

Fiscale milieu-instrumenten en bedrijfsmatige vergroening

Drs. H.R.J. Vollebergh

'There always remains this overriding goal of consistent use of means in relation to specified ends'

C.S. Shoup, *Public Finance*, Chicago: Aldine Publishing Company, 1969: p. 472.

1 Inleiding¹

Na de geleidelijke ontgroening van het bedrijfsleven als gevolg van het inzicht dat zij een aanzienlijke bijdrage levert aan de produktie van milieuschuld, is nu het stadium van de groei naar volwassenheid aan de orde. De vooruitzichten van bijvoorbeeld de milieuproduktie-industrie worden steeds beter.² Deze ontwikkeling past uitstekend in de duidelijk groeiende behoefte aan een milieuverantwoorde technologische ontwikkeling (Vollebergh, 1991a). Door in te spelen op de steeds verder aanwakkerende vraag naar groene produkten en produktieprocessen kan het bedrijfsleven een belangrijke bijdrage leveren aan het bereiken van de lange termijn doelstellingen voor het milieubeleid, zoals geformuleerd in het *Nationaal Milieubeleidsplan* (NMP). Maatschappelijke en bedrijfsmatige 'vergroening' is inmiddels meer dan een tijdelijke trend.

Teneinde deze doelstellingen te realiseren staan de overheid een groot aantal instrumenten ter beschikking, waarmee zij richting probeert te geven aan de maatschappelijke vergroening.

Meer dan 200 Actiepunten werden in het NMP geformuleerd om dit proces in gang te zetten. Tot nu toe beperkte het instrumentarium van het milieubeleid zich vooral tot voorschriften en verordeningen die van overheidswege aan bedrijven werden opgelegd. Thans staan nu ook financiële stromen als aangrijpingspunt voor sturing in de aandacht. Het zogenaamde Actiepunt 106, één van de ruim 200 actiepunten, beoogt de mogelijkheden voor de inzet van financiële instrumenten, mede op basis van ervaringen in het buitenland, in kaart te brengen.³ Met de publikatie van de nota *Financiële Instrumenten in het Milieubeleid* (FIM-nota) is onlangs de beleidsverkenkende fase met betrekking tot de mogelijke uitbreiding van de inzet van financiële instrumenten in het Nederlandse milieubeleid afgesloten. In deze laatste fase stonden met name de *fiscale* instrumenten centraal. In de FIM-nota worden niet echt voorstellen uitgewerkt, maar komt slechts de vraag aan de orde in hoeverre bepaalde bestaande of mogelijke regelingen een bijdrage aan het lenigen van de milieuproblematiek kunnen leveren.

Dit artikel beoogt een overzicht te geven van de belangrijkste ontwikkelingen op dit fiscale vlak in relatie tot de vergroening van het bedrijfsleven. Aan de hand van genoemde FIM-nota wordt een overzicht gegeven van de te verwachten ontwikkelingen op dit terrein en de gevolgen hiervan voor de onderneming.⁴ Gevolgen voor huishou-

Drs. H.R.J. Vollebergh is verbonden aan het Onderzoek-Centrum voor Financieel-Economisch Beleid (OCFEB) en universitair docent vakgroep Economische Politiek van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

dens komen derhalve alleen aan de orde voor zover van belang voor het ondernemingsbeleid in ruime zin. In de navolgende paragraaf wordt de aandacht voor het fiscale instrument geplaatst in het algemenere kader van de sterk gegroeide aandacht voor financiële instrumenten in het milieubeleid. Vervolgens wordt kort ingegaan op de wijze waarop het fiscale instrument verbonden kan worden met de milieuproblematiek in ruime zin, waarna in een tweetal paragrafen respectievelijk ontwikkelingen op het terrein van de directe belastingen en de indirecte belastingen zullen worden besproken. Het artikel wordt afgesloten met een korte conclusie.

2 De opkomst van het financiële instrumentarium

Gezien de alsmaar groeiende lijst van milieuproblemen, kan het milieu worden aangemerkt als een structureel te goedkope productiefactor. Zodoende is de bestaande prijsinformatie verre van optimaal, hetgeen zich weerspiegelt in alle soorten prijzen in het economisch systeem, zoals prijzen van eindprodukten maar ook in overheids-prijzen. Het milieubeleid zorgt ervoor dat op directe of indirecte wijze prijzen een betere signaalwerking vervullen. Met andere woorden, als gevolg van dit beleid wordt de milieuschaarste van een prijskaartje voorzien. In feite leiden alle instrumenten tot het duurder worden van de productiefactor milieu, hetgeen vervolgens in de relatieve prijzen zichtbaar wordt.

Aangezien financiële afwegingen het consumenten- en ondernemingsgedrag in belangrijke mate sturen, is het zinvol na te gaan in hoeverre huidige financiële prikkels wel in voldoende mate bijdragen aan de vergroening. Dit geldt in het bijzonder ook voor de financiële prikkels die van overheidswege worden verzonden. Door bewust in de prijzen van het maatschappelijk verkeer in te grijpen kunnen gericht prikkels worden ingebouwd die een duurzamer samenleving dichterbij brengen. In principe kan slecht gedrag worden bestraft en goed gedrag van burgers of bedrijven via hun portemonnee worden beloond. Zo kan bijvoor-

beeld worden nagegaan of publieke heffingen, dat wil zeggen alle heffingen die van overheidswege worden opgelegd, niet ontbreken, te laag zijn of zelfs een impliciete subsidie vormen op ongewenst milieugedrag. Door hogere kosten voor milieuschaarste ontstaan prikkels om na te gaan of er geen mogelijkheden zijn voor vermindering van de ondernemingspecifieke vervuiling, mits althans een heffing ook daar aangrijpt waar de (milieu)pijn zit. In Nederland blijkt bijvoorbeeld dat de waterzuiveringsheffing op industriële lozingen belangrijk heeft bijgedragen aan een meer bron-gerichte aanpak en dientengevolge een vergaande milieuverbetering bij gelijktijdige groei van de sectorale productie-omvang heeft bewerkstelligd. Het is een schoolvoorbeeld van wat in de literatuur wel 'incentive regulation' heet (Hahn, 1989).

