



Ministerie van Financiën

Ambtelijk rapport Aanpak fiscale regelingen

Kansen voor lagere belastingtarieven, betere fiscale
regelingen en een begrijpelijker en eenvoudiger stelsel

30 juni 2023

Inhoudsopgave

MANAGEMENTSAMENVATTING	3
1. INLEIDING	5
2. FISCALE REGELINGEN VANUIT STELSELPERSPECTIEF	7
2.1 FISCALE REGELINGEN VERHOGEN INDIRECT DE BELASTINGDRUK VOOR ANDEREN	9
2.2 FISCALE REGELINGEN MAKEN HET BELASTINGSTELSEL COMPLEX EN LASTIG TE BEGRIJPEN	9
2.3 FISCALE REGELINGEN MAKEN HET BELASTINGSTELSEL LASTIGER UITVOERBAAR	10
2.4 FISCALE REGELINGEN MAKEN HET BELASTINGSTELSEL KWETSBAAR VOOR ONEIGENLIJK GEBRUIK EN BELASTINGCONCURRENTIE	11
2.5 FISCALE REGELINGEN STAAN SOMS OP GESPANNEN VOET MET STELSELDOELEN	12
3. OPBRENGST EERDERE ONDERZOEKEN, ADVIEZEN EN INPUT STAKEHOLDERS	13
3.1 EERDER ADVIES EN ONDERZOEK	13
3.2 INPUT STAKEHOLDERS: BIJEENKOMSTEN EN INTERNETCONSULTATIE	15
4. UITKOMSTEN OP HOOFDLIJNEN	19
4.1 DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID: VEEL REGELINGEN ZIJN NIET AANTOONBAAR EFFECTIEF	20
4.2 ONDERBOUWING OVERHEIDSINGRIJPEN: BIJNA HELFT VAN REGELINGEN HEEFT GEEN GOEDE ONDERBOUWING EN EEN DEEL HEEFT ACHTERHAALD DOEL	25
4.3 COMPLEXITEIT UITVOERING EN HANDHAVING	28
4.4 DOENLIJKHEID	32
4.5 ONZEKER OF DOELTREFFEND EN/OF DOELMATIG	36
4.6 APPRECIATIE SEO	38
5. AANBEVELINGEN	39
OVERZICHTSTABEL	40

Managementsamenvatting

Het belastingstelsel kent een groot aantal fiscale regelingen. In dit rapport worden die tegen het licht gehouden. Fiscale regelingen zijn uitzonderingen binnen het belastingstelsel – zoals aftrekposten, vrijstellingen of kortingen – die invloed hebben op de betaalde belasting. Deze regelingen zijn niet gratis. De kosten van de 116 in dit rapport onderzochte regelingen bedragen in 2023 circa 150 miljard euro, ofwel circa 40% van de totale belasting- en premieopbrengsten. De fiscale regelingen die worden gemonitord in bijlage 9 van de Miljoenennota zijn het uitgangspunt van dit rapport. Deze lijst is aangevuld met relevante regelingen op basis van eerder onderzoek van de Algemene Rekenkamer¹ en gesprekken met stakeholders en experts.

Fiscale regelingen leiden tot hogere belastingtarieven, meer complexiteit en hogere uitvoerings- en handhavingskosten. Daarnaast maken fiscale regelingen het stelsel kwetsbaar voor oneigenlijk gebruik en staan ze soms op gespannen voet met stelseldoelen, waaronder het draagkrachtbeginsel. Deze bevindingen sluiten aan bij eerdere onderzoeken en adviezen die pleiten voor een simpeler stelsel met minder regelingen.² Ook de uitkomsten van de internetconsultatie³, de in het kader van dit rapport gevoerde gesprekken met experts en stakeholders, en eerder onderzoek naar de opvattingen van burgers pleiten voor een simpeler stelsel.⁴ Als het belastingstelsel instrumenteel wordt ingezet dan moeten fiscale regelingen doeltreffend en doelmatig zijn en (nog steeds) het maatschappelijk belang dienen.

Een deel van de 116 regelingen scoort slecht op één of meerdere van de beoordelingscriteria. In dit rapport zijn 116 regelingen beoordeeld op vier criteria: 1) doeltreffend- en doelmatigheid, 2) onderbouwing voor overheidsingrijpen, 3) complexiteit in de uitvoering en handhaving en 4) doenlijkheid. De methodologie en uitkomsten zijn gevalideerd door SEO Economisch Onderzoek. Figuur 1 geeft een samenvatting van de beoordelingen per criterium weer. Van de 116 fiscale regelingen is voor 73 regelingen een evaluatierapport beschikbaar. Van deze 73 geëvalueerde regelingen zijn er 11 geëvalueerd als doeltreffend en doelmatig, 41 als 'onzeker' en 21 als niet doeltreffend en doelmatig. De onderbouwing voor overheidsingrijpen is beoordeeld voor alle regelingen, dus ook voor de regelingen die niet zijn geëvalueerd. In het rapport wordt geconcludeerd dat 17 regelingen geen onderbouwing voor overheidsingrijpen (meer) hebben en dat de onderbouwing voor 33 regelingen onzeker is. Soms betreft dit regelingen waarvan het doel achterhaald is, bijvoorbeeld doordat veranderde wetgeving de regeling overbodig heeft gemaakt. De Belastingdienst en gedragsexperts hebben respectievelijk de uitvoerings- en handavingscomplexiteit en de doenlijkheid beoordeeld. Van 24 regelingen is beoordeeld dat deze uitvoeringstechnisch (te) ingewikkeld zijn en van 11 regelingen is het oordeel dat deze soms of geregeld een significant beroep doen op het doenvermogen van burgers.

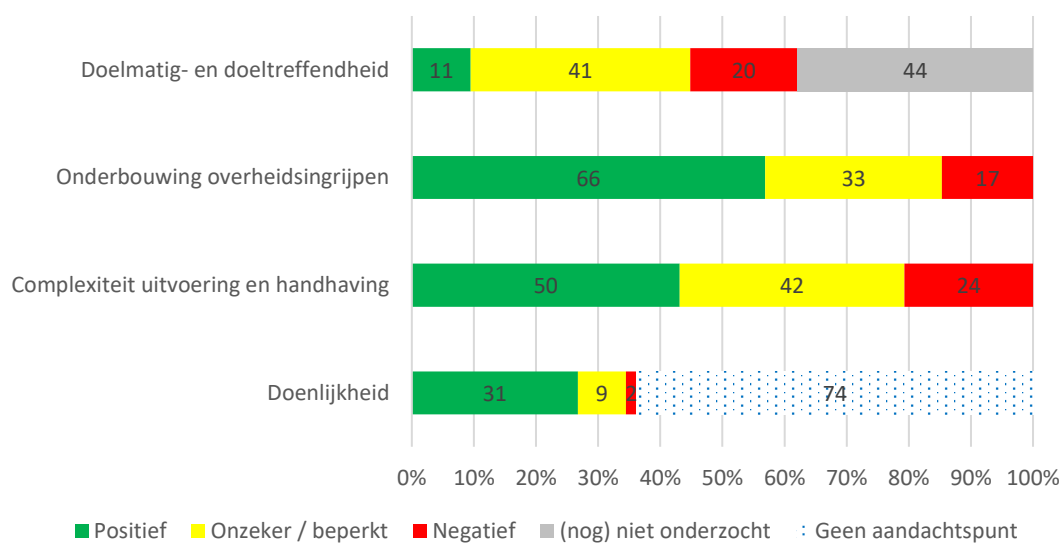
¹ [Algemene Rekenkamer \(2017\), Zicht op belastingverlichtende regelingen.](#)

² [Algemene Rekenkamer \(2021\), Snoei wildgroei fiscale regelingen flink terug; CPB \(2023\), Een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten; Ministerie van Financiën \(2020\), Bouwstenen voor een beter belastingstelsel.](#)

³ [Ministerie van Financiën \(2023\), Internetconsultatie aanpak fiscale regelingen.](#)

⁴ [Ministerie van Financiën \(2021\), Onderzoeksrapportage draagvlak belastingstelsel.; Ministerie van Financiën \(2022\), Stand van de Uitvoering 2022: Rapportage van verbeteringsignalen en knelpunten bij de Belastingdienst.](#)

Figuur 1: geaggregeerde beoordeling 116 regelingen per criterium⁵



Het advies is terughoudend te zijn bij de inzet van nieuwe fiscale regelingen en kritisch te kijken naar regelingen die slecht scoren op één of meerdere criteria. Advies is het Toetsingskader fiscale regelingen streng toe te passen bij nieuwe fiscale regelingen en kritisch te kijken of regelingen die slecht scoren op één of meer criteria kunnen worden verbeterd of dienen te worden afgeschaft. Het afschaffen van fiscale regelingen levert opbrengsten op die gebruikt kunnen worden om de algemene belastingtarieven te verlagen. Een verlaging binnen hetzelfde domein ligt daarbij voor de hand. Het afschaffen of aanpassen van regelingen vraagt IV-capaciteit op de korte termijn, maar leidt uiteindelijk tot een aanzienlijke beperking van de uitvoerings-, toezichts- en handhavingcapaciteit. Daarmee wordt het belastingstelsel transparanter, begrijpelijker en minder complex.

Het advies is de doelstellingen van bestaande regelingen te actualiseren en de overzichten van evaluatie-uitkomsten te verfijnen. Dit rapport laat zien dat de oorspronkelijke doelstelling van een aantal fiscale regelingen inmiddels achterhaald is. Daarnaast blijkt voor veel regelingen geen goede effectmeting mogelijk omdat de doelstellingen niet concreet genoeg zijn geformuleerd of omdat onvoldoende gegevens beschikbaar zijn. Ook wordt een deel van de regelingen (nog) niet gemonitord in de Miljoennota. Het advies is daarom de monitoring in bijlage 9 of 10 van de Miljoennota uit te breiden naar meer regelingen, te toetsen of de doelen hiervan nog actueel zijn en vroegtijdig na te denken welke gegevens noodzakelijk zijn voor een goede effectmeting. Daarnaast wordt in het rapport de aanbeveling gedaan om de monitoring uit te breiden met meer informatie over de bewijskracht van evaluaties en de daaruit volgende aanbevelingen. Voor toekomstige evaluaties is de aanbeveling een uniforme definitie van doeltreffend- en doelmatigheid te hanteren en ook aandacht te besteden aan de noodzaak van overheidsingrijpen, aan de uitvoering en aan de doenlijkheid.

⁵ Als één van de twee criteria (doeltreffendheid of doelmatigheid) een rode score heeft, dan wordt de samengestelde score rood. Als beide criteria groen scoren, dan wordt samengestelde score groen. Als op beide criteria geel wordt gescoord, of op één criterium groen en op één geel, dan wordt de samengestelde score geel.

1. Inleiding

Het geheel aan belastingen en premies, de uitzonderingen daarop en de uitvoering ervan vormt het belastingstelsel. Dat stelsel is stukje bij beetje gegroeid tot wat het nu is. Om maatwerk te kunnen leveren voor een specifieke doelgroep is vaak gekozen voor fijnmazige regels en uitzonderingen. Dit is begrijpelijk, maar maakt het belastingstelsel wel complexer, voor burgers en bedrijven. Ook voor de Belastingdienst en andere uitvoerders is het huidige belastingstelsel niet eenvoudig. Daarnaast zijn fiscale regelingen niet gratis. In 2023 is het budgettaire belang van alle fiscale regelingen samen circa 150 miljard euro, ofwel circa 40 procent van de totale belasting- en premie-inkomsten van het Rijk.

Fiscale regelingen zijn alleen te rechtvaardigen als deze doeltreffend en doelmatig zijn en (nog steeds) het maatschappelijk belang dienen. In de begrotingsregels is het uitgangspunt opgenomen dat bij negatieve evaluaties van bestaande fiscale regelingen deze in principe worden afgeschaft, aangepast of – indien relevant – omgezet in een subsidie.⁶ Indien hiervan wordt afgeweken dient dit te worden verantwoord in de Ministerraad en naar de Tweede Kamer. Bij nieuwe regelingen en bij aanpassingen en evaluaties van bestaande regelingen hanteert het kabinet het Toetsingskader fiscale regelingen.⁷ Daarnaast worden alle regelingen periodiek geëvalueerd conform de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE).

In het kader van de 'Aanpak fiscale regelingen'⁸ worden in dit ambtelijke rapport en de achterliggende bijlage 'toelichting beoordelingen fiscale regelingen'⁹ 116 fiscale regelingen getoetst aan de volgende vier criteria: 1) doeltreffend- en doelmatigheid, 2) onderbouwing voor overheidsingrijpen, 3) complexiteit in de uitvoering en handhaving en 4) doenlijkheid. Voor de beoordeling van het eerste criterium is aangesloten bij de conclusies van eerdere evaluaties. Voor de onderbouwing voor overheidsingrijpen is gekeken naar de eerste vier vragen uit het inmiddels vervangen Integraal Afwegingskader (IAK). De methodologie en uitkomsten voor beide criteria zijn gevalideerd door SEO Economisch Onderzoek. Criteria 3 en 4 zijn beoordeeld op basis van een inschatting van gedragsexperts en de Belastingdienst, in samenspraak met de betreffende beleidsmedewerkers. Dit is een systematische manier om vast te stellen of de fiscale regelingen maatschappelijk en economisch te verantwoorden zijn.

De analyse biedt een totaalbeeld waarin onder meer alle eerdere evaluatie-uitkomsten terugkomen. Vanuit een stelsel- en vereenvoudigingsperspectief is het daarnaast relevant om meer inzicht te hebben in het samengestelde effect van deze regelingen. Door deze informatie te ontsluiten voor politieke besluitvorming kunnen geïnformeerde keuzes worden gemaakt over vereenvoudiging. Fiscale regelingen spelen ook een rol bij belastingconstructies. Dit element wordt in dit rapport niet verder uitgediept, maar is meegenomen in een parallel traject over belastingconstructies.¹⁰

Leeswijzer: Hoofdstuk 2 schetst het effect van het geheel aan fiscale regelingen op het belastingstelsel. Hoofdstuk 3 geeft eerder onderzoek en adviezen op dit gebied weer en vat de resultaten van de internetconsultatie fiscale regelingen en de bijeenkomsten met stakeholders

⁶ [Kamerstukken II 2021-22, nr. 1. Bijlage 1: Begrotingsregels 2022-2025 \(1.2.2. beheersing fiscale regelingen\).](#)

⁷ [Rijksbegrotingsvoorschriften \(2023\). Model 4.55 toetsingskader fiscale regelingen.](#)

⁸ [Kamerstukken II 2022-23, 32 140 nr. 140.](#)

⁹ *Opgenomen in bijlage 1 bij dit rapport.*

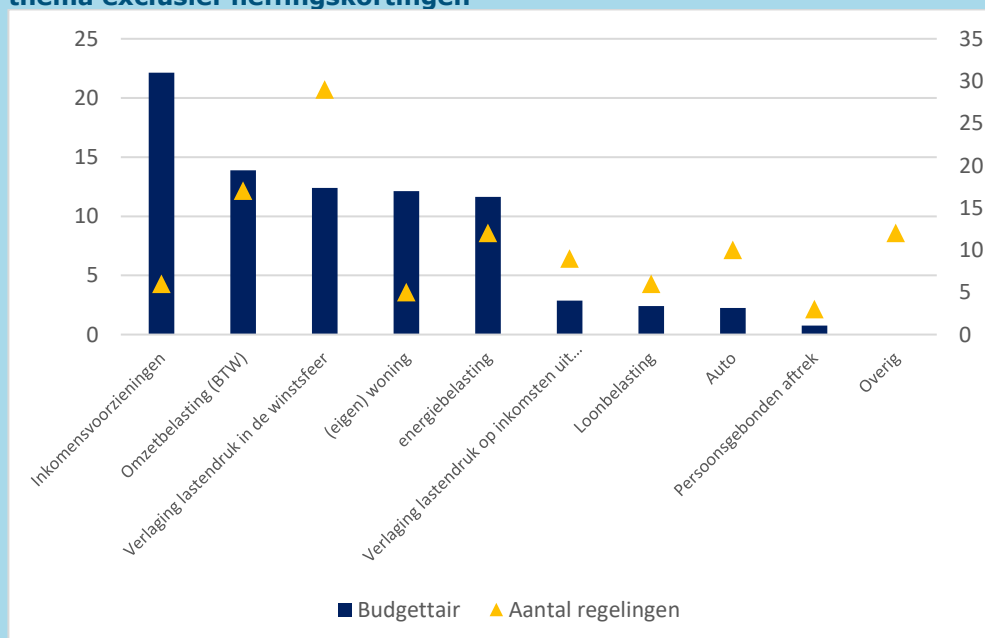
¹⁰ [Kamerstukken II 2022-23, 32 140 nr. 154.](#)

over fiscale regelingen samen. Hoofdstuk 4 gaat in op de conclusies van de beoordeling van individuele regelingen en bespreekt de appreciatie van SEO hierop. Hoofdstuk 5 geeft de aanbevelingen van dit rapport weer. Aan het eind van dit rapport is een overzichtstabel opgenomen die per regeling de beoordeling op de vier onderzochte criteria weergeeft.

Box 1: wat zijn fiscale regelingen?

