

Belastinghervorming in Nederland

Het is buitengewoon moeilijk structurele wijzigingen aan te brengen in het Nederlandse belastingstelsel. In de discussies hierover blijven vaak de inrichting en de contouren van het stelsel als geheel buiten beschouwing, en beperkt men zich tot vereenvoudiging en verlichting van de loon- en inkomstenbelasting 1). Ook de Commissie-Oort richt zich met name op deze belasting. De auteur van dit artikel acht een ruimere taakopdracht voor de Commissie-Oort op z'n plaats. Na een inleiding over de politieke economie van de belastingheffing noemt hij zeven mogelijkheden om verbeteringen in het Nederlandse belastingstelsel aan te brengen.

PROF. DR. P.B. BOORSMA*

De politieke economie van de belastingheffing

Op het gebied van de beleidsvoorbereiding en de besluitvorming betreffende de overheidsinkomsten is weinig theoretisch en empirisch onderzoek gedaan. In de 'public choice'-theorie, ook wel de politieke economie genoemd, worden evenals in de politicologie niet of nauwelijks beschouwingen gewijd aan de besluitvorming over het dekkingsplan en aan de keuze van de belastingmaatregelen. In de economische literatuur wordt wel veel aandacht besteed aan de beginselen en de effecten van belastingen in het algemeen, maar niet aan de keuze tussen verschillende soorten belastingen en tussen verschillende inkomstenbronnen. De theoretische analyse die Koopmans heeft gegeven van de beslissingen rond de rijksbegroting blijft beperkt tot de uitgaven 2). De regels die Starling geeft voor politieke haalbaarheid zijn evenmin alle vertaalbaar naar het keuzeproces van belastingen 3). De enige studie die een aanzet geeft in de richting van een omvattende theorie is die van De Vries 4). Toch is het mogelijk uit al die groepen theorieën vermoedens, dus ruwe hypothesen te destilleren.

Een *eerste hypothese* is verwoord in het adagium: oude belastingen zijn goede belastingen. Uitgaande van dit adagium zal bij een verzwaring van de lastendruk eerder worden gekozen voor een verzwaring van de bestaande belastingen dan voor de introductie van nieuwe belastingen.

Een *tweede hypothese* is gebaseerd op de 'public choice'-theorieën en meer in het bijzonder op het uitgangspunt dat politici handelen op basis van een nutsfunctie waarin bij voorbeeld een maximaal aantal stemmen centraal staat 5). Men kiest dan voor die belastingverzwarende maatregelen die het minst impopulair zijn, het minste stemmenverlies opleveren. Het belang dat wordt gehecht aan een werkelijke of fictieve verbetering van de inkomensverdeling leidt dan tot belastingmaatregelen die de laagste inkomens (al of niet vermeend) het meeste ontzien.

Vanuit de inkomenspolitiek is een *derde hypothese* af te leiden: een belastingmaatregel is bij gelijkblijvende macro-lastendruk en inkomensverdeling minder aantrekkelijk naarmate er meer verschuivingen in de individuele lastendruk optreden. Indien grote groepen kiezers worden

geconfronteerd met een inkomensverslechtering, terwijl anderen een inkomensverbetering ondergaan, dan klinken de klachten harder.

Een *vierde hypothese* heeft te maken met de besluitvorming binnen het kabinet: een inkomenspolitieke maatregel is makkelijker door te voeren als minder ministers 'direct' betrokken zijn bij de verzwarende maatregelen. Als de minister van Financiën bij voorbeeld een verlichting van de LB/IB wil compenseren via andere inkomsten waarvoor hij direct verantwoordelijk is, dan gaat de besluitvorming makkelijker dan wanneer de compensatie moet worden gevonden op een ander begrotingshoofdstuk.

Uit de zo genaamde belastingbeginselen zijn nog meer hypothesen met betrekking tot de belastingpolitiek af te leiden, waaraan hier echter voorbijgegaan wordt.

Uit de tot nu toe gevoerde discussies over belastinghervorming zijn enkele globale conclusies te trekken, die aansluiten bij de hiervoor geformuleerde hypothesen:

- a. verschillende ideeën zijn niet toegepast omdat ze inkomenspolitiek verzet oproepen. Het betreft hier de jarenlange discussie over de intensivering en extensivering van het profijtbeginnel, de oudere discussie over een verzwaring van de indirecte belastingen t.o.v. de directe belastingen, de verdubbeling van de gemeentelijke belastingen, de in de Contourennota voorgestelde vereenvoudiging van de LB/IB en de vereenvoudiging van de BTW-tariefstructuur;

* De auteur is hoogleraar Openbare Financiën bij de Afdeling Bestuurskunde van de TH Twente. Hij dankt N. Groenendijk voor de assistentie, mevr. G.G. van Rooijen voor het typewerk en drs. P. de Vries, universitair docent Openbare Financiën bij dezelfde vakgroep, voor diens adviezen. Dit artikel is een verkorte versie van een lezing voor het congres „Grand Design, herziening van het Nederlandse belastingstelsel”, georganiseerd door het Nederlands Studietoelaten en de auteur, op 12 september 1985, Utrecht.

1) Zo ook in de *Nota herstructurering tarief inkomstenbelasting* (Contourennota), Tweede Kamer, zitting 1982-1983, 17 611, nr. 1.

2) L. Koopmans, *De beslissingen over de rijksbegroting*, Deventer, 1970.

