

Belastinguitgaven: een gat in de uitgavennorm

Het kabinet-Kok heeft zichzelf een strakke uitgavennorm opgelegd. Deze norm kan echter worden omzeild door de introductie van nieuwe belastinguitgaven.

Het budgettaire beleid van het kabinet-Kok koerst op twee normen: een plafond voor de reële uitgaven en voor het beleidsrelevante financieringsstekort. Daarnaast is ook de doelstelling voor lastenverlichting van belang. Belastinguitgaven staan de laatste tijd in de belangstelling omdat daarmee dezelfde beleidsmatige doelstellingen kunnen worden bereikt als met gewone overheidsuitgaven (subsidies), terwijl ze geen ruimte onder het uitgavenplafond opeisen. Het kan zelfs lonend zijn bestaande overheidsuitgaven om te zetten in belastinguitgaven. Op deze manier wordt ruimte gecreëerd onder de uitgavennorm en daalt bovendien de macro-lastendruk. Recentelijk hebben De Kam en de CDA-kamerleden Terpstra en De Jong op deze vluchtweg in het begrotingsbeleid gewezen.

Onder een belastinguitgave kan worden verstaan "een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet"¹. Belastinguitgaven kunnen in verschillende belastingen voorkomen. Voorbeelden van belastinguitgaven in de loon- en inkomstenbelasting zijn de loonkostensubsidie voor speur- en ontwikkelingswerk en de vrijstelling voor rente en dividend. Een voorbeeld van een belastinguitgave in de vennootschapsbelasting is de regeling voor vervroegde afschrijving van milieu-investeringen (VAMIL).

In sommige gevallen is het moeilijk te beoordelen of een fiscale voorziening in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet (grijs gebied). Een voorbeeld hiervan is wanneer de diensten van schoenmakers van het hoge in het lage BTW-tarief worden geplaatst om de werk-

gelegenheid te stimuleren. Aan de ene kant kan worden gesteld dat dit in de primaire structuur van de BTW past, waarbij eerste levensbehoeften en diensten zoals de reparatie van kunstledematen en invalidewagens in het lage tarief van de BTW vallen. Aan de andere kant kan worden beweerd dat het om een belastinguitgave gaat omdat het motief voor verplaatsing niet van fiscale aard is.

In dit artikel wordt eerst ingegaan op de ontwikkeling van belastinguitgaven. Daarna wordt een aantal algemene bezwaren tegen belastinguitgaven besproken en toegelicht hoe met belastinguitgaven de uitgavennorm kan worden omzeild. Tot slot wordt aangegeven hoe een evenwichtig gebruik van belastinguitgaven kan worden bevorderd.

De ontwikkeling van belastinguitgaven

De *Bouwstenennotitie* geeft een overzicht van het geschatte budgettaire belang van de belastinguitgaven in de loon- en inkomstenbelasting in 1984 en 1994². Van de 38 belastinguitgaven die in 1984 in de loon- en inkomstenbelasting werden onderscheiden, zijn er inmiddels zeven afgeschaft of zodanig gewijzigd dat zij geen belastinguitgave meer zijn. Tussen 1984 en april 1994 zijn er twaalf belastinguitgaven bijgekomen.

Een schatting van het totale bedrag aan gedeelde belastingopbrengsten in beide jaren geeft een indicatie van het budgettaire beslag van belastinguitgaven. Wanneer de in de *Bouwstenennotitie* genoemde bedragen voor de belastinguitgaven in de loon- en inkomstenbelasting worden opgeteld voor 1984 en 1994, dan gaat het in totaal om respectievelijk f 4,5 en bijna f 8 miljard. Het totaal van de belastinguitgaven in de loon- en inkom-

stenbelasting is daarmee in die periode met 75% gegroeid, tegenover een groei van 23% van de relevante rijksuitgaven en van 49% van het netto nationaal inkomen tegen marktprijzen over dezelfde periode. De totaalcijfers van de belastinguitgaven moeten echter met de nodige voorzichtigheid worden gehanteerd. De beëindiging van een bestaande belastinguitgave heeft in het algemeen invloed op de belastingderving die het gevolg is van de andere fiscale voorzieningen. Dit kan betekenen dat wanneer één belastinguitgave van de lijst wordt geschrapt, het totaal van de overige belastinguitgaven groeit ten opzichte van het oorspronkelijke totaal. Dit houdt onder andere verband met de progressie in de loon- en inkomstenbelasting³.

Tabel 1 geeft een overzicht van de belastinguitgaven waarvan het budgettaire belang in 1994 naar schatting f 250 miljoen of meer was⁴. Ter vergelijking is ook het eventuele budgettaire belang in 1984 aangegeven.