Eén van de oorzaken van complexiteit van het belastingstelsel zijn fiscale regelingen. Dit zijn regelingen die de te betalen belasting verminderen door de belastinggrondslag te versmallen. Voorbeelden zijn aftrekposten, teruggaven, kortingen en vrijstellingen. Het betreft dus uitzonderingen voor specifieke doelgroepen. Dat zorgt per definitie voor meer complexiteit; er is immers een 'aparte behandeling' nodig die al dan niet gepaard gaat met afbakeningsproblemen. Fiscale regelingen dienen vaak een specifiek (maatschappelijk) doel zoals het voeren van inkomensbeleid, het bevorderen van ondernemerschap of het stimuleren van duurzaamheid. Voorbeelden zijn de aftrek van giften in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, het lage btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten zoals kappers (9% in plaats van 21% btw), de milieu-investeringsaftrek (MIA) en de MKB-winstvrijstelling. Er zijn ook regelingen als een vrijstelling in de motorrijtuigenbelasting (MRB) voor bestelauto's of een verlaagd tarief in de energiebelasting voor de glastuinbouw. Figuur 1.1 geeft een overzicht van het aantal regelingen en het budgettaire beslag per thematische indeling, zoals gehanteerd in bijlagen 9 en 10 van de Miljoenennota. De heffingskortingen zijn buiten de figuur gelaten omdat de zes heffingskortingen vrijwel de helft (45 procent) van het budgettaire belang vertegenwoordigen, wat het beeld zou verstoren.¹¹

Figuur 1.1: Aantal (rechts) en budgettair beslag (links in miljarden euro's) naar thema exclusief heffingskortingen*



*De categorie overig bestaat uit de thema's assurantebelasting en accijns.

¹¹ Er zijn zes heffingskortingen, op volgorde van budgettaire omvang (in miljarden euro's): arbeidskorting (31,8), algemene heffingskorting (25,8), ouderenkorting (4,8), inkomensafhankelijke combinatiekorting (1,9), alleenstaande ouderenkorting (0,6) en jonggehandicaptenkorting (0,2).

2. Fiscale regelingen vanuit stelselperspectief

Een fiscale regeling wordt over het algemeen afzonderlijk beleidsmatig gewogen en geëvalueerd. Voor de introductie van nieuwe fiscale regelingen en de evaluaties van bestaande fiscale regelingen dient verplicht het Toetsingskader fiscale regelingen te worden ingevuld. Aan de hand van het toetsingskader wordt op basis van zeven vragen de wenselijkheid van een fiscale regeling beoordeeld. Daarbij komen onder andere de noodzaak tot overheidsingrijpen (heldere probleemstelling) en de afweging ten opzichte van andere instrumenten aan bod.

Omdat fiscale regelingen doorgaans niet budgettair gemaximeerd zijn en leiden tot extra complexiteit van het belastingstelsel heeft het in beginsel de voorkeur om een specifieke regeling vorm te geven als subsidie aan de uitgavenkant van de begroting.¹² In sommige gevallen zijn er echter goede redenen om hiervan af te wijken. Fiscale regelingen maken het immers mogelijk om ook omvangrijkere groepen belastingplichtigen op een efficiënte wijze te bereiken of kunnen belangrijk zijn voor het (fiscale) vestigingsklimaat. Een voorbeeld is de ouderenkorting, die de doelgroep automatisch bereikt doordat deze wordt vooringevuld bij de jaarlijkse belastingaangifte. Daarnaast is een subsidieregeling niet altijd wenselijk of mogelijk. Een ander voorbeeld is de startersvrijstelling in de overdrachtsbelasting, waarbij vormgeving als subsidie zou leiden tot extra administratieve lasten en uitvoeringskosten en mogelijk tot liquiditeitsproblemen. Onderstaande box gaat dieper in op de afwegingen bij het vormgeven van een regeling aan de inkomstenkant of als subsidie. Daarbij dient te worden opgemerkt dat deze voor- en nadelen niet gelden voor alle regelingen. Het is daarom verstandig om de voor- en nadelen per maatregel telkens goed in kaart te brengen en af te wegen.¹³

Vanuit stelselperspectief bezien is er reden om ook op geaggregeerd niveau de effecten van alle in dit rapport opgenomen 116 regelingen in samenhang te beoordelen. Deze paragraaf bespreekt vijf effecten die fiscale regelingen hebben op het belastingstelsel als geheel.

Box 2: overwegingen instrumentkeuze fiscale regeling of subsidie **Budgettaire beheersing**

Fiscale regelingen zijn op enkele uitzonderingen na niet gebudgetteerd, waardoor de kosten minder goed te beheersen zijn dan bij directe subsidies, die veelal zijn geplafonneerd. Als er meer gebruik wordt gemaakt van een fiscale regeling dan verwacht, dan hoeft dit verschil niet te worden gedekt. Zo'n extra sterke groei van een fiscale regeling maakt ook geen onderdeel uit van de integrale besluitvorming. Overigens bestaan er wel enkele voorbeelden van gebudgetteerde fiscale regelingen, zoals de EIA, MIA, Vamil¹⁴ of de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO).

Zekerheid burgers en bedrijven

Gegeven dat fiscale regelingen meestal niet geplafonneerd zijn, geven zij meer zekerheid voor gebruik dan directe subsidies, waar 'de pot' gedurende het jaar leeg kan zijn. In sommige gevallen wordt deze aangevuld (al dan niet door budgetten tussen jaren te

¹² [Begrotingsregels 2022-2025. 1.2.2. beheersing fiscale regelingen.](#)

¹³ Hiervoor kan naast het Toetsingskader fiscale regelingen het [beleidskompas](#) worden gebruikt.

¹⁴ Respectievelijk de energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA) en willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil).

verschuiven), maar vaak is leeg ook echt leeg en vindt verdeling plaats op basis van volgorde van aanvraag of loting.

Tegelijkertijd bieden subsidies meer zekerheid over het uiteindelijke bedrag, waar dit bij fiscale regelingen afhangt van een vaak nog onbekend marginaal tarief en/of de omvang van inkomen of winst (bijvoorbeeld of een ondernemer wel of geen winst maakt en of deze onder het hoge of lage tarief van de vennootschapsbelasting (Vpb) valt). Daarnaast mag de Belastingdienst drie jaar doen over het opleggen van een aanslag en kan hij minstens vijf jaar navorderen.

Doorwerking verzamelinkomen

Fiscale regelingen kunnen – anders dan subsidies – doorwerken op het fiscale verzamelinkomen, en daarmee ook op inkomensafhankelijke regelingen zoals toeslagen. De omvang van dit effect en verdere doorwerkingseffecten zijn voor gebruikers moeilijk in te schatten.

Uitvoering, toezicht en handhaving

Het introduceren van nieuwe of het aanpassen van bestaande fiscale regelingen dient te worden vormgegeven binnen het reeds complexe (IT-)systeem van de Belastingdienst. Dit zorgt voor extra uitvoeringskosten en -risico's. Tegelijkertijd heeft vormgeving van een subsidie ook uitvoeringstechnische aandachtspunten.

Met een fiscale regeling kan in sommige gevallen een meer omvangrijke groep belastingplichtigen efficiënter worden bereikt dan met bijvoorbeeld een subsidie. Door de complexiteit van het fiscale stelsel zijn de neveneffecten van een fiscale regeling (bijvoorbeeld de mogelijkheid tot constructies) vaak moeilijk vooraf te zien.

Gerichtheid

Met een fiscale regeling bereik je alleen burgers en bedrijven die belasting betalen. Met een subsidie bereikt de overheid iedere burger of bedrijf die aan voorwaarden voldoet, en kunnen de voorwaarden worden bijgesteld, mits de betreffende groep voldoende kan worden afgebakend.

Fiscale regelingen worden vaak pas achteraf (een jaar later) verrekend in de belastingaangifte. Vanuit het oogpunt van liquiditeit kan een subsidie de voorkeur hebben, mits deze voorafgaand aan de uitgave(n) wordt verstrekt. Start-ups hebben bijvoorbeeld weinig liquiditeit en maken vaak weinig winst en hebben dus minder aan fiscale regelingen in de winstsfeer.

Flexibiliteit

De uitwerking van subsidies is vaak vastgelegd in lagere wetgeving, waardoor deze makkelijker te wijzigen zijn dan fiscale regelingen, waarbij de uitwerking vaak is opgenomen in een wet.

Dit maakt dat fiscale regelingen over het algemeen meer zekerheid bieden, maar tegelijkertijd ook minder makkelijk kunnen inspelen op veranderde omstandigheden (bijvoorbeeld aanvullende eisen).

Doenvermogen / transparantie

Sommige fiscale regelingen, zoals heffingskortingen, kunnen automatisch worden toegepast tijdens de jaarlijkse aangifte en vergen geen additionele handelingen voor mensen die belastingaangifte doen. Subsidies dienen altijd te worden aangevraagd.

Doordat het voordeel van een fiscale regeling vaak afhangt van het marginale tarief van een belastingplichtige is een fiscale regeling vaak minder transparant voor burgers en bedrijven.

Mogelijk zijn subsidies beter vindbaar voor belastingplichtigen met minder fiscale kennis. Voor internationaal opererende bedrijven kunnen fiscale regelingen echter duidelijker zijn dan subsidies bij internationale vergelijkingen van de belastingdruk.

2.1 FISCALE REGELINGEN VERHOGEN INDIRECT DE BELASTINGDRUK VOOR ANDEREN

Fiscale regelingen verminderen de belasting- en premieopbrengsten en zijn daarmee niet gratis. In 2023 is de budgettaire derving van alle fiscale regelingen samen circa 150 miljard euro, ofwel circa 40 procent van de belasting- en premie-inkomsten van het Rijk. Zonder deze fiscale regelingen zou de overheid dus meer belastinginkomsten ontvangen waardoor de algemene belastingtarieven zouden kunnen worden verlaagd of de uitgaven verhoogd.

Deze derving van belastinginkomsten is maatschappelijk alleen te verantwoorden als fiscale regelingen (aantoonbaar) effectief zijn (doeltreffend) tegen aanvaardbare kosten (doelmatig). De effecten van fiscale regelingen op de belastingdruk van de groep die geen of beperkt gebruik maakt (of kan maken) van deze regelingen zijn immers groot. Als vingeroefening: in de inkomstenbelasting zou alleen al de afschaffing van de eigenwoningregeling kunnen zorgen voor een verlaging van het basistarief met meer dan 1,5 procentpunt. Het (hoge) Vpb-tarief zou met bijna 2% procentpunt omlaag kunnen als het verlaagde Vpb-tarief wordt afgeschaft en het algemene btw-tarief zou van 21 naar circa 18 procent kunnen dalen als de verlaagde tarieven worden afgeschaft.

2.2 FISCALE REGELINGEN MAKEN HET BELASTINGSTELSEL COMPLEX EN LASTIG TE BEGRIJPEN

Voor belastingplichtige burgers en ondernemers kan de aangifte mede door alle fiscale regelingen een complex karwei zijn. De voorgevulde aangifte maakt het leven van burgers weliswaar simpeler, maar dit geldt alleen voor de regelingen waar de Belastingdienst over de relevante gegevens beschikt. Ook moeten belastingplichtigen wel op tijd hun aangifte doen, wat een uitdaging kan zijn voor mensen die te maken hebben met stressvolle omstandigheden zoals een echtscheiding. Bij meer specifieke regelingen geldt dat de belastingplichtige zich goed moet verdiepen in de regels en gegevens dient bij te houden en verzamelen. Elk jaar bij de aangifte en bij bepaalde momenten zoals bijvoorbeeld het kopen van een huis, zal een belastingplichtige zich (opnieuw) moeten verdiepen in de regels. Welke kosten komen bijvoorbeeld in aanmerking voor de aftrek specifieke zorgkosten? Dat doet voortdurend een serieus beroep op zowel het kennisniveau als het doenvermogen van belastingplichtigen. Daarbij komt dat er juist veel fiscale wijzigingen kunnen optreden bij levenssituaties waarbij het doenvermogen van de burger reeds onder druk staat, zoals het krijgen van kinderen, scheiding, overlijden of – voor de ondernemer –

bedrijfsbeëindiging. Onderzoek laat zien dat burgers bepaalde regelingen makkelijker toepasbaar vinden dan andere, maar over het algemeen moeite hebben met het toepassen van de regelingen in de aangifte.¹⁵ Het is dan ook niet verrassend dat een derde van de burgers zijn jaarlijkse aangifte niet zelf invult, en 60 procent van deze groep – waaronder veel zelfstandig ondernemers – hulp krijgt van een belastingadviseur.¹⁶ Voor veel regelingen dient ook gedurende het jaar een administratie bijgehouden te worden, wat leidt tot extra administratieve lasten voor zowel burgers als bedrijfsleven.

De vraag is ook of regelingen altijd begrepen worden door de doelgroep. Het foutief en niet-gebruik van bepaalde regelingen is immers hoog. Zo wordt voor de aftrek specifieke zorgkosten het onjuiste gebruik geschat op 39% van het bedrag aan opgegeven zorgkosten¹⁷ en blijkt dat circa 30% van de mensen die gebruik zouden kunnen maken van de giftenaftrek dit niet doet.¹⁸ Daarnaast is het de vraag of belastingplichtigen de financiële gevolgen van het gebruik van een fiscale regeling wel goed kunnen inschatten. Onder andere door de inkomensafhankelijke afbouw van de heffingskortingen is de marginale belastingdruk – de belastendruk over de laatst verdiende euro – niet altijd gemakkelijk te doorgronden. Of (het financiële effect van) een regeling begrepen wordt, raakt ook aan de effectiviteit van regelingen. Door het stelsel eenvoudiger te maken, door minder of begrijpelijker regels, kunnen burgers en bedrijven regels gemakkelijker zelfstandig toepassen. Als burgers en bedrijven de regels beter kennen en toepassen zullen zij ook eerder hun gedrag hierop aanpassen waardoor het beoogde effect ook kan worden behaald.

2.3 FISCALE REGELINGEN MAKEN HET BELASTINGSTELSEL LASTIGER UITVOERBAAR

Fiscale regelingen vormen een uitzondering op het reguliere belastingstelsel en zetten de uitvoering van onze belastingheffing daarmee onder druk. Iedere uitzondering zorgt namelijk voor meer complexiteit en leidt tot een extra uitvoeringslast voor de Belastingdienst en andere uitvoerders.¹⁹ Fiscale regelingen vereisen vaak specifieke kennis van Belastingdienstmedewerkers, die zij op peil moeten houden en waardoor zij moeilijk elders (voor bijvoorbeeld andere regelingen) inzetbaar zijn. Gegeven de beperkte capaciteit van de Belastingdienst betekent dit dat een toename van fiscale regelingen per saldo leidt tot minder toezichtsactiviteiten. Complexe regelingen vereisen daarnaast veelal ingewikkelde ICT-applicaties met hoge onderhoudseisen, wat de totale ICT-voorziening van de Belastingdienst nog complexer en kwetsbaarder maakt. Sinds 2015 worden door de Belastingdienst (en ook Toeslagen) zogenoemde uitvoeringstoetsen gedaan op maatregelen in wetsvoorstellen waarin nieuwe (of aangepaste) fiscale regelingen worden voorgesteld. Deze toetsen zouden ertoe moeten leiden dat als vanuit de Belastingdienst wordt aangegeven dat een fiscale maatregel als (te) complex of niet uitvoerbaar wordt aangemerkt deze niet wordt ingevoerd.

Hoe complex een regeling is voor de uitvoering hangt af van de aard en specifieke vormgeving van de regeling. Zo zorgen verlaagde tarieven en vrijstellingen voor veel discussies met belastingplichtigen over definities en afbakeningsvraagstukken. In de btw wordt bijvoorbeeld veel geprocedeerd over de definities van logiesverstrekking en geneesmiddelen. De tijd die belastingmedewerkers hieraan kwijt zijn kunnen ze niet aan andere zaken besteden. De

¹⁵ [Ministerie van Financiën \(2021\). Onderzoeksrapportage draagvlak belastingstelsel.](#)

¹⁶ [Blauw \(2020\). Belastingonderzoek onder Nederlanders \(2020\).](#)

¹⁷ [Dialogic \(2022\). Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten.](#)

¹⁸ [Dialogic \(2016\). Evaluatie giftenaftrek.](#)

¹⁹ [Ministerie van Financiën \(2020\). Vereenvoudiging belastingstelsel, Bouwstenen voor een beter belastingstelsel.](#)

complexiteit kan ook ontstaan doordat een regeling ziet op de samenloop van verschillende belastingsoorten of meerdere fiscale regelingen. Zo kunnen de fiscale doorschuif Faciliteiten (stakingswinst, box2 en de BOR²⁰) betrekking hebben op zowel de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting als de schenk- en erfbelasting. Daarnaast moet voor een groot aantal aftrekposten in de inkomstenbelasting vaak handmatig worden gecontroleerd of de belastingplichtige hier recht op heeft, waarbij ook vaak fouten worden geconstateerd. Daarbij is voor sommige regelingen geen contra-informatie beschikbaar, wat controle door de Belastingdienst lastig maakt. Tot slot zijn bepaalde regelingen erg bewerkelijk voor de Belastingdienst, zoals de teruggaafregeling in de energiebelasting, waarbij ieder verzoek apart dient te worden beoordeeld.

Het verminderen en vereenvoudigen van fiscale regelingen zal resulteren in een aanzienlijke vereenvoudiging en capaciteitswinst voor de uitvoering op termijn. Op korte termijn na afschaffing kan de druk op de uitvoering echter toenemen doordat er vaak sprake is van een transitieperiode waarbij gebruik wordt gemaakt van overgangsregelingen (zie ook paragraaf 3.1).