Financiële instrumenten hebben een zeer breed toepassingsbereik, van statiegeldregelingen tot mogelijk nieuw in te stellen accijnzen. Vandaar dat een nader onderscheid zinvol is. Financiële instrumenten kunnen worden onderverdeeld in fiscale en niet-fiscale instrumenten. De *fiscale* instrumenten zijn op enigerlei wijze gerelateerd aan de belastingheffing. Dit geldt zowel voor specifieke heffingen op bepaalde emissies, vergelijkbaar met de accijnzen, alsook voor belastinguitgaven in de sfeer van de loon- en inkomstenbelasting. Hier kan ook een relatie worden gelegd met wat wel 'ecologisering' van de belastingheffing is gaan heten, oftewel het instrumenteel gebruik van publieke heffingen voor milieudoelen (Vollebergh, 1992a: 945). De *niet-fiscale* instrumenten daarentegen zijn die financiële instrumenten die buiten de belasting om werken, zoals aparte subsidieregelingen, statiegeld- en retourpremieregelingen.^{5,6} Aangezien de eerder aangehaalde FIM-nota met name op het fiscale instrumentarium is gericht, zal ook in het navolgende slechts bij deze instrumenten worden stilgestaan.

De reeds geconstateerde belangstelling voor het financiële instrumentarium in het Nederlandse overheidsbeleid staat niet op zichzelf. Ook internationaal gezien is sprake van een groeiende aandacht voor het financiële instrumentarium. Zo

bevat het Vijfde Milieu-Actieprogramma van de EG naast een verankering van het milieubeleid in de doelstellingen van het Verdrag inzake de Europese Politieke Unie, en de mogelijkheid voor Europees milieubeleid, tevens passages die wijzen op verdere ontwikkeling van het financiële instrumentarium.⁷ Ook de OESO heeft zijn voorkeur uitgesproken voor het gebruik van financiële instrumenten. Dat hier sprake is van een brede consensus moge ook wel blijken uit het feit dat eveneens het internationale bedrijfsleven het belang van dit instrumentarium onderstreept, bijvoorbeeld tot uitdrukking komend in de slotverklaring van de 'Second World Industry Conference On Environmental Management'. Ook in Nederland is hiervan sprake, zoals onder meer blijkt uit notities van de SER en de van vakbondszijde geuite bereidheid stijgende milieuheffingen buiten de loononderhandelingen te houden.

3 Milieu en het fiscale instrument

Uitgangspunt van de algemene procedure bij toetsing van de geschiktheid van een instrument, is een of andere reductiedoelstelling die afgeleid wordt uit een bepaald milieuprobleem. Gegeven een als problematisch ervaren milieuvraagstuk, bijvoorbeeld een milieuschadelijke stof, wordt nagegaan welke vervuilingsgraad idealiter door het milieu kan worden gedragen. Veelal worden hier ecologische normen of kwaliteitsnormen gehanteerd uitgaande van het specifieke milieuprobleem, waarna een politiek haalbaar reductiepad wordt vastgesteld. Vervolgens komt dan de vraag aan de orde welk(e) instrument(en) het meest geëigend is (zijn) om deze doelstelling dichterbij te brengen. In wezen laat deze procedure de keuze van het instrument of de combinatie van instrumenten nog geheel open.

Op voorhand wordt hierdoor duidelijk dat bij het gebruik van het fiscale instrumentarium als regulerend instrument het niet-neutraal uitwerken van de belastingheffing centraal staat. Immers, juist het substitutie-effect van heffingen is richtinggevend voor de vormgeving van het heffingsinstrument in relatie tot milieuproblemen (Vollebergh,

1991b). Evenals dat bij andere instrumenten het geval is, kan het fiscale instrumentarium op geheel verschillende plaatsen in de productie- en consumptieketen aangrijpen. Onderscheiden wordt een bron-, emissie-, activiteit-, produkt-, afval- en effectgerichte aanpak. De brongerichte aanpak tracht in een zo vroeg mogelijk stadium bepaalde milieuschadelijke stoffen uit het productieproces te weren. Een voorbeeld is het weren van bepaalde bestrijdingsmiddelen in de landbouw, het gebruik van cadmium of bepaalde chloorverbindingen. De emissiegerichte aanpak start met de vaststelling dat op verschillende plaatsen in de productie- en consumptieketen ongewenste emissies voorkomen. Vervolgens wordt getracht, waar mogelijk, emissies terug te dringen, bijvoorbeeld door een emissieheffing op zwaveldioxide (SO₂).

De activiteitgerichte aanpak richt zich met name op ongewenste of juist gewenst geachte handelingen. Voorbeelden hiervan zijn het ontmoedigen van het reizen per auto van huis naar werk, of het stimuleren van beleggingen in 'groene' aandelen. De produktgerichte benadering neemt huidige op de markt zijnde produkten als gegeven, beoordeelt deze op hun milieukwaliteit en selecteert vervolgens een strategie van aanpak. Voorbeeld van deze procedure is de regulerende heffing op gelode benzine die mede heeft bijgedragen aan het in relatief korte tijd welhaast verdwijnen van deze benzinesoort. De afvalgerichte aanpak richt zich op het eindstadium van de keten, waarbij door selectieve afvalbehandeling getracht wordt milieuproblemen te voorkomen. Een laatste, niet-preventieve aanpak neemt de bestrijding van milieu-effecten, wanneer deze eenmaal zijn opgetreden als uitgangspunt. Met name in de huidige overgang naar een meer preventieve benadering valt de effectgerichte aanpak uit de toon. Niettemin is voor veel van de huidige milieu-erfenissen slechts de effectgerichte aanpak nog mogelijk. De bodemsaneringsproblematiek is hiervan een goed voorbeeld.

