



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Belasting als beleidsinstrument

Caminada, C.L.J.; Vording, H.; Haberham, A.M.; Hoogteijling, J.H.

Citation

Caminada, C. L. J., & Vording, H. (2007). Belasting als beleidsinstrument. In A. M. Haberham & J. H. Hoogteijling (Eds.), *Meijers-reeks* (pp. 1-14). Den Haag: Sdu. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/15425>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/15425>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Belasting met beleid

Redactie:

C.L.J. Caminada

A. M. Haberham

J.H. Hoogteijling

H. Vording

C.L.J. Caminada en H. Vording***

1.1 INLEIDING

In de titel van deze bundel komt tot uitdrukking dat belastingheffen altijd beleidskeuzen vergt. Het idee dat het belastingstelsel op zichzelf beleidsvrij is, en dat allerlei niet-fiscale doelstellingen de puurheid van het belastingstelsel bedreigen, is ook door de meeste fiscaal-juristen inmiddels wel verlaten. Zo lang er belastingen zijn, is er instrumenteel gebruik van belastingen geweest. Belastingen hebben nu eenmaal economische effecten, en zodra een wetgever daarover gaat nadenken, komt vanzelf het plan op om dan twee vliegen in één klap te slaan. Of je betaalt belasting, of je doet wat wij graag willen - dat is altijd al een basisidee van de fiscaliteit geweest. Een bijna vierhonderd jaar oud pleidooi voor fiscale staatssteun: “ook mag niemand er door vrees voor belastingen van worden weerhouden een bedrijf of handel te beginnen. De vorst moet integendeel hen, die iets dergelijks van plan zijn, door middel van beloningen te hulp komen” (Machiavelli, 1532). Dat neemt natuurlijk niet weg dat er ook altijd verkeerde belastingen zijn geweest - versturende belastingen die de welvaart bedreigden of die in elk geval tot omvangrijke ontgaansactiviteit leidden. Maar overheden leren doorgaans snel als het om hun eigen inkomsten gaat.

We zouden langdurig kunnen stilstaan bij definitiekwesties. Wat is instrumenteel gebruik van belastingen, en waar ligt de grens met niet-instrumenteel gebruik? Die discussie is inderdaad wel aan de orde bij de belastinguitgaven. Waarom noemen we de zelfstandigenaftrek wél een belastinguitgave en de hypotheekrenteaftrek niet? Daarachter zit veel denkwerk over het fiscale inkomensbegrip; de een zal daar principiële betekenis aan toekennen, de ander vindt het achterhaald. In meer algemene zin is het begrip ‘fiscaal instrumentalisme’ lastig af te bakenen - want in elk geval veranderlijk. Belangrijke fiscale wetgeving die we nú sturend noemen, was bij

* Hoogleraar Empirische analyse van sociale en fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden.

** Hoogleraar Algemeen belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

invoering helemaal niet zo bedoeld. Denk aan de accijnzen, met name die op brandstoffen, en opnieuw de hypotheekrenteaftrek. Wie op zoek gaat naar beleidsopvattingen en doelstellingen achter onze fiscale regels, moet als een archeoloog sedimentlagen wegschrapen. Sommige fiscale bepalingen zijn al heel oud; hun geschiedenis is nauwelijks traceerbaar, maar ze hebben inmiddels een actuele beleidsdoelstelling gekregen die niet past bij hun overgeleverde vorm. Het onderscheid tussen 'fiscaal' en 'niet-fiscaal' gebruik van fiscaliteit is al met al weinig vruchtbaar.

Het begrip 'beleidsdoelstelling' verdient daarentegen wel onze aandacht, en wel om drie redenen:

1. Juridisch is een heldere, goed gemotiveerde beleidsdoelstelling wenselijk telkens wanneer de rechter een fiscaal onderscheid toetst aan het gelijkheidsbeginsel.
2. Voor beleidsevaluatie is het evenzeer van evident belang dat de onderzoeker over een toetsbare doelstelling beschikt
3. Het wetgevingsproces levert niet vanzelfsprekend heldere en toetsbare beleidsdoelstellingen op.

De eerste twee punten spreken vanzelf; het derde verdient enige toelichting. Het gaat deels om een probleem van politieke aard. Een staatssecretaris van Financiën moet in het wetgevingsproces primair steun vinden in het parlement. De argumenten die hij aanvoert voor zijn wetsvoorstellen zijn dáárop gericht. Als uit het wetgevingsproces heldere doelstellingen tevoorschijn komen, is dat mooi meegenomen voor de rechter en voor degenen die in de toekomst de wet willen evalueren. Maar vaak zal het anders gaan. Het verwerven van voldoende steun voor een bepaald wetgevingsinitiatief is er doorgaans mee gediend dat diverse politieke partijen zich kunnen herkennen in een - niet noodzakelijk coherent - complex van doelstellingen, motieven en argumenten.

Voor een ander deel is de moeilijkheid economisch van aard. Voor belangrijke fiscale faciliteiten denkt de wetgever alleen in termen van eerste-orde effecten. Daarmee sluit hij wel aan bij de publieke beleving, maar kunnen toch belangrijke misverstanden ontstaan. Twee eenvoudige voorbeelden kunnen het belang van dit probleem laten zien.