2.4 FISCALE REGELINGEN MAKEN HET BELASTINGSTELSEL KWETSBAAR VOOR ONEIGENLIJK GEBRUIK EN BELASTINGCONCURRENTIE

Fiscale regelingen kunnen op een niet-bedoelde manier worden gebruikt en zo belastingconstructies²¹ mogelijk maken of onbedoeld gedrag in de hand werken. In de lijst van opmerkelijke belastingconstructies die is gepubliceerd bij het IBO vermogen worden verscheidene constructies genoemd waarin fiscale regelingen een rol spelen, waaronder de giftenaftrek in de inkomstenbelasting (IB), de 30%-regeling en de BOR.²² In de Voorjaarsnota zijn stappen voorgesteld om ongewenst gebruik in de BOR tegen te gaan.²³ Een voorbeeld van onbedoeld gedrag is de prikkel die het lage Vpb-tarief biedt tot het kunstmatig opknippen van bv's om een lagere belastingdruk te bereiken.²⁴ Oneigenlijk gebruik leidt bij andere belastingplichtigen tot minder draagvlak voor het belastingstelsel.²⁵ Rechtvaardigheid en eerlijkheid zijn immers belangrijke uitgangspunten voor belastingplichtigen en van invloed op de belastingmoraal. Belastingconstructies (hoewel rechtmatig) ondermijnen het vertrouwen in het stelsel en maken het stelsel op die manier kwetsbaar.

Fiscale regelingen verlagen de (specifieke) belastingdruk in Nederland, waardoor deze bedoeld of onbedoeld kunnen bijdragen aan belastingconcurrentie binnen en buiten de EU. Een voorbeeld is de 30%-regeling die in het verleden door Nederland is ingevoerd om een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor kenniswerkers te creëren. Later hebben ook andere landen vergelijkbare regelingen geïntroduceerd, wat het risico van belastingconcurrentie en hogere kosten per extra kenniswerker met zich meebrengt. Afstemming binnen de EU en daarbuiten kan helpen om dit te beperken.

²⁰ *De bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet*

²¹ *Het gaat hierbij om het zodanig structureren, omvormen dan wel schuiven van transacties, inkomen, winst en vermogen zodat zo weinig mogelijk belasting wordt betaald. Dit gebruik staat op gespannen voet met wat met de wetgeving bij invoering is beoogd.*

²² [Opmerkelijke belastingconstructies. Bijlage 10 bij het IBO vermogen.](#)

²³ [Kamerstukken II 2022-2023, 36 350, nr. 1.](#)

²⁴ [Kamerstukken II 2022-2023, 36 202 nr. 7.](#)

²⁵ *Blauw (2020). [Belastingonderzoek onder Nederlanders \(2020\).](#)*

2.5 FISCALE REGELINGEN STAAN SOMS OP GESPANNEN VOET MET STELSELDOELEN

Fiscale regelingen vormen uitzonderingen op het reguliere belastingstelsel. De doelen van deze regelingen staan hierdoor soms op gespannen voet met het oorspronkelijke doel van de betreffende belastingsoort. Dit wordt het best zichtbaar bij belastingen die de overheid gebruikt als sturingsinstrument om bepaalde gedragsveranderingen te bereiken. Zo worden met accijnzen en (andere) milieubelastingen bepaalde keuzes duurder gemaakt. Het gaat dan vaak om de vervuilendere of ongezondere keuzes. Uitzonderingen op dergelijke belastingen – hoewel soms individueel goed onderbouwd – beperken het beoogde gedragseffect. Het gaat dan bijvoorbeeld om regelingen zoals de degressieve tarieven voor grootverbruikers in de energiebelasting en de verschillende verlaagde MRB-tarieven.

Vanuit stelselperspectief valt daarnaast op dat fiscale regelingen kunnen inwerken tegen het algemene uitgangspunt van belasting naar draagkracht. Verschillende regelingen komen hierdoor uiteindelijk onevenredig meer terecht bij personen met hogere inkomens of met grote vermogens.²⁶ Dit gaat in tegen het algemene principe dat de sterkste schouders de zwaarste lasten dienen te dragen. Voorbeelden hiervan zijn de faciliteiten in de schenk- en erfbelasting (zoals de eenmalige vrijstelling kinderen van ruim 27.000 euro), pensioenvrijstellingen, de fiscale doorschuiffaciliteiten, en de salderingsregeling in de energiebelasting. Deze regelingen zijn degressief: ze zorgen voor een lagere belastingdruk voor hogere (winst)inkomens.

²⁶ Zie onder andere het [IBO Vermogensverdeling \(2022\)](#).

3. Opbrengst eerdere onderzoeken, adviezen en input stakeholders

Dit hoofdstuk bespreekt diverse recente studies en aanbevelingen met betrekking tot fiscale regelingen en hoe deze zich verhouden tot het belastingstelsel. De resultaten hiervan worden besproken in paragraaf 3.1. Daarnaast is in het kader van de Aanpak fiscale regelingen een internetconsultatie uitgezet en zijn er sessies georganiseerd met onder andere experts, belangenorganisaties en bedrijven. De uitkomsten hiervan worden besproken in paragraaf 3.2.

3.1 EERDER ADVIES EN ONDERZOEK

Adviezen

De noodzaak en urgentie van vereenvoudiging van het belastingstelsel zijn evident. Diverse adviezen wijzen daarbij op de rol van fiscale regelingen die het stelsel complex maken. Zo wordt in het vereenvoudigingsrapport van het traject 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' gepleit voor het verminderen van het instrumentalisme van het belastingstelsel²⁷ en adviseert het CPB in een recente publicatie terughoudend te zijn bij de inzet van belastinginstrumenten (waaronder fiscale regelingen).²⁸ Op basis van twintig jaar onderzoek concludeert de Algemene Rekenkamer (ARK) in 2021 dat er voor de meeste fiscale regelingen geen goede onderbouwing is. In dat kader adviseert de ARK om fiscale regelingen alleen toe te passen als deze onlosmakelijk verbonden zijn met het belastingstelsel en om 'de wildgroei van fiscale regelingen flink terug te snoeien'.²⁹ Een aantal commissierapporten komt met adviezen voor het afschaffen of omvormen van concrete regelingen. De rapporten van de studiegroep Van Weeghel³⁰, de commissie Van Dijkhuizen³¹ en de Studiegroep Duurzame Groei³² wijzen daarbij in dezelfde richting: het verminderen van de persoonlijke aftrekposten (waaronder de giftenaftrek, hypotheekrenteaftrek en de aftrek specifieke zorgkosten), afbouwen van de ondernemersfaciliteiten (met nadruk op de zelfstandigenaftrek) en het harmoniseren van de btw-grondslag voor zover dit Europees mogelijk is. De Studiegroep Duurzame Groei en het bouwstenen-rapport pleiten daarnaast voor het afschaffen van de voordelen voor grootverbruikers in de energiebelasting en de bijzondere regelingen in de MRB en de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM). Internationale rapporten en academische studies focussen veelal op die regelingen die leiden tot macro-economische verstoringen (afschaffen van de hypotheekrenteaftrek en afbouwen van de zelfstandigenaftrek) en een meer efficiënte belastingmix (harmoniseren btw en afschaffen regelingen zoals de innovatiebox).³³

Om het aantal nieuwe regelingen te beperken adviseerde de commissie Van Weeghel in 2010 al een 'nee, tenzij'-beleid ten aanzien van fiscale regelingen. De ARK concludeert dat het huidige Toetsingskader fiscale regelingen strenger kan worden toegepast, waaronder de verplichting voor

²⁷ [Ministerie van Financiën \(2020\). Vereenvoudiging belastingstelsel, Bouwstenen voor een beter belastingstelsel](#)

²⁸ [CPB \(2023\). Een Economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten.](#)

²⁹ [ARK \(2021\). Snoei wildgroei fiscale regelingen flink terug.](#)

³⁰ [Commissie Van Weeghel \(2010\). Continuïteit en vernieuwing: een visie op het belastingstelsel.](#)

³¹ [Commissie Van Dijkhuizen \(2012\). Naar een activerender belastingstelsel. Zie voor een lijst van meer dan 20 regelingen, p. 128.](#)

³² [Studiegroep Duurzame Groei \(2016\). Kiezen voor duurzame groei. Zie o.a. de beleidsrichting 'Een wenkend perspectief voor een minder versturende belastingmix' op p. 96.](#)

³³ [Zie onder andere OECD \(2023\), Economic Survey of the Netherlands, IMF \(2023\), Article IV consultation;; Europese Commissie \(2023\), Council Recommendation on the National Reform Programme of the Netherlands; Cnossen en Jacobs \(2019\). Ontwerp voor een beter belastingstelsel.](#)

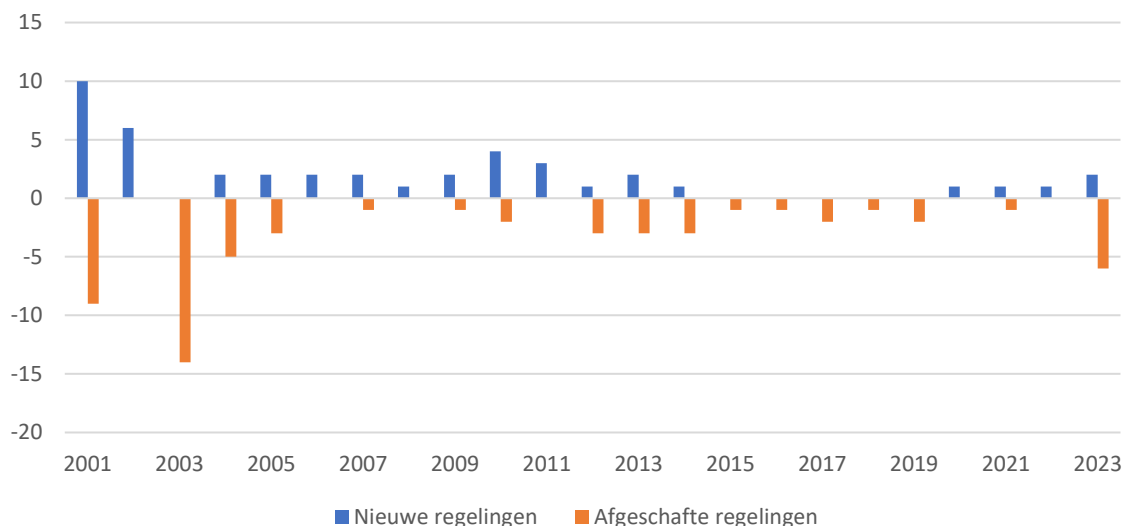
een horizonbepaling. Het CPB presenteerde recent een eigen economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten.³⁴ Om de budgettaire beheersing en integrale afweging van de begrotingssystematiek te verbeteren adviseren achtereenvolgende rapporten van de Studiegroep Begrotingsruimte om fiscale regelingen zo veel mogelijk te budgetteren of over te hevelen naar de uitgavenkant van de begroting.³⁵

Opvolging

Met een deel van de adviezen zijn opeenvolgende kabinetten aan de slag gegaan. Zo is de monitoring uitgebreid, het Toetsingskader fiscale regelingen aangepast en zijn er recent enkele regelingen afgeschaft of omgezet in een subsidie. Voorbeelden zijn de monumentenaftrek (Belastingplan – BP – 2019), het uitfaseren van de wet Hillen (BP 2019), de scholingsaftrek (BP 2020), de middelingsregeling (BP 2023), de IACK (BP 2023) en de fiscale oudedagsreserve (FOR) voor nieuwe gevallen (BP 2023). Daarnaast is de zelfstandigenaftrek door de jaren heen afgebouwd en zijn er diverse maatregelen genomen om de hypotheekrenteaftrek te versoberen. Tegelijkertijd zijn er voorbeelden van omvangrijke nieuw ingevoerde regelingen, zoals de startersvrijstelling in de overdrachtsbelasting (BP 2021).

Het onderzoek fiscale regelingen dat met Prinsjesdag 2022 naar de Tweede Kamer is gestuurd concludeert dat er sinds 2003 ongeveer evenveel regelingen zijn bijgekomen als zijn afgeschaft (zie figuur 3.1).³⁶ Met uitzondering van de hervormingen in 2001 en 2003 is de vereenvoudiging sinds het begin van deze eeuw dus beperkt geweest. Daarnaast is er weinig opvolging geweest van de 27 evaluatierapporten met negatieve conclusies op doeltreffend- en doelmatigheid die in diezelfde periode naar de Tweede Kamer zijn gestuurd.³⁷

Figuur 3.1: aantal nieuwe en afgeschafte regelingen sinds 2001



³⁴ [CPB \(2023\). Een Economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten.](#)

³⁵ [SBR \(2016\). Van salдостuring naar stabilisatie; SBR \(2021\). Koers bepalen: kiezen in tijden van budgettaire krapte.](#)

³⁶ *Hoewel dit een goede indicatie geeft, is het beeld waarschijnlijk niet volledig omdat de definitie van fiscale regelingen sinds deze eeuw aan aantal keer is veranderd. Verder kijkt deze analyse niet naar aanpassingen van regelingen, hoewel die beleidsmatig ook relevant zijn. Denk hierbij aan de 30%-regeling, waarvan de toepassingsduur is ingekort naar aanleiding van de laatste evaluatie in 2017. Bij het jaar van afschaffen of invoeren is uitgegaan van het jaar van wetgeving, waarbij geen rekening is gehouden met overgangsrecht. Dat houdt in dat de afschaffing van de wet Hillen is opgenomen in 2019, terwijl de regeling pas helemaal is uitgefaseerd in 2048.*

³⁷ [Ministerie van Financiën \(2022\). Onderzoek fiscale regelingen.](#)

Knelpunt bij een hervorming van een fiscale regeling is dat deze herverdelingseffecten heeft en dat fiscale regelingen vaak een relatief kleine groep gebruikers met een voor die groep relatief groot belang kennen.³⁸ Dat kan betekenen dat als er vanuit algemeen belang redenen zijn tot aanpassing de weerstand groot kan zijn van de betreffende groep gebruikers, terwijl de bredere groep niet-gebruikers met een relatief klein voordeel bij afschaffing zich (begrijpelijkerwijs) niet zal laten horen. Een recent voorbeeld is het verlaagd tarief voor kleine brouwerijen. Hoewel het voorstel tot afschaffing was opgenomen in het Belastingplan 2022 is het na een amendement van de Tweede Kamer toch ingetrokken.³⁹ Dit maakt het afschaffen van fiscale regelingen in de praktijk vaak lastig.

De ervaring leert daarnaast dat vereenvoudigingsvoorstellen kunnen verworpen worden tot maatregelen die (uiteindelijk) niet of nauwelijks leiden tot een vereenvoudiging van de uitvoering of zelfs complexiteitverhogend zijn. Een voorbeeld van een vereenvoudigingsvoorstel dat uiteindelijk niet tot een daadwerkelijke vereenvoudiging heeft geleid, is de invoering van de werkkostenregeling (WKR).⁴⁰ Volgens zowel medewerkers van de Belastingdienst als intermediairs was de WKR in essentie een goed idee, maar door de vele aanpassingen en nuances is het weer complexer geworden. Daarnaast gaat het afschaffen of aanpassen van fiscale regelingen vaak gepaard met overschansrecht omdat belastingplichtigen voor langere tijd verplichtingen zijn aangegaan. Lange afbouwpaden of periodes van overgangsrecht kunnen de vereenvoudigingswinst beperken. Een recent voorbeeld hiervan is de gefaseerde afbouw de wet van Hillen met 3% procentpunt per jaar, waardoor de regeling tot 2048 blijft bestaan.

Voor nieuwe regelingen geldt dat politiek vaak de wens bestaat om via de fiscaliteit bepaalde groepen te ondersteunen, waarbij een gerichte aanpak vaak niet mogelijk is. Een goed voorbeeld is de recente compensatie voor de gestegen energieprijzen, door onder andere verlaging van de btw en energiebelasting.⁴¹ Deze wens tot compensatie is begrijpelijk, maar leidt in de praktijk regelmatig tot dure ongerichte regelingen als de populatie niet goed kan worden afgebakend.

3.2 INPUT STAKEHOLDERS: BIJENKOMSTEN EN INTERNETCONSULTATIE

In het kader van de 'Aanpak fiscale regelingen' is in een drietal sessies gesproken met experts, belangenorganisaties en bedrijven.⁴² De gesprekken gingen onder andere over de noodzaak om fiscale regelingen te beperken of te verbeteren, over de criteria waarmee de fiscale regelingen worden gewogen en over de vraag welke regelingen moeten worden gezien. Daarnaast is een internetconsultatie gehouden om betrokken burgers, bedrijven en organisaties in de gelegenheid te stellen om hun zienswijze te geven.⁴³ Box 3 geeft een korte weergave van de sessies met stakeholders.

³⁸ [CPB \(2016\). De politieke economie van belastinghervormingen.](#)

³⁹ *Het originele doel uit 1992 was een gelijke accijnsdruk voor kleine en grote brouwerijen. Deze reden is komen te vervallen doordat de kortingsregeling momenteel juist leidt tot een lagere effectieve accijnsdruk voor kleine brouwerijen.*

⁴⁰ [Panteia \(2018\). Evaluatie werking Werkkostenregeling in vergelijking met de oude regeling.](#)

⁴¹ *In 2022, in 2023 is het (niet-fiscale) prijsplafond van kracht.*

⁴² [Kamerstukken II 2022-23, 32 140 nr. 140.](#)

⁴³ [Internetconsultatie Aanpak fiscale regelingen.](#)

Box 3: bijeenkomsten stakeholders

Algemeen beeld uit sessies met stakeholders

Experts pleiten voor eenvoud vanwege economische argumenten (welvaart), ineffectiviteit beleid, onbedoelde degressieve effecten, doelmatigheid en de noodzaak om complexiteit te verminderen voor uitvoering door de Belastingdienst en belastingplichtigen.

