

Analyse gebudgetteerde fiscale regelingen

Aanleiding

In de 16^e Studiegroep Begrotingsruimte (SBR) zijn adviezen gegeven ten aanzien van het budgettaire beheersbaar houden van nieuwe fiscale regelingen. Belangrijkste conclusie was dat het huidige toetsingskader een gebrekkige toepassing kent bij fiscale regelingen. Daarom adviseerde de SBR om het huidige toetsingskader beter te doorlopen en daarnaast het toetsingskader aan te scherpen door als er toch voor een fiscale regeling wordt gekozen standaard (indien mogelijk) een harde horizonbepaling op te nemen.

In de SBR is daarnaast toegezegd om ook een beperkt aantal huidige fiscale regelingen nog nader te bezien. Om de reikwijdte van deze opdracht overzichtelijk te houden is ervoor gekozen om de analyse te beperken tot de vijf bestaande gebudgetteerde fiscale regelingen. Het doel van het rapport is om de budgettaire ontwikkeling en de toepassing van de begrotingsregels van deze gebudgetteerde regelingen in kaart te brengen. Mocht de budgettaire beheersbaarheid in de praktijk niet werken, wordt er gekeken naar mogelijkheden om dit te verbeteren. Het gaat dan om vijf fiscale regelingen, waarbij er drie aparte fiches zijn gemaakt. De eerste over de WBSO, de tweede over de EIA, MIA en VAMIL en de derde over de heffingsverminderingen in de verhuurderheffing (zie tabel onder). Hieronder worden de belangrijkste conclusies uit de fiches gegeven, bijgevoegd zijn de drie fiches.

	regeling	departement
I	Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)	EZK
II	Energie-investeringsaftrek (EIA), Milieu-investeringsaftrek (MIA) en VAMIL	EZK, I&W
III	Heffingsverminderingen verhuurderheffing	BZK

Beschrijving regelingen en wijze van budgettering

I: WBSO

De WBSO is een afdrachtvermindering op de loonbelasting voor bedrijven die door RVO goedgekeurde innovatie-ontwikkelpojecten (S&O) uitvoeren, met een structureel budget van €1281 mln. Er is een jaarlijks vooraf vaststaand (vast) 'basisbudget' voor de WBSO. Omdat de hoogte van de totale verzilverde afdrachtvermindering pas bekend is na afloop van een kalenderjaar, geldt een beheersingssystematiek waarbij overschrijdingen uit het afgelopen jaar (t-1) in mindering komen op het budget van het volgende jaar (t+1). Eenzelfde systematiek geldt voor onderuitputting van het budget. EZK stelt samen met Financiën elk jaar een raming vast van de verwachte ontwikkeling van de regeling en stelt zo nodig de budgetten en parameters bij.

II: EIA, MIA/VAMIL

De EIA, MIA/VAMIL zijn regelingen om doelmatig energieverbruik en investeringen in innovatieve technieken met bovenwettelijke milieuwinst te stimuleren. Voor 2021 geldt voor de EIA een budget van 149 miljoen, voor de MIA en de VAMIL respectievelijk 114 en 25 miljoen euro. De budgetten voor de regelingen blijven gelijk maar de regelingen zelf kunnen elk jaar (binnen het lastenkader) worden aangepast via het Belastingplan. De middelen op de Energie en Milieulijst worden elk jaar aangepast, zodat de budgetten van de regelingen beheersbaar blijven. Daarnaast geldt voor alle regelingen ook een meerjarige budgetegalitatie waarbij overschrijdingen kunnen worden ingezet voor overschrijdingen in andere jaren en andersom. Tot slot kunnen de percentages bij de EIA en de MIA worden aangepast om budgetuitputting meerjarig onder controle te houden. Alle afspraken rondom de budgettering van de fiscale regelingen zijn vastgelegd in 2008 en zijn weergegeven in bijlage 1.

III: Heffingsverminderingen verhuurderheffing

Er zijn momenteel twee heffingsverminderingen in de verhuurderheffing: de heffingsvermindering nieuwbouw en heffingsvermindering voor verduurzaming. De regelingen hebben een vast budget,

waarbij indien het budget dreigt te worden overschreden de regeling gedurende het jaar ieder kwartaal kan worden beëindigd door het op nihil stellen van de bedragen. Bij het Belastingplan 2022 is een wetsvoorstel ingediend om de bedragen maandelijks te kunnen aanpassen. De bedragen voor heffingsvermindering nieuwbouw zijn na een forse overschrijding in 2020 op nihil gezet.

Analyse budgettering

I: WBSO

Het budget van de WBSO is ondanks de budgettering sterk opgelopen (van €417 mln in 2008 naar €1281 mln in 2021). Dit lijkt met name het gevolg van politieke wensen, waarbij de grondslag van de regeling ook verder is verbreed. Een belangrijk uitgangspunt van de budgetsystematiek, waarbij een overschrijding in (t-1) gedekt moet worden met een neerwaartse parameteraanpassing in (t+1), lijkt in de afgelopen tien jaar weinig toegepast. De overschrijding werd in veel gevallen wel een op andere wijze gedekt binnen de begrotingsregels, wat vanuit budgettair oogpunt wenselijk is, waarbij wel moet worden aangetekend dat in sommige gevallen de overschrijding waarschijnlijk tegen de begrotingsregels uit het EMU-saldo gedekt is. Politiek lijkt het lastig te verkopen om de parameters van de regeling neerwaarts bij te stellen. Daarnaast draagt de systematiek van onderschrijdingen in (t-1) direct inzetten in (t+1) ook niet bij aan stabiele parameters.

