



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Belastinguitgaven: verantwoord en betekent niet per se afschaffen

Hemels, S.J.C.; Ros, A.P.; Caminada C.L.J., Vording H., e.a.

Citation

Hemels, S. J. C., & Ros, A. P. (2007). Belastinguitgaven: verantwoord en betekent niet per se afschaffen. In V. H. , e.a. Caminada C.L.J. (Ed.), *Belasting met beleid* (pp. 153-171). Amersfoort: Sdu uitgevers. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/43270>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License:

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/43270>

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

Belasting met beleid

Redactie:

C.L.J. Caminada

A. M. Haberham

J.H. Hoogteijling

H. Vording

S.J.C. Hemels en A.P. Ros***

12.1 INLEIDING

Belastinguitgaven vormen één van de diverse middelen die de overheid ter beschikking staan om beleidsdoelstellingen te bereiken. Dit hoofdstuk staat stil bij de ontwikkeling in de verantwoording van belastinguitgaven in Nederland. Bovendien schetst het hoe deze verantwoording in de toekomst kan worden verbeterd. We beginnen met kort aan te geven welke definitie van belastinguitgaven in Nederland wordt gebruikt en geven een indruk van de omvang van de Nederlandse belastinguitgaven.

12.2 WAT ZIJN BELASTINGUITGAVEN?

De Werkgroep Belastinguitgaven (Ministerie van Financiën, 1987) heeft belastinguitgaven in 1987 gedefinieerd als ‘... een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet.’ Deze definitie, die ook in stukken van het Ministerie van Financiën (daaronder begrepen de Miljoenennota) wordt gehanteerd, nemen wij als uitgangspunt.

Een belangrijk discussiepunt is hierbij wat onder de primaire heffingsstructuur moet worden verstaan. Volgens de Werkgroep Belastinguitgaven (Ministerie van Financiën, 1987, p. 13) bevat de primaire structuur aanwijzingen over het belastingobject, het tarief en de belastingplichtige. Ook de Miljoenennota hanteert dit begrip ‘primaire structuur’. Hoewel de Werkgroep vond dat deze structuur waarde vrij moest zijn,

* Afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden en verbonden aan Allen & Overy LLP Amsterdam.

** Afdeling Economie van de Universiteit Leiden.

verzandt de definiëring hiervan vaak in een politieke discussie.¹ De reden hiervoor is dat vaak als impliciet uitgangspunt wordt gehanteerd dat belastinguitgaven als wezensvreemde elementen van een belastingwet eerder in aanmerking komen voor afschaffing dan faciliteiten die deel uitmaken van de primaire heffingsstructuur. De gedachte lijkt te zijn dat het bestaansrecht van politiek belangrijk geachte faciliteiten wordt versterkt als zij als onderdeel van de primaire heffingsstructuur worden gezien. Hierbij wordt echter uit het oog verloren dat de primaire structuur vaak ook het gevolg is van een politieke keuze en dat deze geen natuurwetenschappelijk gegeven is. De gedachte dat een belastinguitgave een gemakkelijker doelwit is voor bezuinigingen dan andere faciliteiten, wordt nog aannemelijker als wordt beseft dat alleen belastinguitgaven in de Miljoenennota worden verantwoord. Door bepaalde uitgaven als onderdeel van de primaire structuur te kwalificeren, verdwijnen zij uit beeld en hoeft hier verder geen verantwoording over te worden afgelegd. Dit kan uit politiek oogpunt wellicht op de korte termijn aantrekkelijk zijn, maar is maatschappelijk niet wenselijk. De discussie over de hypotheekrenteaftrek (of eigenlijk het taboe dat het huidige kabinet over deze discussie heeft uitgesproken) is hiervan een voorbeeld.

12.3 OMVANG EN SAMENSTELLING

Los van de gehanteerde definitie bestaat consensus dat er in ons belastingstelsel een groot aantal belastinguitgaven bestaat, waarmee een bedrag aan gederfde belastingontvangsten van vele miljarden euro's is gemoeid. Een eerste indruk biedt het overzicht van belastinguitgaven dat sinds enkele jaren in een bijlage van de Miljoenennota wordt gepresenteerd. Tabel 12.1 geeft een samenvattend overzicht.

¹ In vergelijkbare zin: Stevers (1978, pp. 33-34).

Tabel 12.1 Belastinguitgaven in 2007 volgens de Miljoenennota 2007 (miljard euro)

Belastingen op inkomen, winst en vermogen		7,1
Ondernemingen algemeen	1,9	
Investerings algemeen	0,2	
Investerings voor het milieu	0,3	
Lastendruk arbeid, gericht op werkgevers	0,7	
Lastendruk arbeid, gericht op werknemers	0,5	
Inkomsten uit vermogen	2,2	
Overige	1,3	
Kostprijsverhogende belastingen		4,6
Energiebelasting	0,2	
Verlaagd tarief omzetbelasting	3,1	
Vrijstellingen omzetbelasting	0,4	
Speciale regelingen omzetbelasting	0,1	
Accijnzen	0,4	
Belasting op personenauto's en motorrijwielen	0,1	
Motorrijtuigenbelasting	0,2	
Overdrachtsbelasting	0,1	
Totaal-generaal		11,7

Bron: Tweede Kamer (2006-2007, pp. 98-101)

Achter de cijfers van Tabel 12.1 gaan meer dan honderd belastingfaciliteiten schuil. De meeste daarvan impliceren een belastingderving van enkele miljoenen tot hooguit enkele tientallen miljoenen euro's per jaar. Bij enkele regelingen gaat het om veel meer geld.

Bij de belastingen op inkomen, winst en vermogen is de veruit meest omvangrijke faciliteit die van de zelfstandigenaftrek (gerangschikt onder het kopje 'ondernemingen algemeen'). Deze belastingbesparing voor kleine zelfstandigen kost de schatkist zo'n 1,1 miljard euro per jaar. Goede tweede is een faciliteit voor inkomsten uit sparen en beleggen, namelijk de algemene vrijstelling voor kleine vermogens bij de berekening van het forfaitair rendement, met een belastingderving van 0,9 miljard euro per jaar. In dezelfde categorie vergt de vrijstelling van rechten op bepaalde kapitaalsuitkeringen 0,7 miljard euro. Onder de overige regelingen valt de vrijstelling voor bepaalde uitkeringen (zoals de huurtoeslag), met een budgettaire belang van 0,7 miljard euro. De werknemersspaarregelingen (waaronder het spaarloon) maken deel uit van de regelingen ter verlaging van de lastendruk op arbeid, gericht op werknemers. Met deze faciliteiten was in 2007 nog maar 0,2 miljard euro gemoeid. Voordat het kabinet het mes in deze faciliteiten zette, bedroeg het budgettaire belang meer dan 0,6 miljard euro. In dezelfde groep hoort de levensloopregeling thuis. Daarvan is de geschatte

derving voor de schatkist veel geringer. Het budgettaire beslag bedraagt in 2007 nog slechts 25 miljoen euro, en loopt op tot ruim 0,1 miljard euro in 2011. Een bekende faciliteit is de giftenaftrek (categorie 'overige'), die een relatief bescheiden bedrag van 0,3 miljard euro per jaar kost.