Ondernemers pleiten voor eenvoud. Met soms lichte voorkeur voor bepaalde ondernemersregelingen. Rechtvaardigheid, eerlijkheid, begrijpelijkheid is van groot belang. Goede uitvoering ook, waarbij maatwerk voor belastingplichtigen wel incidenteel mogelijk moet blijven.

Grotere bedrijven hebben vaker fiscale expertise en meer een specifiek belang bij bepaalde regelingen. Eenvoud is dan minder van belang omdat grotere bedrijven over het algemeen administratieve verplichtingen hebben ingeregeld. Internationale aspecten (level playing field) en zekerheid/continuïteit van de fiscaliteit wegen voor grotere bedrijven zwaarder.

Algemene overwegingen: stabiliteit, betrouwbaarheid, voorspelbaarheid, eenvoud, begrijpelijkheid, eerlijkheid, solidariteit, kijk naar totale stelsel, ondernemersperspectief, financieel perspectief (terugsluis).

Noties weging/criteria; internationaal, samenhang, onderdeel van breder geheel/pakket geweest bij invoering, let op tegengestelde doelen, rechtvaardigheid.

Overwegingen fiscale regeling of subsidie

Voordeel subsidieregeling: ook in verliesituaties van toepassing, kan sneller worden aangepast, eenvoudiger belastingstelsel

Nadelen subsidieregeling: minder snel duidelijkheid en zekerheid over toekenning, uitvoeringslast naar bedrijven, regelgeving complexer.

Op de internetconsultatie zijn 137 reacties binnengekomen. De reacties zijn zeer uiteenlopend en raken de volle breedte van het stelsel. De reacties zijn afkomstig van (belangen) organisaties (32), van particulieren (70), van fiscale en financiële dienstverleners (20) en van ondernemers (15). Zie bijlage 2 voor het volledige verslag.

Uit de consultatie komt naar voren dat het belang van een eenvoudiger belastingstelsel breed wordt gedeeld. Dit geldt ook (in iets mindere mate) voor het belang van eenvoudigere uitvoering door de Belastingdienst. Het verschil wordt vooral verklaard doordat respondenten een eenvoudige uitvoering vaak wel belangrijk vinden maar niet het hoofdoel. Rechtvaardigheid of bereiken van de doelstelling vindt men bijvoorbeeld belangrijker dan het reduceren van complexiteit bij de Belastingdienst of men vindt het belangrijk dat de uitvoering juist voor de belastingplichtigen (ondernemers en burgers) eenvoudig(er) is/blijft en dan maar wat ingewikkelder is voor de Belastingdienst.

Tabel 3.1: aandeel respondenten dat belang hecht aan eenvoud stelsel en uitvoering hiervan

AANDEEL EENS MET BELANG	Belang eenvoudiger stelsel	Belang eenvoudiger uitvoering Belastingdienst
PARTICULIEREN	96%	84%
FISCALE EN FINANCIËLE DIENSTVERLENERS	90%	95%
ONDERNEMERS	87%	87%
ORGANISATIES	75%	50%

De wijze waarop een eenvoudiger stelsel volgens de respondenten kan worden bereikt verschilt en ook de weging en beoordeling van de fiscale regelingen laat een uiteenlopend beeld zien. Toch zijn er enkele perspectieven die door verscheidene (groepen) respondenten naar voren worden gebracht. Deze worden onderstaand toegelicht naar input op de aanpak, op de methodiek en de besteding van middelen. Alhoewel deze perspectieven breder naar voren worden gebracht, betekent dit niet dat deze perspectieven door iedereen worden gesteund en kunnen ze onderling op gespannen voet staan met andere inbreng.

Perspectieven op een eenvoudiger stelsel met de 'Aanpak Fiscale Regelingen'

Bij de vragen hoe aangekeken wordt tegen vereenvoudiging en welke regelingen behouden moeten worden of juist kunnen worden aangepast, kunnen de reacties globaal worden ingedeeld in de volgende drie richtingen.

- I. Steun voor grote vereenvoudiging met als richting: eerlijkheid, rechtvaardigheid, werken moet lonen, marginale druk verlagen, armoedeval beperken, afschaffen van kortingen en toeslagen en vervangen door ruime belastingvrije voet en meer schijven of juist een vlaktaks en/of basisinkomen (betreft veel individuele reacties, FNV, VCP, Vereniging Basisinkomen);
- II. Bij vereenvoudiging aandacht houden voor specifieke branchebelangen vanwege voortbestaan en concurrentiepositie sector (verlaagde tarieven in de btw, accijns, Vpb, BOR, giftenaftrek, vrijstellingen in btw of energiebelasting). Het gaat om maatschappelijke organisaties, sport (KNVB, NOC NSF), cultuursector en ook bepaalde bedrijfstakken (brouwerijen, bouw, kappers, LTO);
- III. Voorkeur voor andere aanpak waarbij integraal wordt gekeken en/of eerst helderheid is over politieke doelen en uitgangspunten. Hierbij dan meer oog en ruimte voor de samenhang van regelingen en het gehele belastingstelsel (onder andere SRA, NOB, VNO-NCW/MKB-NL, InRetail).

Perspectieven op de methodiek en de wegingscriteria

Op de vraag of er nog criteria missen bij de beoordeling van de regelingen wordt een aantal toevoegingen gedaan (zie IV, V en VI). Ook wordt breder geadviseerd met betrekking tot de methodiek (zie VII).

- IV. Bij de weging van fiscale regelingen moet ook rekening worden gehouden met maatschappelijke of kwalitatieve effecten. Het gaat dan bijv. om het 'social return on investment', om brede welvaart, om gezondheid en welzijn en het effect op de samenhang van de samenleving (KNVB, NOC NSF, In Retail, Culturele en Creatieve sector,

Brancheorganisatie Filantropie, Vereniging Ieder(in)). Het kunnen effecten zijn die niet uit te drukken zijn in cijfers en geld alleen;

- V. Bij weging van regelingen moet ook oog zijn voor 'acceptabiliteit' van regelingen, (tegengesteld) effect op draagkrachtbeginsel, effect op marginale druk, eerlijkheid, gelijkheid, solidariteit en rechtvaardigheid (onder andere particulieren of IPE/FNV/CNV/VCP);
- VI. Bij weging fiscale regelingen rekening houden met effect op verdienvermogen, (internationale) concurrentiepositie, economische gevolgen en samenhang van regelingen (onder andere Vereniging Nederlandse Bouwkeramiek, VNO-NCW/MKB-NL, InRetail, Brouwers, ONL, NOB).
- VII. Met betrekking tot de methodiek wordt geadviseerd om de definitie en afbakening van fiscale regelingen te bezien, de kwaliteit en onafhankelijkheid van evaluaties te borgen, te leren van 'succesvolle' regelingen, in weging rekening te houden met het effect van stapeling van regelingen en effect op regeldruk (IPE en ATR).

Perspectief op besteding van gelden en belangrijke thema's waarvoor fiscale regelingen nodig zijn (gebaseerd op alle reacties)

De reacties van individuen en organisaties zijn redelijk vergelijkbaar bij de beantwoording van de vragen hoe middelen moeten worden besteed (na eventueel afschaffen van regelingen) en bij welke thema's ook in de toekomst fiscale regelingen nodig zullen zijn.

- VIII. Individuele respondenten vinden dat vrijvallende financiële middelen bij voorkeur worden besteed aan lagere lasten voor allemaal (38%), aan dezelfde doelgroep die geraakt wordt door afschaffing van de regeling (13%), aan de groep die financiële ondersteuning het meest nodig heeft door verlaging tarief eerste schijf in de inkomstenbelasting en/of een ruime belastingvrije voet, of aan de invoering van een basisinkomen (17%). Ook het verlagen van de staatsschuld en een meer integrale afweging op later tijdstip worden regelmatig genoemd (14%).
- IX. Organisaties vinden dat vrijvallende financiële middelen moeten worden gebruikt voor dezelfde doelgroep, voor lagere generieke lasten, voor ondersteuning van lagere inkomens. Een behoorlijk aantal organisaties geeft aan dat het nu te vroeg is om deze vraag te beantwoorden.
- X. Individuele respondenten vinden fiscale regelingen het meest van belang voor ondersteuning inkomen (22%), duurzaamheid/klimaat/milieu (20%), ondernemersfaciliteiten/familiebedrijven/BOR (circa 19%), de woningmarkt (12%), innovatie (12%), concurrentiepositie NL/bedrijfstak/sector (11%) en btw (7%).
- XI. Organisaties noemen het meest: internationale concurrentiepositie, inkomenspositie, ondernemen, duurzaamheid/klimaat, woningmarkt, innovatie, btw, maatschappelijke betrokkenheid/vrijwilligers.

4. Uitkomsten op hoofdlijnen

In bijlage 1 zijn alle fiscale regelingen beoordeeld aan de hand van de volgende vier criteria: 1) doeltreffend- en doelmatigheid, 2) onderbouwing voor overheidsingrijpen, 3) complexiteit voor de uitvoering en handhaving en 4) de doenlijkheid voor de belastingplichtige. Dit hoofdstuk gaat op hoofdlijnen in op de resultaten die volgen uit de beoordeling van de individuele regelingen. In paragrafen 4.1 tot en met 4.4 worden per criterium de geaggregeerde beoordelingen besproken waarna wordt ingezoomd op de individuele regelingen die slecht scoren. Paragraaf 4.5 kijkt vervolgens naar de regelingen die niet overtuigend scoren op meerdere criteria. Box 4 geeft meer toelichting op de beoordelingscriteria en methodologie. De volledige omschrijving is samen met de beoordeling op maatregelniveau opgenomen in de bijlage.

Ten behoeve van de objectiviteit en kwaliteit van de beoordelingen zijn deze ter validatie voorgelegd aan onderzoeksbureau SEO. SEO heeft naar zowel de methodologische aanpak als de afzonderlijke beoordelingen gekeken. Dit heeft op verschillende vlakken tot aanpassing van de methodiek, de beoordelingen en de scores geleid. Paragraaf 4.6 geeft een reactie op de appreciatie van SEO⁴⁴, waarbij ook wordt ingegaan op de bredere aanbevelingen die volgen uit dit rapport. Voor de budgettaire bedragen in dit hoofdstuk wordt aangesloten bij de raming voor 2023 uit bijlage 9 van de laatste Miljoenennota.⁴⁵

Box 4: beoordelingscriteria en methodologie

Afbakening regelingen en beoordelingscriteria

Uitgangspunt voor dit rapport zijn de fiscale regelingen die worden gemonitord in bijlage 9 van de Miljoenennota. Deze lijst is aangevuld met relevante regelingen op basis van eerder onderzoek⁴⁶ en gesprekken met stakeholders en experts.

De beoordelingen van doeltreffend- en doelmatigheid zijn op basis van eerder uitgevoerde evaluaties gerangschikt naar overtuigend positief, onzeker of negatief (tenzij niet geëvalueerd). Hierbij hoort de kanttekening dat het beoordelen op basis van evaluatierapporten geen harde wetenschap is en door het gebruik van een driepuntsschaal soms relevante informatie verloren kan gaan. Desondanks geven de scores een goede indicatie van de mate van doeltreffendheid en doelmatigheid. Bij de noodzaak tot overheidsingrijpen wordt in ieder geval gekeken of er sprake is van markt- of overheidsfalen, of de regeling primair raakt aan herverdeling van welvaart en of de regeling is ingevoerd om uitvoeringstechnische redenen. Dit sluit ook aan bij de richtlijnen die in het voormalige Integraal Afwegingskader (IAK) voor nieuw beleid worden gehanteerd.⁴⁷ Daarbij kan het zo zijn dat er een goede onderbouwing was bij invoering van

⁴⁴ De appreciatienotitie van SEO is opgenomen in bijlage 3 bij dit rapport.

⁴⁵ Kamerstukken II 2022-23, 36 200 nr. 1. Voor de ramingen uit bijlage 9 geldt dat deze niet zondermeer bij elkaar kunnen worden opgeteld en dat er bij de ramingen is geabstraheerd van mogelijke gedrags- of interactie-effecten die zich voordoen bij beleidswijzigingen. Daarnaast beperken deze ramingen zich tot het budgettaire effect aan de inkomstenkant van de begroting. Doorwerking op de uitgavenkant voor specifieke regelingen is hierin niet meegenomen. Voor regelingen die niet in bijlage 9 zijn opgenomen is zoveel mogelijk geprobeerd aan te sluiten bij budgettaire inschattingen uit andere bronnen, zoals het rekenkamer rapport 'zicht op belastingverlichtende regelingen'. Voor regelingen waarvoor deze informatie ontbreekt is geen budgettaire inschatting opgenomen in het rapport.

⁴⁶ Onder andere [Algemene Rekenkamer \(2017\). Zicht op belastingverlichtende regelingen.](#)

⁴⁷ Het IAK is inmiddels vervangen door het [Beleidskompas](#).

een fiscale regeling, maar dat dit tegenwoordig niet of minder relevant is (beleidsdoel is niet meer 'actueel'). De beleidsdoelen waaraan getoetst wordt, zijn gebaseerd op bijlage 10 van de Miljoenennota. Complexiteit en handhaafbaarheid zijn beoordeeld door de Belastingdienst. Daarbij is gekeken naar de impact van (afschaffing van) fiscale regelingen op IV, op massale processen, op communicatie en dienstverlening, op toezicht en op bezwaar en beroep. De doenlijkheid van regelingen is in samenwerking met gedragsexperts beoordeeld op vergelijkbare wijze met hoe dit bij nieuwe fiscale maatregelen gebeurt, namelijk via een set vragen die een inschatting geven van de verwachte impact op het doenvermogen van belastingplichtigen (de doenvermogenscan). Daarbij is ook oog voor de uitlegbaarheid en de transparantie van regelingen.

Afbakening methodologie

Er zijn andere aspecten die relevant zijn voor de beoordeling, maar niet zijn meegenomen in dit rapport. In de internetconsultatie werd bijvoorbeeld het effect op brede welvaart genoemd. Dergelijke effecten kunnen echter niet systematisch worden vergeleken tussen regelingen doordat deze lastig te operationaliseren en kwantificeren zijn.

Ook de afweging of een fiscale regeling het beste instrument is, vormt geen separaat criterium in dit rapport. Achtergrond daarvan is dat een antwoord op deze vraag niet eenvoudig generiek te operationaliseren is en in de regel om verdiepend onderzoek vraagt gericht op een specifieke regeling. Elke regeling heeft immers weer andere karakteristieken en een eigen doelgroep. Als een regeling ondoelmatig is door bijvoorbeeld hoge uitvoeringslasten of als er reeds subsidies of overheidsuitgaven bestaan op een bepaald terrein, dan kan dat aanleiding vormen voor nader onderzoek naar een vormgeving buiten het belastingstelsel.

Voor de administratieve lasten van de fiscale regelingen geldt dat voor onvoldoende regelingen een objectieve inschatting beschikbaar is op basis van evaluaties. Om die reden vormen de administratieve lasten geen separaat criterium. Wel wegen de administratieve lasten – indien onderzocht – mee bij de beoordeling van de doelmatigheid van regelingen.

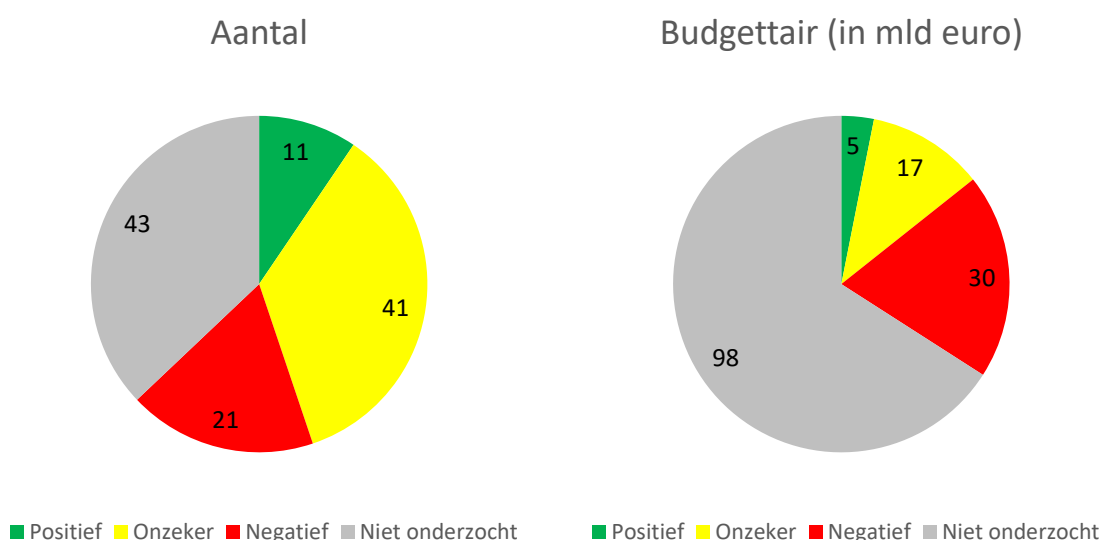
4.1 DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID: VEEL REGELINGEN ZIJN NIET AANTOONBAAR EFFECTIEF

In figuur 4.1 is weergegeven dat 11 regelingen overtuigend positief zijn geëvalueerd. Dit betekent dat ze hoogstwaarschijnlijk ook door het toetsingskader voor fiscale regelingen zouden komen. Het valt op dat dit voornamelijk regelingen zijn die innovatie en duurzaamheid stimuleren, zoals de MIA en Vamil – die momenteel worden geëvalueerd –, de WBSO en 30%-regeling. Ook bij deze regelingen kan overigens ruimte voor verbetering bestaan. Zo bevatte de evaluatie van de 30%-regeling diverse aanbevelingen om deze meer doelmatig te maken. Nog eens 6 regelingen zijn wel doeltreffend, maar niet doelmatig. Dit betreft onder andere een aantal btw-regelingen, zoals het verlaagde btw-tarief voor sierteelt, die wel hun doel bereiken (het stimuleren van een specifieke sector), maar dit doen op een ongerichte dure manier, en daardoor niet doelmatig zijn.