II: EIA, MIA/VAMIL

Voor de MIA geldt dat er van 2008 tot 2020 een budgetreserve van 76 mln. was opgebouwd, waarbij er vooral in het coronajaar 2020 een forse onderschrijding was van 49 miljoen. In 2018 is besloten tot een budgetoverheveling vanuit de VAMIL naar de MIA van 15 mln. vanwege de voortdurende overschrijding bij de MIA en de voortdurende onderschrijding van de VAMIL. De EIA is tot nu toe budgettair beheersbaar gebleken. Bij de EIA is er enigszins sprake van risico op een te grote budgetreserve waardoor de beschikbare middelen binnen de EIA niet efficiënt worden ingezet. Tijdens de klimaatakkoordafspraken is een deel van deze middelen ingezet voor een subsidieregeling energiebesparing bij de woningcorporaties.

III: Heffingsverminderingen verhuurderheffing

De heffingsvermindering verhuurderheffing werkt op basis van een vast budget, waarbij gedurende het jaar per kwartaal de regeling kan worden stopgezet als het budget wordt overschreden. In de praktijk blijkt dat dit onvoldoende waarborg geeft om binnen het budget te blijven. Een goed voorbeeld is de heffingsvermindering voor nieuwbouw. Vanaf 2020 was hiervoor € 100 mln. structureel budget beschikbaar, waarvan was afgesproken dat deze voor € 1 mld. flexibel ingezet kon worden. Uiteindelijk werd voordat de regeling werd stopgezet een bedrag van € 2,7 mld. aangevraagd, wat rekening houdend met uitval neerkwam op een derving van € 1,8 mld. De regelingen lijken dus onvoldoende snel te kunnen worden stopgezet, en er is dus een risico op zeer forse budgettaire overschrijdingen. Om de budgettaire derving te compenseren is de fiscale regeling nieuwbouw gesloten door het op nihil tellen van de bedragen.

Aanbevelingen

I: WBSO

Hoewel de structurele toename van de regeling in het verleden voor een belangrijk deel samen lijkt te hangen met politieke wensen, zou de regeling toch kunnen worden aangepast om de systematiek beter te laten werken. Een aanpassing van de budgetsystematiek zou inhouden om de afgelopen jaren gehanteerde lijn om onderuitputtingen te reserveren vast te leggen. Dit heeft twee voordelen: ten eerste zorgt het ervoor dat er budget beschikbaar is om overschrijdingen in latere jaren te dekken. Ten tweede betekent het ook dat de parameters stabielere kunnen blijven, omdat bij een onderschrijding niet direct de parameters verhoogd moeten worden. Mogelijk nadeel is wel dat deze reserve in de loop der jaren flink zou kunnen oplopen, waardoor het risico ontstaat dat hier voor andere doeleinden dan de WBSO een beroep op wordt gedaan binnen het inkomstenkader.

Een meer fundamentele vraag t.a.v. de wbo is in hoeverre de wbo als fiscale regeling de voorkeur verdient boven vormgeving (als subsidie) aan de uitgavenzijde. Een goede afweging hiervan voor deze regeling vraagt echter een uitgebreide, aparte analyse waarbij onder meer wordt gekeken naar de budgettaire beheersbaarheid, vormgeving van de regeling en de uitvoeringsaspecten. Gezien de reikwijdte van dit fiche valt de vraag of een directe subsidie of een fiscale subsidie de voorkeur verdient hierbuiten, maar is dit nadrukkelijk wel een vraag bij de volgende evaluatie van de wbo.

II: EIA, MIA/VAMIL

De budgettering van de EIA en de MIA/VAMIL lijkt goed te werken, en een aanpassing van de systematiek lijkt dan ook niet noodzakelijk. Bij de EIA is er wel enigszins sprake van risico op een te grote budgetreserve waardoor de beschikbare middelen niet binnen de EIA niet efficiënt worden ingezet. Een van de oplossingen is dat de niet ingezette middelen op een andere manier worden ingezet, zoals is besloten in het Klimaatakkoord. Voor de MIA en de Vamil gelden in principe voldoende maatregelen om de regelingen budgettair beheersbaar te houden. Beide regelingen zijn inzetbaar vanuit het kader van de Milieulijst. Een meerjarige overschrijding bij de ene regeling kan worden opgelost door een incidentele overheveling van budget van de ene naar de andere regeling.

III: Heffingsverminderingen verhuurderheffing

Een meer inhoudelijke oplossing zou zijn om de heffingsvermindering verduurzaming af te schaffen en om te zetten in een jaarlijkse verlaging van de verhuurderheffing. Puur kijkend naar de budgetsystematiek is de voorkeursoptie de heffingsvermindering voor verduurzaming naar de uitgavenzijde over te hevelen en om te zetten in een subsidie. De beheersing van de uitgaven is dan veel beter geborgd, gezien er een plafond kan worden opgenomen bij het budget. Het is dus zeer aan te raden geen kortingen binnen de verhuurderheffing aan de inkomstenkant vorm te geven. Mits er wordt gekozen om de afbakening van de regeling ongewijzigd te laten, is een mogelijk nadeel wel dat het niet mogelijk is om het bereik volledig te beperken tot verhuurderheffingsplichtige verhuurders. Indien de heffingsvermindering verduurzaming in stand blijft, kan een betere budgettaire beheersbaarheid worden bereikt door sluiting van de regeling iedere maand mogelijk te maken in plaats van ieder kwartaal.

Inmiddels is in het Belastingplan 2022 opgenomen dat vanaf januari 2022 de heffingsvermindering verduurzaming per maand gesloten kan worden. Ook is aangekondigd dat er wordt onderzocht hoe de heffingsvermindering voor verduurzaming kan worden omgezet naar een tariefsverlaging in de verhuurderheffing of een subsidie. In het eerste kwartaal van 2022 zal dit onderzoek naar de Kamer worden gestuurd.