Steeds kan worden nagegaan op welke wijze fiscale prikkels uitwerken, of zouden kunnen uitwerken op het gedrag van consumenten en de hier

centraal staande ondernemers. Niet altijd zal uit een dergelijke onderzoek de conclusie volgen dat het milieu-effect moet prevaleren, dan wel dat misschien andere instrumenten te prefereren zijn. Dit is ook de strekking van het in het NMP+ (: 84) geïntroduceerde adagium 'van geval tot geval bezien in hoeverre welke (combinatie) van instrumenten moet(en) worden gebruikt'. Gezien de vele met invoering van een specifieke maatregel samenhangende kwesties, zoals de verenigbaarheid met het vervuiler betaalt beginsel,⁸ inbedding in bestaande Nederlandse en internationale wetgeving,⁹ en effecten op concurrentiepositie, koopkracht en begrotingssystematiek van de overheid, maken duidelijk dat algemene uitspraken over de toepassing van een specifiek instrument weinig zinvol zijn (Bovenberg e.a., 1991).

4 Directe belastingen

Op het terrein van de directe belastingen valt met name de aandacht op voor belastinguitgaven in de FIM-nota. Dit is niet zo verwonderlijk omdat enerzijds tal van huidige belastinguitgaven een milieunadelige bijwerking kennen, terwijl anderzijds nog verschillende mogelijkheden voor milieuvordelige maatregelen onbenut zijn. De verschillende besproken voorstellen komen neer op het verder beperken van mobiliteitsbevorderende prikkels in de inkomstenbelasting (ib), een nieuw in te voeren rentevrijstelling voor groen beleggen in de ib en de vervroegde afschrijving voor milieu-investeringen.

Mobiliteit

Het zal weinig verwondering wekken dat met name prikkels in de ib in verband met mobiliteit aandacht krijgen (FIM: 6-8): de autokostenfictie, de beperking aftrek zakelijke autokosten en het reiskostenforfait. De *autokostenfictie* is een forfaitaire regeling teneinde privé-gebruik van een voor zakelijke doeleinden ter beschikking staande auto in de ib mee te nemen. Duidelijk is dat hier milieumotief en het primaire motief van de ib, dat wil zeggen het zoveel mogelijk betrekken van genoten voordelen in de heffingssystematiek,

geheel in elkaars verlengde liggen. Een privé gratis gereden auto van de zaak draagt niet wezenlijk bij aan terugdringing van automobilititeit, noch aan een evenwichtige heffing over het primair verdiende inkomen. Een vergelijkbare situatie doet zich voor met betrekking tot de beperking van de aftrek zakelijke autokosten, dan wel het gedeeltelijk belasten van een vergoeding voor deze kosten, welke sinds de Oort-operatie zijn beslag heeft gekregen. Hier is een soort plafond-vergoeding ingesteld (oorspronkelijk 44 thans 52 cent/kilometer), die redelijk wordt geacht voor vervoer met een bepaald type auto. Door hier een grens te stellen aan op zichzelf als bedrijfsmatig aan te merken kosten, wordt niettemin een uitspraak gedaan over wat in dit verband nog acceptabel is en wat niet. Ook hier gaan milieu en fiscale motieven hand in hand.

De vergoeding voor gemaakte kosten in de sfeer van het woon-werkverkeer is vanuit milieu-optiek zonder meer interessant. Het mobiliteitsbevorderende karakter van algemene tegemoetkomingen zoals het *reiskostenforfait* dan wel het onbelast zijn van reiskostenvergoedingen van werkgeverszijde, zijn vanzelfsprekend noch mobiliteitsremmend noch vervoersdiscriminerend te noemen. Reden waarom de wetgever in 1990 besloot genoemde regelingen in 'milieuvriendelijke' zin om te buigen. Ongeacht de gemaakte kosten geldt thans het forfait en na een bepaalde afstand (60 km) wordt geen (extra) aftrekbaarheid meer gehonoreerd. Zodoende is het forfait 'afgetopt'. Discriminatie naar vervoerssoort vindt plaats voor zover per spoor wordt gereisd, aangezien een hoger forfait tussen 30 en 60 km is bepaald. Een andere speciale regeling geldt de werkgeversvergoeding voor car-poolers, waar de bestuurder de vergoeding belastingvrij incasseert. De meerrijders kunnen noch een aftrek doen gelden, noch een eventuele vergoeding belastingvrij incasseren.

Genoemde regeling is uiterst complex en verdient zeker niet de schoonheidsprijs vanuit het gezichtspunt belasting in eenvoud. Bovendien is het mobiliteitsremmende effect hoewel in overeenstemming met de verwachting slechts 0,5%.

Vandaar dat wel gepleit wordt voor aanpassing. Hierbij staan twee wegen open: terug naar de situatie voor 1990 of verder naar algehele afschaffing. De eerste weg beoogt dus de oude situatie in ere te herstellen, waarbij arbeidsparticipatie wel als bijkomend argument wordt gehanteerd (Stevens, 1992). Het niet geheel vergoeden van terzake gemaakte kosten zou immers negatieve effecten hebben op de arbeidsparticipatie, zeker indien mogelijk voorhanden werk zich buiten de eigen regio bevindt. Tegen deze redenering kan echter bezwaar worden gemaakt, waarbij wederom milieu en primair belastingmotief in elkaars verlengde liggen. Vanuit milieumotieven is algehele mobiliteitssterugdringing gewenst. Tegelijkertijd is het de vraag waarom de fiscus een tegemoetkoming zou moeten verzorgen voor mensen die graag verder weg van hun werk willen wonen. Thans wordt degene die binnen 10 kilometer van het werk woont zelfs in het geheel niet tegemoet gekomen en in zekere zin dus zelfs gestraft, aangezien hiervoor helemaal geen vergoeding meer wordt verkregen. Het argument ten aanzien van de arbeidsparticipatie is op zichzelf valide, maar de vraag dringt zich op of hiervoor niet veel beter de arbeidstoelage als instrument kan worden gehanteerd. Een en ander pleit dus voor algehele afschaffing van deze belastinguitgave.

