

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

Fiscaal instrumentalisme en milieu; Vervuiling van het belastingsysteem?

Naam student: Bas Griffioen

Studentnummer: 370216

Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Plaats, datum: Rotterdam, 16 juni 2016

Inhoudsopgave

1. Inleiding.....	5
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Probleemstelling.....	6
1.3 Afbakening.....	8
1.4 Opbouw.....	8
2. De functies van het belastingsysteem.....	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 Budgettaire functie.....	9
2.3 Herverdelingsfunctie.....	10
2.4 Instrumentele functie.....	10
2.5 Beginselen.....	11
2.6 Conclusie.....	12
3. Fiscaal instrumentalisme en het milieubeleid.....	14
3.1 Inleiding.....	14
3.2 Fiscaal instrumentalisme.....	14
3.3 Instrumentalisme en milieu.....	16
3.4 Voor- en nadelen.....	18
3.4.1 Voordelen.....	18
3.4.2 Nadelen.....	19
3.5 Conclusie.....	20
4. Milieubelastingen in de praktijk.....	21
4.1 Inleiding.....	21
4.2 Milieubelasting voor consumenten.....	21
4.2.1 De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.....	21
4.2.2 Effecten van de BPM.....	22
4.2.3 Recente wijzigingen.....	25
4.2.4 Conclusie.....	26
4.3 Milieubelasting voor bedrijven.....	26
4.3.1 Milieubelasting op bedrijven.....	27
4.3.2 De EIA, MIA en Vamil.....	27
4.3.3 De Energie Investeringsaftrek.....	28
4.3.4 Effecten van de EIA.....	29
4.3.5 Conclusie EIA.....	29
4.4 Conclusie.....	30

5. De gevolgen van fiscaal milieu-instrumentalisme	31
5.1 Inleiding	31
5.2 De invloed van fiscaal milieu-instrumentalisme	31
5.2.1 De belastingparadox	31
5.2.2 Free-rider gedrag	32
5.2.3 De belastingmoraal	32
5.2.4 Groen belastingstelsel	33
5.2.5 Toetsingskader	34
5.3 Minder instrumentalisme?	35
5.3.1 Visie van de overheid	35
5.3.2 Alternatieven	36
5.4 Conclusie	37
6. Samenvatting en conclusie	38
Bronnen	42
Literatuur	42
Internet	46
Kamerstukken	47
Bijlage 1	48
Bijlage 2	49
Bijlage 3	50

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Het belastingstelsel heeft verschillende functies. De belangrijkste functie is de budgettaire functie: het belastingstelsel voorziet de overheid van middelen om haar taken uit te voeren. Hierbij valt te denken aan het financieren van defensie en het organiseren van het juridische systeem.¹ Een andere functie van het belastingstelsel is de herverdelende functie. Het belastingstelsel wordt dan gebruikt om inkomens- en vermogensverschillen tussen inwoners te beïnvloeden. Voorbeelden hiervan zijn het progressieve tarief en inkomensafhankelijke heffingskorting in de inkomstenbelasting.²

Een derde functie van het belastingstelsel komt in de regel voort uit economische en sociale motieven.³ Het belastingstelsel heeft een instrumentele functie met betrekking tot het uitvoeren van het beleid van de wetgever. Het gaat hierbij om beleidsdoelstellingen die geen fiscale aard hebben maar alleen als doel hebben het gedrag van burgers en ondernemingen te beïnvloeden. Het beïnvloeden kan zowel op een positieve (stimulerende) als op een negatieve (afremmende) manier.⁴

Het op deze, indirect sturende, wijze gebruiken van het belastingstelsel vindt al plaats sinds het invoeren van de eerste belastingen⁵. In de 19^e eeuw is het in grote mate toegepast en in de 20^e eeuw verder ontwikkeld.⁶ De inzet van het belastingstelsel om beleidsdoelen te realiseren is divers; zo wordt de belastingwet onder andere ingezet om de economie, werkgelegenheid, cultuur en milieu te sturen.⁷

Een taak van de overheid is het sturen van de maatschappij, ze houdt daarom bij haar beleid rekening met maatschappelijke belangen. Ook bij het fiscale beleid van de overheid speelt het algemene maatschappelijke beleid een rol.⁸ Doordat de wetgeving die de overheid tot stand brengt probeert aan te sluiten bij de maatschappij, is er geen sprake van neutrale wetgeving. De belastingwetgever gebruikt zijn bevoegdheden inzake de belastingwetgeving als middel om haar beleidsdoelen te realiseren en stuurt zo via de belastingwetgeving de samenleving.⁹

¹ Maathuis *WFR* 1990/725 §1.

² Boer 2013, pag. 12.

³ Niessen *WFR* 1997/653 §2.

⁴ Boer 2013, pag. 13.

⁵ Pieterse *WFR* 2015/1466, hoofdstuk 2.

⁶ Niessen *WFR* 1997/653 §2.

⁷ Gribbeau *NFR* 2012/517.

⁸ Caminada e.a. 2007, hoofdstuk 1.

⁹ Gribbeau *WFR* 1995/1889 §1.

Waar bij de primaire budgettaire functie de wetgever aan neutraliteit in de belastingwetgeving nog een groot belang hecht, is daar bij de instrumentalistische functie geen sprake van. De rol van de fiscale wetgever is hierdoor dus veranderd.¹⁰

Een van de doelen die de overheid gesteld heeft is om milieuschadelijk gedrag terug te dringen; het belastingstelsel kan hier als instrument dienen.¹¹ Zoals gezegd zijn er regels in de belastingwetgeving die voortkomen uit het beleid van het bestuur om het milieu te stimuleren. Het doel van het instrumenteel gebruikmaken van het belastingstelsel is in dit geval om milieuschadelijk gedrag te ontmoedigen door het zwaarder te belasten. Door de belasting moet het gedrag worden beïnvloed, maar moeten ook maatschappelijke kosten van de omgang met het milieu tot uiting komen in de prijs.¹² Dit gebeurt zowel door fiscale prikkels, als de Milieu Investeringsaftrek, als door specifieke milieuheffingen zoals de afvalstoffenheffing.¹³

Het is de vraag of het instrumenteel gebruik van het belastingsysteem een effectieve manier is om het beleid uit te voeren, of dat beter gekozen kan worden voor een directe overheidsmaatregel zoals een subsidie of regulering.¹⁴ In de praktijk hebben de instrumentalistische fiscale maatregelen lang niet altijd het beoogde effect¹⁵. De uitvoeringskosten en administratieve lasten kunnen hoog zijn en het steeds doorvoeren van nieuwe maatregelen kan leiden tot een ingewikkeld en onbetrouwbaar belastingstelsel.¹⁶

1.2 Probleemstelling

Het doel van deze scriptie is om te analyseren of fiscaal instrumentalisme vanuit milieuoverwegingen door de overheid een effectieve en efficiënte manier is om het beleid uit te voeren en de doelstellingen te bereiken. Als centrale onderzoeksvraag wordt hierom het volgende onderzocht:

Op welke manier kan fiscaal instrumentalisme vanuit milieudoelstellingen op een effectieve en efficiënte manier het gedrag van consumenten en producenten beïnvloeden?

¹⁰ Niessen *WFR* 1997/653 §4.

¹¹ Rijksoverheid, 'Stand van zaken klimaatdoelen 2020' 2016.

¹² *Kamerstukken II, 2010/11, 2010/11, 32740, nr. 3.*

¹³ Niessen *NTFR* 2008/1362.

¹⁴ Gribnau *TFR* 2013/444, 527-548.

¹⁵ Boer 2013, pag. 17.

¹⁶ Gribnau *NTFR* 2012/517.

De deelvragen die worden behandeld om deze onderzoeksvraag te beantwoorden zijn:

- Wat is de functie van het belastingsysteem?
- Wanneer is sprake van fiscaal instrumentalisme?
- Hoe kan fiscaal instrumentalisme burgers en ondernemingen beïnvloeden?
- Welke invloed heeft fiscaal milieu-instrumentalisme op de werking van het belastingsysteem?

In de eerste deelvraag worden de functies van het belastingsysteem kort uiteengezet. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen primaire functies en secundaire functies om de grondslagen van het belastingsysteem duidelijk te maken. Er wordt ook gekeken naar wat een belastingsysteem effectief maakt.

In de tweede deelvraag wordt fiscaal instrumentalisme besproken; hieronder vallen ook het doel en de toepassing van dit instrumentalisme. Ook worden de voor en nadelen van instrumentalisme besproken. Er wordt specifiek ingegaan op instrumentalisme vanuit milieubeleid; en er wordt ingegaan op hoe de wetgever dat gebruikt om zijn doelstellingen te behalen en of de wetgeving te handhaven is.

In de derde deelvraag wordt bekeken welke belastingen en regelingen voortvloeien vanuit het milieubeleid van de overheid en welke effecten dit heeft op de inwoners. Dit wordt gedaan door te kijken of de beoogde doelstellingen behaald zijn. Als voorbeeld voor burgers (consumenten) wordt de inrichting van de BPM besproken, de Energie Investeringsaftrek (art. 3.42 Wet IB 2001) wordt als voorbeeld voor ondernemingen besproken.

In de vierde deelvraag wordt gekeken naar de invloed van instrumentalisme op de uitvoerbaarheid van het belastingsysteem. De gevolgen van het uitvoeren van beleid in de belastingwetgeving en de consequenties daarvan worden besproken. Dit wordt gedaan door te kijken naar de effectiviteit van beleidsdoelstellingen die via het belastingsysteem worden uitgevoerd; met name wordt bekeken in hoeverre de gestelde doelen zijn bereikt. Er wordt ook gekeken naar de efficiëntie van het resultaat van deze doelstellingen; in hoeverre het belastingsysteem als middel doelmatig is en welke invloed instrumentalistische belastingwetgeving op het gedrag van belastingplichtigen heeft. De gemaakte wetten en regels in het belastingsysteem moeten ook bruikbaar zijn, de uitvoerbaarheid wordt daarom bekeken. Ten slotte worden de administratieve lasten die de belastingregels met zich meebrengen bekeken. Er wordt ook gekeken naar mogelijke alternatieven.

1.3 Afbakening

Onder instrumentalisme vanuit milieuoverwegingen worden maatregelen verstaan die de overheid neemt om milieuvervuiling tegen te gaan. Deze maatregelen zitten deels in de wetgeving, zoals de CO₂-toeslag in de BPM en deels in aparte milieuheffingen, zoals de afvalstoffenheffing. Het zijn maatregelen waarbij de overheid de vervuiler laat betalen voor de door hem veroorzaakte milieuvervuiling en zo duurzaamheid stimuleert. Voorbeelden van dergelijke maatregelen zijn de BPM en diverse milieubelastingen zoals de energiebelasting. Er wordt alleen gekeken naar belastingen die geheven worden op nationaal niveau.

1.4 Opbouw

In hoofdstuk 2 worden de functies van het belastingsysteem besproken. Vervolgens worden in hoofdstuk 3 de kenmerken van fiscaal instrumentalisme besproken, waarbij de focus ligt op instrumentalisme vanuit milieuoverwegingen. In hoofdstuk 4 wordt gekeken naar het effect van het instrumentalisme. Er wordt gekeken of de overheid haar doelstelling heeft bereikt en welke effecten er in het gedrag zijn bij de belastingplichtigen. Ten slotte wordt er in hoofdstuk 5 gekeken naar de effecten op het belastingsysteem en welke alternatieven er zijn voor instrumentalisme. In hoofdstuk 6 is een samenvatting met conclusies opgenomen.

2. De functies van het belastingsysteem

2.1 Inleiding

Waar mensen samen leven, ontstaan gemeenschappen. In deze gemeenschappen zijn er gemeenschappelijke belangen waar collectieve goederen en gezamenlijke beslissingen nodig zijn. In landen met een georganiseerd bestuur zorgt een overheid van een land voor het uitvoeren van deze diverse functies en taken zoals het voorzien in collectieve goederen en het sturen van de maatschappij. Het uitvoeren van deze functies en taken kost geld en om deze uitgaven te financieren moet de overheid inkomsten realiseren. Het belangrijkste middel waarmee overheden inkomsten realiseren is door het heffen van belastingen. Wereldwijd zijn de verschillen tussen de belastingsystemen groot, maar overeenkomsten in de belastinggrondslag zijn belastingen op inkomsten, consumptie en op winsten van ondernemingen.¹⁷

Het heffen van belasting heeft in beginsel drie functies. Dit zijn: het realiseren van opbrengsten voor overheidsactiviteiten (de budgettaire functie), het beïnvloeden van inkomensverschillen tussen inwoners door middel van herverdeling (de herverdelende functie) en het sturen van het gedrag van consumenten en ondernemingen ten dienste van beleidsdoelen (de instrumentele functie).¹⁸ In dit hoofdstuk wordt elk van deze functies onderzocht.

2.2 Budgettaire functie

De noodzaak van budgettaire functie komt voort uit de primaire taken van de overheid zoals het leveren van publieke goederen. Er is dan ook zelden discussie over het belang van deze functie. De belastingheffing vanuit de budgettaire functie is een middel om deze collectieve lasten te financieren. Hoe de verdeling van de opbrengsten en uitgaven aan collectieve goederen is ingericht hangt af van maatschappelijke ontwikkelingen.¹⁹ De belastingheffing vindt plaats op grond van rechtvaardige en doelmatige verdelingsbeginselen. De overheid bepaalt wat een eerlijke bijdrage is van de burgers in de lasten voor collectieve goederen waarbij een rechtmatige en doelmatige verdeling van deze lasten voorop staat.²⁰

Naast het doel haar primaire taken te financieren heeft de overheid geen ander doel met de belastingen vanuit een budgettaire functie; de belastingregels zijn in dit geval zoveel mogelijk

¹⁷ Smith 2015, hoofdstuk 1 & de Smit & Stevens 2013, hoofdstuk 1.

¹⁸ Zie o.a. Avi-yonah Tax L. Rev. 60 no. 1 2006, p. 1-28 & Gribnau *TFR* 2013/444 pag. 528-530.

¹⁹ Adam 2010, hoofdstuk 5.

²⁰ Tuk *WFR* 1970/1049 §2 & Gribnau *TFR* 2013/444 pag. 530.

neutraal uitgewerkt.²¹ Dit houdt in dat de belastingopbrengst wordt gemaximaliseerd met een zo klein mogelijk verstoringseffect op het economische gedrag, wat leidt tot een systeem waarin gelijke economische activiteiten op een gelijke manier belast worden.