Eerst de effectiviteit van de hypotheekrenteaftrek. Voor zover er voor die regeling doelstellingen zijn, liggen die op het vlak van bevordering van het eigenwoningbezit. De regeling is daarvoor, bij oppervlakkige waarneming, uitstekend geschikt. Wie een eigen woning koopt met geleend geld, krijgt een flinke fiscale subsidie. In werkelijkheid heeft die subsidie natuurlijk de huizenprijzen opgedreven. Laten we zeggen: met 20 procent. Ook weten we dat het gemiddelde fiscale voordeel van de aftrek van hypotheekrente iets meer dan 40 procent bedraagt. Op de achterkant van

een sigarendoos: de helft van het fiscale voordeel is door marktwerking verschoven van de huizenkoper naar de hypotheekverstrekker, die vanwege de hogere huizenprijzen meer afzetmarkt heeft. Toch denkt de huizenbezitter dat de aftrek volledig in zijn eigen portemonnee terecht komt. En vanuit die optiek - waarin de wetgever hem niet stoort - verzet hij zich tegen afschaffing van de regeling, en alles wat daar op lijkt.

Een misschien nog sprekender voorbeeld is de zelfstandigenaftrek. Voor zover die een duidelijke doelstelling heeft, zal het iets zijn met bevordering van ondernemerschap. De recente evaluatie van deze regeling heeft laten zien dat de zelfstandigenaftrek zeker effectief is: het aantal ondernemers zou met zo'n tweehonderdduizend dalen als de regeling ineens werd afgeschaft. Een groot succes dus? Dat is moeilijk te zeggen zonder duidelijker doelstelling (meer ondernemers, of een hoger ondernemersinkomen?). Want de zelfde evaluatie suggereert dat de zelfstandigenaftrek een fors negatief effect heeft op de winst vóór belastingen. De intuïtie: dankzij de zelfstandigenaftrek zijn er nu twee groentemannen in de wijk in plaats van één. En die twee drukken elkaars winstmarge. Toch wordt de zelfstandigenaftrek door de doelgroep ervaren als een inkomensvoordeel.

Daartegenover één ander voorbeeld, waarin de fiscale wetgever juist wel de marktwerking betreft in zijn beleidskeuze. Sinds 2001 kunnen werknemers hun arbeidskosten niet meer in aftrek brengen, terwijl ze wél kostenvergoedingen van hun werkgever belastingvrij kunnen ontvangen. De wetgever heeft deze asymmetrie nadrukkelijk gemotiveerd in termen van marktwerking. Als het om serieuze arbeidskosten gaat, zal de werkgever ze wel vergoeden. Als de werkgever niet wil vergoeden, gaat het kennelijk om uitgaven met een overheersend consumptief karakter. Schijnbaar is er ongelijke behandeling, maar - zegt de wetgever - de markt maakt alles in orde. Het opmerkelijke is dat een zo plausibele redenering in de fiscaalrechtelijke wereld op veel onbegrip is gestuit. Een lange traditie van alleen naar de eerste-orde effecten kijken is niet zomaar veranderd.

Denken in termen van beleidsdoelstellingen en economische effecten kan een steriele indruk maken. Politici en beleidsmakers staan nu eenmaal voor allerlei ook praktische afwegingen die academische onderzoekers niet hoeven te maken. We noemen hier de relatie tussen fiscaal instrumentalisme en belangengroepen. Een negatieve perceptie van die relatie is de voedingsbodem geweest van de hele discussie over belastinguitgaven. Er zit best wat waars in de stelling dat je als maatschappelijke belangengroep een watje bent wanneer je er geen eigen fiscale regeling uit hebt weten te slepen. Het zou niet juist zijn om daarmee de inzet van belastingen als beleidsinstrument meteen maar negatief te waarderen. Het politieke besluitvormings-

proces wordt nu eenmaal in hoge mate gevoed door georganiseerde articulatie van maatschappelijke belangen. Daarin kunnen natuurlijk onevenwichtigheden sluipen. Breed gedeelde maar amorfe belangen worden immers minder vanzelfsprekend georganiseerd en gerepresenteerd dan specifieke belangen van een kleinere groep. Een thema als lagere belastingtarieven, maar ook een schoner milieu, heeft dus altijd wat extra verdediging nodig tegenover meer specifieke belangen die de andere kant op wijzen.

Het is precies daarin dat wetenschap en beleid elkaar kunnen vinden. De kernbegrippen zijn transparantie en informatie. Transparantie van het politieke besluitvormingsproces: wat willen we bereiken met een nieuw fiscaal initiatief, waarom willen we dat? En informatie over relevantie en effecten: kunnen we het gewenste doel wel bereiken met dit instrument? Wat weten we eigenlijk van de effectiviteit van fiscaal beleid?

Beleidsmakers en wetenschappers hebben hierin natuurlijk verschillende rollen. Het Ministerie van Financiën heeft, zo denken wetenschappers althans, een voorsprong in informatie - over de opbrengst van belastingen, verdelings- en gedragseffecten en uitvoeringsaspecten. Wetenschappers aan de andere kant hebben meer tijd om de vakliteratuur bij te houden, en ze hebben wat meer afstand van de politieke afwegingen die de wetgever moet maken. Die verschillende rollen kunnen tot wederzijds onbegrip leiden. Academics hebben makkelijk praten, beleidsmakers willen niet luisteren. Het is daarom dat initiatieven als die rond deze bundel belangrijk zijn. Een open discussie over beter fiscaal beleid.