Het kabinet-Kok heeft het afgelopen jaar tot diverse nieuwe belastinguitgaven en aanpassingen van bestaande belastinguitgaven besloten. Voorbeelden hiervan uit het zogenaamde MKB-pakket zijn de fiscaal vrije afschrijvingen voor startende ondernemers, de verhoging van de zelfstandigenaftrek voor starters en de invoering van een fiscale export-reservefaciliteit. Daarnaast wordt (onder andere) een fiscale faciliteit voor de werkgever gecreëerd voor kinderopvang en zullen de toegangskaarten voor alle vormen van cultuur en sportevenementen voortaan onder het lage BTW-tarief vallen. Het structurele beslag van deze maatregelen is in totaal ongeveer f 1 mrd. Dit wordt gefinancierd uit de resterende ruimte voor lastenverlichting uit het regeer-

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

2. Ministerie van Financiën, *Bouwstenennotitie*, Den Haag, 1994.

3. *Bouwstenennotitie*, deel 2, bijlage 8, blz. 25.

4. Gemeten volgens de 'revenue forgone'-methode, waarbij het budgettaire belang wordt gemeten als het verschil tussen de opbrengst bij de geldende belastingwetgeving en de opbrengst die zou ontstaan indien de desbetreffende afwijking van de primaire structuur niet van toepassing zou zijn.

akkoord, een deel van de opbrengst van de nog in te voeren regulerende energieheffing en de recente wetswijziging inzake BTW-constructies bij onroerende goederen.

Algemene bezwaren tegen belastinguitgaven⁵

Zichtbaarheid

Bij instelling of wijziging van een belastinguitgave wordt inzicht gegeven in het budgettaire beslag ervan. Daarna verdwijnt de budgettaire omvang van een belastinguitgave in de regel uit het zicht. Uit de rijksbegroting valt deze thans niet af te lezen. Dit is vooral een nadeel bij slecht beheersbare belastinguitgaven (zie verder). Verschillende auteurs hebben aangedrongen op de jaarlijkse publikatie van een lijst met belastinguitgaven bij de begroting⁶. Veel belastinguitgaven zijn vergelijkbaar met gewone overheidsuitgaven (subsidies). Zichtbaarheid is van groot belang voor een goede afweging tussen belastinguitgaven en directe uitgaven met een vergelijkbaar doel. De hierboven aangehaalde overzichten voor 1984 en 1994 van gederfde inkomsten als gevolg van belastinguitgaven in de loon- en inkomstenbelasting zijn op uitdrukkelijk verzoek van het parlement samengesteld⁷.

Effecten en neveneffecten

Belastinguitgaven worden vaak ingesteld om gedragsreacties teweeg te brengen. Een voorbeeld hiervan is het loonmatigende effect dat bij de invoering van de spaarloonregeling is beoogd. Naast de bedoelde gedragsreacties kunnen belastinguitgaven echter minder positief te waarden neveneffecten hebben. Door de spaarloonregeling stijgen de particuliere besparingen. Wanneer deze extra besparingen niet worden omgezet in investeringen, kan van de spaarloonregeling in combinatie met de loonmatiging een negatief effect op de bestedingen uitgaan.

Complexiteit en fraudegevoeligheid

Door belastinguitgaven neemt de complexiteit van het belastingstelsel toe. Dit brengt extra maatschappelijke kosten met zich mee (onder andere een hogere administratieve lastendruk) en kan er tevens toe leiden dat niet alle gerechtigden, door bij voorbeeld een gebrek aan kennis, van de regelingen gebruik maken. Daarnaast

Tabel 1. Belastinguitgaven van f 250 mln of meer in 1994 (in f mln)

	1984	1994
Zelfstandigenaftrek	700	1.020
Oudedagsreserve, niet omgezet in stamrecht	225	495
Giftenaftrek	250	350
Saldovrijstelling ontvangen rente	275	1.040
Niet-actieven forfait	115	540
Vrijstelling bepaalde uitkeringen	650	1.020
Vrijstelling van rente in bepaalde kapitaaluitkeringen	125	295
75%-factor in berekening variabel bijzonder tarief	150	345
Investeringsaftrek	-	395
Vrijstelling bij winstdelingsregeling	-	525

Bron: Ministerie van Financiën, *Bouwstenennotitie*, Den Haag, 1994.

wordt fraude aantrekkelijker naarmate het budgettaire belang van belastinguitgaven en/of de hoogte van de tarieven toeneemt.

Beheersbaarheid

Het beroep dat op de belastinguitgaven zal worden gedaan is vooraf moeilijk in te schatten, vooral wanneer belastingplichtigen zichzelf kunnen 'kwalificeren' voor een fiscale voorziening. Belastinguitgaven hebben dan een 'open einde'-karakter en zijn daardoor – net als overeenkomstige subsidies – in beginsel slecht beheersbaar.

