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

Leiden University Repository

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

9 Arrestenreparatie

9.1 Inleiding

Het kabinet reageert niet zelden met reparatiewetgeving op jurisprudentie, waarbij een budgettair motief de boventoon voert. Ook als een ander motief dan het budgettaire motief doorslaggevend is, komt aan de eventueel van toepassing zijnde budgettaire gevolgen van de arrestenreparatie betekenis toe. Strikt genomen betreft het overigens geen reparatie van arresten. Zoals Van Dijck stelt: '*Een arrest van de Hoge Raad maakt niet iets kapot. De Hoge Raad formuleert wat recht is*.'[1] Ondanks deze taalkundige precisering van Van Dijck volg ik de gangbare kwalificatie om over arrestenreparatie te spreken.[2] Het gaat er mijns inziens namelijk om dat de gevolgen van een arrest niet door de belastingwetgever worden geaccepteerd en een wettelijke reactie uitlokken. Daarbij kan het gaan om de rechterlijke interpretatie of invulling van een begrip of (open) norm, maar evengoed kan een (onderdeel van een) belastingmiddel onderuit worden gehaald vanwege strijdigheid met een in een verdrag opgenomen bepaling. Oftewel, de jurisprudentie veroorzaakt in de optiek van de belastingwetgever een afwijking van de werking van het belastingstelsel, dat niet zo is beoogd of waarvan de gevolgen niet worden geaccepteerd.[3]

Arrestenreparatie kent doorgaans eenzelfde verloop in de gevallen waarin het budgettaire motief een prominente rol speelt. Het arrest wordt daarbij door het kabinet vereenzelvigd met een budgettair probleem (meestal betreft het een derving, maar een opbrengst kan ook) en de reparatiewetgeving voorziet in een budgettaire oplossing, waarbij het parlement als fiscale medewetgever onder (tijds)druk wordt gezet om deze budgettaire oplossing te omarmen.[4] Het door het kabinet geponeerde budgettaire belang van de arrestenreparatie laat in beginsel weinig ruimte voor een andersluidende opvatting. Echter, voor de invulling van een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid bij de vaststelling van de belastingwet is van belang dat het parlement een eigenstandige afweging kan maken en desgewenst invloed kan uitoefenen ten aanzien van de voorgelegde belas-

---

1 Van Dijck 2010, p. 73.

2 Vgl. Bartel 2009, p. 35-43.

3 Dit verschijnsel doet zich overigens ook voor bij bepaalde constructies, waarbij de toepassing van belastingregels anders is dan door de wetgever is beoogd (en 'constructiebestrijding' een reactie kan zijn).

4 Vgl. Arts 2017, p. 534-535, die in dit verband spreekt over 'het budgettaire denken' door de wetgever.

tingwetgeving. In dit hoofdstuk wordt aan de hand van acht casussen van arrestenreparatie onderzocht of het parlement daarbij in staat is de hiervoor genoemde betekenisvolle betrokkenheid aan de dag te leggen. In het onderzoek worden om die reden de budgettaire aanleiding en het budgettaire gevolg van arrestenreparatie geanalyseerd in het licht van de in hoofdstuk 5 besproken begrotingsspelregels. Daarnaast wordt onderzocht in hoeverre het parlement het gewenste inzicht heeft in het door het kabinet geponeerde budgettaire belang.

Op basis van de fiscale wetsvoorstellen die in het parlement hebben voorgelegen zijn casussen van arrestenreparatie 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 (de acht casussen in het onderzoek zien derhalve op arresten die in de periode 2002-2016 zijn gewezen).[5] Voor zover ik heb kunnen nagaan is deze selectie volledig.[6] Casuïstiek tot en met 2003 leent zich overigens minder goed om te relateren aan de vigerende begrotingsspelregels vanwege de onverkorte werking van het inkomstenkader sinds 2004.[7] Desalniettemin is oudere jurisprudentie niet zonder betekenis, al is het maar om aan te geven dat het fenomeen arrestenreparatie in relatie tot de budgettaire aspecten al langere tijd speelt. Zo zijn het 'coming-backservice-arrest'[8] en de reparatiewetgeving ervan vermeldenswaardig.[9]

---

5 In het onderzoek wordt de jurisprudentie en de juistheid van de uitspraak overigens niet inhoudelijk beoordeeld.

6 Noemenswaardig is dat de spoedreparatie fiscale eenheid naar aanleiding van twee uitspraken van het Hof van Justitie EU (HvJ EU 28 februari 2018, C-398/16 en C-399/16, BNB 2018/92) niet als separate casus is onderzocht. Curieus genoeg werden spoedreparatiemaatregelen reeds op 25 oktober 2017 aangekondigd na verschijning van de conclusie van de advocaat-generaal vanwege mogelijke '*structurele budgettaire derving*' van '*enkele honderden miljoenen euro's per jaar*' indien het HvJ EU deze conclusie zou volgen (brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 323, nr. 20) Het desbetreffende wetsvoorstel is vervolgens na de uitspraak van het HvJ EU in juni 2018 ingediend bij de Tweede Kamer (Spoedreparatie fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 959, nrs. 1-3), maar de parlementaire behandeling liet - afgezien van het schriftelijke verslag - op zich wachten en had pas plaats in de afrondende fase van dit onderzoek. Om die reden is deze casus niet integraal in het onderzoek meegenomen (de casus voldoet dus niet aan de voorwaarde van een afgeronde parlementaire behandeling in de periode 2004-2018). Wel zijn relevante aspecten, voor zover van toepassing, in het onderzoek verwerkt.

7 Zie paragraaf 5.6.4.

8 In het arrest 'coming-backservice' (HR 8 december 1971, BNB 1972/26) oordeelt de Hoge Raad dat pensioenlasten voortvloeiende uit een toekomstige hoger pensioengrondslag reeds ten laste van de winst gebracht kunnen worden.

9 Naar aanleiding van het arrest becijfert het kabinet dat het om een totale belastingderving van 12 miljard gulden kan gaan (inhaaleffect) alsmede voor de toekomst om een jaarlijkse derving schommelend rond de 1 miljard gulden. *'Een belastingderving van een dergelijke omvang - waarvoor compensatie gevonden zou moeten worden – is (…) niet gerechtvaardigd*,' aldus de staatssecretaris van Financiën in de toelichting bij de reparatiewetgeving (MvT Verdeling bedrijfslasten, *Kamerstukken II* 1973/74, 13 004, nr. 3, p. 5).

Ook het 'baksteenarrest'[10] heeft in dit verband een iconische status, waarbij de reparatiewetgeving overigens uiteindelijk werd ingetrokken.[11] Daarnaast kan het 'Bosalarrest'[12] worden genoemd als aanleiding van interventie door de belastingwetgever.[13]

Maar zoals gezegd, ligt in het onderhavige onderzoek de nadruk op latere reparatiewetgeving. De acht casussen die in dit hoofdstuk worden onderzocht, zien op verschillende belastingmiddelen. De acht casussen hebben in beginsel geen onderling verband met elkaar en komen in willekeurige volgorde aan bod. Het betreft achtereenvolgens de arrestenreparatie met betrekking tot: de aankoopkosten van een deelneming (paragraaf 9.2), de pensioen- en lijfrenteaanspraken (paragraaf 9.3), het betalingsuitstel exitheffingen (paragraaf 9.4), de bedrijfsopvolgingsregeling (paragraaf 9.5), de btw-definitie geneesmiddelen (paragraaf 9.6), de compartimenteringsreserve (paragraaf 9.7), de internationale fiscale eenheid (paragraaf 9.8) en de btw-sportvrijstelling (paragraaf 9.9).

9.2 Aankoopkosten deelneming

9.2.1 Aanleiding

De Hoge Raad beslist op 24 mei 2002 dat de aankoopkosten van een deelneming in het jaar waarin zij worden gemaakt in aftrek mogen worden

---

10 In het 'baksteenarrest' (HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409) oordeelt de Hoge Raad dat voor het vormen van een voorziening een op balansdatum bestaande rechtsverhouding niet langer is vereist.

11 '*Indien de wetgever niet zou ingrijpen zou het arrest derhalve een aanzienlijk gat slaan in de aan de in de rijkbegroting ten grondslag liggende meerjarenraming*,' zo merkt de staatssecretaris van Financiën in de toelichting van de reparatiewetgeving op waarbij het om een bedrag van circa 2 miljard gulden lijkt te gaan (MvT Continuering regime inzake voorzieningen, *Kamerstukken II* 1999/00, 26 821, nr. 3). Ruim een jaar later blijkt de budgettaire soep trouwens toch niet zo heet te worden gegeten en om die reden wordt de reparatiewetgeving weer ingetrokken. Het met terugwerkende kracht repareren van het arrest leidt namelijk tot een kaseffect en niet tot een dermate grote structurele belastingderving. Vooral dit aspect is volgens het kabinet aanleiding tot de intrekking van de reparatiewetgeving, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2000/01, 26 821, nr. 5.

12 In het 'Bosalarrest' (HvJ EG 18 september 2003, C-168/01, BNB 2003/344) oordeelt het HvJ EG dat met het oog op de vrijheid van vestiging geen onderscheid mag worden gemaakt in kostenaftrek voor een buitenlandse en een binnenlandse deelneming.

13 Het arrest heeft volgens het kabinet '*aanzienlijke budgettaire gevolgen*' van eenmalig € 1,6 miljard en jaarlijks € 0,5 miljard. Hierdoor ziet het kabinet zich naar eigen zeggen genoodzaakt tot het treffen van reparatiemaatregelen. De reparatiewetgeving schrapt niet alleen de strijdige regeling, maar voorziet tevens in alternatieve maatregelen om deze derving voor een deel te voorkomen Doordat de kostenaftrek ook wordt toegestaan aan niet-EU-deelnemingen bedraagt de geraamde structurele derving niet € 0,5 maar € 0,95 miljard. De dekkingsmaatregelen zijn onvoldoende om de derving geheel te compenseren, en in de structurele situatie resteert dan ook een derving van € 0,55 miljard (NvW Belastingplan 2004, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 210, nr. 8, p. 14).

gebracht.[14] In het arrest geeft de Hoge Raad ook aan dat kosten die in het verleden zijn geactiveerd alsnog voor aftrek in aanmerking kunnen komen (terugwerkende kracht). Op grond van de open norm goed koopmansgebruik is de gangbare praktijk tot dat moment om deze kosten te activeren bij de kostprijs van de deelneming. Aldus is sprake van een 'nieuwe' aftrekpost in de vennootschapsbelasting

9.2.2 Reparatie

Een half jaar na het arrest informeert de staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer over de gevolgen ervan.[15] Hij spreekt daarbij onder andere over '*een aanzienlijk risico voor het budgettaire meerjarenbeleid, waarmee het kabinet geen rekening heeft kunnen houden*.'[16] Om die reden kondigt de bewindsman reparatiewetgeving aan in de vorm van een aftrekverbod voor de aankoopkosten van een deelneming. In het wetsvoorstel om dit aftrekverbod in te voeren zijn de negatieve budgettaire gevolgen van het arrest (nog steeds) de aanleiding waarvoor '*mede gelet op de budgettaire krapte, dekking zal moeten worden gevonden*.'[17] Daarnaast wordt ook een inhoudelijke redenering opgevoerd, waarbij het kabinet het verdedigbaar acht dat een aftrekverbod voor aankoopkosten past binnen de systematiek van de deelnemingsvrijstelling.[18] Het laat evenwel onverlet dat de budgettaire gevolgen van het arrest primair als aanleiding worden neergezet voor de reparatiewetgeving. De staatssecretaris van Financiën verwoordt in een debat de motivering voor de reparatiewetgeving treffend: '*Dan komt de Hoge Raad op 24 mei 2002 met een ommezwaaiarrest en zegt ineens: toch zijn aankoopkosten aftrekbaar. De gevolgen van dat arrest zouden vanuit budgettair oogpunt onacceptabel zijn.*'[19]

De insteek van de reparatiewetgeving is initieel om daarmee materieel de situatie te bestendigen zoals deze voor 24 mei 2002 bestond.[20] Deze insteek slaagt niet helemaal, want voor bepaalde situaties wordt alsnog aftrek van aankoopkosten van een deelneming toegestaan. Dat betreft situaties waarbij de aanslag dient te worden opgelegd vanwege mogelijke

---

14 HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262.

15 De staatssecretaris van Financiën heeft overigens wel reeds op 12 juni 2002 bij besluit (CPP2002/1737M, V-N 2002/29.16) aangekondigd dat hij zich beraadt op de consequenties van dit arrest en dat verzoeken om aankoopkosten van deelnemingen in aftrek toe te staan voorlopig moeten worden aangehouden.

16 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600 IXB, nr. 17, p. 1.

17 MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 6.

18 MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 7.

19 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5779.

20 MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 8. Zie voor een andersluidende opvatting, Advies RvS Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 4, p. 6.

termijnoverschrijding en waarbij in de aangifte de aftrek aankoopkosten is opgenomen.[21] Daarna is er politieke druk in de Tweede Kamer om enige coulance te betrachten,[22] hetgeen uitmondt in een aanpassing van het voorstel waardoor in enkele situaties toch aftrek van aankoopkosten mogelijk is.

9.2.3 Budgettaire impact

Hoewel de budgettaire derving de aanleiding is voor de wettelijk ingreep heeft het kabinet geen duidelijk inzicht in de omvang daarvan. De staatssecretaris van Financiën merkt op dat beperkte gegevens beschikbaar zijn, helemaal over het verleden. De raming van de te verwachten budgettaire derving kent derhalve een relatief grote onzekerheidsmarge.[23] De budgettaire gevolgen van het arrest vallen uiteen in twee effecten. In de eerste plaats betreft dit een effect voor toekomstige situaties dat wordt ingeschat op een bedrag aan belastingderving tussen de € 150 en € 300 miljoen per jaar. Daarnaast is er een budgettair effect dat voortvloeit uit situaties uit het verleden in verband met de terugwerkende kracht. Dit is een eenmalige of incidentele derving, die zowel op het moment van aankondiging van een in te voeren aftrekverbod (december 2002) als op het moment van indiening van het wetsvoorstel dienaangaande (januari 2004) door het kabinet wordt ingeschat op een bedrag tussen € 0,5 en € 1 miljard.[24] Opvallend genoeg wordt vijf maanden later (juni 2004) alleen nog de ondergrens als uitgangspunt genoemd. Het kabinet merkt bij de indiening van een wijziging – een versoepeling van het voorgestelde aftrekverbod – namelijk op dat een schatting inmiddels uitwijst dat de incidentele derving tot en met het jaar 2004 dicht in de buurt van de € 0,5 miljard zal liggen.[25] Dat deze neerwaartse bijstelling van de schatting samenvalt met een door het kabinet voorgestelde wijziging (een versoepeling van de overgangsmaatregel, waardoor in sommige gevallen toch aftrek is toegestaan), die daardoor ook goedkoper uitvalt dan bij de oorspronkelijke raming, is opmerkelijk te noemen. Het

---

21 Besluit van 9 december 2003 (DGB2003/6625M, V-N 2003/63.8). Daarbij is tevens besloten bezwaarschriften nog aan te houden. Overigens moest de inspecteur bij het opleggen van aanslagen erop wijzen dat er wetgeving op komst was waarin de aldus toegestane aftrek toch weer met terugwerkende kracht ongedaan zou worden gemaakt. Tijdens de parlementaire behandeling is dit evenwel afgezwakt.

22 Verslag Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 8, p. 4-6.

23 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600 IXB, nr. 17, p. 1. In gelijke zin MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 9.

24 Op het moment van deze brief was overigens nog niet duidelijk of de aftrekbaarheid van kosten ook voor buitenlandse deelnemingen zou gelden, hetgeen later wel zo zou blijken te zijn. In de brief is daardoor tevens het incidentele budgettaire effect voor enkel binnenlandse deelnemingen opgenomen.

25 Tweede NvW Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 10, p. 5.

komt op mij over alsof het kabinet de budgettaire gevolgen in het eigen voordeel uitlegt.

De terugwerkende kracht heeft logischerwijze betrekking op vroegere belastingjaren. Voor de rijksbegroting is relevant dat deze begrotingsjaren, behoudens mogelijkerwijze het begrotingsjaar t-1, reeds zijn afgesloten. De belastinginkomsten worden in de rijksbegroting op kasbasis geregistreerd en dat betekent dat de incidentele budgettaire derving ten aanzien van het verleden neerslaat in het jaar dat de desbetreffende bepaling doorwerkt in de belastingbetaling door belastingplichtigen. Dat is relevant voor het begrotingssaldo in het desbetreffende jaar en daarmee voor de duiding van de budgettaire impact.[26]

Het budgettaire effect van de reparatiewetgeving is nihil, althans in de optiek van het kabinet. Het betreft een mogelijke derving die wordt voorkomen. In de budgettaire paragraaf is opgemerkt dat indien de voorgestelde reparatiewetgeving niet tot wet wordt verheven de genoemde budgettaire derving zich zal voordoen.[27] Deze benadering impliceert dat de reparatiewetgeving de budgettaire gevolgen van het arrest neutraliseert. Aangezien het initieel voorgestelde wettelijke aftrekverbod voor aankoopkosten direct ziet op de als gevolg van het arrest toegestane aftrekbaarheid van aankoopkosten is deze zienswijze voorstelbaar. Maar tegelijkertijd miskent deze benadering de uitzonderingssituatie die het betreft. De meeste arresten – ook arresten die in meer of mindere mate rechtsvormend van aard zijn – worden niet gevolgd door reparatiewetgeving en evenmin wordt aan arresten doorgaans een budgettair prijskaartje gehangen, terwijl niet is uitgesloten dat wel degelijk sprake is van een budgettair effect in positieve of negatieve zin.[28] In deze context rijst dus de vraag waarom nou uitgerekend dit arrest over aankoopkosten van een deelneming wel reparatie behoeft. De staatssecretaris beantwoordt deze vraag tijdens een debat in de Eerste Kamer: '*Er is gezegd dat de overheid zich sportief heeft neer te leggen bij het oordeel van de rechter. In principe ben ik het daarmee eens, zij het dat we dat niet altijd klakkeloos moeten doen. Dat is bijvoorbeeld het geval als zo'n uitspraak onbillijke budgettaire gevolgen heeft. Ik vind dat het arrest van de Hoge Raad onbillijk was*.'[29]

---

26 Het verdient aandacht dat het op Europese leest berekende begrotingssaldo (EMU-basis) op transactiebasis ziet. Het incidentele budgettaire effect zou strikt genomen moeten worden uitgesplitst naar de desbetreffende onderliggende jaren, omdat het vervolgens het begrotingssaldo op EMU-basis in die desbetreffende jaren beïnvloedt. Echter, voor de vennootschapsbelasting is transactiebasis vanwege praktische overwegingen gelijkgesteld aan kasbasis (zie paragraaf 4.9.2.1). Een van de praktische redenen hiervoor is dat een begrotingsjaar anders pas vele jaren later kan worden afgesloten, hetgeen niet goed past bij de begrotingscyclus.

27 MvT Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 9.

28 Een periodiek overzicht van de budgettaire gevolgen van alle arresten is niet voorhanden.

29 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen I* 2004/05, nr. 3, p. 51.

De staatssecretaris vindt de budgettaire gevolgen van het arrest derhalve 'onbillijk'. Nu is een eenmalige hap van € 500 miljoen (de neerwaarts bijgestelde derving) en een jaarlijkse hap van € 150 à € 300 miljoen op een opbrengst vennootschapsbelasting van (destijds) grofweg € 16 miljard zeker niet te verwaarlozen.[30] Tegelijkertijd komt mij de kwalificatie 'onbillijk' wat overdreven voor. De vennootschapsbelasting is een belastingmiddel dat bekend staat om de sterke fluctuaties en de budgettaire gevolgen van dit arrest zorgen niet voor een uitzonderlijke uitschieter, zeker niet de structurele derving. Vanwege het grillige karakter loopt bovendien het verschil tussen raming en realisatie van de opbrengst vennootschapsbelasting niet zelden sterk uiteen. In het jaar dat de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving plaatsheeft, blijkt uit de alsdan beschikbaar gekomen realisatiecijfers bijvoorbeeld dat over het voorafgaande begrotingsjaar (2003) de realisatie van de opbrengst vennootschapsbelasting maar liefst ruim € 4,5 miljard lager is uitgekomen dan vooraf ingeschat. Deze tegenvaller is voor een groot deel endogeen en het gevolg van talrijke ontwikkelingen.[31] Het kabinet merkt echter curieus genoeg ook op dat de tegenvaller voor € 900 miljoen is veroorzaakt als gevolg van andere arresten, waarvan sommige niet gerepareerd worden.[32] Het voorgaande plaatst de budgettaire gevolgen van het arrest over de aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming, en meer specifiek de kwalificatie 'onbillijk', in perspectief. De staatssecretaris heeft deze kwalificatie overigens niet nader ingevuld of toegelicht.

Het is interessant de situatie te bezien indien het kabinet zich wel in het arrest zou hebben kunnen vinden. Door de aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming alsdan toe te laten, zou de genoemde budgettaire derving daadwerkelijk zijn opgetreden. In de redenering van het kabinet zou dan evenzeer een reactie nodig zijn geweest op het punt van de budgettaire gevolgen van het arrest, want de budgettaire derving zit in dat geval immers evenmin in het meerjarenbeeld. Een belastingverhoging elders komt dan in beeld. Dit is geen louter theoretische exercitie, want gedurende de parlementaire behandeling stelt de staatssecretaris van Financiën als versoepeling van de overgangsmaatregel voor om voor een bepaalde situatie, waarin de aftrek van aankoopkosten speelt, de strekking van het arrest te volgen. Oftewel, voor een bepaalde groep wordt de aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming eenmalig wel toegestaan. De toelichting van de desbetreffende nota van wijziging maakt gewag van een incidentele

30 In de periode 2002-2005 (het jaar van het arrest en het eerste begrotingsjaar volgend op de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving) schommelt de opbrengst van de vennootschapsbelasting tussen circa € 14 en € 18 miljard (raming en realisatie).

31 Financieel Jaarverslag van het Rijk 2003, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 540, nr. 1, p. 82-86.

32 Voor € 600 miljoen is dit het gevolg van het 'Bosalarrest', waarvan de reparatiewetgeving pas in 2004 tot opbrengst leidt. Maar het kabinet spreekt ook over 'enkele andere rechtszaken' (met betrekking tot de waardering van pensioenen) die tot een autonome neerwaartse bijstelling leidt van € 300 miljoen. Zie Financieel Jaarverslag van het Rijk 2003, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 540, nr. 1, p. 84-85.

minderopbrengst welke wordt geraamd op € 160 à € 200 miljoen.[33] Hiervoor wordt door het kabinet evenwel geen dekking aangedragen, hetgeen niet consequent is. Het suggereert een handelswijze dat de budgettaire gevolgen van een onwelgevallig arrest moeten worden gerepareerd (zonder dat duidelijk is op basis waarvan), terwijl de budgettaire gevolgen van een welgevallig arrest – of onderdelen daarvan – zomaar mogen 'weglopen'. En dit onderscheid is enkel gebaseerd op een kabinetsbesluit. Het suggereert tevens dat de budgettaire gevolgen dus niet eens zozeer leidend zijn voor de vraag of reparatiewetgeving noodzakelijk is. Het is de inhoudelijke strekking van een arrest dat tot reparatiewetgeving lijkt te nopen, waarbij de budgettaire gevolgen enkel worden ingezet als angstbeeld om de noodzakelijkheid van die reparatiewetgeving te staven.

Ten aanzien van de inhoudelijke strekking van het arrest is nog een aspect van belang. Het gaat bij de al dan niet aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming om de invulling van de open norm goed koopmansgebruik. Van een strak geformuleerde wettelijk norm is geen sprake.[34] Deze open norm is in de loop der jaren via onder andere jurisprudentie nader ingevuld,[35] waarmee vanuit de belastingwetgever bezien tevens een onzekere inhoudelijke en budgettaire inkadering is geaccepteerd. Een inhoudelijke of budgettaire inkadering heeft bij de totstandkoming van de wetgeving in ieder geval niet plaatsgevonden, want anders was ook geen sprake geweest van een open norm.[36] Natuurlijk is evident dat dat de Hoge Raad een nieuwe richting inslaat binnen de open norm goedkoopmansgebruik, hetgeen het kabinet heeft verrast. Dat de belastingwetgever vervolgens een andere invulling voorstaat, is dan op zichzelf (voor de toekomst) voorstelbaar. Maar het primair vanwege budgettaire gevolgen pareren van de rechterlijke invulling van de open norm goed koopmansgebruik impliceert de overschrijding door de rechter van een budgettaire grens of norm. Nu deze budgettaire grens, behalve klaarblijkelijk voor het kabinet, niet kenbaar is en bovendien niet aantoonbaar is gebaseerd op een (begrotingsspel)regel, komt het over als het willekeurige schermen met de budgettaire gevolgen van een arrest als reden voor de reparatiewetgeving. Anders gezegd: met de formulering van een open norm in de wet heeft de belastingwetgever mijns inziens aanvaard dat geen strakke budgettaire normering ten opzichte van die norm kan plaatshebben, waardoor er in budgettair opzichte enige speelruimte zou moeten zijn.

