



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Blauwdruk voor belastinghervorming

Caminada, K.; Stevens, L.G.M.

Citation

Caminada, K., & Stevens, L. G. M. (2017). Blauwdruk voor belastinghervorming. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2017(7191), 632-646. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/48540>

Version: Not Applicable (or Unknown)

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/48540>

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

Bron: Koen Caminada en Leo Stevens, Blauwdruk voor belastinghervorming, *Weekblad Fiscaal Recht*, 11 mei 2017.

Inclusief specificatie financiële onderbouwing Blauwdruk voor belastinghervorming (na blz. 23)

SAMENVATTING

De tijd is rijp voor een robuust belastingstelsel. De auteurs willen langs twee hoofdlijnen de gewenste hervorming tot stand brengen. Enerzijds door de belastingdruk op inkomen voorzichtig en geleidelijk te verschuiven naar verbruik. Anderzijds door het globale fiscale evenwicht tussen de diverse inkomensstromen te herstellen. Zij bepleiten de btw-tarieven geleidelijk te uniformeren en iets te verhogen om de extra opbrengst aan te wenden voor verlaging van de tarieven in de inkomstenbelasting.

Bij invoering van de Wet IB 2001 werd een globaal evenwicht tot stand gebracht tussen de vpb en ib. Door de stapsgewijze verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting is dit weer verloren gegaan. Dat heeft geleid tot tariefspanning in de inkomstenbelasting. Daarom wordt bepleit deze spanning te temperen door te kiezen voor een tariefspel van 22,5% vpb met 20,0% ab. Het gecombineerde tarief van 38,0% fungeert als scharnierpunt voor een aangepaste tariefstructuur van box 1 en box 3.

Naast een aantal vereenvoudigingsvoorstellen geldt het fiscaliseren van de premieheffing volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke zorgpremie als kernpunt van de blauwdruk voor belastinghervorming. Via allerlei aanpassingen kan voor inkomens tot €55 000 een basistarief van 33,8% worden ingevoerd. Voor 90% van de belastingplichten is zodoende sprake van een vlaktaks van 33,8%. Voor inkomens vanaf €55 000 wordt een 'surplus-tarief' van 43,8% voorgesteld.

Ook de toeslagen worden gestroomlijnd. Ze worden beter gericht op de gevallen waarin inkomensondersteuning echt nodig is. Het voorstel is de toeslagdoelgroep te beperken tot 15 à 20% van de huishoudens met de laagste inkomens.

Blauwdruk voor belastinghervorming

Prof. dr. Koen Caminada en prof. dr. Leo Stevens

1 Hoofdpijnen voor hervorming

In onze bijdrage ‘Instrumenteel fiscaal beleid: oorzaak van complexiteit en scheefgroei’ (WFR 2017/50, p. 307) hebben we geanalyseerd wat de gevolgen zijn geweest van het inzetten van de belastingheffing als beleidsinstrument op de rechtmatigheidsbeleving van de belastingbetalers en de geloofwaardigheid van het stelsel. Wij kwamen tot conclusie dat de toegepaste sturingsinstrumenten te vaak hebben geleid tot effecten die op gespannen voet staan met de draagkrachtoverwegingen die worden geacht aan de loon- en inkomstenbelasting ten grondslag te liggen. Dat heeft geleid tot maatschappelijk ongewenste scheefgroei en complexiteit. Het belastingstelsel heeft daardoor aan geloofwaardigheid ingeboet, waarmee ook de nalevingsbereidheid schade heeft opgelopen. Beleidsmakers moesten steeds forsere herverdelingsinspanningen leveren om de bestaande inkomensverhoudingen binnen aanvaardbare proporties te houden, terwijl het amper mogelijk is verantwoorde uitspraken te doen over de mate waarin de beoogde beleidsdoelen daadwerkelijk zijn bereikt en of de bereikte resultaten hun prijs wel waard zijn geweest.

Deze bevindingen nopen ertoe te bezien op welke wijze de houdbaarheid van ons belastingstelsel op korte termijn kan worden hersteld en/of verbeterd. We zullen daartoe aansluiting zoeken bij de doelstellingen die ook al aan de belastingherziening van 2001 ten grondslag hebben gelegen, maar die in de loop van de tijd door de gesignaleerde (over)instrumentalisering in de verdrukking zijn geraakt. De thans wenselijke fiscale hervorming willen wij langs twee hoofdpijnen tot stand brengen. Enerzijds door de belastingdruk op inkomen voorzichtig en geleidelijk te verschuiven naar verbruik. Anderzijds door het globale evenwicht in de belastingheffing op de diverse inkomensstromen te herstellen. Tarief- en grondslagverschillen – zeker als die niet nodig zijn - lokken arbitragemogelijkheden uit, hetgeen via allerlei gedragsaanpassingen schade toebrengt aan de economie (*excess burden*). Aan de hand van deze twee genoemde beleidssporen zullen we de samenhang tussen de vennootschapsbelasting, de loon- en inkomstenbelasting en de verbruiksbelastingen analyseren en toelichten waarom het nodig is dat separate heffingen worden vervlochten tot iets wat de benaming ‘belastingstelsel’ mag dragen. In dat kader schetsen we de wijze waarop bestaande knelpunten kunnen worden beperkt of opgelost en thans vigerende vereenvoudigingswensen kunnen worden gerealiseerd. De aldus tot stand gebrachte systematische samenhang geeft ook extra ondersteuning aan de gelieerde heffingen, zoals de premieheffing volksverzekeringen, de schenking- en erfbelasting en de milieuheffingen.

Onze ambitie is in deze bijdrage een blauwdruk te ontwikkelen voor de wijze waarop een robuust belastingstelsel zou kunnen worden gebouwd. Het is daarbij echter niet onze bedoeling de pro’s en contra’s van allerlei reeds eerder gepubliceerde beleidsstudies de revue

te laten passeren.¹ Ook zullen we ons niet begeven op het terrein van de lokale heffingen, hoe uitdagend het perspectief van de uitbreiding van het lokale belastinggebied ook is en hoe zeer ook daar vereenvoudigingswinsten te behalen zijn.

2 Verschuiving van de belastingdruk op inkomen naar verbruik

2.1. Verschillende maatstaven van draagkracht

De maatstaf van draagkracht is geen absoluut gegeven. Beslissend is wat de samenleving als draagkracht ervaart en aanvaardt. In de fiscale literatuur passeren diverse maatstaven van draagkracht de revue, waarvan het inkomen, de consumptie of het vermogen de meest voorkomende vormen zijn. Bij de concrete keuze dringt zich ook al meteen de vraag op of draagkracht op individueel dan wel op gezins- c.q. huishoudingsniveau wordt beleefd en of daarbij ook de schaalvoordelen van het samenleven een rol moeten spelen.

Tot 2001 kenden we een vermogensbelasting, die het vermogen als een zelfstandige factor van draagkracht aanmerkte. De vermogensbelasting werd toen gerechtvaardigd op basis van de *extra bestedingsmogelijkheden* die bezit oplevert en de *voorsprong* die een vermogensbezitter heeft, omdat zijn vermogen een bufferfunctie heeft (gefundeerd inkomen). Hij hoeft immers niet te sparen voor tijden waarin het inkomen wegvalt.² Het bezit van vermogen is nog steeds een element dat bij de draagkrachtmeting een rol speelt, zij het dat dit op een nogal rigide manier gebeurt doordat de toegang tot bepaalde inkomensondersteunende regelingen bij het overschrijden van een bepaald vermogensniveau meteen geheel wordt geblokkeerd (o.a. huurtoeslag, zorgtoeslag, Wet werk en bijstand, Wet Langdurige zorg en Wet maatschappelijke ondersteuning). Naar onze mening heeft het de voorkeur om niet het vermogen als zodanig, maar de inkomsten uit vermogen – al dan niet genormeerd – via het belastbare inkomen in de draagkrachtmeting te betrekken.

Bij introductie van de Wet IB 2001 is als maatstaf van draagkracht gekozen voor het verzamelinkomen. Door de gesloten boxenstructuur heeft de maatstaf een analytisch karakter gekregen. Daarmee werd de synthetische benadering in de Wet IB 1964 en haar voorgangsters enigszins op afstand gezet. Wel is ervoor gekozen het bestaande ‘empirisch inkomensbegrip’ in de Wet IB 2001 te continueren. Daarmee wordt bedoeld aan te geven dat daarvoor geen strak gedefinieerd theoretisch inkomensbegrip is ontwikkeld, maar dat gekozen is voor een pragmatisch en uitvoeringstechnisch hanteerbaar inkomensbegrip.

De maatstaf ‘consumptie’ zou een adequaat alternatief kunnen vormen voor het bestaande fiscale inkomensbegrip. Consumptie kan namelijk worden verdedigd als een betere maatstaf van draagkracht dan inkomen, dit vanwege de directe koppeling die een consumptiebelasting

¹ Met een algemene verwijzing naar het boek ‘Geloofwaardig belasting heffen’ van Leo Stevens en Arjan Lejour, Wolters Kluwer 2016, waarin de diverse studies als mogelijke bouwstenen voor een stabiel belastingstelsel zijn toegelicht, achten wij ons ontslagen van de noodzaak de beleidsontwikkelingen op onderdelen nader toe te lichten. In dit artikel weegt de bedoeling om voldoende draagvlak voor hervorming te vinden zwaarder dan de nauwgezette verantwoording van de intellectuele herkomst van de ontwikkelde ideeën.

² In de Wet op de vermogensbelasting 1964 werd overigens de band met het inkomen niet volledig losgelaten, omdat de som van de inkomsten- en vermogensbelasting tot 1994 werd gemaximeerd op 80%, nadien op 68% van het belastbare inkomen.

kan maken met het beslag dat mensen leggen op schaarse middelen. De consumptiebelasting is bovendien niet behept met het bezwaar dat aan de inkomstenbelasting kleeft, die immers - economisch gezien - de inkomsten uit besparingen dubbel belast. Aanhangers van de consumptiebelasting betogen dat om die reden de consumptiebelasting de economisch groei minder afremt dan bij een inkomstenbelasting het geval is en daarom een meer adequate maatstaf is.

De theoretische tegenstelling tussen een inkomstenbelasting en een consumptiebelasting is in de alledaagse praktijk echter minder groot dan deze theoretisch lijkt te zijn. De bestaande inkomstenbelasting is namelijk geen zuivere inkomstenbelasting. De wettelijke vormgeving van de heffingsgrondslag sluit immers op cruciale punten aan op het *verteerbare inkomen* in plaats van het *werkelijk verdiende* inkomen. Daarin wordt het gedeelte van het inkomen dat opzij moet worden gelegd voor een adequate voorziening voor de oudedag pas belast in de periode waarin het daarvoor daadwerkelijk kan worden aangewend (zie o.a. pensioen- en lijfrenteregime, fiscale oudedagsreserve, levensloopfaciliteit). Dat heffingsuitstel is kenmerkend voor een consumptiebelasting. Wel zien we dat het laatste decennium de geldingskracht van het verteerbaarheids criterium onder druk is komen te staan. De ruimte voor toepassing van de uitstelfaciliteiten brokkelt steeds verder af. Dit is mede ingegeven door de vrees voor fiscaal geïndiceerde emigratie door gepensioneerden en het bijbehorende verlies van nationale heffingscapaciteit.³

2.2 Schuiven in de belasting mix: lagere lasten op arbeid en hogere belasting op consumptie

De heffing van belastingen zal altijd versturende effecten teweegbrengen, maar sommige heffingen brengen grotere distorsies met zich mee dan andere. In de internationale empirische literatuur krijgt dit thema de laatste jaren veel aandacht.⁴ Op basis van de geschatte parameters in econometrische modellen kan een aantal belastingsoorten gerangschikt worden naar hun versturende effecten op het bruto binnenlands product (bbp) per capita. Oplopend van weinig naar fors versturende effecten ziet deze rangschikking er als volgt uit: vermogensbelasting (met name op onroerende eigendom), indirecte belastingen, inkomensheffingen op arbeidsinkomen, inkomensheffingen op vermogensinkomen en de vennootschapsbelasting. Veel studies concluderen inmiddels dan ook dat een verschuiving van directe naar indirecte belastingen een positieve invloed heeft op de economie. In internationaal verband bezien is de Nederlandse belastingdruk op consumptieve bestedingen relatief lager dan in andere landen het geval is. In tabel 1 zijn 10 Europese landen gerangschikt naar de hoogte van de belastingopbrengst in procenten van het bruto binnenlands product op basis van de meest recente data van de OESO. Nederland neemt een middenpositie

³ Het kabinet-Rutte II heeft dat proces versneld door het ophogen van de pensioenleeftijd en het verminderen van de mogelijkheden voor fiscaal gefaciliteerde pensioenopbouw. Bovendien zijn om het financieringstekort te beperken diverse ad hoc-maatregelen genomen die beogen geblokkeerd vermogen versneld in de belaste inkomensfeer te brengen.

⁴ Zie onder andere J. Gruber en E. Saez (2002), *The Elasticity of Taxable Income: Evidence and Implications*, *Journal of Public Economics* 84(1), 1-32; C. Meghir en D. Phillips (2008), *Labour supply and taxes*, *IFS Working Papers* W08/04. London: Institute for Fiscal Studies; en E. Saez, J.B. Slemrod en S.H. Giertz (2009), *Using elasticities to derive optimal income tax rates*, *Review of Economic Studies* 68(1), 205-229.

in. Uit een decompositieanalyse blijkt echter dat de belastingen op consumptie in Nederland (en in het bijzonder de btw) onder het landen- en Oeso-gemiddelde liggen, terwijl de heffingen op arbeidsinkomen juist relatief hoog zijn.⁵ Overwogen kan worden de belastingmix aan te passen aan de buitenlandse belastingmix door de belastingdruk geleidelijk te verschuiven van inkomen naar consumptie. Met name de btw biedt hier nog mogelijkheden, ook in relatie tot onze buurlanden. In de transitie naar een circulaire economie kan het geleidelijk verschuiven binnen de belastingmix een verdedigbare optie zijn.