Van de 4,6 miljard euro aan belastinguitgaven in de kostprijsverhogende belastingen is het verlaagde tarief in de omzetbelasting (BTW) met 3,1 miljard euro verreweg de meest omvangrijke. Onder dit tarief van 6 procent vallen onder andere voedingsmiddelen in de horeca (1,1 miljard euro belastingderving), personenvervoer (0,6 miljard euro) en drukwerk (0,5 miljard euro), maar bijvoorbeeld ook de door Hof Amsterdam als toneelvoorstelling gekwalificeerde peepshows waar begin 2007 veel ophef over was. Vrijstellingen in de BTW voor sportclubs, post, vakbonden, werkgeversorganisaties, politieke partijen, kerken en fondswerving kosten nog eens 0,4 miljard euro.

Hoewel de belastinguitgaven die in de Miljoenennota worden opgesomd al een omvangrijk bedrag van bijna 12 miljard euro vertegenwoordigen (ruim 2 procent van het bbp) is dit nog maar de punt van de ijsberg. Een onbekend aantal regelingen komt namelijk niet in dit overzicht voor.² In de Wet inkomstenbelasting 2001 bestaan in elk geval drie belastinguitgaven, waarvan het gezamenlijke budgettaire belang dat van de regelingen uit de Miljoenennota (verre) te boven gaat. Tabel 12.2 geeft een overzicht.

Tabel 12.2 Belastinguitgaven (miljard euro)

Regelingen genoemd in de Miljoenennota	12
Eigen woning in box 1	18
Omkeerregel oudedagsvoorzieningen	8-13
Vrijstelling kinderbijslag	1
Overige belastinguitgaven	PM
Totaal	39-44 + PM

Tabel 12.2 brengt in beeld dat de Miljoenennota een belastingderving uit hoofde van belastinguitgaven laat zien die zeker minder dan een derde bedraagt van het bedrag dat de fiscus in werkelijkheid door dergelijke regelingen misloopt. Welke regelingen laat de Miljoenennota niet zien?

In de eerste plaats is dat het budgettaire verlies door de speciale fiscale behandeling van de eigen woning in de inkomstenbelasting. Uit fiscaaltechnisch oogpunt zou

2 Willis en Hardwick (1978, p. 11) merkten hierover op: 'It seems strange to be (in effect) spending government money without knowing how much is being spent'.

belastingheffing in box 3 met de andere vermogensbestanddelen voor de hand liggen. Dan zou de brutowaarde van het eigenwoningbezit bij de overige vermogensbestanddelen worden opgeteld en vervolgens verminderd met het totale bedrag aan schulden, inclusief de hypotheekschuld. Het resterende bedrag (het nettovermogen) wordt belast met een tarief van (30 procent van 4 procent =) 1,2 procent. Kijken we alleen naar lusten en lasten van de eigen woning, dan kan de volgende globale rekensom worden gemaakt. Volgens het CPB bedraagt de brutowaarde van het eigenwoningbezit 1.050 miljard euro. Daar staat een totale hypotheekschuld tegenover van ongeveer 420 miljard euro, zodat de nettowaarde van het eigenwoningbezit 630 miljard bedraagt (CPB, 2006, p. 70). Over dit bedrag zou in principe 7,6 miljard euro belasting verschuldigd dienen te zijn. De werkelijkheid is echter heel anders. De eigen woning is uit box 3 gelicht en is ondergebracht in box 1, met een tweetal belastinguitgaven als resultaat.

De eerste betreft het zogeheten 'H-woord', ofwel de hypotheekrenteaf trek. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 werd wel de stelling ingenomen dat deze aftrek past in de primaire structuur van de inkomstenbelasting. Hiervoor werd als motivering gegeven dat de wetgever in het verleden de aankoop van de eigen woning voor een deel (40 procent) als een consumptieve besteding en voor een deel (60 procent) als een investering in een bron van inkomen had aangemerkt. Wat hier ook van zij, onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 gaat deze redenering niet meer op. Privé-investeringen vallen in de Wet inkomstenbelasting 2001 namelijk onder het box 3-regime van het inkomen uit sparen en beleggen. Aftrek van werkelijke kosten, zoals hypotheekrente, is onder dit regime niet mogelijk. De hypotheekrenteaf trek moet derhalve als een belastinguitgave worden aangemerkt. Het gaat bij deze regeling om een enorm bedrag. Op verzoek van de Tweede Kamer heeft het Ministerie van Financiën in 2006 een notitie gemaakt waarin varianten voor de aanpassing van de fiscale behandeling van de eigen woning zijn doorgerekend. Uit deze notitie blijkt dat in 2005 de geraamde belastingderving als gevolg van de hypotheekrenteaf trek 11,7 miljard euro bedraagt (Ministerie van Financiën, 2006, p. 3). Deze belastingderving zal na 2005 zeker niet minder omvangrijk zijn geworden.

De tweede belastinguitgave met betrekking tot de eigen woning is het op een laag niveau vaststellen van het eigenwoningforfait. De waarde van de eigen woning wordt niet geacht het standaard forfaitair rendement van 4 procent te hebben, maar van slechts 0,6 procent, met een maximum van 9.150 euro.³ Deze bevoordeling van de

3 Inmiddels is in het Belastingplan 2008 (Tweede Kamer, 2007-2008) voorgesteld om op 1 januari 2009 het maximum te laten vervallen en om voor zover woningen een WOZ-waarde van boven de 1 miljoen euro hebben, over dit meerdere een extra bijtelling van 2,35 procent toe te passen.

eigenwoningbezitter wordt (iets) gematigd doordat het forfait wordt belast tegen het progressieve schijfventarief van box 1, hetgeen in veel gevallen boven de 30 procent ligt die in box 3 zou gelden. Per saldo inde de fiscus in 2005 1,8 miljard euro uit hoofde van het eigenwoningforfait (Ministerie van Financiën, 2006, p. 3).