---

33 Tweede NvW Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 10, p. 5.

34 Het is immers niet zonder meer duidelijk dat de aankoopkosten van een deelneming niet vallen, zoals de regering meent, onder de omschrijving *'(…) kosten die verband houden met een deelneming (…)'* van het toenmalige art. 13, eerste lid, Wet Vpb.

35 Bartel 2009, paragraaf 4.

36 Dit strookt met de opvatting van het kabinet dat bij de totstandkoming van de wetgeving - bedoeld is de invoering van de vennootschapsbelasting met als onderdeel daarvan verschillende aspecten omtrent een deelneming - überhaupt geen overwegingen zijn besteed aan de aankoopkosten van deelnemingen, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 600 IXB, nr. 17, p. 2.

9.2.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De VVD-coalitiefractie in de Tweede Kamer stelt vast dat de budgettaire derving die voortvloeit uit het arrest 'een belangrijke aanleiding' is voor de reparatiewetgeving, maar dat een 'verantwoorde onderbouwing' van de schattingen ontbreekt.[37] Deze vraag is de aansporing voor het kabinet om meer toelichting te geven over de gemaakte raming.[38] Het kabinet herhaalt allereerst dat de raming met grote onzekerheid is omgeven. Over de hoogte van aankoopkosten van deelnemingen vindt geen systematische gegevensverzameling plaats. De raming blijkt derhalve te zijn gebaseerd op de waarde van deelnemingen, zoals de ondernemingen die zelf aangeven. Op basis van 'een aantal veronderstellingen' is hieruit vervolgens een mogelijk bedrag aan aftrekbare en verrekenbare aankoopkosten gedestilleerd. Het is niet inzichtelijk gemaakt welke veronderstellingen waarom zijn gehanteerd. De beschrijving van enkele stappen lijkt doordacht, maar oogt zonder toelichting tegelijkertijd tamelijk willekeurig.[39] De eenmalige derving komt op grond van het toenmalige tarief op circa € 0,5 miljard uit. Het valt op dat het kabinet daarbij niet aangeeft welke wijziging in de inschatting is gemaakt (oftewel: welke veronderstelling is aangepast), zodat de frase 'bij benadering € 0,5 à € 1 miljard' in de memorie van toelichting in wezen is vervangen door een prijskaartje van 'circa € 0,5 miljard' in de nota naar aanleiding van het verslag.[40] Het lijkt mij een neerwaartse bijstelling van de raming. Daar wordt gedurende de parlementaire behandeling nauwelijks bij stil gestaan, behalve dat het Kamerlid De Nerée tot Babberich (CDA, coalitie) terloops opmerkt dat het naar zijn idee gaat om een ramingsfout van het ministerie van Financiën.[41]

De terugwerkende kracht van het voorgestelde aftrekverbod wordt in twee stappen versoepeld voor belastingplichtigen. Allereerst stelt het kabinet via een nota van wijziging voor om in bepaalde (afgebakende) situ-

---

37 Verslag Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 8 p. 4.

38 Nota n.a.v. verslag Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 9 p. 6.

39 Uit de schatting van de waarde van deelnemingen van € 820 miljard komt zonder enige toelichting voor het verleden (tot en met 2004) opeens een incidenteel bedrag van € 4 à € 5 miljard aan aankoopkosten rollen en voor de toekomst vloeit hieruit een bedrag aan aankoopkosten voort van € 0,75 à € 1,5 miljard per jaar. Uitgaande van het doorbelasten aan buitenlandse groepsmaatschappijen en onvoldoende mogelijkheid tot verrekening is vervolgens een daadwerkelijk aftrekbaar en verrekenbaar bedrag vastgesteld. Voor het verleden is dit incidenteel € 1,5 miljard, hetgeen met het toenmalige vpb-tarief een budgettaire derving van circa € 500 miljoen betekent. Voor de toekomst betreft dit € 450 à € 900 miljoen aan aftrekbare en verrekenbare aankoopkosten, hetgeen een veronderstelde derving van € 150 à € 300 miljoen impliceert.

40 Vgl. MvT en Nota n.a.v. verslag Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 9 respectievelijk nr. 9, p. 6.

41 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5778.

aties wel aftrek toe te staan.[42] Vervolgens wordt hier via een aangenomen amendement van het Kamerlid De Nerée tot Babberich (CDA, coalitie) c.s. nog een verruiming aan toegevoegd.[43] De nota van wijziging zorgt vanuit budgettair oogpunt niet meer voor een een-op-een reparatie van het arrest. In de toelichting is opgemerkt dat aldus een 'incidentele minderopbrengst' resteert. Vanuit de basis geredeneerd, kost het de schatkist dus belastinginkomsten. Kamerlid Smeets (PvdA, oppositie) vraagt vervolgens hoe deze 'budgettaire tegenvaller' wordt gecompenseerd, waarop de staatssecretaris van Financiën een nietszeggend antwoord geeft: '*In het wetsvoorstel zoals het voorligt, is het gat gedekt binnen de ramingen*.'[44] Tenzij een compenserende maatregel is getroffen dan wel ruimte onder het inkomstenkader is ontstaan – hiervan blijkt niets in de desbetreffende Miljoenennota – staat hier eigenlijk dat de budgettaire gevolgen van de nota van wijziging (een budgettaire derving ten opzichte van het oorspronkelijke wetsvoorstel) helemaal niet is gedekt. De frase 'gedekt binnen de ramingen' is hol, althans ik kan het in het geheel niet plaatsen. Het Kamerlid wordt met dit antwoord met het welbekende kluitje het riet ingestuurd.

De voorgestelde versoepeling van het aftrekverbod als gevolg van het amendement leidt ook tot budgettaire gevolgen, hoewel deze niet in het desbetreffende amendement zijn toegelicht. Pas gedurende de parlementaire behandeling blijkt het om € 50 miljoen te gaan, hetgeen op jaarbasis minder is doordat de mogelijkheid van aftrek over de jaren wordt uitgesmeerd. De staatssecretaris van Financiën zet in een reactie het amendement als een budgettair probleem neer: '*Zouden er op deze wet nog aanpassingen plaatsvinden, dan lopen wij een groter budgettair risico en zal ik mij tot de minister van Financiën moeten wenden en hem moeten melden dat er van de zijde van de Kamer iets wordt gevraagd waarvoor geen geld is gereserveerd*.'[45] Het komt niet

---

42 De Tweede NvW, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 10, houdt kort gezegd het volgende in: Voor deelnemingen verworven voor 1 januari 2000, wordt de aftrek van op die deelneming betrekking hebbende aankoopkosten uitgesloten, tenzij voor 24 mei 2002 (datum arrest) al aanspraak is gemaakt op aftrek van die kosten. Voor deelnemingen verworven na 1 januari 2000, wordt de aftrek van op die deelneming betrekking hebbende aankoopkosten toegestaan, mits de aankoopkosten zijn gemaakt voor of op 13 december 2002 (aankondiging reparatiewetgeving). Aankoopkosten gemaakt na 13 december 2002 zijn van aftrek uitgesloten.

43 Het amendement De Nerée tot Babberich (CDA, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 11, houdt kort gezegd het volgende in: Voor deelnemingen verworven voor 1 januari 2000 wordt de datum waarop aanspraak gemaakt moet zijn op de aftrek - in afwijking van het voorstel in de tweede nota van wijziging - verschoven van 24 mei 2002 (datum arrest) naar 13 december 2002 (aankondiging reparatiewetgeving). Bovendien wordt het moment van aftrek voor deze gevallen verschoven naar het jaar waarin de deelneming wordt verkocht (voor deelnemingen die zijn gekocht op of na 1 januari 2000 wordt de aftrek direct verleend).

44 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5778 en 5782.

45 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5780.

heel sterk over om de incidentele derving van zijn eigen nota van wijziging (met een geschatte incidentele budgettaire derving van € 160 à € 200 miljoen) te vergoelijken met een holle frase om vervolgens een Kamerlid de maat te nemen over de budgettaire gevolgen van een amendement met een aanmerkelijk kleiner budgettair beslag, hoewel de bewindsman zich vooral zorgen maakt dat het amendement allengs een te groot bereik krijgt met dito budgettaire gevolgen. De staatssecretaris van Financiën schermt er inderdaad mee dat de kosten van het amendement potentieel groter zijn dan € 50 miljoen. Ook vanuit oppositiepartij PvdA komt er trouwens kritiek op het ontbreken van budgettaire dekking van het amendement.[46] Desalniettemin is de constatering van belang dat een Kamerlid geen enkele budgettaire speelruimte wordt gegund (bij een amendement), terwijl het kabinet zichzelf wel budgettaire speelruimte toebedeeld (bij een nota van wijziging).[47]

Het wetsvoorstel, zoals aangepast door de 'ongedekte' nota van wijziging, wordt aangenomen. Ook het hiervoor besproken 'ongedekte' amendement wordt overigens aangenomen.[48] Instemming met de voorgestelde reparatiewetgeving geschiedt weliswaar met algemene stemmen, maar van harte gaat dat toch niet. Bij de coalitiepartijen CDA en VVD is sprake van lichte tegenzin, want deze fracties stemmen naar eigen zeggen slechts in omdat zij '*zien dat anders een enorm budgettair gat geslagen wordt*'.[49] Angst over de budgettaire consequenties lijkt in de Tweede Kamer dus een voorname raadgever te zijn geweest voor het stemgedrag. Die angst wordt in de Eerste Kamer evenzeer aangewakkerd als daar de VVD aankondigt tegen de reparatiewetgeving te stemmen. De staatssecretaris van Financiën stelt dat het effect van het afwijzen van het wetsvoorstel een budgettaire derving is van € 500 miljoen, waarvoor de tegenstemmers de verantwoordelijkheid moeten nemen.[50] De bewindsman wijst enkel op de incidentele derving en laat bij zijn onheilsboodschap weg dat door zijn eigen nota van wijziging nog maar een deel wordt gerepareerd en er derhalve sowieso € 160 à € 200 miljoen wegloopt. Senator Biermans (VVD) toont zich echter onvermurwbaar, want naar zijn opvatting is het wetsvoorstel simpelweg niet in orde.

---

46 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5781.

47 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5782.

48 Evenals een (ander) amendement De Nerée tot Babberich (CDA, coalitie) c.s., *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 12, dat volgens de toelichting een verwaarloosbaar budgettair effect heeft.

49 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen II* 2003/04, nr. 90, p. 5781.

50 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen I* 2004/05, nr. 3, p. 56.

De andere fracties worden wel geacht met de reparatiewetgeving te hebben ingestemd.[51]

In de Eerste Kamer doet zich nog een interessant fenomeen voor. Het inmiddels complexe overgangsrecht kan in de ogen van onder andere senator Essers (CDA) leiden tot ongelijke gevallen.[52] De staatssecretaris van Financiën denkt dat het meevalt, maar doet toch de toezegging om in de uitvoering enige flexibiliteit aan de dag te leggen. Hij merkt op: '*Ik wil (…) op een aantal punten enkele toezeggingen doen. Ik wil dat doen via een extensieve wetsinterpretatie*.'[53] Een toezegging over een van de oorspronkelijke insteek afwijkende wetstoepassing kan budgettaire gevolgen hebben. Hieraan wordt evenwel door zowel kabinet als Kamer geen aandacht besteed. Het is opmerkelijk dat in het kader van reparatiewetgeving waarbij het budgettaire aspect steeds de boventoon voert tegelijkertijd op ogenschijnlijk lichtzinnige wijze tot verruimingen wordt overgegaan, althans er wordt geen blijk gegeven van een inschatting van de budgettaire gevolgen van de toezeggingen.[54] Het budgettaire harnas omtrent de wetgeving zit in de uitvoering kennelijk minder strak.

9.2.5 Tussenconclusie

Analyse van de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving inzake een aftrekverbod voor aankoopkosten van een deelneming geeft aanleiding om de budgettaire gevolgen van het arrest niet geheel als primaire aanleiding van die reparatiewetgeving te beschouwen, hoewel dat wel zo is gesteld door het kabinet. De budgettaire gevolgen van het arrest zijn weliswaar niet verwaarloosbaar, maar er is nergens een normering neergelegd – en deze wordt ook niet aangehaald – dat deze budgettaire gevolgen niet door de beugel zouden kunnen. Deze constatering klemt des te meer daar het arrest ziet op de (rechterlijke) invulling van de open norm

51 In de Eerste Kamer vindt niet altijd een stemming plaats. Als geen van de Kamerleden om een stemming verzoekt, stelt de Voorzitter vast dat het desbetreffende wetsvoorstel zonder stemming is aangenomen, zie art. 105, tweede lid, RvO EK. Kamerleden kunnen alsdan aantekening aanvragen, waarmee ze in feite hun tegenstem markeren in geval een stemming wel zou hebben plaatsgevonden, zie art. 112 RvO EK.

52 Hij doelt onder andere op het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die wel en die geen onherroepelijke vaststaande aanslag hebben ontvangen op het moment van aankondiging van de reparatiewetgeving (betreffende deelnemingen die op of na 1 januari 2000 zijn verworven).

53 Plenair debat Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Handelingen I* 2004/05, nr. 3, p. 52.

54 Met uitzondering van één aspect van de toezegging, aangezien het kabinet er in tegenstelling tot de Eerste Kamer vanuit gaat dat voor 2000 en 2001 normaal gesproken nog sprake is van openstaande belastingjaren (en dus niet van onherroepelijk vaststaande aanslagen), waardoor de toezegging om ook in geval van onherroepelijk vaststaande aanslagen toch nog aftrek toe te staan theoretisch is. De budgettaire gevolgen lijken volgens het kabinet dan ook niet aan de orde, zie MvA Aftrekverbod aankoopkosten deelneming, *Kamerstukken I* 2004/05, 29 381, C, p. 2.

goed koopmansgebruik, waarbij de inhoudelijke en budgettaire strekking per definitie niet van tevoren zijn vastgelegd (anders was het geen open norm geweest). Tegelijkertijd is de richting die de Hoge Raad kiest weliswaar verrassend, maar dat doet mijns inziens niets af aan het voorgaande. Het is best voorstelbaar dat reparatiewetgeving in stelling wordt gebracht, omdat de inhoudelijke strekking van het arrest door de belastingwetgever niet wordt gedeeld. Maar dan moet de motivering en de discussie primair om een inhoudelijk punt draaien en niet, zoals nu, primair om de budgettaire gevolgen.

Het kabinet kwalificeert de budgettaire derving als gevolg van het arrest als 'onbillijk', hetgeen mij gezien de budgettaire context overdreven voorkomt. De opbrengst van de vennootschapsbelasting is namelijk redelijk onvoorspelbaar en fluctueert behoorlijk. Zelfs de budgettaire gevolgen van (andere) arresten blijken daarbij een rol te spelen. Dat die arresten kennelijk geen reparatie door de belastingwetgever behoeven, geeft aan de onderhavige reparatiewetgeving een wrange smaak mee.

De reparatiewetgeving beoogt in eerste instantie de budgettaire gevolgen van het arrest geheel te neutraliseren door als reactie een aftrekverbod voor de aankoopkosten van een deelneming voor te stellen. De afzwakking van het aftrekverbod via een nota van wijziging – voor een aantal situaties wordt aftrek wel toegestaan – maakt een inbreuk op die budgettaire neutraliseringsoperatie, terwijl voor dat aspect geen aandacht is. Als vervolgens in de Tweede Kamer een amendement het aftrekverbod in wezen nog iets verder verzwakt, wijst de staatssecretaris van Financiën opeens wel bezorgd op de budgettaire implicaties daarvan. Het is niet consequent. De reparatiewetgeving neutraliseert uiteindelijk de budgettaire gevolgen van het arrest maar ten dele.

Het parlement toont zich niet enthousiast over de reparatiewetgeving, maar laat zich desalniettemin overtuigen door de gestelde budgettaire gevolgen die het arrest met zich meebrengt. Het kabinet informeert pas naar aanleiding van een vraag over de merites van de raming, maar laat daarbij na om inzicht in de gehanteerde veronderstellingen te geven. Het parlement is daardoor niet in staat de gestelde budgettaire gevolgen zelfstandig goed te wegen. De budgettaire derving fungeert desondanks wel als angstbeeld om richting het parlement de noodzaak van de reparatiewetgeving te benadrukken.

9.3 Pensioen- en lijfrenteaanspraken

9.3.1 Aanleiding

De Hoge Raad beslist op 19 juni 2009 in verschillende arresten dat heffing van in Nederland met fiscale facilitering opgebouwde pensioen- en/of lijfrenteaanspraken in bepaalde gevallen achterwege dient te blijven indien in het buitenland tot een onregelmatig afwikkeling van deze rechten wordt

overgegaan (zoals afkoop).[55] Sinds 1 januari 2001 wordt bij emigratie een conserverende aanslag opgelegd in de inkomstenbelasting ter verzekering van heffing over, kort gezegd, de waarde in het economische verkeer van de aanspraken.[56] Volgens de Hoge Raad is het opleggen van deze conserverende aanslagen en dus belastingheffing echter in strijd met de goede trouw die bij de uitleg en toepassing van belastingverdragen – daterend van voor de invoering van het wettelijke regime van 2001 en waarbij een exclusieve woonstaatheffing overeen is gekomen – in acht moet worden genomen. Het nieuwe wettelijke regime vanaf 2001 sluit derhalve niet goed aan bij de belastingverdragen voor die tijd.

9.3.2 Reparatie

Het kabinet reageert razendsnel. Op de dag van de arresten kondigt de staatssecretaris van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer reeds reparatiewetgeving aan.[57] Tien dagen later op 29 juni 2009 wordt vervolgens een wetsvoorstel tot reparatie bij de Tweede Kamer ingediend.[58] Zonder deze reparatiewetgeving is het in de ogen van het kabinet namelijk erg aantrekkelijk om tijdelijk te emigreren naar een land dat eventuele afkoopsommen niet of zeer laag belast, terwijl Nederland niet meer kan heffen. Het zou tot '*een zeer forse budgettaire derving leiden*.'[59] De reparatiewetgeving ziet op het wel degelijk kunnen heffen ingeval een 'ouder' belastingverdrag van toepassing is ten aanzien van de in Nederland genoten belastingfaciliteit voor de pensioen- of lijfrentepremies. Deze heffing ziet dan overigens niet op de waarde in het economische verkeer van de aanspraken direct voorafgaand aan de emigratie (het heffingssysteem sinds 2001), maar op de bedragen waarvoor bij de verwerving van de pensioen- of lijfrenteaanspraak een belastingvoordeel is genoten (oude heffingssysteem voor 2001).[60] Voor andere situaties blijft het met ingang van 2001 geldende regime onverkort van toepassing.

---

55 HR 19 juni 2009, nr. 08/02288, BNB 2009/264; 07/13627, BNB 2009/265; 43978, BNB 2009/263.

56 Heffing is verzekerd indien binnen 10 jaar na emigratie een afkoop of een andere 'verboden' handeling zich voordoet.

57 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 5.

58 Ook de parlementaire behandeling is razendsnel. De Tweede Kamer neemt het wetsvoorstel (zonder stemming) aan op 2 juli 2009. En al acht dagen na de indiening gaat op 7 juli 2009 ook de Eerste Kamer akkoord. Kemmeren 2009, p. 881, spreekt in dit verband over een wetsvoorstel dat zo ongeveer met de snelheid van het licht door het parlement wordt geloodst.

59 MvT Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 3, p. 4.

60 De vraag of deze arrestenreparatiewetgeving in strijd is met de goede verdragstrouw is door de Hoge Raad nadien ontkennend beantwoord, zie HR 14 juli 2017, nr. 17/01256, BNB 2017/186.

9.3.3 Budgettaire impact

Op de dag van het arrest merkt de staatssecretaris van Financiën in een brief aan het parlement op dat reparatiewetgeving in de pen zit, waarbij ook terugwerkende kracht (tot de dag van het arrest) van toepassing zal zijn. Het doel is om fiscaal gedreven emigraties met een belastingvrije afkoop van pensioen- en lijfrenteafspraken voorkomen. De bewindsman maakt daarbij gewag van 'aankondigingseffecten' en 'rechtvaardige belastingheffing',[61] maar zegt niets over eventuele budgettaire aspecten. In de toelichting op het wetsvoorstel wordt daar wel expliciet melding van gemaakt: '*De genoemde arresten van de Hoge Raad kunnen tot een zeer forse budgettaire derving leiden, omdat het daarmee mogelijk wordt om na (al dan niet fiscaal geïndiceerde en al dan niet tijdelijke) emigratie opgebouwde pensioen- of lijfrenteaanspraken af te kopen (of anderszins op onregelmatige wijze af te wikkelen) zonder dat Nederland het verleende belastingvoordeel kan terugnemen. Met dit wetsvoorstel wordt deze budgettaire derving voorkomen, waardoor er per saldo geen budgettaire gevolgen zijn*.'[62] Door op de dag van de arresten per brief reparatiewetgeving aan te kondigen, is volgens het kabinet voldaan aan het kenbaarheidsvereiste met betrekking tot de terugwerkende kracht (zie paragraaf 3.6.2). De reparatiewetgeving werkt namelijk formeel terug tot de dag van de arresten op 19 juni 2009, althans zo is in eerste instantie de bedoeling, waaruit ook de stelling in de memorie van toelichting voortvloeit dat er per saldo geen budgettaire gevolgen zijn. De Afdeling advisering van de Raad van State meent evenwel dat deze brief slechts opmerkt dat reparatiewetgeving aanstaande is, maar (te) weinig zegt over de inhoud daarvan, waardoor niet aan het kenbaarheidsvereiste is voldaan. Pas op het moment van indiening van de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer op 29 juni 2009 is hieraan volgens de Afdeling wel voldaan.[63] Het kabinet neemt met lichte tegenzin dit standpunt over en verplaatst de inwerkingtreding van het wetsvoorstel van 19 naar 29 juni 2009. Echter, het valt op dat niet zozeer principiële gronden daarbij de boventoon voeren. Gezien de korte periode van deze tijdsverschuiving heeft het kabinet geen aanwijzingen dat '*een substantieel aantal belastingplichtigen (fiscaal ge*ïndiceerd) is geëmigreerd.'[64] Doordat er in die lezing niet of nauwelijks budgettaire gevolgen zijn als gevolg van een iets latere inwerkingtreding wordt daartoe overgegaan, hetgeen naar mijn idee de zwaarwegende impact van het budgettaire gevolg stelt boven het belang van bijvoorbeeld rechtszekerheid.

---

61 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 5, p. 1-2.

62 MvT Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 3, p. 4.

63 Advies RvS Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 4, p. 9-10.

64 Nader rapport RvS Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 4, p. 10-11.

De budgettaire gevolgen van de arresten worden derhalve neergezet als belangrijke aanleiding voor de reparatiewetgeving, waarbij het voorkomen van een 'forse budgettaire derving' eigenlijk als enige onderbouwing klinkt. De omvang van die derving wordt in eerste instantie in het geheel niet inzichtelijk gemaakt.[65] Na aandringen vanuit de Tweede Kamer schermt het kabinet met vage grootheden, die ook nog eens enorm uiteenlopen. De budgettaire derving van de arresten loopt in de schriftelijke beantwoording bijvoorbeeld in de miljarden euro's terwijl bij de mondelinge behandeling bedragen van tientallen miljoenen of wellicht honderden miljoenen euro's worden genoemd (zie paragraaf 9.3.4). Veel verder dan deze indicatieve grootheden komt het kabinet niet. Door de nadruk op het voorkomen van een budgettaire derving te leggen – als een pleister op een dreigende budgettaire wond – lijkt het alsof het directe budgettaire gevolg van de reparatiewetgeving als zodanig minder betekenis heeft.[66] Toch dient het parlement in staat te worden gesteld de reparatiewetgeving op haar eigen (budgettaire) merites te beoordelen. Parlementariërs kunnen dienaangaande immers ook wijzigingen aanbrengen of afdwingen, hetgeen op zijn minst inzicht in de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving vereist. Daar komt nog eens bij dat de reparatiewetgeving in het onderhavige geval niet één op één op de gevolgen van het arrest ziet, aangezien de grondslag van heffing anders is.[67] Het is om deze redenen een tekortkoming dat niet meer inspanningen zijn verricht om de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving (indicatief) in kaart te brengen.

Van belang is nog dat de arresten weliswaar de bestaande conserverende aanslagen (over de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraken) onder bepaalde verdragen onderuithalen, maar dat dit niet helemaal als een verrassing kan komen. Op het risico van verdragsontduiking is namelijk reeds bij de totstandkoming van de wetgeving per 2001 gewezen,[68] waardoor achteraf gesteld zou kunnen worden dat de wetgever zijn werk niet goed heeft gedaan. In die lezing heeft in 2001 een onjuiste boeking in het inkomstenkader plaatsgevonden, waarbij de arres-

65 Ook de Afdeling advisering van de Raad van State merkt dat fijntjes op, zie Advies RvS Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 4, p. 10.