Tabel 1 Belastingmix voor selectie van Europese landen (opbrengst in % bbp), 2015

	Heffingen op arbeidsinkomen ^a	Heffingen op consumptie (<i>w.o.</i> <i>btw</i>) ^b		Overige heffingen	Totaal
Frankrijk	18,5	11,1	(6,9)	16,0	45,5
België	14,3	10,7	(6,7)	19,9	44,8
Oostenrijk	17,7	11,7	(7,7)	14,0	43,5
Zweden	14,4	12,3	(9,1)	16,7	43,3
Italië	13,1	11,7	(6,2)	18,5	43,3
Nederland	14,2	11,2	(6,6)	12,3	37,8
Luxemburg	10,7	9,5	(6,5)	16,8	37,0
Duitsland	14,0	10,1	(7,0)	12,9	36,9
Portugal	9,0	13,3	(8,6)	12,2	34,5
Verenigd Koninkrijk	6,1	10,7	(6,9)	15,7	32,5
Gemiddelde 10 landen	13,2	11,2	(7,2)	15,5	39,9
Oeso-gemiddelde	9,5	11,0	(6,8)	13,8	34,3

a Oeso-code 2000 Social security contributions (SSC) plus code 3000 Taxes on payroll and workforce.

b Oeso-code 5000 Taxes on goods and services (*Value added taxes, code 5111*).

Bron: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables

Een verdergaande aanpassing van de belastingmix op grond van de transitie naar een circulaire economie vereist echter Europese - en liefst zelfs internationale - coördinatie. Gegeven de mondiale ontwikkelingen en verhoudingen moeten belastingstelsels steeds preciezer op elkaar aansluiten om te voorkomen dat er hiaten in de heffing vallen of internationale dubbele heffing ontstaat. Dergelijke aanpassingen in de belastingmix zullen daarom slechts zeer behoedzaam - en langs de weg der geleidelijkheid - in een geharmoniseerd kader kunnen worden uitgevoerd.

Dat geldt trouwens ook voor de lastenverschuiving naar milieubelastingen. Naast de gunstige effecten op de verbetering en bescherming van het milieu worden milieuheffingen ook vaak verdedigd door te wijzen op overige in het vooruitzicht gestelde gunstige gevolgen, zoals werkgelegenheidsverbetering en welzijnsverhoging in de brede zin van het woord. Het terugsluiseffect van deze regulerende heffingen zou de lasten op arbeid verlagen. Het is echter twijfelachtig of deze ‘*mythe van het dubbele dividend*’ wel voldoende realiteitswaarde heeft,

⁵ Zie onder andere Europese Commissie, Taxation trends in the European Union, 2014 edition.

omdat – zoals ook Cnossen en Bovenberg betogen - een dergelijke heffing op nationale basis toch weer zal worden afgewenteld op de productiefactor loon en als zodanig de binnenlandse bedrijvigheid zal aantasten. Daardoor brokkelt het draagvlak voor milieuverbeterende maatregelen af.⁶ Daar valt weliswaar op af te dingen dat milieuheffingen en de loon- en inkomstenbelasting geen perfecte substituten zijn,⁷ maar duidelijk is wel dat er geen grote arbeidsmarkteffecten van een vergroening van het belastingstelsel mogen worden verwacht. Ook kan het terugsluismechanisme van regulerende heffingen de geloofwaardigheid van de belastingheffing aantasten doordat geslaagde gedragsaanpassingen het terugsluisvolume verminderen, waardoor de eerder verlaagde heffingen weer gaan stijgen. De belastingplichtige krijgt daardoor het gevoel te worden ‘gestraft’ voor ecologisch goed gedrag. Beter is het voor verbetering van de duurzaamheid te investeren in nieuwe ecologische technologieën en innovaties in de ecologische infrastructuur.

Het is verder belangrijk dat belastingen ook in de toekomst voldoende opbrengst genereren. Er hoeft dan immers in de toekomstige kabinetsplannen niet telkens te worden bijgestuurd met ingrijpende bezuinigingen of belastingverhogingen. Zoals de Studiegroep Begrotingsruimte constateerde,⁸ blijft sinds de jaren negentig de groei van de belasting- en premie-inkomsten echter duidelijk achter bij het de groei van het nationale inkomen. De omzetbelasting kwalificeert zich in dat verband ten opzichte van de inkomstenbelasting als een meer solide belastingsoort.

Samenvattend zien wij de omzetbelasting als minder verstorend voor de economie dan de inkomstenbelasting en de opbrengst is robuuster dan de opbrengst van de inkomstenbelasting in die zin dat deze meegroeit met de economie. Als gevolg van de vergrijzing en ontsparing is de verwachting dat de omzetbelasting op termijn zelfs sneller zal stijgen dan de economie. Ook in de rest van de EU-landen stijgen de btw-tarieven. Wij bepleiten daarom de btw--tarieven geleidelijk te uniformeren en iets te verhogen en de extra opbrengst te gebruiken om de tarieven in de inkomstenbelasting te verlagen (zie verder paragraaf 2.3 en 8).

2.3 Uitruiel tussen lastenverlichting op arbeid en verhoging van de omzetbelasting

Wetssystematies moet de omzetbelasting worden onderscheiden van een draagkrachtgerelateerde consumptiebelasting. In een omzetbelasting is immers geen sprake van het belasten van de geaccumuleerde consumptieve bestedingen van de belastingplichtige in een kalenderjaar naar een progressief tarief. Gegeven de tariefstructuur van de omzetbelasting vertoont de huidige omzetbelasting wel een grote overeenkomst met het effect dat een vlaktaksplus-belasting over het verteerbare inkomen zou hebben.⁹ De overeenkomsten en verschillen van de diverse heffingen binnen de bestaande belastingmix geven speelruimte om te komen tot een meer optimale belastingheffing. In dat kader wordt veelvuldig bepleit te komen tot een uitruil tussen lastenverlaging op arbeid en verhoging van de

⁶ S.Cnossen en A.L. Bovenberg, *Fiscaal fata morgana*, ESB 4 december 1991, nr. 3837.

⁷ M. Bos en R. Mulder, *Fiscale luchtspiegelingen?*, ESB 8 januari 1992, nr. 3841.

⁸ Studiegroep Begrotingsruimte (2012), 14e Rapport Studiegroep Begrotingsruimte: *stabiliteit en vertrouwen*.

⁹ De vrijstellingen zou men kunnen zien als een belastingvrije voet die werkt als een Benthamse progressie. Na de vrijstellingen op elementaire goederen en diensten gelden het lage tarief van 6 procent en vervolgens het hoge btw-tarief van 21 procent.

verbruiksbelastingen om onze internationale concurrentiepositie te verbeteren. Daarbij wordt vooral bedoeld op de mogelijkheid de btw te verhogen in ruil voor belastingverlaging op arbeid. Zodoende zou de wig kunnen worden verkleind, terwijl de hogere omzetbelasting niet doorwerkt naar het buitenland. Per saldo dalen de exportprijzen en verbetert de concurrentiepositie.¹⁰

Bij een dergelijke uitruil past echter een aantal kanttekeningen. Het ligt voor de hand dat de daaruit voortvloeiende hogere kosten van levensonderhoud in de georganiseerde loononderhandelingen tot verhoogde looneisen leiden. Afhankelijk van de marktmachtverhoudingen om de lasten af te wentelen zal het gunstige effect op de exportpositie daardoor ook snel weer kunnen verdampen. Dat gebeurt trouwens ook als de andere landen in soortgelijke zin reageren. Bovendien moeten beleidsmakers zich realiseren dat de lastenverhoging in dit geval van uitruil vooral wordt gedragen door personen met een zwakke arbeidsmarktpositie en door inactieven. Bovendien zal verhoging van het btw-tarief een concurrentieverstorend effect hebben voor ondernemers in de grensregio's, tenzij het aanpalende buitenland tegelijkertijd vergelijkbare prijsverhogende belastingen doorvoert. Ook zal de concurrentieverstoring vanuit het informele (zwarte) circuit sterker worden.

Ons voorstel past in de trend dat veel studies concluderen dat een verschuiving van directe naar indirecte belastingen een positieve invloed heeft op de economie, met name indien het verlaagde btw-tarief en het algemene tarief vervangen worden door één uniform tarief.¹¹ Nu wordt het lage btw-tarief wel geregeld gemotiveerd als herverdelingsinstrument, maar uit empirische studies blijkt dat het nivellerende effect van het verlaagde btw-tarief gering is.¹² Kortom, bij de omzetbelasting valt een zeer aanzienlijke vereenvoudiging te bereiken door het verlaagde tarief en de vrijstellingen af te schaffen. Een consumptiebelasting leidt tot minder verstoringen in de economie. Een gunstige omstandigheid is dat momenteel de inflatie laag is en dus het prijsverhogende effect van zo'n drukverschuiving vermoedelijk beperkt kan blijven. En bij een grotere rol van de btw in de belastingmix betalen ouderen – anders dan bij een verzwaring van belastingheffing op arbeidsinkomen – automatisch meer mee aan de collectieve uitgaven, die door de vergrijzing onder opwaartse druk staan.

Als per saldo de argumenten ten gunste van een dergelijke lastenverschuiving het zwaarste wegen en deze drukverschuiving wordt doorgevoerd, heeft het om vereenvoudigingsredenen onze voorkeur het bestaande tweetariefensysteem van de btw ook meteen om te zetten in een enkelvoudig tarief. Dat enkelvoudige tarief kan worden vastgesteld uitgaande van een gewogen tariefgemiddelde van het thans bestaande gewone en het verlaagde tarief. Het politieke draagvlak voor een dergelijke omvangrijke vereenvoudigingsoperatie is echter kwetsbaar vanwege het sociaalpsychologische effect dat de btw-verhoging heeft op het roemruchte 'boodschappenmandje' en zodoende relatief zwaar op de lage-inkomensgroepen drukt. Dat koopkrachteffect zou eventueel kunnen worden gecompenseerd via verhoging van de algemene heffingskorting.

¹⁰ R.A. de Mooij en M. Keen (2012), "Fiscal Devaluation" and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times, *IMF Working Paper* no. 12/85, Washington D.C.: Internationaal Monetair Fonds

¹¹ Zie hierover uitgebreid de Commissie-Van Dijkhuizen (2012/2013).

¹² Zie hierover L. Bettendorf en S. Cnossen (2014), *Bouwstenen voor een moderne btw*, CPB Policy Brief, 2014/02, Den Haag: Centraal Planbureau. De min of meer proportionele verdeling van de btw-druk geldt, wanneer de door huishoudens betaalde btw wordt uitgedrukt in procenten van de bestedingen. Uitgedrukt in procenten van het bruto huishoudinkomen drukt de btw zwaarder op de lagere inkomensgroepen.

Maar niet alleen de verhoging van de lastendruk op het boodschappenmandje zal aanleiding zijn voor een politiek gevoelig steekspel. De invoering van een uniform btw-tarief zal ook allerlei aanbieders van goederen en diensten die om instrumentele redenen (cultuur, ecologie, scholing, bevordering sportcomplexen) in de verlaagde tariefgroep zitten, in het geweer roepen. Een en ander neemt niet weg dat het huidige tweetariefstelsel een kritische herbezinning wenselijk maakt. Daarbij kan niet voorbij worden gegaan aan stroomlijning van de imposante reeks vrijstellingen in de omzetbelasting. Grote sectoren van de maatschappelijke dienstverlening (gezondheidsinstellingen, opleidingsinstituten, financiële instellingen, verzekeringsmaatschappijen) blijven, evenals de overheidssector, momenteel buiten de reikwijdte van de omzetbelasting. Dat leidt tot allerlei complicerende verstoringen van het gewenste gelijke speelveld.¹³ Veel van deze vrijstellingen zijn echter vastgelegd in EU-regelgeving en kunnen derhalve niet eenzijdig door de Nederlandse wetgever worden aangepast.

3 De koppeling tussen de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting

3.1 Combinatiemogelijkheden en globaal evenwicht

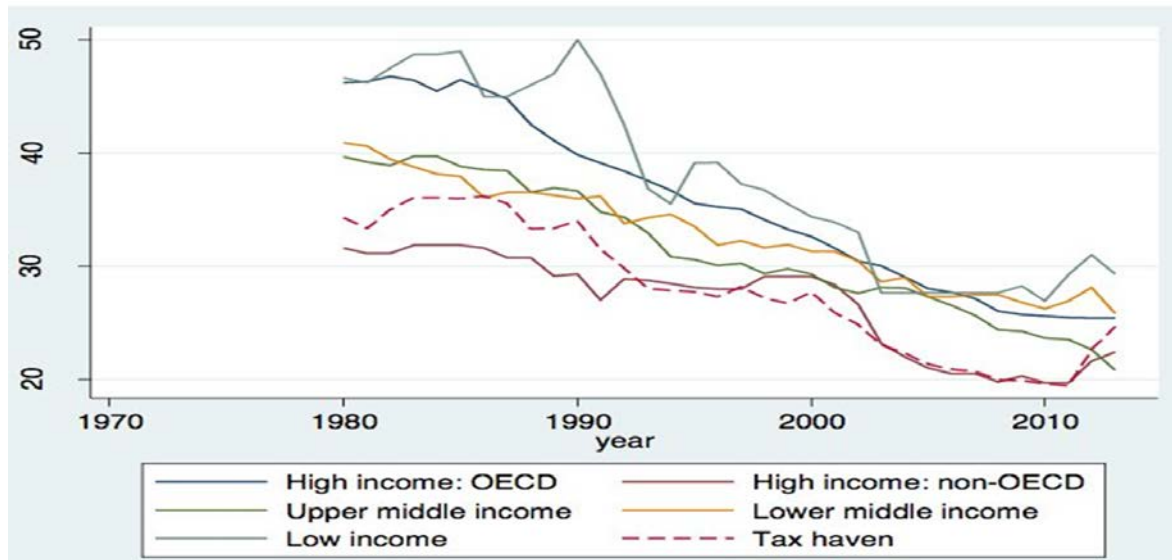
Bij invoering van de Wet IB 2001 werd een globaal evenwicht tot stand gebracht tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting. De gecombineerde belastingdruk van de vennootschapsbelasting en de aanmerkelijkbelangheffing bedroeg toen 51,25%, terwijl het toptarief van box 1 was vastgesteld op 52%. Door de stapsgewijze verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting van 35% naar 20% respectievelijk 25% voor winsten boven €200 000 is het globale evenwicht verloren gegaan. Momenteel bedraagt de gecombineerde belastingdruk voor aanmerkelijkbelanghouders bij vennootschapswinsten tot €200 000 40% en daarboven 43,75%. Om vlucht in de BV tegen te gaan zijn nadere voorzieningen noodzakelijk gebleken, zoals de invoering van de mkb-winstvrijstelling in box 1 ter grootte van 14% en de gebruikelijkloonregeling.

