013 de mutatie van de belastinguitgaven te onderscheiden, zie Voorlopig verslag UFB 2013, *Kamerstukken I* 2011/12, 33 287, C, p. 16. De crisisheffing wordt daarbij niet specifiek genoemd.

252 Begrotingsakkoord 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 280, nr. 1, bijlage 2, p. 36.

253 Nader rapport UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 4, p. 18. Zie ook Nota n.a.v. verslag UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 16.

254 De oppositiefractie van Groen Links claimt de geestelijk vader van de crisisheffing te zijn: *‘(...) wij hebben ook een half miljard extra geregeld door volgend jaar een speciaal crisistarief voor de hoogste inkomens af te spreken’*, zie plenair debat Begrotingsakkoord 2013, *Handelingen II* 2011/12, nr. 88, item 15, p. 50. Vgl. Plenair debat UFB 2013, *Handelingen II* 2011/12, nr. 98, item 3, p. 17.

In de Tweede Kamer tonen fracties zich bezorgd over het ontwijken van de crisisheffing door bijvoorbeeld een dienstverband om te zetten naar het ondernemerschap, hetgeen een negatief effect op de boogde opbrengst kan hebben. De regering ziet dit anders: *‘Door het eenmalige karakter, de hoogte van het tarief en het feit dat het loon over het jaar 2012 tot uitgangspunt wordt genomen, zal het ontwijkingsgedrag naar alle waarschijnlijkheid beperkt blijven.’*²⁵⁵ Om desondanks aan de geuite zorgen tegemoet te komen, is op verzoek van de Tweede Kamer bij nota van wijziging de mogelijkheid gecreëerd om bij algemene maatregel van bestuur ‘nadere regels’ te stellen.²⁵⁶ De terugwerkende kracht van de crisisheffing – het loon over 2012 in aanmerking nemen om de heffing in 2013 te effectueren – is hierbij geplaatst in het licht van het voorkomen van mogelijk ontwijkgedrag met een mogelijk negatief effect op de beoogde belastingopbrengst.²⁵⁷ Een (deels) vaststaande grondslag in het verleden biedt weliswaar meer budgettaire zekerheid voor de overheid maar natuurlijk aan de andere kant navenant minder rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

In de Eerste Kamer bestaan met het oog op de rechtszekerheid dan ook juist zorgen over de terugwerkende kracht van de crisisheffing.²⁵⁸ Over de toelaatbaarheid van de terugwerkende kracht zijn nadien ook rechtszaken gevoerd die de crisisheffing als zodanig overigens niet onderuit hebben gehaald.²⁵⁹ Het lijkt moeilijk voorstelbaar dat de terugwerkende kracht in politieke zin een noodzakelijk element is geweest bij het besluit tot invoering van de crisisheffing. Geen van de betrokken fracties bij het Begrotingsakkoord 2013 geeft hier blijk van. Aannemelijker lijkt het, maar documenten hieromtrent ontbreken, dat het in de ambtelijke uitwerking en vormgeving van de crisisheffing is opgebracht, waarna natuurlijk wel uiteindelijk een politiek fiat heeft plaatsgevonden.²⁶⁰ De regering geeft richting de bezorgde senatoren aan dat de crisisheffing in 2013 geëffectueerd moet worden, waardoor is aangesloten bij het loon over 2012. Zij vervolgt: *‘Indien voor de berekening van de pseudo-eindheffing het loon over het kalenderjaar 2013 zou worden gebruikt, zou de heffing pas in 2014 kunnen worden berekend*

255 Nota n.a.v verslag UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 17. Zie ook Schriftelijke beantwoording vragen WGO UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 11, p. 5-6.

256 Derde NvW UFB 2013, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 20.

257 De aankondiging van een eenmalige heffing in jaar T stimuleert, voor zover mogelijk, het schuiven met in dit geval loonbestanddelen naar jaar T-1 en naar de jaren na T.

258 Verslag UFB 2013, *Kamerstukken I* 2011/12, 33 287, F, p. 4. Vgl. Plenair debat UFB 2013, *Handelingen I* 2011/12, nr. 37, item 7, p. 63.

259 Zie Van der Hulle 2016, p. 1-5, over deze ‘crisisheffing-arresten’, waarbij een tevergeefs een beroep is gedaan op het ongestoord genot van eigendom (art. 1 EP EVRM) en op het gelijkheidsbeginsel. Zie ook Meussen en Dijkstra 2016, p. 582-595.

260 Het onderscheid tussen politiek en ambtelijk is relevant om het krachtenveld van actoren te ontwarren, maar het heeft zelfstandig geen betekenis. Een akkoord en de daarop gebaseerde wetgeving is uiteindelijk een politieke aangelegenheid tussen regering en parlement.

en afgedragen.²⁶¹ Op grond van de Europese begrotingsspelregels, en meer specifiek de 3%-tekortnorm, is deze uitleg echter vatbaar voor discussie, aangezien de crisisheffing weliswaar op 2013 betrekking moet hebben maar de aangifte en afdracht daarvan hoeft niet noodzakelijkerwijze in 2013 te geschieden. De 3%-tekortnorm is namelijk gebaseerd op de zogenoemde EMU-basis dat inhoudt dat *'het tijdstip van de onderliggende transactie (de levering van de dienst of het product) relevant is en niet het tijdstip van de betaling (kasstelsel).'*²⁶² Belastinginkomsten met betrekking tot de crisisheffing in 2013 die eventueel later dan 2013 binnenkomen worden op EMU-basis in beginsel toegerekend aan 2013. Bij de vormgeving met als grondslag het loon van 2012 is naar mijn mening zelfs pleitbaar dat de crisisheffing volgens de Europese begrotingsspelregels strikt genomen moeten worden toegerekend aan begrotingsjaar 2012 en niet aan 2013. Gezien de nationale en Europese politieke dynamiek om het begrotingstekort voor 2013 terug te dringen, is een dergelijk pleidooi evenwel niet aan de orde geweest.

De regering gaat in haar verdediging van de inzet van de terugwerkende kracht uit van het kasstelsel, zoals dat onder andere voor de belastingmiddelen op de rijksbegroting geldt. Dat strookt niet met het uitgangspunt van de EMU-basis (zie over EMU-basis en kasbasis paragraaf 4.9.2.1). Het punt is echter dat de regering geen enkele moeite doet de belastinginkomsten op EMU-basis te registreren. In plaats daarvan hanteert zij als praktisch uitgangspunt voor de meeste belastingmiddelen de éénmaands verschoven kasbasis en voor enkele uitzonderingen waaronder de inkomensheffing (waaronder de loonbelasting valt) kasbasis, waar dan gemakshalve het etiket EMU-basis op wordt geplakt.²⁶³ Mij lijkt een twee-maands verschoven kasbasis voor de loonbelasting daarbij trouwens meer voor de hand liggen,²⁶⁴ met daarbij tegelijkertijd de kanttekening dat het natuurlijk nog beter zou zijn om een systematiek te hanteren waarbij de inkomsten specifiek aan het desbetreffende begrotingsjaar worden toegerekend.²⁶⁵ De toegepaste systematiek van (verschoven) kasbasis zorgt in ieder geval niet voor een zuivere toerekening van belastinginkomsten

261 Nota n.a.v. verslag UFB 2013, *Kamerstukken I* 2011/12, 33 287, G, p. 5-6.

262 Lijst vragen en antwoorden Modernisering Cw, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 670, nr. 3, p. 6, antwoord vraag 10. Zie ook paragraaf 4.9.2.1.

263 Vgl. Miljoenennota 2013, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 2, p. 11, voetnoot 3 (dit is momenteel overigens nog steeds de staande praktijk, zie Miljoenennota 2019, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 36, voetnoot 1).

264 De afdracht uiterlijk in februari (t+1), op basis van de aangifte in uiterlijk januari (t+1), ziet nog op begrotingsjaar t. Dus om EMU-basis (transactiebasis) te benaderen weerspiegelingen de betalingen van maart (jaar t) tot en met februari (jaar t+1) het beste de inkomsten van begrotingsjaar t.

265 Via het betalingskenmerk van afdrachten zou het technisch mogelijk moeten zijn om deze ongeacht het moment van ontvangst toe te rekenen aan het desbetreffende begrotingsjaar.

aan het desbetreffende begrotingsjaar,²⁶⁶ hetgeen vooral bij een eenmalige heffing problematisch kan uitpakken in de zin dat deze alsdan in het geheel in een ‘verkeerd’ begrotingsjaar kan neerslaan.²⁶⁷ Enfin, als gevolg van de praktische invulling van de registratie op EMU-basis, door daarbij (verschoven) kasbasis te hanteren, is de noodzakelijke kasontvangst in 2013 van de crisisheffing in mijn optiek enigszins oneigenlijk gekoppeld aan de 3%-tekortnorm op EMU-basis.