De omvang van de belastinguitgave uit hoofde van de behandeling van de eigen woning in box 1 kan nu als volgt worden bepaald. Overeenkomstig de primaire structuur van de inkomstenbelasting had de fiscus in 2005 uit hoofde van de eigen woning een bedrag van 7,6 miljard euro moeten ontvangen. In werkelijkheid betaalt de schatkist de eigenwoningbezitters echter een bedrag van 11,7 miljard euro in de vorm van hypotheekrenteaftrek en ontvangt zij een bedrag van 1,8 miljard euro uit hoofde van het eigenwoningforfait. De belastinguitgave bedraagt derhalve per saldo ($7,6 + 11,7 - 1,8 =$) tenminste 17,5 miljard euro. De stelling dat de primaire structuur van de Wet inkomstenbelasting 2001 tevens behelst dat box 1 bestaat uit het inkomen uit werk en woning en bovengenoemde inkomstenderving daarom onderdeel is van de primaire structuur en dus geen belastinguitgave, is niet zuiver. Aan de wet ligt immers de politieke beslissing ten grondslag dat aan de hypotheekrenteaftrek niet mag worden getornd. Dat de wet vervolgens aan dit uitgangspunt voldoet, maakt niet dat deze wetssystematische 'systeemfout' onderdeel wordt van de primaire structuur.

De tweede belastinguitgave die in het overzicht van de Miljoenennota ontbreekt is de zogeheten *omkeerregel* bij oudedagsvoorzieningen. Deze tegemoetkoming houdt in dat veruit de meeste betaalde pensioenpremies aftrekbaar zijn (werknemersaandeel) of zijn vrijgesteld (werkgeversaandeel). Daar tegenover staat dat de uitkeringen die op latere leeftijd worden genoten, onder de belastingheffing vallen. Door het uitstel van belastingheffing incasseren de belastingbetalers twee voordelen. Allereerst genieten zij uiteraard een rentevoordeel, dat onbelast blijft. Bovendien vindt de belastingheffing in de toekomst plaats tegen een (veel) lager gemiddeld tarief (mede als gevolg van de huidige AOW-premievrijstelling voor personen van 65 jaar en ouder). Het tarief waartegen pensioenpremies worden afgetrokken bedraagt gemiddeld ongeveer 45 procent, terwijl de pensioenuitkeringen tegen gemiddeld slechts 25 procent worden belast (CPB, 1998, p. 11). Daar komt nog bij dat de aangroei van de belegde pensioenpremies bij de pensioenfondsen onbelast blijft. Al met al gaat het ook bij de omkeerregel om een zeer omvangrijke belastingderving. Caminada en Goudswaard (2005) komen voor het jaar 2003 op een belastingderving van 1,2 tot 1,5 procent bbp. In 2003 kwam dat overeen met 6 à 7 miljard euro; in 2007 zou dit zijn opgelopen tot 7 à 8 miljard euro. De werkelijke belastingderving is nog meer gestegen, omdat het bedrag

aan aftrekbare pensioenpremies sneller stijgt dan het bbp. De Kam (2007, pp. 91-92) en De Kam, Van der Lecq, Sleijpen en Steenbeek (2007, p. 66) berekenen het hiermee gemoeide bedrag zelfs op ten minste 13 miljard euro. We houden ter bepaling van de gedachten een marge van 8 - 13 miljard euro aan belastingderving aan.⁴

Een derde belastinguitgave die in het overzicht van de Miljoenennota ontbreekt, is de vrijstelling van heffing van de kinderbijslag. In het overzicht van belastinguitgaven in de Miljoenennota staat weliswaar een post 'vrijstelling bepaalde uitkeringen (onder andere huursubsidie)', met een bedrag aan belastingderving in 2007 van 0,7 miljard euro, maar daar maakt de kinderbijslag geen deel van uit. Dat is vreemd, want er is geen reden om de kinderbijslag fiscaal anders te behandelen dan bijvoorbeeld de huursubsidie. Wij rekenen de vrijstelling van de kinderbijslag dan ook tot de belastinguitgaven. Het gaat bij deze overdracht aan gezinnen om meer dan 3 miljard euro per jaar. Het bijbehorende belastingeffect bedraagt ruim 1 miljard euro.

Bij de bovengenoemde drie belastinguitgaven gaat het niet alleen om een groot bedrag aan belastingderving op dit moment; het financiële belang van de huidige behandeling van de eigen woning zal in de komende jaren ook nog eens sterk toenemen. Het aandeel van de eigen woningen in de nationale huizenvoorraad zal voorshands blijven stijgen, terwijl een duidelijke daling van de huizenprijzen voorlopig nog niet in zicht is. Dit betekent dat de belastingderving voor de schatkist uit hoofde van de hypotheekrenteaftrek zal blijven toenemen. Daar komt het risico van een rentestijging nog bij. Als de (hypotheek)rente in de komende jaren weer wat boven het thans historisch lage niveau zou komen, wordt er navenant meer aan hypotheekrente afgetrokken. De iets hogere bijtelling voor dure woningen vanaf 2009 zal hier nauwelijks invloed op hebben.

Behalve deze drie omvangrijke belastinguitgaven ontbreekt nog een onbekend aantal andere faciliteiten in het overzicht uit de Miljoenennota. Zij hebben op zichzelf gezien waarschijnlijk een geringer financieel belang, maar het zou heel goed kunnen gaan om een substantieel totaalbedrag. Ter illustratie moge het onderzoek van Hemels (2005) dienen. Zij inventariseerde belastinguitgaven voor kunst en cultuur. Van de 36 door haar gevonden faciliteiten bleken er slechts 15 in het overzicht van de Miljoenennota voor te komen.

4 Inmiddels is in het Belastingplan 2008 (Tweede Kamer, 2007-2008) voorgesteld om vanaf 1 januari 2009 maximaal een bedrag van 185.000 euro als pensioengevend loon aan te merken. De geschatte opbrengst van deze maatregel is 60 miljoen euro per jaar, waardoor deze maatregel binnen deze marge geen of slechts een beperkt effect zal hebben.

12.4 VERANTWOORDING

Het belang van de kwalificatie van een regeling als belastinguitgave is gelegen in de verantwoording. Weliswaar is er op het gebied van de verantwoording van belastinguitgaven nog wel wat te wensen, maar deze verantwoording is in ieder geval beter dan die van de niet als zodanig gekwalificeerde belastingderving.

In de jaren zestig en zeventig van de vorige eeuw ontstond in veel westerse landen namelijk een discussie over de onzichtbaarheid van belastinguitgaven.⁵ Directe subsidies moeten op de begroting als een uitgave worden opgenomen en zijn in Nederland gebonden aan vaste ijklijnen (bekend geworden als 'de Zalmnorm'). De periodieke controle door het parlement op deze overheidsuitgaven is relatief stringent. Belastinguitgaven worden echter niet expliciet in de begroting verantwoord en vallen evenmin onder de Zalmnorm. De beperkte zichtbaarheid van belastingsubsidies bemoeilijkt de democratische controle op deze vorm van overheidsuitgaven.