Bij een belastingherziening kan een land niet straffeloos een hogere vennootschapsbelasting heffen dan die door de omringende landen geheven wordt. Dat geldt zeker voor de kleinere landen met een open economie, zoals in Nederland. De vaststelling van het vpb-tarief wordt formeel weliswaar door elk land eigenmachtig bepaald, maar in werkelijkheid wordt de vrijheidsgraad drastisch beperkt door de internationale krachtsverhoudingen die van invloed zijn op het effectieve tarief. Meer in het algemeen geldt dat aanpassingen in het belastingstelsel in de pas moeten lopen met de voortschrijdende internationale en Europese economische integratie. Zo beperkt de mobiliteit van de productiefactoren arbeid en met name die van kapitaal de ruimte van nationale overheden om naar eigen inzicht belasting te heffen.

¹³ Voor vrijgestelde ondernemers en de overheid is de omzetbelasting die aan hen in rekening wordt gebracht geen aftrekbare voordruk, maar een kostprijsverhogende last. Dat maakt het in veel gevallen aantrekkelijk bepaalde activiteiten niet uit te besteden, maar in eigen beheer uit te voeren. In de overheids sfeer is om de balans tussen in- en uitbesteden te herstellen het *BTW-compensatiefonds* in het leven geroepen. In de praktijk proberen de aanbieders van vrijgestelde prestaties via het tussenschuiven van niet-vrijgestelde schakels op een meer of minder oneigenlijke wijze van twee walletjes te eten door in de ‘belaste schakel’ zoveel mogelijk de voordruk in mindering te brengen en in de ‘onbelaste schakel’ te profiteren van de vrijstelling.

Landen zijn sinds de jaren tachtig onderworpen aan een onmiskenbaar toenemende ‘belastingconcurrentie’ betreffende de vpb-tarieven. Figuur 1 maakt duidelijk dat op dit punt internationale samenwerking en belastingharmonisatie gewenst is.

Figuur 1 *Tax race to the bottom: ontwikkeling Vpb-tarieven 1980-2013*



Bron: Caminada, coreferaat over Dimensions of Global Income Inequality, Expertmeeting on Inequality with Branko Milanovic, De Nederlandsche Bank, 13 april 2017.

De mate van de bereidheid tot belastingharmonisatie (of de noodzaak daartoe) beperkt de nationale beleidsruimte. Dat wordt vooral veroorzaakt door internationale operaties zoals ondernomen door de EU en OESO om te komen tot een gecoördineerde internationale aanpak van grensoverschrijdende belastingontwijkingsconstructies door ondernemingen en vermogende particulieren om grenzen te stellen aan de uitholling van de belastinggrondslag. Deze actie is bekend geworden als de zogenoemde ‘BEPS-operatie (*Base Erosion and Profit Shifting*)

Het internationale dictaat dat in feite de vpb-druk in hoge mate bepaalt, heeft via de noodzaak tot handhaving van het globale evenwicht ook consequenties voor de tariefstructuur van de inkomstenbelasting. De koppeling tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting is het meest zichtbaar in het aanmerkelijkbelangregime van box 2. Maar ook de beleggers in box 3 hebben te maken met de combinatie van de vennootschapsbelasting en de vermogensrendementsheffing van box 3 voor zover zij beleggen in eigen vermogen van vpb-lichamen. De aldus gevormde belastingdruk in box 2 en 3 heeft vervolgens uitstralingseffecten naar de belastingheffing over het winstinkomen en het looninkomen van box 1.

Onderstaande tabel 2 geeft enkele tariefkoppelingsmogelijkheden weer tussen de vennootschapsbelasting en het aanmerkelijkbelangtarief die in hoge mate het stramien bepalen voor de tariefstructuur van het boxenstelsel.

Tabel 2 Gecombineerd Vpb-tarief en aanmerkelijkbelangtarief ^a

VPB	AB	Gecombineerd*	VPB	AB	Gecombineerd	VPB	AB	Gecombineerd
25,0%	30,0%	47,5%	22,5%	30,0%	45,8%	20,0%	30,0%	44,0%
	27,5%	45,6%		27,5%	43,8%		27,5%	42,0%
	25,0%	43,8%		25,0%	41,9%		25,0%	40,0%
	22,5%	41,9%		22,5%	39,9%		22,5%	38,0%
	20,0%	40,0%		20,0%	38,0%		20,0%	36,0%

^a afgerond op decimalen

Volgens het anno 2017 geldende tarief bedraagt het toptarief voor ondernemers in box 1 - rekening houdend met de mkb-winstvrijstelling van 14% - effectief 44,72%, terwijl de gecombineerde druk in de aanmerkelijkbelang sfeer 40%, respectievelijk 43,75% (voor winsten boven €200 000) bedraagt. Dit leidt in box 1 waar niet-ondernemers een toptarief betalen van 52% en ondernemers slechts maximaal 44,72% verschuldigd zijn, tot een grote tariefspanning. Wij stellen voor in de uit te voeren hervormingsoperatie deze tariefspanning te temperen door te kiezen voor een spilcombinatie van 22,5% vennootschapsbelasting met 20,0% aanmerkelijkbelangbelasting om te komen tot een effectief spiltarief van 38,0%. Dit spiltarief fungeert in onze blauwdruk als scharnierpunt voor de vormgeving van de tariefstructuur van box 1 en box 3. Zie daarvoor paragraaf 8.

3.2 Vennootschapsbelasting en vreemd versus eigen vermogen

Evenals een klein land met een open economie weinig manoeuvreerruimte heeft om zijn eigen tarief van de vennootschapsbelasting vast te stellen, is het in steeds mindere mate mogelijk een afwijkende heffingsgrondslag te kiezen. Kleine landen hebben daardoor een zwakke internationale belastingconcurrentie. Het is derhalve realistisch internationaal in de pas te lopen. Dat betekent ook dat in afwachting van de harmonisatie van de heffingsgrondslag in C(C)CTB-verband het thans bestaande Nederlandse klassieke stelsel van vennootschapsbelasting zal worden aangepast wanneer in EU-verband overeenstemming is bereikt over de geharmoniseerde grondslagvaststelling.

Bij de vaststelling van een gemeenschappelijke grondslag vormen de nationale verschillen in fiscale behandeling tussen het eigen (risicodragende) en het vreemde (risicomijdende) vermogen een belangrijk obstakel. De gelijkheid in fiscale behandeling kan langs twee verschillende routes worden bereikt, hetzij door de kosten van vreemd vermogen niet langer aftrekbaar te stellen, hetzij door een aftrekfictie te introduceren voor het eigen vermogen. Uiteraard is ook een slimme combinatie van beide routes mogelijk.

Ook in de Nederlandse vennootschapsbelasting wordt het eigen vermogen gediscrimineerd. Zo lang nog niet in geharmoniseerd verband voor de ongelijke behandeling van vreemd en eigen vermogen een oplossing is gevonden, is het gewenst op eenzijdige wijze een structurele tegemoetkoming te bieden om de achterstelling van eigen vermogen af te zwakken. Wij bepleiten daarom een tegemoetkoming aan eigenvermogensverschaffers te bieden door op het moment dat de uitgedeelde winst van de aandelenvennootschap onderworpen wordt aan de

inkomstenbelasting een verrekenfaciliteit te verlenen door de met de inkomstenbelasting verrekenbare dividendbelasting te vermenigvuldigen met de factor 1,2. Daardoor kan in plaats van de ingehouden 15% effectief 18% als bronbelasting worden verrekend. Daardoor wordt het spiltarief van 38,0% in gevallen van winstuitdeling in feite verlaagd met 3%. Deze verrekenfaciliteit geeft niet alleen enige compensatie voor de ongelijke behandeling van vreemd en eigen vermogen in de vennootschapsbelasting, maar beoogt ook een remmende werking te hebben op de winstinhouding die thans plaatsvindt bij aandelenvennootschappen die in handen zijn van aanmerkelijkbelanghouders om zodoende belastinguitstel te creëren. Deze prikkel tot uitdeling heeft een vergelijkbare doelstelling als de door de commissie-Van Dijkhuizen gepropageerde invoering van een fortaitaire heffing over aanmerkelijkbelangpakketten, maar is veel eenvoudiger in de uitvoering.¹⁴ De toepassing van de verrekenfaciliteit strekt zich ook uit de vermogensrendementsheffing van box 3, waar aandelenbeleggingen thans op soortgelijke wijze zwaarder worden belast dan obligatiebeleggingen, aangezien obligatiehouders in box 3 op vennootschapsniveau niet worden belast omdat de obligatierente daar aftrekbaar is.

4 Versterking globaal evenwicht in de belasting van arbeidsinkomen en vermogensinkomen

4.1 Het neutraliteitsprincipe

Elke ontvangen euro verschaft gelijke draagkracht, ongeacht de wijze waarop deze euro is verdiend. Dit uitgangspunt heeft als consequentie dat beleidsmakers niet alleen een globaal evenwicht moeten creëren in de belastingheffing tussen arbeidsinkomen en vermogensinkomen, maar dat zij er ook voor moeten zorgen dat binnen de categorie ‘arbeidsinkomen’ en de categorie ‘vermogensinkomen’ de afzonderlijke deelcategorieën in beginsel op gelijke wijze worden belast. Dit vanuit het draagkrachtbeginsel geformuleerde neutraliteitsprincipe wordt verstoord zodra de wetgever zich om beleidsmatige redenen geroepen voelt bepaalde inkomsten lichter of juist zwaarder te belasten dan normaliter het geval is. In dat geval wordt de belastingheffing instrumenteel ingezet en doet zich het risico voor, zoals wij in ons eerder genoemde artikel ‘Instrumenteel fiscaal beleid: oorzaak van complexiteit en scheefgroei’ uitgebreid hebben uiteengezet, dat dergelijke ingrepen leiden tot effecten die op gespannen voet staan met de draagkrachtoverwegingen, schade berokkenen aan de geloofwaardigheid van het belastingstelsel en maatschappelijk ongewenste scheefgroei en complexiteit tot gevolg hebben. Wij zullen hier een drietal instrumentele verstoringen aan de orde stellen die de roep om fiscale hervorming stevig hebben aangewakkerd en aangeven hoe de daardoor opgeroepen scheefgroei tot hanteerbare proporties kan worden teruggedrongen.

¹⁴ Deze verrekeningsmogelijkheid geldt ook voor de dividendbelasting die afgedragen wordt over de andere beloningsbestanddelen over risicodragend eigen vermogen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, Wet op de dividendbelasting 1965 en de daarmee gelijk te stellen buitenlandse verrekenbare bronheffingen.

4.2 De zelfstandigenaftrek en mkb-winstvrijstelling

De zelfstandigenaftrek is oorspronkelijk ingevoerd om ondernemers compensatie te bieden voor het feit dat zij – anders dan werknemers – zelf hun sociale zekerheid en pensioenvoorziening moeten verzorgen. Voor de toegang tot deze aftrek is de juridische definitie van het ondernemerschap (en het daaraan verbonden urencriterium) van cruciaal belang. De zelfstandigenaftrek heeft, samen met de mkb-winstvrijstelling en andere ondernemersfaciliteiten, een grote zuigkracht uitgeoefend op het fiscale ondernemerschap, waardoor Nederland momenteel circa 1 miljoen zzp'ers telt. De zelfstandigenaftrek voor zzp'ers heeft de andere arbeidsverhoudingen in een concurrentieachterstand gedrongen. Dat geldt zeker voor de traditionele dienstbetrekkingen waarin de werknemers aan de werknemersverzekeringen en collectieve pensioenopbouw zijn onderworpen. De ondernemersfaciliteiten in combinatie met kostenverhogende sociale lasten en de doorbetalingsverplichting bij ziekte hebben de prijs voor het arbeidsaanbod door zzp'ers, dat economisch gelijkwaardig is aan de arbeid die in dienstbetrekking wordt aangeboden, verhoudingsgewijs veel te goedkoop gemaakt.¹⁵ De spanning tussen het traditionele dienstverband en het zzp-schap is door de ondernemersfaciliteiten veel te groot geworden. Het is evident dat dit een belangrijke oorzaak is van de maatschappelijke scheefgroei op de arbeidsmarkt. Zeker in het huidige tijdsgewricht kan men zich afvragen of de aanzuigende werking van de zelfstandigenaftrek op het ondernemerschap (zzp'ers) niet veel te fors is geweest.¹⁶

Een complicatie voor aanpassing van de zelfstandigenaftrek is het gegeven dat de zelfstandigenaftrek voor een zeer grote groep zzp'ers in feite fungeert als een sociaal vangnet. Hun tarieven zijn zo laag dat ze zonder de zelfstandigenaftrek door het ijs zouden zakken.¹⁷ De zelfstandigenaftrek rigoureus afschaffen is daarom geen optie. De noodzakelijke saneringsoperatie kan slechts worden uitgevoerd door het aftrekbedrag stapje voor stapje te verlagen. Daarbij kan rekening worden gehouden met het feit dat de ondernemer via de lijfrentepremieaftrek voldoende ruimte heeft zijn elementaire sociale zekerheid af te dekken. De budgettaire ruimte die ontstaat door de aftrekvermindering zou kunnen worden benut om een fonds te vormen waardoor collectieve verzekering bij arbeidsongeschiktheid tot stand kan worden gebracht en door de overheidsbijdrage ook onverzekerbare risico's kunnen worden gedekt, alsook collectiviteitsvoordelen kunnen worden behaald. Het tempo waarin deze aanpassing wordt doorgevoerd en het basisniveau voor de aangepaste zelfstandigenaftrek moet uiteraard door de politiek worden bepaald. Maar hoe langer de politiek wacht met dergelijke saneringsoperaties, hoe moeilijker dat wordt.

¹⁵ L.G.M. Stevens en F.M. Werger, *Belastinghervorming door lastenverlichting op arbeid*, WFR 2015/7104, p.840

¹⁶ Peter Hoogstraten, *De Wet DBA: de stand van zaken*, Het register april 2017, rekent voor dat uitgaande van een bruto beloning van €24 000 de zzp'er (mede door de effecten van de toeslagen) een besteedbaar inkomen heeft van €28 228, terwijl dat voor de werknemer €20 885 bedraagt. De werkgever moet voor het bruto loon van €24 000 vanwege de bijbehorende sociale lasten uitgaan van een kostprijs van €35 792.

¹⁷ Voor bijna 300 000 zzp'ers bedraagt de winst uit onderneming in 2007 hooguit €10 000; meer dan 170 000 van deze ondernemers doen een beroep op de zelfstandigenaftrek. Cijfers ontleend aan het SER-advies 10/04, *Zzp'ers in beeld*, oktober 2010.