1.2 WETENSCHAP EN BELEID IN DISCUSSIE

De redactie van dit boek heeft een groot aantal auteurs bereid gevonden om diverse fiscale thema's te belichten. Bij de onderwerpkeuze en het aanzoeken van de auteurs heeft de reactie zich vooral laten leiden door de opgave die fiscale beleidsmakers de komende periode te wachten staat. Zo bevat dit boek bewust geen bijdrage over de fiscale behandeling van de eigen woning. Andere thema's zijn juist wel gekozen, omdat de beleidsagenda daar om vraagt. Om het beste in de auteurs te laten bovendrijven, is de precieze invulling van onderwerpkeuze binnen de geselecteerde thema's zo veel als mogelijk vrijgelaten. De auteurs is gevraagd om uit te gaan van een 'natuurlijke' rolverdeling waarbij de beleidsmaker de problematiek vanuit de optiek van het nationale beleid benadert en de wetenschapper een analytische invalshoek kiest. Zo wordt in een aantal beleidsbijdragen ingegaan op het fiscale instrumentarium, de verhouding tussen fiscale instrumenten en niet-fiscale instrumenten, specifieke beleidsvragen en beleidsdoelen en concrete beleidsvoornemens. Aan de wetenschap-

pers is gevraagd om nadere analyses te maken en aldus tot wetenschappelijke onderbouwde beleidsaanbevelingen te komen. De onderstaande fiscale beleidsthema's worden nader belicht.

1.2.1 *Openingswoord staatssecretaris van Financiën*

In zijn openingswoord laat staatssecretaris *De Jager* zien dat de verwevenheid van fiscaal beleid en milieubeleid groter is dan men in eerste instantie zou denken. Aan de ene kant is belastingheffing op groene belastinggrondslagen uitstekend verenigbaar met de fiscale doeleinden van de belastingheffing. Aan de andere kant vraagt verstandig milieubeleid om de inzet van fiscale maatregelen. Zo leidt fiscale vergroening zowel tot stabiele belastingopbrengsten als tot het internaliseren van milieukosten. Aangezien klimaat- en milieubeleid wereldwijd hoog op de politieke agenda's staan, betekent dit voor de fiscaliteit een continue plicht om te zoeken naar effectieve vergroeningsmaatregelen. Het kabinet beoogt met de in het beleidsprogramma opgenomen maatregelen een nieuwe stap in de goede richting te zetten.

1.2.2 *Fiscale ontmoedigingsregelingen*

Bij belastingheffing als beleidsinstrument wordt vrijwel altijd gedacht aan stimuleringsregelingen (\approx belastinguitgaven) en minder aan ontmoedigingsregelingen (\approx heffingen en accijnzen). Is het wellicht zo dat bij heffingen per definitie het budgettaire doel voorop staat en andere beleidsdoelen op het tweede plan komen? In welke mate spelen afwegingen als het reguleren van gedrag en het internaliseren van maatschappelijke kosten een rol bij de invoering of aanpassing van heffingen en accijnzen?

Stassen, De Ridder en Leder behandelen het vraagstuk van ontmoediging in het fiscale beleidsinstrumentarium. Zij gaan daarbij in op de vraag in hoeverre in theorie en praktijk het budgettaire doel van heffingen en accijnzen (het genereren van opbrengst) samen kan gaan met een materieel beleidsdoel (het ontmoedigen van een bepaalde gedraging). Onder meer komt aan de orde het onderdeel ontmoedigingsregelingen uit het rapport *Belastingen als beleidsinstrument* van de Algemene Rekenkamer. *Stassen, De Ridder en Leder* onderschrijven de conclusie van de Algemene Rekenkamer dat regelingen die kunnen worden gekwalificeerd als ontmoedigingsregelingen primair een budgettaire functie hebben. Wel zijn zij van mening dat het internaliseren van externe kosten, dat inherent is aan dergelijke regelingen, een goed hanteerbaar rechtvaardigingsargument is voor het creëren van maatschappelijk draagvlak bij de verdeling van collectieve lasten.

Cnossen laat zien dat in Nederland (en vele andere EU-lidstaten) de accijnzen op bier, wijn en gedistilleerd minder dan de helft bedragen van de directe kosten van

drankmisbruik in de vorm van gezondheidszorg, politie, justitie, beschadiging van eigendommen en verkeersongelukken. Daarbij is nog geen rekening gehouden met productieverliezen tengevolge van drankmisbruik en immateriële schade. *Cnossen* analyseert in hoeverre de overheid via accijnzen de alcoholconsumptie (en daarmee de nadelige gevolgen) kan inperken en hoe hoog de optimale alcoholaccijns dient te zijn.

1.2.3 *Werkgelegenheid en economie*

Bij een aantrekkende economie is het van belang de knelpunten bij het arbeidsaanbod weg te nemen. Kan de fiscaliteit hieraan bijdragen? Is de tijd rijp om inkomensafhankelijk armoedebeleid te herzien en de armoedeval te lijf te gaan? Of is armoedebeleid belangrijker? Immers, doordat inkomensbeleid is gericht op huishoudens met een laag inkomen, is het onvermijdelijk dat bij een hoger inkomen ooit een eind moet komen aan het recht op inkomensafhankelijke voorzieningen.