Belastinguitgaven hebben voor het vakministerie als voordeel dat deze bij invoering niet dwingen tot een uitgavenbeperking, maar 'slechts' een vermindering van de algemene middelen tot gevolg hebben. Vervolgens slaan de risico's van budgettaire tegenvallers in de uitvoering niet neer op de desbetreffende departementale begroting, maar eveneens in de belastingontvangsten. Vanuit het perspectief van het overheidsbeleid als geheel kan dit echter tot een niet-optimale besteding van overheidsgeld leiden (Tweede Kamer, 1999-2000, pp. 119-121).

Interessant is overigens dat in november 2001 toenmalig staatssecretaris van Financiën Bos zich in een interview een groot voorstander toonde van een ijklijn voor belastinguitgaven. Deze zou in een volgende kabinetsperiode moeten worden ingesteld. Hij ergerde zich aan het feit dat strenge regels worden gesteld aan de uitgavenkant, terwijl aan de inkomstenkant een veel mildere toets wordt gehanteerd, waardoor sneller naar fiscale oplossingen wordt gezocht, ongeacht de vraag of deze beter zijn. Om dit mechanisme te doorbreken wilde hij in een nieuw regeerakkoord afspraken maken over de omvang van de belastinguitgaven (Mollink en Van der Werf, 2001). Of de huidige minister van Financiën Bos er ook zo over denkt is niet duidelijk. In het regeerakkoord zijn hier in ieder geval geen afspraken over gemaakt.

5 De meest bekende aanjager van deze discussie was de Amerikaan Stanley S. Surrey (o.a. 1971, 1973). In Nederland gaven Halberstadt en De Kam vanaf het midden van de jaren zeventig veel bekendheid aan deze problematiek (o.a. 1976, 1977 en 1978). Minder bekend is echter dat Velde (1966) reeds op de nadelen van de beperkte zichtbaarheid van belastingsubsidies wees.

Beter zicht op belastinguitgaven

In de literatuur zijn de volgende oplossingen aangedragen om belastinguitgaven zichtbaarder te maken:

- Het opstellen van een begroting met belastinguitgaven (*tax expenditure budget*), eventueel vorm te geven via een 'Wet op de gedeerde middelen'.⁶
- Het opvoeren van belastinguitgaven op de begroting van het desbetreffende ministerie.⁷
- Een budgettaire gelijke behandeling van belastinguitgaven en directe uitgaven door aan het totaal van belastinguitgaven en directe uitgaven een maximum te stellen.⁸

Al deze oplossingen hadden tot doel het budgetcontrolerecht van het parlement te vergroten en tot een periodieke toetsing van belastinguitgaven te komen. Hierdoor zou een evenwichtige afweging van belastinguitgaven ten opzichte van directe subsidies kunnen worden bewerkstelligd. Dit zou een doelmatig en doeltreffend overheidsbeleid bevorderen. Bovendien zou periodiek kunnen worden beoordeeld of in het verleden ingevoerde belastinguitgaven nog in overeenstemming zijn met de geldende beleidsdoeleinden en - bij een positief antwoord - of ze het meest geschikte instrument zijn om die doeleinden te verwezenlijken.

In diverse landen werd, al dan niet naar aanleiding van deze aanbevelingen, een overzicht van belastinguitgaven gemaakt. Duitsland rapporteerde sinds 1959 op regelmatige basis over zichtbare en onzichtbare subsidies. In 1967 werd wettelijk vastgelegd dat tweejaarlijks een *Subventionsbericht* moet worden gepubliceerd met daarin een inventarisatie van directe subsidies en belastinguitgaven.⁹ In 1968 werd in de Verenigde Staten het eerste *tax expenditure budget* gepubliceerd (McDaniel en Surrey, 1985, p. 3). Op grond van de *Budget Reform Act* van 1974 werd het *tax expenditure*-concept formeel geïncorporeerd in het begrotingsproces (McDaniel, 1976, p. 248). Op grond van deze wet moeten belastinguitgaven ieder jaar in de begroting worden opgenomen en moeten belastinguitgaven op dezelfde wijze geëvalueerd en gecoördineerd worden als directe subsidies. Na deze landen volgden onder andere Spanje (1978), Canada (1979), Groot-Brittannië (1979), Oostenrijk (1979), Portugal (1980), Frankrijk (1981), Ierland (1981) en Australië (1981/82) (Ministerie van Financiën, 1987, p. 192). In sommige landen, zoals Portugal en Spanje, is in de grondwet

6 In deze zin Christiaanse (1977, p. 71), en Halberstadt en De Kam (1976, p. 647).

7 In deze zin Velde (1966, p. 271), Grapperhaus (1971, p. 13), McDaniel en Surrey (1985, p. 44) en McDaniel (1989, p. 180).

8 In deze zin Langeveld (1995) en de Raad van State in Tweede Kamer (1994-1995, pp. 7-8).

9 Artikel 12 van het *Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft*.

vastgelegd dat de begroting van de rijksoverheid tevens een overzicht van belastinguitgaven en een schatting van de daaraan verbonden belastingderving moet bevatten.¹⁰ De status van de belastinguitgavenoverzichten verschilt. Ook hoeft de volksvertegenwoordiging er niet in alle landen over te stemmen of er mee in te stemmen (OECD, 1984, p. 7 en p. 10).

Nederland bleef lange tijd achter. De eerste stap werd in 1977 gezet, toen het Ministerie van Financiën de Werkgroep Belastinguitgaven instelde. In de Miljoenennota 1999 kwam echter pas voor het eerst een overzicht van belastinguitgaven voor (Tweede Kamer, 1998-1999, pp. 113-127). In eerste instantie was het overzicht beperkt tot de belastinguitgaven in de inkomstenbelasting, loonbelasting en vennootschapsbelasting. Met ingang van de Miljoenennota 2003 worden ook de belastinguitgaven in de kostprijsverhogende belastingen geïnventariseerd. Er is echter geen sprake van een wettelijke (laat staan grondwettelijke!) verplichting om een dergelijk overzicht te maken. Ook hoeft het parlement zich hier niet over uit te laten. Instemming van het parlement met de (raming van de) belastinguitgaven is niet nodig, omdat de Miljoenennota een *toelichting* op de rijksbegroting is. Van de eigenlijke begrotingswetten maken de belastinguitgaven geen deel uit.

Dit overzicht is dan ook een relatief tandeloze bijlage van de Miljoenennota gebleken. Bovendien is het overzicht zoals hiervoor is aangegeven niet compleet. Omdat er geen sprake is van een wettelijke verplichting, zou het parlement zware middelen moeten gebruiken om een completer overzicht af te dwingen, zoals het aannemen van een motie ter zake of het wijzigen van de Comptabiliteitswet. Het ontbreken van een wettelijke verplichting om zich expliciet over het belastinguitgavenoverzicht uit te laten, verklaart wellicht ook de relatief geringe belangstelling die het parlement tot op heden voor dit overzicht heeft getoond.