Over wat precies de primaire taken van de overheid zijn en welke omvang van de overheid daarbij past en of vooral inkomen of consumptie belast moet worden zijn verschillende meningen mogelijk, maar het algemene belang van het heffen van belastingen door de overheid voor budgettaire doeleinden is breed gedragen.²²

2.3 Herverdelingsfunctie

De tweede functie van het belastingstelsel, de herverdeling, is erop gericht de verdeling van de inkomens in de maatschappij te beïnvloeden. Deze verdeling zorgt voor solidariteit in de maatschappij en laat zien dat belastingen een moreel karakter hebben.²³ De belastinglast van de lusten en lasten van de maatschappij worden hierdoor rechtvaardiger verdeeld.²⁴ Deze functie sluit aan bij beleidsdoeleinden die in een (westerse) verzorgingsstaat logischerwijs al bij de overheid liggen.²⁵ Voorbeelden van herverdeling binnen het belastingstelsel zijn progressieve tarieven en heffingskortingen in de Wet IB 2001.

2.4 Instrumentele functie

Hoewel de uitvoering van de herverdelingsfunctie beïnvloed wordt door het beleid van de overheid is het belastingrecht nog niet ondergeschikt aan het economische beleid. Bij de derde functie van de belastingheffing is dat wel het geval.²⁶ De instrumentele functie van belastingheffing maakt van de belastingwetgeving een beleidsinstrument dat de overheid inzet om het gedrag van burgers en ondernemingen te beïnvloeden, de belastingwetgeving wordt dan ook gebruikt voor niet-fiscale doeleinden.²⁷

Fiscaal instrumentalisme is onder te verdelen in twee vormen, stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen.²⁸ Bij stimuleringsmaatregelen in het belastingstelsel probeert de overheid bepaald gedrag bij de belastingplichtigen te stimuleren. Deze maatregelen kenmerken zich doordat ze leiden tot derving of uitstel van belastingontvangsten aangezien de maatregelen vaak uitzonderingen zijn op de primaire belastingwetten, dergelijke maatregelen verkleinen de

²¹ Boer 2013, pag. 12.

²² Zie o.a. Avi-yonah *Tax L. Rev.* 60 no. 1 2006, p. 1-28 & Tuk *WFR* 1970/1049

²³ Gribnau *TFR* 2013/444, pag. 527-548.

²⁴ Gribnau *NTFR* 2013/444 §1.

²⁵ Boer 2013, pag. 12.

²⁶ Gribnau *TFO* 1999/129.

²⁷ Gribnau *TFR* 2013/444 pag. 529 & Vermeend *WFR* 1996/209 §3.

²⁸ Boer 2013, pag. 13-14 & Caminada e.a. 2007 §1.2.2 & Kamerstukken II 1998/99, 26 452, nr. 2.

heffingsgrondslag.²⁹ De ontmoedigingsmaatregelen, zoals accijnzen en heffingen, zorgen juist voor meer belastingopbrengsten en kunnen ook primair een budgettaire functie hebben.³⁰

2.5 Beginselen

Het belastingstelsel is niet een systeem dat alleen bestaat uit regels vanuit fiscale gronden, ook andere overwegingen en belangen zijn in het systeem verwerkt. Zoals al eerder werd genoemd bij de budgettaire functie speelt het verdelingsbeginsel een belangrijke rol bij de belastingheffing. Daarnaast zijn er nog een aantal beginselen die aan de grondslag van het belastingstelsel liggen:

- Gelijkheidsbeginsel: gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden en ongelijke gevallen moeten ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid behandeld worden.
- Rechtszekerheidsbeginsel: het belastingstelsel moet zekerheid geven en specifiek zijn. De wetten moeten allesomvattend zijn en geen speling overlaten aan de uitvoerende partij.³¹

Het verdelingsbeginsel zelf is nog onder te verdelen in drie beginselen.³²

- Draagkrachtbeginsel: bij het bepalen van de belastingdruk wordt rekening gehouden met de omvang van het vermogen van de belastingplichtige, bij een hoger vermogen past een hogere belastingdruk dan bij een lager vermogen.³³
- Beginsel van bevoorrechte verkrijging: bij eenvoudig verkregen inkomsten wordt een hogere belastingheffing als rechtvaardig gezien, dit zijn bijvoorbeeld inkomsten uit erfenissen en schenkingen.³⁴
- Profijtbeginsel: er wordt belasting geheven naarmate er gebruik wordt gemaakt van goederen die de overheid ter beschikking stelt. Een voorbeeld hiervan is de infrastructuur waarvoor motorrijtuigenbelasting wordt geheven.³⁵

Naast dit primaire beginsel zijn er nog een aantal kernpunten en secundaire beginselen die een rol spelen in het belastingstelsel en waar een goed werkend belastingstelsel aan moet voldoen:³⁶

- Neutraliteit: voor elke vorm van economische activiteit moet de belastingheffing vergelijkbaar zijn en de belastingheffing moet het gedrag van burgers en bedrijven niet verstoren.³⁷
- Efficiëntie: toepassingskosten voor belastingplichtigen en uitvoeringskosten voor de overheid moeten worden geminimaliseerd.

²⁹ Gribnau *NtFR* 2013/444 §1.

³⁰ Caminada e.a. 2007 §1.2.2.

³¹ Van Leijenhorst *WFR* 1998/889

³² De Langen 1954, pag. 39.

³³ Van den Bergh *WFR* 1962/737.

³⁴ Van Leijenhorst *WFR* 1998/889 §1.2.3.

³⁵ Van Leijenhorst *WFR* 1998/889 §1.2.3.

³⁶ Zie OECD 2015 & De Smit & Stevens 2013 & Van Leijenhorst *WFR* 1998/889 §1.2.4.

³⁷ Studiecommissie Belastingstelsel 2010 §1.3.3.

- Zekerheid: de belastingwetgeving moet begrijpelijk en duidelijk zijn.
- Effectiviteit en eerlijkheid: de belastingheffing moet op een juist moment plaatsvinden en zowel dubbele heffing als het onbedoeld niet belasten moet worden voorkomen. Het belastingsysteem moet ook aansluiten bij de rechtvaardigheidsopvattingen in de maatschappij.
- Flexibiliteit: het belastingsysteem moet zich gemakkelijk kunnen aanpassen aan maatschappelijke ontwikkelingen.
- Doelmatigheidsbeginsel: hieronder vallen secundaire beginselen als het welvaartbeginsel, het beginsel van de minste pijn en het beginsel van de optimale realisatie. De invloed van de belastingheffing op de maatschappij in het geheel staat in het doelmatigheidsbeginsel centraal. De belastingheffing mag niet ten koste gaan van de welvaart, de heffing moet een zo'n laag mogelijke weerstand bij de belastingplichtige oproepen wat kan door een goed georganiseerde heffingsprocedure en het belastingsysteem moet relatief eenvoudig blijven zodat zowel de uitvoeringslasten voor de fiscus laag zijn als de rechtszekerheid voor de belastingplichtigen niet in gevaar komt.³⁸

Het verdelingsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel zijn in beginsel tegenstrijdige beginselen. Het verdelingsbeginsel is er vooral op gericht om te handelen binnen de geldende wetgeving en een gelijke behandeling van de belastingplichtigen staat voorop.³⁹ Het doelmatigheidsbeginsel is er daarentegen vooral op gericht om de efficiëntie en effectiviteit van het belastingsysteem te vergroten.⁴⁰

Bij het gebruiken van het belastingsysteem voor niet-fiscale doeleinden, maar als beleidsinstrument, bestaat de kans dat er minder goed wordt aangesloten bij de basisbeginselen en kernpunten van een goed en effectief belastingsysteem dan bij belastingregels die alleen een fiscaal doel dienen. Bij de instrumentele belastingwetgeving vindt er een afweging plaats tussen de basisregels van de belastingwetgeving en het beleidsmatige doel waarvoor de wet is ingevoerd. Vooral het doelmatigheidsbeginsel kan hierdoor worden achter geschoven. De budgettaire functie blijft overigens ook bij de instrumentele belastingwetgeving voorop staan.⁴¹

2.6 Conclusie

Het belastingsysteem heeft verschillende functies en wordt door de overheid divers ingezet. De primaire budgettaire functie is het belangrijkste, daarna volgen de herverdelingsfunctie en de instrumentele functie. Er zijn een aantal beginselen en kernpunten die een effectief belastingsysteem typeren. De overheid moet bij het inrichten van het belastingsysteem rekening

³⁸ De Smit & Stevens 2013.

³⁹ Zie De Smit & Stevens 2013.

⁴⁰ De Kramer *WFR* 1991/1861.

⁴¹ Gribnau *NTFR* 2013/444 & Vermeend *WFR* 1996/209 & Van Leijenhorst *WFR* 1998/889 §1.2.4.

houden met deze beginselen, maar moet tegelijkertijd ook een afweging maken aangezien de beginselen elkaar kunnen tegenwerken. Vooral bij het instrumentalistisch gebruiken van het belastingsysteem kan aan sommige beginselen of kernpunten voorbijgegaan worden.

3. Fiscaal instrumentalisme en het milieubeleid

3.1 Inleiding

Zoals in hoofdstuk 2 is besproken wordt het belastingstelsel door de overheid als instrument gebruikt om beleidsdoelen te behalen, dit wordt fiscaal instrumentalisme genoemd.

Het fiscale beleid van de overheid is onderdeel van het algemene financiële en sociaaleconomische beleid. De beleidsdoelen die via het belastingstelsel beoogd worden zijn divers en omvangrijk. Te denken valt aan: lastenverlichtingen, het verbeteren van de concurrentiepositie en maatregelen om het milieu te ontzien. Het zijn uiteenlopende regels, met als gemeenschappelijk doel het sturen van de samenleving in een door de overheid gewenste richting.⁴² In dit hoofdstuk wordt met name onderzocht hoe hieraan invulling is gegeven beschouwd vanuit het milieubeleid.

3.2 Fiscaal instrumentalisme

In hoofdstuk 2 zijn de twee vormen van fiscaal instrumentalisme al kort genoemd, dit zal hier nog verder worden toegelicht. Er wordt onderscheid gemaakt tussen stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen. Voor beide maatregelen heeft de Algemene Rekenkamer een definitie gegeven.⁴³

- *Stimuleringsmaatregelen*

"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 en die is gericht op stimulering van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven."

- *Ontmoedigingsmaatregelen*

"Een belastingheffing of een verhoging van een belastingheffing die is gericht op ontmoediging van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven."

De twee maatregelen werken dus omgekeerd ten opzichte van elkaar. De stimuleringsmaatregelen geven een stimulans om het vertonen van het gewenste gedrag te intensiveren, bijvoorbeeld via een subsidie of een fiscale aftrekpost, terwijl de ontmoedigingsmaatregelen een afremmend effect beogen te hebben op het vertonen van gedrag, bijvoorbeeld via accijnzen en heffingen. Ontmoedigingsmaatregelen zijn te zien als een

⁴² Vermeend WFR 1996/209 §2 & Boer 2013, pag. 11.

⁴³ Kamerstukken II 1998/99, 26 452, nr. 2.

correctie op de marktwerking, zij zijn er vooral opgericht externe kosten te internaliseren. Beide maatregelen zijn gericht op het beïnvloeden van specifieke activiteiten. Een belangrijke aanname bij het stimuleren of ontmoedigen van bepaald gedrag bij belastingplichtigen is dat zij een keuze hebben om het gedrag wel of niet te veranderen.⁴⁴

Bij het invoeren van instrumentele wetgeving is het van belang dat gehandeld wordt volgens de in hoofdstuk 2 genoemde basisbeginselen en dat goed gekeken wordt naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van de nieuwe regel. Het is belangrijk dat als er voor een fiscaal instrument gekozen wordt, dit ook het meest geschikte instrument is en dat het fiscale instrument het beleidsdoel van de overheid bereikt tegen de minst mogelijke kosten.⁴⁵

De overheid heeft hier ook zelf een richtlijn voor opgesteld, te weten het toetsingskader voor belastinguitgaven. Het toetsingskader is erop gericht om de haalbaarheid en wenselijkheid van belastinguitgaven in te schatten. Het kader bestaat uit zeven vragen en alleen als de antwoorden op alle zeven vragen bevestigend en bevredigend is komt de belastinguitgave tot stand. In het toetsingskader wordt onder andere aandacht besteed aan het doel van het beleid en de keuze tussen een financieel en een niet financieel instrument. Het toetsingskader dwingt tot een goede afweging met betrekking tot overheidsuitgaven en in het speciaal op het gebied van instrumentele belastinguitgaven. Bij de beoordeling of wel of niet gekozen moet worden voor belastinguitgaven spelen beginselen als het rechtszekerheids- en het verdelingsbeginsel een grote rol.⁴⁶

Opbouw milieubelastingen en -heffingen, 2014		Opbrengst in miljarden euro's
Milieubelastingen	Accijns op brandstoffen	7,88
	Motorrijtuigenbelastingen	5,43
	Energiebelasting	4,38
	Bpm	1,12
	Overige milieubelastingen	0,59
Milieuheffingen	Afvalstoffenheffing en reinigingsrechten	1,7
	Rioolrechten	1,5
	Wvo	1,21
	Overige milieuheffingen	0,06
	Totaal milieubelastingen	19,4
	Totaal milieuheffingen	4,5

⁴⁴ Kamerstukken II 1998/99, 26 452, nr. 2.

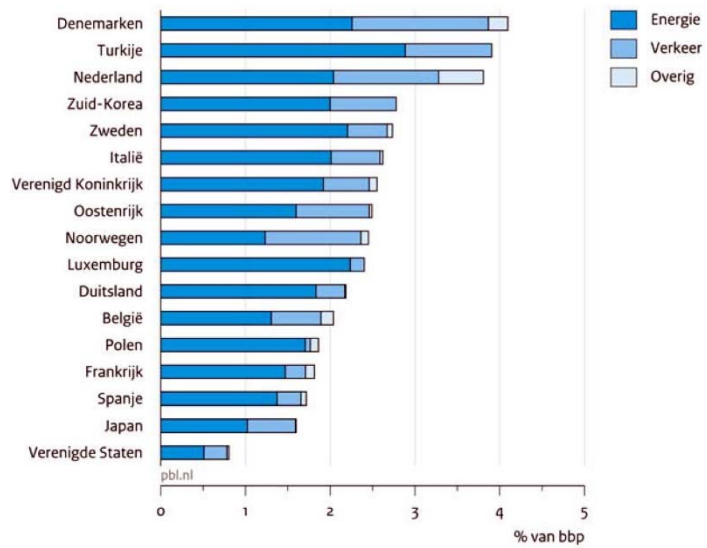
⁴⁵ Vermeend WFR 1996/209 §4.

