

Zonsondergang en horizon

[ondertitel] **Verantwoording van belastinguitgaven in Nederland, nu en straks**
prof. dr. S.J.C. Hemels¹

In 2003 schreef Bavinck de column 'Hoe rekent het Ministerie van Financiën'.² Hij uitte hierin kritiek op het ontbreken van een onderbouwing van de berekening van budgettaire effecten van voorgenomen maatregelen. Deze column is nog altijd actueel.³ De financiële onderbouwing van wetsvoorstellen is nog steeds niet controleerbaar voor parlementariërs en andere geïnteresseerde burgers. Dit staat in contrast tot de ex-post verantwoording die in Nederland wordt afgelegd, met name als het gaat over belastinguitgaven. Op dit punt is de afgelopen jaren veel gebeurd, zij het dat hier in de fiscale vakliteratuur weinig aandacht aan is besteed.⁴ In de Fiscale Agenda⁵ is nog een aanvullend instrument voor de controle op belastinguitgaven voorgesteld: de horizonbepaling, in het Engels aangeduid als *sunsetclause*. Het afscheid van Bernard Bavinck is voor de redactie ook een moment van terugkijken en zonsondergang, voor Bernard opent het nieuwe horizonnen. Mijn bijdrage gaat daarom over de wijze waarop Nederland op dit moment verantwoording aflegt over belastinguitgaven en de (mogelijke) wijzigingen daarin, waarbij ik tevens aandacht zal besteden aan Bavincks vraag om onderbouwing van de berekeningen.

1 Toetsingskader voor belastinguitgaven

Sinds het eind van de twintigste eeuw heeft het Ministerie van Financiën diverse maatregelen genomen om de verantwoording van belastinguitgaven te verbeteren. Een van de maatregelen was de introductie, in de Miljoenennota 2001, van een toetsingskader voor belastinguitgaven. De meest recente versie van dit toetsingskader is het in de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2011 opgenomen model 5.02.⁶ Bij voorstellen voor belastinguitgaven moet dit toetsingskader worden ingevuld. Doel is het afdwingen van een heldere afweging over de haalbaarheid en wenselijkheid van belastinguitgaven. Het toetsingskader bestaat uit zes vragen met een toelichting daarop. Als het antwoord op één van de vragen nee luidt, is een belastinguitgave niet aan de orde. De vragen luiden als volgt:

¹ Erasmus Universiteit Rotterdam en Allen & Overy LLP, Amsterdam. Tevens redacteur van het Weekblad fiscaal recht.

² WFR 2003/1619.

³ Zo maakte de redactie van Vakstudie Nieuws in juni 2011 de volgende aantekening bij het Wetsvoorstel Tussenregeling valutaresultaten op deelnemingen: "Zoals altijd in fiscale wetsvoorstellen wordt ook nu wel geschermd met een behoorlijk bedrag aan belastingderving, maar wordt dit niet onderbouwd. De buitenwacht kan derhalve niet nagaan hoe reëel deze inschatting is en moet de Staatssecretaris van Financiën op dit punt dus op zijn woord geloven". Aantekening onder kopje 2, Budgettaire aspecten, van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Tussenregeling valutaresultaten op deelnemingen in VN 2011/32.14.

⁴ In zijn column uitte Bavinck het vermoeden dat veel fiscalisten de budgettaire paragraaf bij wetsvoorstellen overslaan. Menig document dat ik in dit artikel zal aanhalen, heeft de fiscale vakpers niet eens gehaald.

⁵ Kamerstukken II, 2010-2011, 32 740, nr. 1.

⁶ De volledige Regeling, die dateert van 30 mei 2011, is gepubliceerd op <http://rbv.minfin.nl/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften.pdf>, het toetsingskader staat op pagina 199-200. Het staat tevens met de in te vullen wordbijlage op <http://rbv.minfin.nl/model/502>.

1. Is sprake van een heldere probleemstelling? (een met overheidsbeleid te sturen probleem)
2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd? (kwalitatieve en kwantitatieve invulling SMART criteria (specifiek, meetbaar, afgesproken, realistisch en tijdgebonden), ook met het oog op een latere evaluatie of het doel is bereikt)
3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is? (keuze voor financieel instrument in plaats van niet-financieel instrument)
4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing? (bevoordelen gewenst gedrag in plaats van benadelen ongewenst gedrag)
5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie? (onder meer doelgroepbereik; uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid; kosteneffectiviteit; eenvoud; inpasbaarheid in fiscale structuur; budgettaire beheersbaarheid)
6. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd? (kernelementen, waarderingscriteria en –methoden, frequentie).