In het Coalitieakkoord (Tweede Kamer, 2006-2007) wordt onder meer melding gemaakt van vervanging van de huidige arbeidskorting door een inkomensafhankelijke arbeidskorting (EITC). Maar hoe moet een afweging worden gemaakt tussen het voeren van een armoedebeleid en het voeren van een armoedevalbeleid? En op welke wijze spelen fiscale instrumenten bij deze afweging een rol?

Brilman en *Scheenjes* gaan in op de vraag of de overheid met het (fiscale) beleid gelijkheid, groei of participatie moet nastreven. Het Nederlandse beleid van begin 21^e eeuw lijkt volgens de auteurs vooral te hebben bijgedragen aan de inkomensgelijkheid en aan het verhogen van het aantal mensen dat werkt. De marginale druk voor de middeninkomens is echter gestegen. Voor mensen die in deeltijd werken is het de afgelopen jaren minder aantrekkelijk geworden om meer uren te gaan werken. Dit draagt eraan bij dat Nederland momenteel Europees kampioen deeltijd werken is. Daarom zou in de toekomst overwogen kunnen worden om meer rekening te houden met factoren die een prikkel geven om meer uren te werken.

In hun analyse onderzoeken *Bosch*, *Jongen*, *De Mooij* en *Van Vuuren* enkele fiscale hervormingsopties in Nederland die de werkgelegenheid stimuleren. Overeenkomstig de optimale belastingtheorie vinden zij dat verschuivingen die de marginale belastingdruk verlagen van de relatief elastische participatiemarge (aan de onderkant) of de intensieve marge van de elastische groep partners (vooral vrouwen) de arbeidsdeelname kunnen vergroten. Dergelijke verschuivingen zijn echter niet effectief in het bevorderen van de werkgelegenheid als de marginale belastingdruk wordt verschoven naar inkomensgroepen die een hoge dichtheid kennen. Verder besteden de auteurs aandacht aan de arbeidsmarkteffecten van hogere subsidies voor kinderopvang en aan het verhogen van belastingen op pensioenbesparingen.

1.2.4 Fiscale ondersteuning van bepaalde spaarregelingen

De wetgever richt het fiscale stelsel mede in voor de ondersteuning van bepaalde spaarregelingen. Welke modellen voor een bredere benadering van 'sparen gedurende de levensloop' zijn er; en welke fiscale prikkels kunnen daarbij op effectieve wijze een rol vervullen?

In haar bijdrage gaat *Dollen* in op de twee spaarregelingen die thans fiscaal worden gefacilieerd: de spaarloonregeling en de levensloopregeling. Na een korte beschrijving van de vormgeving en de doelstellingen van deze regelingen, staat zij stil bij de in het Coalitieakkoord (Tweede Kamer, 2006-2007) voorgestelde wijzigingen van de levensloopregeling. In het bijzonder besteedt zij daarbij aandacht aan de behandeling van het levenslooptegoed in de periode tussen twee banen en de mogelijkheid om het gebruik van het levenslooptegoed toe te spitsen op deeltijdpensioen. Tot slot gaat *Dollen* in op verschillende doelen die met de levensloopregeling kunnen worden beoogd. Zij concludeert dat het voor de effectiviteit van de levensloopregeling wenselijk is om vooraf duidelijk af te bakenen welke doelen men met deze regeling wil bereiken.

De rol van de overheid bij individuele spaarsystemen in de sociale zekerheid wordt geanalyseerd door *Nijboer*. De overheid faciliteert diverse vormen van spaar- en verlofregelingen. De spaarloonregeling, de introductie van de levensloopregeling en de kabinetsplannen om deze verder uit te breiden zijn daar voorbeelden van. *Nijboer* zet uiteen welke rol voor de overheid is weggelegd om spaar- en verlofregelingen fiscaal te ondersteunen. Met behulp van deze analyse worden voorstellen uit de economische literatuur om te komen tot (verplichte) individuele spaarsystemen in de sociale zekerheid beoordeeld. De voordelen van dergelijke systemen (efficiëntiewinsten, het internaliseren van externe effecten en meer keuzevrijheid) moeten worden afgewogen tegen de nadelen (meer transactiekosten, minder risicosolidariteit en gedrags-economische risico's).

1.2.5 Ondernemerschap en ondernemingsvermogen

Fiscaal beleid grijpt op diverse punten aan bij beslissingen om een onderneming te starten of voort te zetten. Denk aan de IB-faciliteiten voor zelfstandige ondernemers, aan de recente verlaging van tarieven in de winstsfeer en aan faciliteiten voor overdracht in familieverband in de inkomsten- de overdrachts- en de successiebelasting. Wat is de effectiviteit van deze regelingen (in termen van toegang tot ondernemerschap, ondernemersklimaat, groei van het aantal ondernemingen)?

