

# Belastinguitgaven in Nederland

Iris DE RIDDER (\*)

## ABSTRACT

This article presents an overview of tax expenditures in the Netherlands. An outline is given of the history of the definition of a tax expenditure. Also the accountability of tax expenditures in the Budget Memorandum is explained. Other topics in this article are the budgetary rules and policy to control the costs of tax expenditures, the revenue floor that has been introduced for tax expenditures, evaluations of tax expenditures and measurement issues.

The definition of tax expenditures has evolved during the last decades. In the budget memorandum of the Netherlands not only the development of tax expenditures is accounted for, but also the development of other expenditures within the primary fiscal structure that leads to less revenues of taxes is being monitored. Moreover, a framework for appraising tax expenditures versus direct expenditures and the evaluation of tax expenditures has disciplined the total volume of tax expenditures. The last two years experience has been made with the comparison to the "benchmark", a situation of the budgetary costs of all tax expenditures at the start of a new cabinet period. Overall the accountability for tax expenditures has improved and has become more transparent in the Netherlands.

**Keywords:** tax expenditures, evaluations, measurement, benchmark, Netherlands.

**JEL Classification Code:** H20, H68, H83

---

(\*) De auteur, drs. Iris de Ridder, is werkzaam als beleidsmedewerker op het Directoraat Generaal Fiscale Zaken, afdeling Algemene Fiscale Politiek van het Ministerie van Financiën, Nederland.



## Inhoudstafel

---

1	Inleiding	33
2	Historie en definitie van belastinguitgaven	34
3	Verantwoording belastinguitgaven	38
3.1	De pensioenen	39
3.2	De algemene heffingskorting en de combinatiekorting	40
3.3	De arbeidskorting	40
3.4	De hypotheekrente aftrek	40
4	De kwantificering van de belastinguitgaven	41
4.1	De revenue forgone methode	41
4.2	De revenue gain methode	41
4.3	De outlay equivalent methode	41
5	Ramingen van belastinguitgaven naar toekomstige ramingsjaren	43
6	De ontwikkeling van de belastinguitgaven 2001 - 2013	45
7	Begrotingsregels belastinguitgaven	48
7.1	Beheersingskader van belastinguitgaven	48
7.2	Toetsingskader van belastinguitgaven	50
7.3	Budgettering van belastinguitgaven	51
7.4	Monitoren van belastinguitgaven	52
8	Evaluaties van belastinguitgaven	54
9	Conclusie	56
10	Literatuuroverzicht	57



## 1 Inleiding

---

In Nederland zijn belastinguitgaven net als subsidies een middel van de overheid om haar beleidsdoelstellingen te bereiken. In dit artikel wordt ingegaan op de historie van de definitie van het begrip belastinguitgave en de ontwikkeling van het budgettaire beslag in de loop der jaren. Verder wordt er stil gestaan bij de ramingsmethodes die worden gebruikt om de budgettaire derving van belastinguitgaven uit te rekenen en hoe deze raming voor toekomstige jaren wordt gemaakt. Ook de inpassing in het begrotingsproces, de ontwikkeling in de verantwoording van belastinguitgaven en de evaluaties van belastinguitgaven komen aan bod.

## 2 Historie en definitie van belastinguitgaven

In Nederland speelt de overheid een belangrijke rol in het economische proces. Ongeveer de helft van het nationaal inkomen wordt als belasting of als premie sociale verzekeringen aan de overheid afgedragen. Deze collectieve inkomsten zijn de financieringsbron van de overheidsuitgaven. De fiscaliteit in het overheidsbeleid kent twee functies, te weten de budgettaire functie en de instrumentele functie. Het financieren van deze collectieve uitgaven wordt de budgettaire functie van de fiscaliteit genoemd <sup>(1)</sup>. Naast de budgettaire functie wordt de fiscaliteit ook ingezet voor het bereiken van specifieke beleidsdoelen, de zogenoemde instrumentele functie. Belastinguitgaven zijn een onderdeel van deze instrumentele functie van de fiscaliteit.

Belastinguitgaven zijn sinds 1975 in Nederland onderwerp van studies en gedachtewisselingen. De Minister van Financiën heeft in 1976 opdracht gegeven een studie te verrichten over het vraagstuk van de belastinguitgaven. Begin 1977 is voor het in beeld brengen van de belastinguitgaven een speciale werkgroep in het leven geroepen. De definitie van een belastinguitgave heeft zich in de loop van de tijd geëvolueerd.

De eerste definitie kwam van Halberstadt en De Kam (1977) <sup>(2)</sup>: *“een belastinguitgave is een tegemoetkoming in de fiscale wetgeving, die inbreuk maakt op de algemene bepalingen betreffende de heffingsgrondslag of een afwijking vormt van de normale structuur van de belastingwet, en welke een beleidsdoelstelling bevordert die de overheid ook via directe uitgaven kan nastreven”*.

In 1978 volgde de definitie van Grapperhaus <sup>(3)</sup>: *“een belastinguitgave is een belastingvermindering welke in belastingwet is opgenomen, uitsluitend met het oog op de realisering van een beleidsdoelstelling van de overheid, waarvan in redelijkheid kan worden aangenomen dat, indien zij niet in de vorm van een belastingvermindering zou zijn gegoten, de overheid de doelstelling tot haar beloop in de sfeer van de directe uitgaven zou hebben nagestreefd.”*

In 1987 heeft de werkgroep Schoemaker een rapport uitgebracht over de definitie van belastinguitgaven in het rapport “Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en de loonbelasting” <sup>(4)</sup>. Deze definitie luidde:

1 Stevens, 2006, pag. 14.

2 V. Halberstadt en C.A. de Kam, Belastinguitgaven nader beschouwd, Openbare Financiën, 1977, blz. 73 en volgende.

3 F.H.M. Grapperhaus, Een beschouwing over begrip en betekenis van belastinguitgaven in Nederland, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 147 (1978), blz. 20.

4 Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting, Ministerie van Financiën, Den Haag, 1987, blz. 16.

*“Een belastinguitgave is 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 heffingstructuur van de wet.”*

De definitie van de werkgroep Schoemaker wordt in Nederland nog steeds gebruikt. Opgemerkt kan worden dat het instrumentele doel van de belastinguitgave geen onderdeel van deze definitie uitmaakt. De werkgroep Schoemaker heeft dit element er bewust uitgelaten. Hierover zegt de werkgroep: “het element van de niet-fiscale doelstelling kan geen andere functie hebben dan die van hulpmiddel voor de toetsing aan de primaire heffingstructuur. Op grond van deze overwegingen meent de werkgroep dat dit element niet als zelfstandig onderdeel naast dat van de primaire heffingstructuur kan worden aangemerkt.”

Of een instrumenteel doel ten grondslag ligt aan een belastinguitgave is dus volgens de definitie van de werkgroep Schoemaker niet noodzakelijk, al komt dit in de praktijk wel veel voor. Maar er zijn ook belastinguitgaven die een andere achtergrond kennen, zoals belastinguitgaven om uitvoeringstechnische redenen of om doelmatigheids-overwegingen waarbij geenszins een beleidsmatig doel wordt beoogd. Zoals de vrijstelling van bepaalde uitkeringen waaronder de huursubsidie. Echter, de rapportering over dergelijke belastinguitgaven is de afgelopen jaren uit het beeld verdwenen. Zo zijn in de Miljoenennota van 2011 een aantal belastinguitgaven uit de categorie doelmatigheid of uitvoeringstechniek niet meer opgenomen (zoals de raffinaderijvrijstelling en de afkoopsom echtscheidingsuitkeringen) <sup>(5)</sup>.

Het lijkt erop dat de definitie van een belastinguitgave door het afvoeren van deze belastinguitgaven veranderd is en dat een instrumentele functie (dat wil zeggen het stimuleren van gedrag) aan het begrip belastinguitgave als noodzakelijke voorwaarde is toegevoegd. Ook Van den Ende, Haberham en den Boogert (2004) hebben dit geconstateerd. In hun artikel schrijven zij dat hoewel het streven naar een niet-fiscaal doel niet expliciet onderdeel uitmaakt van de definitie van een belastinguitgave, dit element wel als leidend principe dient om te kunnen spreken van een belastinguitgave <sup>(6)</sup>.

De primaire heffingsstructuur kwalificeert de werkgroep Schoemaker als “de meest neutrale verwijzing naar de eigenlijke fiscale doelstelling dat een belasting wordt geheven ter financiering van overheidsuitgaven, op een zodanige wijze dat de daaruit voortvloeiende lasten op evenwichtige wijze wordt verdeeld” <sup>(7)</sup>. De primaire heffingstructuur bepaalt over welke grondslag belasting wordt geheven en tegen welk tarief dit wordt belast. Voor de inkomstenbelasting geldt dat belasting wordt geheven naar draagkracht. Inkomen dat door de afbakening

5 Miljoenennota 2011, Bijlage 5, blz. 27.

6 Tax expenditures in the Netherlands, Leo van den Ende, Amir Haberham en Kees den Boogert, in de publicatie “Tax expenditures, shedding light on government spending through the tax system, The World Bank, Washington D.C. 2004.