3) Grover Starling, *The politics and economics of public policy, an introductory analysis*, Homewood, 1979, blz. 379 e.v.

4) J.A.J. de Vries, *Het belastingpolitieke systeem*, Amsterdam/Brussel, 1970.

5) Zie b.v. A. Downs, *An economic theory of democracy*, New York, 1957 en Dennis C. Mueller, *Public choice*, Cambridge, 1979.

- b. het fiscale beleid is bij de uitwerking van voorstellen tot wijziging van de structuren van het belastingstelsel te weinig creatief geweest in het omzeilen van inkomenspolitieke klippen. Deze conclusie is eerder ook al getrokken voor de intensivering van het profijtbeginsel door onder andere Goedhart, Haselbekke, Wolfson en Boorsma 6);
- c. in de discussie over de structuren van ons belastingstelsel komen weinig voorstellen naar voren om het aantal belastingen uit te breiden. Zowel op rijksniveau als op gemeentelijk niveau is er een streven naar vereenvoudiging o.a. door verkleining van het aantal belastingen. Op rijksniveau gaat het bij voorbeeld om de afschaffing van de personele belasting. Op gemeentelijk niveau kan worden gedacht aan de belastingen die verdwenen met de invoering van de onroerend-goedbelasting. De Commissie-Christiaanse heeft enkele voorstellen in deze richting gedaan 7). Daarnaast is sprake van een vergelijkbare ontwikkeling *binnen* de onroerend-goedbelastingen, waar twee belastinggrondslagen bestaan waartussen de gemeente kan kiezen: de waarde van het onroerend goed in het economisch verkeer en de oppervlakte van het onroerend goed. De Commissie-Christiaanse heeft aanbevolen de oppervlaktemaatstaf te schrappen 8).

Gewenste veranderingen: 7 beleidsopties

In het volgende worden 7 beleidsopties besproken die volop aandacht krijgen of méér aandacht verdienen. Er wordt géén poging ondernomen een evenwichtige opsomming te geven van voor- en nadelen. Van sommige beleidsopties, zoals de intensivering van het profijtbeginsel, zijn die opsommingen al voldoende bekend, zij het dat de voor- en nadelen die worden genoemd vaak niet of nauwelijks steunen op empirisch onderzoek.

Uitbreiding van het belastinggebied van provincies en gemeenten onder gelijktijdige verlichting van de rijksbelastingen

Deze gedachte wordt o.a. genoemd in de Contourennota. Omdat de daar verkende operatie een fors bedrag aan inkomstenderving zou betekenen, staat de minister van Financiën in genoemde nota ook stil bij de mogelijke financieringsbronnen. Hoewel de Commissie-Christiaanse reeds als taakopdracht had ontvangen te adviseren over een mogelijke verdubbeling van de belastingcapaciteit van de lagere overheden samen met compensatie in de sfeer van de rijksbelastingen schrijft minister Van der Stee: „Op provinciaal en gemeentelijk niveau is naar mijn indruk evenmin ruimte aanwezig” 9). In de Contourennota wordt echter ook opgemerkt dat een verruiming van het belastinggebied van de lagere overheden misschien toch tot een verlichting van de LB/IB zal kunnen leiden, maar Financiën lijkt daar niet veel van te verwachten 10).

Zowel op provinciaal als op lokaal niveau is er ruimte voor een forsere verzwaring na de eerder door de Commissie-Christiaanse aanbevolen verdubbeling. Op provinciaal niveau kan de belastingcapaciteit naast de voorgestelde verruiming met f. 270 mln. met nog eens f. 250 mln. worden verhoogd ten koste van het provinciefonds. Ook bij de gemeenten is in plaats van een verdubbeling van de belastingcapaciteit een verzwaring met 200% (inclusief de 100% verzwaring waarover door de Commissie-Christiaanse is geadviseerd) mogelijk en bepaald niet a priori *ongewenst*. Uiteraard kleven er bezwaren aan een verzwaring van de lokale belastingen, maar die bezwaren moeten binnen het gehele inkomstenstelsel worden afgewogen tegen de voordelen, waaronder de verlichting van de problemen verbonden aan de huidige LB/IB. Een en ander is bij de afweging van alle voors en tegens voor het belastingstelsel als geheel alleen wenselijk als de juiste compensatie wordt geboden, zodat geen schrikbarende verschuivingen ontstaan in het inkomsten-

niveau van de betrokken lagere overheid en in individuele inkomensposities. De compensatie op provinciaal niveau kan worden aangebracht door een verlaging van het Provinciefonds met daarbij een verlichting van de LB/IB. Op gemeentelijk niveau zal tegenover de verzwaring van de belastingen een korting moeten staan op de algemene uitkering en vooral op de specifieke uitkeringen. Daarbij zal het rijk de eigen belastingen moeten verlichten. Naast de reeds besproken voorstellen van de Commissie-Christiaanse kan worden gedacht aan een verlichting van de LB/IB en een overheveling van de overdrachtsbelasting.