12.5 SUGGESTIES VOOR VERBETERING

Een belangrijke stap zou zijn dat het begrip belastinguitgaven wordt ontdaan van de impliciete lading dat deze wezensvreemd zijn aan de primaire structuur van de belastingwet en derhalve eerder op de nominatie kunnen worden gezet voor afschaffing. Dit zou de politieke barrière voor het als belastinguitgaven aanmerken van bepaalde faciliteiten (zoals de hypotheekrenteaftrek) mogelijk kunnen slechten. Een belastinguitgave is niet per definitie 'slecht' of 'overbodig'. Onder omstandigheden kan het aantrekkelijker zijn om beleidsdoelstellingen niet met directe subsidies, maar via

10 Artikel 106(3) g van de Portugese Grondwet en artikel 134(2) van de Spaanse Grondwet.

belastinguitgaven te bereiken. Zo is het efficiënter om in de inkomstenbelasting een heffingsvrij vermogen op te nemen, dan om van iedere belastingbetaler, ook die met kleine vermogens, een vermogensrendementsheffing te innen en tevens iedereen met een vermogen een directe vermogenssubsidie te verstrekken.

Het rigoureuze afschaffen van alle belastinguitgaven is derhalve niet de beste oplossing. Om het voorbeeld van de hypotheekrenteaftrek te gebruiken: het zou onjuist zijn deze belastinguitgave te laten sneuvelen *omdat* het een belastinguitgave is. Het zou evenzeer onjuist zijn om deze regeling buiten schot te laten *omdat* zij onderdeel uitmaakt van het belastingstelsel. Als er voor welk doel dan ook (veel) geld nodig is, is het zaak om alle regelingen op een bepaald beleidsterrein tegen elkaar te kunnen afwegen. In het navolgende doen wij enkele suggesties die zo'n afweging beter mogelijk maken dan in het huidige systeem, waarin waterdichte schotten lijken te bestaan tussen uitgaven- en belastingregelingen.

Completeren van het belastinguitgavenoverzicht

Een eerste verbetering van de verantwoording van belastinguitgaven zou zijn dat nog eens kritisch door alle belastingwetten zou worden heengegaan en alle bepalingen die aan de belastinguitgavendefinitie voldoen, ook als zodanig worden opgenomen. Het overzicht in de Miljoenennota zou waarschijnlijk een stuk omvangrijker worden, evenals de gerapporteerde bedragen die met belastinguitgaven zijn gemoeid.

Verantwoording per vakdepartement

Belastinguitgaven worden in Nederland niet opgenomen in de begroting van de vakdepartementen onder welk beleidsterrein zij vallen. Wel moeten vakdepartementen belastinguitgaven die een bijdrage leveren aan de realisatie van hun beleidsdoelstellingen toelichten op hun eigen begroting.¹¹ De Algemene Rekenkamer heeft er echter op gewezen dat dit slechts extracomptabele informatie betreft. De autorisatie van belastinguitgaven geschiedt (impliciet!) nog steeds via de begroting van Financiën (Tweede Kamer, 2002-2003, p. 91). Bovendien blijken de departementen niet alle belastinguitgaven die volgens de Miljoenennota tot hun beleidsterrein behoren, op hun begroting te verantwoorden. De informatiewaarde van de toelichting bij deze departementale begrotingen wordt zodoende dubbel geweld aangedaan: (lang) niet alle belastinguitgaven worden in het overzicht van de Miljoenennota opgenomen, terwijl de departementen ook nog eens (lang) niet alle belastinguitgaven uit dit overzicht in hun eigen begroting tonen.

11 Dit in het kader van de VBTB-begrotingssystematiek.

Naar onze mening zou gestreefd moeten worden naar het zoveel mogelijk aan de vakdepartementen toewijzen van belastinguitgaven. Deze vakdepartementen zouden vervolgens de primaire budgetverantwoordelijkheid moeten krijgen voor deze belastinguitgaven. Hoe ver deze verantwoordelijkheid moet reiken kan onderwerp zijn van een politieke discussie. De meest eenvoudige en minst vergaande verbetering zou het indelen van de belastinguitgavenbijlage naar departement in plaats van naar belastingmiddel zijn. De huidige ordening naar belastingen is voor een fiscalist goed te begrijpen en vanuit de optiek van het Ministerie van Financiën ook volstrekt helder, maar is wellicht voor de vakspecialisten in het parlement weinig inzichtelijk. Van de meeste belastinguitgaven is momenteel al aangegeven onder welk departement ze vallen, dus dit is een betrekkelijk eenvoudig door te voeren wijziging. Van de belastinguitgaven die nog aan het overzicht van de Miljoenennota dienen te worden toegevoegd is dit doorgaans ook helder. Zo valt de fiscale behandeling van de eigen woning onder VROM, de omkeerregel en de vrijstelling van de kinderbijslag onder SZW en de faciliteiten voor kunst en cultuur onder OCW.

Herordening van de belastinguitgavenbijlage is echter niet voldoende. Er moeten ook waarborgen worden ingebouwd die ervoor zorgen dat het parlement deze bijlage ook daadwerkelijk bespreekt. Naar onze mening zou dit moeten gebeuren tijdens de bespreking van de begroting van het desbetreffende departement. Dan moeten immers de vakminister en de vakspecialisten uit het parlement een afweging maken over het nut van een bepaalde belastinguitgave en een verband kunnen leggen met het desbetreffende beleid en de directe subsidies die daarin een plaats hebben. Feitelijk zou dit nu reeds plaats moeten vinden, doordat vakdepartementen in het kader van het VBTB-traject belastingsubsidies die een bijdrage leveren aan de realisatie van hun beleidsdoelstellingen, moeten toelichten in hun begroting. Zoals de Algemene Rekenkamer reeds constateerde, gebeurt dit echter niet altijd. De vakspecialist die zich beperkt tot de begroting en de toelichting daarop, heeft daarom geen idee van het totale aantal belastingsubsidies en de daarmee gemoeide bedragen. Hierdoor zal hij zich niet snel afvragen of deze bedragen wel op een juiste wijze worden aangewend en of een alternatieve aanwendingsmogelijkheid niet effectiever en efficiënter is. Bovendien is ervoor gekozen om het Ministerie van Financiën verantwoordelijk te laten zijn voor belastinguitgaven, waardoor noch de bewindslieden op het vakdepartement noch de vakspecialisten in het parlement zich geroepen zullen voelen om belastinguitgaven op hun gebied kritisch te bezien. Deze drukken toch niet op hun begroting en dan is iedere euro extra, hoe ondoelmatig of ondoeltreffend ook besteed, mooi meegenomen. Een vermindering van inefficiënte belastinguitgaven op een

bepaald beleidsterrein leidt in de huidige systematiek immers niet automatisch tot meer ruimte voor doelmatiger directe uitgaven voor het desbetreffende departement.