Gedurende het lopende begrotingsjaar 2013 toont het parlement bij de Voorjaarsnota 2013 geen belangstelling voor de budgettaire aspecten van de crisisheffing in 2013. Door de verlenging van de crisisheffing in 2014 – opgenomen in het met Prinsjesdag gepubliceerde Belastingplan 2014 – ontstaat die belangstelling toch. De Tweede Kamer informeert naar aanleiding van het voorliggende wetsvoorstel naar de gerealiseerde opbrengst van de crisisheffing in 2013 met het oog op de raming van de crisisheffing voor 2014, aangezien het Kamerleden bevreemdt dat de raming voor 2014 exact gelijk is aan de raming voor 2013.²⁶⁸ De regering antwoordt dat de crisisheffing in 2013 tot een opbrengst van ‘ruim € 500 miljoen’ heeft geleid en zij voegt daaraantoe: *‘Op basis van de gerealiseerde ontvangsten uit de werkgeversheffing in 2013, heeft het kabinet voor 2014 opnieuw een bedrag van € 0,5 miljard geraamd.’*²⁶⁹ Het is curies dat een week na dat antwoord van de regering het Centraal Bureau voor de Statistiek een publicatie naar buiten brengt met een realisatie van de crisisheffing in 2013 van € 628 miljoen.²⁷⁰ De regering heeft zich er in de informatievoorziening richting de Tweede Kamer derhalve wel erg gemakkelijk vanaf gemaakt. In wezen wordt niet gemeld dat de gerealiseerde opbrengst van de crisisheffing substantieel hoger ligt, althans met een positieve afwijking tussen raming en realisatie van 26 procent is daar mijns inziens toch sprake van. Slechts één fractie in de Tweede Kamer slaat hier uiteindelijk op aan. De oppositiefractie van GroenLinks oppert via een overigens verworpen motie de extra opbrengst van € 128 miljoen terug te geven via lagere werkgeverspremies.²⁷¹ Onder het inkomstenkader is een ‘uitruil’ tussen premies en belastingen weliswaar mogelijk,²⁷²

266 Hoewel jaarlijkse toepassing van deze systematiek bij een relatief constant belastingmiddel de onzuiverheid enigszins kan mitigeren.

267 Voor de registratie van de inkomsten van de crisisheffing had gezien het eenmalige karakter naar mijn idee tevens een afwijkende systematiek dan de (verschoven) kasbasis gehanteerd kunnen worden om zuiverder aan te sluiten bij de EMU-basis, waardoor de terugwerkende kracht niet of minder van belang zou zijn geweest.

268 Verslag Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 10, p. 22-23.

269 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 11, p. 57-58.

270 Centraal Bureau voor de Statistiek 2013.

271 Motie Van Ojik (GroenLinks, oppositie), *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 55. Zie ook WGO Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 73, p. 63.

272 Dat belastingen wel binnen de rijksbegroting vallen, maar de premies niet, wringt mijns inziens, zie paragraaf 4.4. Het toepassingsbereik van het inkomstenkader verschilt daardoor op een budgettair substantieel onderdeel met het toepassingsbereik van de rijksbegroting.

maar een hogere gerealiseerde opbrengst dan de raming valt volgens de vigerende toepassing van de nationale begrotingsspelregels niet onder het inkomstenkader. Het is een endogeen effect dat via het meebeweegmechanisme (automatische stabilisatie) ten gunste van het begrotingssaldo valt. Met deze redenering pareert de regering de gedane suggestie.²⁷³ Van Ojik (GroenLinks, oppositie) vat de reactie van de regering vervolgens treffend samen: *'Het antwoord is: dat is in strijd met de begrotingsregels. Dat antwoord snap ik, maar strijdigheid met de begrotingsregels geldt in dit huis vooral zolang er geen andere afspraken zijn gemaakt.'*²⁷⁴ Het Kamerlid verwijst daarbij naar voorbeelden van inkomstenmeevallers die wel elders zijn ingezet. Hieruit spreekt het gevoel van ambivalentie ten aanzien van de toepassing van begrotingsspelregels.

Overigens leidt deze aandacht er niet toe dat de raming voor de crisisheffing van 2014 wordt aangepast (verhoogd). Wijziging van de vormgeving van de crisisheffing is gedurende de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel evenmin aan de orde, terwijl voorstelbaar is dat bijvoorbeeld met de vaststelling van een lager tarief dan 16 procent de geraamde opbrengst van € 500 miljoen meer binnen bereik komt dan de nu te verwachten (hogere) opbrengst op basis van de realisatiecijfers over 2013.²⁷⁵ De regering gaat hiertoe zelf niet over en in het parlement wordt er simpelweg niet op doorgevraagd.²⁷⁶ Op grond van een evident onjuiste raming, althans de beschikbaarheid van actuele cijfers is welbewust genegeerd, is de crisisheffing 2014 ingevoerd. De raming hoeft derhalve niet accuraat te zijn, maar een vastgestelde budgettaire omvang moet enkel passen binnen het raamwerk van de Europese begrotingsspelregels (ex-ante begrotingstekortnorm) en de nationale begrotingsspelregels (inkomstenkader). Als daaraan is voldaan, zijn andere relevante gegevens in wezen niet meer van belang, zo valt uit de parlementaire behandeling omtrent de invoering van de crisisheffing in 2014 te destilleren.

8.8.4 Tussenconclusie

De crisisheffing heeft een duidelijk budgettair doel. Dat budgettaire doel vloeit voort uit de toepassing van de Europese begrotingsspelregels en meer specifiek het voldoen aan de 3%-tekortnorm. De vormgeving van

273 Schriftelijke beantwoording vragen WGO Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 16, p. 20. Vgl. plenair debat Belastingplan 2014, *Handelingen II* 2013/14, nr. 23, item 8, p. 36.

274 Plenair debat Belastingplan 2014, *Handelingen II* 2013/14, nr. 22, item 29, p. 27.

275 En dat blijkt achteraf ook wel. De regering informeert de Kamer hier niet over. Wel bericht het Centraal Bureau voor de Statistiek in een bericht over een gerealiseerde opbrengst van de crisisheffing in 2014 van € 617 miljoen.

276 Wel wordt door de Tweede Kamer geïnformeerd naar de beoogde opbrengst van de crisisheffing voor 2014 in het licht van verschillende ontwikkelingen, zoals eventueel ontwikkelgedrag en de lopende juridische procedures, zie Verslag Belastingplan 2014, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 10, p. 23.

de crisisheffing met de terugwerkende kracht – het loon over 2012 in aanmerking nemen om de crisisheffing in 2013 te effectueren (en analoog het loon over 2013 voor de heffing in 2014) – lijkt daarentegen uit te gaan van het in de rijksbegroting gehanteerde kasstelsel terwijl de Europese tekortnorm EMU-basis (transactiebasis) als grondslag kent. Dat de regering uit praktisch oogpunt de kasontvangst van de crisisheffing in 2013 (en later in 2014) gelijkstelt aan EMU-basis (strikt genomen is dat een onjuiste invulling), beperkt de mogelijkheid om bij de vormgeving van de crisisheffing de afdracht na 2013 (en later na 2014) te laten plaatshebben. Het is op EMU-basis mijns inziens echter zuiverder de inkomsten van de crisisheffing niet op (verschoven) kasbasis te registreren maar op transactiebasis. De ‘terugwerkende kracht’ voorkomt wel potentieel ontwijkgedrag (schuiven met loon over de jaren heen) met een negatief effect op de beoogde opbrengst. Vanuit het uitgangspunt de beoogde opbrengst ook daadwerkelijk te genereren – afgezien van het jaar waaraan die opbrengst dient te worden toegerekend – is de inzet van de terugwerkende kracht dienstbaar aan de Europese begrotingsnorm. Hier doet zich dus een paradox voor. Terugwerkende kracht is formeel onnodig voor het juiste registratiemoment van de inkomsten van de crisisheffing in 2013 respectievelijk 2014, maar deze lijkt wel dienstbaar om de grondslag van de crisisheffing te beschermen tegen potentieel ontwijkgedrag.

Het parlement ontvangt bij het voorstel tot invoering van de crisisheffing nauwelijks informatie over de budgettaire aspecten. Ook gedurende en na afloop van het begrotingsjaar wordt het niet door de regering geïnformeerd over actuele ramings- en/of realisatiecijfers. Dat is verklaarbaar doordat de crisisheffing geen apart belastingmiddel is, terwijl de rapportages zich veelal wel daarop richten. Het is daarentegen ook voorstelbaar een dergelijke prominente maatregel vanuit het oogpunt van informatievoorziening juist wel in budgettaire zin te belichten. Bij omarming van het concept van de negatieve belastinguitgaven had de crisisheffing hiervoor mijns inziens gekwalificeerd en had de ontwikkeling van de budgettaire aspecten op die ‘titel’ in kaart gebracht kunnen worden.

Dat een door het Centraal Bureau voor de Statistiek gepubliceerd realisatiecijfer over de crisisheffing in 2013 van (toen) € 628 miljoen op geen enkele wijze doorwerkt in de raming van het op dat moment (oktober 2013) in het parlement aanhangige voorstel tot invoering van de crisisheffing in 2014 is merkwaardig. De regering blijft ondanks de discussie in het parlement over dit nieuwste cijfer gericht op een eenmaal vastgestelde ex-ante raming van een opbrengst van € 500 miljoen, terwijl meer dan aanneemelijk is dat dit gezien het gepresenteerde realisatiecijfer te laag is. Zowel in de nationale begrotingsspelregels (inkomstenkader) als de Europese begrotingsspelregels (in dit geval de 3%-tekortnorm) is geen mechanisme voorhanden om een raming te actualiseren als zich hiervoor een evidente aanleiding aandient.