Diverse onderdelen van het toetsingskader eisen kwantificering van de financiële effecten. Bij vraag drie moet worden aangegeven hoe de kosten van een financieel instrument zich verhouden tot die van de niet financiële instrumenten en bij vraag 5 moet de kosteneffectiviteit en budgettaire beheersbaarheid worden toegelicht. Verwacht mag worden dat hierbij ook een onderbouwing van de berekening moet worden gegeven. Deze onderbouwing wordt echter, evenmin als de rest van het toetsingskader, niet opgenomen in de Memorie van Toelichting bij een wetsvoorstel dat een belastinguitgave bevat.

2 Belastinguitgavenbijlage

Sinds de Miljoenennota 1999 bevat de Miljoenennota jaarlijks een bijlage met informatie over belastinguitgaven. In de loop der tijd is deze bijlage steeds meer informatie gaan bevatten, zij het dat om 'papier te besparen' sinds de Miljoenennota 2005 de toelichting op de afzonderlijke belastinguitgaven alleen nog op internet wordt gepubliceerd.⁷ Dit heeft als nadeel dat deze informatie niet digitaal als Kamerstuk is terug te vinden.

Oorspronkelijk bevatte de bijlage slechts informatie over belastinguitgaven. Een belastinguitgave is in dit kader 'een overheidsuitgave in de vorm van een derving of 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'.⁸ Geen verantwoording werd afgelegd over andere maatregelen die de overheidsinkomsten weliswaar beperken, maar onderdeel uitmaken van de primaire structuur (zogenoemde 'inkomensbeperkende maatregelen'). Dit was een nogal formalistisch onderscheid. Het leek vooral politiek geïnspireerd, met als doel om te voorkomen dat maatregelen als de hypotheekrenteaftrek als belastinguitgave ter discussie kunnen worden gesteld. De Studiegroep begrotingsruimte drong er in haar 12^e Studierapport uit 2006 dan ook op aan dat ook regelingen die lijken op belastinguitgaven of tot een grote budgettaire

⁷ In 2010 bijvoorbeeld op http://www.rijksbegroting.nl/2011/kamerstukken,2010/9/14/kst147870_4.html.

⁸ Miljoenennota 2011, Kamerstukken II, 2010–2011, 32 500, nr. 2, annex 5, p. 25.

derving leiden, zouden worden verantwoord.⁹ Deze aanbeveling leidde er toe dat sinds de Miljoenennota 2008 ook de inkomensderving door de fiscale behandeling van de eigen woning (geraamde kosten in 2011: 9,2 miljard euro¹⁰), pensioenen (raming 2011: 12,1 miljard euro) en de algemene heffingskorting, arbeidskorting en combinatiekorting (raming 2011: 35,1 miljard euro) zijn opgenomen in de bijlage, die sindsdien 'Inkomstenbeperkende regelingen en belastinguitgaven' heet. Dat dit een belangrijke verbetering van de verantwoording is, blijkt reeds uit het feit dat de geraamde kosten van de inkomensbeperkende maatregelen 9,17% van het BNP zijn, terwijl die van de klassieke belastinguitgaven slechts 2,59% van het BNP bedragen.¹¹

Sinds de Miljoenennota 2011 wordt ook de ontwikkeling van de budgettaire derving van belastinguitgaven en inkomensbeperkende maatregelen ten opzichte van de aan het begin van de kabinetsperiode verwachte derving verantwoord. Dit op advies van de dertiende Studiegroep Begrotingsruimte.¹² Dit zou moeten leiden tot meer transparante afwegingen: een substantiële opwaartse afwijking kan aanleiding geven tot maatregelen. Voor deze kabinetsperiode vormt de raming in de Miljoenennota 2011 de benchmark.

Ook in de Miljoenennota spelen ramingen van belastinguitgaven derhalve een belangrijke rol. Het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (BOR) merkte op 28 september 2010 op dat de Miljoenennota geen informatie bevat over de wijze waarop de belastingderving als gevolg van belastinguitgaven en inkomensbeperkende maatregelen is berekend en hoe laatstgenoemde maatregelen berekend, geraamd en gemonitord worden.¹³ Parlementariërs en burgers als Bavinck kunnen deze ramingen en eventuele aanpassingen daarin daarom niet controleren.