Groen beleggen

Een tweede, onlangs dankzij een PvdA-voorstel in het nieuws gekomen, potentiële belastinguitgave in de sfeer van ib en Vennootschapsbelasting (vpb) heeft betrekking op het vrijstellen van rente of dividenden in verband met wat wel milieuvriendelijk of *groen beleggen* wordt genoemd (FIM: 12). Door aankoop van aandelen of obligaties in milieuvriendelijke bedrijven of fondsen kan enerzijds de belegger worden geprikkeld milieubewust te beleggen, terwijl anderzijds de 'groene' ondernemer op eenvoudiger wijze aan eigen of vreemd vermogen wordt geholpen. Het moge op voorhand duidelijk zijn dat hier een spanning bestaat tussen milieumotieven enerzijds en neutraliteit, dat wil zeggen het zoveel mogelijk gelijk behandelen van verschillende beleggingsmogelijkheden, anderzijds. Indien aan de marge groen kapitaal

goedkoper is, zullen specifieke 'groene' investeringen aantrekkelijker worden, hetgeen ook precies de bedoeling is. Een dergelijke steun in de rug kan een belangrijke impuls geven aan naar extra vermogen zoekende groene ondernemingen. Een tegemoetkoming lijkt hier op zijn plaats, daar zogenaamde nieuwe technologietrajecten veelal aanzienlijke initiële concurrentienadelen ondervinden.

Qua effectiviteit en uitvoeringstechniek zijn tal van bedenkingen tegen dit voorstel geuit. Zo zou niet duidelijk zijn wat als 'milieuvriendelijke belegging' moet worden aangemerkt, de potentiële markt te gering zijn en groene aandelen snel zijn overgewaardeerd. De laatste twee bezwaren zijn slechts met elkaar verenigbaar zolang het aanbod van groene aandelen zeer gering is, want overwaardering komt immers pas tot stand als er veel vraag is bij een beperkt aanbod. Daar komt nog bij dat afstraffingen van overgewaardeerde aandelen tot de normale beurspraktijk moeten worden gerekend, hetgeen geen bezwaar tegen beleggen in het 'groene aandeel' als zodanig kan opleveren. Dat de potentiële markt gering zou zijn is moeilijk vast te stellen. Feit is dat, zoals in de inleiding geconstateerd, sprake is van een zich expansief ontwikkelende 'bedrijfstak'. Ook het ontstaan van 'groene dochters' als gevolg van oprichting door of afsplitsing van bestaande ondernemingen zou geheel in overeenstemming met de maatregel zijn.

Lastiger is het bezwaar met betrekking tot de operationalisatie van groene criteria.¹⁰ Voorkomen dient te worden dat via een achterdeur belastingvrij in staatsobligaties wordt belegd, zoals thans het geval is bij het Alternatieve Beleggingsfonds. Ondanks een aantal stringente criteria waaraan de Nederlandse Staat niet voldoet, wordt hier toch 70% in staatsobligaties belegd (NRC Handelsblad, 21-10-1992). Het voorstel in de FIM-nota (: 12) om slechts een speciaal door de overheid ingeroepen fonds of bank voor vrijstelling in aanmerking te laten komen, lost dit probleem geenszins op, aangezien de overheid zelf al te vaak aan de basis van tal van milieuproblemen staat. Derhalve lijkt de beste oplossing het aanleggen van criteria bij

projecten die met genoemde middelen worden gefinancierd en niet zozeer het beoogde doel van dergelijke fondsen of specifieke groene dochters. Een groen keurmerk, bijvoorbeeld afgegeven door een consortium van groene specialisten uit milieu- en consumentbeweging tezamen met beleggingsspecialisten, biedt hier een uitweg. Uiteindelijk blijft het zodoende echter een moeilijk te beantwoorden vraag of de maatschappelijke kosten van een dergelijke maatregel wel opwegen tegen de baten ervan.

Groen investeren

Voor de vergroening van de onderneming is voorts van belang de vervroegde afschrijving voor milieu-investeringen (vamil) die sinds juli 1991 van kracht is. De Wet vamil is een faciliteit die slechts het tijdstip van afschrijving regardeert: onmiddellijke afboeking (100%) van een op een limitatieve lijst genoemde milieu-investering is hierdoor mogelijk. Het betreft hier het aangaan van verplichtingen ter zake van aanschaf of verbetering van aangewezen, in Nederland nog niet gangbare, bedrijfsmiddelen met een duidelijk milieu-oogmerk. Een strak administratief keurslijf zorgt ervoor dat én het milieu-oogmerk streng wordt bewaakt én het uitgetrokken budget (tot en met 1994 2450 mln. gulden) niet wordt overschreden. In de FIM-nota (: 11) wordt slechts succes gemeld. De belangstelling voor de regeling is groot en aanloopproblemen hebben zich niet voorgedaan.