66 Hoewel een belastingwet geen begrotingswet is, doet zich de analogie met het begrotingsbeginsel universaliteit voor dat zegt dat saldering niet is toegestaan en alle inkomsten en uitgaven afzonderlijk weergegeven dienen te worden (zie paragraaf 3.8.2). Het ogenschijnlijk wegstrepen van de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving tegen de budgettaire gevolgen van de arresten zie ik evenzeer als een vorm van saldering die hoe dan ook onvoldoende inzicht geeft in de afzonderlijke budgettaire onderdelen.

67 De reparatiewetgeving ziet op de genoten premieaftrek, terwijl de arresten zien op de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraken.

68 Vgl. de aangehaalde relevante wetsgeschiedenis in plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen I* 2008/09, nr. 40, p. 1883.

ten in 2009 als een soort correctie hierop moeten worden gezien.[69] Maar over het inkomstenkader wordt gedurende de parlementaire behandeling in het geheel niet gesproken. De reparatiewetgeving is bedoeld om het begrotingssaldo niet in negatieve zin te verzwaren, hetgeen in 2009 en latere jaren relevant is met het oog op de overschrijding van deze Europese begrotingsnorm als gevolg van de financiële en economische crisis. In de woorden van minister Bos van Financiën in september 2009: '*Het is de ernstigste economische crisis sinds de Grote Depressie van de jaren dertig*.'[70] Het is voorstelbaar dat het kabinet, geconfronteerd met tegenvallende belastinginkomsten, geen risico wil lopen op nog verdere neerwaartse belastinginkomsten.[71] Tegelijkertijd ontslaat die wens het kabinet natuurlijk niet van het verstrekken van informatie aan het parlement over de budgettaire gevolgen van voorliggende reparatiewetgeving.

9.3.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De summiere opmerking van het kabinet in de memorie van toelichting over de budgettaire derving als gevolg van de arresten is voor verschillende fracties in de Tweede Kamer aanleiding te vragen naar een nadere duiding van die derving alsmede naar een inschatting of indicatie van de 'orde van grootte'.[72] In de beantwoording blijft de informatieverstrekking zeer matig en wordt slechts de budgettaire passage uit die memorie van toelichting herhaald.[73] Deze schriftelijke ronde heeft Kamerleden in budgettaire zin dan ook niet veel wijzer gemaakt. In een in allerijl ingelaste tweede schriftelijke ronde – om de plenaire behandeling te ontzien omwille van de snelheid – informeert de Tweede Kamer opnieuw zeer nadrukkelijk naar de budgettaire gevolgen van zowel de arresten als de reparatiewetgeving.[74] Het kabinet probeert nu wat meer aan de vraagstellers tegemoet te komen

---

69 Daarmee is overigens nog niet gezegd dat de budgettaire gevolgen van de arresten onder het inkomstenkader compensatie behoeven om dit sluitend te maken, want het is nog maar de vraag of de budgettaire gevolgen van arresten überhaupt relevant zijn voor het inkomstenkader (ook indien het een correctie is) of dat het als endogeen effect moet worden beschouwd. Bovendien geldt het inkomstenkader voor de duur van een kabinetsperiode, waarbij een nadien geconstateerde onjuistheid in principe niet het vigerende inkomstenkader raakt terwijl een correctie op het 'oude' inkomstenkader alsdan geen effect heeft.

70 Miljoenennota 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 123, nr. 1, p. 9.

71 De belasting- en premieontvangsten over begrotingsjaar 2009 werden vooraf geraamd op € 234 miljard (op EMU-basis), maar gedurende het begrotingsjaar bleek dat al te rooskleurig. Bij realisatie bleek de tegenvaller maar liefst € 27 miljard te zijn, zie Financieel Jaarverslag van het Rijk 2009, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 360, nr. 1, p.77.

72 Verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 6, p. 2-5.

73 Nota n.a.v. verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 7, p. 2-3.

74 Nader verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 8, p. 2.

door een omschrijving van de doelgroep te geven. De derving ziet op de groep belastingplichtigen die normaliter niet zo snel aan emigratie zou denken, maar als gevolg van het arrest hiertoe wel (tijdelijk) zou (kunnen) overgaan indien reparatie volledig achterwege blijft. Deze groep belastingplichtigen bestaat potentieel uit alle belastingplichtigen met een pensioen- of lijfrenteaanspraak van een niet te verwaarlozen omvang. En dan voor het eerst klinkt een voorzichtige indicatie, die overigens evengoed als een greep in de lucht gekenschetst kan worden: '*Hoe groot de groep is die daadwerkelijk gebruik zou gaan maken van de geboden ruimte blijft deels speculeren. Ook als slechts een klein deel hiervan die stap daadwerkelijk zou zetten, loopt het budgettaire belang – gelet op het totale pensioenvermogen – in de miljarden*.'[75]

Gedurende de plenaire behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer informeren verschillende woordvoerders opnieuw naar de budgettaire gevolgen van de arresten, aangezien dat de aanleiding is voor de reparatiewetgeving.[76] Bashir (SP, oppositie) toont zich ontstemd over het gebrek aan gegevens: '*De staatssecretaris ontwijkt hier gewoon onze vraag, zoals hij dat doet bij bijna alle vragen waarin sprake is van getallen en cijfers*.' Van Dijck (PVV, gedoogpartij) doet in de derde persoon een oproep aan de staatssecretaris van Financiën: '*Hij spreekt slechts over een zeer forse budgettaire derving, maar hij geeft niet aan over welk bedrag het gaat. Misschien is dat niet aan te geven, maar toch krijgen wij graag een indicatie*.' Tang (PvdA, coalitie) vraagt het bondig: '*Maar om hoeveel geld gaat het precies?*' En tot slot Weekers (VVD, oppositie) die bij 'een noodwet die in noodgang' door de Kamer wordt geloodst toch minimale budgettaire inzichten wenst te hebben: '*Ook ben ik benieuwd hoeveel geld het betreft. In de schriftelijke voorbereiding hebben wij daarover opheldering gevraagd, maar die niet gekregen. Ik vind toch dat de staatssecretaris het aan zijn stand verplicht is om daar in elk geval een indicatie van te geven*.' Uit deze opmerkingen spreekt op zijn minst ongemak over het door het kabinet schermen met forse budgettaire gevolgen, terwijl enig inzicht daaromtrent ontbreekt.

Het is deze welhaast Kamerbreed uitgesproken behoefte aan informatie over de budgettaire aanleiding van de reparatiewetgeving die de staatssecretaris van Financiën noopt hierop te reflecteren. De bewindsman erkent dat de hoogte van de budgettaire derving lastig is in te schatten, temeer daar het hier om een potentiële groep gaat die in geval van emigratie niet van plan is zich blijvend in het buitenland te vestigen (en deze groep valt bovendien vooraf natuurlijk niet eenvoudig te onderscheiden). Het valt op dat de budgettaire gevolgen van het arrest in de beantwoording in de tweede schriftelijke vragenronde nog mogelijk 'in de miljarden' beloopt terwijl in de plenaire beantwoording over geringere bedragen wordt gesproken. '*De budgettaire derving voor de komende vele jaren bedraagt tiental-*

75 Nota n.a.v. nader verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 9, p. 4-5.

76 Plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen II* 2008/09, nr. 103, p. 8196-8199.

len, wellicht zelfs honderden miljoenen euro's per jaar. Dit bedrag is denkbaar als wij niets zouden doen. Dus in potentie gaat het om heel veel geld,' aldus de staatssecretaris.[77] Met alle begrip voor de onzekerheid van een raming is een omvang van tientallen miljoenen euro's een meer dan substantieel verschil met een omvang van miljarden euro's. Ook de Eerste Kamer is dit verschil opgevallen.[78] De staatssecretaris gebruikt vervolgens veel woorden in zijn reactie, die daardoor wat gezocht overkomt. Kort gezegd, komt zijn uitleg erop neer dat het mogelijke verlies van de belastingclaim op fiscaal opgebouwd pensioenkapitaal in de miljarden loopt,[79] maar dat zonder reparatie geen haast hoeft te worden gemaakt met emigratie waardoor de jaarlijkse derving wordt geschat op enkele tientallen en wellicht honderden miljoenen euro's per jaar.[80] Wat daar ook van zij, het lijkt erop alsof de budgettaire gevolgen van het arrest niet of nauwelijks in kaart zijn gebracht, want anders was het antwoord wel duidelijker geweest. Dat blijkt mijns inziens ook uit het negeren van de simpele vraag vanuit het parlement naar de 'gegevens, feiten en omstandigheden' om tot de budgettaire inschatting te komen.[81] De verschillende genoemde indicatieve grootheden lijken vooral ten doel te hebben een budgettaire vrees aan te wakkeren.[82] Daarmee blijft evenwel de belangrijke vraag onbeantwoord in hoeverre de budgettaire gevolgen realistisch zijn.

In de Tweede Kamer toont vooral de oppositiefractie van SP zich alert ten aanzien van de grondslag van de reparatiewetgeving. Zij signaleert dat de oorspronkelijke systematiek ziet op belastingheffing over de waarde in het economische verkeer van de aanspraken, terwijl de reparatiewetgeving ziet op de bedragen waarvoor bij de verwerving van de aanspraken een belastingvoordeel is genoten. De SP vraagt dan ook of het door de Hoge

---

77 Plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen II* 2008/09, nr. 103, p. 8200.

78 Voorlopig verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken I* 2008/09, 31 990, A, p. 1.

79 Dat wordt niet toegelicht anders dan herhaling van de opmerking (uit de nota n.a.v. nader verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 9, p. 5) dat er op basis van gegevens van de Belastingdienst jaarlijks 200.000 directeur-grootaandeelhouders en 800.000 andere belastingplichtigen gebruik maken van de mogelijkheid tot deze premieaftrek, hetgeen weliswaar grote aantallen zijn maar waarmee nog niet is gezegd dat deze allemaal emigreren om de belastingclaim af te schudden.

80 MvA Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken I* 2008/09, 31 990, B, p. 2.

81 Vgl. senator Böhler (GroenLinks) die meer te weten wil komen over de potentiële gevolgen en vraagt: '*Op basis van welke gegevens, feiten en omstandigheden komt de staatssecretaris tot een inschatting dat het om tientallen tot wellicht honderden miljoenen euro's zou gaan, zoals in het debat in de Tweede Kamer werd genoemd?'* Zie plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen I* 2008/09, nr. 40, p. 1885.

82 Illustratief in dit verband is de verwijzing door de VVD-fractie in de Eerste Kamer naar een ambtelijke briefing waarin nadrukkelijk werd gesproken over een 'dreigend miljardenverlies', zie Voorlopig verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken I* 2008/09, 31 990, A, p. 1.

Raad geslagen budgettaire gat maar deels wordt gedicht.[83] Naar mijn inschatting lijkt inderdaad sprake van een budgettaire mismatch in de zin dat de reparatiewetgeving op een lagere grondslag ziet dan de grondslag die de Hoge Raad van tafel heeft geveegd,[84] waardoor ook de opmerking in de memorie van toelichting dat per saldo geen sprake is van budgettaire gevolgen prematuur lijkt. Toch leidt het beperkte bereik van de reparatiewetgeving volgens het kabinet niet tot een budgettaire derving, want door de reparatiewetgeving als zodanig is (tijdelijke) emigratie niet opportuun waardoor de genoemde mismatch zich naar verwachting weinig zal voordoen.[85] De hoop is dus dat de heffing uit de reparatiewetgeving een afschrikwekkend effect heeft. Op basis van niet nader genoemde '*signalen uit de praktijk*' meent de staatssecretaris dat daarvan sprake is.[86] Bewijsvoering voor deze aanname ontbreekt. Bij een grote vermogensaangroei kan het evenwel nog steeds interessant zijn om via (tijdelijke) emigratie belastingheffing daarover (deels) te voorkomen, maar het is niet duidelijk om hoeveel gevallen het gaat en voor welke omvang. Dat is natuurlijk ook afhankelijk van verschillende factoren die per geval kunnen verschillen, maar het is illustratief dat het kabinet in eigen voorbeelden uitgaat van 50 en 65 procent vermogensaangroei ten opzichte van de inleg, zo blijkt desgevraagd uit de tweede schriftelijke vragenronde.[87] Op mij komt het over als een serieus onderdeel van de belastinggrondslag waarop de reparatiewetgeving derhalve niet ziet. Het is opmerkelijk dat het kabinet zo lauw reageert – en niet eens een nader onderzoek gelast – op een in de Tweede Kamer geopperd budgettair lek, nota bene bij voorliggende reparatiewetgeving dat hoofdzakelijk een antwoord is op een mogelijke budgettaire lekkage. Het is in elk geval evident dat de reparatiewetgeving niet voor een waterdichte belastingwet zorgt, althans op dit punt, waardoor het maar de vraag is of aan het beoogde afschrikwekkende effect volledige werking toekomt.

De aandacht voor de budgettaire aspecten heeft direct betekenis voor de parlementaire speelruimte. De terugwerkende kracht ligt zwaar op de maag. In de Eerste Kamer vraagt senator Böhler (GroenLinks) in dat

---

83 Verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 6, p. 4. Ook de PvdA informeert op dit punt naar het verschil in budgettaire opbrengst, zie plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen II* 2008/09, nr. 103, p. 8199.

84 Doordat de reparatiewetgeving slechts ziet op het belastingvoordeel ten aanzien van de premies (een eerder genoten belastingvoordeel wordt in feite teruggenomen) blijft de vermogensgroei aldus onbelast. Vgl. Essers (CDA) die in de Eerste Kamer eveneens veronderstelt dat de verlaging van de conserverende aanslag met de aanwas van rente toch wel tot de nodige budgettaire gevolgen zal leiden, zie plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen I* 2008/09, nr. 40, p. 1883.

85 Nota n.a.v. verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 7, p. 3.

86 Plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen II* 2008/09, nr. 103, p. 8201.

87 Nota n.a.v. nader verslag Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 9, p. 5.

verband bijvoorbeeld: '*Kan de staatssecretaris nader toelichten hoe groot de budgettaire gevolgen zijn wanneer het wetsvoorstel de senaat passeert, maar de wet pas per 1 januari 2010 in werking treedt?*'[88] Naar ik aanneem, wordt hier onder andere reparatiewetgeving zonder elke vorm van terugwerkende kracht bedoeld, hetgeen betekent dat de vraagsteller eigenlijk wil weten of er een hausse aan gekunstelde emigraties in het verschiet ligt in geval van een periode van een half jaar tussen de arresten van de Hoge Raad en de eventuele inwerkingtreding van de reparatiewetgeving. Haar vraag blijft onbeantwoord. Zonder inzage in budgettaire gevolgen is het voor een parlementariër evenwel moeilijk (een onderdeel van) een wetsvoorstel aan te (laten) passen of van tafel te spelen. Gedurende de gehele parlementaire behandeling is, afgezien van vragen en kritiek, met betrekking tot de terugwerkende kracht hiertoe in ieder geval ook geen poging gedaan.

9.3.5 Tussenconclusie

Het kabinet schermt met zeer forse budgettaire gevolgen als gevolg van de arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken maar heeft concreet eigenlijk geen idee van de omvang daarvan, of geeft daar geen blijk van. Vanuit het parlement is er desondanks bij zowel coalitie- als oppositiepartijen behoefte aan inzicht in de budgettaire gevolgen. Aan dit verzoek wordt pas na enig aandringen mondjesmaat gehoor gegeven, hoewel de budgettaire indicaties vervolgens dermate uiteenlopen dat sprake lijkt van een greep in de lucht. Er wordt geen nader onderzoek verricht om over deze primaire aanleiding voor de reparatiewetgeving meer duidelijkheid te verkrijgen. Het blijft hierdoor onduidelijk of de vrees terecht is dat zonder reparatiewetgeving massaal gekunstelde emigraties gaan plaatsvinden om een fiscale claim af te schudden.

De budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving staan bij het kabinet überhaupt niet scherp op het netvlies. De reparatiewetgeving is hoofdzakelijk bedoeld als een afschrikwekkend middel om de genoemde gekunstelde emigraties te voorkomen. Het parlement is alert met de constatering dat de reparatiewetgeving maar voor een deel de lading dekt in de zin dat de daarin opgenomen reparatie (belastingheffing over ingelegde premieheffing) toch echt iets anders is dan de door de Hoge Raad van tafel geveegde grondslag (belastingheffing over de waarde in het economische verkeer van de aanspraken). Vanuit dat oogpunt zou het risico van gekunstelde emigraties zich dan ook nog steeds kunnen voordoen (want het kan dan nog steeds interessant zijn om een deel van de fiscale claim af te schudden), maar het kabinet negeert dit parlementaire zorgpunt. En dat is vreemd, want het kan mijns inziens wel degelijk budgettaire gevolgen hebben.

---

88 Plenair debat Reparatie pensioen- en lijfrenteaanspraken, *Handelingen I* 2008/09, nr. 40, p. 1885.

De mist omtrent de budgettaire gevolgen van zowel de arresten als de reparatiewetgeving lijkt de parlementaire speelruimte te beperken. De kritiek op de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving heeft bijvoorbeeld niet geleid tot een daadwerkelijk poging tot parlementaire interventie om dit aan te passen, waarbij gezien de uitlatingen gedurende de parlementaire behandeling voorstelbaar is dat een gebrek aan inzicht in de budgettaire gevolgen daarbij op zijn minst heeft meegespeeld.

9.4 Betalingsuitstel exitheffingen

9.4.1 Aanleiding

In geval van het verplaatsen van (de feitelijke leiding van) een onderneming naar een ander land wordt een reguliere belastingaanslag opgelegd over de in Nederland ontstane latente meerwaarde van verplaatste vermogensbestanddelen (exitheffing). Het HvJ EU heeft bepaald dat in geval van een verplaatsing naar een EU-/EER-lidstaat voor deze belastingaanslag de mogelijkheid van uitstel van betaling dient te worden gegeven tot het moment van realisatie van de reeds vastgestelde meerwaarde, waarbij met een eventuele waardedaling geen rekening gehouden hoeft te worden.[89] Ten aanzien van het betalingsuitstel mag invorderingsrente in rekening worden gebracht en het verlangen van zekerheid is tevens geoorloofd.

9.4.2 Reparatie

Ruim een half jaar na het arrest dient de regering reparatiewetgeving in bij de Tweede Kamer om de wet met het arrest in lijn te brengen. De budgettaire gevolgen van het arrest worden daarbij niet als aanleiding voor die reparatiewetgeving aangehaald (maar spelen tijden de parlementaire behandeling pas een rol, zie paragraaf 9.4.4). De kern van de reparatiewetgeving behelst de introductie in de invorderingswet van de mogelijkheid van uitstel van betaling voor de exitheffing in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, hetgeen terugwerkt tot het moment van het arrest op 29 november 2011. Op dit punt is vooruitlopend op de reparatiewetgeving overigens reeds een beleidsbesluit uitgebracht.[90] De reparatiewet biedt naast het uitstel van betaling ook de mogelijkheid tot gespreide betaling van de opgelegde belastingaanslag in tien jaarlijks gelijke termijnen.[91] Zowel in geval van betalingsuitstel als gespreide betaling wordt invorderingsrente in rekening gebracht. Ook dient de belastingschuldige zekerheden te geven ten einde de invordering van de belastingschuld zeker te stellen. De rege-

89 HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10, BNB 2012/40 (National Grid Indus BV).
90 Besluit 14 december 2011, nr. BLKB 2011/2477M, V-N 2012/4.16.
91 Daarin gaat het wetsvoorstel verder dan het beleidsbesluit.

ring spreekt zelf over 'ruimere faciliteiten' waarop belastingplichtigen een beroep kunnen doen.[92]

9.4.3 Budgettaire impact

De regering schetst de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving in de wetstoelichting als 'verwaarloosbaar'. De inschatting is dat de toepassing van de in het wetsvoorstel voorgestelde regelingen – dus het betalingsuitstel en de gespreide betaling – 'zich jaarlijks niet meer dan enkele keren zal voordoen'.[93] Deze inschatting is niet nader onderbouwd of toegelicht. Het is van belang dat de opgelegde belastingaanslag in de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting door het arrest van het HvJ EU alsmede door de reparatiewetgeving niet wijzigt. De omvang van de belastingontvangst wijzigt derhalve evenmin, maar wel het moment waarop de ontvangst wordt gerealiseerd.[94] Daarbij is relevant dat in de rijksbegroting de belastingontvangsten op kasbasis worden geregistreerd.[95] Een eventuele verschuiving van de belastingontvangst in de tijd heeft voor de rijksbegroting derhalve wel effect. Onder het inkomstenkader is een kasverschuiving in beginsel niet relevant, want voor de boeking onder het inkomstenkader is transactiebasis maatgevend. [96]

Daarnaast is er een effect voor de ontvangst van invorderingsrente. Het in rekening brengen van invorderingsrente in geval van betalingsuitstel of gespreide betaling doet deze begrotingspost toenemen. Invorderingsrente betreft in de begroting een niet-belastingontvangst. Voor de betaling van de invorderingsrente geldt overigens in het onderhavige geval geen uitstel van betaling, hoewel de hoofdregel luidt dat invorderingsrente pas in rekening wordt gebracht op het moment dat betaling plaatsvindt op de belastingaanslag (die betaling wordt eerst in minder gebracht op de verschuldigde invorderingsrente en daarna pas op de verschuldigde belasting). In geval van uitstel van betaling voor een periode van drie jaar of langer kan de ontvanger echter bedingen dat de in rekening te brengen invorderingsrente

92 MvT Betalingsuitstel exitheffingen, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 3, p. 2.

93 MvT Betalingsuitstel exitheffingen, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 3, p. 3.

94 Het realisatiemoment kan het moment van vervreemding van het bedrijfsmiddel zijn, maar ook in geval van afschrijving vindt realisatie plaats en kan de belasting voor dat deel worden ingevorderd, zie hierover brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 262, nr. 10, p. 5.

95 De registratie op EMU-basis is ten aanzien van de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting uit praktisch oogpunt overigens gelijkgesteld aan kasbasis (zie paragraaf 4.9.2.1).

96 Het moment van de onderliggende transactie is alsdan bepalend, hoewel discussie kan ontstaan wanneer dat is. Mij lijkt in dit geval de transactie plaats te vinden op het moment dat de belastingaanslag wordt opgelegd. Het alternatief is het realisatiemoment van de vastgestelde meerwaarde hiervoor in aanmerking te nemen, hoewel dat in dit geval alleen het betaalmoment markeert en geen invloed meer heeft op de reeds vastgestelde meerwaarde, waardoor dat niet mijn voorkeur heeft.

in afwijking van de hoofdregel jaarlijks wordt betaald. De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat de ontvanger deze regeling zal toepassen.[97] Een mutatie van de ontvangst van invorderingsrente valt niet onder het inkomstenkader, maar onder het jaarlijks sluitende uitgavenkader.

De rekensom van de budgettaire effecten van het betalingsuitstel en van de gespreide betaling is niet eenvoudig. Het ziet zowel op het verschuivingseffect van belastingen als op een extra ontvangst van een niet-belastingmiddel. De desbetreffende rekensom lijkt evenwel in het geheel niet te zijn gemaakt, althans met het etiketteren van de budgettaire gevolgen als 'verwaarloosbaar' in de wetstoelichting heeft de regering zichzelf ontslagen van elke inspanning om deze gevolgen inzichtelijk te maken. Dat blijkt ook wel uit het antwoord op de vraag vanuit de Tweede Kamer om meer inzicht te geven in het aantal gevallen dat naar verwachting gebruik zal maken van de uitstelregeling. De regering verwijst naar gegevens van de Belastingdienst waaruit blijkt dat in 2011 en 2012 (tot en met september) enkele tientallen bedrijven per jaar verplaatst zijn van Nederland naar het buitenland.[98] In hoeveel gevallen dat naar een EU-/EER-lidstaat is, is volgens de regering niet uit deze gegevens af te leiden, hetgeen onverlet laat dat een nader onderzoek in dossiers hier mogelijk wel uitsluitsel over zou hebben kunnen geven (op basis waarvan mogelijkerwijze ook een extrapolatie naar de toekomst gemaakt had kunnen worden). Wie voorafgaand aan de indiening van de reparatiewetgeving geen nader onderzoek verricht, laat mijns inziens duidelijk blijken dat van een serieuze raming, of het in elk geval vergaren van voldoende gegevens daarvoor, geen sprake is geweest. Bovenal is voor de belastingraming niet eens zozeer het aantal gevallen relevant, maar het gaat hoofdzakelijk om de omvang van de meerwaarde van bedrijfsmiddelen op het moment van de verplaatsing van de onderneming naar het buitenland. Bij een aanzienlijke meerwaarde kan het ook om een aanzienlijke belastingaanslag gaan – hetgeen ook juist een intentie kan zijn voor die verplaatsing – en een serieus bedrag aan invorderingsrente. Om hier een uitspraak over te kunnen doen, lijkt mij, zoals gezegd, dossieronderzoek nodig.