Haberham en *De Visser* geven een analyse van de zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling als instrumenten voor algemene stimulering van IB-ondernemerschap. Ingegaan wordt op de totstandkoming, de vormgeving en de doelstellingen van

deze regelingen. Daarbij wordt geconstateerd dat een aantal doelstellingen van de inmiddels al (alle verschijningsvormen meegeteld) 36 jaar bestaande zelfstandigenaftrek voor heroverweging vatbaar is dan wel mogelijk evengoed, of zelfs beter, kan worden gerealiseerd met de per 1 januari 2007 ingevoerde MKB-winstvrijstelling. Daarnaast bezien zij ontwikkelingen in het beleidsmatig denken over (stimuleren van) IB-ondernemerschap. Zij constateren dat een accentverschuiving heeft plaatsgevonden naar stimulering van parttime ondernemerschap en dat het uit oogpunt van complexiteitsvermindering wenselijk kan zijn het toepassingsbereik van de zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling te verruimen naar een deel van het middengebied tussen ondernemer en werknemer. Zij concluderen dat, het geheel overziende, een zekere verschuiving van zelfstandigenaftrek naar MKB-winstvrijstelling in de rede ligt. Hiertoe schetsen zij de contouren van een aantal 'gedachtebepalende' varianten.

In hun bijdrage constateren *Vording* en *Lubbers* dat de fiscale regelgeving rond ondernemen en ondernemerschap in hoge mate sturend van aard is. Het gaat daarbij ook om een grote variëteit aan regelingen, die bij tal van aspecten van ondernemers- en ondernemingsbeslissingen aangrijpen. *Vording* en *Lubbers* beperken zich tot een viertal aspecten: het fiscale vestigingsplaatsbeleid, bevordering van ondernemerschap, rechtsvormkeuze, en bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Per onderwerp gaan zij na wat de beleidsdoelstelling is; op welke wijze kan worden nagegaan of deze beleidsdoelstelling wordt behaald (waar mogelijk ook aan de hand van empirische inzichten uit de economische literatuur); of een beoordeling van de effectiviteit op deze basis mogelijk is, en tot welke beleidsconclusie dit zou kunnen leiden.

1.2.6 *Belastinguitgaven*

Belastinguitgaven verdienen blijvend aandacht. Volgens de Rijksbegrotingvoorschriften van het Ministerie van Financiën moeten bij de inzet van belastinguitgaven als instrument van beleid het gebruik, de effecten en de budgettaire consequenties bij het beleidsartikel worden vermeld. Maar hoe worden die effecten en de budgettaire consequenties precies bepaald? Is er voldoende inzicht in de onderbouwing van budgettaire ramingen?

In zijn bijdrage gaat *Van Tol* in op de aanbevelingen die het laatste rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte doet over belastinguitgaven. De Studiegroep Begrotingsruimte heeft aanbevolen de beheersbaarheid en transparantie van belastinguitgaven verder te verbeteren door ook enkele posten die op belastinguitgaven lijken of een groot budgettair beslag leggen jaarlijks in de Miljoenennota op te nemen. *Van Tol* plaatst deze aanbevelingen tegen de achtergrond van het gevoerde beleid. Daarbij gaat hij in op de feitelijke ontwikkeling van de belastinguitgaven en de

budgettaire kosten daarvan, de maatregelen die zijn genomen om de beheersbaarheid en transparantie te vergroten en op de problemen die kleven aan meer vergaande opties voor het verder inkaderen van belastinguitgaven, zoals metingkwesities en beleidsmatige consequenties. *Van Tol* concludeert dat de aanbevelingen van de Studiegroep Begrotingsruimte een logische verdere stap zijn ten behoeve van transparantie en beheersbaarheid. Mocht voorts blijken dat er behoefte is aan verdergaande stappen om belastinguitgaven binnen kaders te plaatsen, dan zullen over flexibiliteit van fiscaal beleid, dubbele beheersingsmechanisme en interferentie met de scheiding van inkomsten en uitgaven nadere aanbevelingen moeten worden gedaan.

In hun bijdrage staan *Hemels* en *Ros* stil bij de ontwikkeling in de verantwoording van belastinguitgaven. Daarnaast schetsen zij hoe deze verantwoording kan worden verbeterd. De auteurs stellen dat het overheidsbeleid er mee is gediend als alle belastingwetten kritisch zouden worden getoetst op de aanwezigheid van belastinguitgaven. Niet alle faciliteiten die voldoen aan de definitie van belastinguitgaven worden nu als zodanig aangemerkt. *Hemels* en *Ros* stellen voor om de belastinguitgaven zoveel mogelijk aan vakdepartementen toe te rekenen en deze departementen hiervoor budgetverantwoordelijkheid te geven. Hierdoor worden belastinguitgaven zichtbaarder en daarmee vaker onderwerp van beleidsafweging. Bovendien kan worden bereikt dat de invoering van een belastinguitgave onderdeel wordt van een integrale beleidsafweging van een vakdepartement en niet langer meer als een 'free lunch' op kosten van het Ministerie van Financiën kan worden beschouwd. Dit zou beheersing en een doelmatige inzet van de Nederlandse overheidsfinanciën ten goede komen.