7 12<sup>e</sup> rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte, pagina 78.

van het begrip “inkomen” buiten de heffing valt, is geen belastinguitgave (bijvoorbeeld het ontvangen van een kleine fooi). Het draagkrachtbeginsel geldt voor de inkomstenbelasting als maatstaf voor de evenwichtige wijze van verdeling van de lasten. Uitgaven die de draagkracht verminderen, zijn dan ook geen belastinguitgave. Immers, er wordt geheven naar draagkracht. Een voorbeeld hiervan is de aftrek voor bijzondere ziektekosten.

De commissie Schoemaker heeft de regelingen binnen de inkomstenbelasting en de loonbelasting stuk voor stuk in het licht van die definitie beschouwd en gewogen om tot een oordeel te komen of er sprake was van een belastinguitgave. In het rapport van de werkgroep Schoemaker wordt uitvoerig aandacht besteed aan het feit dat er altijd een “grijs gebied” zal zijn waarbinnen niet scherp af te bakenen is of een regeling een onderdeel is van de primaire heffingstructuur of een belastinguitgave is.

Ook de OESO heeft geen eensluidende definitie van een belastinguitgave. Elementen van de definitie die de OESO hanteert, zijn dat een belastinguitgave de belastinginkomsten verlaagt, een specifiek doel heeft, afwijkt van de primaire heffingstructuur, en ook vervangen zou kunnen worden door een directe subsidie <sup>(8)</sup>.

De primaire heffingsstructuur van de Wet inkomstenbelasting 2001 omvat (Miljoenennota 2001, pagina 130):

- ▶ De progressieve tariefstructuur van box 1
- ▶ Het heffingspercentage voor winst uit aanmerkelijk belang van box 2
- ▶ De forfaitaire rendementsheffing van box 3
- ▶ Geen verrekening van de verschillende inkomensbronnen (analytisch inkomensbegrip)
- ▶ De tariefgroepindelingen met bijbehorende heffingskortingen
- ▶ De verliesverrekening.

Ook hierbij past de opmerking dat er een grijs gebied bestaat waarin discussie mogelijk is over de vraag of er sprake is van primaire heffingstructuur of een belastinguitgave en zijn hierbij keuzes gemaakt.

Als richtsnoer voor deze keuze is uitgegaan van het uitgangspunt dat indien een bepaalde belastingverminderende regeling (dat wil zeggen een regeling die in vergelijking met de situatie dat die regeling niet zou bestaan tot een lagere

8 OESO 2009, Tax expenditures in OECD Countries, Public Governance Committee.



belastingopbrengst zou leiden) primair tot doel heeft onbeoogde effecten van de heffing weg te nemen, deze regeling tot de primaire structuur wordt gerekend. Liggen aan een bepaalde belastingverminderende regeling daarentegen primair andere fiscale motieven ten grondslag, zoals stimulering van een bepaalde sector, dan wordt aangenomen dat sprake is van een belastinguitgave <sup>(9)</sup>.

Dit richtsnoer is ook gebruikt om binnen de indirecte belastingen een onderscheid te kunnen maken tussen belastinguitgaven enerzijds en de primaire heffingstructuur anderzijds. Als voorbeeld dient de primaire heffingstructuur van de btw. Een formeel standpunt zou zijn om het verlaagde Btw-tarief integraal tot de tariefstructuur van daarmee dus ook tot de primaire heffingstructuur van de btw te rekenen. Echter, bepaalde btw-posten zijn nadrukkelijk uit het oogpunt van economische stimulering onder het verlaagde tarief gebracht, zoals het verlaagde tarief voor sierteelt of voor arbeidsintensieve diensten. Om die reden is verdedigd het verlaagde tarief van de btw alleen tot de primaire heffingstructuur te rekenen voor zover dit opgevat kan als het rekening houden met de draagkracht van belastingplichtigen, zoals ook bij de loon- en inkomstenbelasting gebeurt. Dit betreft de posten die betrekking hebben op de zogenoemde noodzakelijke levensbehoeften. Bij de inventarisatie die in 2002 hierover is gemaakt, betreft dit de posten die betrekking hebben op voedingsmiddelen en de posten in de medische sfeer <sup>(10)</sup>.

---

9 Redenering uit de Miljoenennota 2003, blz.131.

10 Miljoenennota 2003, blz. 132.

### 3 Verantwoording belastinguitgaven

Tijdens de Algemene en Financiële beschouwingen en de behandeling van de begroting van Financiën is op 1 oktober 1997 de toezegging gedaan in het vervolg jaarlijks een overzicht te verstrekken van de belastinguitgaven. Dit gebeurde mede naar aanleiding van de motie van het lid Van der Ploeg (kamerstuk 25600, nr. 43). Deze motie nodigt de regeling uit elk jaar met een evaluatie te komen van de belastinguitgaven waarbij wordt aangegeven of het instrument beantwoordt aan zijn doelstelling en hoe de budgettaire raming zich verhoudt tot de feitelijke uitgaven. Overwegingen die in deze motie genoemd worden zijn de rol van de belastinguitgaven in het inkomens-, werkgelegenheids- en milieubeleid en ook de risico's voor de beheersing van de begroting door deze ondoorzichtige en onbeheersbare vorm van belastingheffing. Tevens gaf de Tweede Kamer aan dat het voor het parlement cruciaal is dat de kosten van deze maatregelen zichtbaar en controleerbaar blijven.

De studiegroep begrotingsruimte adviseert de regering over het te voeren begrotingsbeleid en de begrotingsregels. In het tiende rapport uit 1997 is de studiegroep van mening dat er een gebrek aan transparantie is in de omvang van de belastinguitgaven. Zij schrijft hierover: *“een essentieel verschil met de uitgaven is dat het parlement jaarlijks opnieuw beslist over de uitgaven, maar over een belastinguitgafaaf alleen besluit bij de introductie of wijziging”*<sup>(11)</sup>. Zij pleit voor een overzicht met drie categorieën: bestaande regelingen, autonome mutaties in bestaande regelingen en nieuwe regelingen. Eenmaal per jaar in de Miljoenennota zou een budgettair overzicht hiervan gegeven dienen te worden.

Sinds de Miljoenennota van 1999 worden dan ook de belastinguitgaven in een aparte bijlage gepresenteerd, namelijk in bijlage 5 van de Miljoenennota. In het begin betrof dit alleen een overzicht van de belastinguitgaven in de loonbelasting, de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting met daarbij een raming van het budgettaire belang. Later zijn in 2003 de belastinguitgaven in de kostprijsverhogende belastingen daaraan toegevoegd.

De belastinguitgaven worden sinds de Miljoenennota 2003 meerjarig geraamd en gepubliceerd in de Miljoenennota. Deze belastinguitgaven worden ook wel aangeduid als “belastinguitgaven in enge zin”. Met ingang van de Miljoenennota 2009 worden daarnaast de zogenoemde “inkomstenbeperkende regelingen” geraamd en gepubliceerd<sup>(12)</sup>. Inkomstenbeperkende regelingen zijn regelingen die de te betalen inkomstenbelasting beperken, maar wel onderdeel zijn van de primaire heffingstructuur. Ze vormen nadere bepalingen voor de draagkracht, die als maatstaf dient voor de inkomstenbelasting. Er zijn veel regelingen die als (nadere) inperkende afbakening van de grondslag kunnen worden beschouwd.

11 Studiegroep begrotingsruimte, 10<sup>e</sup> studierapport, Op weg naar begrotingsevenwicht, juni 1997

12 Vanaf de Miljoenennota 2011, is voor het eerst een meerjarig overzicht van de inkomstenbeperkende regelingen opgenomen. Zie Miljoenennota 2011, bijlage 5, blz. 26 op advies van de Dertiende Studiegroep begrotingsruimte.

In de Miljoenennota van 2009 waren de algemene heffingskorting, de combinatiekorting, de pensioenen, de arbeidskorting en de hypotheekrente aftrek opgenomen. Later is in de daaropvolgende Miljoenennota's van 2012 en 2013 dit overzicht beperkt tot alleen de pensioenen en de hypotheekrente aftrek, aangezien de begrotingsregels van het Kabinet Rutte 1<sup>(13)</sup> alleen deze regelingen expliciet hebben genoemd om in het overzicht op te nemen.

De keuze om deze inkomstenbeperkende regelingen op te nemen volgde uit het advies van de 12e Studiegroep Begrotingsruimte<sup>(14)</sup>. Deze regelingen vormen namelijk een onderdeel van de primaire heffingstructuur, maar leiden wel tot een substantiële belastingderving. In de begrotingsregels 2011-2015<sup>(15)</sup> is later afgesproken dat in de Miljoenennota voor slechts twee inkomstenbeperkende regelingen het budgettaire beslag wordt weergegeven: voor de fiscale behandeling van de eigen woning en voor de pensioenen.

Hieronder worden de specifieke redeneringen gegeven die zijn gebruikt naar aanleiding van de vragen van de Bureau Onderzoek Rijksuitgaven<sup>(16)</sup> waarom deze inkomstenbeperkende regelingen onder de primaire heffingstructuur vallen. Ook de andere redenering die uitlegt waarom de regeling juist wel kan worden beschouwd als een belastinguitgave, wordt gepresenteerd.