Tegen de verzwaring van de lokale belastingen bestaan enkele populaire bezwaren. Het eerste is dat er grotere belastingverschillen mogelijk worden tussen gemeenten en tussen provincies, waardoor burgers met de voeten zullen gaan stemmen. Vooral verschillen tussen gemeenten zijn ongewenst, daar het stemmen met de voeten sneller zal optreden naarmate men minder ver hoeft te verhuizen. Hoewel er in het verleden wel grote verschillen in gemeentelijke belastingdruk zijn geweest, is het 'stemmen met de voeten'-argument in Nederland nooit empirisch aangetoond. Dit wil niet zeggen dat drukverschillen geen invloed hebben bij bijvoorbeeld de keuze van een woon- of vestigingsplaats. Overigens zou bij al te grote verschillen de oude verjaring van de belastinguitkering binnen het Gemeentefonds van stal kunnen worden gehaald.

Het tweede bezwaar is dat vele – vooral kleinere – gemeenten niet de ambtelijke deskundigheid bezitten om goede belastingverordeningen op te stellen; eventuele onevenwichtigheden worden dan des te zwaarder naarmate de belastingen zwaarder gaan drukken. Het zij opgemerkt dat aan de andere kant de zaken toch niet probleemloos zijn: door de complexiteit van de LB/IB is een situatie ontstaan waarin zelfs topdeskundigen moeite hebben met de aangifteformulieren! Te geringe ambtelijke fiscale deskundigheid is m.a.w. geen exclusief kenmerk voor de lagere overheid.

Uitbreiding van het aantal belastingen

Behalve naar vereenvoudiging door het opheffen van verouderde belastingen zou gestreefd moeten worden naar een uitbreiding van het aantal belastingen. Nieuwe belastingen zijn gewenst binnen die belastinggebieden waar een aanzienlijke verzwaring van de collectieve lasten optreedt binnen een beperkt aantal belastingen. Denk hierbij aan het provinciale en het gemeentelijke belastinggebied, waar een verdubbeling van de eigen belastinginkomstencapaciteit wordt nagestreefd die in beide gevallen gerealiseerd moet worden bij slechts één belasting, namelijk de provinciale opcenten op de motorrijtuigenbelasting resp. de onroerend-goedbelasting. Zowel de verdubbeling

6) C. Goedhart, Scheefgroei, ombuigingen en profijtbeginsel, in: P.J. van Eygelshoven en L.J. van Gernerden (red.), *Inkomensverdeling en openbare financiën, opstellen voor Jan Pen*, Utrecht, 1985, blz. 55; A.G.J. Haselbekke, Het omstreden profijtbeginsel, *ESB*, 29 april 1981, blz. 406; A.G.J. Haselbekke en D.J. Wolfson, De beheersingsproblematiek van de collectieve sector, *ESB*, 2/9 april 1980, blz. 413; P.B. Boorsma, *Sanering in de collectieve sector*, Enschede, 1981, blz. 60.

7) *Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten* (Rapport Commissie-Christiaanse), Den Haag, 1983. Zie voor een bespreking o.a. J.H. Christiaanse, Het belastinggebied van de lagere overheden, *Openbare Uitgaven* 1984, blz. 135 met commentaar van C. Goedhart op blz. 144 e.v.; M.P. van der Hoek, Naar een groter belastinggebied van de lagere overheid? *Maandblad Belastingbeschouwingen*, 2 februari 1984; H.A. Wolterbeek, Enige beschouwingen over het Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, *Maandblad Belastingbeschouwingen*, 2 februari 1984; J.G.E. Gieskes, Rapport Commissie-Christiaanse: verdubbel de aanslag onroerend-goedbelasting, *B&G*, oktober 1983, blz. 223 e.v.; P. de Bruin en J.A. Monsma, Rapport van de Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, *Belastingblad*, 5 juli 1983, blz. 331 e.v. en vele andere beschouwingen in dit blad.

8) Rapport Commissie-Christiaanse, blz. 43.

9) Idem, noot 1, blz. 37.

10) Idem, blz. 44 – 45.



Installatie van de Commissie-Oort (foto ANP)

van de opcenten motorrijtuigenbelasting als de verdubbeling van de onroerend-goedbelasting zijn overigens in strijd met een van de randvoorwaarden die in de Contourennota worden gesteld voor een aanmerkelijke drukverschuiving. „Als derde voorwaarde zal moeten gelden dat een forse vergroting van het provinciale en het gemeentelijke belastinggebied niet ten laste mag komen van één bepaald belastbaar object – met name wordt hier gedacht aan de woning – of aan één bepaalde bevolkingsgroep” 11). Deze formulering is wel erg absoluut en kan m.i. beter worden gezien als één van de argumenten die een rol moeten spelen in een discussie over de structuur van het belastingstelsel. Al te absoluut geformuleerde maximen maken immers elke wijziging onmogelijk. Belangrijker is de tweede bedenking tegen deze formulering, namelijk dat de Contourennota deze niet toelicht of argumenteert.

Elke belasting kent naast de fiscale last andere lasten, de zogenaamde 'excess burden' 12), die een bepaalde verdeling heeft over belastingsubjecten. Men kan zelfs zeggen dat één van de beroemde maximen of belastingbeginselen, het beginsel van de minste pijn, hierop is gericht 13). De belastingwetgever houdt expliciet rekening met bepaalde facetten van de 'excess burden', zoals de administratiekosten voor de belastingplichtige, het gemak waarmee een aangifteformulier kan worden ingevuld e.d. De verdeling en de omvang van de 'excess burden' zijn echter niet bekend. Het gaat bij de 'excess burden' niet alleen om nog redelijk te kwalificeren uitvoeringskosten voor de belastingplichtige, maar ook om subjectieve gevoelens van rechtvaardigheid, of om gevoelens van onbillijkheid. Elke belasting heeft haar eigen onbillijkheden. Als de bestaande belasting wordt verzwaaard, wordt vermoedelijk ook de 'excess burden' verzwaaard. Zou een nieuwe belasting worden geheven met een ander belastingobject, dan is de kans groot dat de 'excess burden' van de nieuwe belasting over een andere groep belastingplichtigen wordt verdeeld, waardoor een daling en een gelijkmatiger en ver-

moedelijk eerlijker verdeling van de 'excess burden' zal resulteren.