Conclusie

Een analyse van de huidige gebudgetteerde regelingen leert dat de regelingen verschillen in de mate waarin de regelingen budgettair beheersbaar zijn gebleven, en blijkt het ook van de regeling af te hangen hoe de fiscale regeling vorm is gegeven. Bij de EIA en MIA/VAMIL is er geen sprake van meerjarige budgetproblematiek. De overschrijdingen bij de MIA zijn gedekt met de onderschrijdingen in de VAMIL. Bij de WBSO lijkt de budgetsystematiek niet altijd consequent toegepast. Een reservesystematiek zoals die bestaat bij de EIA en MIA/VAMIL kan hier mogelijk een relatief eenvoudige verbetering in zijn. De heffingsverminderingen verhuurderheffing laten zien dat de wijze van budgetteren kwetsbaar is voor (grote) overschrijdingen, waardoor een overheveling naar de uitgavenzijde hier te prefereren is.

Een algehele aanbeveling van de wijze van budgettering van andere of nieuwe fiscale regelingen is hieruit niet direct te trekken, dit hangt van de regeling af. Indien een regeling aan de inkomstenkant wordt gebudgetteerd kan het voor de stabiliteit en beheersbaarheid wel helpen de onderschrijdingen in een regeling te reserveren voor toekomstige overschrijdingen en de lijst van in aanmerking komende investeringen zodanig ex ante vast te stellen dat verwacht mag worden dat er geen budgetoverschrijding zal plaatsvinden.

Meer algemeen blijven de aanbevelingen voor fiscale regelingen zoals beschreven in de SBR gelden: bij nieuwe fiscale regelingen en bij evaluaties van bestaande fiscale regelingen dient het toetsingskader geheel te worden doorlopen, waarbij ook naar de instrumentkeuze dient te worden gekeken (zie bijlage 2 voor het huidige toetsingskader fiscale regelingen). Dit betekent ook dat bij evaluaties van bestaande fiscale regelingen het toetsingskader beter dient te worden doorlopen dan in het verleden is gedaan. De analyse van de heffingsvermindering verhuurderheffing voor nieuwbouw onderstreept het belang van het goed doorlopen van het toetsingskader. De forse budgetoverschrijding van de regeling is een goed voorbeeld van een fiscale regeling die bij een beter doorlopen van het toetsingskader waarschijnlijk niet aan de fiscale kant was vormgegeven. Onder meer moet bij het doorlopen van het toetsingskader worden gekeken of bestaande fiscale regelingen niet beter kunnen worden vormgegeven als subsidie aan de uitgavenzijde, en indien ja hoe dat dan dient te worden vormgegeven, ook omdat in het geval van een regeling aan de uitgavenzijde een goede vormgeving noodzakelijk is om beheersing van de regeling te kunnen borgen.

I Afdrachtvermindering spur- en ontwikkelingswerk (WBSO)

Beschrijving van de fiscale regeling

De WBSO is een afdrachtvermindering op de loonbelasting¹ voor bedrijven die door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) goedgekeurde innovatie-ontwikkelpojecten (S&O) uitvoeren en daarvoor voorafgaand aan de start van de aangevraagde werkzaamheden een zogenoemde S&O-verklaring hebben ontvangen. De hoogte van de afdrachtvermindering wordt bepaald door een percentage van de kosten en uitgaven die (in geval van kosten uitsluitend dienstbaar en) volledig toerekenbaar aan het S&O zijn. Er zijn twee schijven met een degressief verloop en een apart (hoger) tarief voor starters in de eerste schijf. Bedrijven hebben de keuze om in plaats van de werkelijke niet-loonkosten gebruik te maken van een (eveneens degressief) forfait per gewerkt uur dat in aanmerking mag worden genomen.

Beschrijving wijze van budgetteren (indien relevant)

Er is een jaarlijks vooraf vaststaand (vast) 'basisbudget' voor de WBSO. Omdat de hoogte van de totale verzilverde afdrachtvermindering pas bekend is na afloop van een kalenderjaar, geldt een beheersingssystematiek waarbij overschrijdingen van twee jaar geleden (t-2) in mindering komen op het budget van het huidige jaar(t). Eenzelfde systematiek geldt voor onderuitputting van het budget. EZK stelt op basis van het daarmee beschikbare budget voorafgaand aan Prinsjesdag aan Financiën een raming ter beschikking op basis van de verwachte (ontwikkeling van) de kosten die in aanmerking komen voor de regeling en de daarbij passende parameters (en eventuele aanpassingen van de grondslag), waarbij binnen het beschikbare budget voor het komende jaar wordt gebleven. Daarbij is er de afgelopen jaren in strikte zin tijdelijk afgeweken van deze systematiek, omdat eerdere onderuitputtingen van het budget niet zijn ingezet, maar zijn gereserveerd en doorgeschoven naar volgende jaren met als doel stabiele parameters over meerdere jaren, zoals ook wordt geadviseerd in de laatste WBSO-evaluatie.

Analyse budgettaire beheersing

De vraag is in hoeverre deze budgettering ervoor heeft gezorgd dat de WBSO budgettair beheersbaar is gebleven. Onderstaande tabel geeft een overzicht van de ontwikkeling van het budgettair belang binnen de WBSO.

¹ Er is ook nog een vaste aftrekpost voor zelfstandigen (S&O-aftrek), maar het budget daarvoor valt buiten de budgetsystematiek en blijft daarom in dit stuk buiten beschouwing.