Een 'verwaarloosbaar' budgettair gevolg is overigens relatief. Ten opzichte van de totale belasting- en premieontvangst (of ontvangst van niet-belastingmiddelen) gaat het mogelijk om een gering bedrag, maar voor de beleidsafweging hoeft dat geenszins het geval te zijn. De sluiting van het inkomstenkader – hoewel veelal luidend in miljarden euro's – wordt bijvoorbeeld veelal op de miljoen euro gemonitord, waardoor amendementen ook op dat niveau sluitend moeten zijn. Vanuit dat perspectief kan ook een gering budgettair belang beleidsrelevant zijn.

97 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 262, nr. 10, p. 5-6.

98 Nota n.a.v. verslag Betalingsuitstel exitheffingen, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 5, p. 6.

9.4.4 Parlementaire positie budgettaire impact

In de Tweede Kamer wordt schriftelijk geïnformeerd naar de achtergrond van de opmerking van de regering in de wetstoelichting dat het beroep op betalingsuitstel of gespreide betaling zich naar verwachting slechts enkele keren zal voordoen.[99] De regering verwijst in het antwoord naar gegevens van de Belastingdienst, maar geeft er vooral blijk van geen nader onderzoek te hebben verricht. Het is voor de inschatting van de budgettaire gevolgen bovendien interessant in hoeverre de nieuwe mogelijkheid van betalingsuitstel een aanzuigende werking heeft op bedrijfsverplaatsingen naar het buitenland. Het is Kamerlid Omtzigt (CDA, oppositie) die hierop wijst en verzoekt aan de regering om in de gaten te houden of zich de komende jaren 'markante verschillen' voordoen naar aanleiding van deze wet.[100] Het kabinet deelt deze vrees niet. '*Ik heb tot dusverre geen enkel signaal dat dit wetsvoorstel verandering brengt in de emigratiebehoefte. Er heeft zich tot dusverre nog niemand gemeld voor toepassing van het beleidsbesluit. Het lijkt mij dan ook niet zinvol om een ambtenaar bij de Belastingdienst aan te stellen die gaat turven*,' aldus toenmalig staatssecretaris Weekers van Financiën.[101] Volgens de bewindsman heeft in een periode van bijna een jaar – tussen het moment van het beleidsbesluit en de plenaire parlementaire behandeling[102] – niemand geopteerd voor betalingsuitstel (de mogelijkheid van gespreide betaling werd in het beleidsbesluit nog niet geboden), hetgeen mij een relevant signaal lijkt dat mogelijk weinig gebruik gemaakt zal worden van de door het kabinet zelf genoemde 'ruimere faciliteiten'.[103] Daarmee lijkt de praktijk de inschatting van het kabinet te bewijzen. Echter, dit verder niet onderbouwde signaal komt pas boven tafel nadat de Tweede Kamer hiernaar informeert en het komt het kabinet ook wel erg goed uit in de lezing dat er nauwelijks gebruik van zal worden gemaakt. Enige argwaan lijkt mij derhalve gepast.

Enkele fracties in de Tweede Kamer voelen weinig voor de mogelijkheid van onbeperkt betalingsuitstel. Zij leggen daarbij de vergelijking met de in de tijd beperkte conserverende aanslag bij particulieren en tonen zich bevreesd dat ondernemingen de te betalen vennootschapsbelasting – over de inkomstenbelasting wordt niet gesproken – eindeloos kunnen uitstellen. Groot (PvdA, coalitie) verwoordt het ongenoegen aldus: *'(…) maar uiteindelijk kan het zo uitpakken dat de belastingclaim van Nederland nooit wordt gematerialiseerd*.'[104] En in het verlengde daarvan Bashir (SP, oppositie): '*Ik vrees nog steeds uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag, ook al zegt de*

99 Verslag Betalingsuitstel exitheffingen, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 4, p. 3.
100 Plenair debat Betalingsuitstel exitheffingen, *Handelingen II* 2012/13, nr. 27, item 17, p. 43.
101 Plenair debat Betalingsuitstel exitheffingen, *Handelingen II* 2012/13, nr. 27, item 17, p. 44.
102 Oftewel tussen 11 december 2011 en 27 november 2012.
103 Om de uitspraak te kunnen doen dat niemand zich heeft gemeld voor toepassing van het beleidsbesluit is evenwel een centraal registratiemechanisme van deze beleidstoepassing in de uitvoeringspraktijk nodig, waarvan het de vraag is of zoiets bestaat.
104 Plenair debat Betalingsuitstel exitheffingen, *Handelingen II* 2012/13, nr. 27, item 17, p. 45.

staatssecretaris dat de belastingclaim slechts in theorie eeuwigdurend kan zijn.'[105] Hieruit spreekt mijns inziens duidelijk een budgettaire zorg. Vanuit de Tweede Kamer wordt gezinspeeld op een beperking tot ten hoogste tien jaar. Een dergelijke horizonbepaling wordt in een amendement vervat en ook wordt in een motie verzocht in overleg te treden met de Europese Commissie om onder andere te bezien of een dergelijke beperking houdbaar is.[106] Het kabinet meent evenwel dat een horizonbepaling in strijd is met Europees recht. Zowel het amendement als de motie worden verworpen.

In de Eerste Kamer is gedurende de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving geen oog voor de budgettaire aspecten van het wetsvoorstel.

9.4.5 Tussenconclusie

De reparatiewetgeving voor de introductie van de mogelijkheid van betalingsuitstel of gespreide betaling in geval van een exitheffing kent geen budgettaire aanleiding – het gaat er vooral om het nationale recht in overeenstemming te brengen met het EU-recht – en bovendien wordt het budgettaire belang als 'verwaarloosbaar' geëtiketteerd. Dat is echter een relatief begrip en geeft weinig houvast. Het etiket 'verwaarloosbaar' biedt een excuus aan de regering om niet inzichtelijk te hoeven maken op welke wijze de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving, hoe gering ook, doorwerken in de rijksbegroting, hetgeen zowel voor de belastingen als de niet-belastingen (invorderingsrente is een niet-belastingmiddel) relevantie heeft. De budgettaire impact speelt in de overwegingen een ondergeschikte rol, althans dat is de insteek vanuit de regering.

Het valt op dat de Tweede Kamer desalniettemin inzicht verlangt in de budgettaire gevolgen. Ten opzichte van de bestaande situatie worden immers ruimere faciliteiten geboden en het tekent de waakzaamheid dat hier oog voor is. De regering lijkt niet te hebben gerekend op de informatiebehoefte vanuit de Kamer en uit de reactie blijkt in mijn optiek dat geen nader onderzoek is verricht naar de eventuele budgettaire gevolgen. Het etiket 'verwaarloosbaar' vloeit derhalve niet voort uit (dossier)onderzoek, maar het lijkt eerder de noodzaak te hebben wegnomen dat überhaupt een dergelijk onderzoek is verricht.

Daarnaast wordt in de Kamer de vrees uitgesproken dat een belastingclaim verloren kan gaan met negatieve gevolgen voor de belastingontvangst tot gevolg. Zonder een onderbouwde analyse van de budgettaire gevolgen is een dergelijke vrees voorstelbaar. Terwijl de regering het budgettaire belang van de reparatiewetgeving in dit geval bagatelliseert, toont de Tweede Kamer hiervoor juist belangstelling. Dat is naar mijn idee opmerkelijk te noemen, maar een duidelijke verklaring is daarvoor niet te geven.

---

105 Plenair debat Betalingsuitstel exitheffingen, *Handelingen II* 2012/13, nr. 27, item 17, p. 45.

106 Amendement Van Vliet (PVV, oppositie) en motie Omtzigt (CDA, oppositie)/Van Vliet (PVV, oppositie), *Kamerstukken II* 2012/13, 33 262, nr. 9 respectievelijk nr. 8.

9.5 Bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)

9.5.1 Aanleiding

De verkrijging van een onderneming is op grond van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) onder voorwaarden geheel of gedeeltelijk vrijgesteld van schenk- en erfbelasting.[107] De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de BOR ook van toepassing kan zijn op aandelen die een holding houdt in een lichaam waarin de schenker of erflater geen indirect aanmerkelijk belang heeft.[108] Volgens het kabinet betekent het arrest van de Hoge Raad een forse verruiming van de reikwijdte van de BOR, aangezien naast ondernemersvermogen ook beleggingsvermogen onder het bereik van de regeling wordt gebracht en oneigenlijk gebruik mogelijk wordt. Tevens heeft de verruimde reikwijdte een doorwerking naar de doorschuifregelingen in de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting. Het kabinet meent dat deze effecten niet passen binnen de doelstelling van de BOR en de doorschuifregelingen.[109]

9.5.2 Reparatie

Op 1 juli 2016 kondigt het kabinet via een persbericht reparatiewetgeving aan. Het voornemen is om de wetgeving op te nemen in het Belastingplanpakket 2017, waarbij deze terugwerkt tot de datum van het persbericht. De reparatie en vooral de daarbij te hanteren terugwerkende kracht worden in een op dezelfde dag verstuurde brief aan de Tweede Kamer gemotiveerd in verband met '*de forse uitbreiding van de BOR en de doorschuifregelingen, het bijbehorende budgettaire belang en mede gelet op de signalen uit de praktijk dat gemakkelijk kwalificerende situaties kunnen worden gecreëerd*.'[110] In de latere wetstoelichting wordt deze lezing in woorden van gelijke strekking herhaald.[111] De insteek van de reparatiewetgeving is om de door de Belastingdienst sinds 2010 gehanteerde uitleg en werkwijze wettelijk vast te leggen.[112] Dit betekent dat een indirect gehouden belang van minder dan 5 procent niet in aanmerking komt voor toepassing van de BOR (en evenmin doorwerkt naar de doorschuifregelingen). De interpretatie van de desbetreffende regelingen door de Belastingdienst wordt in wezen geprefereerd boven de interpretatie door de Hoge Raad.

---

107 Op het moment van het arrest behelst de BOR kort gezegd een vrijstelling voor ondernemingsvermogen van 100 procent tot € 1.060.298 en daarboven van 83 procent.

108 HR 22 april 2016, nr. 15/02845, BNB 2016/167.

109 MvT OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 9-10.

110 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 124. Een concept van de wetstekst en –toelichting is bijgevoegd bij de brief.

111 MvT OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 10.

112 De BOR is per 2010 aangepast, vandaar de verwijzing naar dat jaar.

9.5.3 Budgettaire impact

Het budgettaire belang van het arrest beloopt volgens het kabinet op basis van de bij de Belastingdienst bekende gevallen naar eerste inschatting zeker enkele tientallen miljoenen op jaarbasis. Dit kan bovendien fors hoger uitpakken doordat in de praktijk kwalificerende situaties worden gecreëerd, want naar eigen zeggen hebben belastingplichtigen en belastingadviseurs al diverse vragen aan de Belastingdienst gesteld over de ruimere toepassing van deze faciliteiten in specifieke praktijkgevallen.[113] Deze inschatting oogt enerzijds dun. Het is immers op basis van niet verder aangeduide gevallen en aan de Belastingdienst gestelde vragen, waarvan verder geen (geanonimiseerde) registratie is overlegd, dat een raming lijkt te zijn gemaakt. Tegelijkertijd weerspiegelt de raming de vrees dat via constructies gebruik kan worden gemaakt van een nieuwe mogelijkheid om onder de regelingen te vallen, waarbij evident is dat een dergelijk potentieel gedragseffect niet met harde cijfers in een budgettair beslag te vatten valt.

Het is van belang dat de BOR en de doorschuifregelingen in de inkomstenbelasting zijn opgenomen in het overzicht met belastingfaciliteiten in de bijlage van de Miljoenennota. Ten tijde van het arrest in april 2016 en de aankondiging van de reparatiewetgeving in juli 2016 is het totale budgettaire beslag van de BOR, op basis van de dan bekende gegevens, € 250 miljoen en van de doorschuifregelingen € 100 miljoen.[114] De 'tientallen miljoenen' waarmee het kabinet schermt – dit is niet uitgesplitst naar de onderscheiden regelingen – kunnen derhalve worden afgezet tegen het totale budgettaire beslag van € 350 miljoen. Het is overigens interessant dat bij de indiening van de daadwerkelijke reparatiewetgeving in september 2016 een aangepaste raming voor 2016 voorhanden is. Het budgettaire beslag van de BOR voor 2016 blijkt daarbij te zijn bijgesteld van € 250 miljoen naar € 402 miljoen, waarvoor het kabinet enkel het gebruik van 'nieuwe bronnen' als reden geeft.[115] Het valt op dat deze ramingsaanpassing zonder al te veel ophef of aankondiging van nader onderzoek (of een voorstel voor aanpassing van de onderhavige regeling) wordt doorgevoerd.[116] Dat leidt op zichzelf tot een vreemde situatie. Het doel om een budgettair risico van 'tientallen miljoenen' per jaar te voorkomen als gevolg van een arrest leidt tot reparatiewetgeving met terugwerkende kracht. Tegelijkertijd doet zich een opwaartse aanpassing van het budgettaire beslag van de onderhavige regeling voor met een omvang van € 152 miljoen per jaar, waarvoor bijkans

113 MvT OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 14.

114 Miljoenennota 2016, bijlage 5, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 2, p. 25.

115 Het betreft een schattingsbijstelling ten opzichte van de stand Miljoenennota 2016, zie Miljoenennota 2017, bijlage 6, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 34-35.

116 De aanpassing van de raming wordt met slechts één zin toegelicht: '*Voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de successiewet is de budgettaire informatievoorziening in GRS (gegevens registratiesysteem) aanmerkelijk verbeterd*.' Zie Miljoenennota 2017, bijlage 6, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 43.

de neus wordt opgehaald. Een door een arrest veroorzaakt budgettair gevolg weegt kennelijk zwaarder, althans in dit geval.

De reparatiewetgeving als zodanig heeft volgens het kabinet geen budgettair effect, althans in de wetstoelichting wordt opgemerkt dat het verzamelwetsvoorstel geen maatregelen bevat met 'materiële budgettaire effecten'.[117] Hieraan ligt de veronderstelling ten grondslag dat het budgettaire effect van de reparatiemaatregel grofweg gelijke compensatie biedt aan het budgettaire effect als gevolg van het arrest van de Hoge Raad.[118] Vanuit de begroting bezien, heeft de reparatiewetgeving inderdaad geen effect (er wordt niet meer of minder belastingopbrengst gegenereerd). In het inkomstenkader wordt evenmin een boeking gedaan, althans dat blijkt nergens uit. Het suggereert alsof de budgettaire gevolgen van het arrest en de daaropvolgende reparatiewetgeving in de optiek van het kabinet buiten het inkomstenkader vallen, hoewel niet valt uit te sluiten dat het tegenovergestelde het geval is maar dat gemakshalve niet twee tegenover elkaar staande boekingen zijn gedaan die per saldo een nihil effect hebben.

De stelling dat de reparatiewetgeving geen budgettair effect heeft, leidt tot opname ervan in het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen (OFM). Deze verzamelwet is inderdaad bedoeld voor maatregelen zonder budgettair effect.[119] Maar met de onderhavige reparatiewetgeving is daarvan eigenlijk geen sprake. Het betreft immers het op grond van een sterk budgettair motief van 'tientallen miljoenen' zelfs met terugwerkende kracht repareren van de belastingwet. Het kabinet ziet derhalve wel degelijk een budgettair belang, hoewel dat dan geen effect heeft op de begroting. Gezien dit budgettaire belang had mijns inziens opname van de reparatie in het Belastingplan dienen plaats te vinden en niet in het OFM.[120]

9.5.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De Tweede Kamer lijkt allerminst overtuigd te zijn van de door het kabinet geschetste budgettaire gevolgen van het arrest. Verschillende fracties stellen in het verslag talrijke vragen hierover. Ook de mogelijkheid van de te construeren zogenoemde misbruiksituaties, waarmee het kabinet schermt,

---

117 MvT OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 20.

118 Er zit wel een tijdelijke mismatch tussen de datum van het arrest van 22 april 2016 (en de gevallen die daaronder vallen) en de inwerkingtreding van de reparatie per 1 juli 2016, maar daaraan worden geen budgettaire gevolgen toegekend.

119 Het kabinet verwoordt het een jaar later aldus: '*Wanneer er geen budgettair effect is of de opbrengst op nihil wordt geraamd, dan wordt de maatregel in beginsel opgenomen in het OFM. Van een nihil-opbrengst is sprake wanneer het budgettaire effect kleiner is dan € 0,5 miljoen.*' Zie Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 48.

120 Indien namelijk het OFM niet wordt aangenomen in het parlement heeft dat in beginsel geen budgettaire gevolgen, want het wetsvoorstel bewerkstelligt in zichzelf geen budgettaire gevolgen. Echter, doordat de reparatiewetgeving alsdan ook geen doorgang kan vinden, doet zich in dit geval het door het kabinet geschetste scenario voor met de daaraan gekoppelde budgettaire gevolgen. Zie verder paragraaf 7.6 over de voorwaarden voor opname van maatregelen in het belastingplan (of OFM).

staan bij veel Kamerleden nog niet helder op het netvlies. Over een breed front wordt geïnformeerd naar een nadere onderbouwing van de raming en naar de cijfers die hieraan ten grondslag liggen, waarbij zelfs openbaarmaking van die cijfers wordt gevraagd.[121] Hieruit spreekt mijns inziens in ieder geval zeer duidelijk informatiebehoefte naar de voorgeschotelde budgettaire aspecten. Uit de schriftelijke beantwoording blijkt dat het kabinet geen cijfers voorhanden heeft, maar zich baseert op de bij de Belastingdienst bekende gevallen. De inschatting is, zo wordt opgemerkt, onder andere gemaakt op basis van zogenoemde vooroverlegsituaties en via een inventarisatie van bestaande belangen kleiner dan 5 procent. Het kabinet herhaalt verder vooral eerdere woorden uit de wetstoelichting, hetgeen niet echt nieuwe informatie oplevert. De waarschuwing dat de budgettaire derving fors hoger kan uitvallen indien reparatie van het arrest uitblijft, doordat meer gebruik gemaakt zal gaan worden van de regelingen, gaat gepaard met een nuchtere conclusie: '*In hoeverre dit zal gebeuren, is moeilijk in te schatten*'.[122]

De mondelingen behandeling van de voorliggende reparatiewetgeving is nagenoeg van hetzelfde laken een pak als de schriftelijke voorbereiding. Verschillende vragen over de budgettaire aspecten steken opnieuw de kop op. De Vries (VVD, coalitie): '*Kan de staatssecretaris dit bedrag nu eens goed onderbouwen?*'[123] En Omtzigt (CDA, oppositie) vraagt naar een duidelijke uitleg van de raming en voorbeelden van casussen die onder de regeling gaan vallen.[124] De staatssecretaris van Financiën heeft evenwel geen harde gegevens voorhanden en kan dan ook opnieuw niet adequaat in de informatiebehoefte voorzien. Hij meldt nog wel dat de raming met meer dan gemiddelde onzekerheid is omgeven.[125] Om de kou uit de lucht te halen, belooft hij een schriftelijke uiteenzetting over te zullen leggen.

Een meerderheid in de Tweede Kamer spreekt zorgen uit over de rigoureuze wijze waarop de reparatiewetgeving is vormgegeven. Allengs ontstaat het idee om het arrest niet volledig te repareren, zoals het kabinet voorstelt, maar in beperkte mate door in bepaalde situaties wel de toepassing van de BOR (en de doorschuifregelingen) toe te staan in geval van een indirect aandelenbelang van minder dan 5 procent. Hiertoe wordt ook een amendement voorbereid, waaraan door het kabinet een structureel prijskaartje wordt gehangen van € 20 miljoen per jaar.[126] Na een aanpassing van de reikwijdte van dat amendement resteert een structureel prijskaartje van € 15 miljoen per jaar.[127] Het is curieus dat Omtzigt (CDA, oppositie)

121 Verslag OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 6, p. 5-9.
122 Nota n.a.v. verslag OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 7, p. 20.
123 WGO Belastingplanpakket 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 35, p. 11.
124 WGO Belastingplanpakket 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 35, p. 71.
125 WGO Belastingplanpakket 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 70, p. 85-86.
126 Amendement Omtzigt (CDA, oppositie) en Schouten (CU, oppositie), *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 9.
127 Amendement Omtzigt (CDA, oppositie) en Schouten (CU, oppositie), *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 12.

als een van de indieners van het amendement aan het kabinet moet vragen – en daar zelf dus kennelijk geen kennis over heeft – hoe het kan dat de aanpassing van zijn amendement goedkoper is geworden (vanuit zijn veronderstelling dat het amendement überhaupt nagenoeg niets zou moeten kosten, aangezien het budgettaire risico door het Kamerlid als nihil wordt ingeschat). De staatssecretaris legt uit dat de in aandelen aangehouden tijdelijke overtollige liquide middelen in het aangepaste amendement niet meer kwalificeren waardoor het budgettaire beslag lager uitvalt.[128] Het is evenzeer curieus dat het budgettair beslag van een (aangepast) amendement kennelijk vrij concreet kan worden geraamd, terwijl het kabinet voor de budgettaire gevolgen van het arrest en de reparatiewetgeving als zodanig niet verder komt dan de duiding 'tientallen miljoenen'. In de beloofde brief met een schriftelijke uiteenzetting wordt eigenlijk, wederom vanwege gebrek aan concrete gegevens, niet verder op de budgettaire aspecten ingegaan. Met het amendement in gedachte wordt door de staatssecretaris wel benadrukt dat alleen de door het kabinet voorgestelde volledige reparatie van het arrest zekerheid geeft over de budgettaire gevolgen (die alsdan niet plaatsvinden), waarmee aan het amendement toch nog een dreigende budgettaire onzekerheid wordt gehangen.[129] Toch wordt het amendement, dat uiteindelijk niet wordt aangenomen, door het kabinet niet ontraden vanwege budgettaire gevolgen maar vanwege een ongewenst inhoudelijk onderscheid tussen directe en indirecte aandelenbelangen.[130]

Het is nog van belang dat in de Tweede Kamer in verband met de reparatiewetgeving nadrukkelijk wordt gevraagd naar het totale budgettaire beslag van de BOR.[131] Het kabinet antwoord strikt genomen correct. De verwijzing naar het totale budgettaire beslag van € 402 miljoen, zoals vermeld in de Miljoenennota 2017, is immers feitelijk juist.[132] Door daarbij echter weg te laten dat het beslag door een aangepaste raming op basis van nieuwe bronnen net daarvoor met € 152 miljoen substantieel hoger is uitgevallen, wordt mijns inziens een onvolledige voorstelling van zaken gegeven. Dit plaats namelijk de potentiële derving van het arrest van 'tientallen miljoenen' in een ander perspectief. En het niet melden van deze recente

128 Plenair debat Belastingplanpakket 2017, *Handelingen II* 2016/17, nr. 22, item 21, p. 14 en nr. 23, item 9, p. 7. Hierachter gaat de praktijk schuil dat het Ministerie van Financiën technische assistentie verleent aan Kamerleden bij de amendementen (via de zogenoemde 'amendementenservice') en daarbij tevens een inschatting maakt van het budgettaire beslag. Aldus initieert een Kamerlid weliswaar een amendement, maar is de vormgeving van dat amendement in handen van het Ministerie van Financiën. Uit het oogpunt van parlementaire slagkracht – en zwaarder aangezet, uit het oogpunt van dualisme – is dit geen optimale werkwijze. Maar het verklaart ook dat een Kamerlid aan de staatssecretaris moet vragen wat het eigen amendement nu precies (in budgettaire zin) behelst.

129 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 38, p. 10.

130 Plenair debat Belastingplanpakket 2017, *Handelingen II* 2016/17, nr. 23, item 9, p. 18.

131 Verslag OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 6, p. 9.

132 Nota n.a.v. verslag OFM 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 553, nr. 7, p. 21.

aanpassing van het budgettaire beslag is geen incident, want in een latere brief en tijdens een wetgevingsoverleg wordt evenzeer enkel het bijgestelde beslag zonder de aanpassing vermeld.[133]

In de Eerste Kamer is voor de budgettaire aspecten van de reparatiewetgeving in zowel de schriftelijke als de mondelinge behandeling geen aandacht.

9.5.5 Tussenconclusie

De budgettaire gevolgen van het BOR-arrest vormen voor het kabinet een belangrijke aanleiding om reparatiewetgeving in te zetten. Deze reparatie wordt per persbericht aangekondigd en werkt ook terug tot dat moment. Verder dan de duiding van de budgettaire omvang als 'tientallen miljoenen', met de daaraan gekoppelde waarschuwing dat het nog fors hoger kan uitpakken, komt het kabinet niet. Het door de Tweede Kamer verlangde inzicht in de (inschatting van de) budgettaire gevolgen wordt niet gegeven, aangezien dit simpelweg niet voorhanden lijkt te zijn.