Toch zijn hier wel degelijk kanttekeningen op zijn plaats. In de eerste plaats zijn ook hier de maatschappelijke kosten verbonden aan de uitvoering van de regeling aanzienlijk. De administratief nogal bewerkelijke regeling brengt namelijk hoge uitvoeringskosten met zich mee, zowel bij de overheid (apart buro vamil) als in het bedrijfsleven waar de adviseurs er goed mee zijn vanwege de verplichte accountantsverklaring voor elke investering (Stevens, 1992). In de tweede plaats is genoemde regeling veel minder effectief dan de vroegere Milieu- en Energietoeslag van de Wet op de Investerings Rekening (wir) (Scholten en Nentjes, 1989). Onder de wir werd een subsidie

in de vorm van een aftrek van te betalen belasting verzorgd, terwijl vamil slechts de fiscale winstberekening beïnvloedt. Dat betekent dat vamil discrimineert naar goedlopende, winstmakende bedrijven. En dergelijke bedrijven zijn nu juist vaak niet in de risicovolle milieuproduktiesector te vinden (Krozer, 1989). Maar slechts winstmakers komen voor verrekening in aanmerking en profiteren van het beoogde liquiditeitseffect. Dat beïnvloedt bovendien de tijdshorizon van de ondernemer, welke, in tegenstelling tot de wir-regeling, meer op het behalen van korte termijn 'successen' gericht zal zijn. Beide effecten laten zien dat in feite de wir-systematiek vanuit milieu-effectiviteit, maar ook vanuit het gelijkheidsbeginsel te prefereren zou zijn.

In dit verband kan als laatste nog de bosbouwvrijstelling (FIM-nota: 15–17) in de ib worden genoemd. Het gegeven dat het bosbedrijf veelal structureel verliesgevend is, betekent dat negatieve niet met positieve inkomensbestanddelen kunnen worden gecompenseerd, noch kan bijvoorbeeld de wet vamil dan zijn invloed doen gelden. Hier komt bij dat vrijwel elk bosbezit gelijk wordt gesteld met bosbedrijf. De conclusie van de nota luidt op dit punt dat bevordering via de ib/vpb problematisch is. Bosbedrijven zonder nevenactiviteiten, alsmede niet belastingplichtige lichamen, kunnen hiermee niet worden geholpen. In een dergelijke situatie ware het beter een greep in de overige instrumenten te overwegen.

5 Indirecte belastingen

Qua mogelijkheden voor fiscale sturing conform milieumotieven dienen zich bij uitstek de indirecte belastingen aan. Dit geldt dan in het bijzonder voor het accijnsinstrumentarium en in veel mindere mate voor de Belasting over de Toegevoegde Waarde (btw). Het inbouwen van milieumotieven in de btw dreigt al snel de systematiek van deze algemeen werkende belasting aan te tasten. Dit geldt echter geenszins voor de accijnzen en andere specifieke heffingen. Als in de sfeer van het fiscale instrumentarium ergens mogelijkheden bestaan voor milieugerichte sturing dan is

het wel hier. Juist het specifieke karakter van een dergelijke heffing maakt ze bij uitstek geschikt voor niet-neutrale sturing. Stilgestaan wordt allereerst bij de algemene en vervolgens bij de specifieke verbruiksbelastingen.

Algemene verbruiksbelasting

Regelmatig worden voorstellen gedaan om ook de btw te betrekken in de ecologisering van de belastingheffing, zoals onlangs weer door Groen Links.¹¹ Dit terwijl de btw zich naar haar aard niet leent voor specifieke sturing. Eén bekende denkfout in dit verband is dat de btw één van die belastingen zou zijn 'die niet op milieu' drukt, maar op de productiefactor arbeid. Als er één kenmerk van de btw naar voren geschoven moet worden dan is het juist dat deze in een goed lopende bedrijfstak op geen enkele wijze discrimineert naar productiefactor. Terecht wordt dan ook in de FIM-nota (: 17) opgemerkt dat de systematiek van de btw slechts de consumptie van de eindverbruiker beïnvloedt. Dat compliceert op aanzienlijke wijze het gebruik van de btw voor de bevordering van specifieke bedrijfsactiviteiten, zoals arbeidsintensieve dienstverlening, want dient geheel via het beïnvloeden van de aanschaf van bepaalde producten te verlopen.

De enige ruimte die binnen de btw-systematiek bestaat is daarom tariefdifferentiatie en dus de groepsindeling en vrijstellingen dienaangaande. Een dergelijke differentiatie, bijvoorbeeld op grond van een milieukeur voor specifieke producten, gaat echter duidelijk tegen de algemene trend in Europees fiscaalrechtelijk verband in. Hier is de gehele tendens uniformiteit, met thans een voor 1993 vastgesteld minimumtarief van 15 procent. Niettemin bestaat ook hier een (limitatieve) lijst van goederen en diensten waarop het verlaagde tarief kan worden toegepast, maar milieumotieven hebben bij de vaststelling hiervan weinig weerklink gevonden. Dit blijkt onder meer uit het feit dat goederen en diensten zoals de levering van water, energie en snijbloemen (sic!) zonder meer in het verlaagde tarief kunnen worden ondergebracht, terwijl anderzijds schoen- en kledingreparaties daar juist niet onder vallen. De inconsistentie had welhaast niet sprekender kunnen

zijn, aangezien hier een bloeiende en sterk groeiende bedrijfstak (snijbloemen) beschermd blijft, terwijl juist een marginale bedrijfstak (reparaties) afzetverlies tegemoet kan zien. Een andere kwestie van milieubelang waar momenteel aan gewerkt wordt is het voorkomen van cumulatie van btw-afdracht bij doorverkochte, gebruikte goederen. Een dergelijk anti-cumulatie beleid kan een stimulans geven voor de tweedehands goederensector, hoewel het milieu-effect hiervan per saldo lang niet altijd positief hoeft te zijn.¹²