⁴⁶ Rijksbegrotingsvoorschriften 2016, 4.55 – Toetsingskader Belastinguitgaven.

3.3 Instrumentalisme en milieu

De overheid vindt het belangrijk dat bewust met het milieu wordt omgegaan en streeft naar het terugdringen van milieuvervuiling. De kosten die de overheid maakt om dit milieubeleid uit te voeren moeten ook gefinancierd worden. Dit doet de overheid onder andere via het belastingstelsel. De opbrengsten van milieubelastingen en -heffingen in Nederland zijn in vergelijking met andere OESO landen dan ook relatief hoog, Nederland behoort zelfs tot de top 3.⁴⁷ In figuur 1

Opbouw milieubelastingen in OESO-landen, 2010



Bron: OECD, 2013

Figuur 1

wordt de belastingdruk weergegeven als percentage van het bruto binnenlands product. Uit de figuur blijkt dat alle landen milieubelastingen kennen, maar de omvang verschilt, Nederland valt samen met Denemarken en Turkije op als landen waar de relatieve milieubelastingdruk als percentage van het BBP hoog is.⁴⁸ De opbrengsten van milieubelastingen worden opgedeeld in energie, verkeer en overig. De opbouw van de belastingen en heffingen die geheven worden vanuit een milieugrondslag staat in de tabel op de vorige pagina. Milieubelastingen komen ten bate van de algemene middelen van de overheid en milieuheffingen zijn ter bekostiging van specifieke milieudoelen.⁴⁹

Sinds de jaren zeventig heeft de overheid haar doelstelling met betrekking tot het milieubeleid steeds meer invulling gegeven door het invoeren en verbreden van milieuwetten. Voorbeelden van deze wetten zijn de Wet inzake luchtverontreiniging (1970), de Afvalstoffenwet (1977), de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne (1992) en de Wet belastingen op milieugrondslag (1994).⁵⁰

De milieuwetten worden op een aantal manieren uitgewerkt; onder andere door het gebruik van fysieke instrumenten zoals gebods- en verbodsbepalingen, het vergunningstelsel en normstelling. Daarnaast maakt de overheid nog gebruik van milieubelasting en -heffing. De

⁴⁷ Eurostat 2014.

⁴⁸ Vollebergh e.a. 2014 §3.1.

⁴⁹ CBS, 'Milieubelastingen brengen bijna 24 miljard euro op' 2015.

⁵⁰ Wasch *WFR* 1978/509 & Groenewegen *WFR* 1994/741 §2.

milieuheffing heeft in beginsel vooral een beleidsondersteunende functie; de heffing is erop gericht om de overheid te voorzien in financiële middelen t.a.v. de milieu-uitgaven.⁵¹ De heffing heeft dan geen zelfstandige instrumentele functie, dit zijn bestemmingsheffingen, en de hoogte van de opbrengst staat centraal. Er zijn ook heffingen die wel een zelfstandige sturende functie hebben, de regulerende heffingen, deze hebben een vergelijkbaar effect als de fysieke instrumenten. Deze heffingen hebben ook een direct effect op het gedrag van de belastingplichtigen om dat te stimuleren of te ontmoedigen. De hoogte van de opbrengst is bij de regulerende heffingen minder belangrijk, vooral het aanpassen van het gedrag is van belang.⁵²

Een belangrijk beginsel in het milieubeleid van de overheid is dat ‘de vervuiler betaalt’. Zonder het milieubeleid van de overheid, al dan niet via het fiscale stelsel, betaalt de vervuiler niet voor het gebruik van het milieu. De kosten die verbonden zijn aan dat gebruik blijven buiten de markt. Door de kosten van het milieugebruik via het milieubeleid en de implementatie daarvan, in bijvoorbeeld het belastingstelsel, te internaliseren wordt het gebruik van het milieu onderdeel van de prijs.⁵³ De vervuiler moet de financiële lasten dragen van de vervuiling die hij veroorzaakt in het milieu. Onder deze lasten vallen onder andere kosten:⁵⁴

- die gemaakt worden om te voorkomen dat de activiteiten van de vervuiler milieuverontreiniging veroorzaken;
- met betrekking tot maatregelen die voorkomen dat ontstane milieuverontreinigende stoffen in het milieu terechtkomen;
- met betrekking tot een heffing als er toch milieuverontreinigende stoffen in het milieu terechtkomen.

Het financieren van het milieubeleid moet volgens het beginsel van ‘de vervuiler betaalt’ zoveel mogelijk via de markt verlopen. Op deze manier betalen degene die milieuvervuilend gedrag vertonen de kosten die hun gedrag veroorzaakt. Alleen wanneer de kosten niet te verhalen zijn op de daadwerkelijke vervuilers, doordat de toerekening op grote bezwaren zou stuiten, of de daadwerkelijke vervuilers niet te achterhalen zijn (bijvoorbeeld bij illegaal afval dumpen) zou gebruik gemaakt mogen worden van algemene middelen om het milieubeleid te financieren.⁵⁵

⁵¹ Vollebergh 2012, pag 17.

⁵² Schuurman *WFR* 1981/529.

⁵³ Vollebergh 2012, pag 19.

⁵⁴ Schuurman *WFR* 1981/529 en Maathuis *WFR* 1990/25 §2.

⁵⁵ Maathuis *WFR* 1990/25 §3.

Met belastingen die een milieugrondslag hebben beoogt de overheid het consumptiegedrag te beïnvloeden. Het doel is om kosten die de consumptie met zich brengt tot uitdrukking te brengen in de prijs van de goederen en zo het gebruik van die goederen te verminderen. Het effect van deze belastingen is afhankelijk van de gevoeligheid voor de prijsverandering die deze belastingen veroorzaken, dit hangt samen met de prijselasticiteit van de vraag naar deze goederen. De prijselasticiteit is afhankelijk van de mogelijkheden om gebruik van het goed te verminderen of het goed te vervangen door een substituu⁵⁶. Op goederen met een lage prijselasticiteit kunnen extra belastingen worden geheven zonder grote versturende werking, de vraag naar de goederen blijft dan wel bestaan. Belastingen op goederen met een hoge prijselasticiteit leiden wel tot een grote verandering in de vraag.⁵⁷

Voor de overheid bestaat bij milieubelastingen hierdoor een tweestrijd, het is belangrijk om met de belastingen financiële middelen te behalen en om het gedrag van de maatschappij te beïnvloeden, hier zal in hoofdstuk 5 meer op ingegaan worden.⁵⁸

3.4 Voor- en nadelen

Het uitvoeren van beleidsdoelen op het gebied van milieu heeft dus zijn weg naar het fiscale stelsel gevonden. Deze manier van het uitvoeren van het milieubeleid brengt een aantal voor- en nadelen met zich mee. Er zijn zowel voor- en nadelen die in het algemeen bij fiscaal instrumentalisme horen als voor- en nadelen die specifiek te maken hebben met fiscaal instrumentalisme vanuit milieuoverwegingen. Beiden zullen nu besproken worden.

3.4.1 Voordelen

- Het uitvoeren van beleid via het fiscale stelsel kan kosten-efficiënt zijn. Door een financiële incentive te geven aan vervuilers om te kiezen voor de meest kost-efficiënte schonere technieken en de vervuilende technieken door de vervuilers zwaar te belasten kan er op een kost-efficiënte manier milieuvriendelijk gedrag worden bereikt.⁵⁹
- Milieuvriendelijke alternatieven krijgen een marktconforme prijs en krijgen dus een eerlijke concurrentiepositie. Dit stimuleert tot blijvende innovatie op het gebied van milieuvriendelijke technieken⁶⁰
- Doelmatigheid: vervuilers krijgen een incentive om hun vervuiling steeds meer te verlagen totdat de marginale kosten lager zijn dan het belastingtarief. Bij een belasting op de vervuiling is geen sprake van een bepaalde limiet waar ze onder moeten komen maar wordt de vervuiling per uitstooteenheid bepaald.⁶¹

⁵⁶ Groenewegen *WFR* 1994/741 §3.

⁵⁷ Vollebergh 2012, hoofdstuk 3.

⁵⁸ Groenewegen *WFR* 1994/741 §3.

⁵⁹ D. Fullerton, A. Leicester en S. Smith 'Environmental Taxes' Dimensions of Tax Design. Ed. Institute for Fiscal Studies (IFS). Oxford: Oxford University Press, 2010.

⁶⁰ J. Schuurman 'Milieuheffingen: de vergeten functie' *WFR* 1981/529.

⁶¹ Fullerton, Leicester & Smith *NBER* 2008 & Maathuis *WFR* 1990/25 §3.

- Bij het instrumenteel gebruiken van het belastingstelsel wordt aangesloten bij een al bestaand systeem. De belastingdienst fungeert hierbij als uitvoerende instantie er hoeft dus geen nieuwe instantie voor te komen. Hierdoor worden de administratieve lasten beperkt en wordt aangesloten bij een bestaand systeem van rechtsbescherming. Ook heeft het belastingstelsel een grote reikwijdte waarmee het beleid dus invloed heeft op een grote groep belastingplichtigen en kan via het belastingstelsel op verschillende manieren de financiële prikkels worden vormgegeven. Hierbij kan worden gedacht aan tarieven, vrijstellingen, kortingen en aftrekposten.⁶²

3.4.2 Nadelen

- Een opeenstapeling van instrumentele wetten kan leiden tot een ingewikkeld uitvoeringsstelsel, dit kan weer leiden tot hoge administratieve lasten bij belastingplichtigen. Ook voor de capaciteit van de belastingdienst heeft een ingewikkeld belastingsysteem gevolgen; de dienstverlening die voortkomt uit deze wetgeving gaat ten koste van de capaciteit van de belastingdienst die ingezet kan worden voor het uitvoeren van haar kerntaak zoals deze is verwoord door de overheid: “de heffing en invordering van belastingen”.⁶³
- Onwetendheid van het bestaan van de fiscale faciliteiten kan leiden tot een deadweight loss, in dat geval kosten de fiscale instrumenten geld zonder dat het beleidsdoel wordt gehaald.⁶⁴
- Instrumentele wetten kunnen leiden tot ongelijkheid, De wetten dienen alleen de belangen van een specifieke groep, die succesvol voor zichzelf hebben weten op te komen. Hierdoor kunnen grote verschillen ontstaan in de behandeling van verschillende soorten belastingplichtigen.⁶⁵
- Fiscale instrumenten kunnen gedrag stimuleren dat ook zonder het instrument al zou plaats vinden; belastingplichtigen krijgen dan een fiscaal voordeel voor gedrag wat ze al van plan waren te doen. Fiscale instrumenten kunnen er ook voor zorgen dat belastingplichtigen bewust opzoek gaan naar een manier om aanspraak te maken op een fiscaal instrument om hun belastingdruk te verlagen.⁶⁶
- De instrumentele wetgeving zorgt voor een smallere belastinggrondslag, hierdoor kan de budgettaire functie van de belastingwetgeving in gevaar komen. Om de belastingopbrengst op niveau te houden moet de belastingdruk omhoog en worden de lasten van de fiscale faciliteiten dus door alle belastingplichtigen gedragen.⁶⁷
- De belastingmoraal en het naleven van de belastingwet kan afnemen doordat de instrumentele wetten zorgen voor een ingewikkeld stelsel dat aan verandering onderhevig is zonder dat zichtbaar is waar de opbrengsten aan besteed worden.⁶⁸
- De financiering van het milieubeheer gaat via de algemene middelen. Vooral in tijden van laagconjunctuur waarin de algemene middelen teruglopen ten opzichte van een tijd van hoogconjunctuur bestaat het risico dat de opbrengsten vanuit milieuheffingen voor algemene doeleinden worden gebruikt.⁶⁹
- Er kan een spanning ontstaan tussen het gebruik van de belasting om opbrengsten te genereren en het neven doel om milieuvervuiling terug te dringen. De belastingen op

⁶² Boer 2013, pag. 16 & Schuurman *WFR* 1981/529 & Vermeend *WFR* 1996/209.

⁶³ Kamerstukken II 2010/11, 32740, nr. 1 §2.1.

⁶⁴ Kamerstukken II 2010/11, 32740, nr. 1 §2.1.

⁶⁵ Boer 2013, pag. 16 & Gribnau *NTR* 2013/444 §3.

⁶⁶ Kamerstukken II 2010/11, 32740, nr. 1 §2.1 & Boer 2013 §2.4.

⁶⁷ Boer 2013 §2.4.

⁶⁸ Boer 2013 §2.4 & Schuurman *WFR* 1981/529.

⁶⁹ Schuurman *WFR* 1981/529.

milieuvervuiling leveren geld op, maar verminderen tegelijkertijd het gedrag wat de grondslag is van de heffing. Hierdoor neemt op termijn de opbrengst af.⁷⁰

- De concurrentiepositie kan verslechteren. Belastingen op bijvoorbeeld energie, zoals de brandstofaccijns verhogen de kostprijs van die goederen in Nederland. Dit kan er toe leiden dat gebruikers de consumptie of de productie verplaatsen naar het buitenland.⁷¹

Het uitvoeren van het beleid via het belastingstelsel heeft dus zowel een aantal voordelige als nadelige gevolgen. Het is van belang de risico's op de nadelen in te schatten en voor de overheid om te beslissen of het risico op de mogelijke nadelen aanvaardbaar is of dat geprobeerd moet worden de nadelen te voorkomen. Zeker als voor het voorkomen van de nadelen extra kosten (belastinguitgaven) gemaakt moeten worden is het van belang om hierbij een goede afweging te maken voor het toepassen van fiscaal instrumentalisme.

3.5 Conclusie

Er is sprake van fiscaal instrumentalisme zodra de overheid met het fiscale stelsel actief probeert het gedrag van de maatschappij te sturen. De overheid kan gebruik maken van twee vormen van fiscaal instrumentalisme, namelijk stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen. Bij het uitvoeren van fiscaal instrumentalisme is het van belang dat de overheid de basisbeginselen van belastingheffing goed in de gaten houdt.