De budgettaire gevolgen van het arrest en van de daaropvolgende reparatiewetgeving zorgen per saldo voor een nihileffect op de begroting. Beide gevolgen lijken ook buiten het inkomstenkader te blijven, althans er wordt verder niets over opgemerkt. Gezien het budgettaire belang van de reparatiewetgeving is opname ervan in het wetsvoorstel OFM minder geschikt, want opname in het belastingplan zou mijns inziens passender zijn geweest.

De raming lijkt vooral gestoeld op de vrees voor een budgettaire derving, zonder dat daarbij concrete cijfers voorhanden zijn. Het kabinet is er veel aan gelegen het belang van deze vrees als aanleiding voor de reparatiewetgeving naar voren te brengen en in elk geval relativeringen daarvan buiten beeld te laten. Het valt in dat verband op dat de tientallen miljoenen jaarlijkse budgettaire derving als gevolg van het arrest in feite wegvallen tegenover een ramingsbijstelling van jaarlijks € 152 miljoen van het totale budget van de BOR. Deze relevante informatie wordt evenwel gedurende de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving door het kabinet niet naar voren gebracht, terwijl daarvoor wel een aanleiding bestaat. Een amendement om de reikwijdte van de reparatiewetgeving juist te beperken, krijgt van het kabinet bovendien een relatief serieus (en ook nog eens concreet) prijskaartje, hetgeen past bij de hiervoor geschetste insteek om de budgettaire vrees zo min mogelijk aan te tasten.

Een meerderheid in de Tweede Kamer spreekt herhaaldelijk zorgen uit over de rigoureuze wijze waarop de reparatiewetgeving is vormgegeven. Kamerleden trekken daarbij duidelijk de door het kabinet gestelde budgettaire aanleiding in twijfel, maar het lukt toch niet goed hier de vinger achter te krijgen.

---

133 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 38, p. 10 en WGO Belastingplanpakket 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 70, p. 84.

9.6 Btw-definitie geneesmiddelen

9.6.1 Aanleiding

De levering van geneesmiddelen valt onder het lage btw-tarief. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat bepaalde zonnebrandmiddelen met UVA- of UVB-filter en natriumfluoride houdende tandpasta kwalificeren als geneesmiddel in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968.[134] Dit betekent dat deze producten op grond van het arrest voortaan onder het lage btw-tarief van (toen nog) 6 procent vallen en niet onder het algemene tarief van 21 procent. Volgens het kabinet leidt dit arrest evenwel tot een niet-beoogde uitbreiding van de toepassing van het verlaagde btw-tarief, een budgettaire derving en complexe afbakenings- en uitvoeringsproblematiek.[135] De budgettaire derving is dus een van de aanleidingen voor de reparatiewetgeving.

9.6.2 Reparatie

De reparatiewetgeving ziet op het in de omzetbelasting aanscherpen van de definitie van geneesmiddelen door hieraan de voorwaarde toe te voegen van een handelsvergunning, of een vrijstelling daarvan, zoals bedoeld in de Geneesmiddelenwet. Onder het verlaagde btw-tarief vallen hierdoor alleen de na goedkeuring door de bevoegde autoriteiten in de handel gebrachte producten. Het zorgt voor een duidelijke en uitvoerbare afbakening en past in de ogen van het kabinet beter bij het doel van het verlaagde btw-tarief en bij de maatschappelijke opvatting over hetgeen een geneesmiddel is. De aanscherping van de reparatiewetgeving kent evenwel een ruimer toepassingsbereik dan de verruiming als gevolg van het arrest (zo vallen zogenoemde medische hulpmiddelen of zelfzorgmiddelen voortaan niet meer onder het verlaagde btw-tarief[136]). Daarmee wordt het risico op steeds groter wordende afbakeningsproblematiek en complexiteit voor de uitvoeting voorkomen.[137] Het is nog relevant dat het kabinet de voorgenomen reparatiewetgeving in een internetconsulatie ter beoordeling heeft voorgelegd, hoewel het gezien het korte tijdsbestek de vraag is in hoeverre de reacties nog een rol hebben kunnen spelen bij de formulering van het uiteindelijke wetsvoorstel.[138] De wetgeving treedt met ingang van 1 januari 2018 in werking en kent derhalve geen terugwerkende kracht.

---

134 HR 11 november 2016, nr. 15/03115, BNB 2017/44.

135 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 8.

136 Dit zijn producten die wel een relatie met de gezondheid hebben, maar niet als een geneesmiddel in het handelsverkeer mogen worden gebracht.

137 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 8-11.

138 Het concept van de reparatiewetgeving heeft gedurende de periode 17 juli 2017 tot en met 14 augustus 2017 ter consulatie voorgelegen en is vervolgens al eind augustus voor advisering aan de Raad van State voorgelegd, waarna het op 19 september 2017 bij de Tweede Kamer is ingediend. Naar het mij voorkomt, hebben de reacties op de internetconsultatie alleen effect gehad op de formuleringen in de wetstoelichting, maar kunnen zij alleen al gezien het korte tijdsbestek niet serieus in de beleidsafweging zijn betrokken.

9.6.3 Budgettaire impact

De directe budgettaire derving van het arrest ten aanzien van tandpasta en zonnebrandmiddelen bedraagt volgens het kabinet structureel € 30 miljoen per jaar. Op termijn kan de derving groter worden indien meerdere producten op basis van hun aandiening onder het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen komen te vallen, zo wordt in het verlengde daarbij opgemerkt.[139] Bij de Belastingdienst zijn in dit verband naar eigen zeggen reeds meer dan 1200 producten, die een relatie hebben met gezondheid, ter beoordeling voorgelegd. De reparatiewetgeving ziet niet alleen op tandpasta en zonnebrandmiddelen, maar ook op de zelfzorgmiddelen. Het kabinet neemt voor deze groep producten een budgettair beslag van € 12 miljoen per jaar in aanmerking. Uit de ramingstoelichtingen kan worden opgemaakt dat deze ramingen – zowel de € 30 miljoen als de € 12 miljoen – zijn gebaseerd op omzetgegevens van twee brancheorganisaties, waarbij voor de zelfzorgmiddelen een niet nader geduid gedragseffect van 20 procent in ogenschouw is genomen.[140] Het gebruik van externe databronnen uit de betrokken markt brengt volgens het Centraal Planbureau onzekerheden met zich mee,[141] hetgeen naar mijn mening zeker ook geldt voor het verder niet onderbouwde gedragseffect.

Per saldo levert de aanscherping van de definitie van geneesmiddelen € 12 miljoen op, zo staat het nadrukkelijk verwoord in de wetstoelichting.[142] Hieruit spreekt de suggestie dat voor de begroting € 12 miljoen (extra) belastingopbrengst relevant is, hoewel ook gesteld zou kunnen worden dat dit € 42 miljoen is. In (deels) 2016 en 2017 is er immers sprake van een incidentele derving, want alsdan geldt de reparatiewetgeving nog niet (hierover wordt trouwens verder niets opgemerkt in de desbetreffende begrotingsstukken) en dus doen de budgettaire gevolgen van het arrest zich in die periode voor. In 2018 zal de beleidsmatige budgettaire opbrengst van de omzetbelasting stijgen met € 42 miljoen ten opzichte van het jaar ervoor en stijgen met € 12 miljoen ten opzichte van de situatie voorafgaand aan het arrest.

Ondanks de hiervoor aangehaalde tekst in de toelichting, staat in de budgettaire tabel met alle maatregelen ten aanzien van de reparatiewetgeving een opbrengst van € 42 miljoen weergegeven.[143] De budgettaire gevolgen van het arrest worden daarbij dus genegeerd, waaruit ik afleid dat dit als endogeen wordt beschouwd.[144] In het inkomstenkader wordt derhalve

---

139 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 10.

140 Ramingstoelichtingen Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, bijlage, p. 10. In 2017 worden voor het eerst ramingstoelichtingen gepubliceerd.

141 Centraal Planbureau 2017, par. 1.2.

142 MvT Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 28.

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

144 Het blijkt evenmin dat de budgettaire derving als gevolg van het arrest in 2017 (of terugwerkend naar 2016) eerder al als een beleidsmutatie (onder het inkomstenkader) is geboekt, vgl. Miljoenennota 2017, bijlage 2, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 17-22 alsmede bijlage 6, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 2, p. 39.

een beleidsmatige mutatie van € 42 miljoen geboekt,[145] althans dat neem ik aan want de boekingen van verschillende btw-maatregelen (die ook nog eens vanuit andere jaren kunnen doorwerken) zijn niet afzonderlijk weergegeven.[146] In de Miljoenennota 2018 is opgemerkt: '*De aanscherping van de definitie van geneesmiddelen maakt onder andere onderdeel uit van het beleidsmatige effect bij de btw*.'[147] Nog afgezien van de precieze omvang van de boeking, blijkt uit deze woorden dat het budgettaire gevolg van de reparatiewetgeving wordt geëtiketteerd als een beleidsmatig effect, hetgeen daardoor relevant is voor het inkomstenkader. Deze constatering is van belang, omdat hiervan niet steeds sprake lijkt te zijn bij de reparatiewetgeving als gevolg van arresten. Onder de regels van de automatische stabilisatie en het inkomstenkader dient voor het budgettaire gevolg van een beleidsmatige mutatie normaliter overigens wel compensatie te worden gevonden, maar volgens het kabinet hebben de maatregelen in het Belastingplanpakket 2018 per saldo geen beleidsmatig effect op de lastendruk.[148] Aldus is er in dit geval geen aanwijsbare compenserende maatregel getroffen.

Het lage btw-tarief voor geneesmiddelen en hulpmiddelen is een belastingfaciliteit en als zodanig weergegeven in het overzicht met fiscale regelingen in de Miljoenennota. Voor begrotingsjaar 2018 is voor deze post een budgettair beslag van € 1.804 miljoen geraamd, waarbij tevens gewag wordt gemaakt van een beleidsmatige mutatie van € 42 miljoen.[149] Deze mutatie blijft dus steeds in de stukken terugkomen. Het is overigens interessant dat het directe budgettaire gevolg van het arrest (€ 30 miljoen) slechts een mutatie van de budgettaire omvang van deze reeds bestaande belastingfaciliteit teweegbrengt van 1,7 procent. Dat is weliswaar een budgettair effect, maar gezien de mijns inziens relatief geringe omvang plaatst het wel het argument van de directe budgettaire derving als aanleiding voor de reparatiewetgeving in perspectief (hetgeen onverlet laat dat er dus ook vrees bestaat voor een aanzuigende werking, oftewel een soort indirect budgettair effect).

9.6.4 Parlementaire positie budgettaire impact

Voor de beoordeling van de parlementaire positie als fiscale medewetgever is van belang dat ten tijde van de wetsbehandeling van het Belastingplanpakket 2018 het nieuwe kabinet Rutte III is beëdigd. In het verlengde

145 Het demissionaire kabinet Rutte II heeft het inkomstenkader voor 2017 – het einde van de kabinetsperiode – doorgetrokken naar 2018, zie Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 1, p. 82.

146 Voor begrotingsjaar 2018 is als beleidsmatige mutatie bij de omzetbelasting namelijk een niet nader gespecificeerde saldopost met een omvang van € 27 miljoen weergegeven (om enig perspectief te geven: de endogene mutatie voor dat jaar wordt geraamd op € 2,59 miljard), zie Miljoenennota 2018, bijlage 2, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 19.

147 Miljoenennota 2018, bijlage 2, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 22.

148 Miljoenennota 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 1, p. 82.

149 Miljoenennota 2018, bijlage 6, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 2, p. 43 en 45.

daarvan zorgde het regeerakkoord voor wijzigingen op het voorliggende wetgevingspakket. Weliswaar had dat geen directe invloed op de reparatiewetgeving, maar het is van belang dat de parlementaire aandacht vooral werd gericht op deze nieuwe politieke werkelijkheid (en dus minder op de reparatiewetgeving als zodanig).[150] De Tweede Kamer toont zich hoofdzakelijk geïnteresseerd in de vormgeving en reikwijdte van de reparatiewetgeving en minder in de budgettaire aspecten ervan. Alleen de oppositiefractie van SGP vraagt zich in het verslag af of de maatregel is genomen in het licht van het benodigde geld ter dekking van andere maatregelen.[151] Deze vraag vloeit naar mijn inschatting voort uit de hogere opbrengst van de reparatiewetgeving ten opzichte van de budgettaire derving van het arrest. De regering antwoordt evenwel dat de extra budgettaire opbrengst van € 12 miljoen niet is beoogd ter dekking van andere maatregelen, maar het gevolg is van een noodzakelijke duidelijke afbakening.[152] Door Snels (GroenLinks, oppositie) wordt dit nadien in een wetgevingsoverleg desondanks 'overshooting' genoemd.[153] Het Kamerlid initieert een amendement om de door het kabinet voorgestane reparatiewetgeving aan te passen. Hij acht de afbakening tot geneesmiddelen die onder de Geneesmiddelenwet vallen voor de toepassing van het lage btw-tarief te beperkt en stelt een verruiming voor.[154] Ten opzichte van het kabinetsvoorstel bedragen de kosten van dit amendement grofweg € 12 miljoen, waarvoor dekking is gevonden in een andere maategel. De gesignaleerde 'overshooting' kan hiervoor dus niet dienen, want het kabinet heeft dat reeds ingepast onder het inkomstenkader. Om binnen dat inkomstenkader te blijven, moeten amendementen een dekking kennen om als budgettair neutraal gekenschetst te kunnen worden. Het later overigens verworpen amendement wordt zonder veel toelichting ontraden door het kabinet,[155] maar daaraan lijken in ieder geval niet budgettaire gronden ten grondslag te liggen.

Bruins (ChristenUnie, coalitie) informeert naar de budgettaire omvang van het lage btw-tarief voor homeopathische middelen alsmede naar het budgettaire beslag van de desbetreffende belastinguitgave.[156] Dat laatste is informatie die in een van de bijlagen van de Miljoenennota is weergegeven, maar kennelijk is dat bij het Kamerlid toch niet bekend. Het verbaast mij

150 Zo zijn bijvoorbeeld in de Eerste Kamer de Algemene Financiële Beschouwingen en het plenaire debat Belastingplanpakket 2018 samengevoegd.
151 Verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 5, p. 14.
152 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 24.
153 WGO Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 17, p. 11.
154 De verruiming behelst het tevens onder lage btw-tarief brengen van medische hulpmiddelen indien zij in een farmaceutische toedieningsvorm worden aangeboden en aangemerkt zijn als medisch hulpmiddel volgens de Wet op de medische hulpmiddelen en voorzien zijn van een CE-keurmerk, zie amendement Snels (GroenLinks, oppositie), *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 32. Zie ook de toelichting van het Kamerlid, plenair debat Belastingplanpakket 2018, *Handelingen II* 2017/18, nr. 24, item 22, p. 9.
155 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 72, bijlage.
156 WGO Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 17, p. 69.

overigens niet, want het vereist enig zoekwerk aangezien de informatie over belastingen in deze nota op verschillende plaatsen – waaronder verschillende bijlages – is weergegeven. Het kabinet beantwoordt desalniettemin de vragen.[157]

Gezien de relatie met zorgkosten suggereert Leijten (SP, oppositie) nog de opbrengst van de reparatiewetgeving te laten vloeien naar het budgettair kader zorg of wellicht naar het verlagen van de eigen bijdrage.[158] De suggestie wordt door het kabinet terzijde geschoven met een verwijzing naar de begrotingsspelregel inzake de scheiding tussen inkomsten en uitgaven.[159] Hier wordt een begrotingsspelregel ingezet om een parlementaire suggestie in de kiem te smoren, maar strikt genomen zet het kabinet het te zwaar aan.[160] Natuurlijk vallen de zorguitgaven onder het uitgavenkader, maar de zorgpremies vallen – net als de zorgtoeslag – samen met de belastingen en sociale premies onder het inkomstenkader. En de eigen bijdrage is in wezen een communicerend vat met die zorgpremie en zorgtoeslag.[161] Afgezien van de eventuele politieke wenselijkheid daartoe is het derhalve binnen de vigerende begrotingsspelregels, anders dan het kabinet stelt, niet onmogelijk om een hogere belastingopbrengst als gevolg van reparatiewetgeving in te zetten aan de financieringskant van de zorg.

Tot slot valt op dat zowel in de Tweede als Eerste Kamer de roep om overgangsrecht klinkt,[162] terwijl het kabinet – in dit geval – juist geen terugwerkende kracht aan de reparatiewetgeving heeft verbonden. Voor tandpasta's en zonnebrandmiddelen lijkt overgangsrecht minder relevant, aangezien wordt teruggekeerd naar de situatie voorafgaand aan het arrest. Voor de andere producten die worden 'meegeveegd' en vanaf 1 januari 2018 niet meer onder het lage maar algemene btw-tarief gaan vallen, is het gelag mogelijk harder.

---

157 Het budgettaire beslag van € 5 miljoen voor de toepassing van het lage btw-tarief voor homeopathische middelen staat in schril contrast bij het budgettaire beslag van € 1.804 miljoen voor de belastingfaciliteit voor geneesmiddelen en hulpmiddelen, om nog maar te zwijgen van het totale budgettaire beslag van ongeveer € 14,5 miljard van alle posten onder het lage btw-tarief, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 15, p. 10.

158 WGO Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 17, p. 48. Het verband tussen de btw-verhoging en de zorgkosten wordt ook in de Eerste Kamer gelegd, zie plenair debat AFB en Belastingplanpakket 2018, *Handelingen I* 2017/18, nr. 12, item 7, p. 8.

159 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 15, p. 9-10.

160 Zeker ten aanzien van de zorgpremies (en zorgtoeslag en eigen bijdrage) en de zorguitgaven is het de vraag of de scheiding van de inkomsten en uitgaven wel zo optimaal werkt, want er is sprake van zogenoemde kostendekkendheid.

161 Overigens leidt een verlaging van de eigen bijdrage vanwege de kostendekkendheid van de zorguitgaven tot een hogere zorgpremie, waartegenover juist een compenserende lastenverlaging moet worden geplaatst. Het gaat mij in dit verband niet zozeer om het precieze financieringsmechanisme van de zorg, maar veeleer over het feit dat de zorgfinanciering net als de belastingen onder het inkomstenkader vallen.

162 Verslag Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 5, p. 11 alsmede *Kamerstukken I* 2017/18, 34 785, C, p. 6.

Het kabinet meent evenwel dat het bedrijfsleven voldoende tijd heeft gehad zich op deze wijziging voor te bereiden, waardoor overgangsrecht niet nodig is. Bovendien brengt overgangsrecht budgettaire derving met zich brengt dat volgens het kabinet gedekt zou moeten worden.[163] De roep om overgangsrecht voor deze reeds vroegtijdig aangekondigde tariefsverhoging overtuigt mij niet, maar dat geldt ook voor het argument van het ontbreken van budgettaire derving. Bij de vormgeving van de reparatiewetgeving had immers overgangsrecht geformuleerd kunnen worden gezien de budgettaire meeropbrengst. Vanuit deze context vind ik het te makkelijk om met budgettaire derving te schermen om overgangsrecht buiten de deur te houden.

9.6.5 Tussenconclusie

Het directe budgettaire gevolg van het geneesmiddelenarrest in de btw, en het risico op aanzuigende werking (een soort indirect budgettair gevolg), vormen onder andere de aanleiding voor de reparatiewetgeving. Dat het directe budgettaire gevolg van het arrest slechts 1,7 procent bedraagt van de budgettaire omvang van een reeds bestaande belastingfaciliteit plaatst deze aanleiding enigszins in perspectief. De directe budgettaire derving van het arrest met een omvang van € 30 miljoen wordt in beginsel als endogeen beschouwd, hetgeen betekent dat deze beïnvloeding van de opbrengst van de omzetbelasting als gevolg van het arrest geen effect heeft voor het inkomstenkader. De reparatiewetgeving kent geen terugwerkende kracht tot aan de datum van het arrest of tot aan het moment van aankondiging van de reparatie. De reparatiewetgeving wordt gekenschetst als een beleidsmaatregel. De budgettaire gevolgen met een omvang van € 42 miljoen vallen aldus onder het inkomstenkader. Compenserende maatregelen blijven slechts achterwege, aangezien het budgettaire gevolg van de reparatiewetgeving met andere maatregelen ingepast kan worden voor een sluitend inkomstenkader, zo blijkt uit de Miljoenennota.

Het is voor het inkomstenkader of de begroting niet relevant dat de budgettaire opbrengst van de reparatiewetgeving omvangrijker is dan de budgettaire derving van het arrest. Wel is in dat licht frappant dat het parlementaire pleidooi voor overgangsrecht, hoewel daarvoor mijns inziens de noodzaak ontbreekt, door het kabinet wordt afgewezen met een verwijzing naar de budgettaire derving daarvan. Ook wordt de begrotingsspelregel inzake de scheiding van inkomsten en uitgaven mijns inziens te stellig geponeerd om daarmee de suggestie van een Kamerlid om de opbrengst van de reparatiewetgeving in te zetten voor de financiering van de zorg in de kiem te smoren. In het parlementaire debat worden de budgettaire gevolgen van het arrest en de reparatiewetgeving naar mijn mening derhalve niet steeds zuiver voor het voetlicht gebracht.

---

163 Nota n.a.v. verslag Belastingplanpakket 2018, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 785, nr. 6, p. 23-23 alsmede *Kamerstukken I* 2017/18, 34 785, D, p. 16.

9.7 Compartimenteringsreserve

9.7.1 Aanleiding

Aandelen verschuiven van de belaste naar de onbelaste sfeer indien de deelnemingsvrijstelling eerst niet van toepassing is maar later wel. Compartimenteren is, kort gezegd, het toerekenen van de resultaten aan de te onderscheiden sferen. De Hoge Raad heeft op 14 juni 2013 een arrest gewezen met de strekking dat in geval van een sfeerovergang als gevolg van een wetswijziging, anders dan bij een feitenwijziging, compartimentering slechts aan de orde is indien dat bij wet is voorgeschreven.[164] In het onderhavig geval heeft de wetgever voor compartimentering geen wettelijke sfeerovergangsmaatregelen getroffen, maar uitsluitend in de wetstoelichting aangegeven dat de uit de jurisprudentie bekende compartimenteringsleer ten aanzien van feitenwijzigingen van overeenkomstige toepassing is op sfeerovergangen als gevolg van een regimewijziging. Doordat de Hoge Raad compartimentering achterwege laat, kunnen resultaten uit de belaste sfeer toch in de onbelaste sfeer onder de deelnemingsvrijstelling vallen (en vice versa).

9.7.2 Reparatie

Op de dag van het arrest reageert de staatssecretaris van Financiën met een persbericht.[165] Daarin wordt reparatiewetgeving in het vooruitzicht gesteld. Deze reparatiewetgeving behelst het wettelijk vastleggen van compartimentering bij sfeerovergangen, zowel als gevolg van wetswijzigingen (regelcompartimentering) als wijziging van feiten en omstandigheden (feitencompartimentering). Aldus worden claims behouden die als gevolg van sfeerovergang worden geconstateerd. De reparatiewetgeving kent terugwerkende kracht tot de datum van het arrest, aangezien belastingplichtigen in de optiek van het kabinet anders zouden kunnen anticiperen op de nieuwe regeling tussen de datum van het arrest en de datum dat het wetsvoorstel van kracht wordt. Volgens het kabinet kan dit op eenvoudige wijze door bijvoorbeeld binnen concernverband aandelen te vervreemden om op die wijze een realisatiemoment te creëren.[166] De reparatiewetgeving bestendigt in wezen de praktijk zoals die voorafgaand aan het arrest plaatsvond, waarmee budgettaire derving wordt voorkomen.

9.7.3 Budgettaire impact

Volgens het kabinet wordt met de reparatiewetgeving een budgettaire derving van ongeveer € 200 miljoen voorkomen.[167] Het is niet duidelijk of

164 HR 14 juni 2013, nr. 11/04538, BNB 2013/177.
165 Nieuwsbericht Ministerie van Financiën, 14 juni 2013, V-N 2013/29.20.
166 MvT Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 713, nr. 3, p. 5.
167 MvT Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 713, nr. 3, p. 5.

dit bedrag ziet op de budgettaire gevolgen van de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving dan wel op een jaarlijks budgettair effect indien de reparatiewetgeving zou worden verworpen. Overigens is de suggestie van het voorkomen van budgettaire derving strikt genomen niet helemaal sluitend. De reparatiewetgeving werkt immers terug tot de datum van het arrest, hetgeen betekent dat in geval van een vervreemding van een aandelenbelang vóór die datum (en in geval zich ter zake van dit belang in het verleden door wetswijziging een sfeerovergang heeft voorgedaan) de nieuwe compartimenteringsregeling niet van toepassing is. Het kabinet beaamt weliswaar de mogelijkheid van de geschetste situatie,[168] maar in hoeverre hiervan daadwerkelijke sprake is alsmede de daarmee gepaard gaande eventuele incidentele budgettaire gevolgen blijven onbenoemd.