### 3.1 De pensioenen

De pensioenpremie is aftrekbaar, de pensioenuitkering belast, en het gespaarde vermogen valt niet onder box 3. Indien wordt uitgegaan van de opvatting dat een pensioenvoorziening alleen toekomstig inkomen verschaft, is het een onderdeel van de primaire heffingstructuur. Deze lijn van de commissie wordt ook door dit Kabinet gevolgd. Als men zich zou baseren op de opvatting dat een pensioenregeling het karakter heeft van een besparing uit inkomen, dan zou het door de wetgever op dezelfde wijze behandeld moeten worden als andere spaarvormen. De afwijkende regeling voor pensioenen zou dan beschouwd moeten worden als een belastinguitgave, want het is bevoordeling ten opzichte van andere spaarvormen<sup>(17)</sup>.

13 Tweede Kamer, Vergaderjaar 2010-2011, Kamerstuk 32500, nr. 29.

14 Studiegroep begrotingruimte, 12<sup>e</sup> studierapport, Vergrijzing en houdbaarheid, juni 2006.

15 Tweede Kamer, Vergaderjaar 2010-2011, Kamerstuk 32500, nr. 30.

16 In oktober 2010 heeft het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) een notitie geschreven: Belastinguitgaven in de Miljoenennota 2011 en beleidsdoorlichting evaluatie belastinguitgaven (Tweede Kamer, Vergaderjaar 2011-2012, Kamerstuk 32500, nr.15) waarin een aantal vragen en opmerkingen zijn opgenomen. De antwoorden hierop zijn door de Minister van Financiën in februari 2001 naar de Tweede Kamer gestuurd (Tweede Kamer, Vergaderjaar 2011-2012, Kamerstuk 31935, nr.8.)

17 Tol van, W.M.P, Belastinguitgaven: lastenkader of uitgavenkader in Belasting met beleid, SDU uitgevers 2007, C.L.J. Caminada en H.Vording, blz. 148.

### 3.2 De algemene heffingskorting en de combinatiekorting

De algemene heffingskorting en de combinatiekorting hangen direct samen met het draagkrachtbeginsel (tot een bepaald inkomen is geen belasting verschuldigd en het hebben van een baan en kinderen beperkt de draagkracht vanwege extra kosten die daaraan gekoppeld zijn). In de opvatting dat de combinatiekorting een stimuleringsmaatregel is voor de arbeidsparticipatie is het een belastinguitgave.

### 3.3 De arbeidskorting

De arbeidskorting is oorspronkelijk de opvolger van het arbeidskostenforfait (een forfaitaire regeling voor aftrekbare verwervingskosten van een baan). Daarom wordt het gerekend tot de primaire heffingstructuur. Het pure karakter als onderdeel van de primaire heffingsstructuur is later vermengd door een aantal beleidsaanpassingen om arbeid aantrekkelijker te maken ten opzichte van een uitkering. De band met de verwervingskosten is daardoor steeds meer losgelaten. In de opvatting dat de arbeidskorting alleen een stimuleringsmaatregel is voor de arbeidsparticipatie zou het een belastinguitgave zijn.

### 3.4 De hypotheekrente aftrek

De aftrek van de hypotheekrente is ook een omvangrijke budgettaire post. De eigen woning wordt in de inkomstenbelasting gezien als inkomensbron die draagkracht genereert en wordt als primair inkomen belast (forfaitair via het eigenwoningforfait). De belasting van de eigen woning behoort daarmee tot de primaire heffingstructuur. Dit betekent dat kosten ter verwerving van deze primaire inkomensbron ook aftrekbaar zijn en deze aftrek geen belastinguitgaven is. Er bestaan echter ook alternatieve visies, die de hypotheekrenteaftrek beschouwen als een fiscale subsidie voor de stimulering van het eigen woningbezit. Een heffingsgrondslag die feitelijk alleen tot negatieve inkomsten kan leiden is in die visie een belastinguitgave<sup>(18)</sup>. De aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld is overigens wel opgenomen in bijlage 5 als belastinguitgave.

<sup>18</sup> Tol van W.M.P, *Belastinguitgaven: lastenkader of uitgavenkader in Belasting met beleid*, SDU uitgevers 2007, C.L.J Caminada en H.Vording, blz. 149.

## 4 De kwantificering van de belastinguitgaven

In een in 1984 uitgebracht rapport <sup>(19)</sup> van de Organisation for Economic Co-operation and development (OECD) zijn drie methodes geschetst voor het bepalen van de omvang van een belastinguitgave, namelijk de “revenue forgone” methode, de “revenue gain” methode en de “outlay equivalent” methode. Deze drie benaderingen kunnen als volgt worden omschreven:

### 4.1 De revenue forgone methode

Bij deze methode wordt het budgettaire belang bepaald op het verschil tussen de opbrengst bij de geldende belastingwetgeving en de opbrengst die zou ontstaan indien de desbetreffende belastinguitgave niet zou bestaan. De indirecte gevolgen voor de belastingopbrengst die zouden ontstaan wanneer de betreffende belastinguitgave zou worden afgeschaft, worden niet meegenomen. Gedragseffecten worden gerekend tot de indirecte effecten in het economische proces. Deze methode wordt in Nederland gebruikt bij de bepaling van het budgettaire beslag van belastinguitgaven in bijlage 5 van de Miljoenennota.

### 4.2 De revenue gain methode

Bij deze methode wordt wel rekening gehouden met gedragseffecten die bij de revenue forgone methode buiten beschouwing blijven. Dergelijk indirecte effecten, of ook tweede-orde-effecten genoemd, kunnen voortvloeien uit de door een belastingmaatregel opgeroepen gedragsreacties van belastingplichtigen of uit doorwerkingen van het economische proces. Voor de berekening van de gevolgen voor het EMU-saldo als ook om politieke overwegingen zijn deze kosten/opbrengsten wel van belang. In Nederland worden in een aantal (uitzonderlijke) situaties deze effecten wel meegenomen.

### 4.3 De outlay equivalent methode

In deze benadering wordt de omvang van een belastinguitgave gelijkgesteld aan het bedrag dat in de sfeer aan bruto subsidie dus voor belastingheffing, nodig zou zijn om een met de fiscale regeling corresponderend netto resultaat voor de betrokken belastingplichtigen te bereiken. De gedachte achter deze bruto benadering is dat belastinguitgaven vanuit een oogpunt van begrotingstechniek slechts in bruto termen vergeleken kunnen worden met

<sup>19</sup> OECD (1984), Tax expenditures. A Review of the issues and country Practices, Paris, OECD.

directe uitgavenprogramma's, waarvan de baten voor de betrokkene immers in het algemeen aan belastingheffing onderworpen zullen zijn. Deze methode wordt in Nederland niet toegepast.

De revenue forgone methode is internationaal gezien het meest gebruikelijk. In het algemeen worden daarbij uitsluitend de directe gevolgen voor de belastingopbrengst in aanmerking genomen.

De laatste jaren leidt de revenue forgone methoden voor het ramen van maatregelen aan de inkomstenkant (waaronder ook belastinguitgaven vallen) in Nederland tot meer discussie. Sinds 1994 geldt voor iedere kabinetsperiode een vast inkomstenkader. De budgettaire effecten van fiscale beleidsmaatregelen, bijvoorbeeld een wijziging van een belastingtarief of een wijziging van een belastinggrondslag, dienen aan dit inkomstenkader te voldoen<sup>(20)</sup>. Er wordt gesproken van ramen, omdat de budgettaire effecten meestal niet zuiver wiskundig berekend kunnen worden. De uitdaging is er voor te zorgen dat de raming van budgettaire effecten van fiscale maatregelen transparant en consistent is. De belangrijkste spelregel is dat het budgettaire effect van een maatregel ex ante, dit wil zeggen zonder gedragseffecten wordt geraamd. Op deze wijze wordt aangesloten bij het inkomstenkader dat eveneens ex ante is geboekt. De ex ante raming doet recht aan de lastenverzwaring of -verlichting zoals de burger of het bedrijf deze ervaart. Het voordeel van een ex ante raming is dat deze beter objectief is vast te stellen dan een ex post raming. Het is immers niet nodig om over de gedragseffecten veronderstellingen te maken. De gedragseffecten zijn echter wel van belang vanwege hun effect op de overheidsfinanciën en het EMU-saldo. De prognoses van het Centraal Planbureau (CPB) in het Centraal Economische Plan (voorjaar) en in de Macro Economische Verkenning (Prinsjesdag) bevatten daarom een integrale doorrekening van het kabinetsbeleid; inclusief gedragseffecten. De uitkomsten van de prognoses van het CPB kunnen voor het kabinet vervolgens weer aanleiding zijn tot beleidswijzigingen.

Het CPB berekent de gedragseffecten macro, op basis van de wijzigingen in het beschikbare inkomen van burgers en veranderingen in de concurrentiepositie van bedrijven. Het CPB maakt geen aparte berekening van de gedragseffecten van de verschillende belastingmaatregelen. Tussen het CPB en het Ministerie van Financiën vindt overleg plaats over de raming van de totale belastinginkomsten, zodat er geen dubbelstellingen van gedragseffecten optreden.