Bij het uitvoeren van het milieubeleid maakt de overheid onder andere gebruik van fiscaal instrumentalisme waarbij het beginsel 'de vervuiler betaalt' belangrijk is. Bij het fiscale milieu-instrumentalisme wordt gebruik gemaakt van bestemmingsheffingen en regulerende heffingen. Dit heeft een aantal voor- en nadelen waarbij het van belang is dat de (financiële) risico's van de nadelen goed op waarde worden geschat en worden meegenomen bij de keuze voor fiscaal instrumentalisme.

⁷⁰ Vollebergh 2014, pag 7.

⁷¹ Vollebergh 2014, pag 14.

4. Milieubelastingen in de praktijk

4.1 Inleiding

Uit voorgaande hoofdstukken is gebleken dat de overheid via het belastingstelsel milieubeleid voert; dit gebeurt via zogenaamde milieubelastingen maar ook door aftrekposten. Via het fiscale stelsel wil de overheid het gedrag van de maatschappij beïnvloeden door het gebruik van het milieu een prijs te geven. In dit hoofdstuk worden twee voorbeelden besproken van fiscale maatregelen die voortkomen uit het milieubeleid: de (inrichting van de) Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 op consumentengebied en de Energie Investeringsaftrek op het gebied van bedrijven.

4.2 Milieubelasting voor consumenten

4.2.1 De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992

Een van de belastingen waarin het milieu een belangrijke plek heeft gekregen is de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: BPM). De BPM is ingevoerd na het ontstaan van de interne markt op 1 januari 1993. De voorloper van de BPM, de bijzondere verbruiksbelastingen voor personenauto's en motorrijwielen (hierna: BVB) moest worden vervangen. De belastbare feiten bij de BVB waren het invoeren en het leveren van personenauto's en motorrijwielen in Nederland. Door het voltooiën van de interne markt binnen de Europese Gemeenschap (hierna: EG) per 1 januari 1993 en het daarmee wegvallen van de binnengrenzen zou alleen het invoeren van motorvoertuigen van buiten de EG en het leveren van de in Nederland geproduceerde motorvoertuigen overblijven als belastbare feiten. Deze beperking van de belastbare feiten zou zorgen voor budgettaire problemen en het ongewenst goedkoper maken van de aanschaf van auto's en motorfietsen.

Bij de BPM is het belastbare feit de registratie of eerste ingebruikname van een voertuig door een Nederlands ingezetene in Nederland. Bij invoer was de hoogte van de BPM volledige afhankelijk van de catalogusprijs van de personenauto, motorrijwiel of bestelauto.⁷²

In 2006 is de overheid gestart om de hoogte van de BPM afhankelijk te maken van de CO₂-uitstoot van personenauto's. Voor voertuigen met een lage CO₂-uitstoot was de BPM laag, en naarmate de CO₂-uitstoot toenam, werd ook het bedrag dat aan BPM betaald moest worden hoger. In 2010 heeft de overheid het beleid ingevoerd om de BPM bij personenauto's volledig afhankelijk te laten worden van de CO₂-uitstoot, vanaf 1 januari 2013 is dit ingevoerd.⁷³ In 2015

⁷² Overboom WFR 2005/1673 & Kamerstukken II 1992/93, 22 868, nr. 3.

⁷³ Van Meerkerk & Renes 2014.

is het beleid voor de BPM weer aangepast; de afhankelijkheid van de CO₂-uitstoot wordt vanaf 2017 weer verminderd.⁷⁴

De gedachte achter het uitvoeren van het beleid via de BPM was het fiscaal stimuleren van het kopen van zuinige auto's en het ontmoedigen van het kopen van vervuilende auto's. Alleen bij personenauto's is de samenstelling van de BPM volledig van de CO₂-uitstoot afhankelijk gemaakt. Voor bestelauto's, kampeerauto's en motoren zijn onvoldoende gegevens beschikbaar, voor deze categorieën is de BPM nog afhankelijk van de catalogusprijs en de brandstofsoort, al geldt ook voor deze voertuigen een vrijstelling in het geval ze een CO₂-uitstoot van 0 gram/km hebben.

Om te toetsen of het beleid gewerkt heeft, is zowel het resultaat; het dalen van de gemiddelde CO₂-uitstoot van de verkochte voertuigen, als de kosten die zijn gemaakt om het resultaat te bereiken van belang.

4.2.2 Effecten van de BPM

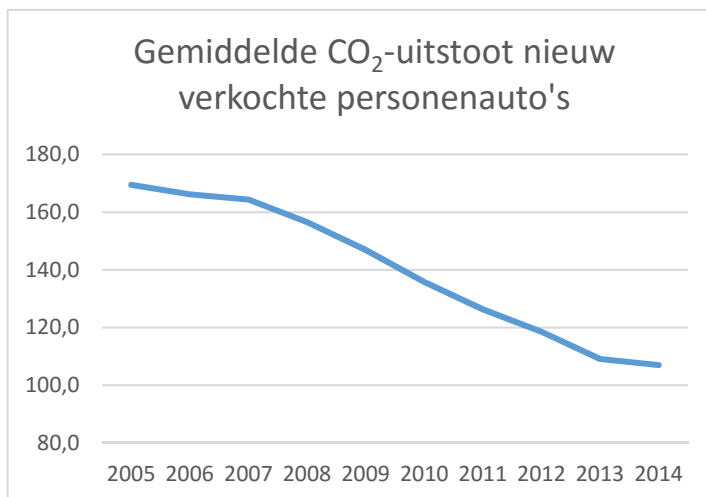
Zoals al eerder uiteengezet in paragraaf 4.2.1 moet bij de aanschaf van een personenauto, bestelauto en motorfiets BPM betaald worden en is deze bij personenauto's afhankelijk van de CO₂-uitstoot. Om het effect van de maatregelen in de BPM in te schatten is gebruik gemaakt van de meest recente beschikbare cijfers van het CBS⁷⁵. Er is gekozen voor een periode van 10 jaar; van 2005 tot en met 2014. In deze periode valt dus het begin van de invloed van de CO₂-uitstoot op de BPM in 2006 en het volledig afhankelijk laten worden van de BPM van de CO₂-uitstoot vanaf 2010.

In figuur 2 op de volgende pagina staat de gemiddelde CO₂-uitstoot van de nieuw verkochte voertuigen. In figuur 3 is de gemiddelde CO₂-uitstoot van het totale wagenpark te zien. In de grafiek van figuur 3 staat dus de gemiddelde CO₂-uitstoot per gereden kilometer van personenauto's. De gegevens die voor de grafieken gebruikt zijn staan respectievelijk in Bijlage 1 en Bijlage 2.

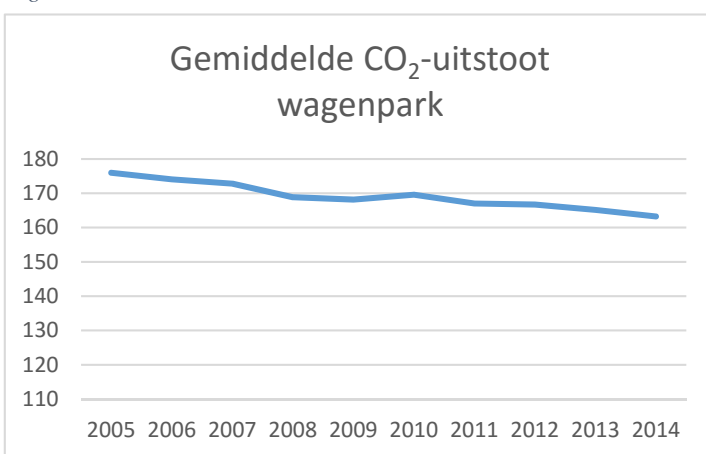
⁷⁴ Autobrief II, 19 juni 2015, IZV/2015/504 M (kamerbrief).

⁷⁵ CBS StatLine, 'Verkeersprestaties motorvoertuigen; kilometers, voertuigsoort, grondgebied', 2015 & CBS StatLine, 'Emissies naar lucht op Nederlands grondgebied; wegverkeer' 2016.

Uit beide grafieken is af te lezen dat de gemiddelde CO₂-uitstoot van de personenauto's is gedaald. Uit de eerste figuur blijkt duidelijk dat de gemiddelde CO₂-uitstoot van de nieuw verkochte voertuigen sterk gedaald is. De afspraak van de EU met autofabrikanten dat de gemiddelde uitstoot van nieuwe voertuigen in 2015 niet meer mocht zijn dan 130 gram CO₂ per kilometer is in Nederland in 2011 al gehaald. Dit gebeurde sneller dan verwacht, het Ministerie van Financiën had sinds 2007 de doelstelling om de gemiddelde CO₂-uitstoot per jaar met 2,8% te laten afnemen, de daadwerkelijke daling tussen 2007 en 2010 was 6.1% per jaar.⁷⁶ Tot 2007 nam de gemiddelde CO₂-uitstoot met



Figuur 2. Bron: CLO



Figuur 3. Bron: CBS StatLine

ongeveer een procent af, de trend van een sterkere daling tussen 2007 en 2013 werd in 2014 weer onderbroken met een daling van twee procent.⁷⁷

Uit de tweede grafiek is af te leiden dat de daling van de totale CO₂-uitstoot van het wagenpark veel minder sterk is. Hiervoor zijn meerdere verklaringen. Allereerst is de BPM een aanschafbelasting en blijft het daadwerkelijke gebruik van voertuigen dus onbelast, een stimulans om minder te gaan rijden na aanschaf van een voertuig ontbreekt. Daarnaast zijn voertuigen over het algemeen wel zuiniger geworden maar tegelijkertijd zijn er meer zwaardere voertuigen (met airco⁷⁸) verkocht, waardoor de gemiddelde CO₂-uitstoot min of meer gelijk gebleven is.⁷⁹ Ook de veroudering van het wagenpark speelt een rol in het langzaam afnemen

⁷⁶ Kok e.a. 2011, pag. 49 .

⁷⁷ CBS, PBL & Wageningen (UR) 2016.

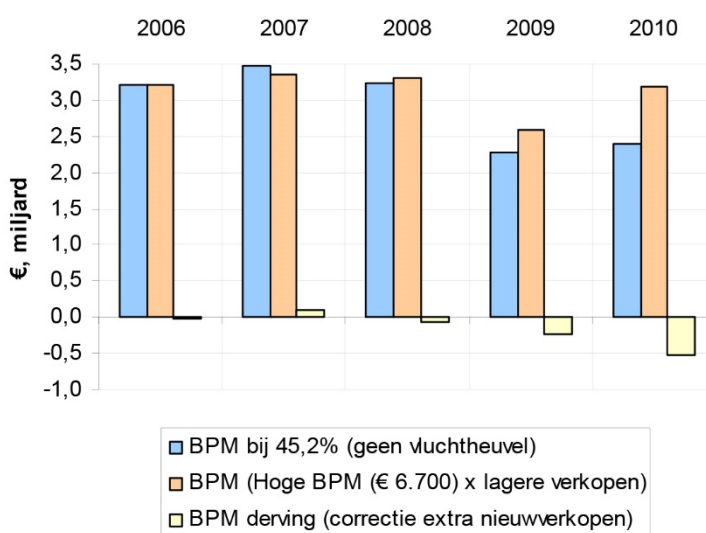
⁷⁸ Het gebruiken van een airco heeft nadelige effecten op het brandstofgebruik.

⁷⁹ Planbureau Voor De Leefomgeving 2012.

van de gemiddelde CO₂-uitstoot, er wordt langer doorgereden in voertuigen met een hogere CO₂-uitstoot.⁸⁰

Het milieubeleid van de overheid lijkt wat betreft de BPM op het eerste gezicht door de daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot van de nieuw verkochte voertuigen een geslaagd effect te hebben. Andere factoren als andere automaatregelen (zoals het autokostenforfait en de opbouw van de Motorrijtuigenbelasting (MRB)), de economische ontwikkeling, het grotere aanbod van zuinige auto's en de toegenomen aandacht voor maatschappelijk ondernemen spelen echter ook een grote rol.

Het gedeeltelijk afhankelijk maken van de BPM van de CO₂-uitstoot van voertuigen vanaf 2006 heeft een budgettair effect gehad. Naast de fiscale stimulering leidden andere factoren, zoals het beleid om de BPM afhankelijk te laten worden van het aantal gereden kilometers, vanaf 2008 ook tot een lagere opbrengst van de BPM. Ecorys heeft in haar onderzoek de afbouw van de BPM gecorrigeerd. Het effect van het milieubeleid op de BPM is zichtbaar in figuur 4 en laat een derving zien van €0,24 miljard en €0,53 miljard in respectievelijk 2009 en 2010.⁸¹



Figuur 4. Bron: analyse Ecorys op basis van RDW

Uit het onderzoek van Ecorys blijkt dat het effect van het fiscaal stimuleren van milieuvriendelijke voertuigen een effect heeft gehad op de nieuwverkoop van deze voertuigen, voornamelijk de zeer zuinige voertuigen zijn meer verkocht. Het effect van het beleid in 2010 was een daling in de CO₂-uitstoot van het totale voertuigenpark van ongeveer 5 à 10 procent. De efficiëntie van het gevoerde beleid is te betwijfelen; het marktverstoring effect van het beleid was groot⁸² en de kosten die het verlagen van de CO₂-uitstoot met zich brengen relatief hoog, waarbij deze kosten met een ongewijzigd beleid ook snel verder zouden oplopen en naast

⁸⁰ ING economisch bureau 2013, pag. 2.

⁸¹ Kok e.a. 2011

⁸² Autobrief II, 19 juni 2015, IZV/2015/504 M (kamerbrief), blz 3.