8.9 KANSSPELBELASTING ONLINE KANSSPELEN

8.9.1 Aanleiding

De kansspelbelasting voor online aangeboden kansspelen (kansspelen op afstand²⁷⁷) bedraagt in legale situaties, waarbij een vergunning is verleend op grond van de Wet op de kansspelen, 29 procent van het bruto spelresultaat en wordt geheven bij de aanbieder. In geval van illegale situaties, dus zonder dat een vergunning geldt, bedraagt deze belasting 29 procent van de maandwinst en deze wordt alsdan geheven bij de speler. De kansspelbelasting voor online kansspelen biedt weliswaar een nieuwe dimensie met het onderscheid legaal en illegaal, maar tegelijkertijd is de heffingssystematiek niet nieuw. Zo is de aanbieder van binnenlandse online kansspelen – evenals de aanbieder van landgebonden casinospelen en speelautomatenspelen – reeds belastingplichtig voor het bruto spelresultaat (hoewel deze situatie zich nog niet heeft voorgedaan, aangezien de huidige Wet op de kansspelen het aanbieden van binnenlandse online kansspelen niet toestaat), terwijl van de speler van buitenlandse online kansspelen de maandwinst onder de kansspelbelasting valt.²⁷⁸ Welbeschouwd maakt het onderscheid binnenlandse en buitenlandse online kansspelen plaats voor het onderscheid legale en illegale online kansspelen. Hoewel het niet de invoering van een nieuw belastingmiddel betreft en zelfs de wijziging niet eens majeur is te noemen, heeft de legalisering van de online kansspelen de parlementaire perceptie alsof de belastingheffing daarover nieuw is. Het is reden dit onderwerp te onderzoeken als zijnde ‘nieuwe belasting’, hoewel dat strikt genomen dus niet zo is.

De (wijziging van de) kansspelbelasting op online kansspelen vloeit voort uit het voornemen het kansspelbeleid te moderniseren en de online kansspelen strikt te reguleren, zoals opgenomen in het regeerakkoord van het kabinet Rutte II.²⁷⁹ Hoewel voor de kansspelbelasting op online kansspelen een budgettaire opbrengst is ingeboekt, wordt door de regering aan de doelen regulering en het creëren van een gelijk speelveld met fysieke kansspelen meer prioriteit gegeven dan aan het budgettaire doel.²⁸⁰

²⁷⁷ Daartegenover staan de zogenoemde landgebonden kansspelen.

²⁷⁸ Deze heffingssystematiek voor (illegale) binnenlandse en buitenlandse online kansspelen is mede geïntroduceerd met het oog op een (nadien overigens niet uitgevoerde) proef om online kansspelen toe te staan. De beoogde opbrengst van deze wijziging was destijds € 5 miljoen, zie MvT kansspelbelasting kansspelen via internet, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 583, nr. 3, p. 2.

²⁷⁹ Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, p. 74 en 76. Het daaropvolgende kabinet zet deze koers voort, zie Regeerakkoord kabinet Rutte III 2017, p. 4-5.

²⁸⁰ Het lijkt bijna alsof de regering de opbrengst ziet als een gevolg en niet als een doel. Zo merkt zij op, MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45: ‘Door het effectiever kunnen heffen van kansspelbelasting op kansspelen op afstand, leidt dit wetsvoorstel tot een stijging van de inkomsten uit de kansspelbelasting.’

Aanbieders van online kansspelen worden naast de kansspelbelasting overigens ook geconfronteerd met de kansspelheffing van 1,75 procent om daarmee de toezichthouder (kansspelautoriteit) alsmede een verslavingsfonds (ten behoeve van preventie, behandeling en onderzoek naar kansspelverslaving) te financieren.²⁸¹ Bovendien bestaat de mogelijkheid om net als momenteel bij de landgebonden kansspelen bij ministeriële regeling een verplicht minimaal afdrachtspercentage vast te stellen als bijdrage aan de kosten van een of meer instellingen die een algemeen belang dienen op het gebied van sport en lichamelijke vorming, cultuur, maatschappelijk welzijn of volksgezondheid.²⁸² Het is opmerkelijk dat (een deel van) deze uitgaven ook al via de rijksbegroting loopt, waarvoor belastingheffing als financiering dient.²⁸³ Het minimale afdrachtspercentage en de bestemming ervan hebben derhalve veel kenmerken van een belasting respectievelijk een begrotingsgefinancierde uitgave.²⁸⁴ Desondanks staan de formele belastingwetgeving alsmede de begroting buiten spel, hetgeen naar mijn mening schuurt met artikel 104 en 105 Gw.

281 De kansspelheffing betreft volgens het voorgestelde art. 33e Wet op de kansspelen een door kansspelautoriteit opgelegde bestemmingsheffing. Hiervan is 1,5 procent bestemd voor de taakuitoefening van de kansspelautoriteit en 0,25 procent is bestemd voor het verslavingsfonds.

282 Voorgestelde art. 31f Wet op de kansspelen (de eerder opgenomen beperking van deze afdrachten tot algemeen nut beogende instellingen is nadien weggehaald, zie NvW Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 7). Het daadwerkelijk opleggen van een verplicht afdrachtspercentage heeft overigens pas plaats indien uit een (drie jaar na invoering van de wet uit te voeren) evaluatie blijkt dat daarvoor een aanleiding bestaat, zie brief staatssecretaris van Veiligheid en Justitie, *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 39, p. 22. Deze 'dreiging' van een verplicht afdrachtspercentage bij online kansspelen dient er in feite voor om zeker te stellen dat de geldstroom van de reeds bestaande verplichte afdracht bij landgebonden kansspelen niet opdroogt door het legaliseren van de onlinekansspelmarkt. In het Regeerakkoord kabinet Rutte III 2017, p. 5, is nog eens benadrukt dat bij het uitvoeren van het kansspelbeleid het bestaande beleid rond de mogelijkheden voor de afdracht aan sport en goede doelen niet wordt aangetast.

283 Zoals de begrotingen van de ministeries van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) alsmede van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW). In dit verband is vermeldenswaardig dat de aanpassing van de kansspelbelasting voor sportwedenschappen (*Kamerstukken II* 2018/19, 35 031) naar verwachting leidt tot een lagere afdracht aan goede doelen en sport, waarvoor via de begroting van VWS een compensatie voor de sportsector wordt geboden. Andere sectoren worden mogelijk via andere begrotingen gecompenseerd, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken I* 2018/19, 35 026, L, p. 5. De private financieringsstroom in de vorm van een afdracht wordt op deze wijze (voor een deel) vervangen door een publieke subsidie vanuit de overheidsbegroting.

284 Bij deze verplichte afdracht is naar mijn mening namelijk sprake van de aanwezigheid van de in paragraaf 2.4 weergegeven elementen van een belasting, te weten: publieke grondslag, afdwingbaarheid en publiek opbrengstdoel. Voor de kwalificatie als een belasting lijkt het mij niet strikt noodzakelijk dat de Belastingdienst of een andere autoriteit de innende instantie is. Het is voorstelbaar dat de 'belastingplichtige' zelf de afdracht overmaakt aan het publieke doel.

8.9.2 Budgettaire impact

In het regeerakkoord is bij de voorziene invoering van de kansspelbelasting voor kansspelen op afstand per 2015 een opbrengst beoogd van € 25 miljoen oplopend naar € 28 miljoen (2016) en € 31 miljoen (vanaf 2017).²⁸⁵ Deze oploop slaat ook zo neer in het aan het begin van de kabinetsperiode vastgestelde inkomstenkader, hoewel dat in miljarden euro's is vastgesteld waardoor deze voorgenomen mutatie van de kansspelbelasting als een fractie daarvan niet zichtbaar is.²⁸⁶ Ten opzichte van de totale opbrengst kansspelbelasting is deze mutatie van circa 5 procent relatief bescheiden, maar van een omvang die wel zichtbaar is.²⁸⁷

Het in juli 2014 bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel tot invoering van de kansspelbelasting op kansspelen op afstand kent een belangrijke afwijking, met tevens budgettaire consequenties, ten opzichte van het voornemen in het regeerakkoord. De regering stelt voor het tarief op de legale online kansspelen op 20 procent te stellen in plaats van de eerder voorgenomen 29 procent om daarmee de kanalisatie van legale online kansspelen (ten opzichte van de illegale online kansspelen) op een percentage van 80 procent te krijgen binnen drie jaar na inwerkingtreding van het alsdan aangenomen voorstel.²⁸⁸ Samen met een andere maatregel,²⁸⁹ zorgt deze tariefswijziging voor een lager beoogde extra opbrengst, namelijk: € 15 miljoen (2015), € 17 miljoen (2016) en € 20 miljoen (vanaf 2017).²⁹⁰ Vervolgens merkt de regering op: *'De dekking van de mindere opbrengsten ten opzichte van het regeerakkoord (€ 10 miljoen in 2015 en € 11 miljoen per jaar vanaf 2016) is gevonden in de resterende middelen in het lastenbeeld voor de jaren 2015 en verder.'*²⁹¹ Hier staat dat lastenverhogende maatregelen worden getroffen ter compensatie van deze derving, waardoor in feite aan de budgettaire koers van de startnota (oftewel het inkomstenkader) wordt vastgehouden. Dat is

²⁸⁵ Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, p. 74.

²⁸⁶ Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 7. Tegelijkertijd is het vreemd dat in het Regeerakkoord kabinet Rutte II 2012, p. 76 bij de toelichting van deze maatregel de frase 'geldt niet als lastenverzwaring' staat vermeld. Mij is niet duidelijk waar dat op slaat en evenmin worden argumenten weergegeven waarom hierbij niet sprake zou zijn van een lastenverzwaring. Naar het mij voorkomt, slaat deze maatregel gewoon neer in het inkomstenkader en zo wordt deze uiteindelijk ook behandeld.

²⁸⁷ Op het moment van deze besluitvorming in 2013 bedraagt de totale beoogde opbrengst kansspelbelasting € 477 (Miljoenennota 2013, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 2, p. 18) en in het voorziene jaar van invoering 2015 is dat, inclusief de maatregelen, gestegen naar € 515 miljoen (Miljoenennota 2015, Bijlage 2, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000, nr. 2, p. 14).