Kortom: voor het inkomstenkader wordt in Nederland het ex ante budgettaire effect geboekt, maar voor de beleidsmatige afweging en bij het financieel-economische beleid wordt ook het ex post effect in ogenschouw genomen. Alleen in uitzonderlijke gevallen wordt bij de budgettaire raming van fiscale maatregelen in het inkomstenkader wel rekening gehouden met een gedragseffect. Een uitzonderlijk geval is als het gedragseffect specifiek is, zich binnen een kort tijdsbestek voordoet en substantieel is.

20 Memo ramingsregels door J.H. Hoogteijling, maart 2012.

## 5 Ramingen van belastinguitgaven naar toekomstige ramingsjaren

Ramingen en realisaties van de belastinguitgaven hebben niet altijd een zelfde mate van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid als bij subsidies het geval is. Subsidies worden uitbetaald. Door de feitelijk aanwezige geldstromen bij deze uitgaven is monitoring op kasbasis goed mogelijk. Bij belastinguitgaven, waar feitelijke en aanwijsbare geldstromen zich niet voordoen, ligt dit anders. Het gaat er daarbij om te achterhalen hoe bepaalde belastinginkomsten zouden zijn indien een bepaalde fiscale regeling niet zou bestaan (revenue foregone methode). Bij belastinguitgaven leidt dit niet tot eenduidige uitkomsten, maar is afhankelijk van de gehanteerde methode en beschikbaarheid van informatie. Dit heeft tot gevolg dat cijfers over de omvang van belastinguitgaven naar hun aard verschillen van subsidies <sup>(21)</sup>.

Bijvoorbeeld bij aftrekposten in de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting zijn de kosten veelal gebaseerd op een raming van de integrale aftrekpost, gecombineerd met een effectieve marginale tarief ontleend aan een microsimulatiemodel (CBS-steekproef <sup>(22)</sup>, MIMOSI-model van het CPB). Het effectieve marginale tarief veronderstelt dat de aftrekpost telkens de 'laatste' aftrekpost is. Daardoor is de som van de budgettaire kosten van de afzonderlijke belastinguitgaven groter dan de feitelijke budgettaire last die berekend zou zijn als alle belastinguitgaven tegelijkertijd in de berekening zouden worden betrokken. Voorts speelt het een rol dat het meer dan vijf jaar kan duren voordat alle definitieve aangiftes bij de Belastingdienst zijn binnengekomen en de definitieve aanslagen zijn opgelegd en geanalyseerd <sup>(23)</sup>.

Als de belastinguitgave een vrijstelling betreft kan het zijn dat de omvang van de relevante post niet bekend is, omdat de belastingplichtige deze bedragen niet hoeft op te geven. Dit geldt bijvoorbeeld voor de omvang van de vrijstelling voor spaarloon in box 3. Andere bronnen of ramingsmodellen bieden dan uitkomst, maar of de beschikbare informatie precies aansluit bij de fiscaal relevante post is niet met zekerheid te controleren. Vrijstellingen in box 3 voor bepaalde beleggingen kunnen goed worden benaderd, als voor die belegging ook een heffingskorting geldt. Overigens worden vrijstellingen in de overdrachtsbelasting geregistreerd, doordat expliciet op deze vrijstelling een beroep moet worden gedaan. In die gevallen is een goede raming van de budgettaire last betrouwbaar.

Ook afdrachtverminderingen in de loonbelasting zijn zeer betrouwbaar, omdat werkgevers deze post afzonderlijk op het aangiftebiljet moeten aangeven.

21 Deze redenering is gebruikt in de Miljoenennota 2000, blz. 120 om geen ijklijn toe te passen op de belastinguitgaven, zoals wel wordt gedaan voor de "gewone" uitgaven.

22 CBS: Centraal Bureau voor de Statistiek.

23 Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, Kamerstuk 31935, nr.8, blz. 12.

Een belangrijke categorie van belastinguitgaven is het verlaagde tarief in de btw-sfeer. Een inhoudingsplichtige hoeft de aangifte niet te splitsen naar categorieën die wel en categorieën die niet als belastinguitgaven worden gekenmerkt. Daardoor ontbreekt een directe waarneming. De kosten zijn daarom afgeleid uit CBS-informatie over de consumptie van de betreffende posten. Naarmate een consumptie categorie van het CBS beter aansluit op de categorie van de belastinguitgave is een meer betrouwbare raming te geven.

Voor het maken van ramingen van belastinguitgaven naar toekomstige ramingsjaren is met ingang van de Miljoenennota 2010 een overstap gemaakt naar een andere ramingsmethode. Uit een analyse van de belastinguitgaven in de periode 2001 – 2008 is gebleken dat de jaarlijkse mutatie nogal kan fluctueren en weinig tot geen verband houdt met beschikbare macro-economische indicatoren. Voor de ramingsjaren is om die reden gekozen om de mutatie van de belastinguitgaven niet meer te koppelen aan macro-economische ontwikkelingen zoals voorheen, maar om de trendmatige ontwikkeling uit het verleden te extrapoleren naar de toekomst <sup>(24)</sup>.

---

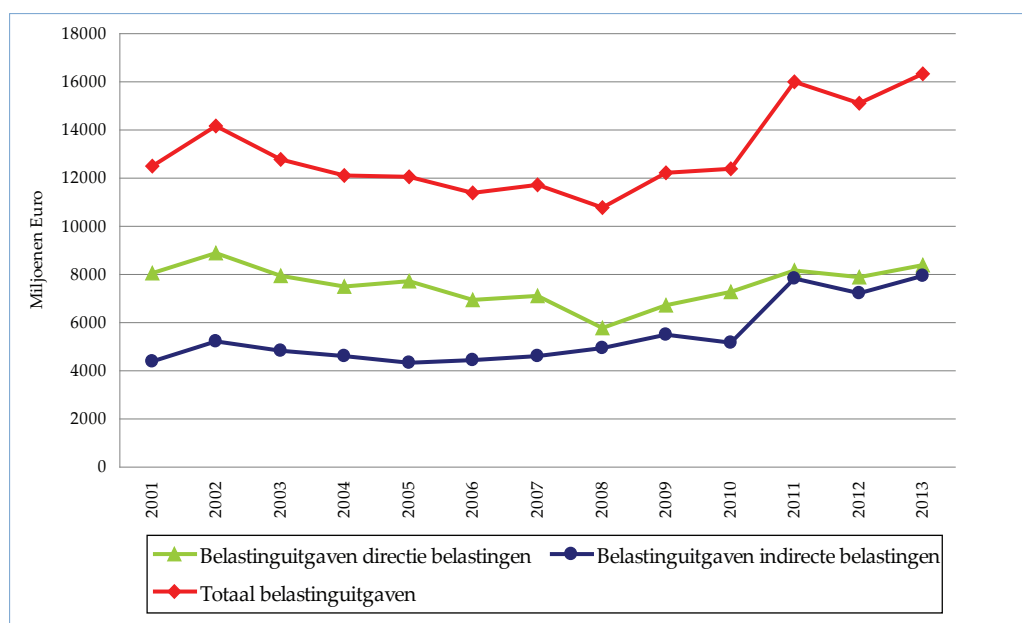
24 Tweede Kamer, vergaderjaar 2011 – 2012, 31 935, nr. 8.



## 6 De ontwikkeling van de belastinguitgaven 2001 - 2013

Sinds het begin van de rapportages over de belastinguitgaven in bijlage 5 van de Miljoenennota is er in de loop der jaren ook verandering geweest in de interpretatie van de definitie van een belastinguitgave. Van een aantal is namelijk de conclusie getrokken dat zij niet langer worden beschouwd als belastinguitgave, maar onderdeel uitmaken van de primaire heffingstructuur. Deze belastinguitgaven zijn uit bijlage 5 verdwenen. Dit betreffen bijvoorbeeld de algemene vrijstelling in box 3, het kwart- en half tarief in de motorrijtuigenbelasting, de vrijstelling voor bepaalde uitkeringen (zoals de huursubsidie) en de raffinaderijvrijstelling. Over de algemene vrijstelling in box 3 is geconcludeerd dat deze de doelmatigheid bevordert van de heffing en bovendien vergelijkbaar is met de algemene heffingskorting in box 1 bij het draagkrachtbeginsel van de inkomensheffing. De vrijstelling bepaalde uitkeringen vindt haar grond primair in de administratieve eenvoud en heeft per saldo een neutrale uitwerking op het totaal van de Rijksbegroting. Het kwarttarief en het halftarief in de MRB zijn omgezet in zelfstandige tarieven en behoren daarmee eveneens tot de primaire heffingstructuur. De raffinaderijvrijstelling dient ter voorkoming van dubbele belastingheffing en valt daarmee ook onder de primaire heffingstructuur.