1.2.7 Milieu en energie

Het fiscale beleid met betrekking tot milieu en energie kenmerkt zich door een mix van stimuleringsregelingen en heffingen. Zijn deze regelingen effectief? Wat zijn de beoogde beleidsdoelen en worden deze gerealiseerd? Waarom komt de beprijzing van het weggebruik, de CO₂-uitstoot, en milieu-afval zo moeizaam tot stand? Hoewel Pigouvianse belastingheffing in theorie een goed instrument is om externe effecten te internaliseren, wordt er in de praktijk maar mondjesmaat gebruik gemaakt van dergelijke heffingen om de milieubelasting te lijf te gaan. Waarom is de beleidspraktijk zo weerbarstig, of loopt Nederland in internationaal perspectief juist voorop?

In hun bijdrage beschrijven *Heineken* en *Arts* de fiscale vergroening in Nederland. Daartoe geven zij allereerst een historisch overzicht van de verschillende vergroeningsmaatregelen. Daarna besteden zij aandacht aan de milieueffecten van een aantal van die maatregelen en kijken zij naar de onderwerpen die een vaste rol spelen

bij het implementeren van groene fiscale maatregelen. De exacte reden om tot fiscale maatregelen ten behoeve van het milieubeleid over te gaan verschilt in de tijd. Soms staat het milieueffect voorop, soms wordt meer de nadruk gelegd op de budgettaire functie van milieubelastingen. Door de jarenlange ervaring bestaat inmiddels goed zicht op de gegevens die in kaart moeten worden gebracht voor de succesvolle invoering van een fiscale milieumaatregel.

Vollebergh vraagt zich in dit verband af of de milieubeprijzing in Nederland de toets van de recente ontwikkelingen in de economische wetenschap op dit punt kan doorstaan nu ons land al grofweg drie decennia lang experimenteert met milieubelastingen als beleidsinstrument. Deze ontwikkelingen hebben vooral betrekking op de vraag wanneer en onder welke omstandigheden het gebruik van een dergelijk instrumentarium ook effectief is. *Vollebergh* gebruikt de economische theorie om een beoordeling op hoofdlijnen te geven van de Nederlandse fiscale beleidspraktijk ten behoeve van milieudoelstellingen. De conclusie luidt dat in het Nederlandse beleid in toenemende mate is onderkend dat belastingen een nuttige rol kunnen vervullen bij het sturen van het gedrag van de burgers. Er blijkt nog wel ruimte voor verbetering, waarvoor de auteur een aantal suggesties doet.

1.2.8 Fiscale behandeling AOW en pensioenen met het oog op de vergrijzing

Pensioensparen in Nederland is fiscaal aantrekkelijk. Nu doet overheidsbemoeienis via fiscale ondersteuning zich in alle drie de pensioenpijlers voor. Inmiddels is (daardoor) de fiscale ondersteuning van pensioensparen een kostbare zaak voor de overheid geworden. Is deze situatie houdbaar met het oog op de vergrijzende bevolking? Het lag, mede gezien de voorstellen in het Coalitieakkoord (Tweede Kamer, 2006-2007), voor de hand om aan de auteurs te vragen om aandacht te besteden aan de modaliteiten van AOW-premieheffing rond een uittredingsleeftijd van 65 jaar.

In hun bijdrage gaan *Stevens, De Boer* en *Van den Berg* in op de fiscale behandeling van pensioenen met het oog op de vergrijzing. Onder pensioenen verstaan zij in dit verband de AOW (eerste pijler), werknemerspensioenen (tweede pijler) en lijfrenteverzekeringen (derde pijler). Een vergrijzende bevolking heeft negatieve gevolgen voor de financierbaarheid van de AOW (eerste pijler) en de (op solidariteit gebaseerde) financierbaarheid van de aanvullende pensioenen in de tweede pijler. Om deze voorzieningen ook in de toekomst betaalbaar te houden is van belang dat mensen langer doorwerken. Daartoe is per 1 januari 2006 een einde gemaakt aan de fiscale facilitering van vroegpensioen. Volgens het Coalitieakkoord (Tweede Kamer, 2006-2007) zal de volgende maatregel in het kader van de vergrijzing bestaan uit een stimulans om langer door te werken in combinatie met een extra heffing ter financiering van de AOW.

In dat kader bespreekt *Goudswaard* de huidige fiscale behandeling van de pensioenen en analyseert hij welke effecten fiscalisering van de AOW heeft voor de fiscale druk op pensioenuitkeringen en voor de houdbaarheid van de overheidsfinanciën in het licht van de vergrijzing. Zo leidt de huidige fiscale behandeling van pensioensparen in de vorm van toepassing van de omkeerregel tot een forse derving van belastinginkomsten. De kosten van deze fiscale subsidie vertonen bovendien een trendmatige toename vanwege de stijging van de (aftrekbare) pensioenpremies. De belastingderving als gevolg van de toepassing van de omkeerregel zou volgens *Goudswaard* overigens aanzienlijk worden beperkt door invoering van AOW-premieheffing bij 65-plussers, of door fiscalisering van de AOW. Echter, de regeringscoalitie heeft gekozen voor een zodanig 'zachte' variant van fiscalisering van de AOW, dat de opbrengst nog slechts 0,15 procent van het bbp is, waardoor de bijdrage aan de houdbaarheid van de overheidsfinanciën op langere termijn zeer gering is. *Goudswaard* spreekt in dit verband van een bijna symbolische maatregel.