Dit probleem is duidelijk te illustreren aan de hand van het provinciale belastinggebied, dat alleen de houders van een motorrijtuig treft. Daar wordt de 'excess burden' verdeeld over de bezitters van motorrijtuigen en autobedrijven. Hoewel het aantal bezitters van een motorrijtuig groot is, worden mensen die om welke reden dan ook geen motorrijtuig hebben ontzien, hoewel ook zij profiteren van de provinciale zorg en wellicht voldoende draagkracht hebben. Uitbreiding van het aantal provinciale belastingen leidt vermoedelijk tot een eerlijker verdeling van de fiscale lasten. De invulling van een drukverzwaring door de introductie van een nieuwe belasting kan overigens inhouden dat een *fiscale illusie* wordt gecreëerd in die zin dat de druk van twee kleine bedragen te zamen lichter lijkt dan de druk van één groot belastingbedrag. Wat dat betreft zijn enkele voorstellen van de Commissie-Christiaanse (versmelting van baatbelasting en bouwgrondbelasting, versmelting van toeristenbelasting en woonforensenbelasting en schrappen van de oppervlaktemaatstaf van de onroerend-goedbelasting) in strijd met de stelling van Puviani dat fiscale systemen er toe neigen steeds complexer te worden 14).

De Commissie-Christiaanse heeft ook overwogen om de verruiming van de belastingcapaciteit bij andere belastingen te zoeken. Zo lijkt er nu een pleziervaartuijgenheffing

11) Contourennota, blz. 46.

12) Voor een invulling van dit begrip in termen van een daling van het 'producers surplus' en van het 'consumers surplus' zie C. Goedhart, *Hoofdlijnen van de leer der openbare financiën*, Leiden, 1975, blz. 188 e.v. Zie ook H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer, 1980, blz. 80–81.

13) Zie bij voorbeeld H.J. van de Braak, *Belastingweerstand*, Deventer, 1981, blz. 144.

14) A. Puviani, *Die Illusionen in der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Berlin, 1960.

Tabel 1. 150 tarieven verdeeld naar tijd van vaststelling of laatste wijziging

	Voor aantreden kabinet-Lubbers					Sinds kabinet-Lubbers	
	1913 - 1937	1958	1963 - 1969	1970 - 1979	1980 - 1982	1983	1984
	5	1	10	25	35	52	22
Totaal	76					74	

Bron: *Ontwerp-begroting van ontvangsten 1985*, Tweede Kamer 18 600, bijlage II MvT: Geldende regelingen van tarieven met betrekking tot niet-belastingontvangsten. Alle begrotingshoofdstukken excl.: III (Algemene Zaken), IV (Ned.-Antilliaanse Zaken) en IXA (Nationale Schuld).

te komen. Door bij voorbeeld provinciale opcenten op de loon- en inkomstenbelasting kan het provinciale belastinggebied verder worden verruimd. Daarnaast zou gedacht kunnen worden aan een geheel nieuwe provinciale belasting, die ik de *provinciale gemeentebelasting* zou willen noemen. Deze provinciale gemeentebelasting wordt ingesteld en geheven door de provincie, met als belasting-subject de gemeente in de provincie en als belastinggrondslag bepaalde gemeentelijke kenmerken zoals oppervlakte en/of inwoners. Eerder heb ik aandacht gevraagd voor de eventuele wenselijkheid van een opwaardse belastingtoedeling die ook te vinden is op de Antillen 15). Daarbij wees ik erop dat het rijk de knoppen van de rijksbelastingen en van de voeding en de uitkering van het Gemeentefonds en het Provinciefonds bedient en tevens een onredelijk aandeel van de bezuinigingslast op de lagere overheid legt. Een omkering van de richting van de 'tax sharing' lijkt dan voor de hand te liggen. Een opwaardse belastingtoedeling is in Nederland niet onbekend. De afdracht van 1% van de BTW-grondslag aan de EG is een opwaardse belastingtoedeling net zo als de uitkering uit het Gemeentefonds een neerwaardse belastingtoedeling is.

De gemeenten verlenen diensten die voor een belangrijk deel rechtstreeks ten goede komen aan burgers en bedrijven, terwijl provincies diensten verlenen die maar voor een klein deel rechtstreeks ten goede komen aan burgers en bedrijven. Het grootste deel van de provinciale activiteiten richt zich op de gemeenten als afnemers. Waarschijnlijk bestaat er een positief verband tussen de provinciale inspanningen en de omvang van de gemeenten. Zou men op enigerlei wijze een belasting bij de provincie invoeren waarvan de hoogte is gekoppeld aan de inspanning die de provincie zich voor de gemeente getroost, dan is sprake van hantering van het profijtbeginsel. Overigens zou men de opwaardse belastingtoedeling naar de provincie ook de vorm kunnen geven van een afdracht van een bepaald deel van de onroerend-goedbelastingen, een constructie die ik in dit kader niet wil bespreken. In elk geval is een noodzakelijke voorwaarde voor de provinciale gemeentebelasting een verruiming van de gemeentelijke inkomsten. Als de belastingdruk op rijksniveau wordt verlaagd is een verhoging nodig van de gemeentelijke eigen inkomsten.