Naar aanleiding van Kamervragen over de BOR-notitie deelde de staatssecretaris van Financiën mee dat de ramingen in de Miljoenennota 2011 zijn gebaseerd op gegevens van de Belastingdienst voor het verleden en de middellange termijn verkenning van het CPB voor de toekomst.¹⁴ Voor de raming van de budgettaire effecten van pensioenen en van de eigen woning worden volgens de staatssecretaris belastingtarieven gebruikt waartegen de posten worden afgerekend, welke worden ontleend aan een microsimulatiemodel van het CPB op basis van een representatieve steekproef van het CBS. Voor de heffingskortingen worden ramingen gebruikt van het aantal belastingplichtigen dat hier voor in aanmerking komt. Ik vraag mij af of met deze antwoorden de vraag van Bavinck naar een onderbouwing van de budgettaire derving naar tevredenheid is beantwoord.

3 Evaluaties

In stap 6 van het in paragraaf 1 behandelde toetsingskader wordt op voorhand een evaluatie van belastinguitgaven gegarandeerd. Inkomensbeperkende maatregelen

⁹ Studiegroep Begrotingsruimte, 12e rapport *Vergrijzing en Houdbaarheid* 22 juni 2006, <http://parlis.nl/pdf/bijlagen/BLG9011.pdf>, p 12 en p. 33-34.

¹⁰ Bron van de hierna weergegeven ramingen: Miljoenennota 2011, p. 27, paragraaf 5.3.

¹¹ Miljoenennota 2011, tabel 5.3.1, 5.4.1 en 5.4.2.

¹² Studiegroep Begrotingsruimte, Dertiende rapport *Risico's en zekerheden* april 2010, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2010/04/01/dertiende-rapport-risico-s-en-zekerheden-voorzitter-r-gerritse.html>, p. 68.

¹³ Notitie Belastinguitgaven in Miljoenennota 2011 en beleidsdoorlichting, p. 6, http://www.europa-nu.nl/9353000/1/j4nvgs5kjg27kof_j9vvikqpopjt8zm/vij9izkuu2z2/f=/blg82190.pdf.

¹⁴ Kamerstukken II, 2010-2011, 31935, nr. 8, p 7-8.

worden niet geëvalueerd, terwijl, zo merkte de BOR op, het verschil tussen beide vooral technisch lijkt.¹⁵ Het geen deel uitmaken van de primaire heffingsstructuur, is volgens het kabinet voldoende reden voor dit onderscheid.¹⁶ Ik zet hier evenals de BOR vaagtekens bij.

Sinds 2003 was het uitgangspunt dat alle belastinguitgaven iedere vijf jaar geëvalueerd worden. In de jaarlijks op internet gepubliceerde toelichting op de belastinguitgaven (voor inkomensbeperkende maatregelen wordt een dergelijke toelichting niet gegeven) zou bij elke belastinguitgave informatie moeten staan over de meest recente of in de nabije toekomst geplande evaluatie. Bij veel belastinguitgaven is echter geen informatie over een evaluatie opgenomen. De Algemene Rekenkamer constateerde in 2010 dat van de 100 in de Miljoenennota 2010 opgenomen belastinguitgaven, er 40 niet geëvalueerd waren (37% van het totale geraamde financiële belang voor 2010).¹⁷ Van deze regelingen bestonden er 26 al langer dan vijf jaar.¹⁸ De Rekenkamer constateerde dat de evaluatierapporten over de 60 wel geëvalueerde belastinguitgaven voor 17 belastinguitgaven geen uitspraak doen over de effectiviteit. In twintig gevallen was volgens het evaluatierapport onduidelijkheid over de effectiviteit.¹⁹ Aan de eisen die het toetsingskader aan een evaluatierapport stelt, werd in deze gevallen dus niet voldaan.²⁰ Bovendien maakt het ontbreken van informatie over de effectiviteit van een belastinguitgave het ook moeilijk om te beslissen over de voortzetting daarvan. Ten aanzien van het aantal evaluaties is het beeld dat de Miljoenennota 2011 schetst overigens iets rooskleuriger: van de ongeveer 90 opgenomen belastinguitgaven is bijna een derde niet geëvalueerd en is er ook geen evaluatievoornemen.

Jaarlijks wordt in bijlage 5 van de Miljoenennota een toelichting gegeven op de evaluaties die in het afgelopen jaar hebben plaatsgevonden. In de Miljoenennota 2011 betref dit een drietal evaluaties.²¹

¹⁵ Notitie Belastinguitgaven in Miljoenennota 2011 en beleidsdoorlichting, p. 5.