Van andere orde is de mkb-winstvrijstelling. Die aftrek fungeert als tegenhanger voor het verbroken evenwicht in lastendruk tussen ondernemingen in de vpb- en ib-sfeer. Door herstel van het globale heffingsevenwicht tussen de rechtsvormen waarin een onderneming kan worden uitgevoerd (zie paragraaf 3.1), kan de mkb-winstvrijstelling worden beperkt tot een winstaftrek van 12% over winsten vanaf €55 000, waardoor in dit traject een evenwichtig effectief tarief ontstaat van 38,54% (zie paragraaf 8).

4.3 Normaliseer het eigenwoningregime

Het eigenwoningregime is bij invoering van de Wet IB 2001 om politieke redenen ondergebracht in de box voor werk en woning, terwijl het regime voor de andere particuliere vermogensbestanddelen is uitgewerkt in box 3. De stimulering van het eigenwoningbezit schuilt in de vaststelling van een relatief laag eigenwoningforfait gecombineerd met integrale aftrekbaarheid van de rente en kosten van de eigenwoningschuld, alsmede de periodieke betalingen op grond van rechten van erfpacht, opstal en beklemming betreffende de eigen woning. Op die wijze wordt per saldo in 2017 €7 mld aan de schatkist onttrokken (hypotheekrenteaftrek verminderd met de opbrengst van het eigenwoningforfait).¹⁸ Door deze uitwerking komt het fiscale voordeel vooral ten goede aan de hoge-inkomensgroepen. In het streven een globaal fiscaal evenwicht tot stand te brengen tussen de verschillende vormen van inkomsten uit vermogen is het passend het eigenwoningregime over te brengen naar box 3. Op die wijze kan de bestaande rentearbitrage worden afgezwakt en wordt de schuldpositie van gezinnen, alsmede hun financiële kwetsbaarheid, geleidelijk verminderd. Bovendien kunnen zodoende de denivellerende effecten op de inkomensverhoudingen worden teruggedrongen. Aanpassing van de regeling is voorts noodzakelijk omdat de thans geldende eigenwoningregeling zodanig complex is geworden, dat de uitvoerbaarheid ervan te kwetsbaar is geworden.¹⁹ De in 2013 van kracht geworden renteaftrekbeperkingen, de algehele aflossingseis voor de hypothecaire lening en de afschaffing van de belastingvrijstelling over de rente op de kapitaalverzekering eigen woning hadden de bedoeling de budgettaire last te verminderen, maar ze hebben er tegelijkertijd toe geleid dat de regels, zeker voor de mensen waarvoor ze geschreven zijn, nauwelijks nog te begrijpen zijn. Bovendien zijn zij slechts van toepassing op ‘nieuwe gevallen’. Voor de ‘oude gevallen’, die vaak al ruimschoots hebben kunnen genieten van de fiscale tegemoetkomingen, werden de faciliteiten gewoon gecontinueerd. Deze ongelijke behandeling valt moeilijk te rechtvaardigen. Daar komt bij dat te vrezen valt dat het na verloop van tijd door de dynamiek van het maatschappelijke leven steeds lastiger wordt de ‘oude’ en ‘nieuwe’ gevallen van elkaar te onderscheiden.

Het heeft de voorkeur het eigenwoningregime langs de weg der geleidelijkheid aan te passen en onder te brengen in de vermogensrendementsheffing. Dat geldt zowel voor de eigen woning als voor de daarop betrekking hebbende eigenwoningschuld. Daarmee wordt de

¹⁸ Bron: Beleidsinformatiekaart 2017 (<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/fiscale-beleidsdocumenten/inhoud/periodieke-fiscale-beleidsinformatie>). De verwachting is dat dit bedrag de komende jaren verder zal dalen vanwege de lage rentestand en de beperking van de hypotheekrenteaftrek.

¹⁹ Dat geldt in het bijzonder voor de zogenoemde ‘bijleenregeling’.

rentearbitrage in de kiem gesmoord. Het is desgewenst mogelijk ook in box 3 het eigenwoningbezit te blijven bevorderen door een basisvrijstelling in te voeren voor vermogen dat is geïnvesteerd in de eigen woning, vergelijkbaar met de eveneens in box 3 bestaande vrijstelling van maatschappelijke beleggingen. Daarbij kan worden gedacht aan een vrijstelling van bijvoorbeeld €200 000 à €300 000.²⁰ Maar anders dan thans het geval is, komt de tegemoetkoming in box 3 niet langer vooral het dure segment ten goede, maar is het effect vooral gericht op het modale woningbezit. De hypothecaire schuld is in de box-3-variant aftrekbaar als onderdeel van de rendementsgrondslag (die daardoor ook negatief moet kunnen worden en als belastingkorting moet kunnen worden uitbetaald). Inmiddels moedigen ook De Nederlandsche Bank, de Europese Commissie, het IMF en de OESO Nederland steeds luider aan het belastingstelsel op dit punt te hervormen.

Herstel van de weeffout in het eigenwoningregime door de te lage eigenwoningwaarde kan echter ook via een alternatieve route worden bereikt. Dat kan door aan te sluiten bij het verhoogde eigenwoningforfait voor woningen boven €1.060.000 (bedrag van de zogenoemde ‘villabelasting’ in 2017). Dat forfait is jaarlijks stapsgewijze verhoogd en heeft in 2016 het afgesproken maximum bereikt van 2,35% van de WOZ-waarde. Tegen het toptarief van box 1 (52%) is deze forfaitaire inkomensvaststelling vergelijkbaar met het effectieve tarief van 1,2% van box 3 (52% van 2,35% is redelijk in balans met 30% van 4%).²¹ Vervolgens kan de ‘villagrens’ jaarlijks met een bepaald bedrag worden verlaagd, totdat het gewenste evenwichtsincome wordt bereikt waarbij het bestaande regime zonder grote deining kan worden omgezet in de box-3-variant.

4.4 Ondernemersfaciliteiten

Ook de ondernemersfaciliteiten zijn toe aan een stroomlijning. Zo is de oudedagsreserve onnodig gecompliceerd in haar vormgeving en wordt daarom door veel ondernemers onvoldoende begrepen. De Belastingdienst moet veel energie stoppen in het handhaven van zijn fiscale claim op deze reserve. Soms moeten ondernemers zelfs tegen hun zin de onderneming voortzetten, omdat ze niet in staat zijn de belasting te betalen die het gevolg zou zijn van het staken van hun onderneming en de daarmee verbonden opheffing van de oudedagsreserve. Bovendien is de effectiviteit van de regeling kwetsbaar. Dat alles leidt tot de conclusie dat het aanbeveling verdient een punt achter de regeling te zetten. Het is thans in het verlengde van het beëindigen van pensioenopbouw in eigen beheer door dga's²² het aangewezen moment om de verdere opbouw van de oudedagsreserve te stoppen en ondernemers daarbij te laten kiezen tussen twee mogelijkheden. Zij kunnen ofwel de tot de opbouwstop opgebouwde oudedagsreserve op de reguliere wijze afwickelen, ofwel de opgebouwde oudedagsreserve afkopen tegen een aantrekkelijk tarief. De bestaande lijfrentefaciliteit geeft voldoende ruimte voor een verzekerde oudedagsvoorziening.

²⁰ Zie bijvoorbeeld ook CSED/SER, 2010, *Naar een integrale hervorming van de woningmarkt*, Commissie van sociaaleconomische deskundigen.

²¹ Vanaf 2017 is het vaste forfaitaire rendement van 4% vervangen door een rendementsstaffel met progressief oplopende rendementspercentages.

²² Het verdient aanbeveling de stakingsstamrechtenaanspraken in eigen beheer die zijn bedongen bij inbreng van de onderneming in een BV op soortgelijke manier gefaciliteerd te laten afkopen.

De investeringsfaciliteiten, zoals de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, kunnen zonder problemen wezenlijk worden aangepast. Ze kunnen beter worden omgebouwd tot een investeringskorting onder de voorwaarde dat het halen van *smart* geformuleerde beleidsdoelen kan worden aangetoond. Dat kan ook gaan gelden voor de energie-investerings- en milieu-investeringsaftrek. Daardoor maken ze geen deel meer uit van de heffingsgrondslag. De investeringskorting is een belastingsubsidie die als zodanig kan worden verrekend met het belastingtarief en beleidsmatig kan worden gehandhaafd zolang de bereikte resultaten hun maatschappelijke prijs waard zijn.

De bestaande geruisloze doorschuiffaciliteiten kunnen beter worden vervangen door invorderingsfaciliteiten betreffende de vrijval van de stakings- of overlijdenswinst. We komen hierop nog nader terug in paragraaf 7.

5 Tariefschijven van box 1

Het progressieve tarief van box 1 is kenmerkend voor het draagkrachtbeginsel. Tegelijkertijd zijn de oplopende tarieven een belangrijke oorzaak van de bestaande complexiteit. Een veel vlakkere tarieflijn biedt een interessant alternatief waarmee een aantal knelpunten in de bestaande wetgeving kan worden opgelost. Een vlakkere tarieflijn is verdedigbaar om te komen tot een meer neutrale inkomstenrekening tussen de partners en bijgevolg tot een minder ongelijke verdeling van de belastingdruk tussen alleen- en tweeverdienersgezinnen. Ook is het om vereenvoudigingsredenen gewenst de premieheffing volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke premieheffing zorgverzekering in een dergelijke tariefstructuur te integreren. Aangezien de premieheffing volksverzekeringen momenteel beperkt is tot de twee laagste inkomensschijven in box 1, slaan de door de vergrijzing groeiende premielasten vooral neer in het onderste loonsegment. Dat maakt laagbetaalde arbeid relatief duur en belemmert de arbeidsparticipatie. Dat geldt ook voor de premieheffing Zvw. Het is daarom gewenst via een fiscaliseringsoperatie de premie evenwichtiger over de inkomensgroepen te verdelen, waardoor de relatief hoge lastendruk aan de onderkant van het loongebouw wordt gematigd. De intentie om te komen tot een globaal evenwicht tussen de boxen, heeft tot gevolg dat de premiedruk ook wordt uitgesmeerd over de inkomsten uit vermogen in box 2 en 3. Via de nota 'Werken aan zekerheid' (bijlage Miljoenennota 1997) werd al een voorzichtige eerste stap gezet op het pad van de fiscalisering. Dit gebeurde door het AOW-premiepercentage te maximeren op 17,9%. Door die maximeringsbepaling is de AOW feitelijk al gedeeltelijk gefiscaliseerd. Thans is het gewenst door te schakelen naar een algehele fiscalisering van de AOW en de uitkeringen integraal te bekostigen uit de belastingopbrengsten. In dat kader moet ook de bestaande AOW-vrijstelling van AOW-gerechtigden stapsgewijs worden beëindigd. Het is mogelijk elk jaar 1% of 2%-punt van de AOW-premie om te zetten in inkomstenbelasting. Dan is in 18 of 9 jaar deze problematiek geheel opgelost.

6 Toeslagen en heffingskortingen

6.1 Samenhang met toeslagen

In ons vaker genoemd artikel ‘Instrumenteel fiscaal beleid: oorzaak van complexiteit en scheefgroei’ concludeerden we reeds dat de toeslagsystematiek en de loon- en inkomstenbelastingheffing gebrekkig op elkaar zijn afgestemd. De belastingheffing is gebaseerd op het individuele inkomen, terwijl de toeslagen afhankelijk zijn van het huishoudinkomen. Het draagkracht- en toeslagprofiel volgen elk een geheel eigen patroon. Daardoor is het mogelijk dat miljoenen mensen bijdragen aan de financiering van de collectieve uitgaven, terwijl tegelijkertijd (veelal dezelfde) miljoenen huishoudens inkomensondersteuning ontvangen voor zorgkosten, huurkosten, kosten voor kinderen en kinderopvang. Zodoende wordt er nodeloos veel geld rondgepompt. Dat legt een zware uitvoeringslast op de Belastingdienst. Na voorlopige toekenningen moeten op basis van het definitieve inkomen de toeslagen worden aangepast. Daardoor ontstaat een omvangrijke en omslachtige papierwinkel die voor kwetsbare bevolkingsgroepen door het gebrek aan overzicht gemakkelijk tot invorderingsproblemen kan leiden.

De bestaande koppeling van het toeslaginkomen aan het belastbare inkomen leidt door de instrumentaliseringseffecten tot de merkwaardige omstandigheid dat de niet-draagkrachtgebonden aftrekposten (o.a. zelfstandigenaftrek, investeringsaftrek, hypotheekrenteaftrek) ook doorwerken in het toeslaginkomen. In concreto kan dat betekenen dat een zzp’er die met zijn werkzaamheden een gelijk inkomen behaalt als een werknemer in dienstbetrekking door het feit dat hij een zelfstandigenaftrek krijgt, beduidend hogere toeslagen ontvangt dan de werknemer. Het verdient aanbeveling deze oneigenlijke doorwerking van instrumentele aftrekposten naar de toeslagtoekenning af te schaffen, waardoor een grotere gelijkheid in behandeling wordt verkregen en het rondpompen van geldstromen kan worden verminderd.²³ Deze aanpassing is een relatief gemakkelijk haalbare hervormingsdoelstelling.

6.2 Heffingskortingen

Met ingang van 2014 heeft de algemene heffingskorting een inkomensafhankelijk karakter gekregen. Gedurende de periode 2015 tot en met 2017 is dat effect verder versterkt. Het afbouwpercentage van de algemene heffingskorting bedraagt in 2017 4,787%. Het afbouwtraject loopt van €19 982 (einde eerste inkomensschijf van box 1) tot €67 072 (einde derde inkomensschijf). De eerdere beperkingen in het afbouwtraject zijn in 2016 volledig opgeheven, waardoor de algemene heffingskorting bij stijging van het inkomen tot nihil kan teruglopen. Het nivellerende karakter van de tariefstructuur van de inkomstenbelasting wordt daardoor in het afbouwtraject versterkt. Zowel om principiële redenen als om vereenvoudigingsredenen moet de inkomensafhankelijke algemene heffingskorting weer worden vervangen door een inkomensafhankelijke korting.

²³ De doorwerking kan ook worden gestopt door aftrekposten om te zetten in belastingkortingen.