1.2.9 Gezondheidszorg

De band tussen gezondheidszorg en fiscaliteit bestaat van oudsher uit de mogelijkheid van aftrek van ziektekosten en dergelijke voor de inkomstenbelasting (buitengewone uitgavenregeling). In het Coalitieakkoord (Tweede Kamer, 2006-2007) is afgesproken de buitengewone uitgaven over te hevelen naar de Wmo. Dit roept de vraag op: zorgkosten en fiscaliteit, einde oefening?

Takens en *Vos* bespreken de opkomst en ondergang van de buitengewone uitgavenregeling. Daarbij sluiten zij nauw aan bij het rapport van de *Werkgroep integratie buitengewone uitgaven en zorgtoeslag*, waar beide auteurs bij betrokken zijn geweest. De afgelopen jaren zijn er diverse wijzigingen aangebracht in de buitengewone uitgaven. Deze zijn voornamelijk ingegeven door de wens om specifiek chronisch zieken en gehandicapten beter te bereiken. Inmiddels maken bijna 3,5 miljoen huishoudens gebruik van de regeling, wat gepaard gaat met een budgettair beslag van circa 1,8 miljard euro in 2007. Toch wordt slechts de helft van de chronisch zieken en gehandicapten bereikt. De auteurs wijzen er op dat met de overheveling naar de Wmo enerzijds een einde kan komen aan onbedoeld gebruik van de buitengewone uitgavenregeling, maar dat anderzijds negatieve koopkrachteffecten kunnen optreden voor de groep ouderen die thans alleen al met de premies zorgverzekering, de inkomensafhankelijke bijdrage en het ouderenforfait toekomt aan aftrek van buitengewone uitgaven.

1.2.10 Fiscaliteit en kenniseconomie

Op grond van de Lissabon-strategie is versterking van de Nederlandse kenniseconomie een belangrijke beleidsdoelstelling. Tot de relevante beleidsinstrumenten behoren ook fiscale prikkels, variërend van aftrek van scholingskosten, de afdrachtverminderingen onderwijs en speur- en ontwikkelingswerk tot de pas ingevoerde octrooibox. Wat is er bekend over de effecten en effectiviteit van zulke instrumenten?

Van Leeuwen en *Suanet* gaan in op het fiscale instrumentarium om onderzoek en ontwikkeling te stimuleren. Daarbij besteden zij aandacht aan de afdrachtvermindering voor onderzoek en ontwikkeling in de loonbelasting (WBSO) en de octrooibox in de vennootschapsbelasting. Achtereenvolgens beschrijven zij de werking en voorwaarden van toepassing van de regelingen en de beleidskeuzen die zijn gemaakt om tot de uiteindelijke vormgeving van de regelingen te komen. De beschrijving van het fiscale instrumentarium wordt voorafgegaan door korte beschouwing van de positie van Nederland wat betreft innovatie. Daarin komt naar voren naar Nederland in Europa zowel wat betreft de door het bedrijfsleven als door de overheid gedane bestedingen aan onderzoek en ontwikkeling als middenmoter kan worden gekwalificeerd.

Kavelaars stelt dat de Lissabon-doelstellingen met betrekking tot de kenniseconomie ambitieus en weinig gericht zijn, en dat ook het daaruit voortvloeiende Nederlandse beleid te versnipperd is, te breed en te weinig gestructureerd. Bovendien ontbreekt gedegen onderzoek of en zo ja, op welke terreinen stimulansen het meest wenselijk en effectief zijn en welke vorm dan het meest effectief is. Hij bespreekt ontwikkelingen in het Europese en Nederlandse innovatiebeleid en het Europeesrechtelijke (staatssteun-) kader, en doet voorstellen voor een betere inzet van het fiscale instrumentarium. Naar de mening van *Kavelaars* verdient fiscale facilitering van input (zoals gekwalificeerde arbeid) de voorkeur boven subsidiëring van output (zoals de resultaten behaald met R&D-activiteiten).

1.2.11 Dood en fiscaliteit

Ook bij overlijden bemoeit de overheid zich met de manier waarop het nog niet opgesoupeerde vermogen wordt aangewend. Zo is het successierechtelijk goedkoper om vermogen na te laten aan een goed doel (vrijstelling) dan aan bijvoorbeeld een zoon of dochter (5-27 procent) een broer of zus (26-53 procent) of een neef of nicht (41-68 procent). Waarom eigenlijk? Nationaal en internationaal gaan voortdurend stemmen op om het successierecht sterk te verlagen dan wel af te schaffen. Maar er zijn ook argumenten om dergelijke plannen te verwerpen.

In hun bijdrage 'Progressie in de successie of een vlaktaks van 20,5 procent?' vragen *Uijens* en *Claassen* zich af of een budgettair neutrale herschikking van de tarieven van het successierecht wenselijk is en zo ja op welke manier. Ter bepaling van de gedachten schetsen zij een budgettair neutraal alternatief in de vorm van een vlaktaks van 20,5 procent. Vervolgens onderzoeken zij richtinggevende aanknopingspunten voor een herschikking van de tariefstructuur. *Uijens* en *Claassen* concluderen dat zij geen trend hebben kunnen ontdekken die er toe zou leiden dat een vlaktaks van 20,5 procent in de successiewet op dit moment op maatschappelijk draagvlak van enige betekenis zou kunnen rekenen.