Overdracht budgetverantwoordelijkheid

Tuk (1970, p. 1057 en p. 1060) pleitte er reeds in 1970 voor alle belastingsubsidies op te sporen, te kwantificeren en jaarlijks bij de begroting van de desbetreffende eerst verantwoordelijke bewindspersoon in de beoordeling te betrekken en te beslissen over de continuering daarvan.¹² Dit mechanisme zou zodanig moeten worden gebruikt dat belastinguitgaven voor het vakministerie niet langer meer een *free lunch* vormen, maar daadwerkelijk ten koste gaan van andere uitgaven. Dit zal naar verwachting tot een zuiverder en meer gedegen afweging tussen directe subsidies en belastinguitgaven leiden. Bovendien zou de budgettaire ruimte die vrijkomt door het afschaffen van een belastinguitgave niet kunnen worden gebruikt voor algemene doeleinden zoals een tariefverlaging, maar aan het budget van het vakdepartement moeten worden toegevoegd. Dit zou voor de vakdepartementen een prikkel vormen om 'hun' belastinguitgaven kritisch te bezien op hun overeenstemming met doelstellingen van beleid, hun doelmatigheid en hun doeltreffendheid. Door het dode hout weg te snoeien wordt het mogelijk meer middelen vrij te maken voor directe subsidies, voor effectieve belastinguitgaven, of voor andere budgettaire doeleinden op het desbetreffende beleidsterrein.

Als gevolg van het openeindekarakter van de meeste belastinguitgaven zou de systematiek naar onze mening als volgt moeten zijn. Het Ministerie van Financiën maakt jaarlijks een reële schatting van de belastingderving vanwege de aan een bepaald ministerie toe te rekenen belastinguitgaven. Dit ministerie beschikt immers over het benodigde cijfermateriaal voor het maken van een dergelijke berekening. Bovendien zorgt dit voor een systeem van *checks and balances*. Het bedrag aan geschatte belastingderving vanwege belastinguitgaven wordt vervolgens in mindering gebracht op het totale bedrag dat beschikbaar is voor het vakministerie. Het restant kan worden gebruikt voor directe uitgaven. Door belastinguitgaven te verminderen ontstaat direct ruimte om meer directe uitgaven te doen en *vice versa*. In feite worden daarmee de belastinguitgaven onder de ijklijn voor de uitgaven gebracht.

Door zowel de budgetverantwoordelijkheid voor directe subsidies als voor belastinguitgaven op een bepaald beleidsterrein bij één departement te concentreren, kan naar verwachting tevens worden bereikt dat bij het ontwikkelen van een nieuwe subsidie een expliciete afweging wordt gemaakt tussen een directe subsidie en een

¹² In vergelijkbare zin McDaniel (1989, pp. 178-180).

belastinguitgave. Ook zal de concentratie van de budgettaire verantwoordelijkheid bij één departement de beleidscoördinatie versterken. Het vakministerie zal dan immers voor alle vormen van aanwending van overheidsgeld op het desbetreffende beleidsterrein de verantwoordelijkheid dragen. Dit zal tevens de controlerende taak van het parlement vergemakkelijken.

Een discussie over het bedrag aan overheidsgelden dat aan een bepaald beleidsterrein wordt besteed (bijvoorbeeld als percentage van het bruto binnenlands product), wordt door de budgetoverdracht zuiverder. Alle overheidsuitgaven aan het desbetreffende beleidsterrein worden in deze systematiek in ogenschouw genomen. Bovendien wordt een discussie over het beperken van belastinguitgaven dan niet meer op incidentele wijze gevoerd. Als de politiek bijvoorbeeld van mening is dat te veel geld aan landbouw wordt besteed, moet de discussie niet gaan over één belastinguitgave, maar over het totale budget (directe en indirecte uitgaven) voor landbouw. Als besloten wordt dat hier een bedrag van af moet, kan het Ministerie van LNV vervolgens zelf een voorstel doen over de verdeling van de pijn. Dit ministerie bepaalt ook de onder deze gewijzigde omstandigheden optimale mix van directe en indirecte uitgaven. Bovendien voorkomt dit mechanisme dat er sluipenderwijs nieuwe belastinguitgaven bijkomen, die niet ten laste komen van de begroting van het vakdepartement. Het Ministerie van Financiën kan zich toeleveren op één van zijn eigenlijke taken: het toezicht op de uitvoering van begrotingen (artikel 40 Comptabiliteitswet 2001).

Het Ministerie van Financiën krijgt bij uitvoering van deze aanbevelingen een andere rol. Als een vakdepartement voorstelt om meer middelen te besteden via een belastinguitgave, moet het Ministerie van Financiën er uiteraard bij worden betrokken om hieraan een goede fiscale uitwerking te geven. Een belangrijk verschil met de huidige situatie is echter dat dit ministerie nog slechts de verantwoordelijkheid heeft voor het toezicht op, de technische uitwerking en het berekenen van de derving als gevolg van nieuwe belastinguitgaven. De belastinguitgaven drukken op het budget en vallen onder verantwoordelijkheid van de vakdepartementen.

Sunset legislation

De overdracht van budgetverantwoordelijkheid naar de vakdepartementen is wellicht op dit moment nog een brug te ver en zal daarom waarschijnlijk niet op korte termijn een oplossing bieden. Voor de korte termijn zou daarom een oplossing gevonden kunnen worden in zogeheten *sunset legislation*, in het Nederlands ook wel

horizonwetgeving genoemd.¹³ Dit is wetgeving die na een bepaalde termijn (bijvoorbeeld vijf jaar) automatisch vervalt, tenzij sprake is van een expliciete verlenging. Als een dergelijke wetgevingstechniek wordt toegepast op belasting-subsidies kunnen deze na ommekomst van de vastgestelde termijn slechts worden voortgezet als het parlement zich hierover expliciet heeft uitgesproken. Hiermee wordt impliciet bewerkstelligd dat belastinguitgaven om de zoveel tijd door het parlement worden beoordeeld op hun merites en hun geschiktheid om bepaalde beleidsdoeleinden op de meest effectieve en efficiënte wijze te bereiken. Het idee van horizonwetgeving kan in Nederland gemakkelijk en zonder wetswijziging worden ingevoerd. In een wetsvoorstel waarin een belastingsubsidie wordt geïntroduceerd, zou simpelweg behalve een inwerkingtredingsdatum tevens een buitenwerkingstellingsdatum moeten worden opgenomen.