Specifieke verbruiksbelastingen

De specifieke, met name voor het milieu van belang zijnde verbruiksbelastingen hebben betrekking op verkeer en vervoer over de weg, energiegebruik en grondstoffen en emissies. Zoals bekend is het *verkeer en vervoer over de weg* belastingobject bij uitstek. Dit is minder verwonderlijk en zelfs zeer goed te rechtvaardigen wanneer maatschappelijke kosten en baten uitgangspunt van beschouwing zijn. Naast de kosten van infrastructuur zoals wegeaanleg en onderhoud, zijn tal van externe effecten verbonden aan het wegverkeer (Kolk, 1989). Alleen al aan milieu-effecten kunnen genoemd worden de uitstoot van probleemveroorzakende emissies (SO₂, NO_x, CO₂, lood), de aantasting van natuur en landschap, en het grote beslag op hulpbronnen. Dergelijke effecten zijn deels wel, deels niet toerekenbaar naar type vervoermiddel. Zo zijn ruimtebeslag en wegslijtage van een kleine personenauto vrijwel gelijk aan een grote auto, terwijl emissies wel degelijk kunnen verschillen vanwege verschillen in brandstofverbruik of emissies per brandstofsoort. Indien toerekenbaarheid mogelijk is, is zeker ook een plaats weggelegd voor milieucriteria.¹³

Aangrijpingspunten van heffing zijn bezit en gebruik van vervoermiddelen, belast via motorrijtuigenbelasting, de bijzondere verbruiksbelasting en de accijnzen van benzine, diesel en minerale oliën. Als eerste maatregel is in het kader van de vervanging van de bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's door een belasting ter zake van de registratie, de *Belasting op Personen-*

auto's en Motorvoertuigen (bpm), nagegaan in hoeverre hier objectiveerbare milieucriteria zoals emissiekenarakteristieken en zuinigheid mee kunnen spelen. Een dergelijke differentiatie kan belangrijke prikkels tot brandstofefficiëntie van de kant van de autofabrikanten induceren, terwijl consumenten geneigd zullen zijn voor zuiniger en minder vervuilende autotypen te kiezen. De stimuleringsregeling voor *schone auto's* is per 1 januari 1993 vervallen, aangezien de normen op grond waarvan een korting op de Bijzondere Verbruiksbelasting Voertuigen werd gegeven, binnen de EG een wettelijke eis is geworden. Volgens het nieuwe systeem wordt het belastingbedrag verlaagd met een korting of verhoogd met een toeslag, al naar gelang het soort brandstof in samenhang met het soort motor. Deze ontwikkeling lijkt niet anders dan positief beoordeeld te kunnen worden.

Een soortgelijke ontwikkeling doet zich voor met betrekking tot de *Motorrijtuigenbelasting* (mrb). Ook hier wordt overwogen om, naar analogie van de bpm, milieucriteria in de belasting in te bouwen. Daarnaast worden in de FIM-nota diverse concrete voorstellen besproken, zoals een mogelijke vrijstelling van de brandstoftoeslag voor aardgasbussen, een algemene vrijstelling voor openbaar vervoer en een verlaging voor vrachtauto's met snelheidsbegrenzer komen al wel aan de orde. Een algemene vrijstelling voor openbaar vervoer per bus, in feite een additionele subsidie, is moeilijk te verdedigen. Zoals al eerder bleek geldt dat, indien mobiliteitsreductie het doel is, alle kosten van vervoer het beste op kostprijsbasis aan de consument doorberekend kan worden. Bovendien is de vraag hoe uitvoeringstechnisch een onderscheid gemaakt kan worden tussen openbaar en groepsvervoer en commerciële pendeldiensten zoals deze thans van de grond komen. Een algehele vrijstelling voor busvervoer lijkt hiervoor evenmin een oplossing, aangezien vanuit milieu-optiek de vraag gesteld dient te worden of hiermee niet een subsidie wordt weggegeven aan een naar haar aard evenmin milieuvriendelijke activiteit. Specifieke sturing kan ook hier veel beter conform milieucriteria (emissies, zuinigheid) plaatsvinden, bijvoorbeeld zoals in de

bpm. Een soortgelijke redenering geldt ten aanzien van een verlaging mrb voor vrachtauto's met snelheidsbegrenzer.

In de nota worden ook fiscale stimuli van 'schone' dieselpersonenauto's besproken en afgewezen, vanwege het feit dat hier al de introductie van laagzwavelige dieselolie op handen is, die mogelijk vanaf 1994 via differentiatie in de dieselaccijns gestimuleerd zal worden. Dit laatste betreft een overgangsmaatregel aangezien genoemde diesel naar alle waarschijnlijkheid per oktober 1996 van EG-zijde dwingend zal zijn voorgeschreven. Fiscale stimulering komt in dit geval in feite neer op een tegemoetkoming in te maken kosten verbonden aan directe regulering. De vraag is of specifieke sturing op grond van eenduidige milieucriteria (emissies, zuinigheid) niet meer dan voldoende aanknopingspunten biedt. Het ware te prefereren indien de wetgever zoveel mogelijk één lijn zou trekken bij de verschillende verbruiksbelastingen. Thans zijn deze, omgerekend naar emissies, nog zeer verbrokkeld en ongelijk per brandstofsoort.

Het gebruik van *energie* is op diverse wijzen aan belasting onderhevig. Naast de reeds genoemde heffingen op brandstofgebruik in de vervoerssector, zijn nog te noemen accijns van minerale oliën, voorstellen met betrekking tot een regulerende energieheffing en de verbruiksbelasting geheven naar milieugrondslag. Wat betreft genoemde accijns wordt in de FIM-nota (: 12-14) kort ingegaan op tariefdifferentiatie op basis van energie-inhoud en/of koolstofemissie. Daarnaast komen nog mogelijke aanpassingen van de vrijstellingen aan de orde, zoals afschaffing voor scheepvaart en vliegverkeer en invoering voor alternatieve brandstoffen. In feite worden alle mogelijke aanpassingen afgewezen vanwege vermeende problemen in EG-verband terzake. De ruimte voor een eigen fiscaal beleid vanwege milieu- of andere redenen wordt kennelijk geheel vrijwillig geofferd, en dat berust op een keuze en niet op een onvermijdelijk 'kwaad' (Jans, 1991).