De beheersbaarheid kan evenwel op verschillende manieren worden vergroot. Dit kan door de criteria van de regeling aan te passen (zoals bij de spaarloonregeling is gebeurd) of de regeling tijdelijk te schorsen (zie de VAMIL-regeling). Een andere mogelijkheid is om de regeling vooraf maar voor een beperkte tijd van toepassing te laten zijn (de regeling Tijdelijke aftrek van kosten van groot onderhoud en schilderwerk die gold voor slechts drie kalenderjaren). Het nadeel hiervan is dat frequente wijzigingen in het belastingstelsel extra gedragsreacties oproepen. Het is denkbaar dat het beroep op een nieuwe belastinguitgave hoger uitkomt dan aanvankelijk door beleidsmakers werd verwacht, doordat burgers verwachten dat de regeling wel weer snel zal worden afgeschaft en er daarom vlug 'voor het te laat is' gebruik van maken. Door dit calculerende gedrag worden de belastinguitgaven juist minder beheersbaar.

Belastinguitgaven zijn ook op een andere manier slecht beheersbaar. Net als een subsidie worden ze al snel beschouwd als verworven recht, waardoor afschaffing in de praktijk heel moeilijk is.

Op grond van deze algemene bezwaren tegen belastinguitgaven zou terughoudend moeten worden omgegaan met de introductie van nieuwe belastinguitgaven. Veel belastinguitgaven kunnen worden gezien als een indirecte manier van subsidieverlening met als extra nadelen dat zij de complexiteit van het belastingstelsel vergroten en na instelling onzichtbaar worden. Deze nadelen van belastinguitgaven ten opzichte van subsidies zouden ten minste moeten worden gecompenseerd door een aanzienlijke besparing in de uitvoeringskosten dank zij de benutting van de fiscale infrastructuur.

Belastinguitgaven slokken budgettaire ruimte op. Het nut van een belastinguitgave moet steeds worden afgewogen tegen de welvaartseffecten van alternatieve toepassingen. Verlaaging van de tarieven van de loon- en inkomstenbelasting is één van die alternatieve toepassingen. Door verlaaging van deze tarieven kan de wig worden verkleind.

5. Zie ook K.P. Goudswaard en H. Vording, *De analyse van belastinguitgaven*, Gielebundel, Deventer, 1990, blz. 233 en SER, *Advies sociaal-economisch beleid op middellange termijn 1988-1992*, nr. 88/10, Den Haag, 1988.

6. Onder andere K.P. Goudswaard en H. Vording, op. cit.; V. Halberstadt en C.A. de Kam, *Over belastinguitgaven*, 1976 alsmede M.A.J. Knip, *Vers voor voor bestuurswetenschappers: belastinguitgaven*, 1982.

7. De eerdergenoemde rapporten van het Ministerie van Financiën van 1987 en 1994. Deze laatste inventarisatie is bijgewerkt tot en met april 1994. De inventarisatie gaat uit van de eerder vermelde definitie van belastinguitgaven.

Ondermijning van de uitgavennorm

Lokt het gevoerde begrotingsbeleid de invoering van belastinguitgaven uit? Of, om De Kam aan te halen, kan er een "bezoedeling van de Zalm-norm" plaatsvinden?⁸ Belastinguitgaven kunnen de uitgavennorm zowel direct als indirect ondermijnen⁹. Van directe ondermijning is sprake wanneer belastinguitgaven worden ingevoerd of verhoogd zonder dekking in de vorm van (belasting-)uitgavenvermindering of lastenverzwaring elders. Ter vergelijking: voor verhoging van overheidsuitgaven moet bij een knellend uitgavenmaximum altijd dekking in de vorm van uitgavenvermindering elders worden gevonden.

Deze vorm van ondermijning kan worden tegengegaan door consequent dekking als regel te stellen. Daarmee is het gevaar voor indirecte ondermijning van de uitgavennorm echter niet bezworen. Hiermee wordt bedoeld dat wanneer een belastinguitgave wordt gedekt door uitgavenvermindering zonder overeenkomstige aanpassing van de uitgavennorm, ruimte ontstaat voor het (eventueel later) verhogen van de uitgaven. Als deze ruimte wordt benut is geen dekking in de vorm van lastenverzwaringen nodig. Wanneer dat gebeurt valt de dekking van de belastinguitgave in feite weg.

Door ongedekte belastinguitgaven wordt de ruimte in het begrotingsbeleid, die het gevolg is van de keuze voor het behoedzame scenario als grondslag voor het beleid, weggegeven. Hierdoor wordt de kans op meevallers verkleind en de kans op tegenvallers vergroot. Het meer bestendige, trendmatige begrotingsbeleid kan door ongedekte belastinguitgaven in gevaar komen. Uiteindelijk komt het tekortplafond in zicht. De ongedekte belastinguitgaven worden dus via het tekortplafond indirect genormeerd.