Wat het gemeentelijke belastinggebied betreft, blijft het de vraag of niet een te zwaar accent gelegd wordt op de onroerend-goedbelasting. De Commissie-Christiaanse heeft enkele alternatieven besproken en verworpen. Ook hier geldt dat men zou kunnen streven naar een betere verdeling van de 'excess burden' door een diversificatie aan te brengen binnen de belastingen. Naast een verruiming van de eigen inkomsten via het profijtbeginsel kan worden gedacht aan gemeentelijke opcenten op de loon- en inkomstenbelasting onder gelijktijdige terugtrekking bij de tarieven voor de hoofdsom door het rijk. Andere alternatieven zijn het hoofdgeld, een vast bedrag aan belasting per inwoner of de overheveling van de overdrachtsbelasting van het rijk naar de gemeenten.

Een bezwaar tegen de introductie van nieuwe belastingen is dat deze noopt tot het opzetten van een nieuwe belastingadministratie en leidt tot nieuwe uitvoeringskosten bij de overheid en bij de belastingplichtigen. Hoe ernstig dit probleem is, hangt af van de aard van de belasting, van de belastinggrondslag, van het aantal toegestane uitzonderingen en van de opgenomen verbijzonderingen. Maar

dit effect mag niet worden gezien los van de kosten verbonden aan het alternatief, de verzwarende van de bestaande belasting. Hoe hoger de druk van een bepaalde bestaande belasting wordt, des te groter zal de neiging worden deze belastingdruk te ontgaan, te ontwijken en te ontduiken. Men zal proberen ontheffing te vragen op grond van b.v. koopkrachtoverwegingen en men zal vaker bezwaar indienen tegen de aanslag. De verzwarende leidt ook tot een stijging van de kosten, hetgeen een negatief effect heeft op de belastingopbrengst. In het belastingpolitieke debat worden nieuwe voorstellen, zoals bij de intensivering van het profijtbeginsel, of de introductie van een nieuwe belasting of het weer in leven roepen van een oude afgeschafte belasting te vaak geïsoleerd beschouwd en te weinig afgewogen tegen status quo, die ook niet probleemloos is. Zuiverder wordt de afweging indien de bezwaren tegen de introductie van een nieuwe belasting zoals een gemeentelijke woonplaatsbelasting of een provinciale gemeentebelasting worden afgewogen tegen de voordelen verbonden aan de compenserende verlichting, bij voorbeeld van de LB/IB's.

Profijtbeginsel

Een derde beleidsoptie die nadere aandacht verdient en ook wel krijgt is de toepassing van het profijtbeginsel. In regeringskringen is voor de bekostiging van gemeentelijke taken een voorkeursvolgorde ontwikkeld. De hoogste prioriteit heeft bekostiging uit prijzen, dan uit retributies, dan uit plaatselijke belastingen, dan uit de algemene uitkering en tot slot uit specifieke uitkeringen 16). Deze voorkeursvolgorde wordt beargumenteerd op basis van allocatie-overwegingen, waarmee dan meteen de beperkte waarde wordt aangegeven. Hoewel in de micro-economie de doelmatigheid een centrale plaats inneemt, worden in de openbare financiën altijd drie doelstellingen voor het overheidsingrijpen genoemd: de macro-economische doelstelling van groei en stabilisatie, de micro-doelstelling van efficiency en de doelstelling van 'equity', van een redelijke inkomensverdeling 17). Niettemin is het zinvol om te bezien waar niet alleen de lokale belastingen kunnen worden verzwaard onder gelijktijdige terugtrekking van de rijkslasten, maar ook om te bezien waar het profijtbeginsel geïntensiveerd (d.w.z. een verhoging van de tarieven) en geëxtensiveerd (d.w.z. invoering van tarieven dus nieuwe toepassingen) kan worden.

Op gemeentelijk niveau vindt die verdere benutting reeds plaats, deels min of meer afgedwongen door de zogenaamde profijtkorting op de algemene uitkering. Een verdere toepassing is in vele gemeenten nog mogelijk, niet alleen direct bij de eigen gemeentelijke voorzieningen maar ook indirect door een beperking van de subsidies aan zelfstandige instellingen die tegen betaling diensten verlenen. De profijtkorting is aangebracht door het

15) P.B. Boorsma, Het onverantwoorde uitgavenbeleid bij de overheid, in: Bestuurschool Zuid Holland (red.) *Ombuigen en bezuigen... Gemeente wat nu?*, Den Haag, 1981, blz. 18.

16) *Financiële verhoudingswet 1984*, Tweede Kamer, zitting 1982 - 1983, 17 719, nrs. 1 t/m 3, blz. 14; G.J.S. Uhl, Het profijtbeginsel, in: VNG, *In goede verhouding*, Den Haag, 1983, blz. 117; rapport Commissie-Christiaanse, blz. 10 e.v.