Op de voorstellen voor een regulerende energieheffing wordt hier, evenals in de FIM-nota, niet

ingegaan. De complexiteit van dit vraagstuk gaat het bestek van dit globale overzicht te buiten, terwijl bovendien terzake nog geen beleidsvoornemens bekend zijn.¹⁴ Geheel anders ligt dit bij de oorspronkelijke heffing op brandstoffen in het kader van de Wet Algemene Bepalingen Milieuhygiëne (wabm). Deze heffing is, na een aanvankelijke forse verhoging over 1991, dit jaar omgebouwd tot een verbruiksbelasting geheven naar een milieugrondslag (50% energie en 50% koolstofinhoud). Per 1 januari 1993 is een grondslagverbreding voorbereid door tevens afvalstoffen en grondwater in de belastingbasis te betrekken. Dientengevolge kan de totale beoogde opbrengst voor 1994, te weten 2,2 mrd. gulden, over meerdere belastingplichtigen worden uitgesmeerd. In hoeverre de beoogde uitbreiding van de grondslag naar grondwater en afvalstoffen daadwerkelijk een zinvolle strategie is valt echter nog te bezien. Vanuit het oogpunt van lastenverdeling is het te verklaren dat de wetgever tracht de pijn over zoveel mogelijk groepen in de samenleving te spreiden. De vraag is echter in hoeverre daarmee nog wel een milieudoel wordt gediend. Het ware te prefereren geweest indien het kabinet de aanvankelijke welwillendheid bij het bedrijfsleven ten aanzien van een werkelijk regulerende energieheffing beter had uitgebuit, in plaats van het alsmaar vergroten van de uitvoeringskosten van een naar haar aard nog immer geringe opbrengstgenererende heffing.

6 Conclusie

In de tussenrapportage over de financiële instrumenten werd reeds gesproken over de 'weerbaarheid van de materie' (Milieuprogramma 1992-1995: 192). Voor een belangrijk deel was deze constatering terug te voeren op het vooral produktgerichte karakter van genoemde tussenrapportage. Een wirwar aan minuscule 'regulerende heffingen' werd in dit rapport behandeld. Wat dit betreft is de onderhavige FIM-nota overzichtelijker door het instrumentgerichte karakter. Het geheel van de onderzochte fiscale instrumenten overziend, blijkt dat de nadruk in de verschillende studies heeft gelegen op de activiteit-, produkt-

en afvalgerichte aanpak. Slechts de welbekende regulerende energieheffing, die echter door een aparte commissie is onderzocht, vormt een uitzondering op dit overheersende beeld (Stuurgroep Wolfson, 1992). Hierdoor blijven met name kansen in de sfeer van het accijnsinstrumentarium nog onvoldoende benut.

Toch is de kennelijke bereidheid om voor het eerst sinds decennia naar nieuwe, milieukundig relevante belastinggrondslagen, zoals grondwater en afval, te zoeken een interessante ontwikkeling. Zoals ook in de FIM-nota wordt geconstateerd, bieden algemeen werkende (input) heffingen op zogenaamde sleutelstoffen als koolstof (C), fosfor (P), stikstof (N) en zwavel (S), maar ook op basisgrondstoffen als water en nutriënten, interessante perspectieven voor belastinghervormingen in de toekomst. Hoe dit ook zij, juist deze meestbelovende richting is vooralsnog nauwelijks onderzocht en ook de FIM-nota draagt hier verder niet aan bij. Hoewel nog tal van mogelijke fiscale instrumenten, zoals bijvoorbeeld verhoging van de internationaal gezien zeer lage luchthavenbelasting in Nederland, onbesproken zijn gebleven, geeft de tendens van de nota een duidelijk signaal af. Nu ook de fiscus geleidelijk in de ban van de groene ring is geraakt, liggen er tal van fiscale voordelen in het verschiet voor innovatieve ondernemers. Door in te spelen op deze steeds maar groeiende vraag naar groene producten en productieprocessen kan het bedrijfsleven de 'vergroening' nu ook met behulp van de fiscus ter hand nemen.

Literatuur

- Bovenberg, A.L. e.a., *Instrumentkeuze in het milieubeleid*, Discussienota 9102, Ministerie van Economische Zaken, Den Haag, 1991.
- Cnossen, S., Fiscaal-economische analyse van de BTW, *Economische Statistische Berichten*, 29-4-1981: pp. 384-392.
- Financiële instrumenten in het milieubeleid* (FIM-nota), Tweede Kamer 1991-1992, 22.779, nrs. 1-2.
- Goes, P.F., Wet vervroegde afschrijving milieu-investeringen, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 14-3-1991: pp. 359-368.
- Hahn, Robert, Economic prescriptions for environmental problems: how the patient followed the doctor's orders, *Journal of Economic Perspectives*, 3,2, 1989: pp. 95-114.