De gedachte dat (bepaalde) wetten na een vaste termijn vanzelf buiten werking treden gaat terug tot de achttiende eeuw, toen dit ook al daadwerkelijk in de Verenigde Staten in praktijk werd gebracht.¹⁴ Hoewel het nooit echt was weggeweest, bracht de Amerikaan Lowi het idee van Jefferson in 1969 weer onder de aandacht in zijn boek *The end of liberalism*. Hij was van oordeel dat het na vijf of tien jaar automatisch laten vervallen van wetten de enige effectieve manier zou zijn om tot substantiële evaluaties te komen (Lowi, 1969, p 310). Nadat in 1976 de staat Colorado de eerste echte *sunset law* had gemaakt en President Carter zich achter dit idee schaarde, is *sunset legislation* op diverse beleidsgebieden toegepast in de Verenigde Staten. De *USA Patriot Act* van 2001 is hiervan een bekend voorbeeld.

Aanvankelijk werd *sunset legislation* op het gebied van belastingen slechts in zeer beperkte mate toegepast. Sinds 2001 heeft de regering-Bush echter zeer actief gebruik gemaakt van fiscale *sunset legislation*, met name op het gebied van belastingverlagingen.¹⁵ In Europa wordt op fiscaal gebied slechts in beperkte mate gebruik gemaakt van *sunset legislation* (Vording e.a., 2007, p. 11). Frankrijk is een uitzondering op deze regel. De Nederlandse belastingwetgever maakt er geen gebruik van. Wel zijn er overgangsmaatregelen die een beperkte werkingsduur hebben (bijvoorbeeld diverse artikelen in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001) en

13 Het is overigens de vraag of het Nederlandse woord 'horizonwetgeving' de lading wel dekt. In het woord 'sunset' zit een duidelijk einde besloten, en dat is bij de horizon veel minder het geval.

14 Het idee dat wetten na een bepaalde tijd vanzelf buiten werking moeten treden is terug te voeren op Thomas Jefferson die op 6 september 1789 in een brief aan James Madison schreef dat iedere wet na 19 jaar automatisch zou moeten vervallen, opdat de nieuwe generatie zijn eigen wetten kan maken (de brief kan worden gevonden op <http://odur.let.rug.nl/~usa/P/tj3/writings/brf/jefl81.htm>). In de *Sedition Act* van 1798 werd het idee van een automatisch vervallende wet ook daadwerkelijk uitgevoerd (Kysar, 2006, p. 350).

15 Zie hierover Mooney (2004), Kysar (2006).

belastinguitgaven die slechts voor een beperkt aantal jaren Europese goedkeuring hebben gekregen (bijvoorbeeld de faciliteiten voor cultureel beleggen in de inkomstenbelasting). Als middel om belastinguitgaven te monitoren wordt *sunset legislation* in Nederland echter niet gebruikt.

In 2005 adviseerde de Raad van Economisch Adviseurs om ter vermindering van de regeldruk in alle nieuwe wet- en regelgeving een *sunset*-clausule op te nemen (Raad van Economisch Adviseurs, 2005, p. 6). Bij de algehele grondwetsherziening in 1983 had de Eerste Kamer ook al het oordeel van de regering gevraagd over de invoering van *sunset*-wetgeving. Zowel in 1983 als in 2005 ging het echter over de invoering van horizonwetgeving over de gehele linie. Eijlander en Van Gestel (2006, pp. 27-28) oordelen dat het standaard voorzien van iedere wet van een horizonbepaling weinig zinvol is. Onder bepaalde omstandigheden kan het verbinden van een horizon aan een regeling volgens deze onderzoekers echter verstandig zijn. Over belastinguitgaven laten zij zich in hun rapport niet uit.

Het *free lunch*-probleem wordt uiteraard niet opgelost door *sunset legislation*. Als de *sunset*-aanpak slechts op een beperkt aantal belastinguitgaven wordt toegepast (bijvoorbeeld doordat niet alle belastinguitgaven om politieke redenen als zodanig worden aangemerkt) zullen er nog steeds belastinguitgaven ongestoord kunnen voortbestaan. Belastinguitgaven die wel in de vorm van *sunset legislation* zijn geïntroduceerd, kunnen bovendien onder druk van belangengroeperingen worden verlengd.¹⁶ Bovendien bestaat het gevaar dat *sunset legislation* wordt toegepast om budgettaire beperkingen te ontwijken en controversiële wetgeving door te drukken.¹⁷ Vandaar dat dit ook slechts als een *next best*-oplossing ten opzichte van de overdracht van budgetverantwoordelijkheid kan worden aangemerkt.

12.6 CONCLUSIE

Een veelgehoord misverstand over belastinguitgaven is dat het zichtbaar maken van deze faciliteiten automatisch de wens tot afschaffing daarvan impliceert. Dit is echter geen juiste gevolgtrekking. Het zichtbaar maken van belastinguitgaven is bedoeld als een hulpmiddel bij de vormgeving van een consistent overheidsbeleid en bij het maken van een goede afweging tussen de ter beschikking staande subsidiewijzen. Het

¹⁶ Zie voor een kritische bespreking van *sunset legislation* en de wijze waarop dit in de VS door politici en belangengroepen wordt misbruikt Kysar (2006), Mooney (2004) en Gale en Orszag (2003).

¹⁷ In de VS is dit bijvoorbeeld het geval bij belastingverlagingen. Zie hierover Gale en Orszag (2003) en Mooney (2004).

afschaffen van belastinguitgaven kan niet het hoofddoel zijn van een dergelijke inventarisatie, hoogstens een mogelijk gevolg. Het aanmerken van de hypotheekrenteaftrek als belastinguitgave zou bijvoorbeeld niet noodzakelijkerwijs betekenen dat deze regeling moet worden afgeschaft. Wel zou het expliciteren van deze aftrekpost als een belastinguitgave het parlement beter in staat te stellen om een politieke prioriteitenafweging te maken. Het overheidsbeleid zou er daarom mee gediend zijn als alle belastingwetten nog eens kritisch getoetst zouden worden op de aanwezigheid van belastinguitgaven. Niet alle faciliteiten die voldoen aan de definitie van belastinguitgaven worden momenteel als zodanig aangemerkt. Het financiële en maatschappelijke belang van deze regelingen is bijzonder groot. Door de belastinguitgaven zoveel mogelijk aan vakdepartementen toe te rekenen en deze departementen hiervoor budgetverantwoordelijkheid te geven, zou niet alleen kunnen worden bereikt dat belastinguitgaven zichtbaarder en daarmee vaker onderwerp van beleidsafwegingen worden, maar bovendien dat de invoering van een belastinguitgave onderdeel wordt van een integrale beleidsafweging van een vakdepartement en niet langer meer als een *free lunch* op kosten van het Ministerie van Financiën kan worden beschouwd. Dit zou beheersing en een doelmatige inzet van de Nederlandse overheidsfinanciën ten goede komen.