21 regelingen zijn geëvalueerd als ondoelmatig en van 41 regelingen kan de doelmatigheid niet goed worden vastgesteld. De regelingen hebben een budgettair beslag van respectievelijk 30 en

17 miljard euro. Dat de doeltreffend- en doelmatigheid vaak niet goed vastgesteld kunnen worden ('onzeker'), komt onder andere doordat doelstellingen vaak niet helder en meetbaar zijn. Dit maakt het aantonen van de effectiviteit lastig omdat het niet duidelijk is wanneer een maatregel (voldoende) doeltreffend is. Dit geldt uiteraard ook voor de doelmatigheid, omdat op voorhand niet helder is welke kosten-baten verhouding men redelijk vindt. Beperkte beschikbaarheid van data speelt hier ook een belangrijke rol. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een groot aantal ondernemersregelingen die zijn geëvalueerd, zoals de zelfstandigenaftrek en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA). Door gebrek aan data of variatie in de data is het moeilijk om harde uitspraken te doen (veel van deze ondernemersregelingen worden op dit moment geëvalueerd).⁴⁸ Ditzelfde geldt voor belastingvrijstellingen die niet hoeven te worden aangegeven, zoals de kamerverhuurvrijstelling, en bij regelingen waar kwantitatieve informatie ontbreekt, zoals de meewerkaftrek. In die gevallen is kwantitatief onderzoek niet mogelijk en kan er ook vaak geen inschatting worden gemaakt van de budgettaire kosten van een regeling. Sinds 1 november 2021 dient bij nieuwe wetsvoorstellen en evaluatie van bestaande regelingen te worden aangegeven hoe deze worden onderzocht en welke data hiervoor nodig zijn.⁴⁹ Tot slot is een substantieel deel van de regelingen nog niet geëvalueerd.⁵⁰ Voor veel van deze regelingen zullen de komende jaren evaluaties worden opgestart.⁵¹

Figuur 4.1: evaluatie-uitkomsten fiscale regelingen ⁵²



Tabel 4.1 zoomt in op de 21 regelingen die negatief zijn geëvalueerd op doelmatigheid, met in totaal een budgettair beslag van 30 miljard euro. Van 7 van deze regelingen is ook de doeltreffendheid negatief geëvalueerd. De negatieve evaluatieresultaten kunnen grofweg worden ingedeeld naar drie redenen: 1) ongerichtheid in combinatie met hoge budgettaire kosten, 2) veel foutief gebruik of hoge handhavingskosten, en 3) de achterhaaldheid van de beleidsdoelstelling.

⁴⁸ Dit betreft de zelfstandigenaftrek, MKB-winstvrijstelling, startersaftrek (bij arbeidsongeschiktheid), meewerkaftrek, stakingsaftrek, willekeurige afschrijving starters en de terbeschikkingstellingsregeling.

⁴⁹ Om het evaluatiestelsel te versterken is het vanaf deze datum verplicht om voor alle wetsvoorstellen met significante budgettaire gevolgen een kader 'Beleidskeuzes uitgelegd' in te vullen. Onderdeel van dit kader is de evaluatieparagraaf waarin moet worden aangegeven hoe en wanneer het voorstel wordt geëvalueerd en welke data hiervoor nodig zijn.

⁵⁰ Dat het budgettaire aandeel van deze regelingen zo groot is, komt vooral doordat dit ook de heffingskortingen en pensioenregelingen betreft, hetgeen budgettair de omvangrijkste regelingen zijn.

⁵¹ Een overzicht van de evaluatieplanning is opgenomen in bijlage 9 van de Miljoenennota.

⁵² Dat het budgettaire aandeel van de niet geëvalueerde regelingen zo groot is, komt vooral doordat dit ook de heffingskortingen en pensioenregelingen betreft, wat budgettair de omvangrijkste regelingen zijn. Daarnaast is de lijst met fiscale regelingen in de Miljoenennota afgelopen jaren telkens weer verder uitgebreid.

Voor de verschillende verlaagde btw-tarieven – samen goed voor een budgettaire beslag van 13,4 miljard euro – komt uit evaluaties naar voren dat deze niet doelmatig zijn omdat meer gerichte instrumenten denkbaar zijn.⁵³ Zo is een belangrijke algemene doelstelling dat minder draagkrachtigen ondersteund worden, maar doordat iedereen, ook de hogere inkomensgroepen, profiteert van het verlaagde tarief is de budgettaire derving erg groot om een specifieke groep te bereiken. Bovendien leiden gedifferentieerde btw-tarieven in algemene zin tot discussies over afbakening en juridische procedures, wat leidt tot een hoge uitvoeringslast, waarmee ook de doelmatigheid verslechtert. Door het gebrek aan data, goede controlegroepen en onduidelijk geformuleerde doelen is de doeltreffendheid vaak niet goed vast te stellen.

Ook de eigenwoningregeling (6,7 miljard euro), aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld (Wet Hillen – 0,6 miljard euro), de belastingvermindering per aansluiting in de energiebelasting (6,4 miljard euro), de salderingsregeling (0,2 miljard euro) en de bedrijfsopvolgingsregeling (0,5 miljard euro) zijn geëvalueerd als ongerichte regelingen met hoge budgettaire kosten die niet in verhouding staan tot hun doel. Zo is het discutabel of de eigenwoningregeling⁵⁴ heeft geleid tot meer eigenwoningbezit, terwijl de regeling wel (macro-economische) neveneffecten kent zoals hogere huizenprijzen, hogere hypotheekschulden, een verstoring van de woonbeslissing en een lagere arbeidsmobiliteit.⁵⁵ De Wet-Hillen is in 2019 als ondoelmatig geëvalueerd en wordt sindsdien afgebouwd met 3 procentpunt per jaar.⁵⁶ De doelstelling van de belastingvermindering per aansluiting was het nivelleren van de lasten van kleingebruikers ter compensatie van de invoering van het capaciteitstarief in 2009. Inmiddels is het oorspronkelijke doel naar de achtergrond geraakt en is de belastingvermindering de afgelopen jaren in omvang toegenomen. Daarmee is de regeling doeltreffend, maar ook ondoelmatig door de ongerichtheid; alle huishoudens (en bepaalde bedrijven) krijgen dit voordeel, zowel degene die het nodig hebben als alle andere.⁵⁷ Momenteel wordt onderzocht of de gerichtheid van de regeling kan worden verbeterd, bijvoorbeeld door deze toe te spitsen op de woonfunctie. De salderingsregeling was in het verleden bedoeld om het opwekken van zonnestroom die niet of beperkt tot stand kwam te stimuleren (externe positieve effecten). Het gelijkstellen van het teruglevertarief en het afneemtarief (inclusief belasting), leidt tot lagere btw- en energiebelastinginkomsten. De huidige terugverdientijd van zonnepanelen is echter zeer aantrekkelijk geworden, waardoor overheidsingrijpen minder nodig is (in dezelfde mate).⁵⁸ Dit is de reden dat deze regeling in de toekomst wordt afgebouwd. De bedrijfsopvolgingsregeling is als ondoelmatig geëvalueerd omdat uit de data bleek dat deze in veel gevallen niet noodzakelijk is bij het voorkomen dat de heffing van schenk- en erfbelasting bij bedrijfsopvolging een belemmering vormt voor de continuïteit van een onderneming (het doel van de regeling).⁵⁹

Foutief gebruik en hoge administratieve lasten spelen vooral bij de aftrek specifieke zorgkosten en giftenaftrek (zowel in de IB als in de Vpb).⁶⁰ Zo wordt voor de aftrek specifieke zorgkosten het onjuiste gebruik geschat op 39% van het bedrag aan opgegeven zorgkosten. Daarnaast vloeien bij meer dan een kwart van de personen de zorgkosten niet voort uit een chronische ziekte of beperking en bij een kwart maar deels. Door onbekendheid met de regeling is er tevens sprake van aanzienlijk niet-gebruik van de regeling door belastingplichtigen die hier wel recht op hebben. Daarnaast kennen zowel de giftenaftrek als de aftrek specifieke zorgkosten veel administratieve lasten voor zowel burger als Belastingdienst en zijn ze moeilijk te handhaven door een gebrek aan contra-informatie. Voor de btw geldt dat de huidige afbakeningen tot uitvoeringsproblemen leiden.

⁵³ Dialogic (2023). [Evaluatie van het verlaagde btw-tarief.](#)

⁵⁴ *De eigenwoningregeling bestaat uit: de hypotheekrenteaftrek, de aftrek financieringskosten eigen woning, de aftrek periodieke betalingen erfpacht, opstal en beklemming en het eigenwoningforfait.*

⁵⁵ SEO (2019). [Evaluatie doeltreffendheid en doelmatigheid eigenwoningregeling.](#)

⁵⁶ *De aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld wordt afgebouwd met 3 procentpunt per jaar tot 2048.*

⁵⁷ CE Delft (2021). [Evaluatie van de energiebelasting.](#)

⁵⁸ TNO (2022). [Update effect afbouw salderingsregeling op de terugverdientijd van investeringen in zonnepanelen.](#)

⁵⁹ CPB (2022). [Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht.](#)

⁶⁰ Dialogic (2022). [Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten.](#); Dialogic (2016). [Evaluatie giftenaftrek.](#)

Verder zijn er nog regelingen waarvan de beleidsdoelstelling achterhaald is en daarmee volgens de evaluaties per definitie ondoelmatig zijn. Dit betreft onder andere de landbouvvrijstelling en het lage accijnstarief voor kleine brouwerijen. De landbouvvrijstelling is ingevoerd met als doel een gelijke fiscale behandeling van de landbouwer-eigenaar en verpachter te bewerkstelligen. De laatste evaluatie uit 2010 concludeerde dat de landbouvvrijstelling na de invoering van de Wet IB 2001 juist het omgekeerde effect heeft, doordat verpachters van landbouwgrond over de inflatiewinsten belasting in box 3 (forfaitair) gingen betalen, terwijl inflatiewinsten door deze regeling juist onbelast zijn voor landbouwer-eigenaren.⁶¹ Momenteel vindt een evaluatie van de landbouvvrijstelling plaats. Voor het lage accijnstarief voor kleine brouwerijen is eerder in dit rapport al toegelicht dat deze inmiddels leidt tot een lagere effectieve accijnsdruk voor kleinere brouwerijen, terwijl het doel een gelijke accijnsdruk met grote brouwerijen was.

Tot slot zijn er nog regelingen waarvan het doel inconsistent is met andere overheidsdoelen. Zo zijn de vrijstelling voor energie-intensieve processen en de inputvrijstelling voor energieopwekking in de energiebelasting ontstaan vanuit het oogpunt van respectievelijk de internationale concurrentiepositie (andere landen hebben vergelijkbare regelingen) en het voorkomen van dubbele belasting. Deze vrijstellingen zijn echter ondoelmatig vanuit het perspectief van de energietransitie, zoals ook is aangegeven bij de evaluatie.⁶² De MRB-kwarttarieven hebben als doel om voertuigen te compenseren vanwege beperkt gebruik van de weg. De doelstelling hiervan staat op gespannen voet met de grondslag van de MRB, omdat de MRB een belasting op bezit is. Verder is het een aanname dat deze voertuigen slechts beperkt gebruik van de weg maken; dit is geen vereiste om van de regeling gebruik te maken en dit wordt ook niet gecontroleerd. Daar komt bij dat meer dan de helft van de kampeerauto's minstens één keer een deel van het jaar wordt geschorst, waardoor de MRB de facto lager uitvalt dan het geldende kwarttarief.⁶³ Ook zijn er regelingen die ondoelmatig zijn omdat er vrijwel geen gebruik van wordt gemaakt, zoals bij de willekeurige afschrijving zeeschepen.⁶⁴

⁶¹ [IBO Agro-, visserij-, en voedselketens \(2014\)](#).

⁶² [CE Delft \(2021\). Evaluatie van de energiebelasting.](#)

⁶³ [SEO \(2022\). Evaluatie bijzondere regelingen MRB en BPM.](#)

⁶⁴ [Deloitte \(2022\). Evaluatie fiscale maatregelen in het Nederlandse zeescheepvaartbeleid.](#)

Tabel 4.1: negatief geëvalueerde regelingen op doelmatigheid en/of doeltreffendheid

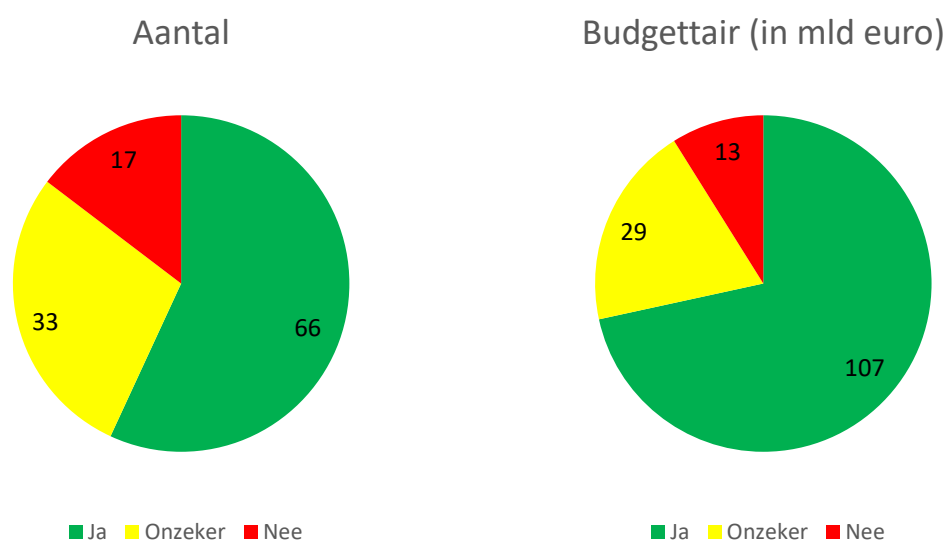
Thema	Fiscale regeling	Doelmatigheid	Doeltreffendheid	Reden overheidsingrijpen	Uitvoering	Doenlijkheid	Budgettair belang	Laatste evaluatie
Omzetbelasting (BTW)	Verlaagd tarief voedingsmiddelen en water	■	■	■	■	■	7914	2023
	Verlaagd tarief geneesmiddelen en hulpmiddelen	■	■	■	■	■	1725	
	Verlaagd tarief arbeidsintensieve diensten	■	■	■	■	■	971	
	Verlaagd tarief personenvervoer	■	■	■	■	■	575	
	Verlaagd tarief Sierteelt	■	■	■	■	■	290	
	Verlaagd tarief Logiesverstrekking	■	■	■	■	■	915	
Verlaging lastendruk in de winstfeer	Willekeurige afschrijving zeeschepen	■	■	■	■	■	-	2022
	Landbouwvrijstelling in de winstfeer	■	■	■	■	■	788	2014
	Schenk- en erfbelasting	■	■	■	■	■	525	2022
	Bedrijfsopvolgingsfaciliteit	■	■	■	■	■	10	2017
	Giftenaftrek vennootschapsbelasting	■	■	■	■	■	230	2017
Energiebelasting	Salderingsregeling	■	■	■	■	■	129	2021
	Vrijstellingen voor energie-intensieve processen	■	■	■	■	■	6408	2021
	Belastingvermindering per aansluiting	■	■	■	■	■	798	2021
	Inputvrijstelling voor elektriciteitsopwekking	■	■	■	■	■	440	2017
Persoonsgebonden aftrek	Giftenaftrek inkomstenbelasting	■	■	■	■	■	261	2022
	Aftrek specifieke zorgkosten	■	■	■	■	■	6686	2019
(Eigen) woning	Eigenwoningregeling	■	■	■	■	■	589	2019
	Aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld	■	■	■	■	■	240	2022
Auto	MRB Kwarttarieven	■	■	■	■	■	2	2008
Assurantiebelasting	Vrijstelling luchtvaartuigen	■	■	■	■	■	2	2008
Accijns	Verlaagd tarief kleine brouwerijen	■	■	■	■	■	2	2008

4.2 ONDERBOUWING OVERHEIDSINGRIJPEN: BIJNA HELFT VAN REGELINGEN HEEFT GEEN GOEDE ONDERBOUWING EN EEN DEEL HEEFT ACHTERHAALD DOEL

Bij het uitvoeren van evaluaties staat het doel van een regeling over het algemeen niet ter discussie: er wordt gekeken naar de doeltreffendheid en doelmatigheid gegeven het doel van een regeling. Wat daarbij op de achtergrond kan raken is de vraag of het oorspronkelijke beleidsdoel nog aansluit bij de actualiteit en in hoeverre overheidsingrijpen ook (nog) echt nodig is. Een fiscale regeling kan weliswaar effectief zijn (het doel wordt behaald), maar wordt daarbij niet beoordeeld of het doel nog actueel is. Soms wordt een doel echter ingehaald door de tijd of is het is niet altijd duidelijk meer wat de (economische) onderbouwing voor overheidsingrijpen was.

In figuur 4.2 is weergegeven dat van de 116 onderzochte regelingen 66 een positieve score hebben op het criterium onderbouwing voor overheidsingrijpen. Dit zijn vaak regelingen die beogen bepaalde activiteiten te stimuleren met positieve externaliteiten, zoals het bevorderen van duurzame investeringen, het stimuleren van elektrisch rijden of het aanjagen van innovatie. Tegelijkertijd betekent dit dat de noodzaak tot overheidsinterventie bij 50 regelingen niet evident, dan wel strijdig met andere doelen, is. In de afweging of beleid moet worden gemaakt (IAK/beleidskompas) is dit de eerste vraag, wat betekent dat deze regelingen als ze nieuw zouden worden geïntroduceerd niet door deze toets (en het toetsingskader fiscale regelingen) zouden komen.