²⁸⁸ MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 15-16 en 45.

²⁸⁹ Deze maatregel met een budgettaire derving van € 3 miljoen per jaar betreft het voorkomen van het zwaarder belasten van deelnemers aan kansspelen in andere EER-staten dan in Nederland.

²⁹⁰ MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45.

²⁹¹ MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45.

een zuivere benadering van de toepassing van het inkomstenkader.²⁹² Tegelijkertijd is van belang dat het inkomstenkader sinds de Startnota 2012 met miljarden euro's opwaarts is aangepast als gevolg van bijvoorbeeld de lastenmaatregelen in de begrotingsakkoorden voor 2013 en 2014 en neerwaarts als gevolg van een daaropvolgende lastenverlichting in 2015.²⁹³ Doordat het inkomstenkader in die jaren een bewegend geheel is geweest van miljarden euro's, oogt het enigszins rigide om voor € 10 miljoen over compenserende maatregelen te spreken. Doordat deze maatregelen verder niet expliciet zijn genoemd is evengoed voorstelbaar dat de opmerking vooral is bedoeld om de werking van het inkomstenkader niet onderuit te halen, terwijl het relatief geringe bedrag in de plooiën van het in miljarden euro's uitgedrukte inkomstenkader ook zomaar kan zijn weggevallen.

Overigens valt op basis van de openbare stukken geen optelsom te maken van de budgettaire omvang van de fiscale beleidswijzigingen in de kansspelbelasting voor 2015 van € 15 miljoen, zoals voortvloeiend uit dit wetsvoorstel, naar de totale mutatie van in totaal € 23 miljoen, zoals weergegeven in de Miljoenennota 2015.²⁹⁴ Aangezien in het Belastingplan 2015 verder initieel ook geen wijziging in de kansspelbelasting is voorzien, rijst derhalve de vraag waar de fiscale beleidswijziging met een omvang van € 8 miljoen, het verschil tussen € 15 en € 23 miljoen, dan op slaat. Pas geruime tijd later blijkt als antwoord op een vraag van de VVD-fractie in de Tweede Kamer dat het hier om een fout gaat.²⁹⁵ Het had evengoed een in eerdere jaren reeds in wetgeving vervatte wijziging kunnen zijn die pas in 2015 opspeelt.²⁹⁶ De Miljoenennota sluit op dit punt dus niet aan op de budgettaire wijzigingen van de voorliggende belastingwetgeving, maar er

292 Nadien is dit ook expliciet zo door de regering bevestigd. *'De opbrengsten zijn daarom bij aanvang van het kabinet Rutte-Asscher ingeboekt bij de Startnota in het lastenkader en in de raming van de belastingontvangsten vanaf 2015. Indien de maatregel niet doorgaat dan betekent dit een derving en dient de maatregel gedekt te worden,'* zie Nota n.a.v. verslag Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 174.

293 Voor begrotingsjaar 2015 en begrotingsjaar 2017 komt dat na een piek in 2013 opmerkelijk genoeg weer op de stand van de Startnota 2012 uit van € 2,3 miljard respectievelijk € 1 miljard. Voor begrotingsjaar 2016 is de lastenverhoging in de Startnota 2012 voorzien op € 0,8 miljard terwijl dit in de Miljoenennota 2015 is bijgesteld naar € 3,6 miljard. Cumulatief (voor de kabinetsperiode 2012-2017) voorziet de Startnota 2012 een lastenstijging van € 15,6 miljard terwijl dat in de Miljoenennota 2015 is bijgesteld naar € 18,2 miljard. Vgl. Startnota 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 18, p. 7 en Miljoenennota 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 000, nr. 1, p. 101.

294 Miljoenennota 2015, Internetbijlage 11, p. 157

295 *'In de Miljoenennota 2015 staat voor 2015 abusievelijk het bedrag (op kasbasis) gemeld zoals dat in het regeerakkoord voor 2015 is ingeboekt',* aldus de regering in april 2015, zie Nota n.a.v. verslag Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 174. Het vreemde is echter dat dit bedrag helemaal niet in het regeerakkoord staat, want daarbij wordt steevast gesproken over € 25 miljoen. Dit antwoord lost de onduidelijkheid dus niet op. Wel is mijns inziens duidelijk dat het parlement geïnteresseerd is in deze vertaalslag tussen de Miljoenennota en de voorliggende (fiscale) wetgeving.

296 Dergelijke mutaties zijn soms nader toegelicht en uitgesplitst, maar wellicht is een mutatie van € 23 miljoen daarvoor te gering.

is niet direct een mechanisme dat dit verschil blootlegt. Het vereist dus puzzelwerk van parlementariërs.

Het voorstel van een tarief van 20 procent is volgens de Afdeling advisering van de Raad van State een belastinguitgave. Zij wijst op een terughoudend gebruik daarvan, *‘omdat de praktijk leert dat fiscale subsidies zelden het beoogde effect hebben.’*²⁹⁷ In feite adviseert de Afdeling om het toetsingskader voor belastingfaciliteiten (zie paragraaf 6.7) te doorlopen, zodat ook onder andere een duidelijk toetsbaar doel wordt vastgelegd en er een horizonbepaling aan wordt verbonden. Bovendien zou alsdan, zo voeg ik daaraan toe, de budgettaire omvang van dit lagere tarief gevolgd en gemonitord kunnen worden. De regering deelt deze opvatting echter in het geheel niet en veegt de kwalificatie belastinguitgave vrij resoluut van tafel. Dat het tarief van 20 procent bijdraagt aan de doelstelling om de kanalisatiegraad van legale online kansspelen op minimaal 80 procent te krijgen – het hoofddoel van de wetgeving – maakt het lagere tarief in de ogen van de regering kennelijk niet tot een belastinguitgave.²⁹⁸ Daarmee is de kous eigenlijk af. In het parlement is er geen parlementariër die die opvatting van de Afdeling steunt, maar dat komt vooral doordat het lage tarief als zodanig onder vuur ligt en de begrotingstechnische kwalificatie ervan is in deze context klaarblijkelijk van ondergeschikt belang (zie hierna paragraaf 8.9.3).

De inwerkingtreding per 2015 blijkt al vrij snel na indiening van het wetsvoorstel geen haalbare kaart, aangezien in de Tweede Kamer de steun voor het wetsvoorstel hapert. Via een nota van wijziging worden daarom twee maatregelen, die niet zien op de online kansspelen, overgeheveld naar het Belastingplan 2015,²⁹⁹ waardoor ook een voorgenomen maatregel met een derving van € 3 miljoen per jaar uit het wetsvoorstel verdwijnt. De verschuiving naar het Belastingplan 2015 betekent tevens dat de beoogde extra opbrengst van de kansspelbelasting als gevolg van het wetsvoorstel Kansspelen op afstand € 3 miljoen hoger uitkomt. De nieuwe budgettaire reeks wordt dan: € 18 miljoen (2015), € 20 miljoen (2016) en € 23 miljoen (vanaf 2017).³⁰⁰ Door de vertraging in de parlementaire behandeling is het daadwerkelijk genereren van die extra opbrengst in 2015 niet mogelijk. Weliswaar valt voor dat jaar in het inkomstenkader dan een ‘gat’, maar dat hoeft geen probleem te zijn mits de invoering toch nog in de kabinetsperiode gestalte krijgt (alsdan sluit immers cumulatief gezien het inkomstenkader).³⁰¹ Echter, het zorgt natuurlijk wel voor minder belasting-inkomsten in 2015.

297 Advies RvS Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 43-44.

298 Nader rapport Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 45.

299 NvW Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 8.

300 Het betreft de in de MvT opgenomen reeks van € 15 miljoen (2015), € 17 miljoen (2016) en € 20 miljoen (vanaf 2017) plus de aangehaalde € 3 miljoen derving per jaar als gevolg van het overhevelen van de onderliggende maatregel uit het wetsvoorstel.

301 Het inkomstenkader is er primair op gericht om cumulatief te sluiten (dus over de gehele kabinetsperiode bezien) met daarbij een intentie - hetgeen een minder sterk uitgangspunt is - om ook jaarlijks op de geschetste lastenmutatie uit te komen.

De Tweede Kamer verhoogt vervolgens per amendement het tarief voor legale online kansspelen van de voorgenomen 20 procent naar 29 procent (zie hierna paragraaf 8.9.3).³⁰² Dit leidt tot een hogere opbrengst ten opzichte van het voorliggende voorstel, maar vreemd genoeg is aan het desbetreffende amendement geen budgettair gevolg verbonden.³⁰³

Als blijkt dat het wetsvoorstel na 2016 ook in 2017 nog in de parlementaire behandeling blijft steken, wordt het inkomstenkader daadwerkelijk ondermijnd in de zin dat de voorgenomen lastenhoging in de kansspelbelasting gedurende de kabinetsperiode – cumulatief dus – niet doorgaat. Als er vervolgens evenmin voorafgaand aan 2018 witte rook lijkt te ontstaan voor de wetsaanpassing, besluit het demissionaire kabinet voor 2018, het jaar dat er in feite een nieuw inkomstenkader van het nieuwe kabinet gaat gelden, opeens tot een compenserende maatregel voor de misgelopen belastingopbrengst.³⁰⁴ Zo is per 1 januari 2018 het tarief van de kansspelbelasting verhoogd van 29 procent naar 30,1 procent met de insteek deze verhoging weer ongedaan te maken zes maanden nadat de legale online kansspelen mogelijk zijn geworden.³⁰⁵ Deze compenserende maatregel moet € 20 miljoen opleveren, hetgeen moeilijk te rijmen valt met de derving in de kansspelbelasting die optreedt doordat de online kansspelen nog steeds niet van de grond is gekomen.