Grafiek 1: Ontwikkeling belastinguitgaven in de directe en indirecte belastingen voor de periode 2001-2013 in miljoenen euro



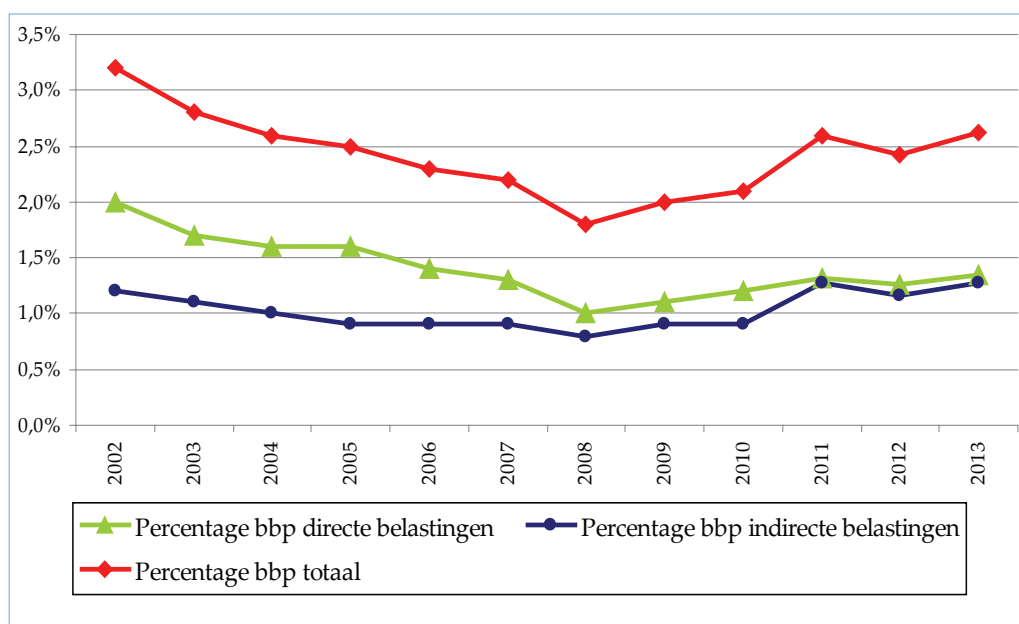
Bron: Diverse Miljoenennota's 2001-2013

Ondanks het verminderde aantal belastinguitgaven in bijlage 5 door de aanpassing van de definitie is het totale budgettaire belang van belastinguitgaven

toegenomen. In 2001 ging het nog om een totaal budgettair beslag van 12,5 miljard euro. In 2013 gaat het om 16 miljard euro (zie grafiek 1). In deze totale budgettaire omvang van de belastinguitgaven zijn autonome maatregelen en endogene ontwikkelingen samengenomen. Autonome maatregelen betreffen beleidsmaatregelen op het gebied van belastinguitgaven. Hierbij kan het gaan om het afschaffen en beperken van belastinguitgaven danwel het intensiveren of het introduceren van nieuwe belastinguitgaven.

Uitgedrukt in percentage van het bbp lijkt de toename van het budgettaire beslag aan belastinguitgaven mee te vallen. In de jaren 2002 was er nog sprake van een percentage van 2 % aan totaal aan belastinguitgaven in de directe belastingen. In 2013 bedraagt dit percentage 1,3 %. Er is wel een lichte toename te zien bij de indirecte belastingen. In 2002 bedroeg de totale omvang van de belastinguitgaven in de indirecte belastingen ongeveer 1,2 %. Dit percentage daalde in de daaropvolgende jaren, maar sinds 2010 groeit de omvang van deze belastinguitgaven weer in verhouding tot het bbp. In 2013 bedraagt het percentage 1,3 %, iets boven het cijfer van 2002. In onderstaande grafiek is de ontwikkeling van de belastinguitgaven in de periode 2002 tot en met 2013 in percentage van het bbp grafisch weergegeven.

Grafiek 2: Ontwikkeling belastinguitgaven in de directe en indirecte belastingen voor de periode 2002-2013 in percentage BBP

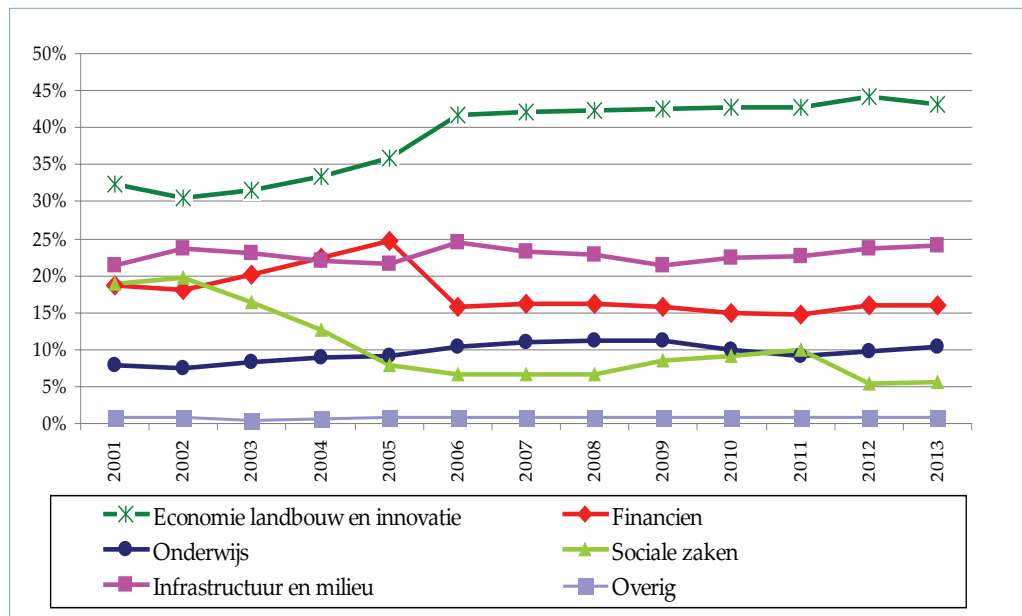


Bron: Diverse Miljoenennota's 2001-2013

Voor de periode 2001 tot en met 2013 is de ontwikkeling van de verdeling van de belastinguitgaven over de beleidsverantwoordelijke departementen geanalyseerd. Hierbij wordt uitgegaan van de cijfers die in bijlage 5 van de verschillende Miljoenennota's zijn gepubliceerd. In grafiek 3 is te zien dat het aandeel van de belastinguitgaven die vallen onder de beleidsverantwoordelijkheid

van economie, landbouw en innovatie in de periode 2001-2006 groeit en daarna stabiel blijft op het niveau van 43 %. De lijn die correspondeert met de belastinguitgaven onder de beleidsverantwoordelijkheid van het Ministerie van Financiën vertoont in 2006 een scherpe daling. Dit wordt veroorzaakt doordat de algemene vrijstelling in box 3 niet meer beschouwd wordt als belastinguitgave en vanaf 2006 wordt gezien als onderdeel van de primaire heffingstructuur. Ditzelfde geldt voor de vrijstelling van bepaalde uitkeringen, zoals huursubsidie. Verder kan worden geconstateerd dat het aandeel van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid sterk afneemt. Dit is het gevolg dat verschillende afdrachtverminderingen voor werkgevers zijn afgeschaft. De aandelen in de omvang van de belastinguitgaven voor het Ministerie van Infrastructuur en Milieu en het Ministerie van Onderwijs schommelen rond een niveau van respectievelijk 23 % en 10 %.

Grafiek 3: Ontwikkeling aandeel beleidsverantwoordelijke departementen in omvang belastinguitgaven



## 7 Begrotingsregels belastinguitgaven

De begrotingsregels worden bij de start van een nieuw kabinet vastgelegd en zijn onderdeel van het regeerakkoord. Hierin zijn ook regels gedefinieerd die gaan over de belastinguitgaven. De begrotingsregels<sup>(25)</sup> ten aanzien van de belastinguitgaven omvatten een aantal bepalingen om de beheersbaarheid en de transparantie te vergroten. Dit zijn de volgende bepalingen:

### 7.1 Beheersingskader van belastinguitgaven

Belastinguitgaven vallen niet onder het uitgavenkader, maar onder het inkomstenkader. Dat betekent dat een nieuwe belastinguitgave of een wijziging in bestaande belastinguitgaven wordt aangemerkt als een te compenseren lastenverzwaring of –verlichting.

Voor de inkomstenkant van de begroting geldt een reëel inkomstenkader en wordt uitgegaan van automatische stabilisatie. Aan het begin van de regeerperiode stelt het kabinet het inkomstenkader vast. Dit geeft aan welke lastenmaatregelen voor welke bedragen in de kabinetsperiode worden genomen. Voor de fiscale maatregelen geven deze bedragen aan wat het effect is op het inkomstenkader. De inkomstenindicator geeft het budgettaire effect aan van de maatregelen.

Vervolgens geldt het principe van volledige automatische stabilisatoren. Dat wil zeggen: de inkomsten ademen mee met de economie. Mee- en tegenvallers in de belastinginkomsten lopen in het saldo en hebben geen effect op de ruimte onder het inkomstenkader. Ook als maatregelen meer of minder kosten dan geraamd (als gevolg van gedragseffecten of ramingsfouten) is dit een mee- of tegenvaller die in het saldo loopt.

In 1999 is met de nota Van Beleidsvoorbereiding tot Beleidsverantwoording (vbtb) een nieuwe begrotingsopzet aangekondigd. Met ingang van dat jaar zijn de belastinguitgaven onderdeel van de vbtb systematiek. In de Rijksbegrotingsvoorschriften is vanaf 2002 opgenomen dat belastinguitgaven te beschouwen zijn als instrumenten van beleid, zodat departementen de belastinguitgaven die zij inzetten voor het realiseren van hun beleidsdoelstellingen moeten opnemen en verantwoorden in hun begrotingen en jaarverslagen als extracomptabele post. Hierbij gaat het alleen om de beleidsmatige verantwoording. Belastinguitgaven vormen geen uitgaven van het betreffende departement, zodat de budgettaire verantwoording verloopt via het Ministerie van Financien waarbij de uitgaven worden verantwoord via het Belastingplan (alleen de nieuwe maatregelen), de Miljoenennota en het Financieel Jaarverslag Rijk.