- Jans, J.H., *Europees milieurecht in Nederland*, Wolters Noordhoff, Groningen, 1991.
- Kolk, H.L., *Auto in balans*, Instituut voor Onderzoek van Overheidsuitgaven, Den Haag, 1989.
- Krozer, J., Vernieuwing in milieutechnologie, in: H. Vollebergh (red.), *Milieu en Innovatie*, Wolters Noordhoff, Groningen, 1989: 117-134.
- Landelijk Milieuoverleg (LMO), *Financiële instrumenten voor het Nederlandse milieubeleid*, Utrecht, 1990.
- Milieuprogramma 1992-1995*, Tweede Kamer 1991-1992, 22.302.
- Nationaal Milieubeleidsplan (NMP)*, Tweede Kamer 1988-1989, 21.137, nrs. 1-2.
- Nationaal Milieubeleidsplan Plus (NMP+)*, Tweede Kamer 1989-1990, 21.137, nrs. 20-21.
- NRC Handelsblad*, 21-10-1992.
- Scholten, H. en A. Nentjes, Een financiële impuls voor het milieu?, *Tijdschrift voor Politieke Economie*, 12, 1, 1989: pp. 28-53.
- Schuurman, J., Belastingen en milieu, *Maandblad Belasting Beschouwingen*, september 1990, pp. 213-222.
- Stevens, L.G.M., Regulerende energieheffing: droombeeld of nachtmerrie?, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 5-3-1992a: pp. 315-329.
- Stevens, L.G.M., *De ondernemer en zijn belaste milieu*, voordracht symposium Milieu en Belastingen, 1992b.
- Stuurgroep Regulerende Energieheffingen, *Eindrapportage*, Den Haag, 1992.
- Vollebergh, H.R.J., De BTW opnieuw in discussie, *Economische Statistische Berichten*, 23-3-1988: pp. 300-304.
- Vollebergh, H.R.J., Een milieuverantwoorde technologische ontwikkeling, *Socialisme & Democratie*, 48, 7/9, 1991a: pp. 317-322.
- Vollebergh, H.R.J., Vervuilen schaadt, betalen baat, *Economische Statistische Berichten*, 20-11-1991b: pp. 1156-1160.
- Vollebergh, H.R.J., Het beginsel 'de vervuiler betaalt' en publieke heffingen, *Milieu*, 7, 5, 1992a: pp. 149-153.
- Vollebergh, H.R.J., Gezocht: energieke energieheffingen, *Economische Statistische Berichten*, 30-9-1992b: pp. 945-949.

Noten

- 1 De auteur dankt S. Cnossen, H. Heijnes en L.G.M. Stevens voor commentaar op een eerdere versie.
- 2 Vergelijk *The Economist*, 'Cleaning Up', 8-9-1990 en ook 21-11-1992, p.92.
- 3 Genoemd actiepunt 106 en de nadere uitwerking hiervan in 106 a t/m f zijn samengevat in *Milieuprogramma 1992-1995*: 190. Behalve de in de tekst genoemde nota *Financiële instrumenten in het milieubeleid* (Tweede Kamer 1991-1992, nr. 22.779), komt dit onderzoek aan de orde in deel III van het

Milieuprogramma 1992-1995 (Tweede Kamer 1991-1992, 22.302): 183-254.

4 De invloed van milieuzorg op de fiscale jaarwinst blijft buiten beschouwing. Zie hiervoor bijvoorbeeld Stevens (1992): 38-45.

5 Deze niet-fiscale instrumenten komen vooral aan bod in *Milieuprogramma 1992-1995* en blijven hier verder buiten beschouwing. Het valt overigens op dat genoemde notities vrijwel niet ingaan op het expliciete subsidie-instrument. Wel wordt stilgestaan bij belastinguitgaven oftewel *impliciete* subsidies, waarvoor de verklaring ongetwijfeld gelegen is in het feit dat deze uitgaven geen onderdeel uitmaken van het kengetal collectieve lastendruk.

6 Gegeven deze indeling bestaat onduidelijkheid tot welke categorie de zogenaamde overheidsprijzen, dat wil zeggen prijzen voor door overheidsbedrijven geleverde diensten, gerekend moeten worden. Aangezien hier veelal de profijtgedachte overheerst, lijkt het redelijk deze tot de categorie niet-fiscale instrumenten te rekenen.

7 Vermeden wordt hier de aldaar gebezigde term 'economische instrumenten', omdat instrumenten naar hun aard niet economisch zijn.

8 Dit beginsel is verenigbaar met diverse fiscale maatregelen, mits de interpretatie van dit beginsel niet wordt beperkt tot een enge interpretatie, dat wil zeggen een interpretatie waarbij slechts ruimte bestaat voor een specifieke band tussen vervuiling, heffing en bestemming (Vollebergh, 1992). Overigens zij er op gewezen dat dit beginsel vanuit het milieumotief niet altijd het beste beginsel is. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor bij fiscale stimulering van milieuvriendelijke initiatieven of financiering van milieumaatregelen in andere landen.

9 Deze kwestie voor wat betreft de EG-regulering komt uitgebreid aan bod in Jans, 1991: 128-142.

10 Dat bezwaar geldt overigens alle termen die het predikaat 'groen' of 'milieu' met zich dragen, zoals een keurmerk voor groene producten, milieu-investeringen of milieu-uitgaven.

11 Eerder speelde een soortgelijke discussie over het onderbrengen van arbeidsintensieve sectoren in het verlaagde btw-tarief (Vollebergh, 1988).

12 Een tweedehands koelkast of wasmachine bijvoorbeeld is meestal een op milieutechnische gronden goed van inferieure kwaliteit, zeker nu de innovatie in onder meer de witgoedsector milieugericht is (lager energie- en waterverbruik).

13 Indien bestrijdingstechnologie wel voorkomt bij duurdere autotypes en niet bij goedkope types is er echter geen sprake van een eenvoudig lineair verband tussen aanschafprijs en milieubelasting.

14 In Vollebergh (1992b) wordt uitgebreid stilgestaan bij zowel de studie van de Stuurgroep Regulerende Energieheffing als bij de ontwikkelingen op het terrein van de nog te bespreken voorstellen in het kader van de verbruiksbelasting geheven naar een milieugrondslag. Voor relevante fiscale aspecten zie Stevens (1992b).