17) Zie R.A. Musgrave, *The theory of public finance*, New York/Tokyo, 1959, blz. 5 e.v.

kabinet-Lubbers. Het is dan ook interessant om te zien hoe het kabinet met dat beginsel op rijksniveau omspringt. Daartoe wordt tabel 1 gepresenteerd van 150 geldende tarieven van het rijk.

Uit de tabel blijkt dat ongeveer de helft van de geldende tarieven van vóór de periode kabinet-Lubbers dateert. Deze bevinding kan ook zo worden gelezen dat in 2 jaar tijd door het kabinet-Lubbers meer tarieven zijn aangepast dan in de periode van 20 jaar daarvoor; 74 ten opzichte van 70 tarieven in de periode 1963 – 1982. Aldus gezien heeft het huidige kabinet ook op rijksniveau het profijtbeginsel wel degelijk geïntensiveerd. Bij deze conclusie passen twee relativeringen. In de eerste plaats is in dit onderzoek niet gezien om hoeveel *nieuwe* toepassingen het gaat. In de tweede plaats is niet gezien of het gaat om majeure wijzigingen of kleine aanpassingen. De indruk bestaat dat op vele departementale begrotingen een forse 'profijskorting' kan worden aangebracht in een volgend regeerakkoord.

Een tweede conclusie welke op basis van het materiaal mag worden getrokken is dat van een regelmatige, stelselmatige (jaarlijkse of tweejaarlijkse) aanpassing van de tarieven geen sprake lijkt te zijn.

De vervuiler betaalt

Een vierde beleidsoptie welke meer aandacht verdient en ook wel krijgt is complementair aan het profijtbeginsel, namelijk de toepassing van het beginsel dat de vervuiler betaalt, welk beginsel wordt toegepast binnen de milieuheffingen. De opbrengst ervan bedraagt volgens de begroting 1985 181 miljoen gulden, zodat de dekking van de uitgaven voor de homogene groep Milieubeheer van ruim 540 miljoen gulden *slechts* 33% bedraagt (18). Gelet op de enorme financiële problemen waarvoor we gesteld zullen worden bij de verwijdering van de gifbelten, de bestrijding en de preventie van zure regen, de handhaving van de kwaliteit van het water, is een verzwaring van de milieuheffing wellicht onontkoombaar. De acceptatie ervan zal toenemen indien de milieuheffingen een duidelijke oormerking voor het milieudoel houden. Vanuit allocatieve overwegingen vertonen daarbij regulerende heffingen op milieubelastende grondstoffen, op milieubelastende productieprocedures en machines en op milieubelastende goederen en afvalstoffen verre de voorkeur boven een algemene milieuheffing op brandstof. De laatste is alleen te verkiezen uit het oogpunt van administratieve lasten.

Het oormerken van inkomsten

Een vijfde beleidsoptie waarvoor ik in het verlengde van het voorgaande de aandacht wil vragen, is het oormerken van inkomsten, een praktijk die in Nederland weinig voorkomt, althans buiten de sociale zekerheid. Ik spreek hier met nadruk over de oormerking van inkomsten, hoewel ik in het vervolg gemakshalve soms over bestemmingsheffingen spreek. De oormerking kan plaatsvinden bij belastingen, doch ook bij andere overheidsinkomstenbronnen. Zelfs kan de oormerking plaatsvinden bij leningen; zo wordt er in België wel een lening opgenomen ter financiering van een bepaalde investering (19).

Welke voorbeelden van oormerking kennen we in Nederland? De belangrijkste toepassingen zijn sociale premies, omroepbijdragen, milieuheffingen, toeslag motorrijtuigenbelasting t.b.v. het Rijkswegenfonds, college- en examengelden, waterschapsgelden, zuiveringsheffingen. Eventueel zou men tot de bestemmingsheffingen kunnen rekenen het deel van de inkomsten- en de vennootschapsbelasting dat wordt afgedragen aan het fonds Investeringsrekening en, evenzo, de delen van de rijksbelastingen die worden afgedragen aan het Provinciefonds en het Gemeentefonds.

Als voordelen van oormerking worden onderscheiden 20):

- door de beslissing over de belasting te koppelen aan de besteding kan door de belastingbetaler, door de regering en door het parlement een betere afweging plaatsvinden van marginale offers en marginaal nut;
- door een belastingvoorstel te koppelen aan een specifieke aanwending waar veel steun voor is, zal de activi-

teit makkelijker kunnen worden bekostigd dan uit een verzwaring van de algemene middelen; het verzet tegen de belastingverhoging is dan geringer. Vooral als de betalers van de bestemmingsheffing en degenen die baat hebben bij de bekostigde bestemming tot dezelfde groep behoren zal minder snel liftersgedrag optreden;

- als de heffing bedoeld is voor de bekostiging van een activiteit waarvan vooral de heffingsplichtigen profijt hebben, wordt een meer rechtvaardige bekostiging bereikt welke de kosten verdeelt in overeenstemming met de baten.

Als nadelen worden onderscheiden:

- de allocatie wordt verstoord als bepaalde middelen en activiteiten buiten de afgehele afweging vallen;
- de flexibiliteit van de begroting wordt verkleind. Het is moeilijker om veranderingen in de samenstelling van de begroting aan te brengen. Er zijn voor een verandering van de oormerking wetswijzigingen nodig waar tijd mee is gemoeid, meer tijd dan voor een 'gewone' begrotingswijziging;
- de inkomenselasticiteit van de vraag naar de activiteit bekostigd door de bestemmingsheffing kan zich anders ontwikkelen dan de inkomenselasticiteit van de bestemmingsheffing, hetgeen tot onder- dan wel overvoorziening kan leiden.