Figuur 4.2: beoordeling onderbouwing overheidsingrijpen



Voor 17 regelingen is vastgesteld dat zij geen onderbouwing voor overheidsingrijpen hebben. 7 van deze regelingen overlappen met de negatief geëvalueerde regelingen gepresenteerd in tabel 4.2. Dit betreft de eigenwoningregeling, aftrek geen of kleine eigenwoningschuld (Wet Hillen), de landbouwvrijstelling, verlaagde btw op sierteelt en logiesverstrekking, MRB-kwarttarieven en het verlaagde accijnstarief voor kleine brouwerijen. Tabel 4.2 focust daarom op de 10 regelingen met een negatieve score voor het criterium onderbouwing van overheidsingrijpen waarvan de doelmatigheid en doeltreffendheid nog niet is onderzocht (5) of discutabel is gebleken (4). Deze regelingen hebben samen een budgettair beslag van 3,8 miljard euro.

De beoordelingen in bijlage 1 laten zien dat een deel van de regelingen een achterhaald doel heeft. Zo komt het geregeld voor dat regelingen overbodig worden door bepaalde wetwijzigingen, maar toch blijven bestaan. In de voorgaande paragraaf werd de negatief geëvalueerde landbouwvrijstelling reeds genoemd. Andere voorbeelden zijn de meewerkaftrek en het verlaagde btw-tarief op agrarische goederen en de btw-vrijstelling voor componisten, schrijvers en journalisten. De meewerkaftrek is in 1985 geïntroduceerd omdat destijds een verbod gold op een arbeidsovereenkomst tussen echtgenoten. Ondanks het feit dat dit verbod al in 1997 is opgeheven, bleef de meewerkaftrek bestaan, terwijl uit de evaluatie blijkt dat de meewerkaftrek naar alle waarschijnlijkheid geen impact heeft op de mate van het stimuleren van ondernemerschap.⁶⁵ Het verlaagde btw-tarief voor agrarische goederen is achterhaald sinds het vervallen van de btw-landbouwregeling in 2018. Sindsdien hebben agrariërs immers recht op vooraftrek van btw, waardoor omzetbelasting op de inkoop geen financieel nadeel meer oplevert.⁶⁶ De vrijstelling voor componisten, schrijvers en journalisten stamt uit de tijd dat de afnemers van deze diensten geen aftrekrecht hadden, wat al lang niet meer het geval is.

Soms betreft het niet één wetwijziging die een regeling overbodig maakt, maar een geleidelijke verandering van de samenleving of beleid. Zo past de vrijstelling voor ambtsjubilea minder in de huidige tijd waarin werknemers worden aangemoedigd om lerend en wendbaar te blijven. Voor oudere werknemers kan deze regeling tevens de arbeidsallocatie verstoren omdat zij een fiscaal voordeel genieten daar waar zij al lang hebben gewerkt versus potentiële andere werkgevers. Een ander voorbeeld is de stakingsaftrek die als doel had om geschillen tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige bij staking te voorkomen (doelmatigheidsaspect). Door de verlaging van de aftrek van 20.000 euro naar de huidige 3.630 euro bij de overgang naar de Wet IB 2001 lijkt de regeling dit niet meer te realiseren.⁶⁷ Deze voorbeelden laten zien dat het belangrijk is om bij evaluaties niet alleen te toetsen of een regeling doet waarvoor deze bedoeld is, maar ook of het doel nog steeds actueel is.

In andere gevallen lijken er weinig valide redenen waarom bepaalde groepen of activiteiten gestimuleerd moeten worden (en anderen dus niet), zoals bij de eenmalige verhoogde vrijstelling voor kinderen in de schenkbelasting, of de box-3-vrijstellingen voor kunst en wetenschap en voor het nettopensioen en de nettolijfrente. De standaardbelasting hindert deze activiteiten niet ten opzichte van vergelijkbare belastingplichtigen, terwijl de uitzonderingen wel leiden tot een budgettaire derving, meer complexiteit en vermogensongelijkheid. Ook is geen sprake van (fiscale) neutraliteit: vergelijkbare groepen worden verschillend behandeld. Een aantal van deze regelingen heeft zelfs grote negatieve neveneffecten, die tegen andere beleidsdoelen van de overheid ingaan. De negatieve neveneffecten van de eigenwoningregeling werden in de voorgaande paragraaf reeds besproken. Ook het lage Vpb-tarief en het verlaagde MRB-tarief voor bestelauto's van ondernemers kennen dergelijke grote negatieve neveneffecten. Zo heeft het lagere Vpb-tarief over het belastbare bedrag tot en met 200.000 euro invloed op het globale evenwicht tussen (gewone) werknemers, IB-ondernemers en directeuren-groootaandeelhouders met hun bv's en geeft het een fiscale prikkel om Vpb-plichtige lichamen of fiscale eenheden voor de vennootschapsbelasting op te knippen.⁶⁸ Het verlaagde MRB-tarief voor bestelauto's van ondernemers heeft een negatief effect op het klimaat en leidt tot een verschil in motorrijtuigenbelasting voor een bestelauto voor ondernemers en particulieren van bijna 100 euro in de maand.⁶⁹

⁶⁵ SEO (2017). [Evaluatie fiscale ondernemersregelingen.](#)

⁶⁶ Dialogic (2023). [Evaluatie van het verlaagde btw-tarief.](#)

⁶⁷ [Zie fiche 114 in Fichebundel bouwstenen voor een beter belastingstelsel.](#)

⁶⁸ [Kamerstukken II 2022-23, 36 202 nr. 7.](#)

⁶⁹ SEO (2022). [Evaluatie bijzondere regelingen MRB en BPM.](#)

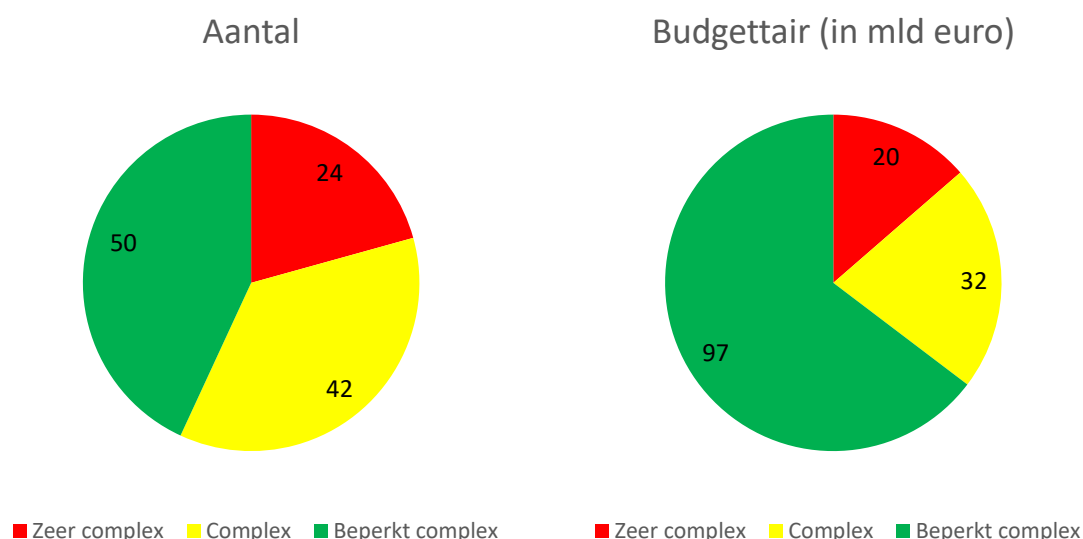
Tabel 4.2: regelingen zonder een duidelijke onderbouwing voor overheidsingrijpen naar Thema

Thema	Fiscale regeling	Reden overheidsingrijpen	Doeltreffendheid	Doelmatigheid	Uitvoering	Doenlijkheid	Budgettair belang	Laatste evaluatie
Verlaging lastendruk in de winstsfeer	Meewerkaftrek						7	2017
	Stakingsaftrek						17	2014
	Laag Vpb-tarief						2285	-
Inkomensvoorzieningen	Nettopensioen en nettolijfrente						10	2020
	Schenk- en erfbelasting Eenmalige vrijstelling kinderen						39	-
Omzetbelasting (BTW)	Verlaagd tarief agrarische goederen						175	2023
	Vrijstelling componisten, schrijvers en journalisten						-	-
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Vrijstelling voorwerpen van kunst en wetenschap box 3						6	-
Loonbelasting	Vrijstelling uitkering wegens 25- of 40-jarig dienstverband						136	-
Auto	MRB Verlaagd tarief bestelauto ondernemers						1112	2022

4.3 COMPLEXITEIT UITVOERING EN HANDHAVING

In paragraaf 2.3 werd beschreven hoe het totaal aan fiscale regelingen bijdraagt aan de complexiteit van het belastingstelsel. De 116 regelingen zijn ook afzonderlijk beoordeeld op de mate waarin deze bijdragen aan complexiteit voor de uitvoering en handhaving. De Belastingdienst hanteerde hierbij drie scores: 1) zeer complex voor de uitvoering en handhaving, 2) complex en 3) beperkt complex. In figuur 4.3 is weergegeven dat 42 regelingen als complex en 24 regelingen als zeer complex zijn beoordeeld. Dit betekent dat zowel bij de medewerkers van de Belastingdienst als ook bij de belastingplichtige voldoende kennis van zaken nodig is om deze fiscale regeling te kunnen doorgronden om deze op een juiste manier toe te passen. Deze regelingen kennen daarmee ook een groter risico op het maken van fouten door de Belastingdienst en belastingplichtigen.

Figuur 4.3: beoordeling complexiteit uitvoering en handhaving



Tabel 4.3 geeft een overzicht van de 24 meest complexe fiscale regelingen voor de uitvoering en handhaving. De reden waarom deze regelingen zo complex zijn wordt hieronder per thema toegelicht.

Voor de verschillende doorschuiffaciliteiten (stakingswinst, box 2 en de BOR) bestaat de complexiteit vooral uit de (mogelijke) samenloop van verschillende belastingen zoals de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de schenk- en erfbelasting. Daarnaast hebben belastingplichtigen vaak grote financiële belangen om aan bepaalde voorwaarden te voldoen, waardoor de Belastingdienst per overdracht moet vaststellen of daadwerkelijk aan de voorwaarden wordt voldaan. Specifiek voor de BOR en de doorschuiffaciliteit in box 2 gaat het dan om discussies of er sprake is van een onderneming in fiscale zin en in hoeverre sprake is van beleggingsvermogen. Dergelijke discussies betreffen veelal de exploitatie van vastgoed.

Voor de liquidatie- en stakingsverliesregeling geldt dat deze in de praktijk regelmatig op een minder gewenste wijze wordt gebruikt.⁷⁰ Daarnaast geldt voor de toepassing van de

⁷⁰ Op basis van jurisprudentie van het Hof van Justitie EU zijn lidstaten onder omstandigheden verplicht om verrekening van buitenlandse definitieve verliezen te faciliteren indien binnenlandse definitieve verliezen ook verrekenbaar zijn

herinvesteringsreserve (HIR) dat de grenzen van de reserveringsmogelijkheden van deze regeling regelmatig door belastingplichtigen worden opgezocht. Deze regelingen kennen daarmee een aanzienlijk risico op ongewenst gebruik, waardoor de Belastingdienst ieder liquidatieverlies afzonderlijk controleert en voor wat betreft de toepassing van de HIR de Belastingdienst met belastingplichtigen veel discussies heeft over het realiteitsgehalte van gepresenteerde toekomstige uitgaven en investeringen. Dit maakt deze regelingen erg bewerkelijk voor de uitvoering en handhaving.

De landbouwvrijstelling is erg bewerkelijk voor de uitvoering door onder meer afbakeningsproblemen (dat wil zeggen wat valt er feitelijk in de specifieke situatie onder de regeling), aanpassingen in andere regelingen (zoals bijvoorbeeld bestemmingsplanwijzigingen) en omdat voor de uitvoering veelal taxaties of waarderingen noodzakelijk zijn. De Natuurschoonwet 1928 (NSW 1928) is complex in de uitvoering omdat deze veel voorwaarden kent die in de praktijk soms lastig zijn toe te passen voor belastingplichtigen. Dit ziet bijvoorbeeld op de beoordeling van de eventuele fiscale gevolgen bij de aanpassing of verandering aan het landgoed of het gebruik hiervan, zoals in de situatie van recreatie, en of hiermee wordt voldaan aan de voorwaarden van de regeling overeenkomstig de NSW 1928. Ook kan deze regeling leiden tot een samenloop van verschillende belastingen zoals de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en schenk- en erfbelasting. Bij de Belastingdienst staat een specifiek team opgesteld om deze fiscale regeling uit te voeren en te handhaven.

Bij de persoonsgebonden aftrekposten leiden met name de aftrek specifieke zorgkosten, de giftenaftrek en de aftrek voor onderhoudsverplichtingen en de belaste ontvangen alimentatie tot aanzienlijke uitvoerings- en handavingslasten. De aftrek specifieke zorgkosten is gevoelig voor constructiemogelijkheden.⁷¹ Zo is het bijvoorbeeld niet altijd duidelijk of de kosten verband houden met ziekte of invaliditeit en ontbreekt de expertise bij de Belastingdienst voor de beoordeling voor toekenning van deze specifieke kosten. Daarnaast worden er in de aangifte veel fouten gemaakt. De giftenaftrek heeft eveneens een hoog risico op constructiemogelijkheden, wat wordt versterkt doordat er geen contra-informatie beschikbaar is.⁷² Ditzelfde geldt voor de aftrek onderhoudsverplichtingen en de belaste ontvangen alimentatie⁷³ die aan zowel de aftrekkant als aan de ontvangstkant tot veel discussies met de Belastingdienst kan leiden en waarbij geen koppeling met de aangiften van de ex-partners mogelijk is.

Een belangrijk deel van de complexiteit van de energiebelasting (EB) wordt veroorzaakt door de degressieve EB-tariefstructuur.⁷⁴ Door het bestaan van een degressieve tariefstructuur is het noodzakelijk dat de energiebelasting allerlei bijzondere regelingen bevat (zoals de complexbepalingen, clusteringsverzoeken en het blokverwarmingstarief) om onbedoeld gebruik van de lagere tarieven te voorkomen. De teruggaafregeling in de energiebelasting voor specifieke instellingen is daarnaast erg bewerkelijk vanwege de grote aantallen teruggaveverzoeken, die afzonderlijk moeten worden beoordeeld. Daarnaast worden er in de teruggaveverzoeken ook veel fouten geconstateerd die tot extra werkzaamheden leiden.

Voor de btw geldt dat iedere afwijking van de hoofdregel leidt tot extra complexiteit en discussies met belastingplichtigen over afbakeningsvraagstukken.⁷⁵ Voor de verlaagde tarieven speelt dit het

⁷¹ [Dialogic \(2022\). Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten. Zie ook fiche 24 van het rapport Vereenvoudiging belastingstelsel.](#)

⁷² [Dialogic \(2016\). Evaluatie giftenaftrek. Zie ook fiches 29,30 en 31 van het rapport Vereenvoudiging belastingstelsel.](#)

⁷³ [Zie fiche 13 van het rapport Vereenvoudiging belastingstelsel waarin een vereenvoudigingsvoorstel is opgenomen voor de partneralimentatie in de vorm van woongenot.](#)

⁷⁴ [CE Delft \(2021\). Evaluatie van de energiebelasting.](#)

⁷⁵ [Dialogic \(2023\). Evaluatie van het verlaagde btw-tarief.](#)

sterkst bij het verlaagde tarief voor logiesverstrekking en voor geneesmiddelen en medische hulpmiddelen. Voor logiesvestrekking gaat het erom dat er een fiscaal verschil is tussen langdurige en kortdurende verhuur, maar dat dit verschil in beleid en de praktijk niet zo helder te maken is. De Belastingdienst geeft daarbij als voorbeeld tijdelijke woonruimten voor arbeidsmigranten, studenten en vluchtelingen. Over de invulling van de begrippen geneesmiddelen en medische hulpmiddelen wordt veel geprocedeerd. Ook de vernieuwing van producten van geneesmiddelen en medische hulpmiddelen leiden veelal tot afbakeningsvraagstukken. Ook de vrijstelling voor werkgevers-, werknemers-, politieke, godsdienstige, levensbeschouwelijke en liefdadigheidsorganisaties leidt tot veel discussies over welke organisaties hier precies onder vallen.

De eigenwoningregeling bestaat uit meerdere regelingen, waarvan een deel van de benodigde informatie kan worden vooringevuld, terwijl andere onderdelen juist erg complex zijn. Met name de hypotheekrenteaftrek en de aftrek financieringskosten zijn complex voor de uitvoering. Voor de hypotheekrenteaftrek komt dit enerzijds doordat het gaat om een groot aantal belastingplichtigen, anderzijds maken de opvolgende regels en voorwaarden de regeling in sommige gevallen erg complex: overgangsrecht, de bijleenregeling (met ingang van 2004), de annuïteitenregeling (met ingang van 2013), de dertigjaarstermijn, de fiscale aflossingseis, de relatie met schulden in box 3 en de partnerverdeling. De aftrek financieringskosten is complex in de uitvoering omdat hiervoor geen contra-informatie beschikbaar is.