Tabel: budgettaire ontwikkeling WBSO²

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	struc.
(1) WBSO structureel (t-1)	482	715	715	715	640 ³	804*	979	1.120	1.205	1.205	1.281	1281	1.281
(2) structurele aanpassing (j-o-j)	233	-	-	60*	214*	185	141*	85	-	76			
(3) Te compenseren bedrag (t-2)	-95 ⁴	-168	-45	-35	-76	23	33	-65	23	- ⁵	55	55	
(4) Incidentele ophoging	155	149	20	16	16	131*	52	23	9*		102		
(1 t/m 4) Effectief beschikbaar WBSO	870	696	690	756	794	1.143	1.205	1.163	1.237	1.281	1.438	1336	1.281

Op regel (1) is te zien wat het structurele budget van de WBSO was, regel (2) laat zien welke structurele aanpassingen er in de WBSO in de afgelopen 10 jaar hebben plaatsgevonden.⁶ Duidelijk is dat de regeling de afgelopen 10 jaar in budgettaire omvang sterk is toegenomen. Deze toename is met name het gevolg van beleidsmatige verruimingen van de regeling waarbij de grondslag verruimd is met name door de introductie van niet-loonkosten en uitgaven en een ruimere definitie van het begrip programmatuur.⁷ Over de periode 2011-2019⁸ is de vastgestelde S&O-grondslag sterk toegenomen, meer dan het structurele budget, van 3,2 miljard in 2011 tot 5,8 miljard in 2019. De genoemde structurele aanpassingen zijn gepaard gegaan met verhoging van het structurele budget van 870 mln in 2011 naar structureel € 1.281 mln. in 2021 (NB: in de jaren voor 2011 was de omvang van de regeling als significant toegenomen, in 2008 was het budget nog 417 mln). Naast de beleidsmatige verruimingen is een mogelijke verklaring voor budgetverhogingen die niet samenhangen met beleidsmatige verruimingen dat het budget van de WBSO (conform andere gebudgetteerde regelingen) niet geïndexeerd wordt. Dit heeft tot gevolg dat om binnen het beschikbare budget te blijven de parameters, ook bij een stabiele grondslag en bij een gelijk gebruik in reële termen, op de lange termijn langzaam verlaagd moeten worden als gevolg van stijgende lonen en prijzen.

De tweede vraag is in hoeverre de budgetsystematiek zelf consequent is toegepast. Regel (3) in onderstaande tabel laat de te dekken overschrijdingen en de beschikbare onderschrijdingen uit t-2 zien in het betreffende jaar. Tussen 2011 en 2015 en ook in 2018 was er sprake van een uit de parameters van de regeling te dekken overschrijding. In regel (4) is te zien dat er in veel gevallen extra incidentele ruimte is gemaakt om te voorkomen dat de parameters van de WBSO neerwaarts zouden moeten worden aangepast.⁹ Neerwaartse parameteraanpassingen als gevolg van

² Tussen 2012 en 2015 bestond er buiten de WBSO nog een aparte fiscale regeling met een eigen budgettering, de RDA (zie voetnoot 6). Vanaf 2016 is deze volledig opgenomen in de WBSO. Voor de eenvoud is de RDA hier niet apart weergegeven. Wel zijn de onderschrijdingen binnen de RDA deels ingezet om de overschrijdingen in de WBSO te dekken. De bedragen gemarkeerd met een * betreffen een dekking vanuit het budget van de RDA. In 2016 is tevens sprake van een structurele verhoging van € 85 mln. hieruit.

³ Inclusief een taakstelling van € 135 mln.

⁴ In 2011 zou volgens de t-2 systematiek een overschrijding uit 2009 van €95 mln. moeten worden gecompenseerd, maar deze is destijds niet verwerkt in het beschikbare budget.

⁵ De onderuitputting van €89 mln. is toendertijd volledig gereserveerd om in te zetten in latere jaren.

⁶ De structurele aanpassingen in het budget zijn zichtbaar in het structurele budget van opvolgende jaren.

⁷ In 2012 is de zogenoemde RDA geïntroduceerd voor niet-loonkosten en uitgaven. In 2016 is deze regeling, inclusief budget, geïntegreerd in de WBSO. In 2009 is de definitie van programmatuur verruimd wat tot een sterke toename van het aantal ICT-projecten heeft geleid. De structurele verhoging van het budget in 2011 hangt daar sterk mee samen.

⁸ 2019 is het laatste beschikbare jaar waarover de vastgestelde S&O-grondslag bekend is. De vastgestelde S&O-grondslag bedroeg in 2011 €3,2 miljard en in 2019 €5,8 miljard.

⁹ De incidentele verhoging in 2021 is overigens gefinancierd uit de reserve van in het verleden niet gebruikte onderuitputtingen en betreffen dus geen extra middelen.

budgetbeperkingen hebben mede daardoor beperkt plaatsgevonden, alleen in 2012 en in 2018. Naast deze incidentele verruimingen hebben er ook enkele (kleinere) structurele ophogingen van het budget plaatsgevonden, waarbij het voorkomen of terugdraaien van de gevolgen van de budgetsystematiek (parameterverlagingen) ook een rol hebben gespeeld. Waaruit budgetverhogingen zijn gefinancierd is niet 100% te achterhalen. Het is in ieder geval duidelijk dat o.a. RDA-budget naar de WBSO is gegaan. De verhoging in 2011 is vermoedelijk ten koste van het EMU-saldo gegaan en lijkt daarmee direct in te gaan tegen de geldende begrotingsregels. In elk geval kan worden geconcludeerd dat de budgettering dus in veel gevallen niet gezorgd heeft voor het dekken van overschrijdingen uit het verleden (t-2) (door middel van neerwaartse parametersaanpassingen in jaar t), wat toch de basis van de budgettering is.

Extra budget vanwege onderuitputting in t-2 komt vooral de laatste paar jaar voor. In sommige jaren is dit gebruikt om een dreigende overschrijding in het jaar zelf te dekken zonder de parameters te hoeven aanpassen. De onderschrijding van de afgelopen jaren (die ook deels uit de RDA kwam) is in het jaar zelf niet volledig benut maar als een reserve doorgeschoven naar volgende jaren. Hierdoor kunnen de parameters beter worden gestabiliseerd.