Bij het tweede en derde voordeel is al duidelijk geworden dat er verscheidene manieren zijn waarop oormerking kan plaatsvinden. Bij een afweging van voor- en nadelen dient men er daarom op bedacht te zijn, aan welke vorm men denkt: vermeende voor- of nadelen zijn immers bij de ene vorm wél relevant, bij de andere niet. De hier bepleite oormerking is op een wat extremere wijze bepleit door Brüll met zijn voorstel voor gelede budgettering. In zo'n systeem worden de rijksuitgaven verdeeld in enkele grote groepen waartegenover bepaalde belastingbronnen staan. Zo zouden belastingen naar draagkracht alleen moeten worden gehanteerd ter dekking van de uitgaven voor de rechtstaak van de overheid (21). Van verschillende zijden is dat idee gekritiseerd (22), maar niettemin heeft Van de Braak dit 'belastingpolitieke ideaal' nieuw leven ingeblazen als middel om de belastingweerstand te verminderen. Van de Braak bepleit in navolging van Brüll de gelede budgettering om binnen de begroting het rechtsevenwicht te bevorderen, dat ontstaat indien belastingbetalers de samenhang tussen heffingen en bestemmingen accepteren (23). De gelede budgettering is geen 'fiscaal-economisch ideaal', maar goed gekozen toepassingen in de vorm van de hier besproken oormerking kunnen inderdaad het rechtsgevoel vergroten en de belastingweerstand verkleinen. De legitimiteit van het overheids-handelen wordt er gunstig door beïnvloed.

Wellicht kan via oormerking zelfs een extra verzwaring van de collectieve lasten worden verkregen als het gaat om een doelstelling die zich mag verheugen in een grote populariteit, als de verwijdering van gifbelten en de bestrijding van zure regen. Die verzwaring kan dan institutioneel tijdelijk worden gemaakt, omdat de opbrengst wordt gekoppeld aan de uitgaven voor de oplossing van een specifieke probleem als de verwijdering van een gifbelt. Een speciale heffing op gemeentelijk niveau om een gifbelt te ver-

18) *Miljoenennota 1985*, blz. 108 en 111.

19) Moesen en Van Rompuy noemen als Belgisch voorbeeld van oormerking de heffing op sportwedenschappen t.b.v. het Nationaal Sportfonds. W. Moesen en V. van Rompuy, *Inleiding tot de openbare financiën*, Leuven, 1980, blz. 52.

20) Zie o.a. J.F. Due en A.F. Friedlaender, *Government Finance*, Homewood III, 1977; James M. Buchanan, *Public Finance in democratic process*, Chapel Hill, 1967.

21) D. Brüll, *Rechtsnorm en overheidsbudget*, Amsterdam, 1967.

22) Zie bijv. H.J. Hofstra, op.cit., blz. 127.

23) Van de Braak, op.cit., blz. 85, blz. 97 – 100.

24) H.E. Koning, toespraak ter gelegenheid van de opening van de 24ste Internationale Levensmiddelenbeurs Roxa, 13 februari 1984, Utrecht.

wijderen, een baatbelasting voor alle inwoners, kan wellicht op méér populariteit rekenen dan een verhoging van de provinciale belastingen die niet geormerkt zijn. Indien de betrokken burgers die de baatbelasting moeten betalen ook worden betrokken in de beslissing over het uit te voeren alternatief en dus over de hoogte van de kosten en van de heffing, kan op gemeentelijk niveau een betere afweging worden verkregen.

Uniformering van het BTW-tarief

Een zesde beleidsoptie is de uniformering van de tarieven van de BTW. Deze beleidsoptie heeft vrij veel aandacht gekregen, waarbij als belangrijkste argument de opheffing van distorsies in de concurrentie genoemd is. Recent heeft staatssecretaris Koning daar nog weer voorbeelden van genoemd (24), zoals bij thee: gewone thee valt onder het 5%-tarief, doch bloemen- en kruidentheo onder het 19%-tarief. Cnossen heeft over de tariefindeling eerder opgemerkt: „De interne consistentie van de BTW is hier ver te zoeken” (25). Een tweede argument voor uniformering is gelegen in de verlichting van de administratieve last voor die bedrijfstakken waar de verschillende tarieven van kracht zijn. Deze administratieve last is ook nog verschillend voor de verschillende bedrijfsklassen, zodat uit dien hoofde een andere verstoring van de concurrentie optreedt. In de derde plaats wil ik wijzen op de vereenvoudiging van de belastingadministratie bij de rijksbelastingdienst en de besparing op de beheerskosten die daarvan het gevolg kan zijn.

De argumenten tegen de uniformering zijn bekend. Naast de argumenten gelegen in de inkomenspolitieke sfeer en in de sfeer van (verschuivingen in) de werkgelegenheid, moet vooral worden gedacht aan bezwaren van bedrijven die thans produkten verkopen vallend onder het verlaagde tarief. Vermoedelijk klinken hun bezwaren in de politieke besluitvorming harder door dan de instemming van de bedrijven die vallen onder het normale hoge tarief. Dit veronderstelt dat politici handelen volgens een spelregel van 'minimax regret' (26), waarbij negatieve uitkomsten een zwaarder gewicht krijgen dan positieve uitkomsten.