Aangezien de kansspelbelasting op online kansspelen nog niet in werking is getreden is geen budgettaire informatie beschikbaar over het eerste begrotingsjaar en evenmin zijn eventuele gerealiseerde cijfers beschikbaar.³⁰⁶ Tegelijkertijd is het de vraag of deze überhaupt beschikbaar komen, aangezien doorgaans alleen de realisatiecijfers van belastingmiddelen – en niet onderdelen daarbinnen – worden vermeld in de desbetreffende budgettaire nota's. De Tweede Kamer heeft evenwel nadrukkelijk de wens uitgesproken inzicht te willen hebben in (onder andere) de ontwikkeling van de opbrengst van de kansspelbelasting op online kansspelen.³⁰⁷

302 Amendement Vos (PvdA, coalitie) en Van Wijngaarden (VVD, coalitie), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 14.

303 Terwijl de regering eerder in antwoord op vragen nog opmerkt dat het verhogen van het tarief van 20 naar 29 procent voor kansspelen op afstand 'een additionele structurele budgettaire opbrengst van € 8 miljoen per jaar' oplevert, zie Nota n.a.v. verslag Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 175.

304 Desgevraagd merkt de regering op: 'Het streven is inderdaad om dervingen in belastingopbrengsten als gevolg van wijzigingen door bijvoorbeeld jurisprudentie of vertragingen tijdens het parlementaire proces waar mogelijk op te vangen binnen hetzelfde domein als waar de oorspronkelijk voorziene maatregel zou neerslaan.' Even verderop blikt zij terug op de gang van zaken in de periode 2015-2017: 'De afgelopen jaren is de derving, eigenlijk in afwijking van de gebruikelijke methodiek, telkens opgevangen in het geheel van lastenmaatregelen van die jaren.' Zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 17. Zie ook Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken I* 2017/18, 34 785, D, p. 14-15.

305 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 8 en 27-28.

306 Het wetsvoorstel is pas op 19 februari 2019 door de Eerste Kamer aanvaard. Inwerking-treding vindt plaats op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

307 Vgl. nader gewijzigd amendement Van Wijngaarden (VVD, coalitie) en Vos (PvdA, coalitie), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 26.

8.9.3 Parlementaire positie budgettaire impact

In de Tweede Kamer komt het wetsvoorstel tot invoering van de kansspelbelasting op online kansspelen vrij snel zwaar op de maag te liggen. Dit heeft onder andere te maken met de door de regering voorgestane tariefdifferentiatie, waarbij voor legale online kansspelen het lagere tarief van 20 procent zou moeten gaan gelden. Vooral het verschil met het reeds geldende tarief van 29 procent voor de landgebonden kansspelen blijkt problematisch.³⁰⁸ Kamerleden zoeken naar mogelijkheden om dit onderscheid op te heffen door bijvoorbeeld vast te houden aan een uniform tarief.³⁰⁹ De regering schermt als reactie hoofdzakelijk met budgettaire overwegingen. Zij wijst erop dat een verlaging van het tarief van 29 naar 20 procent voor landgebonden kansspelen leidt tot een budgettaire derving van € 144 miljoen, terwijl een verhoging van het tarief van 20 naar 29 procent voor (legale) online kansspelen € 8 miljoen oplevert (terwijl men dit met het oog op de beoogde kanalisatie onwenselijk acht). De conclusie van de regering: *‘Een uniform tarief lager dan 29 procent levert derhalve een budgettaire derving op. Een uniform tarief van 29 procent leidt echter tot een ongewenst lage kanalisatie van de kansspelen op afstand.’*³¹⁰ Pas na vragen krijgt de Kamer inzicht in de budgettaire gevolgen van andere uniforme tarieven.³¹¹ Deze informatie ontbreekt in de toelichting bij het wetsvoorstel. Kamerleden zijn zonder deze informatie evenwel niet in staat om de budgettaire gevolgen van een eventuele (te amenderen) wijziging in te schatten, waardoor hun speelruimte wordt beperkt.

Aangezien de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel meer tijd in beslag neemt dan gedacht, loopt de beoogde inwerkingtreding per 2015 vertraging op. De Tweede Kamer wordt daarmee nadrukkelijk geconfronteerd doordat een maatregel uit het wetsvoorstel – niet betrekking hebbend op de online kansspelen – via een nota van wijziging wordt overgeheveld naar het Belastingplan 2015, zodat de inwerkingtreding van die maatregel per 2015 is verzekerd.³¹² Deze maatregel kent evenwel een budgettaire derving van € 3 miljoen en is niet gedekt. Een meerderheid in de Tweede Kamer vindt dat, hoewel voor wat betreft de budgettaire omvang bescheiden van aard, ongepast en steunt een amendement om ter dekking de prijzenvrijstelling in de kansspelbelasting te verlagen van € 454 naar € 449.³¹³ Daarmee loopt het budgettair gezien echter allerm minst rond.

308 Het pijnpunt is niet zozeer het tariefonderscheid tussen legale en illegale online kansspelen.

309 Verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 5, p. 47-50.

310 Nota n.a.v. verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 175. Zie ook Schriftelijke antwoorden Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 39, p. 21-22.

311 Nota n.a.v. nader verslag Kanspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 12, p. 86.

312 NvW Belastingplan 2015, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 8.

313 Amendement Schouten (CU, oppositie), *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 38.

Het oogt inconsequent om de budgettaire derving van de ‘overgehevelde’ maatregel wel van dekking te voorzien, maar de budgettaire derving als gevolg van de vertraging van het wetsvoorstel niet. Het valt niet goed te achterhalen waarom daar op dat moment geen aandacht voor is.³¹⁴ Pas in juli 2015 informeert de Tweede Kamer naar de budgettaire gevolgen van het uitstel van het wetsvoorstel Kansspelen op afstand.³¹⁵ In december 2015, als het begrotingsjaar 2015 bijna ten einde loopt en als tevens duidelijk is dat de inwerkingtreding ook niet per 2016 zal geschieden, antwoordt de regering dat ‘*deze lagere opbrengsten zijn ingepast in het lastenbeeld voor 2015 en 2016.*’³¹⁶ Dat is nagenoeg dezelfde frase waarmee de budgettaire derving van de tariefsverlaging ten opzichte van het oorspronkelijke voornemen in het regeerakkoord is verdedigd.³¹⁷ Overtuigend is deze reactie opnieuw niet, temeer daar uit de desbetreffende Miljoenennota’s niet blijkt dat hiervan daadwerkelijk sprake is.

Begin 2016 weten de coalitiepartijen VVD en PvdA elkaar te vinden door per amendement toch een uniform tarief van 29 procent voor te stellen.³¹⁸ Budgettaire gevolgen heeft dat vreemd genoeg niet, want in de toelichting van het amendement noch in de reactie van de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie wordt hier melding van gemaakt.³¹⁹ Dus de verlaging van het tarief ten opzichte van het voornemen in het regeerakkoord van 29 naar 20 procent kent volgens de budgettaire paragraaf in de wetstoelichting een geraamde budgettaire derving van structureel € 8 miljoen.³²⁰ Maar als de Kamer deze verlaging vervolgens per amendement terugdraait, levert het opeens in budgettaire zin niets op.³²¹ Naar mijn mening is dit een vrij wonderlijke gang van zaken, waarbij de Kamerleden zich lijken te misrekenen (en de regering dit niet corrigeert). Na de stemming in de Tweede Kamer over dit amendement en het wetsvoorstel op 5 respectievelijk 7 juli 2016, zou de beoogde budgettaire opbrengst van de kansspelbelasting op online kans-

314 Wellicht zit het in de duur van het budgettaire effect. De overgehevelde maatregel is structureel van aard, terwijl de vertraging van het wetsvoorstel, althans zo is de gedachte, van korte duur is. Zonder dat het een directe verklaring is, is een relevant gegeven dat de parlementaire behandeling van het Belastingplan aan de vaste commissie voor Financiën is toebedeeld en het wetsvoorstel Kansspelen op afstand aan de vaste commissie voor Veiligheid en Justitie.

315 Nader verslag Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 8, p. 20.

316 Nota n.a.v. nader verslag Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 12, p. 88.

317 MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45.

318 Amendement Vos (PvdA, coalitie) en Van Wijngaarden (VVD, coalitie), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 14.

319 Plenair debat Kansspelen op afstand, *Handelingen II* 2015/16, nr. 103, item 4, p. 6.

320 MvT Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 45.

321 Deze gang van zaken spoort niet met het eerdere antwoord van de regering dat het verhogen van het tarief van 20 naar 29 procent voor kansspelen op afstand ‘*een additionele structurele budgettaire opbrengst van € 8 miljoen per jaar*’ oplevert, zie Nota n.a.v. verslag Kansspelen op afstand, *Kamerstukken II* 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 175.

spelen hoger moeten worden vastgesteld. Volgens de begrotingsspelregels moet dit alsdan ook in het inkomstenkader worden ingepast. Dit gebeurt evenwel niet.