¹⁶ Kamerstukken II, 2010-2011, 31935, nr. 8, p. 8.

¹⁷ Algemene Rekenkamer, Rapport Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies, 18 mei 2010, p.15
http://www.rekenkamer.nl/Actueel/Onderzoeksrapporten/Introducties/2010/05/Inzicht_in_belastinguitgaven_specifieke_uitkeringen_en_subsidies. Volgens de Minister van Financiën is sprake van een overschatting, omdat enerzijds belastinguitgaven zijn meegenomen die korter dan 5 jaar bestaan en dus nog niet geëvalueerd hoefden te worden (een terecht argument), omdat anderzijds de evaluaties van inmiddels afgeschafte belastinguitgaven zijn weggelaten (dat lijkt mij echter logisch, omdat die belastinguitgaven niet meer in de Miljoenennota 2010 stonden en dus ook niet in de noemer werden meegenomen bij de berekening van het percentage) en omdat geen rekening is gehouden met belastinguitgaven die in beleidsdoorlichtingen van andere departementen zijn meegenomen: Kamerstukken II, 2010-2011, 31935, nr. 8, p. 6.

¹⁸ Algemene Rekenkamer, Rapport Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies, 18 mei 2010, p. 16.

¹⁹ Ibidem p. 17.

²⁰ Overigens onderschreef het kabinet de classificatie van de Algemene Rekenkamer niet. In Kamerstukken II, 2010-2011, 31935, nr. 8, p. 5 staat de volgens het kabinet juiste opstelling: 41 van de 63 belastinguitgaven (65%) zijn doeltreffend, in 10 gevallen (16%) is de doeltreffendheid niet bewezen, in 3 gevallen (5%) is de doeltreffendheid ten dele aangetoond en 9 belastinguitgaven (14%) zijn niet doeltreffend bevonden.

²¹ Dit leverde overigens de kritische opmerking van de BOR op dat op grond van de norm dat een maal per vijf jaar alle belastinguitgaven moeten worden geëvalueerd, er geen drie, maar 20 evaluaties hadden moeten plaatsvinden. Notitie Belastinguitgaven in Miljoenennota 2011 en beleidsdoorlichting, p. 9.

- (1) Giftenaftrek in de inkomstenbelasting. Deze evaluatie door het Ministerie van Financiën uit 2009 concludeerde dat het effect van de giftenaftrek binnen de gehanteerde onderzoeksmethode niet significant was. Op deze onderzoeksmethode is later kritiek geleverd.²² Naar aanleiding van deze evaluatie adviseerde de Studiecommissie belastingstelsel tot afschaffing van de giftenaftrek,²³ maar inmiddels heeft het kabinet duidelijk gemaakt dat dit advies niet gevolgd zal worden.²⁴
- (2) Evaluatie van de belastinguitgaven voor monumenten. Deze evaluatie is in 2009 uitgevoerd door PwC en betrof de overdrachtsbelastingvrijstelling voor monumentenlichamen en de persoonsgebonden aftrek in de inkomstenbelasting. Twee maanden voor publicatie van dit rapport oordeelde Hof Den Haag dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting ook aan natuurlijke personen moest worden verleend.²⁵ Het evaluatierapport vond deze belastinguitgave niet effectief en efficiënt en deze werd per 1 januari 2010 afgeschaft. De belastinguitgave in de inkomstenbelasting beoordeelde het rapport daarentegen als effectief en efficiënt. In de belastinguitgavenbijlage bij de Miljoenennota 2011 werd hierover opgemerkt: “De persoonsgebonden aftrek uitgaven voor monumentenpanden draagt bij aan de instandhouding van rijksmonumenten, is bij een brede doelgroep bekend en is daarmee effectief bevonden. Ook wordt deze regeling efficiënt / doelmatig uitgevoerd. De evaluatie van deze faciliteit heeft daarom geen aanleiding gegeven voor het wijzigen van deze regeling.” Het wekte daarom verbazing dat in de brief over de Geefwet van 21 juni 2011 plotseling een beperking in deze faciliteit werd aangekondigd.²⁶ Een link met het evaluatierapport is in deze brief niet gemaakt, de beperking lijkt primair politieke redenen te hebben, namelijk het vrij maken van geld om in het kader van de Geefwet iets voor de cultuur te doen.
- (3) Evaluatie van bedrijfsbeëindigingsregelingen. Deze evaluatie was aangekondigd in de Miljoenennota 2010. Zonder dat de evaluatie had plaatsgevonden werden de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten echter aanzienlijk uitgebreid per 1 januari 2010. Vervolgens werd aan de Tweede Kamer meegedeeld dat om inzicht te verkrijgen in de mate van doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid van de regelingen een kwantitatief onderzoek moet plaatsvinden en dat daarvoor het materiaal niet beschikbaar is.²⁷ Om deze reden werd de evaluatie uitgesteld, waarbij als bijkomend voordeel werd gepresenteerd dat dan ook de op 1 januari 2010 ingevoerde aanpassingen geëvalueerd kunnen worden. Het gebrek aan kwantitatieve informatie doet overigens de vraag rijzen of het toetsingskader wel is toegepast op de aanpassingen die per 1 januari 2010 zijn doorgevoerd. Het toetsingskader vraagt immers ook om kwantitatieve informatie.