In de motorrijtuigenbelasting zijn met name de MRB-kwarttarieven en het verlaagde tarief op bestelauto's complex voor de uitvoering. Voor de MRB-kwarttarieven geldt dat verschillende kwarttarieven resulteren in veel handmatig werk en de handhaving bewerkelijk is omdat per geval gecontroleerd moet worden of aan allerlei uiteenlopende voorwaarden wordt voldaan. Er zijn verschillende regelingen met verschillende voorwaarden, bijvoorbeeld het kwarttarief voor paardenvervoer en het kwarttarief voor kampeerauto's. Voor het verlaagde tarief bestelauto's is sprake van een discrepantie tussen het begrip 'bestelauto' in de Europese regelgeving en de Wegenverkeerswet enerzijds en de definities in de fiscale wet- en regelgeving anderzijds. Dit is niet alleen onduidelijk voor belanghebbenden, maar brengt ook extra werk met zich mee voor zowel de Belastingdienst als de RDW. Daarnaast zijn de fiscale inrichtingseisen voor een bestelauto erg complex en veroorzaken regelmatig discussies en procedures over de interpretatie en de logica ervan en over de meetmethodiek.

De vrijstellingen in de assurantiebelaasting voor transportverzekeringen en exportkredietverzekeringen zijn zeer complex en bewerkelijk in de uitvoering voor de Belastingdienst. Voor beide verzekeringen geldt dat elke situatie afzonderlijk dient te worden beoordeeld, waarbij bij de transportverzekeringen ook rekening dient te worden gehouden met gemengde verzekeringen met belaste/onbelaste elementen.

De keuzeplicht voor partiële buitenlandse belastingplicht is voor de uitvoering complex omdat uit het aangifteformulier niet uitdrukkelijk kan worden opgemaakt of de belastingplichtige al dan niet gebruikmaakt van deze keuzeregeling. Dit betekent dat de Belastingdienst geen beschikbare gegevens heeft om het al dan niet door de belastingplichtige aangegeven buitenlands vermogen en vermogensinkomsten te verifiëren. Dit bemoeilijkt het toezicht en ook de handhaving.

Tabel 4.3: regelingen die het slechtst scoren op uitvoerbaarheid en handhaving

Thema	Fiscale regeling	Uitvoering	Doeltreffendheid	Doelmatigheid	Reden overheidsingrijpen	Doenlijkheid	Budgettair belang	Laatste evaluatie
Verlaging lastendruk in de winst sfeer	Doorschuiving stakingswinst						320	2022
	Doorschuifregelingen inkomen uit						124	2022
	Liquidatie- en stakingsverliesregeling						770	-
	Landbouwvrijstelling in de winst sfeer						788	2014
	Schenk- en erfbelasting						525	2022
	Herinvesteringsreserve						10- 100	-
Persoonsgebonden aftrek	Giftenaftrek inkomstenbelasting						440	2017
	Aftrek specifieke zorgkosten						261	2022
	Onderhoudsverplichtingen aftrek en belaste ontvangen alimentatie						60	-
Energiebelasting	Teruggaaf kerkgebouwen en non-profit						20	2021
	Degressieve tariefstructuur elektriciteit						1526	-
	Degressieve tariefstructuur gas						2216	-
Omzetbelasting (BTW)	Verlaagd tarief geneesmiddelen en						1725	2023
	Verlaagd tarief Logiesverstrekking						915	2023
	Vrijstelling vakbonden, werkgeversorganisaties, politieke partijen, kerken						179	-
(Eigen) woning	Eigenwoningregeling						6686	2019
	OVB Vrijstelling woning starters						453	-
Auto	MRB Verlaagd tarief bestelauto ondernemers						1112	2022
	MRB Kwarttarieven						240	2022
Assurantiebelasting	Vrijstelling transportverzekeringen						50	2020
	Vrijstelling exporkredietverzekeringen						20	2020
Loonbelasting	Keuzerecht voor partiële buitenlandse						-	-
Heffingskortingen	Inkomensafhankelijke combinatiekorting						1868	-
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Fiscale faciliteiten Natuurschoonwet						46	2014

4.4 DOENLIJKHEID

Het begrip doenvermogen is geïntroduceerd in 2017 in het WRR rapport 'weten is nog geen doen'.⁷⁶ Centraal hierbij is de notie dat mensen, ook goed geïnformeerde, intelligente en hoogopgeleide mensen, niet altijd goed in staat zijn om de benodigde acties te nemen omdat er een te groot beroep wordt gedaan op hun doenvermogen. Doenvermogen ziet op bijvoorbeeld zelfbeheersing en doorzettingsvermogen. Net als cognitieve vermogens is doenvermogen niet gelijk verdeeld over mensen. De mate van doenvermogen waarover mensen beschikken hangt samen met zowel aanleg als met omgevingsfactoren: in het bijzonder armoede, geldzorgen en stressvolle life events zoals echtscheiding, verhuizing en ziekte kunnen het doenvermogen van mensen tijdelijk of langdurig significant beperken. Hierdoor kunnen zelfs ogenschijnlijk eenvoudige acties, zoals het tijdig versturen van een brief, een groot struikelblok worden.

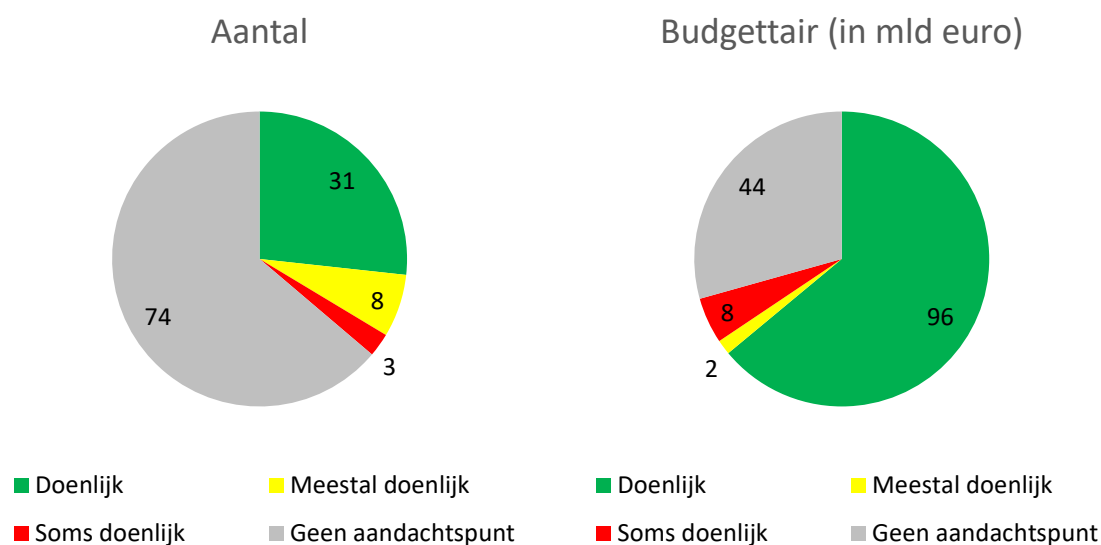
Daarnaast kunnen sommige onderdelen van het belastingstelsel een relatief groot beroep doen op het doenvermogen van belastingplichtigen. Sinds 2021 wordt bij het ontwerp van fiscale maatregelen een 'doenvermogenscan' gedaan. Hierbij wordt onder andere gekeken naar het aantal en type acties die worden geveerd van de doelgroep en de mate waarin deze kunnen samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken. Gedragsdeskundigen hebben hierbij gekeken naar de omvang en aard van de doelgroep (onder andere in termen van financiële stress, samenloop met life events en toegang tot professionele hulp of advisering) en het aantal en type acties dat wordt geveerd.

Voor niet alle 116 fiscale regelingen is doenlijkheid een even relevant criterium, bijvoorbeeld omdat de regeling primair een beroep doet op het doenvermogen van fiscale professionals. Zo zullen ondernemers, maar ook bedrijven, veelal samenwerken met een administratie- of belastingadvieskantoor of in het geval van grote ondernemingen fiscale expertise in huis hebben. Dat neemt niet weg dat sprake kan zijn van grote complexiteit voor de belastingplichtige, in sommige gevallen zal dat juist de aanleiding zijn voor het inzetten van professionele expertise. In zulke gevallen is doenlijkheid geen aandachtspunt, omdat deze professionals in principe goed in staat zijn om de benodigde acties te nemen. Ook voor regelingen die zien op de indirecte belastingen - zoals de btw of de energielasting - is doenlijkheid een minder relevant criterium. Bij deze regelingen worden over het algemeen geen acties gevraagd van de belastingplichtige of uiteindelijke consument die een beroep doen op het doenvermogen. Tegelijkertijd kan niet worden uitgesloten dat bovenstaande regelingen bij sommige mensen en in sommige situaties minder of beperkt doenlijk kunnen zijn, maar deze zullen naar verwachting meestal wel doenlijk zijn. Van de regelingen waar doenlijkheid wel een aandachtspunt is, is het merendeel beoordeeld als doenlijk. Dit betreft onder andere regelingen die automatisch worden toegepast bij de belastingaangifte en daarmee per definitie geen beroep doen op het doenvermogen. Overigens geldt ook hier dat deze regelingen in sommige gevallen alsnog een groot beroep op het doenvermogen kunnen doen. Zo zijn de heffingskortingen als doenlijk beoordeeld omdat deze voor de meeste belastingplichtigen automatisch worden verwerkt bij het doen van hun aangifte. Tegelijkertijd kunnen de heffingskortingen in sommige gevallen toch voor verrassingen zorgen. Zo kan het gebeuren dat als iemand meerdere werkgevers heeft en voldoende verdient, uiteindelijk moet bijbetalen na het doen van de IB-aangifte doordat bij de in te houden loonheffing onvoldoende rekening is gehouden met de inkomensafhankelijke afbouw van de heffingskortingen als gevolg van de tweede en volgende baan.

⁷⁶ [WRR \(2017\). *Weten is nog geen doen: een realistisch perspectief op redzaamheid* \(No. 97\).](#)

Van drie regelingen is de inschatting dat ze regelmatig een significant beroep doen op het doenvermogen van belastingplichtigen. Bij acht regelingen is de inschatting dat deze soms een significant beroep doen op het doenvermogen. Hierbij is relevant dat bepaalde regelingen in isolement doenlijk kunnen zijn, maar dat deze in samenloop met andere regelingen een stuk minder doenlijk kunnen uitpakken. Dat is bijvoorbeeld wanneer iemand vanwege een echtscheiding en een daaruit voortvloeiende woningverkoop en verhuizing gelijktijdig met een aantal fiscale regelingen te maken krijgt die een opeenstapeling van benodigde acties vergen. Verder kan de (politieke) wens om in dit soort situaties maatwerk te bieden vaak op gespannen voet staan met het uitgangspunt om regelingen simpel en doenlijk te houden.

Figuur 4.4: beoordeling van doenlijkheid regelingen



Tabel 4.4 geeft een overzicht van de 11 regelingen waarbij de inschatting is dat deze soms of geregeld een significant beroep doen op het doenvermogen van sommige belastingplichtigen. Dit betreft onder andere de eigenwoningregeling en de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningsschuld. Dit heeft verschillende redenen. Zo vergt de regeling diverse acties van mensen, zoals het bijhouden en opzoeken van financieringskosten en hypotheekoverzichten. Daarnaast kunnen aftrekbeperkende regels, zoals de fiscale aflossingseis, de dertigjaarstermijn en de bijleenregeling in bepaalde situaties erg complex worden, bijvoorbeeld wanneer partners met verschillende woonverledens samen een nieuwe hypotheek afsluiten. Tot slot heeft de regeling betrekking op mensen die in sommige gevallen te maken hebben met stressvolle omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals een verhuizing en/of echtscheiding.

Ook bij de volgende drie persoonsgebonden aftrekposten is het oordeel dat deze geregeld een significant beroep doen op het doenvermogen van sommige belastingplichtigen: de giftenaftrek, de aftrek specifieke zorgkosten en de onderhoudsverplichtingenaftrek. Deze oordelen weerspiegelen onder andere het aantal en type acties die er van de doelgroep worden geleverd – zoals het moeten uitzoeken of bepaalde zorgkosten aftrekbaar zijn. Bij de aftrek specifieke zorgkosten en bij de onderhoudsverplichtingenaftrek is de doenlijkheid een extra aandachtspunt omdat de doelgroep te maken heeft met omstandigheden (ziekte, scheiding) die het doenvermogen kunnen inperken. Bij de ondernemersfaciliteiten startersaftrek en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid is de beoordeling dat deze regelingen soms een significant beroep doen op het doenvermogen. Het voeren van een urenadministratie (in verband met het uren criterium) vergt voor startende ondernemers die hiermee nog geen ervaring/routine hebben enige inspanningen. De verwachting is dat na het eerste of tweede jaar het beroep op het doenvermogen niet meer significant is. Ook

de fiscale faciliteiten voor lijfrente kunnen in sommige gevallen een significant beroep doen op het doenvermogen van belastingplichtigen als zij geen toegang hebben tot professioneel fiscaal advies. Dit geldt bijvoorbeeld voor een deel van de zelfstandigen met lage inkomens en werknemers met onvolledige pensioenopbouw, waarvoor de complexiteit van de regeling een belemmering kan zijn. De startersaftrek wordt in 2023 geëvalueerd.

Voor de reisaftrek geldt dat het door de OV-chipkaart gemakkelijk is geworden om een overzicht van de reizen te krijgen. Tegelijkertijd vergt de regeling dat mensen zelf een selectie maken van woon-werkverkeer, wat – ook voor digitaal vaardige mensen – moeite vergt. Bij de verlaagde tarieven in de MRB voor bestelauto's voor (i) ondernemers en (ii) gehandicapten is de inschatting dat deze soms een significant beroep doen op het doenvermogen. Dit hangt samen met de inrichtingseisen voor bestelauto's: wanneer belastingplichtigen aanpassingen maken aan hun bestelbus moeten zij in de gaten houden of deze daarmee nog aan deze eisen voldoen en in bepaalde gevallen hierover met de Belastingdienst of RDW corresponderen, waarbij zij een verklaring, ombouwtekening en ombouwnota moeten meesturen.

Tabel 4.4: regelingen die soms of geregeld een significant beroep doen op het doenvermogen

Thema	Fiscale regeling	Doenlijkheid	Doeltreffendheid	Doelmatigheid	Reden overheidsingrijpen	Uitvoering	Budgettair belang	Laatste evaluatie
Persoonsgebonden aftrek	Giftenaftrek inkomstenbelasting	Yellow	Green	Red	Yellow	Red	440	2017
	Aftrek specifieke zorgkosten	Red	Yellow	Red	Green	Red	261	2022
	Onderhoudsverplichtingen aftrek en belaste ontvangen alimentatie	Yellow	Grey	Grey	Green	Red	60	-
(Eigen) woning	Eigenwoningregeling	Red	Yellow	Red	Red	Red	6686	2019
	Aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld	Red	Red	Red	Red	Green	589	2019
Inkomensvoorzorgingen	Lijfrente fiscale faciliteiten	Yellow	Grey	Green	Green	Yellow	695	-
	Reisaftrek OV	Yellow	Grey	Green	Green	Yellow	6	-
Verlaging lastendruk in de winstsfeer	Startersaftrek	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	107	2017
	Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	1	2017
Auto	MRB Verlaagd tarief bestelauto ondernemers	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	1112	2022
	MRB Verlaagd tarief bestelauto gehandicapten	Yellow	Yellow	Yellow	Green	Yellow	18	2022

4.5 ONZEKER OF DOELTREFFEND EN/OF DOELMATIG

De voorgaande paragrafen laten zien dat veel van de fiscale regelingen onvoldoende scoren op één van de criteria. Uit de analyse blijkt dat er daarnaast een groep van regelingen bestaat die niet onvoldoende scoort op één van deze criteria, maar op meerdere criteria 'onzeker' scoort. In totaal scoren 39 regelingen onzeker op doelmatigheid en 34 op de onderbouwing voor overheidsingrijpen. Tabel 4.5 presenteert de 14 regelingen die onzeker scoren op beide criteria. Het is belangrijk om ook kritisch naar regelingen te kijken met onzekere uitkomsten, gegeven dat deze bijna 5 miljard euro kosten, het stelsel complexer maken en handhavings- en IV-capaciteit vragen.