Vereenvoudiging van de loon- en inkomstenbelasting

De Contourennota heeft twee vormen van kritiek op de LB/IB genoemd en daarmee twee argumenten voor vereenvoudiging. „Allereerst wordt het hoge tarief als oorzaak van het slechte functioneren van de inkomstenbelasting gezien” (27). Daarbij wordt gewezen op de invloed op het ontgaan en ontduiken van belastingen en voorts op de invloed op de bereidheid tot het verrichten van extra arbeidsinspanning, voor de arbeidsmobiliteit en voor het spaargedrag. „In de tweede plaats is de ingewikkeldheid van de wet een bron van kritiek”. Terecht wordt opgemerkt dat dit nauw samenhangt met het eerste punt van kritiek: juist omdat de tarieven zo hoog zijn worden steeds hogere eisen gesteld „aan de verfijning in de toepassing van het draagkrachtbeginsel in de inkomstenbelasting”.

De genoemde bezwaren tegen het hoge tarief van de LB/IB hebben een ruimere betekenis gekregen in de discussie over het zogenaamde bruto-nettotraject, de zogenaamde wig tussen de totale loonkosten en het vrij besteedbare loon, die in betekenis wint als ook rekening wordt gehouden met de z.g. inkomensafhankelijke regelingen (28). Gebruikelijk is om bij de wig rekening te houden met de pensioenpremies, de sociale-verzekeringspremies en de LB/IB. Dat betekent dat het bruto-nettotraject zoals dat wordt gemeten kan worden verkleind door een verlichting van de LB/IB welke wordt mogelijk gemaakt door bezuinigingen op de uitgaven, uiteraard, maar ook door een verzwaring van de provinciale en gemeentelijke belastingen of door een verzwaring van het profijtbeginsel. Het is evenwel de vraag of de gemeten verkleining ook zo wordt gevoeld. Een verkleining van het bruto-nettotraject wordt bij gelijkblijvende collectieve ontvangsten vermoedelijk des te meer als verkleining ervaren naarmate de betaler een grotere invloed kan uitoefenen op de hoogte van het te betalen bedrag en op de aanwending. Oormerking van inkomsten en intensivering van het profijtbeginsel als com-

pensatie van een verlichting van de LB/IB moeten dan ook hoge ogen gooien in de discussie over de nog uit te brengen adviezen van de Commissie-Oort.

Slot

In het belastingpolitieke debat wordt erg veel aandacht geschonken aan een vereenvoudiging van de loon- en inkomstenbelasting. Er zijn daarnaast vele andere beleidsopties die de aandacht verdienen, alleen al omdat sommige ervan de gewenste vereenvoudiging en verlichting van de LB/IB budgettair mogelijk kunnen maken. De Commissie-Oort zou zijn taak dan ook ruim moeten opvatten. Het advies zou de hele structuur van de overheidsinkomsten moeten bestrijken. In dit artikel zijn zeven voorstellen gedaan die daarbij in overweging kunnen worden genomen, te weten:

1. verruiming van het belastinggebied van provincies en gemeenten onder gelijktijdige inkrimping van rijksbelastingen (LB/IB);
2. uitbreiding van het aantal belastingen met name bij de provincies en gemeenten;
3. intensivering en extensivering van het profijtbeginsel;
4. intensivering van het beginsel dat de vervuiler betaalt om meer middelen vrij te maken voor urgente zaken als bestrijding van zure regen, verwijdering van gifbelten, vervanging van riolering e.d.;
5. meer oormerking van inkomstenbronnen aan bepaalde bestedingen (introdactie van bestemmingsheffingen) om de acceptatie door de belastingplichtigen van bepaalde lastenverhogingen of van een bepaalde belasting te verhogen;
6. uniformering van de tarieven van de BTW;
7. vereenvoudiging van de loon- en inkomstenbelasting.

Als voorstel voor een nieuwe provinciale belastingbron wordt de provinciale gemeentebelasting genoemd, waarbij de provincie de belasting vaststelt en int, en waarbij de gemeente belastingplichtige is. De belastinggrondslag is de nader te concretiseren gemeentegrootte.

Het Ministerie van Financiën heeft in de Contourennota van 1982 miskend welke mogelijkheden er zijn om de LB/IB te verlichten met behulp van een verhoging van de gemeentelijke en provinciale belastingen, bij gelijktijdige korting op het provincie- en gemeentefonds. Van groot belang is dat belastingen met oormerking van nieuwe inkomstenbronnen (combinatie van voorstellen 1, 2, 3 en 5) via een verlichting van de LB/IB een bijdrage kunnen leveren aan de verkleining van de weg tussen bruto loonkosten en het vrije besteedbare loon en daarmee van negatieve gevolgen van deze wig op de bereidheid tot werken en tot sparen.

P.B. Boorsma

25) S. Cnossen, Fiscaal-economische analyse van de BTW, in: *ESB*, 29 april 1981, blz. 388.

26) Zie bij voorbeeld Robert Abrams, *Foundations of political analysis*, New York, 1980, blz. 182 e.v.

27) Contourennota, blz. 3.

28) Zie o.a. M. van Schaayk, Het koopkrachtoverzicht, *ESB*, 13 juli 1983, blz. 616 en A.A. Soetekouw e.a., *Lastenverschuiving en werkgelegenheid*, SMO, Den Haag, 1983, blz. 22.