²² R.H.F.P. Bekkers, ‘Giftenaftrek in Nederland: evaluatiemethoden en hun interpretatie’ in WFR, 2010, nr. 6873, p. 1140-1148 en S.J.C. Hemels, ‘Giftenaftrek in de vuurlinie?’ NTFR, 2011, nr. 295, p. 1-5.

²³ Studiecommissie belastingstelsel, *Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel*. Den Haag 2010.

²⁴ Brief van 21 juni 2011 over de Geefwet, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2011/06/21/brief-geefwet.html>.

²⁵ Gerechtshof 's-Gravenhage 1 mei 2009, BK-07/00421, LJN: BI3637.

²⁶ Brief van 21 juni 2011 over de Geefwet, Kamerstukken II, 2010-2011, 32 740, nr. 6, p. 3.

²⁷ Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 32 156, nr. 2.

Deze voorbeelden laten zien dat de impact van een evaluatie gering lijkt. Volgens de toelichting op het toetsingskader moet de evaluatie alle zes vragen van dat kader omvatten. De toelichting is niet eenduidig over wat er moet gebeuren als blijkt dat de regeling niet meer aan één of meer van de gestelde toetsingselementen voldoet. In de toelichting bij stap 6 staat dat aanpassing of afschaffing van de maatregel *geboden* is, terwijl in de algemene toelichting aan het begin van het document staat dat dit *kan* leiden tot aanpassing of afschaffing. Het laatste lijkt de praktijk te zijn. Politieke wensen lijken het primaat te hebben. Als een evaluatie daarmee in overeenstemming is, dan is dat mooi meegenomen. Een evaluatie lijkt op zichzelf echter geen aanleiding voor een wijziging of voortzetting van beleid.

Het Ministerie van Financiën formuleert dit wat genuanceerder in de in 2010 verschenen Beleidsdoorlichting van de evaluaties van belastinguitgaven: "Indien een belastinguitgave zowel doelmatig als doeltreffend wordt bevonden, ligt een beleidswijziging niet voor de hand. Al kan het dan natuurlijk nog steeds op politiek niveau wenselijk zijn toch een beleidswijziging voor te stellen vanwege een gewijzigde beleidsprioritering. Indien een belastinguitgave minder goed op doelmatigheid en/of op doeltreffendheid scoort, is het waarschijnlijker hier een beleidswijziging voor aan te dragen, mits dit natuurlijk ook politiek wenselijk is."²⁸ In 2011 schreef de Minister van Financiën: "Uit deze voorbeelden blijkt dat bij de afschaffing dan wel het voortbestaan van een belastinguitgave naast effectiviteit en doelmatigheid ook beleidsmatige voorkeuren een rol spelen."²⁹

Voor genoemde beleidsdoorlichting, een evaluatie van de evaluaties, is door de Rotterdamse bestuurskundige prof. dr. A. B. Ringeling, beoordeeld.³⁰ Hij was geen voorstander van een vast toetsingskader. Zijn argument hiervoor was dat kenmerkend voor het politieke discours het verschil van inzicht is over wat wenselijk is, hoe dat wenselijke moet worden bereikt en de wijze waarop dat kan worden beoordeeld. Dit lijkt ook in overeenstemming met hoe feitelijk met evaluaties wordt omgegaan. Bovendien adviseerde hij om niet alle maatregelen te evalueren, maar om hier pragmatisch mee om te gaan.

Naar aanleiding van deze beleidsdoorlichting heeft het kabinet een nieuw evaluatiebeleid voorgesteld.³¹ Het kabinet wil het evaluatieprogramma voortzetten, omdat het een goed instrument is voor het bepalen van het beleid ten aanzien van belastinguitgaven. In plaats van de vaste evaluatiecyclus van vijf jaar, stelt het kabinet echter voor om de evaluaties van belastinguitgaven af te stemmen op

²⁸ P.16-17, www.rijksbegroting.nl/binaries/pdfs/beleidsdoorlichtingen/beleidsdoorlichtingen-06-2010/fin-belastinguitgaven.pdf.