Het valt op dat de meeste van deze regelingen zien op het verlagen van de lastendruk in de winstsfeer met als doel het stimuleren van ondernemerschap. Dit betreft de zelfstandigenaftrek, startersaftrek (bij arbeidsongeschiktheid), willekeurige afschrijving starters en de MKB-winstvrijstelling. De rationale achter deze stimuleringsregelingen is dat kleine ondernemers mogelijk doorgroeien tot grotere bedrijven en daarmee bijdragen aan de innovatiekracht, werkgelegenheid en economische groei. Uit empirische evaluaties blijkt dat dit doorgroei-effect zeer beperkt is, wat de regelingen duur en ongericht maken.⁷⁷ Tegelijkertijd leidt het fiscaal stimuleren van ondernemerschap tot een ongelijkere verhouding tussen loondienst en ondernemerschap, wat zelfstandigen tevens kan prikkelen tot het nemen van potentieel bovenmatige risico's.^{78 79} Veel van de ondernemersregelingen zullen in 2023 opnieuw worden geëvalueerd. Een soortgelijke ongerichtheid blijkt uit de evaluatie van de doorschuifregelingen (stakingswinst en inkomen uit aanmerkelijk belang in box 2). Belastingheffing als gevolg van een bedrijfsopvolging zou de continuïteit van ondernemingen in gevaar kunnen brengen. Vanuit de gedachte dat een acute betaling van belasting bij overdracht van een onderneming in bepaalde gevallen een knelpunt kan vormen voor bedrijfsoverdracht zijn er fiscale regelingen ontworpen voor de bedrijfsoverdracht. Echter, uit de evaluatie blijkt dat maar in zeer weinig gevallen sprake is van liquiditeitsproblematiek bij overdracht.⁸⁰

Daarnaast bevat tabel 4.5 enkele regelingen die specifieke sectoren of activiteiten stimuleren, waarvoor de onderbouwing discutabel is. Het gaat bijvoorbeeld om de teruggaaf energiebelasting kerkgebouwen en non-profits, het verlaagde tarief energiebelasting voor glastuinbouw, de mrv-vrijstelling voor taxi's en openbaar vervoer, de vrijstelling in de overdrachtsbelasting voor cultuurgrond en de kamerverhuurvrijstelling in de inkomstenbelasting. Dergelijke fiscale voordelen leiden niet alleen tot verstoringen tussen sectoren en economische activiteiten, maar soms ook tot inconsistenties met andere beleidsdoelen; zo gaan de genoemde vrijstellingen in de energiebelasting in tegen de doelstellingen van de energietransitie. Een specifieke categorie hierbinnen zijn regelingen die specifieke sectoren stimuleren met als doel het voorkomen van verstoringen van de internationale concurrentieverhoudingen. Dit betreft bijvoorbeeld de accijnsvrijstellingen op brandstof voor binnenvaartschepen (communautaire wateren). Het is de vraag wat het niet hebben van deze regelingen echt doet voor de Nederlandse concurrentiepositie. Tegelijkertijd zorgen deze regelingen wel voor een verstoring van de vervoersbeslissing en het onbeprijsd laten van de negatieve externe effecten van brandstofgebruik.⁸¹

⁷⁷ SEO (2017). [Evaluatie fiscale ondernemersregelingen](#).

⁷⁸ Zie bijvoorbeeld: WRR (2020), [het betere werk. De nieuwe maatschappelijke opdracht, of Commissie Regulering van Werk \(2020\), In wat voor land willen wij werken?](#)

⁷⁹ Overigens draagt de MKB-winstvrijstelling – bij een juiste hoogte - juist bij aan het globale evenwicht tussen IB-ondernemers en dga's met hun bv's.

⁸⁰ CPB (2022). [Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht](#).

⁸¹ Ministerie van Financiën (2008). [Evaluatierapport belastinguitgaven op het terrein van accijnzen](#).

Tabel 4.5: regelingen die 'onzeker' scoren op zowel doelmatigheid en reden voor overheidsingrijpen

Thema	Fiscale regeling	Doelmatigheid	Doeltreffendheid	Reden overheidsingrijpen	Uitvoering	Doenlijkheid	Budgettair belang	Laatste evaluatie
Verlaging lastendruk in de winstsfeer	Zelfstandigenaftrek	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Grey	1254	2017
	Startersaftrek	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	107	2017
	Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	1	2017
	Willekeurige afschrijving starters	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Grey	8	2017
	Doorschuiving stakingswinst	Yellow	Green	Yellow	Red	Yellow	320	2022
	Doorschuifregelingen inkomen uit aanmerkelijk belang box 2	Yellow	Green	Yellow	Red	Yellow	124	2022
	MKB-winstvrijstelling	Yellow	Yellow	Yellow	Green	Yellow	2230	2017
	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	522	2017
	OVV Vrijstelling cultuurgrond	Yellow	Yellow	Yellow	Green	Yellow	258	2014
	Schenk- en erfbelasting Faciliteiten ANBI's	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	237	2017
Energiebelasting	Verlaagd tarief glastuinbouw	Yellow	Green	Yellow	Green	Grey	142	2021
	Teruggaaf kerkgebouwen en non-profit	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Grey	20	2021
Auto	MRB Vrijstelling taxi's en openbaar vervoer	Yellow	Yellow	Yellow	Green	Green	50	2022
Accijns	Vrijstelling communautaire wateren	Yellow	Green	Yellow	Green	Grey	1284	2008

4.6 APPRECIATIE SEO

Ten behoeve van de objectiviteit en kwaliteit van de beoordelingen zijn deze ter validatie voorgelegd aan onderzoeksbureau SEO. SEO heeft zowel gekeken naar de methodologische aanpak als naar de afzonderlijke beoordelingen. Dit heeft op verschillende plekken tot aanpassing van de methodiek, beoordelingen en scores geleid. SEO concludeert het volgende over de beoordelingen:

“De oordelen van het ministerie van Financiën zijn over het algemeen plausibel, onderling consistent en goed onderbouwd bevonden, voor zover dit laatste mogelijk is. Niet voor alle fiscale regelingen zijn immers goede evaluatiestudies beschikbaar.”

De volledige appreciatienotitie is opgenomen in bijlage 3. Daarin doet SEO vier aanbevelingen die als volgt kunnen worden samengevat:

1. Houd de beschrijving van de doelstellingen in bijlage 10 van de Miljoenennota actueel en concretiseer de doelen. Hierdoor kunnen de doeltreffendheid, doelmatigheid en de onderbouwing voor overheidsingrijpen beter worden beoordeeld.
2. Geef voor iedere regeling aan wat het economische en financiële belang ervan is. Deze informatie is belangrijk om te beoordelen of de (transactie)kosten van overheidsingrijpen en mogelijk overheidsfalen te rechtvaardigen zijn.
3. Hanteer bij de beoordeling van doeltreffend- en doelmatigheid een vijfpuntsschaal in plaats van een driepuntsschaal. Hierdoor is meer nuance in het oordeel mogelijk, waarbij ook de bewijskracht van het onderzoek kan worden meegenomen.
4. Als de onderbouwing voor overheidsingrijpen overheidsfalen of een ongelijk internationaal speelveld is, kijk dan eerst of dit overheidsfalen bij de bron kan worden opgelost, bijvoorbeeld via internationale samenwerking.

5. Aanbevelingen

Op basis van de analyse van de 116 regelingen en de reactie van SEO hierop worden in dit rapport een vijftal aanbevelingen gedaan:

1. **Wees terughoudend bij het inzetten van fiscale regelingen.** In lijn met eerdere rapporten laat dit rapport zien dat fiscale regelingen leiden tot hogere statutaire belastingtarieven, meer complexiteit en hogere uitvoerings- en handhavingskosten. Het rapport raadt daarom aan voor nieuwe regelingen het Toetsingskader fiscale regelingen streng toe te passen en ex-ante onderzoek te overwegen. Indien de onderbouwing voor een fiscale regeling overheidsfalen of de internationale concurrentiepositie betreft, is de aanbeveling eerst te kijken of dit overheidsfalen bij de bron kan worden aangepakt, bijvoorbeeld door internationale samenwerking.
2. **Kijk kritisch naar regelingen die slecht scoren op één of meer criteria.** Dit rapport laat zien dat een deel van de regelingen slecht scoort op één of meer van de beoordelingscriteria en dat bestaande aanbevelingen uit evaluaties vaak niet zijn opgevolgd. De overzichten in dit rapport helpen bij de afweging om fiscale regelingen al dan niet voort te zetten, aan te passen of in te zetten op meer dataverzameling om zo tot een betere effectmeting te komen.
3. **Actualiseer de doelstelling van fiscale regelingen in de Miljoenennota en formuleer deze zo concreet en meetbaar mogelijk.** Dit rapport laat zien dat de oorspronkelijke doelstelling van een aantal fiscale regelingen inmiddels achterhaald is. Daarnaast blijkt voor veel regelingen geen goede effectmeting mogelijk omdat de doelstellingen niet concreet genoeg zijn geformuleerd of omdat er onvoldoende gegevens beschikbaar zijn. Advies is daarom om regelmatig te toetsen of de doelstellingen zoals opgenomen in bijlage 10 van de Miljoenennota, nog actueel, concreet en meetbaar zijn. Tevens wordt aangeraden om tijdig na te denken over welke gegevens nodig zijn voor een goede effectmeting in de toekomst. De verplichte evaluatieparagraaf voor nieuwe regelingen in het kader van artikel 3.1. van de Comptabiliteitswet (CW3.1) kan hierbij helpen en wordt de laatste jaren al beter toegepast.
4. **Verbeter het overzicht van evaluatie-uitkomsten en besteed meer aandacht aan bewijskracht.** Dit rapport laat zien dat een deel van de fiscale regelingen (nog) niet wordt gemonitord of geëvalueerd en dat het lastig is om evaluatie-uitkomsten van verschillende regelingen te vergelijken. Daarom wordt aanbevolen het overzicht in de Miljoenennota uit te breiden met meer informatie over de bewijskracht van evaluaties en daaruitvolgende aanbevelingen. Ook wordt aanbevolen om bij evaluaties de beoordeling van doelmatig- en doeltreffendheid en de bewijskracht hiervan te uniformeren en wordt de aanbeveling herhaald uit de evaluatiedoorlichting fiscale regelingen om de kwaliteit – waaronder bewijskracht - van evaluaties te verbeteren.⁸² Beide punten dragen bij aan een betere vergelijkbaarheid van evaluatie-uitkomsten en een meer eenduidig totaalbeeld hiervan.
5. **Kijk bij de beoordeling van beleid expliciet naar de noodzaak van overheidsingrijpen, uitvoering en doenlijkheid.** Bij evaluaties staat de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid vaak centraal. Dit rapport laat zien dat er voor een aantal fiscale regelingen geen onderbouwing (meer) is en er daarnaast regelingen zijn die lastig uitvoerbaar zijn of te veel vragen van het doenvermogen van belastingplichtigen. Daarom wordt de aanbeveling gedaan om bij zowel evaluaties als in de beleidsvorming (het opstellen van de beleidstheorie) expliciet aandacht te besteden aan deze zaken. Daarbij heeft het de voorkeur om het toetsingskader fiscale regelingen en het beleidskompas zo vroeg mogelijk in het proces – idealiter voorafgaand aan de besluitvorming - te benutten.

⁸² [Ministerie van Financiën \(2020\). Rapport evaluatiedoorlichting fiscale regelingen.](#)

Overzichtstabel

	Budgettair belang	Doeltreffendheid	Doelmatigheid	Complexiteit uitvoering	Doenlijkheid	Onderbouwing overheidsingrijpen
Fiscale regeling						
Giftenaftrek inkomstenbelasting	440	■	■	■	■	■
Aftrek specifieke zorgkosten	261	■	■	■	■	■
Onderhoudsverplichtingen aftrek en belaste alimentatie	60	■	■	■	■	■
Pensioen fiscale faciliteiten	21227	■	■	■	■	■
Lijfrente fiscale faciliteiten	695	■	■	■	■	■
Nettopensioen en nettolijfrente	10	■	■	■	■	■
Arbeidsongeschiktheidsverzekering fiscale faciliteiten	152	■	■	■	■	■
Reisaftrek OV	6	■	■	■	■	■
Schenk- en erfbelasting Eenmalige vrijstelling kinderen	39	■	■	■	■	■
Eigenwoningregeling	6686	■	■	■	■	■
Aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld	589	■	■	■	■	■
OVV Verlaagd tarief woning niet-starters	4353	■	■	■	■	■
OVV Vrijstelling woning starters	453	■	■	■	■	■
OVV Vrijstelling terugkoop VoV woningen	54	■	■	■	■	■
Kamerverhuurvrijstelling	15	■	■	■	■	■
Vrijstelling rechten op bepaalde kapitaalsuitkeringen	1081	■	■	■	■	■
Vrijstelling rechten op kapitaalsuitkering bij overlijden box 3	43	■	■	■	■	■
Vrijstelling groen beleggen box 3	19	■	■	■	■	■
Heffingskorting groen beleggen box 3	40	■	■	■	■	■
Heffingvrij vermogen box 3	1615	■	■	■	■	■
Fiscale faciliteiten Natuurschoonwet	46	■	■	■	■	■
Vrijstelling voorwerpen van kunst en wetenschap box 3	6	■	■	■	■	■
Vrijstelling bos- en natuurterreinen box 3	7	■	■	■	■	■
Zelfstandigenaftrek	1254	■	■	■	■	■
Startersaftrek	107	■	■	■	■	■
Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid	1	■	■	■	■	■
Meewerkaftrek	7	■	■	■	■	■
Stakingsaftrek	17	■	■	■	■	■
Aftrek speur- en ontwikkelingswerk	4	■	■	■	■	■
Willekeurige afschrijving starters	8	■	■	■	■	■
Doorschuiving stakingswinst	320	■	■	■	■	■
Doorschuifregelingen inkomen uit aanmerkelijk belang box 2	124	■	■	■	■	■
Mkb-winstvrijstelling	2230	■	■	■	■	■
Terbeschikkingstellingsvrijstelling	20	■	■	■	■	■
Laag vpb-tarief	2285	■	■	■	■	■
Innovatiebox	2258	■	■	■	■	■
Liquidatie- en stakingsverliesregeling	770	■	■	■	■	■
Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek	522	■	■	■	■	■

	Budgettair belang	Doelreffendheid	Doelmatigheid	Complexiteit uitvoering	Doenlijkheid	Onderbouwing overheidsingrijpen
Fiscale regeling						
Energie-investeringsaftrek (EIA)	249					
Milieu-investeringsaftrek (MIA)	194					
VAMIL	25					
Tonnageregeling winst uit zeescheepvaart	127					
Willekeurige afschrijving zeeschepen	3					
Landbouwvrijstelling in de winstsfeer	788					
Bosbouwvrijstelling	5					
Vrijstelling vergoeding bos- en natuurbeheer	14					
OVV Vrijstelling cultuurgrond	258					
OVV Vrijstelling bedrijfsoverdracht in familiesfeer	29					
Schenk- en erfbelasting Bedrijfsopvolgingsfaciliteit	525					
Schenk- en erfbelasting Faciliteiten ANBI's	237					
Giftenaftrek vennootschapsbelasting	10					
Herinvesteringsreserve	10-100					
Werkkostenregeling	-					
Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk WBSO	1370					
30%-regeling	788					
Keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht	-					
Afdrachtvermindering zeevaart	105					
Vrijstelling uitkering wegens 25- of 40-jarig dienstverband	136					
OVV Vrijstelling stedelijke herstructurering	2					
OVV Vrijstelling Bureau Beheer Landbouwgronden						
OVV Vrijstelling inrichting landelijk gebied	1					
OVV Vrijstelling natuurgrond	4					
Algemene heffingskorting	25777					
Arbeidskorting	31760					
Inkomensafhankelijke combinatiekorting	1868					
Jonggehandicaptenkorting	198					
Alleenstaande ouderenkorting	611					
Ouderenkorting	4825					
EB Verlaagd tarief glastuinbouw	142					
EB Teruggaaf kerkgebouwen en non-profit	20					
EB Salderingsregeling	230					
EB Vrijstellingen voor energie-intensieve processen	129					
EB Belastingvermindering per aansluiting	6408					
EB Stadsverwarmingsregeling	58					
EB Verlaagd tarief openbare laadpalen	23					
EB Inputvrijstelling energiebelasting voor elektriciteitsopwekking	798					
EB Inputvrijstelling kolenbelasting voor elektriciteitsopwekking	96					
EB Inputvrijstelling kolenbelasting voor duaal verbruik	28					
EB Degressieve tariefstructuur elektriciteit	1526					

	Budgetair belang	Doelreffendheid	Doelmatigheid	Complexiteit uitvoering	Doenlijkheid	Onderbouwing overheidsingrijpen
Fiscale regeling						
EB Degressieve tariefstructuur gas	2216					
BTW Verlaagd tarief voedingsmiddelen en water	7914					
BTW Verlaagd tarief geneesmiddelen en hulpmiddelen	1725					
BTW Verlaagd tarief culturele goederen en diensten	993					
BTW Verlaagd tarief arbeidsintensieve diensten	971					
BTW Laag personenvervoer	575					
BTW Laag Sierteelt	290					
BTW Laag Logiesverstrekking	915					
BTW Verlaagd tarief agrarische goederen	175					
BTW Nultarief zonnepanelen	31					
BTW Kleineondernemersregeling	301					
BTW Nultarief internationaal personenvervoer	-					
BTW Vrijstelling sportclubs	45					
BTW Vrijstelling post	38					
BTW Vrijstelling vakbonden, werkgeversorganisaties, politieke	179					
BTW Vrijstelling fondswerving	50					
BTW Vrijstelling componisten, schrijvers en journalisten	-					
BTW Vrijstelling lijkbezorging	-					
BPM Nihiltarief nulemissievoertuigen	40					
Lager MRB tarief (nihil/korting) nulemissievoertuigen	260					
IB/LB Korting op de bijtelling voor nulemissieauto's	338					
MRB Vrijstelling taxi's en openbaar vervoer	50					
BPM Teruggaaf en MRB Vrijstelling voertuigen publiek belang	45					
MRB Verlaagd tarief bestelauto ondernemers	1112					
MRB Verlaagd tarief bestelauto gehandicapten	18					
MRB Vrijstelling motorrijtuigen ouder dan 40 jaar	99					
MRB Kwarttarieven	240					
MRB Halftarief plug-in hybride auto's	56					
ASB Vrijstelling Brede Weersverzekering	6					
ASB vrijstelling zeeschepen	15					
ASB vrijstelling luchtvaartuigen	2					
ASB vrijstelling transportverzekeringen	50					
ASB vrijstelling exporkredietverzekeringen	20					
Accijnzen Vrijstelling alcohol en motorbrandstof diplomaten	-					
Accijnzen Vrijstelling communautaire wateren	1284					
Accijnzen Vrijstelling luchtvaartuigen	2123					
Accijnzen verlaagd tarief kleine brouwerijen	2					