CO₂, andere vervuilende uitstoot (als NO_x en PM₁₀) niet actief worden teruggedrongen. De kosten bestaan uit de derving van inkomsten maar ook uit de hoge uitvoeringskosten. De uitvoeringskosten zijn relatief hoog door de complexiteit van de regelingen en aangezien er inbreuk wordt gemaakt op de normale heffingsstructuur. Inbreuk kan alleen onder strikte voorwaarden waardoor goede controle op naleving van de regels nodig is. De controle op naleving vergt door de verschillende CO₂-grenzen en percentages veel capaciteit van de belastingdienst.⁸³ Het marktversturende effect komt doordat door de BPM de consumentenprijs van nieuwe voertuigen relatief hoog is. Tegelijkertijd heeft een hoge aankoopbelasting tot gevolg dat de kale verkoopprijs relatief lager wordt, van de aankoopbelasting wordt ongeveer 20% opgevangen door een lagere kale verkoopprijs.⁸⁴ Het verhogende effect van de aanschafbelasting op de verkoopprijs heeft een ontmoedigend effect op de beslissing van consumenten om een nieuw voertuig aan te schaffen terwijl nieuwe voertuigen minder vervuilend zijn voor het milieu.⁸⁵

4.2.3 Recente wijzigingen

Nadat het rapport van Ecorys verscheen in 2010 is het beleid aangepast. Eerst met autobrief I, die de Staatssecretaris in 2011 aan de Tweede Kamer stuurde. Deze wijzigingen richtten zich voornamelijk op het aanpassen van de normuitstoot, zodat minder auto's onder het gunstige tarief vielen en het versterken van het progressieve verloop van BPM-tarief.⁸⁶

Na Autobrief I verscheen in 2015 Autobrief II waarin de Staatssecretaris erkent dat de autobelastingen complex zijn geworden door de verschillende factoren die bij die belastingen een rol hebben en dat het functioneren van de belastingen niet onomstreden is:

“Door maatschappelijke veranderingen, politieke wensen en budgettaire noodzaak is ons fiscale systeem, de autobelastingen voorop, erg complex geworden. [...] De conclusie is dat zowel het primaire doel van de autobelastingen (de opbrengst) als het secundaire doel (efficiënt milieubeleid) zwaar onder druk staan.”

⁸³ Autobrief, 1 juni 2011, DV/2011/286 U (kamerbrief), §9.2.1.

⁸⁴ Kampman e.a. 2001, hoofdstuk 4.

⁸⁵ Autobrief II, 19 juni 2015, IZV/2015/504 M (kamerbrief), blz 5.

⁸⁶ Autobrief, 1 juni 2011, DV/2011/286 U (kamerbrief).

De fiscale stimulans van de BPM zoals deze in 2015 was werd niet langer als wenselijk gezien. Er zijn twee nieuwe doelen geformuleerd voor het fiscaal stimuleren van milieuvriendelijke voertuigen:

“1) een stabiele inkomstenstroom voor de overheid op basis van verdedigbare en uitvoerbare autobelastingen en 2) een wezenlijke ondersteuning van de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen op autogebied via proportionele en goed gerichte fiscale prikkels.”

In Autobrief II wordt wederom de samenstelling van de BPM gewijzigd. Waar sinds 2006 het beleid was om de BPM in steeds grotere mate afhankelijk te laten worden van de CO₂-uitstoot is vanaf 2017 het beleid om die afhankelijkheid weer terug te dringen.⁸⁷

4.2.4 Conclusie

Het via de BPM stimuleren van milieuvriendelijkere voertuigen heeft gedeeltelijk een gewenst effect gehad. Consumenten hebben hun gedrag aangepast en zijn voertuigen gaan kopen met een lagere CO₂-uitstoot. Het effect van het beleid op het bestaande wagenpark is klein, na aanschaf heeft het beleid geen effect meer.

De kosten van het gevoerde beleid zijn wel relatief hoog, er is sprake van een substantiële derving van BPM-inkomsten terwijl de BPM van oorsprong een budgettaire heffing is. Daarnaast lekt een deel van het effect van de kostprijsverhoging weg doordat autofabrikanten een lagere kale prijs vragen in landen met relatief hoge aanschafbelastingen. Ten slotte is de samenstelling van de BPM in een relatief korte periode meerdere keren gewijzigd, wat ingaat tegen het rechtzekerheidsbeginsel.

4.3 Milieubelasting voor bedrijven

Naast de consumenten probeert de overheid ook de producenten bewuster met het milieu te laten omgaan. Consumentenbelastingen zoals de hiervoor behandelde BPM hebben ook op producten effect aangezien er meer vraag komt naar voertuigen met een lage CO₂-uitstoot. De overheid probeert ook om via producentenbelastingen milieuvriendelijk gedrag bij bedrijven te intensiveren.

⁸⁷ Autobrief II, 19 juni 2015, IZV/2015/504 M (kamerbrief), blz 11.

4.3.1 Milieubelasting op bedrijven

Ook het milieubeleid voor bedrijven voert de overheid deels uit via het fiscale stelsel. Belastingen op bedrijven zijn door belastingconcurrentie lastig op te leggen. Bij een relatief hoge belastingdruk verliest Nederland zijn gunstige vestigingsklimaat en vestigen (internationale) bedrijven zich in het buitenland. Naar de reactie van bedrijven op maatregelen vanuit milieubeleid is onderzoek gedaan door H.C.J. van der Veen. Zijn conclusies waren dat het milieubeleid een sterke invloed heeft op de locatiebeslissingen van bedrijven. Bedrijven kunnen op verschillende manieren reageren op nieuw milieubeleid; door naleving (door middel van innovatie), sluiting, dislocatie of expansie. Hierbij speelt het een belangrijke rol in welke mate de milieukosten onderdeel zijn van de algemene kosten. Vooral bij bedrijven met relatief hoge milieukosten heeft het milieubeleid effect.⁸⁸

4.3.2 De EIA, MIA en Vamil

De overheid probeert via het belastingstelsel bedrijven te stimuleren om milieuvriendelijke keuzes te maken. Voorbeelden van deze fiscale maatregelen vanuit milieuoogpunt voor bedrijven zijn de Energie Investeringsaftrek (hierna: EIA), Milieu Investeringsaftrek (hierna: MIA) en de Willekeurige Afschrijving Milieu-investeringen (hierna: Vamil).⁸⁹

Deze regelingen maken het voor bedrijven gunstiger om te investeren in milieuvriendelijke technieken. De EIA is een fiscale aftrek op energiezuinige investering. De aftrek is 58% van de investeringskosten bovenop de gebruikelijke aftrek op investeringen. De MIA is een investeringsaftrek die kan oplopen tot 36% bovenop de al bestaande investeringsaftrek waarmee de belastbare winst dus verlaagd wordt. De Vamil geeft de mogelijkheid om 75% van een investering op een willekeurig moment af te schrijven. Door af te schrijven vermindert de fiscale winst, de Vamil geeft de mogelijkheid dat te doen op een voor het bedrijf gunstig moment. De investeringen die onder de EIA vallen zijn opgenomen in de energielijst, de investeringen die onder de MIA en Vamil vallen zijn opgenomen in de milieulijst. Beide lijsten worden elk jaar bijgewerkt.⁹⁰ De overlap tussen de EIA en MIA is groot maar als een investering voor beide regelingen in aanmerking komt moet een keuze gemaakt worden voor een van de twee, of moet het investeringsbedrag gesplitst worden in een EIA- en een MIA-deel.⁹¹ De werking van EIA wordt nader besproken.

⁸⁸ Van der Veen 2004.

⁸⁹ Vollebergh 2014.

⁹⁰ Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, 'Energie-investeringsaftrek (EIA)' 2016 & Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, 'MIA\Vamil' 2016.

⁹¹ Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, 'Energie-investeringsaftrek (EIA)' 2014.

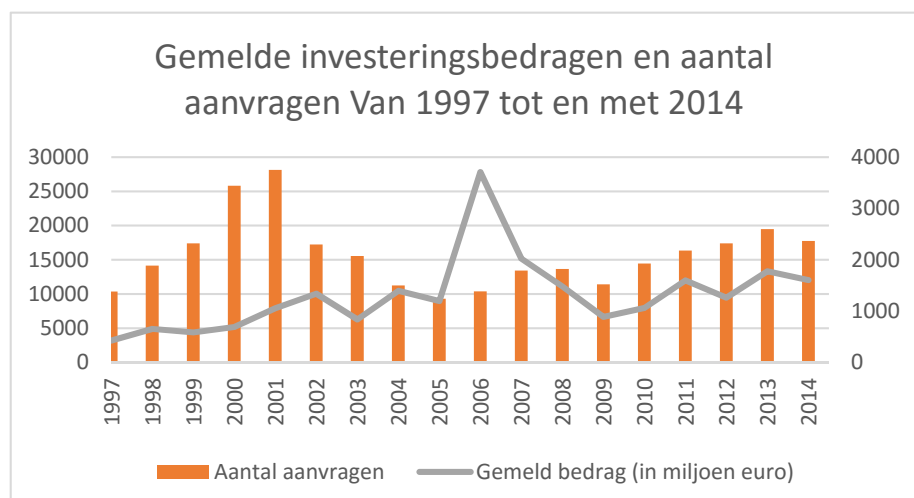
4.3.3 De Energie Investeringsaftrek

De EIA is in 1997 ingevoerd met het doel om investeringen in energiezuinige technieken te stimuleren. Bij invoer van de EIA bleek dat het free-riders effect een zwak punt was; bedrijven die toch al zouden investeren in energiezuinige technieken die waren opgenomen in de energielijst kregen daar nu een fiscale aftrek voor. Voor bedrijven die niet vanuit zichzelf zouden investeren in energiezuinige technieken bleek de subsidie te laag.⁹²

Het percentage free-riders lag in het begin rond de 64%, later daalde dit naar ongeveer 47%. Hoewel dit invloed heeft op de effectiviteit van de EIA, heeft de EIA, ook rekening houdend met het free-riders effect, een substantiële bijdrage geleverd aan energiebesparing.⁹³

Het aantal aanvragen voor de EIA en de bedragen van investeringen zijn weergegeven in figuur 5 de gegevens voor de grafiek staan in Bijlage 3.

De EIA had grote budgettaire risico's



Figuur 5. Bron: RVO, Kerncijfers EIA 2014

doordat de regeling vanaf het moment van invoeren een succes was en elke aanvraag die in aanmerking kwam voor subsidie geaccepteerd werd. Ongeacht hoeveel aanvragen binnen kwamen en wat de hoogte was van de investeringen, de EIA moest worden toegekend. In 2001 werd de EIA onderdeel gemaakt van de Rijksbegroting en werd een 5-jaarlijks evaluatiemoment bepaald zodat er meer toezicht en invloed kwam op uitgaven met betrekking tot de EIA. De maatregelen hadden niet voldoende werking; in 2002, 2006 en 2007 was het nodig om de mogelijkheid tot het aanvragen van de EIA tijdelijk stop te zetten vanwege een te hoge budgettaire last.⁹⁴

Hierna zijn verdere maatregelen genomen om de fiscale stimulans van milieuvriendelijke technieken budgettair mogelijk te maken. Allereerst zijn administratieve eisen toegevoegd, zoals het moeten hebben van een vergunning voordat de aanvraag wordt goedgekeurd. Verder

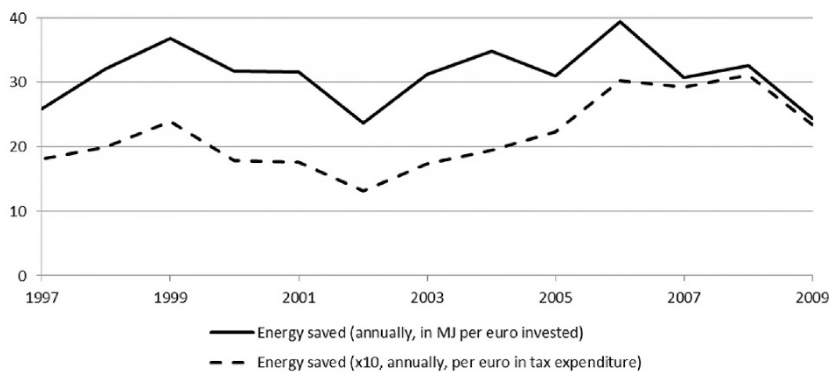
⁹² Ruijs & Vollebergh 2013, hoofdstuk 1.

⁹³ Ruijs & Vollebergh 2013., pag 4.

⁹⁴ Ruijs & Vollebergh 2013, hoofdstuk 2.

is de overlap van de energielijst en de milieulijst verkleind zodat het niet meer mogelijk is om van meerdere milieu-aftrekposten tegelijk gebruik te maken. Ten slotte werd het mogelijk om de EIA aan te vragen voor technieken die niet op de energielijst staan maar wel een energiebesparing opleveren.⁹⁵ Ondanks deze aanpassing blijft de EIA budgettair risicovol, Externe invloeden zoals de energieprijzen en de snelheid van de technologische ontwikkelingen hebben een grote invloed op het aantal aanvragen voor de EIA.⁹⁶

4.3.4 Effecten van de EIA



Figuur 6. Bron: CBS StatLine

Figuur 6 laat zien dat de jaarlijkse hoeveelheid energiebesparing per investering een stijgend verloop heeft. Ook de hoeveelheid bespaarde energie per geïnvesteerde euro toont tussen 2002 en

2008 een stijgend verloop. De gemiddelde hoeveelheid energiebesparing per aanvraag voor de EIA steeg sneller dan de gemiddelde energiebesparing van de totale investeringen. De daling in 2009 hangt samen met het aanscherpen van de regels om in aanmerking te komen voor de EIA. Technieken met een hoog besparingspotentieel werden van de lijst gehaald. Met betrekking tot de daadwerkelijke bijdrage van de EIA in de totale besparing van het energiegebruik zijn geen conclusies te trekken doordat er nog maar beperkt onderzoek naar is gedaan.⁹⁷

4.3.5 Conclusie EIA

Belastingconcurrentie maakt het niet mogelijk om veel milieubelasting van bedrijven te heffen, er is in Nederland daarom gekozen voor een fiscale stimulans in de vorm van een aftrekpost. De EIA heeft een positief effect gehad op het aantal milieuvriendelijke investeringen in Nederland. Doordat de energiezuinige technieken die in aanmerking komen voor de EIA zijn opgenomen op de energielijst die elk jaar wordt aangepast blijft de stimulans om te investeren in energiezuinige technieken bestaan. De EIA heeft wel een hoog free-rider effect; ongeveer de

⁹⁵ Hiervoor geldt wel een besparingsnorm die afhankelijk is van de sector.

⁹⁶ Ruijs & Vollebergh 2013, hoofdstuk 4.

⁹⁷ Ruijs & Vollebergh 2013, pag 13-14.

helpt van de aanvragen die gedaan worden zouden ook zonder het bestaan van de EIA worden uitgevoerd. De welvaartkosten zijn hierdoor hoog. Daarnaast is het budgettaire risico van de EIA relatief hoog door de afhankelijkheid van externe factoren en doordat alle aanvragen die aan de eisen voldoen toegekend worden.

4.4 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de BPM en de EIA besproken. Beide fiscale regelingen hebben invloed gehad, bij de BPM is de CO₂ uitstoot van nieuw verkochte auto's gedaald en bij de EIA is de energiebesparing per geïnvesteerde euro licht gestegen. Beide maatregelen hebben ook een gemeenschappelijk nadeel. Doordat de maatregelen milieuvriendelijk gedrag fiscaal stimuleren wordt de grondslag van de belastingheffing kleiner en raakt de budgettaire functie van belastingen achtergesteld.