Normering van belastinguitgaven

In het huidige begrotingsbeleid met het uitgavenplafond kunnen belastinguitgaven aan de ene kant een aantrekkelijk alternatief voor directe overheidsuitgaven vormen. Zoals eerder in dit artikel besproken is zijn aan belastinguitgaven echter wel een aantal nadelen verbonden. Het komt de zui-

verheid van de afweging tussen beide soorten uitgaven ten goede als belastinguitgaven en directe overheidsuitgaven budgettair gelijk worden behandeld. Aan de andere kant moeten belastinguitgaven ook worden afgewogen tegen alternatieve lastenverlichtende maatregelen. Dit in verband met het algemene streven naar grondslagverbreding en tariefsverlaging ten behoeve van verkleining van de marginale wig.

Welke aanvullende normering(en) zou(den) kunnen helpen een zuivere afweging ten opzichte van andere uitgaven en alternatieve vormen van lastenverlichting te bevorderen? Leidraad zou moeten zijn dat de invoering of verhoging van een belastinguitgave wordt gecompenseerd door een verlaging van de uitgavennorm. Dat kan door één maximum te stellen aan het totaal van de uitgaven en de belastinguitgaven. Dit maximum zou kunnen worden bepaald op de som van de bestaande uitgavennorm en de hoogte van het budgettaire beslag van de bestaande belastinguitgaven. Voor overschrijdingen zouden soortgelijke regels ten aanzien van budgetdiscipline moeten gelden als thans van kracht zijn voor de rijksuitgaven. Omdat het in feite gaat om die belastinguitgaven die vergelijkbaar zijn met andere uitgaven zoals subsidies, zou op bovenstaande normering een uitzondering kunnen worden gemaakt voor die belastinguitgaven die als een aantrekkelijke vorm van algemene lastenverlichting kunnen worden verdedigd, ook in vergelijking met andere opties zoals tariefsverlaging. Dergelijke belastinguitgaven zouden ten laste van de beschikbare ruimte voor lastenverlichting kunnen worden gebracht en behoeven dan geen aanvullende dekking in de uitgaafsfeer.

Met deze normering moeten nieuwe belastinguitgaven (of vergroting van het budgettaire beslag van bestaande belastinguitgaven) ten koste van andere uitgaven of bestaande belastinguitgaven gaan. Wanneer belastinguitgaven worden gefinancierd uit uitgavenvermindering gaat het totaal van de uitgaven door de toegenomen belastinguitgaven automatisch omhoog. Omzeilen van de uitgavennorm is binnen deze normering niet mogelijk. Lastenverzwaringen elders zijn geen optie meer voor dekking van belastinguitgaven, waardoor het potentiële gevaar van verzwaring van

de druk in de loon- en inkomstenbelasting als gevolg van de invoering van belastinguitgaven is geweken. In dit systeem wordt bovendien de afweging van belastinguitgaven met andere uitgaven en andere vormen van lastenverlichting bevorderd. Daarnaast wordt de zichtbaarheid van belastinguitgaven sterk vergroot: een Miljoenennota zal niet langer kunnen verschijnen zonder belastinguitgavenbegroting.

Tot slot

Belastinguitgaven zijn enerzijds vergelijkbaar met subsidies en anderzijds met lastenverlichtende maatregelen. Belastinguitgaven kunnen in het huidige begrotingsbeleid met het uitgavenplafond een verleidelijk alternatief voor subsidies vormen. Belastinguitgaven kunnen worden gebruikt om de uitgavennorm te omzeilen. Aan belastinguitgaven zijn echter wel een aantal nadelen verbonden: zij zijn in beginsel onzichtbaar, hebben vaak ongewenste neveneffecten, vergroten de complexiteit van het belastingstelsel en zijn vaak slecht beheersbaar. Wanneer een maximum aan het totaal van de belastinguitgaven en directe overheidsuitgaven zou worden gesteld, wordt de afweging tussen belastinguitgaven en andere uitgaven verbeterd. Door een uitzondering te maken voor die belastinguitgaven die duidelijk vergelijkbaar zijn met generieke vormen van lastenverlichting wordt ook de afweging in de lastensfeer verbeterd. Met een dergelijke aanvullende normering wordt ondermijning van de uitgavennorm tegengegaan. Belastinguitgaven worden hierdoor ook beter zichtbaar.

Esther Langeveld

De auteur is werkzaam bij de SER. Zij is veel dank verschuldigd aan M.G. Bos. Tevens dankt zij S.T. Duursma en E.A. Oskam voor commentaar op eerdere versies. Het artikel is op persoonlijke titel geschreven.

8. C.A. de Kam, *Bezoedeling van de Zalm-norm*, *NRC Handelsblad*, 27 juni 1995.

9. Idem.