Bij de arbeidskorting ligt de ingevoerde inkomensafhankelijkheid nog gevoeliger. De arbeidskorting is in 2001 ingevoerd ter vervanging van het arbeidskostenforfait. Doordat de arbeidskorting vooral als een arbeidsmarktinstrument is vormgegeven, is zij op gespannen voet komen te staan met het draagkrachtbeginsel. De korting is immers geheel los komen te staan van de vraag of de belastingplichtige zelf kosten betreffende de arbeidsactiviteiten heeft moeten maken. Dat blijkt uit het feit dat de arbeidskorting ook wordt toegekend aan de personen die als ondernemer of als resultaatgenieter de gemaakte kosten gewoon kunnen aftrekken. In de vormgeving spelen vooral participatie- en inkomenspolitieke overwegingen een rol. Dat is nog verder versterkt doordat ook de arbeidskorting een inkomensafhankelijk karakter heeft gekregen en bij stijgend inkomen eerst oploopt en vervolgens - evenals de algemene heffingskorting – weer afloopt tot nihil.

Het heeft thans de voorkeur de bestaande arbeidskorting te splitsen in twee afzonderlijke elementen. Met het eerste element wordt weer teruggekeerd naar het vóór de introductie van de Wet IB 2001 toegepaste aftrekbarekostenforfait voor werknemers. Het aftrekbarekostenforfait kan samenlopen met de werkkostenregeling. Om redenen van eenvoud is het wenselijk daarvoor een vast percentage van het looninkomen te kiezen met de inbouw van een maximumbedrag. Het reiskostenforfait kan als zelfstandig forfait worden gecontinueerd. Ter ondersteuning van de geloofwaardigheid van het draagkrachtbeginsel kan de toepassing van het forfait worden doorbroken als de feitelijke kosten beduidend hoger zijn en een doelmatigheidsdrempel overschrijden. Deze tegenbewijsregeling wordt slechts in de inkomstenbelasting mogelijk gemaakt. Het tweede element van de regeling voorziet in een arbeidsmarktinstrument volgens het patroon van de bestaande arbeidskorting (zonder inkomensafhankelijke afbouw) voor degenen die inkomsten uit tegenwoordige arbeid verrichten.

Ook de ouderenkorting verdient aanpassing. Zij wordt thans toegekend aan degene die aan het einde van het kalenderjaar (of bij eerdere beëindiging van de belastingplicht) de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt. De hoogte is afhankelijk van het totale inkomen uit de drie boxen (*verzamelinkomen*). Is dit totale inkomen in 2017 €36 057 of minder, dan bedraagt de korting €1292 (2017); is dit hoger dan bedraagt de ouderenkorting €71. Overschrijding van de €36 057-grens kan bij een minimale inkomensstijging zodoende leiden tot vermindering van de ouderenkorting met €1221. Het toekenningsmechanisme geldt per partner. Door de individuele inkomensgrens in het basisinkomen werkt deze korting niet leefvormneutraal. Bij gelijk gezinsinkomen kan de omvang van de ouderenkorting zodoende verschillend zijn, afhankelijk van de verhouding in de inkomensaanbreng van de partners. Het heeft onze voorkeur deze korting per partner te koppelen aan het *gezamenlijke* verzamelinkomen, zodat de bestaande toerekeningseffecten worden geneutraliseerd. Bovendien is het gewenst bij overschrijding van de inkomensgrens een gestaffelde afbouw te regelen.²⁴

De beperking in de overheveling van de heffingskorting tussen partners, die in 2009 van kracht is geworden om de arbeidsparticipatie te prikkelen, verdient eveneens aanpassing. In 2017 geldt voor personen die op of na 1 januari 1963 geboren zijn als maximaal benutbare

²⁴ De Eerste Kamer heeft deze onvolkomenheid onderkend en een motie aangenomen waarin het kabinet wordt opgedragen in het Belastingplan 2018 met een geleidelijke afbouw te komen. Opmerkelijk is dat zo lang in deze evidente onrechtvaardigheid werd berust.

partnerkorting een bedrag ter grootte van 40% van de algemene heffingskorting. Deze maximumbepaling zal volgens het vastgelegde afbouwpatroon in de nog resterende zes jaarlijkse verminderingstappen van 6 2/3% het nulpunt bereiken. Deze afbouw staat enerzijds op gespannen voet met het karakter van de algemene heffingskorting als tariefcomponent in een belasting gebaseerd op de gezinsdraagkracht. Anderzijds is de maatregel als sturingsinstrument in het arbeidsmarktbeleid niet adequaat, omdat gezinnen met inkomsten uit vermogen door toerekening daarvan aan de partner met het laagste inkomen zich gemakkelijk aan de nadelige werking van de geleidelijke afbouw kunnen onttrekken. De afbouwregeling is strijdig met de leefvormneutraliteit. Het ligt voor de hand bij belastinghervorming aan deze toenemende scheefgroei in belastingdruk een halt toe te roepen en het afbouwmechanisme meteen te stoppen en zo mogelijk zelfs geleidelijk terug te draaien. Wij zijn bij onze tariefstelling ervan uitgegaan dat deze beperking geheel wordt teruggedraaid.

6.3 Trap op, trap af: tariefffecten van instrumentalisme 2001 tot 2017

De huidige belasting- en premietarieven zijn – gegeven de behoefte van de schatkist – hoog. Ze zijn de afgelopen jaren alleen maar gestegen. Sinds de introductie van de Wet IB 2001 is tegelijkertijd een tegemoetkoming gecreëerd voor vrijwel ieder huishouden. Tabel 3 brengt dit in beeld. Te zien is dat het maximum van de arbeidskorting meer dan verdriedubbeld is sinds 2001, de ouderenkorting is bijna verviervoudigd, de ondernemersfaciliteiten zijn aanzienlijk geïntensiveerd, net als de financiële ondersteuning van gezinnen met kinderen. Het saldo van de nominale zorgpremie en de zorgtoeslag voor lage inkomens is beduidend minder snel gestegen, ondanks een forse toename van de collectief gefinancierde uitgaven voor gezondheidszorg.

Tabel 3 Enkele belastingtarieven, heffingskortingen en andere regelingen

	2001	2017	Toename
Tarief eerste schijf	32,35%	36,55%	4,30%-punt
Tarief tweede schijf	37,60%	40,80%	3,20%-punt
Algemene heffingskorting (maximum)	1.576	2.254	43%
Arbeidskorting (maximum)	920	3.223	250%
Ouderenkorting	236	1.043	342%
MKB-winstvrijstelling	0%	14%	14%-punt
Nominale zorgpremie in ziekenfonds	157		
Nominale zorgpremie minus zorgtoeslag		219	39%
Kinderbijslag en (aanvullende) kinderkorting ^a	2.117		
Kinderbijslag en kindgebonden budget ^a		3.968	87%

^a Bij 2 kinderen tussen 6-11 jaar.

Het instrumentalisme is duidelijk ten koste gegaan van de belastingtarieven in de eerste twee schijven, die in de periode 2001-2017 met respectievelijk 4,3 en 3,2 procentpunten zijn gestegen. Deze verschuiving is het resultaat geweest van veel kleine stapjes. Door iedere keer te kiezen voor een kleine intensivering van een instrument, gefinancierd door een hoger belastingtarief, kon aan specifieke doelgroepen een belastingvoordeel worden verleend zonder dat dit ten koste ging van de opbrengst voor de schatkist. Doordat inmiddels bijna iedereen zijn eigen tegemoetkoming of fiscale voordeel ontvangt, is het uiteindelijke resultaat dat de belastingtarieven sterk zijn verhoogd, zonder dat dit heeft geleid tot grote veranderingen in de inkomensverdeling. De meest gebruikte maatstaf voor inkomensongelijkheid, de Ginicoëfficiënt, is de afgelopen jaren dan ook nagenoeg constant gebleven.²⁵ Wel is daardoor de complexiteit van het stelsel steeds meer toegenomen. Daarom stellen wij voor om de komende jaren de trap weer af te gaan en allerlei fiscale tegemoetkomingen voor specifieke groepen uit te faseren in ruil voor lagere belastingtarieven.

7 Andere aanpassingen

Naast de aanpassingen in de tariefstructuur en de reeds aangegeven daarmee samenhangende hervormingsvoorstellen bepleiten we nog enkele andere aanpassingen in het belastingstelsel. In het verlengde van de aanpassingen in de tariefstructuur van box 1 en in samenhang met het streven naar een globaal evenwicht is het wenselijk de vermogensrendementsheffing van box 3, zodra dit mogelijk is, om te bouwen tot een vermogenswinstbelasting. Vanwege de uitvoerbaarheid van een dergelijke heffing kan gekozen worden voor een combinatie van een echte vermogenswinstbelasting voor de activa en passiva waar dit mogelijk is, gecombineerd met een forfaitaire heffing voor andere activa en passiva. Het tarief van box 3 kan op grond van dezelfde overwegingen die hebben gegolden bij invoering van de Wet IB 2001, worden gehandhaafd op 30%.

De separate positie van de ondernemersaftrek in de structuur van de wet kan beter vervallen en de componenten van die aftrek kunnen worden heroverwogen. De zelfstandigenaftrek met bijbehorende starterscomponent²⁶ kan worden versoerd om de eerder gesignaleerde scheefgroei in arbeidsverhoudingen af te zwakken. De aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk met bijbehorende starterscomponent kan (vergelijkbaar met de investeringsaftrekregelingen) beter worden getransformeerd in een kortingsregeling. Een soortgelijke ombouw kan plaatsvinden voor de startersaftrek bij ongeschiktheid. De stakingsaftrek kan simpelweg als anachronisme worden afgeschaft. De meewerkaftrek voorziet in een forfaitair alternatief voor de aftrek van de zakelijke kosten van de meewerkende partner en kan derhalve gewoon worden ingebouwd als onderdeel van de fiscale winst, waarbij uiteraard de aftrek zelf uit de grondslag van de meewerkwinst wordt geëlimineerd.

²⁵ Zie: K. Caminada, J. Been en K. Goudswaard (2017), De ontwikkeling van inkomensongelijkheid en inkomensherverdeling in Nederland 1990-2014, *Department of Economics Research Memorandum*, Leiden University.

²⁶ Ondernemers die na een periode als dga advieswerkzaamheden gaan uitvoeren, worden niet langer als 'starter' aangemerkt.

De geruisloze doorschuiffaciliteiten in de winstbepaling worden vervangen door invorderingsfaciliteiten die gaan voorzien in een (al dan niet renteloze) uitstelregeling met gefaseerde aflossing. De bedrijfsverplaatsingsfaciliteit wordt geïntegreerd in de herinvesteringsreserve door het mogelijk te maken ook de ondernemingsoverschrijdende herinvestering fiscaalvriendelijk te begeleiden. Een soortgelijke vervanging door invorderingsfaciliteiten kan worden doorgevoerd voor de geruisloze doorschuiffaciliteiten in de aanmerkelijkbelangsfeer. De erg genereuze bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de successiewet wordt gematigd tot een 50%-vrijstelling, aangevuld met aanvullende invorderingsfaciliteiten voor alle incurante zaken. Door het herstel van het globale evenwicht en neutraliteit ten aanzien van de rechtsvorm kan de gebruikelijkloonregeling worden afgeschaft. De 30%-regeling wordt beëindigd zo snel als dit in het Europese harmonisatiebeleid mogelijk is. Het betalen en vergoeden van belastingrente blijft achterwege zolang de marktrente onder een bepaald renteniveau ligt en er zal in beginsel evenwicht moeten zijn tussen het regime van betalen en vergoeden.

8 Boekhoudkundige berekening blauwdruk

Op dit moment loopt Nederland door de rommelige fiscale vormgeving van het belastingstelsel welvaart mis. Hoeveel is niet precies duidelijk, maar een indicatie kan zijn dat een vergaande aanpassing van het fiscale stelsel naar schatting een kwart miljoen extra banen zal opleveren.²⁷ Het stelsel kent nu ongeveer 120 inkomensbeperkende regelingen (belastinguitgaven, aftrekposten en vrijstellingen), naast het systeem van toeslagen waar jaarlijks 4,5 miljoen huishoudens gebruik van maken. De belastingtarieven zijn daardoor naar schatting 80 procent hoger dan zonder al deze regelingen het geval zou zijn. Een uitruil van belastingsubsidies tegen tariefvermindering (in feite een sigaar uit eigen doos) ligt voor de hand. Het zou de fiscale balans van zowel de overheid als de gezinnen kleiner maken. Ambitie van de hervorming is te komen tot een eenvoudiger en neutraler stelsel dat lagere tarieven op arbeidsinkomen voorop stelt. Daartoe moet worden ingezet op minder tariefarbitrage en fiscale balansverkorting, waardoor de Nederlandse economie minder volatiel wordt (minder subsidies op wonen en grotere terughoudendheid in belastingsubsidies) en lagere tarieven op arbeidsinkomen gerealiseerd worden.²⁸ Verder wordt de belastingdruk verschoven naar minder versturende heffingsgrondslagen, zoals de omzetbelasting. Om een ander concreet te maken kunnen de volgende stappen worden gezet.²⁹

²⁷ Zie voor achtergrondinformatie K. Caminada. (2015), De tragiek van gefaalde ambities en gemiste kansen rond belastinghervorming, *Me Judice* (23 september 2015); en K. Caminada (2015), Keuzes voor een beter belastingstelsel 2.0, *Tijdschrift voor Openbare Financiën* 47(1): 4-23.

²⁸ Ook beperking van de omkeerregel voor pensioenaanspraken door de maximumgrens (thans €103 317) te verlagen naar €55 000 zou een instrument kunnen zijn voor balansverkorting (met een geschatte structurele opbrengst van €3,8 miljard), maar wij geven er de voorkeur aan de herziening van het pensioensysteem niet te belemmeren door op dit vlak thans beperkende bepalingen door te voeren.

²⁹ De onderbouwing en bronnen van onderstaande berekening is verantwoord in een apart document bij dit artikel en kan worden geraadpleegd via de website van Koen Caminada (www.economie.leidenuniv.nl).