5. De gevolgen van fiscaal milieu-instrumentalisme

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn twee specifieke voorbeelden van fiscaal milieu-instrumentalisme besproken. In dit hoofdstuk zal de invloed van fiscaal milieu-instrumentalisme in het algemeen op de werking van het belastingstelsel worden besproken.

Belangrijk bij fiscaal instrumentalisme is dat voldaan blijft worden aan de basisbeginselen en -voorwaarden zoals deze genoemd zijn in hoofdstuk 2. Fiscaal instrumentalisme staat met betrekking tot beginselen als rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en neutraliteit in een zekere spanning.⁹⁸ Een paar van de genoemde nadelen in hoofdstuk 3 hebben mogelijke gevolgen voor de effectiviteit van het belastingstelsel.

De spanning van het fiscaal-instrumentalisme tot de beginselen en de relevante nadelen met betrekking tot de effectiviteit zullen in dit hoofdstuk nader worden besproken.

5.2 De invloed van fiscaal milieu-instrumentalisme

5.2.1 De belastingparadox

Milieubelastingen geven een stimulans om zuiniger met het milieu om te gaan, milieuschadelijke activiteiten als het gebruik van energie en het rijden met een auto worden belast, en het investeren in milieuvriendelijke of energiezuinige technieken wordt gestimuleerd. Belangrijk om te realiseren is dat bij fiscaal milieu-instrumentalisme geen gebruik wordt gemaakt van regels die puur een gedragsverandering kunnen beogen, belastingen hebben allereerst een budgettaire functie. Bij fiscaal milieu-instrumentalisme knelt het op dit gebied. De goederen die belast worden zijn vervuilend voor het milieu, de belasting heeft een ontmoedigende werking op de mate van gebruik of aanschaf van deze goederen. Bij een succesvol beleid zal de mate van gebruik of de verkoop van de goederen afnemen en zal het goed niet tot nauwelijks meer gebruikt of aangeschaft worden. Tegelijkertijd is het voor de overheid een doel om met de milieubelasting financiële middelen op te halen en is het niet wenselijk dat de belastinggrondslag afneemt. Bij de keuze welke goederen belast moeten worden vanuit milieuoogpunt speelt dit ook een rol. Het belasten van een inelastisch milieuvervuilend goed zorgt voor relatief hoge belastingopbrengsten maar de verandering van het gedrag zal klein zijn. De keuze is dus óf een relatief stabiele opbrengst zodat de belastinggrondslag intact blijft maar er ook een relatief kleine gedragsverandering zal

⁹⁸ Gribnau *NTFR* 2013/444.

plaatsvinden, óf een sterke regulerende werking waarbij de gedragsverandering groot is maar de belastinggrondslag kleiner wordt.⁹⁹ Hiernaast is het vanuit de neutraliteitsgedachte van belang dat de belastingstructuur in het algemeen zo min mogelijk gedragsreacties te weeg brengt, de wetgever moet bij het maken van belastingwetgeving onpartijdig zijn en gegronde redenen hebben om bepaalde groepen te bevoordelen of te benadelen.¹⁰⁰

Dat de doelen tegenstrijdig zijn erkent ook de Staatssecretaris van Financiën in Autobrief II: “wijzigt het gedrag zoals de beleidsmaker beoogde, dan zakken de belastinginkomsten in, wijzigt het gedrag niet, dan faalt het beleid.”

5.2.2 Free-rider gedrag

In hoofdstuk 4 is specifiek ingegaan op de werking van de BPM en de EIA, een effect waar deze regelingen, en de EIA in het bijzonder, mee te maken hebben is het deadweight-loss dat veroorzaakt wordt door het free-riders effect. Het free-riders effect houdt in dat ook zonder de regeling dezelfde keuze gemaakt zou zijn. De fiscale stimulans die in deze gevallen gegeven wordt is dan dus overbodig geweest. Bijvoorbeeld bij de EIA, waar het percentage free-riders rond de 47% ligt, gaat het in de periode 2006-2010 om €224 miljoen aan belastinggeld dat besteed is aan free-riders; dit is 35% van de totale uitgave aan de EIA in die periode. Het bestaan van de EIA is in deze gevallen niet doorslaggevend geweest in het maken van de investeringsbeslissing¹⁰¹

Voor regelingen zoals de EIA is een beperkt aantal opties om het free-riders effect te verminderen vanwege het generieke karakter van de regeling.¹⁰² Als een van de algemene oplossingen van het free-riders effect wordt vereenvoudiging van het belastingstelsel gezien, met de instrumentalistische fiscale wetgeving doet de overheid precies het tegenovergestelde.¹⁰³

5.2.3 De belastingmoraal

Fiscaal-instrumentalisme heeft ook een invloed op de manier waarop belastingplichtigen tegen het belastingstelsel aankijken. Uit onderzoek van de Belastingdienst is gebleken dat de meeste burgers bereid zijn om belasting te betalen. Op een schaal van 1 tot 5 wordt een gemiddelde van 4,2 gehaald als reactie op de vraag hoe belangrijk het voor burgers is om zich aan de belastingregels te houden. De houding van burgers bij het betalen van belasting is ook

⁹⁹ Gribnau *WFR* 1997/807 & Vollebergh 2012, hoofdstuk 3 & Gribnau *TFR* 2013/444.

¹⁰⁰ Vollebergh 2014, pag 41.

¹⁰¹ Volkerink e.a. 2012, hoofdstuk 3.6.

¹⁰² Volkerink e.a. 2012, hoofdstuk 3.6.

¹⁰³ Happé 2011.

onderzocht. In 2015 ziet een kleine 39% het als bijdragen aan de samenleving, ongeveer 41% ziet het als iets afstaan en de overige 20% ziet het betalen van belasting als het worden afgenomen van een persoonlijk bezit. Ten opzichte van 2014 is het percentage van belastingplichtigen die het betalen van belasting zien als iets bijdragen gedaald met ruim 3,5%.¹⁰⁴

De invoering van instrumentele wetgeving in het belastingstelsel heeft invloed gehad op de houding van belastingplichtigen. Over het algemeen is er sprake van meer calculerend gedrag en zijn de belastingplichtigen actiever op zoek naar manieren om minder belasting te betalen. De toegenomen complexiteit, het minder stabiele belastingstelsel en een lagere kwaliteit van de wetgeving (o.a. door het opnemen van vele uitzonderingen) hebben geleid tot een afnemend gezag van de belastingwetgeving, en doet af aan de rechtszekerheid. Doordat de wetgever het belastingstelsel gebruikt als middel tot gewenste gedragsprikkel bij belastingplichtigen, wordt de belastingwetgeving vanuit burgers meer een stelsel van regels zonder achterliggende moraal en wordt het een stimulans om te zoeken naar manieren om zo min mogelijk belasting te betalen.¹⁰⁵ Het belang van anderen speelt dan een kleinere rol in de eigen keuzes. Een steeds lagere belastingmoraal kan leiden tot het al eerder besproken free-rider gedrag. Om dit ongewenste gedrag tegen te gaan kan de overheid reageren door de regels verder te verfijnen, met een steeds complexer belastingstelsel tot gevolg. Hierbij gaat de focus op de technische kant van de wetgeving liggen en raken de beginselen van het belastingrecht op de achtergrond.¹⁰⁶

Ook op ondernemingen heeft het fiscaal-instrumentalisme effect. Het belastingrecht is een markt geworden gericht op het behalen van fiscaal voordeel, waarbij belastingen worden gezien als kostenpost zonder normatief karakter.¹⁰⁷ Een fiscaal stelsel met veel technische regels geeft de mogelijkheid om fiscale constructies op te zetten en de belastingdruk te minimaliseren.¹⁰⁸

5.2.4 Groen belastingstelsel

Een argument dat gebruikt wordt als voordeel voor fiscaal milieu-instrumentalisme is dat door het gebruik van milieu te belasten de belastingdruk van arbeid kan verschuiven naar milieu.¹⁰⁹

Ook het kabinet onderschreef in 2014 met een brief aan de Tweede Kamer de ambitie om groene

¹⁰⁴ Belastingdienst 2015.

¹⁰⁵ Strik 1999, p. 118 e.v.

¹⁰⁶ Freedman 2004, pag. 334-335.

¹⁰⁷ Happé 2011, deel 1.

¹⁰⁸ Gribnau *TFR* 2013/444.

¹⁰⁹ Vollebergh 2014, pag 7.

ambities te ondersteunen en vrijgekomen middelen in te zetten voor lagere lasten op arbeid en ondernemen.¹¹⁰

Uit de hierboven genoemde punten blijkt dat fiscaal vergroenen door de kosten van het milieu via belastingen onderdeel te maken van de prijs niet altijd meer inkomsten tot gevolg heeft. Het gewenste gedragseffect van groene belastingen leidt tot belastingderving, dus in plaats van met de belasting op het milieu extra inkomsten te generen waarmee bijvoorbeeld de belasting op arbeid verlaagd kan worden, zijn door het teruglopen van de inkomsten uit bijvoorbeeld de BPM andere belastingen nodig om de budgettaire factor van die belasting over te nemen. Van de mogelijkheid om de belastingdruk van arbeid naar milieu te verschuiven door de opbrengst van de milieubelastingen lijkt dus nog geen sprake.¹¹¹

5.2.5 Toetsingskader

Met betrekking tot de interne verhouding bij de overheid heeft het gebruik van instrumentalistische regels tot gevolg dat er een scheiding ontstaat tussen het vakdepartement dat is belast met de beleidsverantwoordelijkheid en het vakdepartement dat is belast met de budgetverantwoordelijkheid. Elk departement kan in beginsel een fiscaal-instrumentalistische regel invoeren. De uitvoering van deze regel, en dus de budgetverantwoordelijkheid ligt daarentegen bij het Ministerie van Financiën.¹¹²

Bij de keuze van de overheid om het beleid via het belastingstelsel uit te voeren is het daarom van belang dat het doel van de regeling duidelijk is onderbouwd. Ook voor een toelichting voor de keuze voor fiscaal instrumentalisme, waarbij mogelijke voor- en nadelen van het instrument moeten worden vastgelegd, zoals in hoofdstuk 3 al is besproken, heeft de overheid een eigen toetsingskader; het toetsingskader voor belastinguitgaven. Het duidelijk vastleggen van de doelen op een manier die ook te toetsen is gebeurt vaak niet, blijkt uit onderzoek van de Rekenkamer (1999)¹¹³. De nagestreefde doelen, de uitgangssituatie en de termijn waarop het doel gerealiseerd moet zijn, zijn vaak niet duidelijk geformuleerd. De invloed van instrumentalisme is daarom lastig in kaart te brengen. De Algemene Rekenkamer heeft een toetsingskader opgesteld om hier meer duidelijkheid in te krijgen.

¹¹⁰ Ministerie van Financiën 16-9-2014, nr. AFP/2014/780 (kamerbrief).

¹¹¹ Vollebergh 2012, hoofdstuk 3. & Spanjers WFR 2015/1190.

¹¹² Commissie Inkomstenbelasting en Toeslagen 2013

¹¹³ Kamerstukken II 1998/99, 26 452, nr. 2.

Dit toetsingskader bestaat uit de volgende onderdelen:

- de probleemstelling;
- de doelformulering;
- de noodzaak van financiële interventie;
- de reden waarom gebruik gemaakt wordt van een (fiscale) subsidie in plaats van een heffing;
- de reden waarom gebruik gemaakt wordt van een fiscale subsidie in plaats van een directe subsidie;
- een evaluatie bij invoering of aanpassing van de regeling.

In 2008 heeft de Algemene Rekenkamer een terugblik gedaan op hun onderzoek uit 1999. De conclusie is dat het toetsingskader nog onvoldoende wordt gebruikt. De eerste drie punten worden wel meegenomen in de beleidsvoorbereiding, de andere drie punten zijn daar niet zichtbaar in.¹¹⁴

Een ander effect dat door het scheiden van de beleids- en budgetverantwoordelijkheid bij fiscaal instrumentalisme veroorzaakt wordt is dat de belastinguitgaven zich onttrekken aan de uitgavennormen. De hoogte van de uitgaven wordt meestal alleen bij het invoeren van de regeling bepaald en de meeste regelingen hebben een ‘open eind’¹¹⁵. Met het opnemen van de belastinguitgaven in de miljoenennota is iets meer inzicht gekomen in de kosten van de instrumentalistische regels en het budgettair belang dat daarmee samenhangt. De evaluaties van de regelingen is nog niet toereikend; vooral de uitvoeringskosten, waaronder de aandacht voor administratieve lasten, en een evaluatie van de effectiviteit van de belastinguitgaven ontbreken vaak.¹¹⁶

5.3 Minder instrumentalisme?

5.3.1 Visie van de overheid

Uit het voorgaande blijkt dat met fiscaal instrumentalisme vaak ook onbedoelde of ongewenste effecten ontstaan. Na een periode waarin veel instrumentalistische regels in het fiscale stelsel werden ingevoerd¹¹⁷ wordt het gebruik van fiscaal instrumentalisme door het kabinet dan ook niet langer als meest geschikte manier voor het uitvoeren van beleid gezien. Onder andere in de nota ‘De fiscale agenda’ heeft de overheid na het constateren van de ongewenste bijwerkingen

¹¹⁴ Kamerstukken II 2007/08, 26 452, nr. 5, pag. 7-8.

¹¹⁵ Deze regelingen hebben geen maximaal budget en kunnen hierdoor tot begrotingstekorten leiden.