²⁹ Kamerstukken II, 2010-2011, 31935, nr. 8, p. 4.

³⁰ Deze beoordeling is moeilijk terug te vinden, omdat per abuis niet de naam van de beoordelaar, prof. dr. A. Ringeling in de titel van het document terecht is gekomen, maar de bedenker van het motto van dit stuk, Paul Samuelson. Op internet is dit stuk daarom terug te vinden onder de titel AFP10-3031 Bijlage Paul Samuelson - Beoordeling beleidsdoorlichting belastinguitgaven <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2010/07/01/afp10-3031-bijlage-paul-samuelson-beoordeling-beleidsdoorlichting-belastinguitgaven.html>.

³¹ Aanbiedingsbrief bij de beleidsdoorlichting d.d. 30 juni 2010 <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2010/07/01/beleidsdoorlichting-evaluatie-belastinguitgaven.html>.

beleidsdoorlichtingen van de relevante departementale beleidsterreinen. Die bepalen dan voortaan de timing en periodiciteit van de evaluaties van deze belastinguitgaven.

Voor belastinguitgaven die niet onder een bepaald beleidsartikel vallen, stelde het kabinet een uit vier vragen bestaand afwegingskader voor om te bepalen of en wanneer een evaluatie moet plaatsvinden:

1. Is een (hernieuwde) beleidsafweging van overheidsmiddelen aan de orde of is er sprake van een beoogde beleidswijziging?
2. Is er voldoende tijd verstreken zodat het instrument heeft kunnen leiden tot mogelijke effecten?
3. Is er voldoende tijd verstreken voor het beschikbaar zijn van datagegevens over het gebruik van de faciliteit?
4. Is er sprake van een voldoende substantieel budgettair beslag?

Bij een positief antwoord op deze vragen, is een evaluatie wenselijk. Voor belastinguitgaven met een gering budgettair beslag is het kabinet, evenals Ringeling, van mening dat de kosten van een evaluatie in de meeste gevallen niet opwegen tegen de toegevoegde waarde van een evaluatie. Volgens het kabinet kan in die gevallen worden verwezen naar de onderbouwing die gebruikt is bij invoering van het instrument. Dat vereist naar mijn mening echter wel dat bij de invoering van dergelijke kleine belastinguitgaven een gedegen onderbouwing wordt gegeven en het toetsingskader serieus wordt toegepast.

In dit kader is het overigens interessant dat in de in paragraaf 1 behandelde toelichting op het toetsingskader die onderdeel uitmaakt van het laatstelijk op 30 mei 2011 geactualiseerde Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2011, nog wel wordt gesteld dat belastinguitgaven minimaal een keer per vijf jaar moeten worden geëvalueerd.³² Ook uit de Miljoenennota 2011 blijkt niet duidelijk of de beleidswijziging al is ingegaan, of dat het nog slechts een voorstel betreft.

Het lijkt er echter op dat de komende jaren minder evaluaties van belastinguitgaven zullen plaatsvinden. Uit transparantieoogpunt is dit jammer. Gezien de geringe impact en de hoge kosten van evaluaties is het echter wel begrijpelijk.³³ De vraag is echter hoe kan worden verzekerd dat belastinguitgaven geen verborgen bestaan gaan leiden en onopgemerkt jarenlang kunnen voortbestaan en mogelijk zelfs in budgettair beslag kunnen toenemen, zonder dat er ooit in het parlement over wordt gediscussieerd. Horizonbepalingen zouden een antwoord op deze vraag kunnen zijn.

4 Horizonbepalingen

Kenmerkend voor horizonbepalingen is dat deze tot gevolg hebben dat bepaalde wetsartikelen automatisch vervallen na een bepaalde periode, tenzij deze uitdrukkelijk worden verlengd. Dit is omgekeerd aan de reguliere situatie waarin een bepaling blijft voortbestaan, tenzij deze expliciet wordt afgeschaft.

³² Pagina 200 van de Regeling (<http://rbv.minfin.nl/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften.pdf>), bij de toelichting op vraag 6.

³³ Zie voor een overzicht van de kosten van de afgelopen jaren extern verrichtte evaluatieonderzoeken: Kamerstukken II, 2010-2011, 31935, nr. 8, p. 16.