Toch heeft de regering wel degelijk in de gaten dat het aangenomen amendement zorgt voor een hogere opbrengst dan bij indiening van het wetsvoorstel nog was voorzien. Als de vertraging van de inwerkingtreding van de online kansspelen zich ook voor 2018 lijkt te gaan voordoen, treft het inmiddels demissionaire kabinet Rutte III in het Belastingplan 2018 een compenserende maatregel met een omvang van € 20 miljoen. Het betreft een tijdelijke tariefsverhoging in de kansspelbelasting van 29 naar 30,1 procent,³²² die uiteindelijk ook voor 2019 geldt. De opbrengst van € 20 miljoen is overigens niet goed te herleiden, althans het is initieel niet duidelijk op welke grond de regering meent een compensatie van deze omvang te moeten realiseren.³²³ Pas als de Kamer hiernaar informeert, verwijst de regering nadrukkelijk naar de opbrengst van het amendement van € 8 miljoen.³²⁴ Wonderlijk genoeg blijft het echter bij een verwijzing, want dit bedrag blijkt helemaal niet mee te lopen in de compensatie.³²⁵ Kortom, de regering compenseert de beoogde opbrengst zoals deze op het moment van indiening van het wetsvoorstel is voorzien (€ 20 miljoen per jaar) en negeert compleet de budgettaire wijzigingen die zich gedurende de parlementaire behandeling hebben voorgedaan waardoor inmiddels een andere beoogde opbrengst voor het wetsvoorstel geldt (€ 31 miljoen per jaar³²⁶). Hier is minimaal sprake van een slordige boekhouding. De regering en de Kamer lijken het overzicht kwijt, omdat het kennelijk ontbreekt aan een overzichtelijk registratiemechanisme dat budgettaire mutaties vastlegt.

De relevantie van het voorgaande is het feit dat vanuit budgettaire overwegingen de prijsenvrijstelling vrij precies met € 5 euro is verlaagd per 2015 en dat het kansspelbelastingtarief eveneens vrij precies met 1,1-procentpunt (tijdelijk) is verhoogd per 2018 (en nadien ook per 2019), terwijl

322 Een poging vanuit de Tweede Kamer om deze tariefsverhoging te laten vervallen per uiterlijk 1 januari 2019, ook als het wetsvoorstel dan nog niet is aangenomen waardoor een andere dekking moet worden gezocht, krijgt niet voldoende steun, vgl. amendement De Vries (VVD, coalitie), *Kamerstukken II 2017/18*, 34 785, nr. 35.

323 Helaas geven de ramingstoelichtingen hier geen uitsluitsel over, want daarbij zijn alleen de raming en de gehanteerde bronnen toegelicht en niet de herkomst van de budgettaire doelstelling (Ramingstoelichtingen Belastingplan 2018, *Kamerstukken II 2017/18* 34 785, nr. 3, bijlage, p. 9).

324 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II 2017/18*, 34 785, nr. 6, p. 19.

325 Tevens is genegeerd dat in 2015 een maatregel met een derving van € 3 miljoen (dit verhoogt dan de opbrengst van het wetsvoorstel) is overgeheveld naar het Belastingplan 2015.

326 Het verloop van de structurele budgettaire omvang van de extra opbrengst van de kansspelbelasting is als volgt: € 31 miljoen (regeerakkoord) naar € 20 miljoen (indiening wetsvoorstel) naar € 23 miljoen (overheveling maatregel met budgettaire omvang minus € 3 miljoen naar Belastingplan 2015) naar € 31 miljoen (het aangenomen amendement met budgettaire omvang € 8 miljoen zorg voor aansluiting bij het uitgangspunt zoals verwoord in het regeerakkoord).

uit analyse van die budgettaire overwegingen blijkt dat het een tamelijk willekeurige benadering is. De betreffende belastingwetwijzigingen hadden met hetzelfde gemak – en dat is mijns inziens een cruciale constatering – anders kunnen uitpakken bij een andere interpretatie van de budgettaire overwegingen. De verlaagde prijzenvrijstelling in 2015 vloeit immers voort uit het compenseren van een derving van € 3 miljoen, terwijl in dat jaar de oorspronkelijke in het regeerakkoord beoogde € 25 miljoen aan extra opbrengst zonder gevolgen wordt misgelopen (en dat geldt eigenlijk ook voor de beoogde opbrengst in 2016 en 2017).³²⁷ En het is voorts verwarrend dat de tariefsverhoging in 2018 (en 2019) is gebaseerd op de compensatie van een beoogde budgettaire opbrengst van € 20 miljoen, terwijl evengoed pleitbaar is hiervoor andere grondslagen te nemen.³²⁸

Ten slotte is nog relevant dat het voorgestelde en later aangenomen amendement voor een uniform tarief van 29 procent een politiek compromis is tussen coalitiepartijen VVD en PvdA, waarbij de opvatting dat een dergelijk tarief voor legale online kansspelen eigenlijk te hoog wordt bevonden tevens accommodatie behoefde. Dit is gevonden in de afspraak om na invoering van de wetgeving eventuele meeropbrengst van de kansspelbelasting terug te sluizen in een lager tarief tot 25 procent. De poging om deze afspraak vast te leggen, mondde eerst uit in een voorstel voor een wettelijke verplichting aan de Minister van Financiën om in een evaluatieverslag drie jaar na inwerkingtreding een voorstel voor tariefverlaging te doen als de budgettaire ruimte daarvoor beschikbaar is.³²⁹ Hoewel een dergelijk voorstel in een evaluatieverslag nog geen wetsvoorstel is met een tariefsverlaging, is de gedachte van een geplafonneerde opbrengst van de kansspelbelasting flagrant in strijd is met het meebeweegmechanisme van de automatische stabilisatoren.³³⁰ De indieners van het amendement is om die reden vanuit de eigen coalitiegelederen gesommeerd tot een aanpassing.

327 Een deel is zonder toelichting ‘ingepast in het lastenbeeld’ en een deel is misgelopen doordat de wetgeving nog niet geldt, waaruit ik de conclusie trek dat het totale belastingbedrag in wezen zonder gevolgen is misgelopen.

328 Natuurlijk allereerst de beoogde opbrengst per jaar van het (gewijzigde) wetsvoorstel zoals dat nu voorligt (€ 31 miljoen). Maar ook andere budgettaire omvangen zijn verdeigbaar, zoals bijvoorbeeld de cumulatief misgelopen belastingopbrengst in 2015-2017 en de beoogde opbrengst voor 2018. Tevens is voorstelbaar dat de misgelopen opbrengst in het eerste jaar van invoering van de legale online kansspelen vanwege de oplopende kanalisatiegraad wordt genomen (€ 18 miljoen), maar ook dan speelt weer mee of de gevolgen van het aangenomen amendement worden meegenomen (dat is het eerste jaar € 7 miljoen, dus dan wordt het bedrag € 25 miljoen). Het is goed in te zien dat geen van deze aannames uitkomt op het door de regering met instemming van het parlement gehanteerde bedrag van € 20 miljoen.

329 Vgl. het in eerste instantie ingediende (gewijzigde) amendement Van Wijngaarden (VVD) en Vos (PvdA), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 15 (nr. 16). De eerste zin van de toelichting spreekt voor zich: ‘Indieners achten het gewenst dat het tarief van de kansspelbelasting van 29 procent met 4-procentpunten binnen of uiterlijk na drie jaar daalt naar 25 procent, mits de totale meeropbrengsten van de kansspelbelasting uit landgebonden kansspelen en kansspelen op afstand afdoende zijn om een tariefdaling te dekken.’

330 Art. 2, tweede lid, onderdeel b Wet Hof.

De plafonnering van de opbrengst van de kansspelbelasting is daardoor verdwenen evenals de ambitie om het tarief met 4-procentpunt te verlagen. Via een nader gewijzigd, en inmiddels aangenomen, amendement is nu enkel de wettelijke verplichting opgelegd om in het evaluatieverslag onder andere de ontwikkeling van de meeropbrengst van de kansspelbelasting van de landgebonden kansspelen en de kansspelen op afstand inzichtelijk te maken.³³¹ Ik lees dit als een verplichting, maar de regering interpreteert dit amendement slechts als een aandachtspunt voor de evaluatie, zo merkt zij in de Eerste Kamer op.³³² Het is dan ook twijfelachtig of tegemoet wordt gekomen aan de in de toelichting uitgesproken wens van de indieners om reeds een half jaar na invoering van de wet en daarna periodiek over de hiervoor genoemde aspecten geïnformeerd te worden. Hoe dan ook spreekt hieruit de behoefte van de Tweede Kamer om geïnformeerd te worden over de budgettaire ontwikkeling van een belastingwijziging nadat deze in werking is getreden.

8.9.4 Tussenconclusie

De legalisering van de online kansspelen levert een (bescheiden) extra opbrengst op van de kansspelbelasting. Het budgettaire doel is daardoor een afgeleide van de legalisering. Zodra de omvang van het budgettaire doel is vastgesteld en in een regeerakkoord is vastgelegd, valt het voor die omvang in het inkomstenkader. Het valt op dat de kansspelbelasting niet de enige van toepassing zijnde heffing is. Zo wordt aan aanbieder van online kansspelen ook een kansspelheffing opgelegd ter financiering van de kansspelautoriteit en een verslavingsfonds. Tevens bestaat de mogelijkheid tot het opleggen van een verplichte afdracht aan goede doelen. De kansspelheffing en de verplichte afdracht zitten in het vaarwater van de belastingheffing (de belastingplichtige zal dat naar mijn inschatting zo ervaren), maar vallen buiten het bereik van de rijksbegroting en de begrotingsspelregels.