Een bijeffect van de huidige budgetsystematiek waarbij de onder- en overuitputtingen in één jaar gecompenseerd dienen te worden, is dat er (zonder budgetverhoging) incidentele parameteraanpassingen moeten worden gedaan, die op middellange termijn niet altijd nodig blijken en daardoor niet bijdragen aan de budgettaire beheersbaarheid op de middellange termijn. Bovendien leiden die aanpassingen tot onderuitputtingen in opvolgende jaren waarmee alleen incidenteel het budget verhoogd kan worden.¹⁰ Bij een langjarig gemiddeld stabiel gebruik van de WBSO, kunnen hierdoor – afgezien van het ontbreken van indexatie – in de huidige systematiek schommelingen in de parameters ontstaan, die bij strikte toepassing daarvan elkaar verder versterken. Vanuit de gedachte van stabiel en voorspelbaar overheidsbeleid is dat onwenselijk, hoewel hierbij moet worden aangetekend dat parameteraanpassingen als gevolg van politieke wensen hier de afgelopen 10 jaar ook duidelijk aan hebben bijgedragen.

Aanbevelingen

Vooropgesteld wordt dat de belangrijkste conclusie uit de analyse dat de beheersingssystematiek niet heeft kunnen voorkomen dat het (structurele) budget van de regeling het afgelopen decennium sterk is opgelopen als gevolg van politieke besluiten, niet lijkt op te lossen met welke beheersingssystematiek dan ook. Desalniettemin lijkt er toch een relatief eenvoudige aanpassing aan de budgetsystematiek kunnen worden gedaan om de parameters stabiel te houden en te voorkomen dat incidentele overschrijdingen niet gedekt worden.

Een aanpassing van de budgetsystematiek zou inhouden om – conform de afgelopen jaren gehanteerde lijn – onderuitputtingen te reserveren. Dit heeft twee voordelen: ten eerste zorgt het ervoor dat er budget beschikbaar is om overschrijdingen in latere jaren te dekken. Ten tweede betekent het ook dat de parameters stabiel kunnen blijven, omdat bij een onderschrijding niet direct de parameters verhoogd moeten worden. Bij een (per saldo) overschrijding blijven parameters wel gewoon neerwaarts bijgesteld worden. Mogelijk nadeel is wel dat deze reserve in de loop der jaren flink zou kunnen oplopen, waardoor het risico ontstaat dat hier voor andere doeleinden dan de WBSO een beroep op wordt gedaan binnen het inkomstenkader. Een verhoging van de parameters zou dit kunnen voorkomen, maar is alleen wenselijk als deze ook in ieder geval op de middellange termijn gefinancierd kan worden. Op lange termijn lijkt het risico van steeds oplopende reserves door onderschrijdingen overigens naar verwachting beperkt, omdat de verwachting is dat bij ongewijzigde parameters op lange termijn er eerder overschrijdingen zullen plaatsvinden als gevolg van een in beginsel gelijkblijvend budget en stijgende lonen en prijzen, wat noopt tot neerwaartse aanpassingen van de parameters.

¹⁰ Hier is daarom de afgelopen jaren vanaf gezien door deze onderuitputtingen te reserveren.

Overig

- Een meer fundamentele vraag t.a.v. de wbo is in hoeverre de wbo als fiscale regeling de voorkeur verdient boven vormgeving (als subsidie) aan de uitgavenzijde
- Een goede afweging hiervan vraagt echter een uitgebreide, aparte analyse waarbij onder meer wordt gekeken naar de budgettaire beheersbaarheid, vormgeving van de regeling en de uitvoeringsaspecten. Gezien de reikwijdte van dit fiche valt de vraag of een directe subsidie of een fiscale subsidie de voorkeur verdient hier buiten.
- Conform het eerdere advies van de SBR en het eindrapport van de evaluatiedoorlichting is het wel van belang dat deze afweging helder in beeld komt bij de volgende evaluatie van de wbo, als onderdeel van het toetsingskader die bij welke evaluatie van fiscale regelingen dient te worden doorlopen. Daarom zal in de volgende evaluatie van de wbo de instrumentkeuze expliciet worden meegenomen in de onderzoeksvragen. Hierbij wordt dan worden onder meer onderzocht of de wbo aan de uitgaven of inkomstenkant dient te worden vormgegeven, en in hoeverre een directe subsidie in plaats van een 'fiscale subsidie' de voorkeur verdient.

II Fiscale regelingen EIA, MIA en VAMIL

Beschrijving van de fiscale regeling

- Energie-Investeringsaftrek (EIA), EZK artikel 4. Doel van de regeling is een doelmatige energievoorziening en beperking van de klimaatverandering door investeringen ten behoeve van doelmatige energieverbruik te stimuleren. De EIA is een investeringsaftrek in de IB en Vpb op de fiscale winst, vanaf 2021 geldt een percentage van 45,5%.
- Milieu-investeringsaftrek (MIA), IenW artikel 21. Doel van de regeling is het stimuleren van investeringen in innovatieve technieken met bovenwettelijke milieuwinst. De aangewezen bedrijfsmiddelen en technieken op de Milieulijst zijn aftrekbaar in de IB en Vpb. Er zijn drie verschillende categorieën op de milieulijst, waarbij 36%, 27% en 13,5% aftrek wordt verleend.
- Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL), IenW artikel 21. Doel van de regeling is het bevorderen van de marktintroductie van niet-gangbare milieuvriendelijke technieken. Met de VAMIL is het mogelijk om tot 75% van de investeringskosten in aangewezen bedrijfsmiddelen en technieken op de Milieulijst eerder af te schrijven. Het tijdstip van afschrijving mag zelf worden bepaald.