Referenties

- Caminada, C.L.J., and K.P. Goudswaard (2005), *Budgetary Costs of Tax Facilities for Pension Savings: An Empirical Analysis*, Department of Economics Research Memorandum No. 2005.03, Leiden: Leiden University; te verschijnen in *Atlantic Economic Journal*, 2007.
- Centraal Planbureau (1998), *Fiscale behandeling van pensioenbesparingen in discussie*, Werkdocument nr. 100, Den Haag: CPB.
- Centraal Planbureau (2006), *Centraal Economisch Plan 2006*, Den Haag: Sdu Uitgevers.
- Christiaanse, J.H. (1977), 'Tax expenditures', *Weekblad voor fiscaal recht*, 106 (5303), pp. 69-75.
- Eijlander, Ph., en R.A.J. van Gestel (2006), *Horizonwetgeving: effectief middel in de strijd tegen toenemende regeldruk?* Onderzoek in opdracht van het Ministerie van BZK, Den Haag.
- Gale, W.G., and P.R. Orszag (2003), 'Sunsets in the Tax Code', *Tax Notes*, June 9, pp. 1553-1561.
- Grapperhaus, F.H.M. (1971), 'Vooruitblik op het belastingrecht', in: A.J. van den Tempel (red.), *Tributen aan het recht*, Deventer: Kluwer, pp. 3-19.

- Halberstadt, V., en C.A. de Kam (1976), 'Over belastinguitgaven', *Weekblad voor fiscaal recht*, 105 (5280), pp. 641-653.
- Halberstadt, V., en C.A. de Kam (1977), 'Belastinguitgaven nader beschouwd', *Weekblad voor fiscaal recht*, 106 (5313), pp. 337-349.
- Halberstadt, V., en C.A. de Kam (1978), 'Directe uitgaven of belastinguitgaven: theorie en WIR-praktijk', *Economisch Statistische Berichten*, 63 (3142), pp. 160-166.
- Hemels, S.J.C. (2005), *Door de muze omhelsd*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers.
- Kam, C.A. de (2007), *Wie betaalt de staat?*, Amsterdam: Mets & Schilt/Wiardi Beckman Stichting.
- Kam, C.A. de, S.G. van der Lecq, O.C.H.M. Sleijpen, en O.W. Steenbeek (2007), 'Sociale zekerheid: de AOW ziet Abraham', in: C.A. de Kam en A.P. Ros (red.), *Jaarboek Overheidsfinanciën 2007*, Den Haag: Sdu Uitgevers, pp. 63-85.
- Kysar, R.M. (2006), 'The Sun also Rises: the Political Economy of Sunset Provisions in the Tax Code', *Georgia Law Review*, 40 (2), pp. 335-406.
- Langeveld, E. (1995), 'Belastinguitgaven: een gat in de uitgavennorm', *Economisch Statistische Berichten*, 80 (4022), pp. 765-767.
- Lowi, Th. J. (1969), *The End of Liberalism*, New York: Norton.
- McDaniel, P.R. (1976), 'The Tax Expenditure Concept: Theory and Practical Operation', *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 45 (12), pp. 245-256.
- McDaniel, P.R. (1989), 'Tax Expenditures as Tools of Government Action', in: L.M. Salomon (Ed.), *Beyond Privatization: The Tools of Government Action*, Washington DC: The Urban Institute Press, pp. 167-195.
- McDaniel P.R., and S. S. Surrey (Eds.) (1985), *International Aspects of Tax Expenditures : A Comparative Study*, Deventer: Kluwer Law and Taxation.
- Ministerie van Financiën (1987), *Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en de loonbelasting*, Den Haag: Staatsuitgeverij.
- Ministerie van Financiën (2006), *Actualisatie varianten fiscale behandeling eigenwoningbezit*, te raadplegen via www.minfin.nl/binaries/minfin/assets/pdf/actueel/bijlage-kamerstukken/2006/afp06-179a.pdf.
- Mollink, S., en A. van der Werf (2001), 'Bos ergert zich aan 'milde toets' belastinguitgaven', *NRC-Handelsblad*, 13 november.
- Mooney, C. (2004), 'A Short History of Sunsets', *Legal Affairs*, Jan/Feb.
- OECD (1984), *Tax Expenditures. A Review of the Issues and Country Practices*, Paris: OECD.
- Raad van Economisch Adviseurs (2005), *Bureaucratisering en overregulering*, Tweede Kamer 2004-2005, 30 123, nr. 2.
- Stevens, Th.A. (1978), 'Verslag van het debat', in: Vereniging voor Belastingwetenschap (red.), *Een beschouwing over begrip en betekenis van belastinguitgaven in Nederland*,

- Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 147, Deventer: Kluwer, pp. 33-35.
- Surrey, S.S. (Ed.) (1971), *Tax Incentives*, Lexington MA: Heath Lexington books.
- Surrey, S.S. (1973), *Pathways to Tax Reform*, Cambridge MA: Harvard University Press.
- Tuk, C.P. (1970), 'Belastingen. Indeling in drie groepen', *Weekblad voor fiscaal recht*, 99 (5018), pp. 1049-1061.
- Tweede Kamer (1994-1995), *Nota over de toestand van 's Rijks financiën. Advies Raad van State en nader rapport*, 24 400, nr. A.
- Tweede Kamer (1998-1999), *Nota over de toestand van 's Rijks financiën. Bijlagen (Miljoenennota 1999)*, 26 200, nrs. 1-2.
- Tweede Kamer (1999-2000), *Nota over de toestand van 's Rijks financiën. Bijlagen (Miljoenennota 2000)*, 26 800, nrs. 1-2.
- Tweede Kamer (2002-2003), *Tussen beleid en uitvoering: lessen uit recent onderzoek van de Algemene Rekenkamer. Rapport*, 28 831, nr. 2.
- Tweede Kamer (2006-2007), *Nota over de toestand van 's Rijks financiën. Bijlagen bij de Miljoenennota 2007*, 30 800, nrs. 1-2.
- Tweede Kamer (2007-2008), *Wijzigingen van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008)*, 31 205, nr. 2.
- Velde, P. (1966), 'Subsidies en belastingfaciliteiten', in: E. Tekenbroek e.a. (red.), *Fiscaal-economische opstellen*, Alphen aan den Rijn: Samsom, pp. 269-281.
- Vording, H., A.O. Lubbers, R.L.G. van den Heuvel, en S.J.C. Hemels (2007), *The EATLP Questionnaire on Quality of Tax Legislation: Background, Main Findings and Further Research Questions*, www.eatlp.org/index.php?n=Public.AnnualMeeting.
- Willis, J.R.M., and P.J.W. Hardwick (1978), *Tax Expenditures in the United Kingdom*, London: Heinemann Educational Books.