De gedachte dat wetgeving na verloop van een bepaalde periode automatisch moet vervallen, is terug te voeren op de ontwerper van de Amerikaanse onafhankelijkheidsverklaring en latere president, Thomas Jefferson. Op 6 september 1789, hij was toen nog ambassadeur in Frankrijk, schreef hij aan James Madison, die later zijn minister van Buitenlandse Zaken en opvolger als president zou worden, dat omdat de aarde aan de levenden en niet aan de doden behoort, geen enkele samenleving eeuwige wetten kan maken.³⁴ Naar zijn mening moest iedere generatie zijn eigen wetten maken, om welke reden iedere wet na 19 jaar zou moeten vervallen (de levensverwachting was toen een stuk lager dan nu). Hij onderkende dat het door een nieuwe generatie gebruik maken van het recht om wetgeving af te schaffen hetzelfde lijkt als een automatische afschaffing, maar merkte hierover op: "It would be the same if every form of government were so perfectly contrived that the will of the majority could always be obtained fairly and without impediment. But this is true of no form. The people cannot assemble themselves; their representation is unequal and vicious. Various checks are opposed to every legislative proposition. Factions get possession of the public councils. Bribery corrupts them. Personal interests lead them astray from the general interests of their constituents; and other impediments arise so as to prove to every practical man that a law of limited duration is much more manageable than one which needs a repeal."

Op vergelijkbare wijze is het vaak moeilijk om belastinguitgaven af te schaffen. De relatief kleine groep belanghebbenden bij een belastinguitgave kan zich makkelijk organiseren en een krachtige lobby in de media en richting politici beginnen. De grote, amorfe groep belastingbetalers die het afschaffen van een belastinguitgave hoogstens in een te verwaarlozen belastingverlaging vertaald zullen zien, zal niet snel een tegengeluid laten horen. Het is aan de vertegenwoordigers van deze groep, het parlement, om dat algemene belang in de gaten te houden. Intensieve lobbies van belangengroepen willen dit beeld echter nog wel eens vertroebelen. Het automatisch vervallen van belastinguitgaven kan dat probleem niet oplossen, maar het zorgt er in ieder geval voor dat de wenselijkheid periodiek in het parlement wordt besproken. Lowi was zelfs van mening dat een beperking van vijf tot tien jaar wellicht de enige effectieve wijze was om substantiële evaluaties te krijgen.³⁵

Horizonbepalingen worden regelmatig toegepast in de VS. Daar wordt de, naar mijn mening, correctere benaming 'sunset clauses' gebruikt. Zonsondergang dekt de lading beter dan horizon, omdat het een definitief einde aangeeft, terwijl de horizon nooit bereikt wordt. Ik zal mij in het navolgende echter conformeren aan de ingeburgerde terminologie.

Dat sprake is van ingeburgerde terminologie, wil overigens niet zeggen dat horizonbepalingen op structurele wijze worden toegepast op belastinguitgaven. Incidenteel is dit in het verleden wel het geval geweest. Een recent voorbeeld is de regeling kleine banen.³⁶ Om jeugdwerkloosheid tegen te gaan werden werkgevers die jongeren tot 23 jaar met een kleine baan in dienst hadden, in 2010 vrijgesteld van premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW. Door een horizonbepaling zou deze faciliteit in 2011 vervallen. De regeling werd echter met een

³⁴ Deze brief is op diverse websites gepubliceerd, bijvoorbeeld op <http://www.let.rug.nl/usa/P/tj3/writings/brf/jefl81.htm>.

³⁵ Th. J. Lowi *The end of liberalism* New York 1969, p, 309.

³⁶ Artikel 52a Wet financiering sociale verzekeringen

jaar verlengd, omdat een eerste evaluatierapport onvoldoende kwantitatieve informatie bevatte. In het voorjaar van 2011 verscheen een tweede evaluatierapport, waaruit bleek dat weinig werkgevers de regeling kenden en dat de regeling nauwelijks de aanleiding was om jongeren in dienst te nemen. Bovendien bleek dat in 90% van de gevallen de regeling werd toegepast op studenten en scholieren en niet op jonge werklozen. Het effect op de jeugdwerkloosheid was minimaal. Omdat de faciliteit niet aan de doelstelling voldeed, zal het kabinet geen wetsvoorstel tot verlenging van de maatregel indienen, waardoor de faciliteit automatisch per 1 januari 2012 vervalt.³⁷