Beschrijving wijze van budgetteren

De budgetten voor de drie fiscale regelingen blijven in principe gelijk maar kunnen elk jaar (binnen het lastenkader) worden aangepast. De budgetbeheersing voor zowel de EIA, MIA als de VAMIL wordt voornamelijk geregeld doordat de bedrijfsmiddelen en technieken zijn gelimiteerd op basis van de Energie en Milieulijst. Deze lijsten worden jaarlijks aangepast om ervoor te zorgen dat inmiddels gangbare middelen worden afgevoerd en nieuwe (innovatieve, niet-gangbare) middelen worden toegevoegd. De MIA/VAMIL vallen onder de Europese steunregels. Door een deel van de meerkosten ten opzichte van het gangbare alternatief te overbruggen, worden ondernemers gestimuleerd te investeren in het duurzame alternatief

Voor alle regelingen geldt meerjarige budgetegalitatie waarbij binnen dezelfde regeling onderschrijdingen kunnen worden ingezet voor overschrijdingen zodanig dat er meerjarig gemiddeld op het budget uitgekomen wordt. Bij de EIA en MIA kunnen de percentages actief ingezet worden om budgetuitputting meerjarig onder controle te houden. Bij de MIA is het ook mogelijk om bedrijfsmiddelen van categorie te verplaatsen. In 2008 zijn er concrete afspraken gemaakt voor budgettaire beheersing van de EIA, MIA en VAMIL. Deze afspraken zijn opgenomen in *bijlage 1*.

Analyse budgettaire beheersing

Tabel: budget, realisatie en reserve MIA 2008-2020

MIA	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Reserve
Beschikbaar budget	86	109	113	101	101	101	93	92	97	97	99	114	124	76
Realisatie	50	65	123	46	76	169	58	102	108	114	139	126	75	
Saldo (+ is onderuitputting)	36	44	-10	55	25	-68	35	-10	-11	-17	-40	-12	49	

Tabel: budget, realisatie en reserve VAMIL 2008-2020

VAMIL	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Reserve
Beschikbaar budget	38	48	42	24	24	24	38	38	40	40	40	25	25	69
Realisatie	23	35	52	22	33	56	25	30	20	27	19	20	15	
Saldo (+ is onderuitputting)	15	13	-10	2	-9	-32	13	8	20	13	21	5	10	

Tabel: budget, realisatie en reserve EIA 2008-2020

EIA	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Reserve
Beschikbaar budget	139	145	151	151	151	151	111	106	161	164	147	147	147	
Aftrekpercentage				41,5%	41,5%	41,5%	41,5%	41,5%	58%	55%	54,5%	45%	45%	
Realisatie	116	78	94	118	96	139	124	107	144	135	157	128	144	
Saldo (+ is onderuitputting)	23	67	57	33	55	12	-13	-1	17	29	-10	19	3	61

Voor de MIA geldt dat er vanaf 2008 tot ultimo 2020 een budgetreserve van 76 miljoen was opgebouwd, waarbij er vooral in het coronajaar 2020 een forse onderschrijding was van 49 miljoen. In 2018 is besloten tot een budgetoverheveling vanuit de VAMIL van 15 miljoen vanwege de voortdurende overschrijding bij de MIA en de voortdurende onderschrijding van de VAMIL.

Voor de EIA geldt dat er vanaf 2008 tot 2020 een budgetreserve van 291 miljoen was opgebouwd. In 2017 is er 30 miljoen van deze reserve afgeroomd voor dekking van het Belastingplan 2018. Daarnaast wordt ter uitvoering van het Klimaatakkoord een jaarlijks budget van € 50 miljoen voor een periode van 4 jaar (periode 2020 t/m 2023) toegekend voor een tijdelijke subsidieregeling energiebesparing bij woningcorporaties onder verantwoordelijkheid van de minister van BZK. Per saldo komt de reserve uiteindelijk uit op 61 miljoen.

Aanbevelingen

De regelingen zijn tot nu toe budgettair beheersbaar gebleven. Wel kan de budgetreserve dusdanig groot worden dat oplossingen nodig zijn om deze extra middelen efficiënter in te zetten. Bij de EIA wordt al een deel van de reserve ingezet voor verduurzaming in het algemeen.

Voor de MIA en de Vamil gelden in principe voldoende maatregelen om de regelingen budgettair beheersbaar te houden. Beide regelingen zijn inzetbaar vanuit het kader van de Milieulijst. Een meerjarige overschrijding bij de ene regeling kan worden opgelost door een incidentele overheveling van budget van de ene naar de andere regeling. Deze overheveling is in het verleden ook gedaan. Hier kan op jaarlijkse basis naar worden gekeken door middel van ingerichte werkaftaken. Een ontschotting in de budgetten van beide regelingen is echter momenteel nog niet aan de orde. De budgetschotten tussen beide regelingen zijn namelijk ingevoerd, omdat het gaat om twee verschillende instrumenten die anders uitwerken en daarom ook een eigen budgetruimte nodig hebben. In 2022/2023 vindt een evaluatie van de MIA/Vamil plaats waarbij dan ook het toetsingskader dient te worden doorlopen. Hierbij komen ook vragen aan de orde als de instrumentkeuze (inkomstenzijde of subsidie aan de uitgavenkant) en de doeltreffendheid en doelmatigheid van de regelingen.

Overig

Op 14 juni 2018 is de periodieke evaluatie van de Energie Investerings Aftrek (EIA), inclusief de kabinetsreactie daarop, naar de Tweede Kamer verzonden (Kamerstuk 34 785, nr. 91). Naar aanleiding van de beleidsevaluatie heeft het kabinet besloten om het aftrekpercentage in het Belastingplan 2019 te verlagen van 54,5% naar 45%. Daarmee blijft het netto fiscale voordeel op termijn rond 10%. Dat wijkt nauwelijks af van het belastingvoordeel dat jarenlang tot 2016 voor de EIA van kracht was (circa 10,5%). Het vrijvallende EIA-budget blijft binnen de EIA beschikbaar en zal worden besteed voor verbreding van de EIA in verband met het Klimaatakkoord.