- 1 *Minder verstorende belastingheffing.* De btw-tarieven worden geüniformeerd, en vervolgens op een tarief van 18% vastgesteld (dus 3 punten lager dan het huidige standaardtarief). Per saldo wordt de lastendruk met €4,1 miljard verschoven van arbeid naar consumptie. Belastingsubsidies in de btw waarover het nationale fiscale beleid zeggenschap heeft en waarvan de effectiviteit onvoldoende kan worden aangetoond, komen te vervallen (€738 miljoen). Om een globaal evenwicht tussen ondernemers in de VPB en de IB te krijgen, wordt het tarief van box 2 gesteld op 20%, vervalt de FOR, wordt de MKB-winstvrijstelling beperkt tot 12% van de winst boven de €55 000-grens (tweede schijf) en wordt de zelfstandigenaftrek gehalveerd. Het tarief van de vennootschapsbelasting wordt op 22,5% gesteld. Inclusief de aanpassingen in de doorschuif- en bedrijfsopvolgingsfaciliteit omvat dit pakket om tot een globaal evenwicht te komen €2,1 miljard.
- 2 *Afbouw subsidies wonen.* In de onderstaande rekenexercitie worden de subsidies op wonen (koop en huur) afgebouwd conform het advies van de Commissie Sociaal Economische Deskundigen van de SER.³⁰ De eigen woning verhuist op termijn naar box 3 met een vrijstelling van 2 ton. Dit gaat samen met een gelijke behandeling van huren en kopen. De budgettaire opbrengst is samengenomen €18 miljard en wordt ingezet voor het verlagen van de lastendruk op arbeid.
- 3 *Stroomlijning.* We gebruiken de informatie van de Algemene Rekenkamer³¹ en schrappen alle belastinguitgaven waarvan de effectiviteit niet kon worden aangetoond (opbrengst € 6,4 miljard). Resterende aftrekposten worden verrekend tegen het laagste (in plaats van hoogste) tarief van de inkomstenbelasting of omgezet in een belastingkorting hetgeen € 880 miljoen opbrengt. Ook de toeslagen worden gestroomlijnd. Ze blijven afgestemd op het huishoudniveau en worden beter gericht op de gevallen waarin inkomensondersteuning echt nodig is (beoogd wordt deze af te stemmen op 15% à 20% van de laagste huishoudinkomens), waardoor €1,5 miljard wordt vrijgespeeld voor tariefverlaging. Verder wordt de doorwerking van aftrekposten naar de toeslagtoekenning afgeschaft (opbrengt €700 miljoen).
- 4 *Fiscalisering.* Verder vindt fiscalisering van de AOW-premie en andere volksverzekeringen plaats, hetgeen €2 miljard opbrengt voor tariefverlaging. Ook de inkomensafhankelijke ZVW-premie wordt gefiscaliseerd (premiegrens €55 000). Tot slot herstellen we twee weeffouten in het stelsel: (a) de algemene heffingskorting wordt weer inkomensafhankelijk waardoor €2,7 miljard minder beschikbaar is voor tarief verlaging en (b) voor box 3 wordt overgestapt naar een aangepaste vermogenswinstbelasting.

Het gaat te ver om alle door ons voorgestelde maatregelen mee te nemen in een globale rekenexercitie. Buiten de rekenexercitie blijven de tegemoetkoming aan eigenvermogensverschaffers (verrekenfaciliteit dividendbelasting), de gewenste vereenvoudiging van het toeslagencircuit en de heffingskortingen.

³⁰ Zie CSED/SER, 2010, *Naar een integrale hervorming van de woningmarkt*, Commissie van sociaaleconomische deskundigen.

³¹ Algemene Rekenkamer (2015), *Belastinguitgaven en milieueffecten*, Den Haag.

De bovenstaande pakket speelt €34,4 miljard vrij, waarvan het leeuwendeel wordt ingezet voor tariefverlaging (€31,3 miljard). Het overige dient ter financiering van het ongedaan maken van de inkomensafhankelijke algemene heffingskorting (€2,7 miljard), het terugdraaien van de afbouw van de aanrechtsubsidie (€200 miljoen) en een veel meer geleidelijke afbouw van de ouderenkorting (€200 miljoen).

Op grond van de geschetste aanpassingen kan een basistarief (inclusief inkomensafhankelijke premie ZVW) uitkomen op 33,8% met een tweede tarief van 43,8% voor inkomens boven € 55.000. Circa tien procent van de belastingplichtigen met de hoogste inkomens zou met dit toptarief te maken krijgen. Dus voor het overgrote deel van de belastingplichtigen is sprake van een vlaktaks van 33,8%. Ter vergelijking met het huidige stelsel: zonder de maatregelen die de genoemde €34,4 miljard vrijspelen voor tariefverlaging, zou het basistarief (inclusief ZVW-premie) uitkomen op 46,3% en het toptarief op 56,3%. Over de hele linie daalt de marginale-tarieflijn dus met 12,5 procentpunten, waardoor allerlei tariefarbitragemogelijkheden minder lonend worden. Dat is een forse stap in de richting van het herstel van het globale evenwicht in de belastingheffing op diverse inkomensstromen. Indien andere doelstellingen buiten beschouwing blijven, zoals het streven naar een redelijke inkomensverdeling, zal de werkgelegenheid louter worden aangezwengeld door de lagere tarieven. Naar schatting is dan een participatiewinst van 120 duizend fte haalbaar.³²

Overigens zullen de verschillende maatregelen niet synchroon lopen in de tijd. Zo vragen bijvoorbeeld de maatregelen op het gebied van de woningmarkt om een geleidelijke transitie. Bovenstaande uitruil van belastingsubsidies tegen tariefvermindering zal voor veel belastingplichtigen beperkte inkomenseffecten met zich meebrengen, want het betreft in feite veelal een sigaar uit eigen doos. Zij die thans bovengemiddeld gebruik maken van allerlei belastingsubsidies kunnen vanzelfsprekend wel (fors) nadeel ondervinden van het pakket maatregelen. Het ligt dan niet voor de hand om voor deze specifieke groepen allerlei compensatiemaatregelen in het leven te roepen, want dat zou het door ons beoogde globale evenwicht juist weer verstoren. Beter is dan om de diverse maatregelen meer geleidelijk door te voeren waardoor al te grillige koopkrachteffecten in de tijd worden uitgesmeerd (trap af; zie paragraaf 6.3).

9 Samenvattende conclusies

Onze bedoeling is een blauwdruk te ontwikkelen voor een robuust belastingstelsel. Wij willen langs twee hoofdlijnen de gewenste hervorming tot stand brengen. Enerzijds door de belastingdruk op inkomen voorzichtig en geleidelijk te verschuiven naar verbruik. Anderzijds door het globale fiscale evenwicht tussen de diverse inkomensstromen te herstellen. Consumptie kan worden verdedigd als een alternatieve maatstaf van draagkracht voor inkomen. De omzetbelasting is minder verstorend voor de economie dan de inkomstenbelasting en de opbrengst is robuuster dan de opbrengst van de inkomstenbelasting.

³² Op basis van het model van het Centraal Planbureau. Zie hierover E.L.W. Jongen, H-W. de Boer, en P. Dekker (2014), MICSIM - A behavioural microsimulation model for the analysis of tax-benefit reform in the Netherlands, *CPB Background Document*, 27 November, Den Haag: Centraal Planbureau.

Wij bepleiten daarom de btw-tarieven geleidelijk te uniformeren en iets te verhogen om de extra opbrengst aan te wenden voor verlaging van de tarieven in de inkomstenbelasting. Bij invoering van de Wet IB 2001 werd een globaal evenwicht tot stand gebracht tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting. Door de stapsgewijze verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting is dit globale evenwicht weer verloren gegaan. Dat leidt tot tariefspanning in de inkomstenbelasting. Wij bepleiten deze te temperen door te kiezen voor een spilcombinatie van 22,5% vennootschapsbelasting met 20,0% aanmerkelijkbelangbelasting. Dit resulteert in een effectief spiltarief van 38,0%. Dit fungeert in onze blauwdruk als scharnierpunt voor een aangepaste vormgeving van de tariefstructuur van box 1 en box 3.

Wij bepleiten verder de achterstelling van eigenvermogensverschaffers in de vennootschapsbelasting te matigen door op het moment dat de uitgedeelde winst van de aandelenvennootschap onderworpen wordt aan de inkomstenbelasting een verrekenfaciliteit te verlenen door de met de inkomstenbelasting verrekenbare dividendbelasting te vermenigvuldigen met de factor 1,2. Daardoor kan in plaats van de ingehouden 15% effectief 18% als bronbelasting worden verrekend en kan het spiltarief dalen met 3%. Wij hebben een drietal instrumentele verstoringen aan de orde gesteld die hebben geleid tot scheefgroei en complexiteit in de inkomstenbelasting. Het betreft de zzp-problematiek, het eigenwoningregime en de ondernemersfaciliteiten. We hebben oplossingsrichtingen aangegeven die de opgeroepen problemen tot hanteerbare proporties kunnen terugdringen. Daarnaast zijn diverse vereenvoudigingsvoorstellen aangedragen. Voorgesteld is de verdere opbouw van de oudedagsreserve stop te zetten. Ook wordt bepleit de investeringsaftrek om te bouwen tot een investeringskorting. Dat zelfde wordt bepleit voor de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk en de startersaftrek bij ongeschiktheid. De stakingsaftrek kan als anachronisme simpelweg worden afgeschaft. De meewerkaftrek voorziet in een forfaitair alternatief voor de aftrek van de zakelijke kosten van de meewerkende partner en kan derhalve gewoon worden ingebouwd als onderdeel van de fiscale winst. De meeste bestaande geruisloze doorschuiffaciliteiten kunnen beter worden vervangen door invorderingsfaciliteiten. De zelfstandigenaftrek wordt versoerd om de eerder gesignaleerde scheefgroei in arbeidsverhoudingen af te zwakken. De mkb-winstvrijstelling wordt beperkt tot 12% en slechts toegepast over de winst in de tweede schijf (vanaf €55.000).

Kernpunt van de blauwdruk is het fiscaliseren van de premieheffing volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke zorgpremie. Op grond van de geschetste aanpassingen kan voor inkomens tot €55 000 een basistarief worden ingevoerd van 33,8%. Voor 90% van de belastingplichtigen is zodoende sprake van een vlaktaks van 33,8%. Voor inkomens vanaf €55 000 wordt een 'surplus-tarief' van 43,8% toegepast. De algemene heffingskorting wordt weer geheel inkomensafhankelijk en de steeds verdergaande beperking in de benuttingsmogelijkheid voor partners zonder of met gering inkomen wordt teruggedraaid. De arbeidskorting en ouderenkorting worden beter op hun functie afgestemd. Voor box 3 wordt overgestapt naar een aangepaste vermogenswinstbelasting.

Ook de toeslagen worden gestroomlijnd. Ze worden beter gericht op de gevallen waarin inkomensondersteuning echt nodig is. Ons voorstel is in dat kader de toeslagdoelgroep te beperken tot 15 à 20% van de huishoudens met de laagste inkomens.

Samenvatting opbrengsten en aanwending denkrichting blauwdruk belastinghervorming Caminada & Stevens (30 april 2017)

Opbrengst x miljard euro

Minder verstorende belastingheffing (btw en ondernemerschap)	6,9
Uniform btw-tarief (opbrengst 50/50 gebruiken voor verlaging btw-tarief en lagere tarieflijst arbeidsinkomen)	4,1
Beperken vrijstellingen btw	0,7
Tarief box 2 naar 20% en Vpb-tarief naar 22,5%	0,1
Beperken MKB-vrijstelling, vervallen FOR en halvering zelfstandigenaftrek	1,7
Beperken doorschuif faciliteiten AB en bedrijfsopvolgingsfaciliteit	0,3
Woningen (koop en huur)	18,0
Afschaffen hypotheekrenteaftrek en eigenwoningforfait	7,0
Extra opbrengst heffing box 3 na vrijstelling van 2 ton	3,8
Afbouw subsidies huurwoningen met 50% (marktconforme huren)	7,3
Stroomlijning	9,5
Schrappen belastinguitgaven waarvan effectiviteit niet vast staat	6,4
Resterende aftrekposten verrekenen tegen centraal tarief	0,9
Stroomlijning toeslagen; beperken tot laagste inkomens	2,2

Totaal opbrengsten

34,4

Centraal tarief inclusief premie ZVW	33,8
Opslagtarief inclusief premie ZVW	43,8
Schijfgrens	€ 55.000
Uniform btw-tarief	18,0

Aanwending x miljard euro

Tarieflijst box 1 (inclusief premie AOW en ZVW)	31,3
Verlaging 1ste, 2de, 3de schijftarieven naar 33,8%	28,5
Verlaging 4de schijftarief naar 43,8%	5,6
Verkorting nieuwe 1ste schijf (55.000 euro)	-0,8
Fiscalisering AOW	-2,0
Heffingskortingen	3,1
Ongedaan maken inkomensafhankelijke algemene heffingskorting	2,7
Ouderenkorting minder plots afbouwen	0,2
Terugdraaien afbouw aanrechtsubsidie	0,2
Aanpassing box 3	0,0

Totaal aanwending

34,4

Werkgelegenheidseffecten (fte) blauwdruk belastinghervorming Caminada & Stevens: via spoorboekje MICSIM van het Centraal Planbureau

Verlaging tarieflijst LB/IB (inclusief premie ZVW)

Verlaging 1ste, 2de, 3de schijftarieven naar **33,8%**

88.000

Bron / toelichting

Budgetair is het pakket ruwweg 5 keer zo groot als het pakket van 6,3 miljard in een presentatie van Egbert Jongen (CPB) htegeen 22.000 fte oplevert. Alhier is slechts 4 keer dit effect ingeboekt.

Verlaging 4de schijftarief naar **43,8%**

p.m.

Verlaging toptarief zou een plusje moeten zijn; zie hierover de CPB-studie Over de top.

Ongedaan maken inkomensafhankelijke algemene heffingskorting

10.000

Effect op participatie is ontleend aan een presentatie van Egbert Jongen (CPB), slide 10.

Fiscalisering AOW-premie

0

Lastenverhoging van circa 2 miljard voor senioren heeft geen effect op participatie; ze zijn niet meer actief op de arbeidsmarkt.

Stroomlijning toeslagen; beperken tot laagste inkomens

22.500

Effect pakket omvat 1,5 mld voor beperking toeslagen + 700 miljoen voor afschaffen doorwerking aftrekposten in toeslagtoekenning. Werkgelegenheidseffect is ingeschat op basis van presentatie Egbert Jongen (CPB), slide 11 + opmerking Lejour en Jongen. Daarom is slechts de helft aan participatiewinst ingeboekt.

Uniform btw-tarief en beperkingen vrijstellingen btw

0

CPB-model MICSIM: btw-verhoging heeft geen negatief participatie-effect.

Tarief box 2 naar 22,5% en Vpb-tarief naar 22,5%

p.m.