<sup>25</sup> Het regeerakkoord, bijlage B. Kamerstuknummer 33410, nr. 15.

Over het beheersingskader van belastinguitgaven komt vanuit verschillende hoeken nogal wat kritiek naar buiten. Zo stelt bijvoorbeeld Jansen <sup>(26)</sup> in zijn proefschrift dat de verdeling van de budgettaire verantwoordelijkheid en de beleidmatige verantwoordelijkheid tussen het ministerie van Financiën en de beleidsdepartementen tot een versnippering leidt met als gevolg dat er in de Tweede Kamer nauwelijks over wordt gesproken. Hij pleit er dan ook voor de budgetverantwoordelijkheid over te dragen naar de beleidsverantwoordelijke bewindspersoon. Een gedachte die Tuk al in 1970 bepleitte <sup>(27)</sup>. In feite komt deze aanbeveling er op neer dat de belastinguitgaven onder het uitgavenkader worden gebracht, zoals ook de Studiegroep begrotingsruimte in haar tiende rapport aanbeveelt <sup>(28)</sup>. Het grote voordeel hiervan is dat belastinguitgaven dan concurreren met andere uitgaven van hetzelfde departement en een integrale afweging per beleidsterrein kan worden gemaakt.

Dit advies wordt ook gegeven in het Jaarboek van de overheidsfinanciën. Hierin pleiten Caminada en Ros ervoor <sup>(29)</sup>: *“de belastingfaciliteiten zo veel mogelijk aan vakdepartementen toe te rekenen en hen hiervoor budgetverantwoordelijkheid te geven. Hierdoor valt bovendien te bereiken dat handhaving van bestaande en invoering van nieuwe belastingfaciliteiten onderdeel worden van integrale beleidsafweging van de vakdepartementen die het aangaat. Dit zou beheersing en doelmatige inzet van de Nederlandse overheidsfinanciën ten goede komen”*. Ook Hemels en Ros hebben een dergelijke aanbeveling gedaan om belastinguitgaven zichtbaarder te maken. Naast de bovenstaande oplossing zien zij ook het opstellen van een begroting met belastinguitgaven als optie (tax expenditure budget) of een budgettair gelijke behandeling van belastinguitgaven en directe uitgaven door aan het totaal van belastinguitgaven en directe uitgaven een maximum te stellen <sup>(30)</sup>.

In de Miljoenennota van 2000 is uitgebreid ingegaan door de regering op dergelijke opties. Naar het oordeel van de regering zal de introductie van een ijklijn voor belastinguitgaven niet wezenlijk bijdragen aan een grotere beheersbaarheid van belastinguitgaven. Zij schrijft daarover het volgende: *“De huidige aanpak biedt het parlement voldoende mogelijkheden om ter zake van de budgettaire gevolgen van belastinguitgaven goede afwegingen te maken. Daarnaast zijn er uitvoeringsproblemen en zal de administratieve lastendruk voor burgers en bedrijven toenemen (bij het hanteren van een ijklijn). Op deze gronden, en ook rekening houdend met het belang van belastinguitgaven als instrument voor het voeren van een adequaat koopkrachtbeleid en als terugsluisinstrument, verdient een ijklijn geen aanbeveling”*.

26 Proefschrift Prof. Dr. J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen*, Kluwer – Deventer 2012.

27 C.P. Tuk, *Belastingen. Indeling in drie groepen*, WFR 197%<sup>5018</sup>, blz. 1049-1061.

28 Studiegroep begrotingsruimte, *Op weg naar begrotingsevenwicht*, Den Haag 1997. Kamerstukken II 199%<sup>7</sup>, 25 400, nr. 1, blz. 11.

29 Jaarboek overheidsfinanciën 2012, blz. 175.

30 S.J.C. Hemels en A.P. Ros *Belastinguitgaven: verantwoord en betekend niet perse afschaffen*. In bundel *Belasting met beleid*, 2007 SDU Uitgevers BV, blz. 153.

## 7.2 Toetsingskader van belastinguitgaven

Om tegemoet te komen aan de wens van een betere beheersing van de belastinguitgaven is destijds toegezegd een toetsingskader voor belastinguitgaven te ontwikkelen. Naast een overzicht van de belastinguitgaven en het geven van inzicht in de ontwikkeling van het budgettaire beslag van de belastinguitgaven en inkomstenbeperkende regelingen is in de Miljoenennota van 2001 een toetsingskader opgenomen. Dit toetsingskader kwam voor een belangrijk deel ook tegemoet aan de aanbevelingen die de Algemene Rekenkamer had gedaan in het rapport *Belastingen als beleidsinstrument* uit 1999, zoals de zorgvuldige en expliciete afweging van het gebruik van belastinguitgaven. In de Miljoenennota van 2003 is het toetsingskader opgenomen in de begrotingsregels. Het geldt voor nieuwe belastinguitgaven en intensiveringen voor bestaande belastinguitgaven. Concreet omvat dit toetsingskader de volgende onderdelen:

1. Is er sprake van een heldere probleemstelling?
2. Is het bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?
3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?
4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?
5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?
6. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De laatste vraag in dit toetsingskader is met name relevant om uiteindelijk alle belastinguitgaven periodiek te kunnen evalueren op doelmatigheid en effectiviteit.

Daarnaast is het de bedoeling dat een zevende bepaling zal worden toegevoegd aan dit toetsingskader. Dit is de zogenaamde horizonbepaling<sup>(31)</sup>. Hierin wordt expliciet aangegeven voor welke duur de belastinguitgave geldt. Alleen indien er voor het verstrijken van die termijn een positieve evaluatie beschikbaar is, kan besloten worden om de belastinguitgave te continueren voor een nieuwe periode. Als er geen positieve evaluatie is, vervalt de belastinguitgave automatisch. Als er wel een positieve evaluatie beschikbaar is, dwingt de horizonbepaling om opnieuw een afweging te maken of aan de belastinguitgave opnieuw prioriteit wordt gegeven. Deze gedachte is in de Fiscale agenda van 2011<sup>(32)</sup> voor het eerst opgekomen en is in diverse andere beleidsstukken toegepast<sup>(33)</sup>.

<sup>31</sup> Miljoenennota 2012, pagina 24

<sup>32</sup> De Fiscale agenda, naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel, blz. 21. Kamerstuk 32740.

<sup>33</sup> In bijlage 5 van de Miljoenennota 2012 en de Miljoenennota 2013 wordt dit voornemen genoemd, als ook in het Belastingplan 2012 en het Belastingplan 2013. Daarnaast is met brede steun de Motie Dijkgraaf (kamerstuk 33003, nr. 54) aangenomen die oproept tot het opnemen van een horizonbepaling voor zoveel mogelijk bestaande fiscale instrumenten.

De gedachte dat bepaalde wetten na een vaste termijn vanzelf buiten werking treden gaat terug tot de achttiende eeuw, toen dit ook al in de Verenigde Staten in praktijk werd gebracht (Hemels en Ros <sup>(34)</sup>). Achtergrond hiervan is de opvatting dat wetten na een bepaalde tijd vanzelf buiten werking moeten treden. Dit is terug te voeren op Thomas Jefferson die op 6 september 1789 een brief aan James Madison schreef dat iedere wet na 19 jaar automatisch zou moeten vervallen, opdat een nieuwe generatie zijn eigen wetten kan maken.

Voor een aantal belastinguitgaven zijn op dit moment horizonbepalingen van toepassing, zoals op het nihil tarief bijtelling voor auto's met een CO<sub>2</sub> uitstoot van maximaal 50 gram per kilometer, de regeling voor stimulering van cultureel ondernemerschap en de werkbonus <sup>(35)</sup>. Voor de afdrachtvermindering onderwijs zou in eerste instantie ook een horizonbepaling gaan gelden <sup>(36)</sup>, maar het regeerakkoord heeft bepaald dat deze belastinguitgave afgeschaft wordt en per 2014 vervangen wordt door een beter te richten subsidieregeling op de begroting van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen <sup>(37)</sup>.

### 7.3 Budgettering van belastinguitgaven

Voor een optimale beheersbaarheid van de belastinguitgaven is met ingang van de Miljoenennota 2004 <sup>(38)</sup> in de begrotingsregels bepaald dat voor nieuwe belastinguitgaven en intensiveringen van bestaande belastinguitgaven geldt dat het budgettaire beslag van een dergelijke maatregel wordt gebudgetteerd indien dit uitvoerbaar is. Voor bestaande belastinguitgaven is bepaald dat bij een evaluatie de nadere mogelijkheden van budgettering worden gezien.