Er is slechts 2,5 maand gelegen tussen het arrest op 14 juni 2013 en de indiening van de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer op 30 augustus 2013. Door het persbericht en de aankondiging van de reparatiewetgeving is direct het standpunt ingenomen dat (ook voor het lopende begrotingsjaar 2013) geen budgettair effect optreedt. Dit alles speelt zich af in een periode dat het kabinet drukdoende is het begrotingssaldo onder de Europese begrotingsspelregel van de 3%-tekortnorm te houden, terwijl overigens ook de 60%-schuldnorm ruimschoots wordt overschreden.[169] Er is in deze context simpelweg geen enkele budgettaire ruimte om een eventuele tegenvaller op te vangen. Daarmee is het in wezen dus evenmin relevant of de budgettaire gevolgen van het arrest onder het inkomstenkader vallen (en dus gecompenseerd dienen te worden) dan wel niet onder het inkomstenkader vallen (en dus als endogeen effect onder de automatische stabilisatie in beginsel weglopen). Het kabinet heeft zich hierover in het geheel niet uitgelaten, waardoor ongewis is wat de zienswijze van het kabinet hieromtrent is. De budgettaire gevolgen van het arrest kunnen gezien de 'penibele' situatie op de overheidsbegroting simpelweg niet genegeerd worden doordat de Europese begrotingsnormen dwingend voorschrijven dat het verschil tussen de uitgaven en de inkomsten te groot is.[170] De budgettaire gevolgen van het arrest en de daaropvolgende reparatiewetgeving is vanuit het uitgangspunt dat geen budgettair effect optreedt niet terug te vinden in de begroting.

De deelnemingsvrijstelling wordt niet beschouwd als een belastinguitgave en is nadien evenmin geschaard onder de beleidsmatig en budgettair relevante belastingfaciliteiten. Het budgettaire beslag van de deelnemingsvrijstelling is derhalve niet weergegeven in het desbetreffende overzicht in de Miljoenennota (en evenmin in de toelichting op de begroting).

---

168 Vgl. Nadere MvA Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken I* 2014/15, 33 713, E, p. 2.

169 Om de overheidsfinanciën te verbeteren is in 2012 nog het Begrotingsakkoord 2013 afgesloten, maar de op 24 mei 2013 verschenen Voorjaarsnota 2013 vermeldt desondanks een tussenstand voor het lopende begrotingsjaar met een overschrijding van de tekortnorm, overigens mede veroorzaakt door de nationalisatie van SNS-REAAL.

170 Relevant is dat de vennootschapsbelasting op kasbasis wordt geregistreerd voor de begroting.

9.7.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving kenmerkt zich door de aandacht op de technische vormgeving en reikwijdte ervan. Het breed uitwisselen van casuïstiek is zowel in de Tweede als Eerste Kamer aan de orde. De inschatting van de omvang van de budgettaire derving wordt niet zonder meer als een gegeven beschouwd. Zo informeert de PvdA-coalitiefractie gedurende de schriftelijke voorbereiding naar het aantal gevallen waarin compartimentering wordt toegepast om zich aan de hand daarvan, zo neem ik aan, onder andere een oordeel te kunnen vormen over het aan de reparatiewetgeving toegerekende budgettaire beslag.[171] Maar veel gegevens hieromtrent lijken niet voorhanden te zijn, hetgeen impliceert dat ook de raming van het budgettaire beslag een redelijke slag in de lucht is, althans nadere gegevens hieromtrent worden gedurende de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving niet naar voren gebracht.[172]

Vooral de terugwerkende kracht, waarvoor de budgettaire gevolgen als aanleiding een rol spelen, blijkt een gevoelig punt in het parlement. Omtzigt (CDA, oppositie) wijst erop dat terugwerkende kracht alleen in uitzonderlijke gevallen is toegestaan en alsdan ook duidelijk gemotiveerd dient te worden.[173] '*De enige motivatie die in dit wetsvoorstel te vinden is, is het voorkomen van budgettaire derving*', zo merkt hij op. Vervolgens formuleert hij zijn ongenoegen over het gebrek aan informatie hieromtrent: '*De staatssecretaris geeft in het geheel niet aan om hoeveel budgettaire derving het gaat en hoe die verdeeld is over de verschillende jaren*.'[174] In de wetstoelichting is weliswaar een budgettaire derving genoemd, maar het is niet duidelijk of dit (deels) op de terugwerkende kracht slaat (nog afgezien van de discussie over de precieze reikwijdte van die terugwerkende kracht). De staatssecretaris deelt de opwinding in de Tweede Kamer over de terugwerkende kracht niet. Zijns inziens is compartimentering de bekende en staande praktijk. '*Iedereen wist dat en handelde ernaar*,' aldus de bewindsman, die de terugwerkende kracht als '*volkomen logisch*' ziet.[175] Als waarschuwing schermt hij vervolgens met de budgettaire gevolgen, hoewel hij daarbij opnieuw niet het onderscheid maakt tussen de terugwerkende kracht en het effect voor de toekomst van de reparatiewetgeving: *'(…) het niet doen zou op termijn tot € 200 miljoen kunnen kosten.*'[176] Daarmee blijft onduidelijk wat de budgettaire gevolgen zijn indien enkel een streep wordt gezet door de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving maar niet door de reparatiewetgeving als zodanig.

---

171 Verslag Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 713, nr. 5, p. 2.
172 Nota n.a.v. verslag Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 713, nr. 6, p. 2-3.
173 Zie over terugwerkende kracht van belastingwetgeving paragraaf 3.6.2.
174 Plenair debat Compartimenteringsreserve, *Handelingen II* 2014/15, nr. 15, item 4, p. 1.
175 Plenair debat Compartimenteringsreserve, *Handelingen II* 2014/15, nr. 15, item 4, p. 3.
176 Plenair debat Compartimenteringsreserve, *Handelingen II* 2014/15, nr. 15, item 4, p. 3.

Allengs ontstaat in het parlement het idee de terugwerkende kracht te beperken tot 1 januari 2007, aangezien op dat moment een wetswijziging in de deelnemingsvrijstelling is doorgevoerd (Wet Werken aan winst). Het zijn immers die wetswijziging en de daarbij in de wetstoelichting geformuleerde uitgangspunten voor compartimentering waarover het arrest en de discussie gaan. Om die reden lijkt het parlementariërs in ieder geval opportuun situaties van voor die tijd niet in de reparatiewetgeving te betrekken. Hoewel in de Tweede Kamer hier nadrukkelijk om wordt gevraagd, geeft de staatssecretaris van Financiën pas in de Eerste Kamer gehoor aan dit alsdan inmiddels herhaaldelijk gedane verzoek. Uiteindelijk wordt de toezegging gedaan dat belastingplichtigen zich op het arrest kunnen beroepen voor zover sprake is van een realisatie van een belang en zich ter zake van dat belang vóór 1 januari 2007 een sfeerovergang heeft voorgedaan als gevolg van een wetswijziging, hetgeen dus betekent dat de reparatiewetgeving niet geldt voor die situaties (indien dat in het voordeel is van belastingplichtigen).[177] De staatssecretaris merkt vervolgens nog op dat deze toezegging leidt tot een incidentele budgettaire derving van € 10 miljoen. Het is volstrekt onduidelijk waar dit bedrag vandaan komt. Aangezien de eerdere vragen over de aan de raming ten grondslag liggende gegevens onbeantwoord zijn gebleven, lijkt dit een greep in de lucht te zijn.[178] De parlementariërs slaan er ook niet (meer) op aan,[179] temeer daar de staatssecretaris vervolgt: '*Die derving zal op een later moment van een adequate dekking worden voorzien*.'[180] Mij is niet bekend dat voor deze eenmalige rekening van € 10 miljoen nog op enig moment daadwerkelijk dekking is ingezet en ik acht het dan ook aannemelijk dat het in de zogenoemde plooien van de begroting is weggevallen. De gedane opmerking dient naar mijn inschatting vooral ter voorkoming van het ontstaan van een precedent om toezeggingen met budgettaire effecten zonder gevolgen te laten.

Hoewel het kabinet weliswaar al binnen 2,5 maand na de datum van het arrest de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer heeft ingediend, inspireert dat niet tot een spoedige parlementaire behandeling. Beide Kamers nemen de tijd. Het duurt meer dan 1,5 jaar eer de Eerste Kamer groen licht geeft.[181] Normaliter zou bij de begroting 2014 en 2015 een nader vast te stellen derving als gevolg van het arrest moeten worden ingeboekt, aangezien de

177 Nota n.a.v. verslag Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken I* 2014/15, 33 713, G, p. 1-2.

178 Temeer daar de staatssecretaris van Financiën in dit verband eerder nog een opmerking heeft gemaakt, waaruit juist kan worden afgeleid dat het budgettaire beslag gering zou moeten zijn: '*Er zijn momenteel niet of nauwelijks gevallen bekend waar de oorzaak voor regelcompartimentering vóór 1 januari 2007 ligt. Naar mijn mening heeft de door deze leden gevraagde toezegging materieel dan ook slechts een geringe betekenis.*' Zie Nadere MvA Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken I* 2014/15, 33 713, E, p. 3.

179 Steker, het wetsvoorstel wordt in de Eerste Kamer niet meer plenair behandeld maar als hamerstuk afgedaan.

180 Nota n.a.v. verslag Compartimenteringsreserve, *Kamerstukken I* 2014/15, 33 713, G, p. 2.

181 De indiening bij de Tweede Kamer is op 30 augustus 2013 en de Eerste Kamer stemt (als hamerstuk) in op 14 april 2015.

reparatiewetgeving alsdan nog niet is aangenomen en bovendien de daarin opgenomen terugwerkende kracht in het parlement onder vuur is komen te liggen. Door de voortdurende parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving staat voor die jaren dan ook nog niet vast op welke wijze de compartimentering gestalte krijgt, waardoor voorstelbaar is dat de afhandeling van aangiftes vertraging oploopt en dat eventuele bezwaren worden aangehouden. Dit kan een tijdelijk effect hebben op de opbrengst vennootschapsbelasting, hetgeen relevant is aangezien de opbrengst in de begroting op kasbasis wordt geregistreerd. Het kabinet negeert dit effect in de begroting echter geheel.[182] Het kabinet gaat ervanuit dat het parlement hoe dan ook integraal instemt met het ingediende wetsvoorstel, hetgeen een uitgangspunt is dat uiteindelijk ook, afgezien van de toegezegde beperking van de terugwerkende kracht, werkelijkheid wordt. Het is evenwel niet bekend of belastingplichtigen in de te onderscheiden jaren dat de reparatiewetgeving in het parlement aanhangig is reeds handelden conform de alsdan nog niet aangenomen wetgeving, maar ook daar gaat het kabinet kennelijk wel vanuit.

9.7.5 Tussenconclusie

Voor het budgettaire gevolg van het arrest inzake de regelcompartimentering en de daaropvolgende reparatiewetgeving is zonder nadere toelichting enkel een bedrag van € 200 miljoen genoemd, hetgeen vanwege de niet overgelegde onderliggende gegevens een zeer onzekere raming lijkt. Het komt vooral over als een 'budgettaire waarschuwing' aan parlementariërs om met de wetgeving in te stemmen. Het is niet duidelijk, en het wordt desgevraagd ook niet duidelijk gemaakt door het kabinet, wat het budgettaire beslag is van de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving. Dat is relevant aangezien het parlement vooral met dat onderdeel moeite heeft, mede waardoor de parlementaire behandeling enige tijd duurt (en dus ook de terugwerkende kracht uiteindelijk op een langere periode ziet). Een in de Eerste Kamer afgedwongen toezegging om de terugwerkende kracht in de tijd te beperken, krijgt een prijskaartje van € 10 miljoen zonder dat duidelijk is waar de rekening hiervoor wordt neergelegd. Het zorgt er in ieder geval voor dat ook de Eerste Kamer de reparatiewetgeving aanneemt.

---

182 Illustratief is een andere casus in de vennootschaps- en dividendbelasting. Ten aanzien van de reparatiewetgeving met betrekking tot de spoedreparatie fiscale eenheid (*Kamerstukken II* 2017/18, 34 959, nrs. 1-3) beperkt het kabinet in het najaar van 2018 de in die wetgeving opgenomen terugwerkende kracht (van 25 oktober 2017 naar 1 januari 2018) met het argument dat alsdan de aangiftes vennootschapsbelasting over 2017 kunnen worden ingediend zonder daarbij de op dat moment nog niet tot wet verheven spoedreparatiemaatregelen in acht te nemen, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 72, p. 3. Indien de reparatie van een arrest over de belasting- en begrotingsjaren heenloopt, kunnen er dus problemen bij de aangiftes ontstaan over de aldus van toepassing zijnde regelgeving. In deze constellatie acht ik het voorstelbaar dat voor de te onderscheiden jaren op kasbasis ook tijdelijke budgettaire effecten kunnen optreden.

Het is niet bekend of de budgettaire gevolgen van het arrest onder het inkomstenkader geacht worden te vallen, want door de penibele situatie op de rijksbegroting meent het kabinet dat deze budgettaire gevolgen sowieso niet zonder reactie kunnen blijven. Het zijn de Europese begrotingsspelregels die in wezen de nationale begrotingsspelregels – de werking van het inkomstenkader en van de automatische stabilisatie – buitenspel zetten. Aldus dient de reparatiewetgeving om de bestaande praktijk van compartimentering te continueren. Zo worden de budgettaire gevolgen van het arrest voorkomen, zodat de begroting daarmee niet wordt belast. Afgezien van de door de Eerste Kamer afgedwongen beperking van de initieel voorgestelde terugwerkende kracht lijken er inderdaad geen gevolgen voor de opbrengst van de vennootschapsbelasting in de begroting te zijn. Wel kan zich door de voortdurende parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving en de onzekerheid over de uitkomst daarvan in de te onderscheiden begrotingsjaren een tijdelijk budgettair effect in de opbrengst voordoen (als gevolg van afwijkende aangiftes), maar dit wordt, als er al sprake van is, in de begroting genegeerd.

9.8 Internationale fiscale eenheid[183]

9.8.1 Aanleiding

Een fiscale eenheid tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en kleindochter is niet mogelijk indien de tussenhoudster een niet-ingezetene betreft zonder vaste inrichting in Nederland. Evenmin is een fiscale eenheid mogelijk tussen in Nederland gevestigde zustermaatschappijen, waarvan de moedermaatschappij een niet-ingezetene betreft zonder vaste inrichting in Nederland. Als in de bovenstaande voorbeelden de tussenhoudster respectievelijk de moedermaatschappij (topmaatschappij) in Nederland gevestigd zouden zijn, is de fiscale eenheid wel mogelijk. Het Hof Amsterdam heeft naar aanleiding van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU in 2014 in drie zaken beslist dat, kort gezegd, in geval van vestiging van de tussenhoudster respectievelijk de moedermaatschappij (topmaatschappij) in een andere lidstaat een fiscale eenheid mogelijk moet zijn.[184]

183 De in deze paragraaf te onderzoeken aanpassing 'internationale fiscale eenheid' betreft een andere reparatie dan de 'spoedreparatie fiscale eenheid' naar aanleiding van twee uitspraken van het Hof van Justitie EU (HvJ EU 28 februari 2018, C-398/16 en C-399/16, BNB 2018/92). Laatstgenoemde reparatiewetgeving is niet als separate casus onderzocht. Het desbetreffende wetsvoorstel is in juni 2018 ingediend bij de Tweede Kamer (Spoedreparatie fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 959, nrs. 1-3.), maar de parlementaire behandeling liet - afgezien van het schriftelijke verslag - op zich wachten en had pas plaats in de afrondende fase van dit onderzoek. Om die reden is deze casus niet integraal in het onderzoek meegenomen. Wel zijn relevante aspecten, voor zover van toepassing, in het onderzoek verwerkt.

184 Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00180bis, V-N 2015/7.11; Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00587bis, V-N 2015/7.12 en Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00824bis, V-N 2015/7.17.

9.8.2 Reparatie

Vijf dagen na de beslissing van het Hof Amsterdam wordt vooruitlopend op reparatiewetgeving via een beleidsbesluit de goedkeuring verleend om verzoeken voor een fiscale eenheid tussen in Nederland gevestigde vennootschappen in te willigen indien daarbij sprake is van een in een andere lidstaat gevestigde top- of tussenmaatschappij (waarbij die top- of tussenmaatschappij trouwens geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid).[185] Ruim driekwart jaar later wordt de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer ingediend, waarbij grofweg het goedkeurende beleidsbesluit wettelijk wordt vastgelegd.[186] De reparatiewetgeving is derhalve geen correctie van de beslissing van het Hof van Justitie EU maar volgt deze juist en brengt aldus de vennootschapsbelasting in lijn met het Europese recht.

9.8.3 Budgettaire impact

De reparatiewetgeving bewerkstelligt een verruiming van het regime van de fiscale eenheid ten opzichte van de bestaande praktijk. Nog niet verrekenbare verliezen worden sneller verrekenbaar (tijdelijk effect) en minder verliezen verdampen omdat een vennootschap binnen een fiscale eenheid makkelijker verliezen kan verrekenen (structureel effect). Dit betekent in het begin een hogere budgettaire derving dan in de structurele situatie.[187] Nadat de desbetreffende verzoeken voor de toepassing van een fiscale eenheid in december 2014 worden ingewilligd, ontstaat vanaf dat moment een derving. Deze zal zich op kasbasis dus vooral vanaf begrotingsjaar 2015 voordoen, ongeacht het belastingjaar waar het verzoek betrekking op heeft.[188] Het kabinet geeft aan dat er gezien de indiening van de reparatiewetgeving in oktober 2015 voor begrotingsjaar 2015 '*geen reële mogelijkheden*' meer zijn voor een '*adequate dekking*'.[189] Het voorstel is vervolgens om de budgettaire derving voor 2015 uit te smeren over 2016 en 2017, zodat daar-

185 Besluit staatssecretaris van Financiën van 16 december 2014, nr. BLKB 2014/2137M, V-N 2015/7.13 tot wijziging van het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, V-N 2011/3.20.

186 Ten opzichte van het beleidsbesluit bevat het wetsvoorstel slechts enkele aanvullende maatregelen, zoals met betrekking tot het voorkomen van dubbele verliesneming en de aanpassing van de bezitseis.

187 De reeks van de budgettaire derving luidt: € 126 miljoen (2015), € 139 miljoen (2016) en € 135 miljoen (2017). Voor de structurele situatie wordt uitgegaan van een derving van € 41 miljoen. Zie MvT Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 3, p. 16.

188 Op transactiesbasis is strikt genomen relevant op welk belastingjaar (begrotingsjaar) de aldus aangegane fiscale eenheid ziet, maar doordat transactiesbasis voor de vennootschapsbelasting in de praktijk gelijkgesteld is aan kasbasis wordt dit onderscheid naar de desbetreffende jaren niet gemaakt.

189 MvT Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 3, p. 16.

voor een hogere dekking moeten worden gevonden.[190] Het is een creatieve invalshoek, maar het is de vraag voor welk probleem dat een oplossing biedt of welke regel daarmee wordt gediend, afgezien van de kennelijke politieke wenselijkheid om een geconstateerde budgettaire derving van een reactie te voorzien. Aangezien de begroting een jaarlijkse weergave geeft van onder andere de inkomsten speelt voor de vaststelling daarvan een uitgesmeerd budgettair effect geen rol, want het gaat in wezen enkel om de vaststelling van jaarbedragen.[191] In de Europese en nationale begrotingsspelregels bestaat evenmin een mechanisme dat ziet op een uitgesmeerd budgettair effect. In Europees verband worden immers jaarlijkse normen gehanteerd en 'de cumulatieve werking' van het inkomstenkader ziet op het eindbeeld gedurende de kabinetsperiode, maar niet op het optellen van het jaar-op-jaar-effect van dezelfde maatregel.[192] Desalniettemin lijkt het kabinet met het uitsmeren van het budgettaire effect naar het inkomstenkader te verwijzen, aangezien, zo wordt opgemerkt, ter compensatie van 2015 in de jaren 2016 en 2017 een hogere (tijdelijke) compensatie moet worden gevonden met een omvang van € 200 miljoen.[193] Het is evenwel de gangbare praktijk om bij een fluctuerende budgettaire reeks het eerste toepassingsjaar in ogenschouw te nemen en vervolgens de jaarlijkse mutatie daarop en niet, zoals in het onderhavig geval, het budgettaire effect van drie jaren te vertalen in twee gemiddelde jaareffecten.[194] Naar mijn mening boekt het kabinet dus verkeerde bedragen onder het inkomstenkader. In structurele zin gaat het kabinet overigens uit van een budgettaire derving van € 41 miljoen per jaar. Bij een afwijkend structureel effect (of een langlopende fluctuerende reeks) is onder de spelregels van het inkomstenkader niet direct duidelijk welk bedrag (of bedragen) na de kabinetsperiode in ogenschouw moet(en) worden genomen.[195]

---

190 In beginsel is 2017 het laatste begrotingsjaar van de kabinetsperiode (kabinet Rutte II), maar als gevolg van de lange kabinetsformatie en derhalve demissionaire status van het zittende kabinet worden de kaders – inkomstenkader en uitgavenkaders – voor 2018 noodgedwongen doorgetrokken.

191 De eventuele vaststelling van een lagere belastingontvangst in de begroting voor jaar t is niet conditioneel aan een geprognosticeerde hogere belastingontvangst in jaar t+1 en t+2, nog afgezien van het feit dat het vaststellen van belastingontvangsten in de begroting materieel weinig effect heeft. Zie hierover paragraaf 3.10.

192 Het inkomstenkader moet over de gehele kabinetsperiode bezien sluitend zijn, waarbij de insteek is om ook het jaarlijks afgesproken pad te bewandelen hoewel dat minder dwingend is geformuleerd.

193 Van de voor 2015 geraamde budgettaire derving van € 126 miljoen wordt € 61 miljoen 'toegerekend' aan 2016 en € 65 miljoen aan 2017.

194 De budgettaire reeks van € 126 miljoen (2015), € 139 miljoen (2016) en € 135 miljoen (2017) wordt dus onder het inkomstenkader geboekt als een budgettaire reeks van € 200 miljoen (2016 en 2017). Cumulatief sluiten beide reeksen weliswaar op € 400 miljoen, maar dat is een effect dat voor het inkomstenkader niet ter zake doet. Het laatste jaar van de kabinetsperiode (in beginsel is dat 2017) is voor het sluitend maken van het inkomstenkader normaliter relevant, en dat is € 135 miljoen.

195 Alleen in geval van de omkeerregel is vastgelegd dat de contante waarde van de langjarige kasstroom relevant is voor het inkomstenkader.

Overigens is een tweede belangrijke constatering dat het kabinet ervan uitgaat dat de budgettaire derving onder het inkomstenkader valt en daar dus ingepast dient te worden. Het is niet duidelijk of deze budgettaire derving direct aan de rechterlijke beslissing dan wel pas aan de reparatiewetgeving wordt gerelateerd, hetgeen in algemene zin relevant is om de budgettaire systematiek omtrent de reparatiewetgeving te belichten.[196] In de onderhavig zaak maakt dat echter geen verschil, want de reparatiewetgeving bevestigt enkel de lijn van de rechterlijke beslissing en dus is de (te compenseren) budgettaire derving in beide gevallen gelijk. Het lijkt mij trouwens in deze casus ook pleitbaar dat de via de rechter afgedwongen correcte wetstoepassing geen budgettaire derving veroorzaakt, maar juist tot het inzicht leidt dat in het verleden op basis van de wet (die de facto ook toen in strijd was met het Europese recht, hetgeen pas later is vastgesteld) eigenlijk een te hoge opbrengt is gegenereerd. Het is een zienswijze die in de kabinetsstukken niet is terug te vinden.

De dekking van de reparatiewetgeving wordt vanaf 2016 onder andere gevonden in beschikbare middelen in het lastenkader,[197] waarmee er dus kennelijk ruimte bestaat onder het inkomstenkader zonder dat een concreet aanwijsbare compenserende maatregel moet worden getroffen. Het is niet direct te achterhalen of, en voor welk bedrag, hiervan sprake is.[198] Voor 2016 is als dekking tevens sprake van een incidentele verhoging van de Awf-premie (het betreft de werkgeverspremie voor het Algemene Werkloosheidsfonds). Dit betekent dat een lagere opbrengst vennootschapsbelasting wordt gedekt met een hogere werkloosheidspremie, waarbij op geen enkele wijze betekenis toekomt aan het veronderstelde verband tussen de werkloosheidspremie en de werkloosheidsuitkeringen. Voor het inkomstenkader is deze dekking passend, want de sociale premies vallen net als de belastingen onder het maatgevende criterium van de collectieve lasten. Tegelijkertijd vallen de sociale premies niet onder de begroting (zie paragraaf 4.4), hetgeen betekent dat de inkomstenkant van de begroting lager uitvalt. Aldus is vanuit de begroting bezien met het verhogen van de Awf-premie helemaal geen sprake van een dekking.

---

196 Het valt namelijk op dat de budgettaire gevolgen van jurisprudentie niet steeds onder het inkomstenkader worden gebracht (soms is het een endogeen effect, zeker als er geen reparatiewetgeving wordt ingezet), waardoor de vraag kan opspelen of de budgettaire gevolgen van reparatiewetgeving als zodanig separaat ingepast moeten worden onder het inkomstenkader (en dus compensatie behoeven).