Op 7 juni 2018 is de beleidsevaluatie van de MIA/Vamil, inclusief de kabinetsreactie daarop, aan de Tweede Kamer verzonden. Hierin is geconcludeerd dat de MIA/Vamil een (kosten)effectief instrument is om milieuwinst te realiseren, en dat de kosteneffectiviteit van de MIA/Vamil hoog is.

III Fiscale regelingen heffingsverminderingen verhuurderheffing

Beschrijving van de fiscale regeling

Er zijn twee heffingsverminderingen binnen de verhuurderheffing die worden onderzocht:

- Heffingsvermindering voor nieuwbouw: vanaf 2020 € 100 mln. structureel budget beschikbaar, waarvan was afgesproken dat deze voor € 1 mld. flexibel ingezet kon worden. Voor een bedrag van € 2,7 mld. werden aanvragen ingediend, wat rekening houdend met uitval neerkwam op een derving van € 1,8 mld.
- Heffingsvermindering voor verduurzaming: bij het Regeerakkoord was er sprake van een oplopend budget van €26 mln in 2019 en €104 mln structureel vanaf 2022. Al in 2019 was er sprake van €311 mln aan aanvragen, waardoor de regeling direct was overschreden en moest worden gesloten. In het kader van Urgenda is er voor de jaren 2020 en 2021 in totaal €150 mln extra budget vrijgemaakt. Dit betekent dat de regeling per juli 2021 weer open kon.

Er waren voor 2019 ook andere heffingsverminderingen. Daarbij ging het echter om een beperkter budget, waardoor een flexibele inzet kon worden geboden binnen de kabinetsperiode door de regeling langer gesloten te houden. De begrotingsregels staan het inzetten van budget na de kabinetsperiode echter niet toe, zoals bij de heffingsvermindering voor nieuwbouw het geval was.

Beschrijving wijze van budgetteren

In de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II is de verhuurderheffing geregeld. In artikel 4 is bepaald dat de mogelijkheid om een heffingsvermindering aan te vragen ieder kwartaal kan worden beëindigd, door de betreffende bedragen op nihil te stellen:

"Indien naar het oordeel van Onze Minister op enig tijdstip onvoldoende evenwicht bestaat of komt te bestaan tussen de heffingsverminderingen en het daarvoor in de rijksbegroting opgenomen bedrag, kunnen bij ministeriële regeling met ingang van 1 januari, 1 april, 1 juli of 1 oktober van enig jaar de in het eerste lid en derde lid genoemde bedragen worden verhoogd, verlaagd, dan wel op nihil worden gesteld. De nieuwe bedragen gelden voor voorlopige investeringsverklaringen waarvan de voorgenomen investering is aangemeld na het tijdstip waarop de ministeriële regeling in werking treedt."

In de praktijk betekent dit dat regeling wordt gesloten zodra het gereserveerde budget is behaald. Indien het gereserveerde budget door te lange openstelling is overschreden gaat de regeling pas weer open.

Analyse budgettaire beheersing

In theorie zou een tijdige sluiting van de regelingen er voor moeten zorgen dat het budget jaarlijks niet overschreden wordt. In de praktijk blijkt dit echter niet het geval. Bij de heffingsvermindering verduurzaming was er voor 2019 en 2020 aanvankelijk 78 mln budget (zie tabel hieronder). Echter, al in 2019 waren er voor 311 mln aan aanvragen binnen, waardoor ondanks de sluiting van de regeling sprake was van een overschrijding van het budget, waardoor naar verwachting de regeling pas weer na de kabinetsperiode kon worden geopend. Daarom is er in de augustusbesluitvorming van 2020 150 mln extra budget vrijgemaakt voor deze regeling, zodat de regeling per juli 2021 weer open kon.

In € mln	2019/2020	2021	2022	structureel
Budget rvv verduurzaming Regeerakkoord 2017	78	78	104	104
Aanvragen	-311			
Extra budget Urgenda (augustus 2020)	100	50		

De heffingsvermindering nieuwbouw geeft nog een beter voorbeeld van de problemen rond de huidige budgetsysteem bij de heffingsvermindering verhuurderheffing. Vanaf 2020 was er voor € 100 mln. structureel budget beschikbaar, waarvan was afgesproken dat deze voor € 1 mld.

flexibel ingezet kon worden. Echter werden er al in het eerste half jaar van 2020 € 2,7 mld. aan aanvragen ingediend, wat rekening houdend met uitval neerkomt op een derving van € 1,8 mld. Aangezien de regeling pas per kwartaal kon worden stopgezet, kon de regeling niet tijdig worden stopgezet. Er is geen formele regel bij welke stand van het aantal aanvragen de regeling gesloten dient te worden. Het niet tijdig stopzetten van de regeling hing daarmee ook samen met de wens om vanuit juridische overwegingen de sluiting tijdig aan te kondigen, zoals bij eerdere heffingsverminderingen gebruikelijk was. Dit leidde tot een forse derving binnen het inkomstenkader in deze kabinetsperiode. Uiteindelijk is besloten om deze aanzienlijke derving te dekken middels een kadercorrectie, door de regeling structureel te sluiten en een deel van een uitgavenbesparing aan de kant van de huurtoeslag te gebruiken als dekking.

Bovenstaande ervaring laat zien dat heffingsverminderingen verhuurderheffing niet goed aan de inkomstenkant lijken te kunnen worden gebudgetteerd, en er risico's zijn op zeer forse budgettaire overschrijdingen.

Aanbevelingen

De voorkeursoptie is om de structurele reeks van € 104 mln. per jaar voor verduurzaming om te zetten in een tariefsverlaging in de verhuurderheffing. Alle verhuurders worden immers geconfronteerd met de kosten van verduurzaming en de mate van gedragsverandering door heffingsverminderingen is zeer beperkt, zoals is gebleken uit de evaluatie. Daarnaast werkt een heffingsvermindering of subsidie niet door in de waarde van de woning. Bij tariefsverlaging van de verhuurderheffing is dit wel het geval, waardoor de Loan to Value en het investeringsvermogen worden verbeterd. Het is zodoende een efficiëntere maatregel, wat ook is aangetoond in de doorrekening van Opgaven Middelen van woningcorporaties 2020.