Gedurende de parlementaire behandeling staat de differentiatie van het tarief op online kansspelen (ten opzichte van de landgebonden kansspelen) centraal, waarbij het budgettaire doel en in breder verband het inkomstenkader de beperkte speelruimte bepalen. De Tweede Kamer amendeert het tarief voor online kansspelen omhoog van 20 naar 29 procent, zodat een uniform tarief ontstaat, hoewel zij de voorkeur heeft voor, en daarom ook zinspeelt op, een uniform tarief van 25 procent. Doordat het binnen de begrotingsspelregels – meer specifiek de automatische stabilisatie – niet mogelijk is om de opbrengst van een belastingmiddel te plafonneren (en de eventuele meeropbrengst terug te sluizen in een lager tarief) is het streven

331 Nader gewijzigd amendement Van Wijngaarden (VVD, coalitie) en Vos (PvdA, coalitie), *Kamerstukken II* 2015/16, 33 996, nr. 26.

332 MvA Kansspelen op afstand, *Kamerstukken I* 2016/17, 33 996, C, p. 38.

naar een uniform tarief van 25 procent slechts een ambitie waarvan (wettelijke) verankering niet mogelijk wordt geacht door de Tweede Kamer zelf.³³³

De budgettaire gevolgen van dit amendement, evenals een eerdere nota van wijziging, lijken gedurende de parlementaire behandeling niet adequaat geregistreerd te zijn. De regering blijft ten onrechte vasthouden aan de initieel beoogde budgettaire opbrengst op het moment van indiening van het wetsvoorstel Kansspelen op afstand en miskent daarbij volledig de mutaties die gedurende de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer hebben plaatsgevonden. Het leidt tot verwarring en een verkeerde voorstelling van zaken.

De beoogde inwerkingtreding van de online kansspelen per 2015 is vertraagd. In de jaren 2015-2017 lijkt de misgelopen beoogde belastingopbrengst te zijn weggepoetst onder de frase 'ingepast in het lastenbeeld', zonder dat duidelijk is of daarvan ook daadwerkelijk sprake is geweest. Per 2018 dient een tijdelijke tariefsverhoging in de kansspelbelasting de misgelopen belastingopbrengst te compenseren (en deze werkt ook door in 2019), maar het is vreemd – zo niet slordig – dat de regering daarbij uitgaat van € 20 miljoen, terwijl dat € 31 miljoen zou moeten zijn.

De Tweede Kamer heeft de informatiebehoefte uitgesproken (bij een evaluatie drie jaar na inwerkingtreding) ten aanzien van de ontwikkeling van de belastingopbrengst met betrekking tot in ieder geval de online kansspelen. De gewenste periodieke informatiebehoefte is voorstelbaar, aangezien zo inzichtelijk is of de beoogde budgettaire opbrengst (bij de vormgeving van het belastingsysteem en meer in bijzonder het tarief van 29 procent) ook realistisch blijkt te zijn. Het is echter zeer de vraag of de regering als vanzelf aan deze laatste wens gehoor zal geven. Temeer daar de kansspelbelasting op online kansspelen een onderdeel is van de totale opbrengst van de kansspelbelasting en het vooralsnog niet gebruikelijk is onderdelen van belastingmiddelen in budgettaire zin te belichten.

8.10 CONCLUSIE

Ten aanzien van de invoering van acht belastingen is in dit hoofdstuk onderzocht op welke wijze de budgettaire impact daarbij betekenis toe komt. In het onderzoek is steeds gezien wat de parlementaire (informatie)

333 Hoewel een dergelijke bovengrens aan de opbrengst van een belastingmiddel strijdig is met de automatische stabilisatie (meebeweegmechanisme) kan worden gewezen op de resolutieheffing, waarbij in wezen een ondergrens gold om te voorkomen dat de opbrengst lager zou uitvallen. Hoewel een onder- en bovengrens beide het meebeweegmechanisme beperken, is relevant dat de resolutieheffing slechts een jaar van toepassing was en de ondergrens gold dus ook maar voor dat eerste jaar (met relevantie voor het inkomstenkader). De in dit verband bepleite bovengrens van de opbrengst kansspelen op afstand zou meerjarig van toepassing zijn en dus ook in een periode dat het inkomstenkader op dat punt eigenlijk geen werking meer toekomt, hetgeen de strijdigheid met het meebeweegmechanisme verklaart.

positie is ten aanzien van de budgettaire impact en op welke wijze het vervolgens een rol speelt bij de parlementaire afweging ten aanzien van de voorliggende belastingwet. Het doel is deze parlementaire afweging ten aanzien van een geponeerd budgettair motief of effect in kaart brengen en eventuele knelpunten detecteren.

De budgettaire impact heeft in de onderzochte casussen zwaarwegende betekenis bij de (aankondiging van de) invoering van de nieuwe belastingen.³³⁴ De budgettaire doelstelling is steeds prominent aanwezig als aanleiding voor de belasting, hoewel er meestal tevens andere doelen zijn op het gebied van bijvoorbeeld milieu (verpakkingenbelasting, vliegbelasting, ODE), stabilisering financiële sector (bankenbelasting, resolutieheffing) of legalisering van een activiteit (kansspelbelasting online kansspelen) die met de voorgestelde belasting worden nagestreefd. Tevens valt op dat in de doelstelling soms een directe relatie wordt gelegd tussen de belasting-opbrengst en bepaalde uitgaven (verhuurderheffing, bankenbelasting, resolutieheffing, ODE), waardoor het etiket bestemmingsheffing (deels) opgeld doet.³³⁵

De aanwezigheid van de budgettaire doelstelling en de weergave van een bedrag aan geraamde belastingontvangst laat onverlet dat het parlement daarbij blijkens het onderzoek niet steeds zicht heeft op de budgettaire context, zoals de gehanteerde parameters en veronderstellingen alsmede budgettaire gevolgen van eventuele alternatieve beleidsopties.³³⁶ De voorgelegde vormgeving van de belasting – subject, object en tariefstructuur – is daardoor voor het parlement niet volledig te doorgronden dan wel zelfstandig wezenlijk te beïnvloeden zonder daarbij voor het parlement

334 Hoewel het om ‘nieuwe’ belastingen gaat, blijken naast de vliegbelasting, de verhuurderheffing, de bankenbelasting en de kansspelbelasting online kansspelen reeds andere heffingen te bestaan (zoals de luchthavenheffing, de verhuurderbijdrage, de bankenheffing alsmede de kansspelheffing en de verplichte afdracht). Deze verplichte heffingen lijken op belastingen, maar ze vallen tegelijkertijd geheel buiten de rijksbegroting en de begrotingsspelregels. Bij de verpakkingenbelasting is de bestaande verpakkingenheffing overigens juist geabsorbeerd en als het ware de rijksbegroting ingetrokken. En naast de ODE bestaat al de energiebelasting. De onderzochte ‘nieuwe’ belastingen hebben derhalve in die gevallen betrekking op een doelgroep en/of grondslag die al op enigerlei wijze in het heffingsvizier blijkt te zijn.

335 Vgl. paragraaf 2.4.1.2. Het schermen met een bestemming dient vooral ter motivering van de invoering van de belasting, want de nationale begrotingsspelregels schrijven juist voor dat sprake moet zijn van een scheiding tussen inkomsten en uitgaven, vgl. paragraaf 5.6.1. De ODE vormt hierop gedeeltelijk een uitzondering, maar dat is in de begroting een vreemde eend in de bijt doordat het formeel als een niet-belastingontvangst wordt geboekt.

336 De certificering van belastingramingen door het Centraal Planbureau, zoals uiteengezet in paragraaf 3.5.3, is hier vooralsnog geen adequaat antwoord op. Weliswaar is een onafhankelijk oordeel over de uitkomst van een belastingraming nuttig, maar het vergroot nog niet het parlementaire budgettaire inzicht. Daarvoor is onder andere weergave van alle parameters en veronderstellingen van een belastingraming nodig.

onvoorziene budgettaire effecten te bewerkstelligen.³³⁷ Deze constatering is van belang daar het parlement met de introductie van de nieuwe belasting tevens wordt voorgehouden dat sprake is van een sluitend inkomstenkader dan wel van overschrijding van de 3%-tekortnorm in de correctieve arm van het stabiliteits- en groeipact.³³⁸ De boodschap hiervan is dat het parlement geen ruimte heeft om een budgettaire mutatie aan te brengen ten opzichte van de voorgelegde nieuwe belasting. Niet onbelangrijk is dat (een meerderheid in) het parlement deze boodschap steeds voor waarheid aanneemt, terwijl dat ten aanzien van het inkomstenkader helemaal geen uitgemaakte zaak is, zoals in paragraaf 5.6.6 reeds is aangetoond. Het parlement heeft in veel van de onderzochte casussen derhalve te weinig budgettaire informatie om een afweging te maken ten aanzien van de voorgelegde nieuwe belasting (het kan de budgettaire doelstelling daardoor niet wegen). Het parlement is alsdan tevens niet steeds in staat om betekenisvolle invloed uit te oefenen in de vorm van het aanbrengen van wijzigingen.³³⁹

Daar waar het parlement in verschillende casussen wordt voorgehouden dat het geen ruimte meer heeft voor budgettaire mutaties valt in het onderzoek op dat het kabinet hier zelf niet steeds strak aan vasthoudt. De eenmalige resolutieheffing geldt daarbij als uitzondering, aangezien bij voorbaat reeds wordt aangegeven dat het budgettaire doel gehaald moet worden, hetgeen onder het inkomstenkader trouwens helemaal geen vereiste is.³⁴⁰ Ook ten aanzien van de opbrengst van de ODE wordt tamelijk strak gestuurd op de opbrengst, maar dat komt door het veronderstelde verband met een uitgavenregeling. Bij de andere onderzochte belastingen vinden daarentegen gedurende het parlementaire wetgevingstraject soms aanpassingen plaats door het kabinet – uitstel inwerkingtreding of wijzigingen in grondslag en tarief – waarvan twijfelachtig is of de budgettaire gevolgen daarvan wel onder het inkomstenkader zijn ingepast. Een verband tussen (de boekingen onder) het inkomstenkader en de voorliggende belastingwetgeving wordt in de begrotingsstukken en de wetstoelichting niet gemaakt, waardoor het voor het parlement niet te controleren valt of een boeking wel is doorgevoerd. Het inkomstenkader wekt hierdoor soms de schijn van een willekeurig toegepast mechanisme: de ene keer wordt een

337 In de bankenbelasting is overigens wel via een amendement het tarief aangepast met een verdubbeling van de initiële opbrengst tot gevolg, maar het kabinet was hier nauw bij betrokken. Bij het amendement tot aanpassing van het tarief in de kansspelbelasting online kansspelen zijn de budgettaire gevolgen genegeerd.