197 MvT Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 3, p. 16. Daarnaast wordt voor een deel van de dekking gewezen op 'een aflopende taakstelling voor potentiële maatregelen' die volgen uit het 'BEPS-project' van de OESO, hetgeen wordt uitgewerkt in het Belastingplan 2017.

198 In de enkele weken voorafgaand aan de indiening van de reparatiewetgeving gepresenteerde Miljoenennota 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 300, nr. 1, p. 86, is hierover opgemerkt: *'(…) is een aantal andere maatregelen verwerkt in het inkomstenkader. Dit zijn onder meer de maatregelen uit het Belastingplan, de fiscale verzamelwet en andere fiscale maatregelen.'* Een verder toelichting ontbreekt en over de dekking voor de reparatiewetgeving fiscale eenheid wordt in het geheel niet gesproken.

De fiscale eenheid wordt niet beschouwd als een belastinguitgave en is nadien evenmin geschaard onder de beleidsmatig en budgettair relevante belastingfaciliteiten. Het budgettaire beslag van de fiscale eenheid is derhalve niet weergegeven in het desbetreffende overzicht in de Miljoenennota (en evenmin in de toelichting op de begroting), hoewel daar wel parlementaire belangstelling voor bestaat.[199] De staatssecretaris van Financiën brengt een praktisch bezwaar te berde. Zijns inziens is het '*ondoenlijk*' en onuitvoerbaar om het budgettaire beslag van de fiscale eenheid in kaart te brengen.[200] Tegelijkertijd rijst dan wel de vooralsnog onbeantwoorde vraag waarom een aanpassing van de fiscale eenheid (de voorliggende reparatiewetgeving) wel kan worden geraamd maar kennelijk niet het totale budgettaire beslag van de fiscale eenheid.

9.8.4 Parlementaire positie budgettaire impact

De Tweede Kamer toont zich geïnteresseerd in de budgettaire impact van de reparatiewetgeving.[201] Het hierop vooruitlopende beleidsbesluit blijkt niet aan de Tweede Kamer te zijn gestuurd. De Tweede Kamer is derhalve pas bij de indiening van de reparatiewetgeving (met terugwerkende kracht) in kennis gesteld van de budgettaire gevolgen. '*Ik krijg een beetje de indruk dat de Kamer hier buitenspel stond*,' merkt Merkies (SP, oppositie) in dit verband op.[202] De Tweede Kamer valt trouwens niet over het vraagstuk van de dekking als zodanig. Geen enkele fractie geeft blijk van het standpunt de gevolgen van het arrest (of de reparatiewetgeving) niet van een dekking te voorzien. Dat standpunt lijkt overigens niet gebaseerd te zijn op een bepaalde interpretatie van de begrotingsspelregels, maar veeleer op het argument dat een verruiming van de toepassing van de fiscale eenheid hoofdzakelijk grotere internationaal opererende bedrijven ten goede komt. Vanuit dat perspectief is het gevolg van een lagere opbrengst vennootschapsbelasting kennelijk ongewenst.[203]

Dat de budgettaire derving volgens het kabinet voor een deel wordt gedekt door '*beschikbare middelen in het lastenkader*' en voor een deel door '*een aflopende taakstelling voor potentiële maatregelen*' die voortvloeien uit het 'BEPS-project' oogt weinig concreet en stelt parlementariërs om die reden niet gerust.[204] Zo wordt door verschillende fracties om nadere details over

199 Verslag en nader verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 5, p. 11 respectievelijk nr. 8, p. 4. Vgl. ook de verworpen motie Merkies (SP, oppositie), *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 15, waarin wordt opgeroepen de '*budgettaire consequenties van het fiscale eenheidsregime*' te onderzoeken.

200 Plenair debat Aanpassing fiscale eenheid, *Handelingen II* 2015/16, nr. 112, item 4, p. 4.

201 De belangstelling in de Eerste Kamer voor de reparatiewetgeving beperkt zich tot een bescheiden schriftelijke voorbereiding. Zonder verdere beraadslaging en stemming wordt het wetsvoorstel uiteindelijk aangenomen.

202 Plenair debat Aanpassing fiscale eenheid, *Handelingen II* 2015/16, nr. 107, item 12, p. 3.

203 Plenair debat Aanpassing fiscale eenheid, *Handelingen II* 2015/16, nr. 107, item 12.

204 MvT Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 3, p. 16.

de precieze dekking gevraagd.[205] Daarbij zijn ook de jaren na de kabinetsperiode van belang, want door de vage invulling van de dekking wekt het kabinet de indruk de rekening door te schuiven. In de beantwoording schermt het kabinet voor na de kabinetsperiode met een dekking door onder andere de taakstelling 'BEPS' door te trekken, maar dat blijft een uiterst onzekere dekking op het moment dat het parlement de reparatiewetgeving moet vaststellen. Het kabinet belooft hieromtrent in het Belastingplan 2017 met uitgewerkte maatregelen te komen, maar dat wordt pas een half jaar na deze belofte bij de Tweede Kamer ingediend.[206] Deze belofte lijkt evenwel gestand te worden gedaan, hoewel het verband tussen de budgettaire paragraaf van de reparatiewetgeving en van het Belastingplan 2017 moeizaam gelegd kan worden.[207] Temeer daar de taakstelling ook wordt ingevuld door een via een ander wetsvoorstel geregelde invoering van de vennootschapsbelastingplicht voor zeehavens.[208] Voor parlementariërs rest zo een puzzel naar de concrete maatregelen die achter de gepresenteerde dekking van de reparatiewetgeving schuil gaan.

Een verhoging van de werkloosheidspremie inzetten om een lagere vennootschapsbelasting te dekken (eenmalig in 2016) wordt bekritiseerd, hoewel het past binnen de systematiek van het inkomstenkader. Door de PvdA-coalitiefractie wordt bijvoorbeeld vastgesteld dat '*een lek in de vennootschapsbelasting de facto wordt gedicht door hogere lasten op arbeid*.'[209] Overigens is het opmerkelijk dat in de memorie van toelichting niet staat vermeld met hoeveel de premie wordt verhoogd. Het kabinet reageert op deze gevoeligheid met de toezegging dat de verhoging van de werkloosheidspremie voor 2016 in de jaren 2018 en 2019 weer met eenzelfde bedrag wordt verlaagd, waarbij nu wel concrete bedragen en een premiepercen-

205 Verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 5, p. 11-12.

206 Nota n.a.v. verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 6, p. 27. Tijdens het plenaire debat in de Tweede Kamer van de reparatiewetgeving is het Belastingplan 2017 nog niet ingediend, zodat Kamerleden alsdan niet op de hoogte (kunnen) zijn van de concrete dekking.

207 De budgettaire tabel van het Belastingplan 2017 is in wezen misleidend, doordat in de toelichting de inzet voor de aanpassing fiscale eenheid wordt gemeld zonder dat dit in deze tabel is verwerkt. Zo wordt slechts opgemerkt: '*Deze taakstelling wordt in het inkomstenkader ingepast door middel van de opbrengsten uit de invoering van de Vpb-plicht voor zeehavens en de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen in de innovatiebox en de renteaftrekbeperkingen.*' Een precieze weergave of budgettaire vertaling naar de aanpassing fiscale eenheid wordt niet gemaakt. Zie MvT Belastingplan 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 40.

208 De tijdelijke zeehavenvrijstelling (MvT Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 34) is per 1 januari 2017 bij koninklijk besluit ingetrokken (brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 003, nr. 17). Budgettaire bedragen aan opbrengst vennootschapsbelasting worden niet genoemd.

209 Verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 5, p. 11.

tage worden genoemd.[210] In de eerste plaats is dit een toezegging na de kabinetsperiode (die in beginsel tot en met 2017 loopt), maar het is bovenal illustratief dat de werkloosheidspremie in dit geval helemaal niets met (het risico op) werkloosheidsuitkeringen te maken heeft. Volgens oppositiepartij CDA is de werkloosheidspremie niet bedoeld om '*andere gaten te dekken*' dan de werkloosheidsuitkeringen.[211] Desalniettemin is de praktijk in de onderhavige casus – voortvloeiend uit de werking van het inkomstenkader – dat de werkloosheidspremie simpelweg speelbal is van een wisselend budgettair dekkingsplan voor een louter fiscale aangelegenheid.

9.8.5 Tussenconclusie

Kabinet en Tweede Kamer vinden de budgettaire derving van de verruiming van de toepassing van de fiscale eenheid ongewenst. Hoewel het inkomstenkader in stelling lijkt te worden gebracht om de dekking voor deze derving te motiveren, blijkt niet duidelijk of de rechterlijke beslissing òf de reparatiewetgeving (om de vennootschapsbelasting in lijn te brengen met de rechterlijke beslissing) hiervoor de aanleiding is. In het onderhavige geval maakt dat niet uit, omdat de budgettaire gevolgen hetzelfde zijn. Of de budgettaire gevolgen van jurisprudentie – ook bij afwezigheid van reparatiewetgeving – onder het inkomstenkader ingepast moeten worden, valt aan de hand van deze casus dus niet te zeggen.

Het kabinet toont zich creatief ten aanzien van de budgettaire dekking door een jaarbedrag (2015) over twee andere jaren (2016 en 2017) uit te smeren, hetgeen onder het inkomstenkader geen vastgelegd uitgangspunt is. Ook is het vaagheid troef door verder als dekking te schermen met de opvulling van niet nader genoemde ruimte onder het inkomstenkader alsmede met een nog uit te werken taakstelling. Het is onoverzichtelijk gepresenteerd en nauwelijks verifieerbaar en dus controleerbaar. Voor de Tweede Kamer is deze dekking derhalve maar moeizaam te volgen en tekenend is dat Kamerleden gedurende de parlementaire behandeling van de reparatiewetgeving niet op de hoogte zijn van de concrete dekkingsmaatregelen (pas rond de stemmingen wordt dit inzicht geboden).

Het eenmalig verhogen van de werkloosheidspremie voor het opvangen van een belastingderving (in 2016) leidt tot vraagtekens in de Tweede Kamer. Hieruit spreekt ongemak over het afwijken van de bestemming van sociale premies (in dit geval: werkloosheidsuitkeringen), maar tegelijkertijd vindt dat ongemak geen grondslag in de begrotingsspelregels. Belastingen

---

210 Zo gaat de Awf-premie in 2016 met 0,07%-punt omhoog om daarmee € 122 miljoen opbrengst te genereren voor de dekking van de reparatiewetgeving. Vervolgens wordt de toezegging gedaan de Awf-premie in 2018 en 2019 te verlagen met als gevolg een lagere premieopbrengst van € 61 miljoen in beide jaren. Zie nota n.a.v. verslag Aanpassing fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 323, nr. 6, p. 28.

211 Ook andere fracties laten zich in gelijke zin uit. Zie plenair debat Aanpassing fiscale eenheid, *Handelingen II* 2015/16, nr. 112, item 4, p 2-3 (zie ook nr. 107, item 12, p. 7).

en sociale premies vormen nu eenmaal de collectieve lasten die, zonder onderscheid, onder het inkomstenkader relevant zijn. Wel ontstaat er op deze wijze een "gaatje" aan de inkomstenkant van de begroting, want sociale premies gelden niet als inkomsten voor de begroting. Doordat het een eenmalige verhoging is die in latere jaren (2018 en 2019) wordt teruggedraaid, is sprake van een "tijdelijk gaatje".

9.9 Btw-sportvrijstelling

9.9.1 Aanleiding

De in nationale wetgeving opgenomen btw-vrijstelling voor diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen aan hun leden blijkt naar aanleiding van een uitspraak van het HvJ EU te beperkt, aangezien het onderscheid tussen leden en niet-leden niet is toegestaan. Aldus dient de reikwijdte van de btw-sportvrijstelling te worden verruimd.[212] Deze zienswijze betekent onder andere dat de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door een instelling zonder winstoogmerk aan een (andere) sportorganisatie voortaan een vrijgestelde prestatie is (in plaats van een prestatie onder het verlaagde btw-tarief), aangezien deze prestatie onontbeerlijk is voor de sportbeoefening. Sommige gemeenten en sportstichtingen bevinden zich hierdoor niet langer in een structurele btw-teruggaafpositie, aangezien de aldus verruimde btw-sportvrijstelling ervoor zorgt dat het recht op aftrek van voorbelasting komt te vervallen.

9.9.2 Reparatie

Het kabinet merkt driekwart jaar na de datum van het arrest van het HvJ EU op dat het arrest in samenhang met eerdere jurisprudentie aanleiding vormt na te denken over de vormgeving van de btw-sportvrijstelling.[213] Aldus vindt een onderzoek plaats, waarbij in overleg met betrokken partijen de verschillende aspecten worden bezien. De staatssecretaris van Financiën merkt in oktober 2014 op dat het voornemen bestaat een wijziging van de btw-sportvrijstelling te laten meelopen in het kader van de Fiscale Verzamelwet 2015.[214] Deze toezegging wordt evenwel geen gestand gedaan. In juni 2015 moet de bewindsman erkennen dat hij na afronding van het genoemde onderzoek een verruiming van de btw-sportvrijstelling

212 HvJ EU 19 december 2013, nr. C-495/12, BNB 2014/63 (Bridport and West Dorset Golf Club).

213 Kamervragen Van Veen (VVD, coalitie), *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 2748 alsmede Kamervragen Bruins Slot en Omtzigt (CDA, oppositie), *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 2998.

214 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 14, p. 22.

onvermijdelijk acht, maar hij stelt klip en klaar: '*Op korte termijn ziet het kabinet binnen de huidige kaders geen mogelijkheid om de budgettaire gevolgen hiervan in te passen. Verruiming van de btw-sportvrijstelling kan nu niet aan de orde zijn*.'[215] Hoewel in het regeerakkoord van het kabinet Rutte III in oktober 2017 geen opmerking is gemaakt over de btw-sportvrijstelling verschaft de startnota van het nieuwe kabinet opeens wel helderheid. Daarin is namelijk opgemerkt dat de btw-sportvrijstelling wordt aangepast en dat gemeenten en sportverenigingen hiervoor worden gecompenseerd.[216] De desbetreffende arrestenreparatie om de btw-sportvrijstelling in lijn te brengen met de Europese btw-richtlijn wordt uiteindelijk opgenomen in het Belastingplan 2019 en treedt per 1 januari 2019 in werking.[217] Dat is dus ruim vijf jaar na het desbetreffende arrest.

9.9.3 Budgettaire impact

De budgettaire gevolgen van het arrest zijn van belang in het kader van de arrestenreparatie, maar spelen daarbij juist een vertragende rol. Het kabinet stelt in eerste instantie namelijk dat de budgettaire gevolgen van de verruiming van de btw-sportvrijstelling niet binnen de huidige kaders ingepast kunnen worden, waarmee waarschijnlijk zowel het inkomstenkader als het uitgavenkader is bedoeld. Het is niet toegelicht waarom het inkomstenkader geïsoleerd bezien in dit geval als struikelblok zou fungeren. Inpassing onder het inkomstenkader kan, indien nodig, mijns inziens gewoon plaatshebben, maar achterliggende motief is waarschijnlijk dat geen goede fiscale compensatiemaatregel ten behoeve van de sportsector kan worden gevonden, hetgeen vooral een beleidspolitieke reden is. Het lijkt er daarbij tevens op alsof het kabinet het uitgangspunt hanteert dat de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving onder het inkomstenkader ingepast moeten worden (en niet de budgettaire gevolgen van het arrest als zodanig, hoewel deze in dit geval dezelfde impact hebben aangezien de reparatiewetgeving de strekking van het arrest volgt[218]). Dat blijkt ook als bij de vaststelling van het inkomstenkader bij de startnota van het kabinet Rutte III het budgettaire gevolg van de reparatiewetgeving in ogenschouw wordt genomen.[219]

---

215 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 102, p. 1. Dit standpunt wordt in november 2015 nog eens bevestigd, zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 103, p. 6.

216 Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 6.

217 Vgl. MvT Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, p. 23-26.

218 Helemaal zeker is deze interpretatie door mij niet, want in eerste instantie negeert het kabinet de strekking van het arrest en pas nadat de reparatiewetgeving gestalte krijgt – in lijn met het arrest – verandert dit. Het is op zichzelf daarom evenzeer pleitbaar alsdan niet de reparatiewetgeving, maar het onderliggende arrest als de relevante fiscale beleidsaanpassing te beschouwen.

219 Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, p. 6, tabel 4 'Inkomstenkader 2018-2021'.

Nu achteraf bekend is dat de fiscale reparatiewetgeving gepaard gaat met de introductie van een compensatieregeling (de 'Subsidieregeling stimulering bouw en onderhoud van sportaccommodaties' – BOSA – en daarnaast nog een specifieke uitkering voor gemeenten via de begroting van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport) is duidelijk dat hiervoor gelijktijdige aanpassing van zowel het inkomstenkader als het uitgavenkader nodig is. Het schuiven tussen de inkomsten en de uitgaven is evenwel onder de strikte toepassing van de begrotingsspelregel inzake de scheiding tussen de inkomsten en uitgaven niet toegestaan gedurende de kabinetsperiode (inmiddels gelden hiervoor uitzonderingen, althans is de scheiding minder strikt geworden[220]). De strekking van het arrest zorgt derhalve voor een extra belastingontvangst vanuit de sportsector, zoveel is duidelijk, maar het is vanuit het kabinet onwenselijk die sector zwaarder te belasten. Aldus wordt jarenlang geen gehoor gegeven aan het arrest totdat voor de aldus optredende belastingverhoging een oplossing is bedacht in de vorm van een alternatieve subsidieregeling.

Doordat het recht op vooraftrek vervalt als gevolg van verruiming van de btw-sportvrijstelling zorgt de richtlijnconforme aanpassing van de btw-vrijstelling voor een structurele budgettaire opbrengst van € 210 miljoen. Door de herzieningstermijn van reeds gedane investeringen in onroerende zaken zal de budgettaire opbrengst in het eerste jaar van invoering € 310 miljoen bedragen (en in acht daaropvolgende jaren teruglopen naar de structurele opbrengst), zo merkt de staatssecretaris van Financiën in november 2015 op.[221] Het kabinet maakt vervolgens in de startnota opeens gewag van één bedrag van € 241 miljoen dat gemoeid zou zijn met de arrestenreparatie. Ook in het uiteindelijke wetsvoorstel wordt slechts één bedrag, zonder afloop, in aanmerking genomen, waarbij het gaat om € 224 miljoen per jaar.[222] Volgens het kabinet is het vanwege de vele aannames een vrij onzekere raming, zo blijkt uit de ramingstoelichtingen.[223] Het Centraal Planbureau heeft de raming vervolgens uitvoerig getoetst en stelt evenzeer vast dat de geraamde opbrengst in hoge mate onzeker is vanwege de aannames die noodzakelijkerwijze zijn gemaakt op basis van gegevens van externe (betrokken) partijen.[224] Desondanks beschouwt het

220 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel I 'Aanpassingen van het uitgavenplafond en inkomstenkader', Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 16.

221 Zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 103, p. 6. Deze tijdsreeks is vervolgens nader uitgesplitst met jaarbedragen, zie Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 115, p. 8.

222 Van de in het wetsvoorstel weergegeven € 225 miljoen per jaar heeft € 1 miljoen betrekking op het vervallen van de btw-sportvrijstelling voor denksport, dus strikt genomen heeft € 224 miljoen direct betrekking op het arrest.

223 Ramingstoelichtingen Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, bijlage, p. 16-17.

224 Certificering budgettaire ramingen fiscale maatregelen Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, bijlage, paragraaf 1.2.

Centraal Planbureau de raming als neutraal en redelijk, waarmee deze als gecertificeerd wordt aangemerkt.

Het is in eerste instantie vreemd dat niet de eerder gepubliceerde aflopende budgettaire reeks als gevolg van de herzieningstermijn inzake onroerend goed in ogenschouw is genomen (en deze wordt evenmin in de ramingstoelichting vermeld). Pas uit de artikelsgewijze toelichting van de wetstoelichting blijkt evenwel dat er overgangsrecht is geformuleerd, waarbij de herziening in veel gevallen achterwege blijft indien het btw-regime wijzigt als gevolg van deze wetswijziging.[225] Gezien de eerdere communicatie met de Tweede Kamer over de budgettaire aspecten, had dit naar mijn idee volledigheidshalve wel duidelijker voor het voetlicht gebracht mogen worden. Door het kabinet zijn als opbrengst voor het verruimen van de btw-sportvrijstelling in relatief kort tijdsbestek richting de Tweede Kamer drie bedragen genoemd (zonder de btw-herziening): € 210 miljoen, € 224 miljoen en € 241 miljoen. Daarbij is niet steeds duidelijk gemaakt op welke gronden de raming is gewijzigd, want dat kan verschillende oorzaken hebben.[226] Tegelijkertijd wekt het noemen van één bedrag de suggestie of sprake is van een constant budgettair beslag. Dat lijkt vooral een praktische achtergrond te hebben, want voor de boeking onder het inkomstenkader is één bedrag – dat gedurende de kabinetsperiode verder niet wijzigt – het meest overzichtelijk (maar dat wil niet zeggen dat het een correcte weergave van de werkelijkheid is). Een ander motief voor deze benadering is naar alle waarschijnlijkheid gelegen in het optuigen van een subsidieregeling. Door de wenselijkheid hieraan één jaarbedrag te koppelen, gelijk aan de belastingverhoging, oogt het als een neutrale verschuiving van budget van de inkomstenkant naar de uitgavenkant van de begroting.

9.9.4 Parlementaire positie budgettaire impact

Het parlement is van meet af aan geïnteresseerd in de gevolgen van het arrest nu het waarschijnlijk is dat daarmee een belastingverhoging voor de sportsector dreigt. Via Kamervragen wordt geïnformeerd welke beleidsreactie het kabinet verbindt aan het arrest.[227] Ook bij andere gelegenheden, zoals de parlementaire behandeling van een voorliggend belastingplan, wordt de staatssecretaris van Financiën hierover bevraagd.[228] Zolang het kabinet niet concreet het voornemen uitspreekt, en vooral een tijdpad, voor

225 MvT Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 3, p. 52-54.

226 Zo kunnen nieuwe (actuelere) gegevens voorhanden zijn, kan de raming anders zijn uitgevoerd en is het mogelijk dat de onderliggende maatregel niet steeds (exact) hetzelfde is.

227 Kamervragen Van Veen (VVD, coalitie), *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 2748 alsmede Kamervragen Bruins Slot en Omtzigt (CDA, oppositie), *Aanhangsel van de Handelingen II* 2013/14, nr. 2998.

228 Zie voor een reactie op deze vragen brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 14, p. 22.

het verruimen van de btw-sportvrijstelling blijft het onderwerp in politieke zin boven de markt hangen. De aankondiging in de startnota van het net aangetreden kabinet Rutte III in 2017 inzake het voorbereiden van een aanpassing van de btw-sportvrijstelling (en dat er tevens een subsidieregeling ter compensatie wordt geïntroduceerd) leidt niet tot vragen.[229] Het is niet onlogisch dat niet elke maatregel uitvoerig wordt uitgelicht in het kader van de totstandkoming van een regeerakkoord met talrijke maatregelen en de installatie van een nieuw kabinet. De daadwerkelijke indiening van het wetsvoorstel met de aanpassing van de btw-sportvrijstelling leidt wel tot vragen, die onder andere over de budgettaire aspecten gaan.[230] Het kabinet schetst in de beantwoording de budgettaire gevolgen van de btw-teruggaafpositie van gemeenten en sportstichtingen betreffende sportaccommodaties in de jaren 2014-2019.[231] Het is een oplopende reeks. De structurele budgettaire opbrengst van het vervallen van die teruggaafpositie wordt op basis daarvan aldus ingeschat op € 224 miljoen per jaar (gelijk aan de raming voor 2019, dus kennelijk is de aanname dat de oploop nadien smoort). Dit bedrag spoort met het in aanmerking genomen bedrag onder het inkomstenkader. Daar waar de ramingstoelichtingen van het kabinet en de certificering van de raming door het Centraal Planbureau hierover niet duidelijk zijn, geeft een antwoord op vragen vanuit een fractie in de Tweede Kamer dus pas daadwerkelijk inzicht in de raming. Zoals gezegd, is de oploop in de raming in de periode 2014-2019 niet doorgetrokken voor de structurele situatie. In een brief doet de staatssecretaris van Financiën hieromtrent nog een relevante toezegging: '*De verwachte belastingopbrengst door de verruiming van de sportvrijstelling bij sportbedrijven wordt door het kabinet volledig ingezet voor de subsidieregeling*.'[232]

De verstrekte informatie over de raming laat onverlet dat in de Tweede Kamer argwaan is ontstaan over de genoemde bedragen. In een wetgevingsoverleg voelen enkele Kamerleden het kabinet hierover aan de tand.[233] Omtzigt (CDA, coalitie) informeert daarbij of de raming nog wel klopt en of de opbrengst niet hoger moet zijn, waardoor ook de subsidie eigenlijk hoger zou moeten zijn. Van Weyenberg (D66, coalitie) stelt de vraag of de middelen die beschikbaar zijn wel aansluiten bij de middelen die de staatssecretaris verwacht dat dit fiscaal opbrengt. Van Rooijen (50PLUS, oppositie) sluit zich hierbij aan en verzoekt om een beeld te krijgen van de uiteindelijke lastenverzwaring en de compensatie. In de Tweede Kamer zingt de € 241 miljoen uit de startnota rond, de € 310 miljoen (het eerste jaar van verruiming van de btw-sportvrijstelling inclusief de opbrengst van de

229 Afgezien van een vraag over de technische verwerking, vgl. Lijst vragen en antwoorden Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, p. 29.
230 Verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 10, p. 28.
231 Nota n.a.v. verslag Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 13, p. 59.
232 Brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 29 p. 12.
233 Wetgevingsoverleg Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 62, p. 36-38.

btw-herziening) èn de budgettair oplopende reeks in de periode 2014-2019, terwijl de voorliggende arrestenreparatie ten aanzien van de sportaccommodaties in de fiscaliteit over € 224 miljoen gaat. In het plenaire debat komt de staatssecretaris van Financiën op dit punt terug. De bewindsman stelt dat hij heeft gecontroleerd of wel alle middelen overgaan naar de VWS-begroting. Naar zijn opvatting is dat het geval en hij merkt op dat er zelfs meer naar de VWS-begroting is gegaan, hetgeen hij ook voorrekent.[234] Oftewel, daar waar naar zijn mening de belastingverhoging € 224 miljoen bedraagt per jaar gaat er € 241 miljoen per jaar naar een subsidieregeling.