De vormgeving van de budgettering van een belastinguitgave kent aan de ene zijde van het spectrum een volledig opene karakter (geen beheersing) en aan de andere zijde een volledig gesloten karakter. In oplopende volgorde van beheersbaarheid kan gedacht worden aan een systematiek waarbij (1) een geconstateerde overschrijding voor een bepaald jaar wordt geaccepteerd, maar een zodanige aanpassing van de regeling plaatsvindt dat overschrijdingen voor toekomstige jaren worden voorkomen, (2) een geconstateerde overschrijding voor een bepaald jaar inter-temporeel wordt gecompenseerd door middel van een zodanige aanpassing van de regeling dat het bedrag van de overschrijding wordt gekort op het budget van toekomstige jaren, (3) gebruik wordt gemaakt van het op=op principe, zodat alleen degenen die zich tijdig hebben aangemeld van de regeling gebruik kunnen maken, dan wel (4) een systematiek waarbij na

34 S.J.C. Hemels en A.P. Ros Belastinguitgaven: verantwoord en betekent niet perse afschaffen. In bundel Belasting met beleid, 2007 SDU Uitgevers BV, blz. 167.

35 De werkbonus is, inclusief horizonbepaling, op grond van de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 vervallen.

36 Belastingplan 2013, blz. 7.

37 Regeerakkoord Rutte II, blz. 71.

38 Miljoenennota 2004, bijlage 9

sluiting van de aanmeldingstermijn de omvang van de tegemoetkoming wordt bepaald <sup>(39)</sup>.

Op dit moment is een vijftal belastinguitgaven gebudgetteerd. Dit betreffen de Energie Investeringsaftrek (EIA), de Milieu Investeringsaftrek (MIA), de willekeurige afschrijving milieu investeringen (VAMIL) en de WBSO (afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk) en de research en developmentaftrek (RDA). Voor de EIA, MIA en VAMIL was tot 2008 de onder (3) genoemde systematiek van toepassing. Deze regelingen werden gesloten indien het aangemelde bedrag het vooraf gestelde plafond dreigde te overschrijden. Tegenwoordig geldt voor alle genoemde gebudgetteerde belastinguitgaven de onder (2) bedoelde methode. Tot 2008 werd voor de EIA, MIA en VAMIL nog de onder (3) methode gebruikt. Nadeel hiervan was de onzekerheid voor ondernemers die wilden investeren, uitstel van investeringen tot het nieuwe jaar en imago schade voor de politiek. Om die reden is voor deze regelingen in 2008 overgestapt naar een andere methode voor de beheersing van de budgetten.

## 7.4 Monitoren van belastinguitgaven

In de begrotingsregels 2011-2015 is als nieuwe regel opgenomen dat de belastinguitgaven in enge zin zullen worden gemonitord door de raming gedurende de loop van de kabinetsperiode te vergelijken met de raming aan het begin van een kabinetsperiode ( de zogenoemde “benchmark belastinguitgaven”). Het instellen van deze benchmark werd geadviseerd in de Dertiende Studiegroep Begrotingsruimte <sup>(40)</sup> om meer transparantie te bieden over de ontwikkeling van de belastinguitgaven bij het ontbreken van kaders voor de endogene ontwikkeling van belastinguitgaven.

Een eerste benchmark was opgenomen in de Startnota <sup>(41)</sup> van het eerste kabinet Rutte. De vergelijking van de ramingen van belastinguitgaven met deze benchmark diende ter bepaling of er sprake was van een substantiële afwijking in de endogene ontwikkeling. Bij substantiële opwaartse afwijkingen van de endogene ontwikkeling ten opzichte van de aan het begin van de kabinetsperiode verwachte ontwikkeling kan dit namelijk aanleiding geven tot maatregelen, waarbij deze maatregelen niet relevant zijn voor het inkomstkader en dus geen aanleiding geven tot compenserende lastenverzwaring. Onder endogene mutaties worden mutaties verstaan die het gevolg van onder andere conjuncturele ontwikkelingen, trendmatige groei of andere factoren zijn van invloed zijn op de mate waarin gebruik wordt gemaakt van een bepaalde belastingfaciliteit <sup>(42)</sup>. Met het maken van een vergelijking met de benchmark bij de start van een kabinet is nu twee jaar ervaring opgedaan. In de Miljoenennota's van 2012 en

39 Miljoenennota 2001, blz. 151

40 Studiegroep begrotingsruimte 13<sup>e</sup> rapport, Risico's en zekerheden, april 2010.

41 Kamerstuk II 32500, nr. 2<sup>o</sup>/<sub>30</sub>.

42 Miljoenennota 2012, , bijlage 5, pagina 29.



2013 is de ontwikkeling van de belastinguitgaven getoetst aan de benchmark van de Startnota van het vorige kabinet. Geconcludeerd in de Miljoenennota 2012 was dat in totaal de belastinguitgaven in 2012 € 116 miljoen (alleen endogene ontwikkeling) lager lagen dan de raming volgens de Startnota <sup>(43)</sup>. In de Miljoenennota 2013 is voor het belastingjaar 2013 geconcludeerd dat de totale budgettaire derving aan belastinguitgaven € 15 miljoen (betreft alleen endogene ontwikkeling) hoger lag dan de raming volgens de Startnota. Een nieuwe benchmark wordt bij het nieuwe regeerakkoord van het huidige kabinet opgesteld voor de jaren 2013-2017.

---

43 Miljoenennota 2013, bijlage 5, blz. 30.

## 8 Evaluaties van belastinguitgaven

De bepaling om belastinguitgaven te evalueren is niet expliciet opgenomen in de begrotingsregels, al wordt er wel naar gerefereerd (bij vraag 6 van het toetsingskader voor de invoering van nieuwe belastinguitgaven en bij het nader bezien van mogelijkheden om belastinguitgaven te budgetteren). Wel is in de Rijksbegrotingsvoorschriften een eis van periodiciteit die geldt voor beleidsdoorlichtingen. In een beleidsdoorlichting wordt het beleid geëvalueerd dat gericht is op een algemene of operationele doelstelling binnen een begroting en heeft dus betrekking op een bepaald beleidsterrein. De periodiciteit van het uitvoeren van een beleidsdoorlichting is gekoppeld aan een termijn die aansluit bij de beleidscyclus, zodat de informatie uit de beleidsdoorlichting ook ten behoeve van het beleid kan worden gebruikt.

Evaluaties van belastinguitgaven zijn voorbeelden van ex-post evaluaties en niet van een beleidsdoorlichting. Bij een ex-post evaluatie gaat het namelijk om de evaluatie van de werking van één instrument op het instrumentdoel en dus niet om een totaal beleidsterrein. Dit maakt van het evalueren van belastinguitgaven een partiële analyse. Er wordt alleen naar de werking van het fiscale instrument gekeken en de bijdrage van dit instrument aan de geformuleerde beleidsdoelstellingen. De analyse en werking van andere instrumenten (fiscale en niet-fiscale) binnen hetzelfde beleidsveld en die mogelijk mede bijdragen aan het bereik van de beleidsdoelstellingen maken geen onderdeel uit van het evaluatieonderzoek van belastinguitgaven.

Sinds 2004 is veel ervaring opgebouwd met evaluaties van belastinguitgaven. Het gaat hierbij om ex-post evaluaties als maatregelen een aantal jaar van kracht zijn. Vier vragen staan in een ex-post evaluatie van belastinguitgaven centraal <sup>(44)</sup>:

1. Is er sprake van doelbereiking en in hoeverre?
2. Is het instrument doeltreffend: in welke mate is het realiseren van de doelstellingen van beleid toe te schrijven aan het instrument?
3. Is het instrument doelmatig (kosteneffectief)? Hier worden de middelen tegen de effecten afgezet.
4. Is het instrument doelmatig uitgevoerd? Het gaat hierbij om de doelmatigheidsgegevens van de uitvoering.

In 2010 is het evaluatieproces zelf geëvalueerd in een beleidsdoorlichting <sup>(45)</sup>. Het resultaat daarvan was bevredigend, in de zin dat erkend is dat de evaluaties een

44 Regeling Periodiek Evaluatie-onderzoek en Beleidsinformatie 2006.

45 Beleidsdoorlichting evaluaties belastinguitgaven. Tweede Kamer, Vergaderjaar 2009 – 2010, Kamerstuknummer 31 935, nr. 6.

goed inzicht geven in doeltreffendheid en efficiëntie van de maatregelen. In de praktijk blijkt wel dat zelfs belastinguitgaven die negatief worden geëvalueerd moeilijk af te schaffen zijn, aangezien ook andere afwegingen een rol spelen ten aanzien van het beleid omtrent belastinguitgaven dan uitsluitend de conclusies die uit evaluaties volgen. Mede om die reden is het streven om belastinguitgaven voortaan zoveel mogelijk alleen nog maar voor een bepaald aantal jaar te laten gelden (door middel van de eerder genoemde horizonbepaling).