338 Terwijl het parlement daarbij geen zicht heeft op de andere mutaties binnen de collectieve lasten. De collectieve lasten zijn relevant voor de toepassing van de nationale en de Europese begrotingsspelregels en bestaan uit de belastingen, de premies en de verplichte eigen bijdragen.

339 Zoals de aanpassing van een grondslag, de verlaging van een doelmatigheidsgrens en de verschuiving van de inwerkingtreding.

340 Niet alleen bij de aankondiging en bij de invoering van de belastingwetgeving maar ook na invoering wordt nog gestuurd op het behalen van het budgettaire doel (door desnoods aanvullende maatregelen te treffen om het beoogde budgettaire doel te halen).

lastenmutatie wel geboekt, de andere keer niet. Dat het inkomstenkader in miljarden euro's wordt weergegeven helpt daarbij niet om beleidsmatige belastingmutaties van soms miljoenen euro's zichtbaar te maken. De conclusie luidt dat het inkomstenkader door het kabinet stellig wordt neergezet, maar niet zelden toch enige buigzaamheid kent, hoewel het parlement daar nauwelijks de hand in heeft dan wel zicht op heeft.

Het budgettaire doel is alleen relevant op het moment van de parlementaire besluitvorming over de belastingwetgeving. Dat versterkt de indruk dat het inkomstenkader vooral een budgettaire beperking vormt richting het parlement. Na invoering van de belasting vervalt de werking van deze beperking namelijk (het inkomstenkader is dan niet meer van toepassing), hetgeen zeker voor wat betreft het eerste toepassingsjaar vreemd is (alleen de resolutieheffing vormt hierop de uitzondering). Zo negeren zowel het kabinet als (een groot deel van) het parlement de geconstateerde substantiële afwijkingen van het budgettaire doel in het eerste toepassingsjaar van de verpakkingenbelasting (-28 procent), de vliegbelasting (-42 procent), de bankenbelasting (-11 procent) en de crisisheffing (26 procent).³⁴¹ Bezien vanuit het budgettaire doel van de nieuwe belastingen, is niet ondenkbaar dat in geval van een geconstateerde afwijking bijsturing door middel van een wijziging van de belastingwet zou plaatsvinden om dat doel in het eerstvolgende begrotingsjaar ook daadwerkelijk te realiseren, waarna aan de automatische stabilisatie pas werking toekomt. Oftewel, als in het parlement zeer strak en nauwgezet wordt gestuurd op het geraamde budgettaire doel van een nieuwe belasting komt het vreemd over indien na de parlementaire instemming dat budgettaire doel compleet wordt genegeerd.

De invloed van de Europese begrotingsspelregels, en meer specifiek de dreigende overschrijding van de 3%-tekortnorm, doet zich in de onderzochte casussen gelden bij invoering van de verhuurderheffing, de bankenbelasting en de crisisheffing. Deze begrotingsnorm zet het inkomstenkader buiten spel, want om hieraan te voldoen geldt het budgettaire harnas van het inkomstenkader niet. Net als bij de werking van het inkomstenkader is bij de Europese begrotingsnorm alleen het budgettaire doel op het moment van de parlementaire besluitvorming relevant.³⁴² Zolang een budgettair doel

341 Van de verhuurderheffing (-4 procent), de resolutieheffing (0,5 procent) en de ODE (-2,6 procent) zijn de afwijkingspercentages geringer en nopen om die reden minder tot ingrijpen. De kansspelbelasting online kansspelen is nog niet in werking getreden, zodat een verschil tussen raming en realisatie zich nog niet voordoet. De in dit onderzoek genoemde afwijkingspercentages kunnen anders zijn dan de in het Financieel Jaarverslag van het Rijk gepresenteerde verschillen tussen raming en realisatie, aangezien bij die raming wordt uitgegaan van de stand van zaken op Prinsjesdag en niet op het moment van vaststelling van de belastingwet door de Eerste Kamer. Het parlementaire wetgevingstraject wordt daarbij derhalve genegeerd, hetgeen mijns inziens geen zuiver beeld weergeeft van het verschil tussen raming en realisatie van de belastingontvangst.

342 Er is dus geen mechanisme dat direct rekening houdt met het eenmaal gerealiseerde budgettaire doel van een belastingmaatregel, hoewel een uiteindelijk gerealiseerd begrotingssaldo wel relevantie toekomt bij de beoordeling van het aantal jaren dat eventueel een buitensporigtekortprocedure van toepassing is.

niet wordt bestreden, kan daarmee, ongeacht de daadwerkelijke uitkomst, aan deze begrotingsnorm worden voldaan. Om die reden gaat ook de budgettaire interesse van het parlement, als die er is, hoofdzakelijk uit naar een vooraf gesteld budgettair doel en niet naar de eventuele realisatie ervan.

Naast de vaststelling van de nieuwe belasting (in de belastingwet) stelt het parlement ook voor het aanstaande begrotingsjaar de belastingontvangst van de nieuwe belasting vast (in de begrotingswet).³⁴³ Dit zijn twee gescheiden wetgevingstrajecten. Eventuele mutaties in de nieuwe belasting gedurende de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel werken zelfs niet meer door naar de begrotingswet, waardoor daarin in feite een onjuiste belastingontvangst is opgenomen. Toch komt aan de informatie over belastingmiddelen in de begrotingswet en vooral de begrotingsnota's relevantie toe, aangezien aan de hand daarvan na de invoering van de nieuwe belasting zicht gehouden kan worden op de budgettaire ontwikkeling van de nieuwe belasting. Echter, de koppeling met de belastingwetgeving is daarbij niet steeds te maken.³⁴⁴ Kleinere belastingmiddelen worden bijvoorbeeld ook nog weleens op een hoop geveegd en zijn dan niet meer zelfstandig te onderscheiden.³⁴⁵ Het zou voor het parlement inzichtelijk zijn indien het budgettaire doel en de budgettaire ontwikkeling van een nieuwe belasting in de (toelichting van de) belastingwet, de begrotingswet en de begrotingsnota's steeds op dezelfde wijze en afzonderlijk worden weergegeven. Het parlement kan alsdan de budgettaire ontwikkeling van een nieuwe belasting in de tijd beter volgen en controleren.

De belastingfaciliteiten (belastinguitgaven) zoals in hoofdstuk 6 belicht, zijn bij de onderzochte belastingen niet expliciet aan de orde gesteld door het kabinet of het parlement, met uitzondering van een discussie over het initieel beoogde, maar niet doorgevoerde, lagere tarief voor de kansspelbelasting online kansspelen. Het toetsingskader voor belastingfaciliteiten komt ten aanzien van de onderzochte belastingen derhalve weinig tot geen betekenis toe.³⁴⁶ Dat is opmerkelijk, aangezien de introductie van een nieuwe belasting het uitgelezen moment is om een toetsingskader te doorlopen, aangezien juist dan een integrale afweging van de merites van een belastingmiddel plaatsheeft. Voor de invulling van de betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet is dit van belang, omdat het detecteren van belastingfaciliteiten – of eventuele belastingfacetten³⁴⁷ – tevens het daarbij noodzakelijk inzicht in het budgettaire beslag markeert. Uit het onderzoek komt naar voren dat parlementariërs gedurende de parlementaire behandeling van de belastingwetgeving

343 Vgl. paragraaf 3.10.

344 Vgl. paragraaf 7.8.

345 Vgl. paragraaf 8.6.2.

346 Vgl. paragraaf 6.6.3 voor de werking van het toetsingskader belastingfaciliteiten.

347 Belastingfacetten zijn onderdelen van belastingmiddelen die niet als belastingfaciliteit fungeren (een positieve of negatieve tegemoetkoming), maar ten aanzien waarvan het parlement wel budgettair inzicht wil hebben, zie paragraaf 6.1.

inzake de verpakkingenbelasting, de vliegbelasting, de verhuurderheffing, de bankenbelasting en de ODE interesse aan de dag leggen voor onderdelen die in potentie als belastingfaciliteit of -facet kunnen doorgaan.³⁴⁸ Van de crisisheffing zou gezegd kunnen worden dat de gehele heffing een negatieve belastingfaciliteit in de loonbelasting is. Datzelfde geldt voor de opcenten op de tarieven in de bankenbelasting. Vanuit de informatiepositie van het parlement is het mijns inziens een gemiste kans om niet steeds de positieve en negatieve belastingfaciliteiten te detecteren.

348 De heffingsvermindering in de verhuurderheffing is vijf jaar na invoering alsnog als belastingfaciliteit gedetecteerd en geregistreerd.