Lastig in te schatten; zie Commissie Inkomstenbelasting en Toeslagen 2012/2013 (Van Dijkhuizen)

Totaal

120.500

Tentatieve berekening denkrichting blauwdruk belastinghervorming Caminada & Stevens (30 april 2017)

Opbrengsten pakket en aanwending (budgettair effect x miljoen euro)	OPBRENGST AANWENDING	Bron / toelichting
1 Par 2.2 + par 2.3: Verschuif lastendruk van arbeid naar consumptie. Zet in op modernisering btw en een uniform btw-tarief. Opbrengst voor de helft gebruiken voor verlaging btw-tarief en voor de andere helft voor verlaging lasten op arbeid.	4.050	Zie Bettendorf & Cnossen (2015). Budgetneutraal uniform btw-tarief: 17%. Uniform btw-tarief met 2 punten verhogen naar 19% levert 8,1 mld op. In te zetten op twee fronten: 4 mld naar lastenverlichting arbeid en 4 mld naar lager uniform btw-tarief --> 18%.
2 Par 3.2: Tarief Box 2 van 25% naar 20%	-400	Rapport Commissie Inkomstenbelasting en Toeslagen 2012/2013 (Van Dijkhuizen); budgettair effect afgeleid. Opbrengst box 2 circa 2 mld bij tarief van 25%.
3 Par 3.2: Vpb-tarief eerste schijf naar 22,5%	543	Opbrengst berekend via Sleutel tabel 2018, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2017/04/04/bijlage-sleutel tabel-2018 Opbrengst ingeschat en ontleend aan Beleidsinformatiekaart 2017 (bedrag is voor de helft ingeboekt);
4 Par. 4.2: MKB-vrijstelling beperken tot 12% voor winst boven de € 55 000-grens	826	https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2017/02/14/beleidsinformatiekaart-2017
5 Par. 4.2: Zelfstandigenaftrek halveren	776	Opbrengst ontleend aan Beleidsinformatiekaart 2017
6 Par. 4.4: FOR komt te vervallen	51	Opbrengst ontleend aan Beleidsinformatiekaart 2017
Par. 4.3: Verplaats de eigen woning naar box 3		
7 - onderdeel afschaffen HRA en eigenwoningforfait	7.044	Opbrengst ontleend aan Beleidsinformatiekaart 2017
8 - onderdeel opbrengst plaatsing in box 3 na vrijstelling van 2 ton	3.750	Cf. Commissie Sociaal Economische Deskundigen SER (2010). Helft effect CPB-studie (2010), Hervorming van het Nederlandse woonbeleid, blz. 60 en blz. 65
9 - neutraliteit huren / kopen, dus ook afbouw subsidies huurwoningen met 50%	7.250	2.000 Rapport Cie Inkomstenbelasting en Toeslagen 2012/2013
10 Par. 5: Fiscaliseer AOW		
Par. 5: Fiscaliseer inkomensafhankelijke ZVW-premie; zie hierna onder tariefstructuur		Het gaat om 23 miljard euro
Par. 5: Balanspost: verschuiving ZVW-premie naar ophoging centraal tarief; zie ook hierna		
Par. 6.1: Toeslagen		
11 - onderdeel beperk toeslagen tot huishoudens met de laagste inkomens	1.500	Inschatting ontleend aan Cie Inkomstenbelasting en Toeslagen 2012/2013 (Van Dijkhuizen)
12 - afschaffen doorwerking aftrekposten in toeslagtoekenning	700	Commissie harmonisatie inkomensbegrippen, <i>Eindrapport project harmonisatie inkomensbegrippen</i> , 1 aug 2016, p. 35
13 Par. 6.2 Terugdraaien inkomensafhankelijke heffingskorting		-2.700 Centraal Planbureau (via Egbert Jongen)
14 Par. 6.2 Bestaande arbeidskorting splitsen in twee afzonderlijke elementen		0 Budgetneutrale vormgeving.
15 Par. 6.2 Ouderenkorting minder plots afbouwen		Opbrengst berekend via Sleutel tabel 2018 (hoewel vormgeving nog niet geheel duidelijk is)
16 Par. 6.2 Terugdraaien afbouw aanrechtsubsidie		-200 CPB (2017), Keuzes in Kaart, maatregel CU, blz. 293
17 Par. 7 Box 3: overstappen naar een aangepaste vermogenswinstbelasting		0 Stelpost; vormgeving nog niet geheel duidelijk Gebaseerd op Beleidsinformatiekaart 2017. Vormgeving nog niet geheel
18 Par. 7 Beperken doorschuif faciliteiten AB	131	duidelijk; helft belastinguitgave ingeboekt
19 Par. 7 Beperken bedrijfsopvolgingsfaciliteit	201	Idem

20	Par. 8 Schrap belastinguitgaven waarvan effectiviteit niet kan worden aangetoond	6.400	Rapport ARK (2015); Specificatie in tabblad Overzicht Belastinguitgaven (aldaar oranje gemarkeerd)
21	Par. 8 Opruimen btw-vijstellingen	738	Rapport ARK (2015); Specificatie in tabblad Overzicht Belastinguitgaven (aldaar geel gemarkeerd)

Budgettair effect x mln

OPBRENGST AANWENDING

22	Tariefstructuur: vlaktaks-plus		
	Centraal tarief met opslag; resterende aftrekposten verrekenen tegen centraal tarief.		
	- onderdeel resterende aftrekposten verrekenen tegen centraal tarief	881	Specificatie tabblad Data post 1. Bron: CBS Statline
	- onderdeel lager tarief stap 1: tarief 1 naar X% (daarboven ZVW-premie; zie hierna)		-13.696 Afgeleid uit CPB (Egbert Jongen), Policy Brief 2015/02, blz. 9
	- onderdeel lager centraal tarief stap 1: tarief 2 naar X% (idem)		-9.146 Afgeleid uit CPB (Egbert Jongen), Policy Brief 2015/02, blz. 9
	- onderdeel lager centraal tarief stap 1: tarief 3 naar X% (idem)		-5.649 Afgeleid uit CPB (Egbert Jongen), Policy Brief 2015/02, blz. 9
	- onderdeel lager centraal tarief stap 1: tarief 4 naar X% (idem)		-10.061 Afgeleid uit CPB (Egbert Jongen), Policy Brief 2015/02, blz. 9
	Opslagtarief ligt 10 punten hoger dan centraal tarief. Opslagtarief geldt voor maximaal 10 procent van de belastingplichtigen.		
	- onderdeel verlagen schijfgrens naar circa 55 mille om op 10% belastingplichtigen uit te komen die toptarief betalen		Geschat op basis rapport Commissie Inkomstenbelasting en Loeslagen 800 2012/2013 (Van Dijkhuizen).
	- onderdeel opslagtarief 10 punten --> X+10% (daarboven premie ZVW)		4.412 Afgeleid uit CPB (Egbert Jongen), Policy Brief 2015/02, blz. 9

OPBRENGST AANWENDING

Samenvatting: opbrengen versus aanwending

Desgewenst: lastenverlichting / smeergeld hervorming 0

Berekend centraal tarief, exclusief premie ZVW	29,2
Opslagtarief exclusief premie ZVW	39,2
Schijfgrens	55.000
Grens premie ZVW komt te vervallen; premie ZVW van 6,95% derhalve uitsmeren over alle belastingplichtigen --> tarief ZVW wordt dan circa 4,6%	4,6

Tariefstructuur blauwdruk belastinghervorming Caminada & Stevens

	Blauwdruk	Huidig, 2017	Verschil
Centraal tarief inclusief premie ZVW	33,8	46,3	12,5
Opslagtarief inclusief premie ZVW	43,8	56,3	12,5
Uniform btw-tarief	18,0	17,0	-1,0

Vrijstellingen en aftrekposten inkomstenbelasting; particuliere huishoudens

	Bedragen vrijstelling, aftrek		
	Aantal huishoudens x 1 000	Totaal bedrag mln euro	Gemiddeld bedrag 1 000 euro
Totaal vrijstellingen box1	2185	8139	3,7
Vrijstelling box1: Winstbestanddelen	13	.	.
Vrijstelling box1: MKB-winstvrijstelling	815	2457	3
Vrijstelling box1: Kapitaalverzekering	13	.	.
Vrijstelling box1: Inleg spaarloon	1506	1071	0,7
Totaal vrijstellingen box3	6694	5667	0,8
Vrijstelling box3: Beleggingen	180	294	1,6
Vrijstelling box3: Heffingvrij vermogen	6653	5261	0,8
Vrijstelling box3: Spaarloontegoed	1407	112	0,1
Totaal aftrekposten	5136	46219	9
Totaal aftrekposten box1	4422	42865	9,7
Aftrekpost box1: Investeringsaftrek	201	1029	5,1
Aftrekpost box1: Ondernemersaftrek	617	5380	8,7
Aftrekpost box1: Aftrek werknemers	97	63	0,7
Aftrekpost box1: Eigen woning	4146	33499	8,1
Aftrekpost box1: Inkomensvoorzieninge	956	2894	3
Aftrekpost box1: Kinderopvang			
Totaal persoonsgebonden aftrek (PGA)	1920	3353	1,7
PGA: Levensonderhoud kinderen	287	650	2,3
PGA: Uitgaven zorg	945	1304	1,4
PGA: Studiekosten, scholingsuitgaven	319	526	1,7
PGA: Giften	688	808	1,2
PGA: Overig	49	378	7,8
PGA: Niet-verzilverbare deel	68	326	4,8