In zijn bijdrage laat *De Beer* zien dat zowel uit oogpunt van doelmatigheid als van rechtvaardigheid een hoger effectief belastingtarief op nalatenschappen goed te verdedigen valt. Het verstorende effect van successierechten is naar zijn mening niet groter en waarschijnlijk zelfs kleiner dan van belasting op consumptie en op arbeid. Voor de ontvanger is een erfenis een 'onverdiend' inkomen dat onevenredig ten goede komt aan welgestelden van middelbare leeftijd. Hoewel erfenissen een onderbelichte vorm van solidariteit van oudere generaties met jongere generaties zijn, dragen ze volgens *De Beer* nu nauwelijks bij aan het oplossen van de financieringsproblemen van de vergrijzing. Verhoging van de effectieve belastingdruk op erfenissen kan tegelijkertijd bijdragen aan een rechtvaardiger verdeling tussen *en* binnen generaties.

1.2.12 Inkomenspolitiek

De fiscaliteit wordt regelmatig gebruikt om knelpunten en ongewenste inkomenseffecten te redresseren die uit het sociale stelsel voortkomen. Welke afwegingen vinden plaats bij de keuze van instrumenten? Worden verhogingen van heffingskortingen in de beleidsvoorbereiding goed afgewogen tegen alternatieven (niets doen of de verlaging van belastingtarieven)? Draagt de instrumentele inzet van heffingskortingen niet teveel bij aan de toenemende complexiteit van het fiscale stelsel en wordt het functioneren van de arbeidsmarkt niet te zeer bemoeilijkt?

Tegen deze achtergrond presenteren *Caminada* en *De Kam* gegevens over de bestaande verdeling van de belastingdruk over de bevolking en bespreken welke instrumenten - toeslagen dan wel heffingskortingen - beleidsmakers (het beste) kunnen inzetten om desgewenst de financiële steun van de overheid aan huishoudens te richten op specifieke doelgroepen van het beleid. Daarbij worden de eerste beschikbare gegevens over de verdeling van allerlei heffingskortingen over de bevolking gepresenteerd. Het blijkt dat de cijfers, zowel inzake de verdeling van de belastingdruk over de Nederlandse bevolking als inzake de effecten van fiscale instrumenten, niet voor het oprapen liggen. *Caminada* en *De Kam* laten zien dat de verdeling van de totale druk van belastingen op consumptie en op inkomen voor huishoudens in de 10-procentgroepen

maar weinig uiteenloopt en dat de instrumentele inzet van alle kortingen en toeslagen aanzienlijk bijdraagt aan de toenemende complexiteit van het financiële tweerichtingsverkeer tussen huishoudens en de schatkist.

1.2.13 Internationaal fiscaal beleid en tax competition

Belastingstelsels raken internationaal steeds meer verbonden. Daarmee wordt fiscaal beleid steeds competitiever. Op welke wijze moet het Nederlandse fiscale beleid rekening houden met toegenomen fiscale concurrentie?

In zijn bijdrage gaat *Bruinsma* in op de spanning tussen Europese samenwerking en gezonde belastingconcurrentie. Het fiscale beleid wordt steeds verder ingekaderd door EU-ontwikkelingen. Aan de ene kant bestaat in de EU een gemeenschappelijk streven om marktverstoringen en schadelijke belastingconcurrentie tegen te gaan. Aan de andere kant hebben deze ontwikkelingen niet zelden een exogeen karakter waartegen lidstaten zich in groeiende mate verzetten. Het instrumentarium om marktverstoringen tegen te gaan lijkt uitgeput en de lidstaten blijken niet in staat te zijn de juiste politieke beslissingen te kunnen nemen om verder te komen. Dat maakt dat een toekomstige harmonisatie van de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, de CCCTB (*Common consolidated corporate taxbase*), nog ver achter de horizon ligt. *Bruinsma* concludeert dat Nederland accuraat om zal moeten gaan met de spanning tussen Europese ontwikkelingen en het aantrekkelijk houden van het fiscale vestigingsklimaat. Daarbij lijkt het op Europees niveau coördineren van knelpunten op het gebied van de directe belastingen tussen de lidstaten op de korte termijn de enige richtinggevende uitweg.

De analyse van *Ligthart* en *De Mooij* start met de constatering dat belastingheffing van kapitaalinkomen onder invloed van globalisering steeds moeilijker dreigt te worden voor individuele overheden. Volgens de auteurs zou het antwoord van landen vooral moeten liggen op het terrein van internationale samenwerking. In de vennootschapsbelasting zou harmonisatie kunnen bijdragen aan het toekomstbestendig maken van de heffing. In de inkomstenbelasting is uitwisseling van fiscale gegevens nodig om het woonlandbeginsel te kunnen effectueren. Volgens *Ligthart* en *De Mooij* rijst echter dan de vraag of informatie-uitwisseling het streven naar verdere harmonisatie van de nationale inkomstenbelastingen overbodig maakt.

Referenties

- Machiavelli, N, *De vorst* (1532), Nederlandse vertaling door J.F. Otten, Den Haag 1950.
Tweede Kamer (2006-2007), *Coalitieakkoord tussen de Tweede Kamerfracties van CDA, PvdA en ChristenUnie*, 30 891, nr. 4.