In de toekomst worden horizonbepalingen mogelijk vaker toegepast. In paragraaf 3.3.2 van de Fiscale Agenda staat dat voor belastinguitgaven een horizonbepaling voor de hand ligt.³⁸ Analoog aan de redenering van Jefferson geeft het kabinet aan dat het een politieke afweging is om een belastingkorting te geven en dat die afweging niet voor de eeuwigheid geldt. Volgens het kabinet zou aan het toetsingskader voor belastinguitgaven een horizonbepaling kunnen worden toegevoegd, zodat expliciet wordt aangegeven voor welke duur de belastinguitgave geldt. In een brief van 16 augustus 2011 staat zelfs ronduit dat "het kabinet voorstander is van het standaardgebruik van een horizonbepaling bij de introductie van een nieuwe grondslagversmaller waarbij een evaluatie aan het eind van de horizon wordt voorgeschreven."³⁹ Dit lijkt mij een prima gedachte. Ik heb echter wel moeite met de causale relatie die de Fiscale agenda legt met het al dan niet aanwezig zijn van een evaluatie: alleen indien er vóór het verstrijken van de termijn een positieve evaluatie beschikbaar is, kan volgens het kabinet besloten worden om de belastinguitgave te continueren voor een nieuwe periode. Naar mijn mening is dit een ongewenst automatisme, mede omdat het makkelijk te manipuleren is: door een evaluatie te traineren zou een belastinguitgave zonder nader debat kunnen worden afgeschaft. Overigens is het ook staatsrechtelijk onjuist: het parlement heeft altijd het recht om een initiatiefwetsvoorstel aan te nemen op grond waarvan een belastinguitgave wordt gecontinueerd. Het niet aanwezig zijn van een evaluatie staat zo'n wetsvoorstel niet in de weg. De tweede gevolgtrekking in de evaluatie, dat als geen positieve evaluatie beschikbaar is, de belastinguitgave automatisch vervalt, lijkt politiek niet erg realistisch. In het verleden is diverse malen, bijvoorbeeld bij de filmfaciliteiten en de meewerkaftrek, gebleken dat een negatieve evaluatie politici er niet van weerhield om een belastinguitgave te handhaven. Het meest realistisch lijkt de regel in de Fiscale agenda dat als er wel een positieve evaluatie beschikbaar is, de horizonbepaling dwingt om de afweging te maken of aan de belastinguitgave opnieuw prioriteit wordt gegeven.

De eerste reacties in het parlement en de fiscale vakliteratuur op de gedachte om belastinguitgaven aan horizonbepalingen te koppelen, zijn positief.⁴⁰ De PvdA vroeg zelfs om dit uit te breiden tot de inkomensbeperkende maatregelen. Vermoedelijk om politieke redenen (hypotheekrenteaftrek!) voelde het kabinet daar niets voor. De redactie van Vakstudie Nieuws had kritiek op de beperking van horizonbepalingen tot

³⁷ Brief van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 26 mei 2011, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2011/06/16/kamerbrief-evaluatie-regeling-kleine-banen.html>.

³⁸ Kamerstukken II, 2010-2011, 32 740, nr. 1, p. 21.

³⁹ Brief van 16 augustus 2011, AFP2011/532, <http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2011/08/16/aanbiedingsbrief-verslag-schriftelijk-overleg-fiscale-agenda.html>, p. 6.

⁴⁰ Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2011/22.3, p. 26.

belastinguitgaven. Ik ben het van harte eens met de redactie dat het in overeenstemming zijn van de inkomensbeperkende maatregelen met de primaire structuur van de belastingwet geen reden is om dergelijke bepalingen niet te evalueren.⁴¹

5 Conclusie

De bestaande maatregelen voor de verantwoording van belastinguitgaven lijken een onvoldoende waarborg dat deze daadwerkelijk kritisch tegen het licht worden gehouden. Het is te bezien of de nieuwe evaluatieregels hier een positieve invloed op zullen hebben. Horizonbepalingen zullen een goede stimulans vormen voor heroverwegingen van belastinguitgaven, maar we moeten hier niet te veel van verwachten. Uiteindelijk zullen politieke motieven de doorslag geven bij de beslissing om een belastinguitgave te handhaven. Belastinguitgaven kunnen dan echter geen verborgen bestaan meer leiden. In de behoefte van Bernard Bavinck aan een betere onderbouwing van de cijfers zal vermoedelijk niet worden voorzien, maar hopelijk vindt hij enige genoegdoening in deze betere verantwoording van belastinguitgaven.

⁴¹ Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2011/30.1, p. 26.