¹¹⁶ Commissie Inkomstenbelasting en Toeslagen 2013

¹¹⁷ Voornamelijk in de periode (1994-2000) van W.A.F.G Vermeend als Staatsecretaris van Financiën is er veel fiscaal instrumentalistische wetgeving ingevoerd.

van fiscaal instrumentalisme een beleid opgesteld dat is gericht op een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel.¹¹⁸

Op het gebied van eenvoud is het probleem dat door de vele fiscale faciliteiten belastingplichtigen niet meer weten of ze recht hebben op een regeling, of dat ze recht hebben op een faciliteit voor gedrag dat ze al van plan waren te vertonen (het eerder besproken free-riders effect). Aan de kant van de overheid heeft het instrumentalisme geleid tot een complex belastingstelsel met hoge uitvoeringskosten tot gevolg. Bij soliditeit komt naar voren dat de overheid veel waarde hecht aan een solide belastingopbrengst aangezien een stabiel overheidsbeleid daarmee samenhangt. Brede grondslagen en lage tarieven verbeteren de soliditeit van het belastingstelsel, instrumentalistische regels hebben een tegenovergestelde werking. Bij een fraudebestendig belastingstelsel staat voorop dat iedereen in de maatschappij zijn deel betaalt. Met betrekking tot het gebruik van fiscale instrumenten gaat het kabinet onderzoeken welke mogelijkheden er zijn tot het beperken van het aantal regelingen met als doel het verbreden van de belastinggrondslag.¹¹⁹

5.3.2 Alternatieven

Naast de al eerder besproken aanpassingen in de fiscaal instrumentalistische wetgeving, zijn er ook manieren om het milieubeleid uit te voeren, deze alternatieven kunnen ook buiten de fiscale sfeer liggen. Uit onderzoek van de Studiecommissie Belastingstelsel is gebleken dat fiscaal instrumentalisme vanuit milieuoogpunt lang niet altijd het meeste geschikte instrument is wat de overheid tot haar beschikking heeft, zeker niet als het gaat om gedragsbeïnvloeding. Andere instrumenten die de overheid tot haar beschikking heeft zijn reguleringen, subsidies of andere prijsinstrumenten zoals emissiehandel. In vergelijking met deze instrumenten is fiscaal instrumentalisme vaak efficiënter aangezien de belastingplichtige zelf de keuze heeft op welke manier het milieuvervuilend gedrag wordt teruggedrongen. De alternatieve instrumenten hebben als voordeel dat ze meer zekerheid bieden over het behalen van het milieudoel omdat dat in beginsel hun enige doel is. Verder zijn belastingen een typisch nationaal instrument, waardoor het een lastig en langdurig proces kan worden om er internationale afspraken over te maken. Hierdoor bestaat het risico dat ze niet efficiënt zijn door de verschuiving van de uitstoot naar het buitenland. Voor de alternatieven voor fiscale regelingen gaat dat eenvoudiger, mede omdat er geen unanimititeit over hoeft te bestaan bij het maken van Europese afspraken. Een

¹¹⁸ Kamerstukken II 2010/11, 32740, nr. 1.

¹¹⁹ Ministerie van Financiën 16-9-2014, nr. AFP/2014/780 (kamerbrief)

ander voordeel van de alternatieve instrumenten is dat het beter mogelijk is het gedrag te beïnvloeden op de plek waar de uitstoot plaats vindt. Belastingen leggen de prijsprikkel vaak neer bij het product, dit is bijvoorbeeld het geval bij de besproken BPM waar de prijsprikkel bij de aanschaf van het voertuig ligt en niet bij het daadwerkelijke gebruik.¹²⁰

5.4 Conclusie

Bij fiscaal milieu-instrumentalisme is de keuze voor de goederen waarover de belasting geheven wordt belangrijk. Een stabiele belastingopbrengst is belangrijk voor de overheid. Als de instrumentele belasting op een inelastisch goed wordt geheven zijn de opbrengsten stabiel, maar de gedragsverandering klein, en omgekeerd. Een goede afweging tussen het budgettaire belang en de gedragsinvloed van de instrumentele regel moet dus gemaakt worden. Een gevaar bij instrumentalistische wetgeving is free-rider gedrag. Belastingplichtigen krijgen een fiscaal voordeel voor gedrag dat ze ook zonder dat voordeel zouden tonen. Verder heeft fiscaal-instrumentalisme een grote invloed op de belastingmoraal. Door de instrumentele wetgeving wordt het stelsel complexer, minder kwalitatief en levert het in aan gezag; dit leidt tot minder rechtszekerheid. De achterliggende moraal bij de fiscale wetgeving wordt minder zichtbaar, wat leidt tot een stimulans om te zoeken naar manieren om minder belasting te betalen.

Doordat het vergroenen van het fiscale stelsel tot gevolg heeft dat bestaande belastingen aan grondslag inleveren is het niet mogelijk om met de opbrengsten van milieubelastingen de belasting op arbeid te verlagen, eerst moet de budgettaire derving van de milieubelastingen worden opgevangen.

De overheid heeft voor zichzelf een toetsingskader om het gebruik van de instrumentalistische maatregelen goed te verantwoorden, dit gebeurt nog niet altijd. Moeilijkheden hierbij zijn de scheiding van de beleids- en budgetverantwoordelijkheid.

Door de ongewenste bijwerkingen op het gebied van complexiteit, soliditeit en fraudebestendigheid van fiscaal-instrumentalisme heeft de overheid als wens het aantal instrumentalistische regels te beperken. Alternatieve instrumenten kunnen op een eenvoudigere manier dezelfde milieudoelen bereiken.

¹²⁰ Vollebergh 2012, hoofdstuk 6. & Studiecommissie Belastingstelsel 2010.

6. Samenvatting en conclusie

In deze scriptie is onderzocht op welke manier fiscaal instrumentalisme vanuit milieubeleid op een effectieve en efficiënte manier het gedrag van consumenten en producenten kan beïnvloeden. Aan de hand van vier deelvragen is deze probleemstelling onderzocht .

Allereerst staat de functie van het belastingstelsel centraal. Een overheid heeft als bestuur van een land diverse taken; belangrijke taken zijn het voorzien in collectieve goederen en het sturen van het gedrag van de maatschappij. Het uitvoeren van deze taken kost geld. Het belangrijkste instrument voor overheden om inkomsten te genereren is het heffen van belastingen. Het heffen van belastingen kan, op volgorde van belang, onderverdeeld worden in drie functies:

- de budgettaire functie: het realiseren van opbrengsten voor de overheidsactiviteiten;
- de herverdelende functie: het beïnvloeden van de inkomensverdeling tussen de inwoners door herverdeling;
- de instrumentele functie: het sturen van gedrag van natuurlijke personen en ondernemingen om beleidsdoelen uit te voeren.

Bij het heffen van belastingen speelt een aantal basisbeginselen en -voorwaarden die een effectief belastingstelsel kenmerken. De belangrijkste beginselen zijn het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Verder is het voornamelijk van belang dat het systeem betrouwbaar en constant is.

Hierop volgend is onderzocht wanneer sprake is van fiscaal instrumentalisme, wanneer dat vanuit milieubeleid komt en welke vormen daarbij horen. Fiscaal instrumentalisme heeft twee vormen, te weten de stimulerings- en de ontmoedigingsmaatregelen. Stimuleringsmaatregelen zijn overheidsuitgaven veroorzaakt door voorzieningen in de wet die leiden tot derving of uitstel van belastingontvangsten, ontmoedigingsmaatregelen zijn belastingen op specifieke activiteiten die een prijsverhoging tot gevolg hebben.

Het milieubeleid van de Nederlandse overheid is erop gericht om inwoners van Nederland bewust met het milieu te laten omgaan en gericht op het terugdringen van milieuvervuiling. De financiering van het milieubeleid gebeurt via het belastingstelsel. Gedeeltelijk zijn hiervoor specifieke milieubelastingen maar daarnaast worden milieumaatregelen ook gefinancierd via andere belastingen. De specifieke milieubelastingen hebben naast de budgettaire functie ook de sturende functie, dat geldt niet voor de andere belastingen waarvan de overheid de opbrengst gebruikt ter financiering van milieu-uitgaven. In Nederland is de milieubelastingdruk relatief hoog. Het uitvoeren van het milieubeleid via het belastingstelsel gebeurt op een aantal

manieren. Er zijn onder andere belastingwetten met een specifiek milieudoel als grondslag, maar er zijn ook regels die vanuit milieubeleid zijn opgenomen als onderdeel van bestaande wetten die zelf geen milieudoel hebben. Belangrijk bij de uitwerking van het milieubeleid is dat de vervuiler betaalt voor zijn milieuvervuiling. Door het invoeren van heffingen en belastingen op milieuvervuilende producten of diensten worden de kosten van het milieugebruik geïnternaliseerd in de prijs en draagt de vervuiler bij in de milieukosten die hij veroorzaakt. Het uitvoeren van het milieubeleid via het fiscale stelsel heeft een aantal gevolgen. Belangrijke voordelen zijn het aansluiten bij het fiscale systeem, waardoor er geen nieuwe organisaties hoeven te komen voor de uitvoering, het beleid een grote reikwijdte krijgt en de doelmatigheid groot is, vervuilers krijgen een blijvende incentive om het vervuilende gedrag ten aanzien waarvan de belasting geheven wordt te verlagen. Belangrijke nadelen van het instrumentalistisch gebruik van het belastingstelsel zijn het risico op een ingewikkeld uitvoeringsstelsel door de opeenstapeling van wetten en het verkleinen van de belastinggrondslag waardoor de budgettaire functie van het belastingstelsel in gevaar komt. De financiële risico's van de nadelen moeten goed op waarde worden geschat en worden meegenomen in de keuze voor fiscaal (milieu-)instrumentalisme.

Vervolgens is de werking van twee fiscale milieu-instrumentele regelingen uiteengezet. De manier waarop fiscaal instrumentalisme effect heeft op het gedrag van de maatschappij hangt samen met wat voor soort regeling het is. Het effect van de milieumaatregelen in de BPM hebben als gevolg gehad dat de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte voertuigen en van het wagenpark in het geheel gedaald is. Hoewel de BPM in de eerste plaats een budgettaire functie heeft, heeft het afhankelijk maken van de BPM van de CO₂-uitstoot geleid tot een budgettaire derving. Hiernaast zijn de uitvoeringskosten relatief hoog door de complexiteit en de inbreuk op de normale heffingsstructuur. Verder is het marktversturende effect groot door het prijsverhogende effect en blijven andere schadelijke stoffen als NO_x en PM₁₀ buiten de heffing. Ten slotte heeft het instrumenteel gebruik van de BPM er toe geleid dat de BPM in de afgelopen jaren diverse keren ingrijpend is veranderd; dit gaat in tegen het rechtzekerheidsbeginsel.

Belastingconcurrentie maakt het heffen van (hoge) milieubelastingen op bedrijven lastig. In Nederland is er daarom voor gekozen om richting bedrijven een stimulerend vergroeningsbeleid te voeren. Het effect van de EIA is positief op het aantal energiezuinige investeringen. Door het steeds vernieuwen van de energielijst ten behoeve van de EIA blijft er ook een stimulans bestaan om te investeren in energiezuinige technieken. Een groot nadeel van de EIA is het free-rider

effect waardoor de welvaartskosten hoog zijn; daarnaast zorgt het ‘open einde’ karakter voor budgettaire risico’s.

Ten slotte is bekeken wat de invloed is van fiscaal milieu-instrumentalisme op de werking van het belastingstelsel. De invloed van de regelingen die voortkomen vanuit fiscaal milieu-instrumentalisme hangt grotendeels af van welke goederen er belast worden. Het belasten van een inelastisch milieuvervuilend goed zorgt voor relatief hoge belastingopbrengsten maar de verandering van het gedrag zal klein zijn. De keuze is dus óf een relatief stabiele opbrengst zodat de belastinggrondslag blijft bestaan maar er ook een relatief kleine gedragsverandering zal plaatsvinden, óf een sterke regulerende werking waarbij de gedragsverandering groot is maar de belastinggrondslag kleiner wordt. Hiernaast speelt het free-riders gedrag een grote rol. Bij de EIA bestaat 35% van de uitgave uit free-riders die gebruik maken van de regeling.

Door het fiscaal instrumentalisme wordt het belastingstelsel complexer, minder stabiel en gaat de kwaliteit van de wetgeving omlaag, dit heeft tot gevolg dat belastingplichtigen meer calculerend zijn geworden en actiever op zoek zijn gegaan naar manieren om minder belasting te betalen. Door de complexiteit van de instrumentele wetgeving en de versmalling van de grondslag die de regelingen met zich brengen is er sprake van een budgettaire derving en moeten andere belastingen de budgettaire derving opvangen. Van een verschuiving van de belastingdruk van arbeid naar milieu lijkt nog geen sprake.

Het toetsingskader wat de overheid heeft ingesteld om meer controle te krijgen over en inzicht te hebben in instrumentele wetgeving wordt nog onvoldoende nageleefd, vooral in de uitvoeringskosten en effectiviteit van de regelingen is, mede door de scheiding van beleids- en budgetverantwoordelijkheid, nog onvoldoende inzicht.

Sinds de nota ‘De fiscale agenda’ streeft de overheid naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel. Het beperken van het aantal instrumentalistische regelingen hangt hiermee samen. Alternatieven als regulering, subsidies en prijsinstrumenten bieden meer zekerheid en zijn eenvoudiger internationaal te regelen.

Met het fiscaal milieu-instrumentalisme wordt het belastingstelsel op een manier gebruikt waarbij niet de budgettaire functie centraal staat, maar de instrumentalistische functie. Het gevaar hiervan is dat belangrijke beginselen en voorwaarden in de wetgeving worden veronachtzaamd. Belangrijk is dat het fiscale stelsel eenvoudig en solide is opgebouwd, het

invoeren van veel instrumentalistische belastingwetgeving heeft hier een nadelige invloed op; het behalen van een stabiele belastingopbrengst wordt hierdoor onzeker.

Bij het opstellen van fiscaal instrumentalistisch wetgeving is het voor de overheid belangrijk om duidelijke en meetbare doelen te stellen en die ook te evalueren. Om effectieve regelingen op te stellen is het van belang dicht bij de kernwaarden van het belastingstelsel te blijven; de regelingen moeten zekerheid geven en specifiek zijn om ongewenste bijwerkingen te voorkomen. Met betrekking tot de efficiëntie van de regeling voortkomend uit fiscaal milieu-instrumentalisme moet de uitvoerbaarheid van het belastingstelsel nauwkeurig in de gaten gehouden worden, instrumentele wetgeving kan leiden tot een complex stelsel voor zowel de overheid als de belastingplichtige met hoge uitvoeringskosten tot gevolg. Meer aandacht voor het goed naleven van het door de overheid zelf opgestelde toetsingskader speelt hier een essentiële rol in.

Bronnen

Literatuur

Adam 2010

S. Adam e.a. 'Dimensions of Tax Design', Oxford: OUP Oxford 2010.

Avi-yonah *Tax L. Rev.* 60 no. 1 2006

R.S. Avi-yonah 'The three goals of taxation', *Tax L. Rev.* 60 no. 1, p. 1–28.