Om de doelmatigheid en de doeltreffendheid van belastinguitgaven als instrumenten van beleid regelmatig aan de orde te kunnen stellen heeft de toenmalige Staatssecretaris met het sturen van deze beleidsdoorlichting gesteld dat het effectief zou zijn als de evaluaties van een belastinguitgave worden afgestemd op beleidsdoorlichtingen van de relevante departementale beleidsterreinen. Een goede afstemming draagt er zoveel mogelijk aan bij dat een beleidsdoorlichting als syntheseonderzoek gebruik maakt van alle (deel) onderzoeken naar de doelmatige besteding van de ingezette middelen op een beleidsterrein, waaronder de evaluaties van de belastinguitgaven. De timing en periodiciteit van evaluatie van een belastinguitgave is dan in het vervolg conform de planning van de departementale beleidsdoorlichtingen (op algemeen of operationeel doelstellingsniveau) van beleidsartikelen waar de belastinguitgave een bijdrage aan levert. Van belang is daarbij wel dat departementen, waar mogelijk alle belastinguitgaven toedelen aan de gerelateerde beleidsdoelstellingen en deze vermelden in de artikelsgewijze toelichting van de begroting. De conclusies van reeds afgeronde evaluaties worden ieder jaar medegedeeld in bijlage 5 van de Miljoenennota evenals de programmering van nieuwe evaluaties van belastinguitgaven.

Bij de evaluatie van belastinguitgaven zijn verschillende partijen betrokken: aan de ene kant het beleidsverantwoordelijke departement en aan de andere kant het Ministerie van Financiën. Het Ministerie van Financiën is per definitie bij alle evaluaties van belastinguitgaven betrokken vanwege het feit dat belastinguitgaven aan de inkomstenkant van de begroting verantwoord worden. Dit maakt het Ministerie van Financiën budgetverantwoordelijk voor alle belastinguitgaven. Het beleidsverantwoordelijke departement is het departement waarbij de belastinguitgave onderdeel uitmaakt van de instrumentenmix om de beleidsdoelstellingen van het desbetreffende departement te realiseren. Het Ministerie van Financiën heeft het voortouw bij de coördinatie van de uitvoering van alle evaluaties van belastinguitgaven, maar het beleidsverantwoordelijke departement is zelf verantwoordelijk voor de uitvoering van de evaluatie van desbetreffende belastinguitgave.

## 9

## Conclusie

---

De gehanteerde definitie van de belastinguitgaven in Nederland is de afgelopen tientallen jaren geëvolueerd. Er bestaat een grijs gebied waarbinnen discussie mogelijk is. De verantwoording over de belastinguitgaven is verbeterd en transparanter geworden. Zo wordt sinds een aantal jaren ook het budgettaire beslag van inkomstenbepalende regelingen gepresenteerd, is er voor een aantal belastinguitgaven een horizonbepaling opgenomen en vallen de belastinguitgaven onder het inkomstenkader van de begroting. Dat betekent dat een nieuwe belastinguitgave of een wijziging in bestaande belastinguitgaven wordt aangemerkt als een te compenseren lastenverzwaring of –verlichting.

Voor het inkomstenkader wordt voor de berekening van de budgettaire ramingen voor de belastinguitgaven de revenue forgone methode (exclusief gedragseffecten) gebruikt, maar wordt bij de beleidsmatige en politieke afweging ook het ex-post (gedrags)effect betrokken. De verantwoorde kosten van de belastinguitgaven hebben niet dezelfde mate van precisie als van subsidies op de Rijksbegroting. Subsidies betreffen feitelijke betalingen, waarvan de simpele optelling tot het budgettaire beslag leidt. Er hoeven geen veronderstellingen over grondslagen gemaakt te worden en er hoeven bovendien geen effectieve marginale tarieven op toegepast te worden. Toch kan aan de raming van de budgettaire last van belastinguitgaven een goede mate van betrouwbaarheid worden toegekend, zij het binnen bepaalde marges. Een jaarlijkse consistente manier van berekening draagt hieraan bij.

Daarnaast zorgen het toetsingskader en de evaluaties van belastinguitgaven voor een disciplinerende werking op de omvang van de belastinguitgaven. Verder is er de afgelopen twee jaar ervaring opgedaan met een vergelijking met de “benchmark”, een zogenaamde nulmeting van de budgettaire derving van alle belastinguitgaven aan het begin van een nieuwe kabinetsperiode. Deze vergelijking wordt gemaakt in bijlage 5 van de Miljoenennota. Hierdoor wordt de endogene ontwikkeling van de belastinguitgaven gemonitord. Een nieuwe benchmark zal voor de komende kabinetsperiode 2013 – 2017 gaan gelden.

## 10 Literatuuroverzicht

Algemene Rekenkamer (1999), Belastingen als beleidsinstrument, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 1998 – 1999, Kamerstuknummer 26 452, nr. 2.

Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven, Belastinguitgaven in de Miljoenennota 2011 en beleidsdoorlichting evaluatie belastinguitgaven, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2011-2012, Kamerstuknummer 32500, nr.15.

Caminada C.L.J. en Ros A.P.(2012), Belastingfaciliteiten, Jaarboek overheidsfinanciën 2012, Den Haag: SDU uitgevers, blz. 157 – blz. 183.

Ende, L., Haberham, A. en Boogert, C. (2004), Tax expenditures in the Netherlands, In Tax expenditures, shedding light on government spending through the tax system, The World Bank, Washington D.C.

Grapperhaus F.H.M.(1978), Een beschouwing over begrip en betekenis van belastinguitgaven in Nederland, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 147.

Halberstadt, V., de Kam C.A. (1977) , Belastinguitgaven nader beschouwd, Weekblad Openbare Financiën.

Hemels S.J.C., en Ros A.P., (2007) Belastinguitgaven: verantwoord en betekent niet perse afschaffen. In bundel Belasting met beleid, SDU Uitgevers BV.

Hoogteijling J.H., (2012), Memo ramingsregels, Intern Financiën.

Jansen J.J.M (2012), Het is uit de hand gelopen, Kluwer – Deventer.

Ministerie van Financiën (1987), Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting, Den Haag, Staatsuitgeverij.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 1999, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 1998 – 1999, Kamerstuknummer 26 200, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2000, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 1999 – 2000, Kamerstuknummer 26 800, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2001, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2000 – 2001, Kamerstuknummer 27 800, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2002, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2001 – 2002, Kamerstuknummer 28 000, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2003, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2002 – 2003, Kamerstuknummer 28 600, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2004, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2003 – 2004, Kamerstuknummer 29 200, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2005, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2004 – 2005, Kamerstuknummer 29 800, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2006, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2005 – 2006, Kamerstuknummer 30 300, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2007, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2006 – 2007, Kamerstuknummer 30 800, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2008, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2007 – 2008, Kamerstuknummer 31 200, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2009, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2008 – 2009, Kamerstuknummer 31 700, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2010, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2009 – 2010, Kamerstuknummer 32 123, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2011, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2010 – 2011, Kamerstuknummer 32 500, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2012, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2011 – 2012, Kamerstuknummer 33 000, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Miljoenennota 2013, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2012 – 2013, Kamerstuknummer 33 400, nr. 1.

Ministerie van Financiën, De Fiscale agenda, naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2009 – 2010, Kamerstuk 32740, nr. 1.

Ministerie van Financiën, Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2011 - 2012, Kamerstuknummer 33 287, A

Ministerie van Financiën, Belastingplan 2012, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2011 – 2012, Kamerstuknummer 33 003, B

Ministerie van Financiën, Belastingplan 2013, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2012 – 2013, Kamerstuknummer 33 402, A

Ministerie van Financiën, Beleidsdoorlichting evaluaties belastinguitgaven, Tweede Kamer der Staten – Generaal, Vergaderjaar 2009 – 2010, Kamerstuknummer 31 935, nr. 6.

Ministerie van Financiën, Verslag van een schriftelijk overleg, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2011-2012, Kamerstuk 31935, nr.8.

OECD (2009), Tax expenditures in OECD Countries, Public Governance Committee.

OECD (1984), Tax expenditures. A Review of the issues and country Practices, Paris, OECD.

Staatscourant (2006), Regeling Periodiek Evaluatie-onderzoek en beleidsinformatie, Staatscourant 28 april 2006, nr. 83, pag. 14.

Stevens, L.G.M.(2006), Elementair Belastingrecht, Kluwer, Deventer.

Tol van, W.M.P, Belastinguitgaven: lastenkader of uitgavenkader (2007), in Caminada C.L.J. en Vording H., Belasting met Beleid, SDU Uitgevers BV.

Tuk, C.P. (1970), Belastingen. Indeling in drie groepen, Weekblad voor Fiscaal Recht, 99 (5018), blz. 1049-1061.

Tweede Kamer der Staten - Generaal, Nota over de toestand van 's Rijks Financiën Vergaderjaar 2010-2011, Kamerstuk 32500, nr. 29.

Tweede Kamer der Staten - Generaal, Nota over de toestand van 's Rijks Financiën, Vergaderjaar 2010-2011, Kamerstuk 32500, nr. 30.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, Regeerakkoord Rutte II, Vergaderjaar 2012 - 2013, Kamerstuknummer 33410, nr. 15.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, Motie Dijkgraaf, Vergaderjaar 2010-2011, Kamerstuknummer 33003, nr. 54.

Studiegroep begrotingsruimte (1997), 10e studierapport, Op weg naar begrotingsevenwicht, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 1996 - 1997, Kamerstuknummer 25 400, nr. 1.

Studiegroep begrotingruimte (2006), 12e studierapport, Vergrijzing en houdbaarheid, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2005 – 2006, Kamerstuknummer 30 300, nr. 65.

Studiegroep begrotingsruimte 13e studierapport (2010), Risico's en zekerheden, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2009 – 2010, Kamerstuknummer 32 123, nr. 52.