Meegenomen aftrekposten in blauwdruk

7.339 omzetten in tax credit

Bron: CBS Staline

Categorie	Naam belastinguitgave	Ministerie	Doelstelling	Financieel belang 2015 x mln				
				Geëvalueerd?	Jaar evaluatie	Kamerstuknr evaluatie	Uitspraken over effectiviteit	
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Zelfstandigenaftrek	EZ	Het stimuleren van ondernemerschap	1741	Ja	2005	29949/56	Positief
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Extra zelfstandigenaftrek starters	EZ	Het stimuleren van ondernemerschap en het bevorderen van de bereidheid om startersri	109	Ja	2005	29949/56	Positief/Negatief
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid	SZW	Stimuleren van het starten van een onderneming vanuit een uitkering inzake arbeidsong	2	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	FOR (Fiscale oudedag reserve) , niet omgezet in lijfrente	EZ	Opheffen van ongelijkheid in de behandeling tussen loontrekkenden en zelfstandigen op	54	Ja	2005	29949/56	Positief
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Meewerkaftrek	EZ	Fiscaal faciliteren van arbeid in de onderneming van de partner zonder de verplichting to	7	Ja	2005	29949/56	Negatief
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Stakingsaftrek	EZ	De stakingsaftrek beoogt een verzachting van belastingheffing te geven over de stakings	16	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Doorschuiwing stakingswinst	EZ	Behoeven van continuïteit van de onderneming in het kader van liquiditeitsproblemen di	245	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in successiewet	EZ	Bevorderen continuïteit van de onderneming.	205	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Doorschuiwing inkomen uit aanmerkelijk belang	FIN	Het waarborgen van de continuïteit van de onderneming in geval van staking en overdra	97	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op ondernemingen a) algemeen	Landbouwwijstelling in de inkomstenbelasting	EZ	Instandhouden van de fiscale behandeling van rond ten behoeve van voordelen uit een	1791	Ja	2008	31727/1	Positief/Negatief
Verlaging lastendruk op ondernemingen b) investeringen in het algemeen	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA)	EZ	Bevorderen van investeringen van relatief geringe omvang, die in het algemeen gedaan :	397	Ja	2005	29949/56	Positief
Verlaging lastendruk op ondernemingen b) investeringen in het algemeen	Willekeurige afschrijving starters	EZ	Bevordering van de economische ontwikkeling en de economische structuur, daaronder b	8	Ja	2005	29949/56	Geen effectiviteitsuitspraken
Verlaging lastendruk op ondernemingen b) investeringen in het algemeen	Willekeurige afschrijving zeeschepen	IenM	Bevordering van de economische ontwikkeling en de economische structuur, daaronder b	3	Ja	2014	nmb	Negatief
Verlaging lastendruk op ondernemingen b) investeringen in het algemeen	Keuzeregime winst uit zeescheepvaart (tonnagebelasting)	IenM	Bevorderen en stimuleren van de zeescheepvaart in Nederland.	120	Ja	2014	nmb	Positief
Verlaging lastendruk op ondernemingen b) investeringen in het algemeen	Aftrek spur- en ontwikkelingswerk	EZ	Bevorderen van technologische vernieuwingen	8	Ja	2012	32637/32	Positief
Verlaging lastendruk op ondernemingen b) investeringen in het algemeen	Willekeurige afschrijving investeringen bedrijfsmiddelen - (De regeling geldt niet meer voor	EZ	Bevorderen van investeringen in bedrijfsmiddelen.		Ja	2010	33000/32	Geen effectiviteitsuitspraken
Verlaging lastendruk op ondernemingen b) investeringen in het algemeen	bedrijfsmiddelen die in 2012 zijn aangeschaft. Per 1 juli 2013 is de regeling weer tijdelijk van	EZ	Stimuleren van innovatie en R&D investeringen	238	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op ondernemingen b) investeringen in het algemeen	Research & Development Aftrek (RDA)	EZ						
Verlaging lastendruk op ondernemingen c) investeringen ten behoeve van het n	Vervroegde afschrijving milieu-investeringen (VAMIL)	IenM	Stimuleren van investeringen ter bescherming van het milieu.	38	Ja	2013	33752/5	Positief
Verlaging lastendruk op ondernemingen c) investeringen ten behoeve van het n	Energie-investeringsaftrek (EIA)	EZ	Stimuleren van investeringen die in het belang zijn van een doelmatig energiegebruik	106	Ja	2013	33752/5	Positief/Negatief
Verlaging lastendruk op ondernemingen c) investeringen ten behoeve van het n	Milieu-investeringsaftrek (MIA)	IenM	Stimuleren van investeringen ter bescherming van het milieu.	93	Ja	2013	33752/5	Positief
Verlaging lastendruk op ondernemingen c) investeringen ten behoeve van het n	Bosbouwvrijstelling	EZ	Ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur.	1	Ja	2005	Fiscale faciliteiten en knelp	Geen effectiviteitsuitspraken
Verlaging lastendruk op ondernemingen c) investeringen ten behoeve van het n	Vrijstelling vergoeding bos- en natuurbeheer	EZ	Ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur.	6	Ja	2005	Fiscale faciliteiten en knelp	Geen effectiviteitsuitspraken
Verlaging lastendruk op arbeid a) gericht op werkgevers	Afdrachtvermindering onderwijs (Deze regeling is per 1 januari 2014 vervallen. De regeling is	OCW	Stimuleren van werkgevers tot het bieden van leerwerkplaatsen.		Ja	2012	31935/11	Negatief
Verlaging lastendruk op arbeid a) gericht op werkgevers	omaevormd tot de Subsidieregeling Praktijkleren)	IenM	Verlichten van de loonkosten van de Nederlandse zeescheepvaart en bijdragen aan het b	112	Ja	2014	nmb	Positief
Verlaging lastendruk op arbeid a) gericht op werkgevers	Afdrachtvermindering zeevaart	EZ	Bevordering van spur- en ontwikkelingswerk in het bedrijfsleven.	794	Ja	2012	32637/32	Positief
Verlaging lastendruk op arbeid b) gericht op werknemers	Feestdagenregeling (vanaf 2014 gaat deze regeling op in de werkkostenregeling)	SZW	Faciliteren van onbelaste verkrijgingen door werknemers van hun werkgever.		Nee (afgeschaft)	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op arbeid b) gericht op werknemers	Verlaging fiscale bijtelling IB (zeer) zuinige auto's	IenM	Bevorderen van het gebruik van milieuvriendelijke auto's.	525	Ja	2011	32800/1	Positief
Verlaging lastendruk op arbeid b) gericht op werknemers	Ouderschapsverlofkorting (per 1 januari 2015 afgeschaft)	SZW	De regeling is bedoeld om werknemers die met ouderschapsverlof willen financieel te ondersteunen.		Nee (afgeschaft)	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op arbeid b) gericht op werknemers	Levensloopverlofkorting (per 1 januari 2012 afgeschaft voor nieuwe gevallen)	SZW	Vergroten van de aantrekkelijkheid van de levensloopregeling naast de spaarloonregeling	18	Nee (afgeschaft)	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op arbeid b) gericht op werknemers	Werkbonus ouderen (per 1 januari 2015 wordt de werkbonus voor nieuwe gevallen afgeschaft	SZW	Bevorderen en stimuleren van arbeidsparticipatie van ouderen.	127	Nee (afgeschaft)	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	doordat de leeftijds grens van 60 jaar vanaf 1 januari 2015 jaarlijks met 1 wordt verhoogd).	FIN	Bieden van compensatie aan ouderen met een laag arbeidsinkomen die geconfronteerd v	97	Ja	2005	30375/2, bijlage 10	Positief/Negatief
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Ouderentoeslag forfaitair rendement	EZ	Ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur.	7	Ja	2005	Fiscale faciliteiten en knelp	Geen effectiviteitsuitspraken
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Vrijstelling bos- en natuurterreinen forfaitair rendement	OCW	Voorkomen dat de heffing over dergelijke voorwerpen een negatieve invloed zou hebben	6	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Vrijstelling voorwerpen van kunst en wetenschap forfaitair rendement	IenM	Stimuleren van investeringen en beleggingen in groene (milieuvriendelijke) projecten.	56	Ja	2007	30535/11	Positief
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Vrijstelling groen beleggen forfaitair rendement	SZW	Stimuleren van spaarzin.		1 Nee (afgeschaft)	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Vrijstelling spaarloon- en premiespaarregeling forfaitair rendement (deze regeling is per 2012	FIN	Vanuit sociaal oogpunt en vanwege de geringe waarde in het economische verkeer, de re	23	Ja	2005	30375/2, bijlage 11	Positief
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	afgeschaft) nog wel doorwerking	FIN	Eerbiedigen van bestaande rechten op bepaalde vrijstellingen kapitaalsuitkeringen.	926	Ja	2005	30 375 / 2	Positief
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Vrijstelling rechten op kapitaalsuitkering bij overlijden forfaitair rendement	FIN	Bevordering aflossing eigenwoningsschuld en lastenverlichting eigenaar-bewoners met ge	451	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Aftrek wegens geen of geringe eigenwoningsschuld	FIN	Vergroten van het particuliere kameraanbod, met name voor studenten.	45	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Gedeeltelijke vrijstelling van inkomsten uit kamerverhuur	BZK	Behoud van het culturele erfgoed.	50	Ja	2009	32156/2	Positief
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Aftrek kosten monumentenwoning	OCW						
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Heffingskorting groen beleggen	IenM	Stimuleren van investeringen en beleggingen in groene (milieuvriendelijke) projecten.	38	Ja	2007	30535/11	Positief
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Persoonsgebonden aftrekpost durfkapitaal	EZ	Stimuleren van investeringen in bedrijven van startende ondernemers en het bevorderen	3	Ja	2005	30300 XIV/57	Positief/negatief
Overige regelingen	Aftrek voor scholingsuitgaven (studiekosten)	OCW	Vergroten van de Nederlandse kennisinfrastructuur.	306	Ja	2005	30012/6	Positief
Overige regelingen	Giftenaftrek	FIN	Bevorderen van schenkingen aan bovengenoemde instellingen.	385	Ja	2009	32132 IXB/9	Negatief
Overige regelingen	Faciliteiten successiewet algemeen nut beogende instellingen	FIN	Bevorderen van schenken en nalaten aan algemeen nut beogende instellingen en sociaal	203	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Energiebelasting	Verlaagd tarief glastuinbouw	EZ	De glastuinbouwsector vrijwaren van onevenredig hoge energielasten, gegeven de bijzor	74	Ja	2002	28207/1	Geen effectiviteitsuitspraken
Energiebelasting	Teruggaaf kerkgebouwen	IenM	Bieden van compensatie aan de beheerders van dergelijke gebouwen, aangezien kerke	8	Ja	2005	30375/2, bijlage 12	Positief
Energiebelasting	Teruggaaf non-profitinstellingen	IenM	Bieden van compensatie aan dergelijke instellingen, aangezien deze over weinig betaald	35	Ja	2005	30375/2, bijlage 12	Positief
Energiebelasting	Teruggaaf Grootverbruik	EZ	Primair maakt de regeling deel uit van de beleidsarme implementatie van de Richtlijn En	7	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Energiebelasting	Lokaal opgewekte duurzame energie	EZ	Het stimuleren van lokale duurzame opwekking van elektriciteit door particuliere kleinve	8	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting verlaagd tarief	Boeken, tijdschriften, week- en dagbladen	OCW	Bevorderen van cultuur, kennisvermeerdering, recreatie en sport c.q. ondersteuning van	527	Ja	2008	31700 VIII/147	Positief/negatief
Omzetbelasting verlaagd tarief	Bibliotheken (verhuur boeken), musea e. d.	OCW	Bevorderen van cultuur, kennisvermeerdering, recreatie en sport c.q. ondersteuning van	130	Ja	2008	31700 VIII/147	Positief/negatief
Omzetbelasting verlaagd tarief	Kermissen, attractieparken, sportwedstrijden en- accommodatie	OCW	Bevorderen van cultuur, kennisvermeerdering, recreatie en sport c.q. ondersteuning van	156	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting verlaagd tarief	Circussen, bioscopen, theaters en concerten	OCW	Bevorderen van cultuur, kennisvermeerdering, recreatie en sport c.q. ondersteuning van	192	Ja	2014	33752 M	Geen effectiviteitsuitspraken
Omzetbelasting verlaagd tarief	Siertheet	EZ	Stimuleren van binnenlandse vraag naar siertheetproducten c.q. ondersteunen van desbe	229	Ja	2008	31200 XIV/157	Positief
Omzetbelasting verlaagd tarief	Arbeidsintensieve diensten	SZW	Bevorderen van werkgelegenheid in de desbetreffende sectoren, aanpakken problemen c	627	Ja	2003	Geen Kamerstuk - Twee on	Positief/negatief
Omzetbelasting verlaagd tarief	Vervoer van personen (waaronder openbaar vervoer)	IenM	Stimuleren en ondersteunen van het openbaar vervoer.	1065	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting verlaagd tarief	Logiesverstrekking (incl. kamperen)	EZ	Stimuleren van (internationaal) toerisme c.q. ondersteunen van de desbetreffende sector	280	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting verlaagd tarief	Voedingsmiddelen horeca	EZ	Ondersteunen van de desbetreffende sector en voorkomen administratieve moeilijkheden	1404	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting - vrijstellingen	Vrijstelling omzetbelasting sportclubs	WVS	Stimuleren c.q. ondersteunen van sportclubs en verminderen van administratieve lasten.	85	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting - vrijstellingen	Vrijstelling omzetbelasting post	EZ	Stimuleren c.q. ondersteunen van sportclubs en verminderen van administratieve lasten.	167	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting - vrijstellingen	Vrijstelling omzetbelasting vakbonden, werkgeversorganisaties, politieke partijen, kerke	FIN	Voorkomen van administratieve lasten. - Binnen de EU is een vrijstelling voor openbare j	145	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting - vrijstellingen	Vrijstelling omzetbelasting fondswerving	FIN	Stimuleren of ondersteunen van bedoelde organisaties en instellingen en verminderen va	180	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting - speciale regelingen	Kleine ondernemersregeling	EZ	Stimuleren en ondersteunen van kleine ondernemers en verminderen van administratieve	143	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Omzetbelasting - speciale regelingen	Landbouwregeling omzetbelasting	EZ	Stimuleren en ondersteunen van landbouwers en verminderen van administratieve lasten	18	Ja	2008	31727/1 OB	Positief
Accijnzen	Verlaagd tarief kleine brouwerijen	EZ	De kortingsregeling had tot 1992 in de toen geldende heffingsystematiek als doel het nac	1	Ja	2008	31200 IXB/18 accijns	Positief/negatief
Accijnzen	Vrijstelling accijns communautaire wateren	IenM	Voorkomen van verstoring van de internationale concurrentieverhoudingen veroorzaakt d	1165	Ja	2008	31200 IXB/18 accijns	Positief
Accijnzen	Vrijstelling accijns luchtvaartuigen	IenM	Voorkomen van verstoring van de internationale concurrentieverhoudingen (verplichte vr	2042	Ja	2008	31200 IXB/18 accijns	Positief
Belastingen op personenauto's en motorrijwielen (BPM)	Teruggaaf ambulance	VWS	Dienen van het algemene belang.	2	Ja	2006	30300 IXB/32	Geen effectiviteitsuitspraken
Belastingen op personenauto's en motorrijwielen (BPM)	Teruggaaf taxi's	IenM	Stimuleren openbaar vervoer	46	Ja	2006	30300 IXB/32	Positief
Belastingen op personenauto's en motorrijwielen (BPM)	Stimulans Euro-6 dieselpersonenauto's (per 1 januari 2014 afgeschaft)	IenM	Stimuleren van de verkoop van Euro-6 dieselauto's.		Nee (afgeschaft)	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Motorrijtuigenbelasting	NiHltarief OV-bussen op LPG	IenM	Bevorderen milieuvriendelijke vervoerswijzen.	0	Nee	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd	Niet geëvalueerd
Motorrijtuigenbelasting	Vrijstelling MRB motorrijtuigen ouder dan 25/30/40 jaar - (per 1 januari 2014 zijn alleen	FIN	Verlagen van lasten voor eigenaren van klassieke motorrijtuigen en daarmee het behoud	74	Ja	2007	30800 IXB/17 en 39	Geen effectiviteitsuitspraken
Motorrijtuigenbelasting	motorrijtuigen ouder dan 40 jaar vrijgesteld van MRB.)	IenM	Bevorderen van openbaar vervoer.	51	Ja	2006	30300 IXB/32	Positief
Motorrijtuigenbelasting	Vrijstelling taxi's	FIN	Dienen van het algemeen belang.	1	Ja	2006	30300 IXB/32	Geen effectiviteitsuitspraken
Motorrijtuigenbelasting	Vrijstelling reinigingsdiensten	IenM	Dienen van het algemeen belang.	0	Ja	2007	30 800 IXB/1	Geen effectiviteitsuitspraken
Motorrijtuigenbelasting	Vrijstelling wegenbouw	VWS	Dienen van het algemeen belang.	3	Ja	2006	30300 IXB/32	Geen effectiviteitsuitspraken
Motorrijtuigenbelasting	Vrijstelling ambulances	VWS	Dienen van het algemeen belang.	3	Ja	2006	30300 IXB/32	Geen effectiviteitsuitspraken

Categorie	Naam belastinguitgave	Ministerie	Doelstelling	Financieel belang 2015 x mln	Geëvalueerd?	Jaar evaluatie	Kamerstuknr evaluatie	Uitspraken over effectiviteit
Motorrijtuigenbelasting	Nihil tarief MRB zeer zuinige auto's (Per 1 januari 2014 is de vrijstelling voor de meeste zuinige auto's vervallen, alleen voor (semi-)elektrische auto's geldt de vrijstelling nog tot 2016).	IenM	Bevorderen van het gebruik van milieuvriendelijke motorrijtuigen.	36	Ja	2011	32800/1	Positief
Motorrijtuigenbelasting	Overige vrijstellingen	FIN	Dienen van het algemeen belang of gering gebruik van de weg.	3	Ja	2007	30300 IXB/32 & 30800 XIB	Geen effectiviteitsuitspraken
Belasting op zware motorrijtuigen (eurovignet)	Teruggaaf internationaal gecombineerd vervoer	IenM	Stimuleren van het goederenvervoer per spoor.	0	Nee			Niet geëvalueerd
Overdrachtsbelasting	Vrijstelling overdrachtsbelasting bedrijfsoverdracht in familiesfeer	EZ	Stimuleren van overdracht onderneming aan de volgende generatie.	16	Nee			Niet geëvalueerd
Overdrachtsbelasting	Vrijstelling overdrachtsbelasting stedelijke herstructurering	BZK	Stimuleren stedelijke herstructurering	2	Nee			Niet geëvalueerd
Overdrachtsbelasting	Vrijstelling overdrachtsbelasting landinrichting	EZ	Versterken van de economische structuur van de land- en tuinbouwsector.	1	Ja	2008	31727/1	Positief
Overdrachtsbelasting	Vrijstelling overdrachtsbelasting Bureau Beheer Landbouwgronden	EZ	Versterken van de economische structuur van de land- en tuinbouwsector.	11	Ja	2008	31727/1	Positief
Overdrachtsbelasting	Vrijstelling overdrachtsbelasting cultuurgrond	EZ	Versterken van de economische structuur van de land- en tuinbouwsector	106	Ja	2008	31727/1 cultuur	Positief
Overdrachtsbelasting	Vrijstelling overdrachtsbelasting natuurgrond	EZ	Bevorderen en behoud van natuurschoon	3	Nee			Niet geëvalueerd

18501

Bron: Algemene Rekenkamer (2015), *Belastinguitgaven en milieueffecten*, Den Haag.

Schematische samenvatting: (bedragen x miljard euro)	
Totale belastinguitgaven in 2015:	18,50
< 50 mln	0,40
niet geëvalueerd	5,20
(daarvan toepassing verlaagd btw-tarief)	(2,90)
negatief oordeel effectiviteit	0,40
positief/negatief of geen uitspraak	3,70
positief	8,70
Schrappen belastinguitgaven waarvan effectiviteit niet is aangetoond	6,40