Van den Bergh *WFR* 1962/737

S. van den Bergh, 'Het draagkrachtbeginsel' *WFR* 1962/737.

Blom, Nelissen & Smit 2013

M.J. Blom, D. Nelissen & M.E. Smit *Is fiscale vergroening goed voor de economie?*, Delft, CE Delft: 2013.

Blom e.a. 2008

M.J. Blom e.a. *Fiscale vergroening*, Delft, CE Delft: 2008.

Boer 2013

J.P. Boer *Sturende belastingheffer een monster?*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

Bovenberg & Stevens 2010

A.L. Bovenberg & L.G.M. Stevens 'Het fiscale stelsel van de toekomst', in: *Jaarboek Overheidsfinanciën 2010*, 2010, p. 117–131.

Caminada e.a. 2007

C.L.J. Caminada e.a. 'Belasting met beleid', Den Haag: Sdu Uitgevers 2007, p. 1–14.

CBS 2015

CBS *Green Growth in the Netherlands 2015*, Den Haag: Statistics Netherlands 2015.

Commissie Inkomstenbelasting en Toeslagen 2013

Commissie Inkomstenbelasting En Toeslagen *Naar een activerender belastingstelsel*, Den Haag: 2013.

Daniëls & Koelemeijer 2016

B. Daniëls & R. Koelemeijer *Kostenefficiëntie van beleidsmaatregelen ter vermindering van broeikasgasemissies*, Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving 2016.

Eurostat 2014

Europese Commissie, *Taxation trends in the European Union*, 2014 edition.

Freedman *British tax review* 2006

J. Freedman 'Defining taxpayer responsibility: in support of a general anti-avoidance principle', *British tax review* 2006, 332, p. 332–357

Fullerton, Leicester & Smith NBER 2008

D. Fullerton, A. Leicester & S. Smith 'Environmental taxes', *NBER* 2008.

Geilenkirchen, Renes & Van Meerkerk 2014

G. Geilenkirchen, G. Renes & J. Van Meerkerk *Vergroening van de aanschafbelasting voor personenauto's. Effecten op de verkoop van zuinige auto's en de CO₂-uitstoot*, Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving 2014,

Gribnau WFR 1995/1889

J.L.M. Gribnau 'Belastingrechtvaardigheid' *WFR* 1995/1889.

Gribnau WFR 1997/807

J.L.M. Gribnau 'Grenzen aan instrumentalisering', *WFR* 1997/807.

Gribnau TFO 1999/129

J.L.M. Gribnau, 'Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt' *TFO* 1999/129.

Gribnau NTFR 2012/517

J.L.M. Gribnau 'instrumentalisme en vrijheid' *NTFR* 2012/517.

Gribnau TFR 2013/444

J.L.M. Gribnau 'Belastingen en ethiek: de ethische dimensie van tax planning', *TFR* 2013/444.

Gribnau NTFR 2013/14(10)

J.L.M. Gribnau 'Respect voor het recht', *NTFR* 2013/14(10).

Groenewegen WFR 1994/741

G. Groenewegen 'Wet belastingen op milieugrondslag', *WFR* 1994/741.

Groothuis 2014

F. Groothuis *New Era. New Plan. Fiscal Reforms For An Inclusive, Circular Economy. Case Study the Netherlands*, Auterlitz: The Ex'tax Project 2014.

Happé 2011

H. Happé *Belastingrecht en de geest van de wet*, Tilburg: Tilburg University 2011.

ING economisch bureau 2013

ING economisch bureau, 'Veroudering wagenpark remt verlaging CO₂ uitstoot', ING Bank, Amsterdam: 2013.

Kampman e.a. 2001

B. Kampman e.a. 'hebben autobelastingen en accijnzen effect?', Delft, CE Delft: 2001.

Kok e.a. 2011

R. Kok e.a. *Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's*, Rotterdam: Ecorys 2011.

De Kramer WFR 1991/1861

C. de Kramer, 'over het doel(matigheidsbeginsel) heen geschoten' *WFR* 1991/1861.

De Langen 1954

W. J. de Langen, 'De grondbeginselen van het Nederlandse Belastingrecht', Alphen aan den Rijn: N. Samson 1954, blz. 39.

Van Leijenhorst WFR 1998/889

G.J. van Leijenhorst 'De fiscale toekomst getoetst aan de beginselen van behoorlijke belastingheffing', *WFR* 1998/889.

Maathuis WFR 1990/725

H.H.M. Maathuis 'Belastingen en milieu', *WFR* 1990/725.

Van Meerkerk & Renes 2014

J. van Meerkerk & G. Renes *Greening the Dutch car fleet: the role of differentiated sales taxes*, Den Haag: PBL 2014.

Niessen WFR 1997/653

R.E.C.M. Niessen, 'Instrumentalisme en belastingrecht' *WFR* 1997/653.

Niessen NTFR 2008/1362

R.E.C.M. Niessen, 'De vervuiler betaalt' of het beginsel van de bevlogen belastingheffing' *NTFR* 2008/1362.

OECD 2014

OECD *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Parijs: OECD Publishing 2014.

OECD 2015

OECD, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy' Action 1 - 2015 Final Report, Parijs: OECD Publishing 2015.

Overboom WFR 2005/1673

J.T.P. Overboom 'Belasting van personenauto's en motorrijwielen mr.', *WFR* 2005/1673.

Pieterse WFR 2015/1466

L.J.A. Pieterse, 'Boekbespreking' (bespreking van H. Vording 'Tweehonderd jaar Rijksbelasting' *WFR* 2015/1466.

Planbureau Voor De Leefomgeving 2008

Planbureau Voor De Leefomgeving *Milieubalans 2008*, Bilthoven: PBL 2008.

Rijksdienst Voor Ondernemend Nederland 2016

Rijksdienst Voor Ondernemend Nederland *Energie-investeringsaftrek (EIA)*, Den Haag 2016.

Ruijs & Vollebergh 2013

Ruijs & H. Vollebergh *Lessons from 15 Years of Experience with the Dutch Tax Allowance for Energy Investments for Firms*, Bilthoven: PBL 2013.

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland 2014

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, '*Energie-investeringsaftrek (EIA)*', Zwolle 2014.

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland 2016

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, ‘Energie-investeringsaftrek (EIA)’, Zwolle 2016.

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland 2016

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, ‘MIA\\Vamil’, Zwolle 2016.

Schuurman WFR 1981/529

J. Schuurman ‘Milieuheffingen: de vergeten functie’, *WFR* 1981/529.

Simons WFR 1978/174

A.L.C. Simons ‘Milieuheffingen: meer heffing dan milieu’, *WFR* 1978/174.

De Smit & Stevens 2013

R.C. de Smit & L. Stevens, ‘Elementair belastingrecht’, Deventer: Kluwer 2013.

Smith 2015

S. Smith *Taxation*, Oxford: Oxford University Press 2015.

Spanjers WFR 2015/1190

M.P.A. Spanjers ‘Milieumaatregelen en autobelastingen’, *WFR* 2015/1190.

Strik 1999

S. Strik, ‘Enkele opmerkingen over fiscale ethiek’, in: J.L.M. Gribnau (red.), 1999, p. 118 e.v.

Studiecommissie Belastingstelsel 2010

Studiecommissie Belastingstelsel ‘Continuïteit en vernieuwing’, *Continuïteit en vernieuwing, Een visie op het belastingstelsel* 2010.

Tuk WFR 1970/1049

C.P. Tuk, ‘Belastingen. Indeling in drie groepen’ *WFR* 1970/1049

Van der Veen 2004

H.C.J. van der Veen *Het effect van milieubeleid op locatiebeslissingen van bedrijven. Verplaatsen, sluiten of innoveren?*, Groningen: Rijksuniversiteit Groningen 2004.

Vermeend WFR 1996/209

W.A. Vermeend ‘Instrumentalisering van het belastingrecht’, *WFR* 1996/209.

Volkerink e.a. 2012

B. Volkerink e.a. *Evaluatie Energie Investeringsaftrek*, Rotterdam: Ecorys 2012.

Vollebergh 2012

H. Vollebergh *milieubelastingen en groene groei*, Den Haag: PBL 2012.

Vollebergh 2014

H. Vollebergh *Fiscale vergroening: uitdagingen voor de belastingen op energie.*, Den Haag: PBL 2014.

Vollebergh e.a. 2014

H. Vollebergh e.a. *Milieubelastingen en Groene Groei, Deel II: Evaluatie van belastingen op energie in Nederland vanuit milieuperspectief*, Den Haag: PBL 2014.

Wasch WFR 1978/509

E.P.J. Wasch 'Milieueffingen, weg ermee?', *WFR* 1978/509.

Internet

Belastingdienst 2015

Belastingdienst 'Fiscale monitor 2015', <https://www.fiscalemonitor.nl/> gepubliceerd op 23 september 2015, geraadpleegd op 7 juni 2016.

CBS 2015

CBS, 'Milieubelastingen brengen bijna 24 miljard euro op', <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?DM=SLNL&PA=80302NED&D1=3&D2=1-2&D3=15-24&HDR=T&STB=G1,G2&VW=T> gepubliceerd op 1 september 2015, geraadpleegd op 10 mei 2016.

CBS, PBL & Wageningen (UR), 2016

CBS, PBL, Wageningen (UR), 'CO2-emissie per voertuigkilometer van nieuwe personeneauto's 1998-2014' www.compendiumvoordeleefomgeving.nl: 2016. CBS, Den Haag; Planbureau voor de Leefomgeving, Den Haag/Bilthoven en Wageningen UR, Wageningen 2016.

CBS StatLine 2015

CBS StatLine, 'Verkeersprestaties motorvoertuigen; kilometers, voertuigsoort, grondgebied', <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?DM=SLNL&PA=80302NED&D1=3&D2=1-2&D3=15-24&HDR=T&STB=G1,G2&VW=T> gepubliceerd op 19 oktober 2015, geraadpleegd op 30 mei 2016.

CBS StatLine 2016

CBS StatLine, 'Emissies naar lucht op Nederlands grondgebied; wegverkeer 2016', <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?DM=SLNL&PA=7063&D1=24&D2=1,4&D3=17-26&HDR=G1&STB=T,G2&VW=T> gepubliceerd op 17 maart 2016, geraadpleegd op 30 mei 2016.

Planbureau Voor De Leefomgeving 2012

Planbureau Voor De Leefomgeving, 'Auto's worden steeds zuiniger ... maar CO2-uitstoot per kilometer blijft gelijk' <http://www.pbl.nl/infographic/auto%E2%80%99s-worden-steeds-zuiniger%E2%80%A6-maar-CO2-%E2%80%93-uitstoot-per-kilometer-blijf-gelijk> gepubliceerd op 18 december 2012, geraadpleegd op 27 mei 2016.

Rijksoverheid 2016

Rijksoverheid, 'Stand van zaken klimaatdoelen 2020' <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/klimaatverandering/inhoud/stand-van-zaken-klimaatdoelen-2020>. geraadpleegd op 27 maart 2016.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1992/93, 22 868, nr. 3,

Kamerstukken II 1998/99, 26 452, nr. 2.

Kamerstukken II 2007/08, 26 452, nr. 5

Kamerstukken II 2010/11, 32740, nr. 1.

Autobrief, 1 juni 2011, DV/2011/286 U (kamerbrief).

Ministerie van Financiën 16-9-2014, nr. AFP/2014/780 (kamerbrief).

Autobrief II, 19 juni 2015, IZV/2015/504 M (kamerbrief).

Bijlage 1

CO2-uitstoot van nieuw verkochte personenauto's

	Europa	Nederland	Norm
	<i>gram CO2 per kilometer</i>		
1998	180	180,9	
1999	176	176,7	
2000	172	174,7	
2001	167	174,1	
2002	166	172,6	
2003	164	173,4	
2004	163	170,7	
2005	161	169,5	
2006	160	166,2	
2007	158,7	164,4	
2008	153,6	156,6	
2009	145,7	146,9	
2010	140,3	135,8	
2011	135,7	126,3	
2012	132,2	118,5	
2013	127	109,1	
2014	123,4	107,0	
2015			130
2016			
2017			
2018			
2019			
2020			
2021			95
Bron:	RDW, EEA.		
Referentiecode:	www.clo.nl/nl013412		
Indicatorcode:	0134_004g_clo		
Indicatorversie:	12		

Bijlage 2

Emissies naar lucht op Nederlands grondgebied; wegverkeer					
Onderwerpen_1	Onderwerpen_2	Onderwerpen_3	Perioden	Bronnen	Personenauto's
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2005	mIn kg	18939
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2006	mIn kg	19032
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2007	mIn kg	19289
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2008	mIn kg	19091
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2009	mIn kg	18981
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2010	mIn kg	19062
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2011	mIn kg	19132
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2012	mIn kg	18958
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2013	mIn kg	18797
Emissies	Emissie CO2	Totaal	2014	mIn kg	18614
© Centraal Bureau voor de Statistiek, Den Haag/Heerlen 30-5-2016					
Verkeersprestaties motorvoertuigen; kilometers, voertuigsoort, grondgebied					
Onderwerpen	Kilometers door Nederlandse voertuigen				
Onderwerpen	Totaal kilometers Nederlandse voertuigen				
Voertuigtypes	Personenauto				
Perioden	x mln km				
2005	107617,9				
2006	109346,3				
2007	111630,7				
2008	113064,6				
2009	112892,3				
2010	112388,3				
2011	114538,4				
2012*	113722,8				
2013*	113821				
2014*	114016,2				
© Centraal Bureau voor de Statistiek, Den Haag/Heerlen 30-5-2016					
jaar	totale CO2-uitstoot per	Totaal aan kilometers	gram co2 per kilometer		
2005	18939	107617,9	176		
2006	19032	109346,3	174		
2007	19289	111630,7	173		
2008	19091	113064,6	169		
2009	18981	112892,3	168		
2010	19062	112388,3	170		
2011	19132	114538,4	167		
2012	18958	113722,8	167		
2013	18797	113821	165		

Bijlage 3

Gemelde investeringsbedragen en aantal aanvragen Van 1997 tot en met 2014

Jaar	Aantal aanvragen	Gemeld bedrag (in miljoen euro)					
1997	10366	430					
1998	14145	656					
1999	17408	587					
2000	25815	695					
2001	28140	1058					
2002	17240	1343					
2003	15553	839					
2004	11262	1398					
2005	9304	1199					
2006	10402	3710					
2007	13419	2023					
2008	13672	1483					
2009	11428	890					
2010	14449	1065					
2011	16363	1599					
2012	17412	1265					
2013	19494	1779					
2014	17749	1608					