Tegelijkertijd toont de bewindsman geen bereidheid om achteraf te controleren of raming en realisatie overeenkomen, ondanks dat hiertoe wel een verzoek vanuit de Tweede Kamer is gedaan. Omtzigt (CDA, coalitie): '*Ik vraag dus eigenlijk aan de staatssecretaris de toezegging om over twee jaar, wanneer het eerste jaar erop zit, te rapporteren of een nieuwe schatting te maken om te kijken of de raming ongeveer overeenkomt met de uitkomst. Dan kunnen we nog een keer herijken of dat iets betekent voor de VWS-subsidiepot die daartegenover gesteld is.*'[235] Het idee van het Kamerlid is om alsdan naar boven of naar beneden bij te sturen. Een dergelijke monitoring sluit aan bij een suggestie van de Studiegroep Begrotingsruimte 2016 ten aanzien van '*grote, onverwachte effecten*' van nieuwe fiscale maatregelen in geval van een raming waarbij sprake is van gedragseffecten.[236] De staatssecretaris betwijfelt evenwel of het budgettaire beslag van de aanpassing van de btw-sportvrijstelling apart bijgehouden kan worden.[237] Hij belooft erover na te denken en in het plenaire debat hierop terug te komen, maar komt deze belofte niet na. In dit verband is interessant dat vanuit de Tweede Kamer eerder is gevraagd of de btw-sportvrijstelling een belastinguitgave is (belastingfaciliteit), hoewel niet duidelijk is met welk doel de vraag toen werd gesteld. De staatssecretaris merkt in reactie op dat een vrijstelling een belastinguitgave is indien deze een afwijking vormt van de primaire heffingsstructuur.[238] Echter, een vrijstelling die is voorgeschreven door EU-richtlijnen, zoals het ter beschikking stellen van sportaccommodaties, is een onderdeel van de primaire heffingsstructuur en is daarmee zijns inziens geen belastinguitgave.[239]

234 Plenair debat Belastingplanpakket 2019, *Handelingen II* 2018/19, nr. 23, item 10, p. 18.
235 Wetgevingsoverleg Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 62, p. 37.
236 De Studiegroep Begrotingsruimte 2016, p. 42. Als uit een evaluatie blijkt dat het uiteindelijke budgettaire beslag sterk afwijkt van de raming moet in de optiek van de Studiegroep Begrotingsruimte het inkomstenkader worden aangepast door een compenserende maatregel te treffen met '*de mutatie boven de toegestane afwijking*'. Deze aanbeveling is overigens niet neergelegd in de begrotingsspelregels van het kabinet en vindt derhalve geen toepassing.
237 Wetgevingsoverleg Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 62, p. 37.
238 Nadien heeft het kabinet de term 'belastinguitgave' vervangen door 'fiscale regeling', waarbij het onderscheidende criterium niet meer de primaire heffingsstructuur is maar de budgettaire en beleidsmatige relevantie, zie paragraaf 6.5.3.
239 Lijst vragen en antwoorden, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 302, nr. 115, p. 7.

Het gevolg is onder andere dat geen (periodiek) budgettair inzicht bestaat in het budgettaire beslag van deze vrijstelling, waardoor ook het monitoren van een aanpassing makkelijker kan worden weggewuifd.

Tot slot is voor de volledigheid nog vermeldenswaardig dat in de Eerste Kamer tijdens de parlementaire behandeling verder geen aandacht wordt besteed aan de budgettaire aspecten van deze arrestenreparatie.

9.9.5 Tussenconclusie

De reparatiewetgeving inzake verruiming van de btw-sportvrijstelling zag pas vijf jaar na het desbetreffende arrest van het HvJ EU het levenslicht. De aanpassing van de wet liet op zich wachten, aangezien het kabinet naar eigen zeggen de budgettaire gevolgen niet wist in te passen binnen 'de kaders'. Vanuit de belastingheffing bezien heeft het kabinet hierdoor jarenlang een met het Europese recht strijdige wettelijke bepaling in de lucht gehouden om de sportsector en de gemeenten niet te confronteren met een belastingverhoging. Pas na de optuiging van een compenserende subsidieregeling is de reparatiewetgeving bij de Tweede Kamer ingediend.

Het lijkt erop alsof de reparatiewetgeving aanleiding vormt voor de boeking van de budgettaire gevolgen onder het inkomstenkader (en niet het arrest als zodanig), maar dat is in deze casus niet evident aangezien in eerste instantie geen gevolg aan het arrest is gegeven en de wetgeving uiteindelijk budgettair in dezelfde richting als de strekking van het arrest wijst. Bovendien is strikt genomen niet zozeer sprake van een boeking onder het inkomstenkader, maar van een aanpassing van dat kader door het nieuw aangetreden kabinet.

De omvang van de aanpassing van het inkomstenkader is vastgeprikt op één bedrag. Ook de compenserende subsidieregeling kent in beginsel een budgettaire omvang van één bedrag (hoewel dat bedrag iets hoger ligt dan de belastingverhoging). Dit bedrag is voor Kamerleden niet makkelijk te herleiden en leidt zelfs tot verwarring met eerdere ramingen over hetzelfde onderwerp. Zo zorgt overgangsrecht inzake het achterwege laten van de btw-herziening ervoor dat een aflopende incidentele budgettaire opbrengst zich niet voordoet. Bovendien is een geconstateerde oploop van het budgettaire beslag in de periode 2014-2019 niet doorgetrokken naar de toekomst. De ramingstoelichting en de certificering van de raming door het Centraal Planbureau hebben deze parlementaire verwarring niet voorkomen.

Ondanks een verzoek uit de Kamer wil het kabinet de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving niet monitoren. Nu de btw-sportvrijstelling geen belastingfaciliteit is, is jaarlijkse budgettaire monitoring van de gehele regeling evenmin aan de orde. Daarmee speelt het geraamde budgettaire beslag van de reparatiewetgeving na de parlementaire behandeling geen enkele rol van betekenis meer.

9.10 Conclusie

Een onderzoek naar reparatiewetgeving als reactie op rechterlijke uitspraken leidt allereerst tot de constatering dat van fiscale arrestenreparatie niet steeds sprake is. Niet elk arrest wordt immers gerepareerd. Talrijke arresten – die dus buiten het onderzoek vallen – zien geen corrigerende interventie van de wetgever tegemoet, hetgeen alsdan ook geldt voor de met die arresten eventueel gepaard gaande budgettaire gevolgen. Hoewel fiscale arrestenreparatiewetgeving regelmatig voorkomt, moet het gezien de hoeveelheid uitspraken dus toch als een uitzondering worden beschouwd.[240]

In de acht onderzochte casussen van reparatiewetgeving in dit hoofdstuk wordt door het kabinet aan de budgettaire gevolgen van het arrest zeven keer een prominente betekenis toegekend, waarin ook de budgettaire aanleiding voor de reparatiewetgeving is gelegen. Slechts één keer worden de budgettaire gevolgen van een arrest en van de reparatiewetgeving door het kabinet als verwaarloosbaar gekenschetst, maar desalniettemin acht de Tweede Kamer deze gevolgen toch van belang voor de te maken afweging (betalingsuitstel exitheffingen). Een keer zijn de budgettaire gevolgen overigens aanleiding voor uitstel van de reparatiewetgeving (btw-sportvrijstelling). In de vijf casussen waarbij sprake is van terugwerkende kracht, wordt steevast met de budgettaire consequenties geschermd ter rechtvaardiging daarvan (aankoopkosten deelneming, pensioen- en lijfrenteaanspraken, bedrijfsopvolgingsregeling, compartimenteringsreserve en internationale fiscale eenheid). Voor het parlement is het zaak het geponeerde budgettaire belang te doorgronden. Als fiscale medewetgever stelt het parlement namelijk de door het kabinet voorgelegde reparatiewetgeving vast, waarbij voor een betekenisvolle parlementaire betrokkenheid sprake moet zijn van een eigenstandige afweging en de mogelijkheid tot het uitoefenen van invloed.[241] Daarvoor is minimaal inzicht nodig in de budgettaire aanleiding en de budgettaire gevolgen van de arrestenreparatie.

Het budgettaire belang dat ten grondslag ligt aan de arrestenreparatiewetgeving loopt in de onderzochte casussen uiteen. Daar waar gesproken wordt over 'forse budgettaire derving', of woorden van gelijke strekking,

240 Per jaar worden enkele honderden inhoudelijke fiscale arresten gewezen door de Hoge Raad (en daarnaast kunnen ook arresten van het HvJ EU in het kader van de beleidsvorming relevant zijn). In 2017 zijn bijvoorbeeld door de belastingkamer van de Hoge Raad 347 inhoudelijke fiscale uitspraken gedaan op een totaal van 816 (vgl. Hoge Raad 2018, onderdeel belastingzaken). De beleidsrelevantie en de budgettaire gevolgen verschillen vanzelfsprekend per uitspraak, maar zonder integrale (budgettaire) monitoring van alle uitspraken bestaat daarover geen totaaloverzicht. De Tweede Kamer is desgevraagd in februari 2019 wel geïnformeerd over onder andere het aantal cassatieprocedures in de periode 2014-2017, hetgeen in die jaren schommelt tussen 763 en 601 (zie brief staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 61, p. 7), maar dus niet over de (totale) budgettaire gevolgen.

241 Vgl. paragraaf 1.4.

wordt de ene keer enkele tientallen miljoenen euro's per jaar bedoeld (bedrijfsopvolgingsregeling) en een andere keer enkele honderden miljoenen euro's per jaar (pensioen- en lijfrenteaanspraken). Concrete jaarbedragen tussen € 30 en € 300 miljoen worden ook wel genoemd.[242] Specifiek ten aanzien van de terugwerkende kracht liggen de bedragen in dezelfde orde van grootte.[243] Een budgettair beslag van een paar honderd miljoen euro komt enkele keren voor, waarbij de uitschieter van € 0,5 à € 1 miljard vermeldenswaardig is (aankoopkosten deelneming), hoewel dit nadien 'opeens' neerwaarts is bijgesteld tot maximaal € 0,5 miljard. De weging en beoordeling van de budgettaire gevolgen hangen af van het desbetreffende belastingmiddel en de (budgettaire) context, hetgeen wisselende factoren zijn. Ook de onzekerheid van ramingen speelt daarbij mee evenals het 'risico' op aanzuigende werking.[244] Een conclusie over de concrete omvang van bedragen in relatie tot de arrestenreparatie is op basis van de onderzochte casussen dan ook niet te trekken. Wel valt op dat de door het kabinet gebezigde grote woorden over de budgettaire gevolgen van arresten en de daaropvolgende reparatiewetgeving niet steeds sporen, de uitzondering daargelaten, met de budgettaire omvang die op het spel staat.[245] Voor het parlement is dat een relevant gegeven bij de duiding van het geponeerde budgettaire belang.

Nu is er in de onderzochte casussen een budgettair gevolg van het arrest èn een budgettair gevolg van de arrestenreparatiewetgeving. Het kabinet hanteert in veel onderzochte gevallen het uitgangspunt dat de budgettaire gevolgen van het arrest door de reparatiewetgeving geneutraliseerd dienen te worden. Overigens blijkt het neutraliseren van budgettaire gevolgen

242 Vgl. € 30 miljoen (btw-definitie geneesmiddelen), € 41 miljoen (structurele situatie internationale fiscale eenheid), € 224 miljoen (btw-sportvrijstelling) en € 150 à € 300 miljoen (aankoopkosten deelneming).

243 Indien sprake is van 'bijzondere budgettaire omstandigheden' kan volgens de regering in beginsel terugwerkende kracht in belastingwetgeving aan de orde zijn, zie paragraaf 3.6.2. Het ontbreekt echter aan een kwantificering van het budgettaire belang (of aan richtlijnen om te beoordelen wanneer bijzondere budgettaire omstandigheden opgeld doen), waardoor de bijzondere budgettaire omstandigheden een arbitraire invulling krijgen.

244 In geval van aanzuigende werking creëert het arrest een voor het kabinet onvoorziene toepassing van de belastingwet, waarbij de verwachting (of vrees) bestaat dat hiervan groeiend gebruik zal worden gemaakt.

245 Illustratief is het door middel van reparatiewetgeving (met terugwerkende kracht) voorkomen van een derving van tientallen miljoenen euro's per jaar als gevolg van een arrest (bedrijfsopvolgingsregeling), terwijl de raming van het budgettaire beslag van de desbetreffende belastingfaciliteit op datzelfde moment opwaarts wordt bijgesteld met jaarlijks € 152 miljoen. De budgettaire gevolgen van het arrest zorgen bijkans voor paniek, maar voor de veel omvangrijkere ramingsbijstelling worden de schouders opgehaald, althans het zorgt niet voor een interventie door het kabinet. Het verband tussen beide budgettaire verschijnselen is zonder 'speurwerk' in zowel de belastingwetgeving als de begrotingsstukken niet goed inzichtelijk.

in de praktijk niet steeds te lukken.[246] Bovendien krijgt de aldus ontstane budgettaire onvolkomenheid vervolgens weinig aandacht gedurende de parlementaire behandeling. Vanuit de hiervoor reeds gemaakte notie dat de meeste arresten niet gerepareerd worden, is het in budgettair opzicht neutraliseren van een arrest een willekeurig uitgangspunt. Immers, pas als het kabinet besluit een arrest te repareren, doen de budgettaire gevolgen ertoe en anders niet. Of andersom: de budgettaire gevolgen van een arrest leiden tot reparatiewetgeving, maar zonder duidelijk afwegingsmechanisme is het willekeurig om de budgettaire gevolgen met een omvang van bijvoorbeeld tientallen miljoenen euro's de ene keer te repareren en de andere keer te negeren. Het parlement heeft geen zicht op de door het kabinet gemaakte afweging, want alleen de daadwerkelijke arrestenreparatiewetgeving wordt voorgelegd.

Het neutraliseren van de budgettaire gevolgen van een arrest is gebaseerd op de werking van de in de nationale begrotingsspelregels opgenomen automatische stabilisatie in combinatie met het inkomstenkader, althans voor wat betreft de methodiek.[247] Het inkomstenkader wordt in de onderzochte casussen ook regelmatig in de toelichting genoemd, zonder daarbij overigens de toepassing ervan te beschrijven. Op grond van de begrotingsspelregels dienen de budgettaire gevolgen van niet in het inkomstenkader opgenomen fiscale beleidsaanpassingen gecompenseerd te worden.[248] Vanuit die invalshoek zorgt het arrest als zijnde een fiscale beleidsaanpassing voor budgettaire gevolgen die niet in het inkomstenkader zijn voorzien en aldus moeten worden gecompenseerd door middel van reparatiewetgeving om het inkomstenkader weer te laten sluiten (hiervoor is overigens reeds aangestipt dat het neutraliseren van de budgettaire gevolgen in de praktijk niet steeds glad loopt, waardoor het inkomstenkader strikt genomen niet sluit). Toch wordt deze insteek niet consequent gehanteerd. Het komt namelijk ook voor dat de budget-

246 Vanwege een ongedekte nota van wijzing (aankoopkosten deelneming) of toezegging (compartimenteringsreserve) dan wel het feit dat de reparatie niet op exact dezelfde grondslag ziet als het arrest (pensioen- en lijfrenteaanspraken) of de tijdvakken niet helemaal overeenkomen.

247 Het neutraliseren van de budgettaire gevolgen van arresten zou ook kunnen voortvloeien uit de Europese begrotingsspelregels. In geval van overschrijding van de 3%-tekortnorm (in mindere mate van de 60%-schuldnorm, vanwege de doorgaans langere herstelperiode) is namelijk dwingend een herstel van het begrotingssaldo voorgeschreven, waardoor – afgezien van maatregelen aan de uitgavenkant – de belastingontvangst op peil dient te blijven dan wel moet stijgen. De budgettaire gevolgen van een arrest die niet bijdragen aan dit herstel, kunnen derhalve op basis van de Europese begrotingsnormen reparatie behoeven. In de onderzochte casussen zou hiervan twee keer sprake kunnen zijn (pensioen- en lijfrenteaanspraken in 2009 en compartimenteringsreserve in 2013), maar het valt op dat in de toelichting en motivering de Europese begrotingsnormen nauwelijks door het kabinet worden genoemd. Het wekt de indruk alsof in die gevallen de Europese begrotingsnormen geen doorslaggevende rol hebben gespeeld bij de beleidsafweging tot de inzet van arrestenreparatiewetgeving.

248 Vgl. paragraaf 5.6.3 en paragraaf 5.6.4.

taire gevolgen van het arrest niet relevant zijn en onder de automatische stabilisatie vallen, hetgeen aansluit bij de (eventuele) budgettaire gevolgen van arresten die niet worden gerepareerd. Deze invalshoek komt daardoor minder willekeurig over (want de budgettaire gevolgen van alle arresten worden alsdan gelijk behandeld). Maar het impliceert wel dat de budgettaire gevolgen van het arrest in beginsel niet worden geneutraliseerd, terwijl het bij de arrestenreparatie daar juist veelal om te doen is. De reparatiewetgeving is vanuit deze invalshoek een fiscale beleidsaanpassing die relevant is voor het inkomstenkader, hetgeen impliceert dat de budgettaire gevolgen van de reparatiewetgeving moeten worden gecompenseerd om het inkomstenkader te laten sluiten (btw-definitie geneesmiddelen). Enfin, een eenduidige toepassing van het inkomstenkader kan niet zonder meer worden vastgesteld.[249] Dat betekent dat het geponeerde budgettaire belang voor arrestenreparatiewetgeving niet eenduidig voortvloeit uit de nationale begrotingsspelregels, hoewel die suggestie wel soms door het kabinet wordt gewekt. Voor het parlement is het daardoor thans niet duidelijk, zo blijkt uit de onderzochte casussen, aan de hand waarvan het budgettaire gevolg van arrestenreparatie moet worden gewogen. Eenduidige regels zouden het parlement houvast geven bij de weging van de budgettaire gevolgen van de arrestenreparatiewetgeving. In deze op te stellen regels dient aandacht te zijn voor de budgettaire aanleiding: het budgettaire belang van een arrest op grond waarvan arrestenreparatie in beginsel plaatsvindt, althans waarvoor het treffen van maatregelen ter budgettaire compensatie passend wordt geacht.[250] Daarnaast dient in de op te stellen regels aandacht te zijn voor het budgettaire gevolg: de wijze waarop de budgettaire gevolgen van het arrest en de reparatiewetgeving consequenties hebben voor andere

249 Ook tijdens de parlementaire behandeling inzake het Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU wordt geen eenduidige lijn gehanteerd. De staatssecretaris van Financiën merkt eerst op dat het budgettaire gevolg van het arrest geen lastenrelevante maatregel betreft, waarmee hij in wezen aangeeft dat deze niet onder het inkomstenkader valt maar onder de automatische stabilisatie (Nota n.a.v. verslag Spoedreparatie fiscale eenheid, *Kamerstukken II* 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 56). Tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer in februari 2019 oppert dezelfde bewindsman desgevraagd opeens een andere zienswijze. De beslissing van het HvJ EU is naar zijn opvatting '*in principe lastenrelevant*', maar het kabinet heeft ervoor gekozen om het lastenkader te corrigeren - daar blijkt overigens niets van in de startnota - waardoor ook geen compenserende maatregelen zijn getroffen (Plenair debat Spoedreparatie fiscale eenheid, *Handelingen II* 2018/19, nr. 50, item 3, p. 18). Beide geuite opvattingen staan evenwel haaks op elkaar.

250 Ter verduidelijking is van belang dat het er niet om gaat een rechterlijke uitspraak inhoudelijk te corrigeren, althans daar ziet het onderzoek niet op. Het gaat er om de budgettaire gevolgen van een arrest via reparatiewetgeving (deels) te compenseren of te neutraliseren. In die zin betreft het een budgettaire reparatie. Die reparatie kan inhoudelijk weliswaar betrekking hebben op de rechterlijke uitspraak, maar evenzeer op andere fiscale beleidsterreinen. In enkele onderzochte casussen was daarvan ook sprake, omdat bijvoorbeeld de arrestenreparatie de rechterlijke uitspraak inhoudelijk (deels) volgde, maar desalniettemin wel de budgettaire gevolgen beoogde te neutraliseren.

belastingmaatregelen (relatie met de automatische stabilisatie en het inkomstenkader).

De informatievoorziening richting het parlement over de budgettaire gevolgen van arresten en reparatiewetgeving is in de onderzochte casussen over het algemeen beperkt. Soms ontbreekt het simpelweg aan gegevens om harde uitspraken te kunnen doen over een raming, maar soms legt het kabinet niet alle kaarten op tafel.[251] Naast inzicht in de budgettaire gevolgen is ook overzichtelijkheid een aandachtspunt. Het verdelen over verschillende wetsvoorstellen van een budgettaire dekking (internationale fiscale eenheid), het doorwerken naar de uitgavenkant van de begroting (betalingsuitstel exitheffingen, btw-sportvrijstelling), het inzetten van sociale premies (internationale fiscale eenheid) alsmede het, indien van toepassing, boeken onder het inkomstenkader betreffen budgettaire mutaties die voor de afweging ten aanzien van de reparatiewetgeving relevant zijn maar niet in de wetstoelichting zijn weergegeven. Het is daarbij niet realistisch te veronderstellen dat parlementariërs steeds verschillende belastingwetten en begrotingsstukken naast elkaar hebben liggen om het overzicht dienaangaande te behouden. Het ontbreekt derhalve aan een integraal overzicht met de budgettaire gevolgen van in elk geval fiscale beleidswijzigingen, waardoor het voor parlementariërs niet eenvoudig is mutaties te volgen en te controleren.

Afsluitend kan worden geconcludeerd dat in geval aan het budgettaire belang een prominente betekenis wordt toegekend bij arrestenreparatiewetgeving er in de onderzochte casussen op basis van de vigerende begrotingsspelregels geen objectieve maatstaf voor het parlement is dat budgettaire belang aan af te meten. De inzet van reparatiewetgeving krijgt vanuit dat perspectief derhalve een willekeurig karakter. Voor de parlementaire positie als fiscale medewetgever is het evenwel zaak voldoende inzicht en overzicht te hebben om aan de hand van eenduidige regels de budgettaire aanleiding en de budgettaire gevolgen van arrestenreparatiewetgeving te wegen. Vanzelfsprekend kunnen er andere dan budgettaire motieven zijn voor reparatiewetgeving als gevolg van de onwelgevallige uitkomst van een arrest. Een debat over die motieven moet evenwel niet worden vertroebeld met het angstbeeld over een budgettair belang om daarmee de noodzakelijkheid van die reparatiewetgeving richting het parlement te staven.

---

251 Zo worden vragen naar gegevens, feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan de raming genegeerd (pensioen- en lijfrenteaanspraken). Parlementariërs eisen voorts inzicht in de budgettaire context, zelfs indien het budgettaire gevolg door het kabinet als verwaarloosbaar wordt neergezet (betalingsuitstel exitheffingen). De roep om openbaarmaking van cijfers (bedrijfsopvolgingsregeling) illustreert de gedachte dat er kennelijk iets verborgen wordt gehouden. De sinds begrotingsjaar 2018 gepubliceerde ramingstoelichting bij wetsvoorstellen - vgl. paragraaf 3.5.2 - biedt voor wat betreft de informatie over de raming enig comfort (btw-definitie geneesmiddelen), maar het heft verwarring over de raming niet steeds op (btw-sportvrijstelling).