Om de verduurzamingdoelstellingen te halen vereist dit wel juridische bindende afspraken met woningcorporaties of een gerichte subsidie voor verduurzaming. De terugvaloptie is om de heffingsvermindering voor verduurzaming om te zetten in een subsidie. De beheersing van de uitgaven is dan veel beter geborgd, gezien er een plafond kan worden opgenomen bij het budget. Als er wordt gekozen om de afbakening van de regeling ongewijzigd te laten, is het echter niet mogelijk om het bereik volledig te beperken tot verhuurderheffingsplichtige verhuurders. De mogelijkheden om financiële instrumenten enkel te richten op woningcorporaties zijn ook beperkt door de EU-staatssteunregeling. Hieronder volgt een nadere toelichting over dit punt.

Indien er wordt gekozen om de heffingsvermindering voor verduurzaming na 2021 in stand te houden, is het voorstel om in elk geval de sluitingstermijn aan te passen. Met het oog op het voorkomen van overschrijdingen is periodieke monitoring van de stand van de aanvragen van belang en een politieke afspraak bij welke stand de sluiting van de regeling aangekondigd wordt. Sluiting kan worden aangekondigd als het beschikbare bedrag naar verwachting op de eerstvolgende wettelijke sluitingsdatum zal worden uitgeput. Ook heeft het vanuit dit oogpunt de voorkeur dat sluiting iedere maand mogelijk wordt, in plaats van ieder kwartaal. De kans op overschrijdingen van beschikbare bedragen kan hierdoor worden verkleind. Sluiting van de regeling zal wel minimaal 1 maand van tevoren moeten worden aangekondigd in verband met de rechtszekerheid van de aanvragers. Het verkorten van de sluitingstermijn kan bijdragen aan betere budgettaire beheersbaarheid, maar lost het risico van overschrijdingen niet op. Daarom heeft het vanuit budgettaire beheersbaarheid de voorkeur om de regeling naar de uitgavenkant te verplaatsen.

Inmiddels is in het Belastingplan 2022 opgenomen dat vanaf januari 2022 de heffingsvermindering verduurzaming per maand gesloten kan worden. Ook is aangekondigd (kst-27926-345) dat er wordt onderzocht hoe de heffingsvermindering voor verduurzaming kan worden omgezet naar een tariefsverlaging in de verhuurderheffing of een subsidie. In het eerste kwartaal van 2022 zal dit onderzoek naar de Kamer worden gestuurd.

Overig

Naast de beheersing van overheidsuitgaven zijn ook de staatssteunregels aanleiding om kritisch

naar de heffingsverminderingen te kijken. Om staatssteunaspecten goed en snel te kunnen regelen is voor de heffingsverminderingen gebruik gemaakt van het DAEB-vrijstellingsbesluit omdat de staatssteun dan niet meldingsplichtig is in Europa, hetgeen een langere procedure met veel onzekerheid over de inzet van het instrument zou betekenen. Het vrijstellingsbesluit is bedoeld voor staatssteun tot € 15 mln. per jaar per ontvanger. Deze grens komt al in zicht bij een aantal corporaties. Als de wens bestaat nieuwbouw, verduurzaming of renovatie (landelijk of in bepaalde regio's) te stimuleren zou daarom naar andere instrumenten dan nieuwe heffingskortingen in de verhuurderheffing moeten worden gekeken, bijvoorbeeld een subsidieregeling. Maar ook bij de inrichting van nieuwe regelingen kan staatssteun een beperkende rol spelen. Daarom zal een termijn voor aanmelding bij de EC van minimaal 9 maanden moeten worden aangehouden.

Bijlage 1:

Afspraken EIA, MIA en VAMIL 23 juli 2008

1. Overschrijdingen worden ingezet voor overschrijdingen zodanig dat er meerjarig gemiddeld op budget uitgekomen wordt.
2. De percentages worden actief ingezet om de budgetuitputting meerjarig onder controle te houden.
3. De Energie-lijst wordt in beginsel alleen aangepast voor technologische ontwikkelingen. Maar mocht verandering van het percentage niet afdoende zijn om het budget onder controle te houden, kan de lijst ook vanuit budgettaire oogpunt worden aangepast. Eventueel wordt hierbij de lijst gedurende jaar aangepast.
4. Voor de MIA en VAMIL geldt dat er twee knoppen zijn om aan te draaien om het budget onder controle te houden. Dit zijn zowel aanpassingen in de percentages als aanpassingen aan de Milieulijst.
5. Bij overschrijdingen worden eerst de overschrijdingen gebruikt. Indien dit niet toereikend is, gaat het percentage omlaag en/of worden in het geval van de MIA of de VAMIL aanscherpingen gedaan aan de Milieulijst.
6. Vanaf een voorziene budgetoverschrijding van 30% op cumulatieve basis (van de voorliggende periode), moeten de percentages voor het komende jaar omlaag en wordt op een onderuitputting aangestuurd.
7. Vanaf een voorziene budgetoverschrijding gedurende het jaar van 50% wordt de regeling in principe gesloten en worden dus de percentages op nul gezet.
8. Vanaf een voorziene budgetoverschrijding op cumulatieve basis (van de voorliggende periode) van 50% wordt de regeling gesloten en worden de percentages op nul gezet.
9. Het percentage voor het jaar $t+1$ wordt in lagere regelgeving tegelijk met de lijst in de maand december vastgesteld van het jaar t . Hierbij wordt uitgegaan van de tot dan toe binnengekomen meldingen inclusief rekenregels wat betreft vrijvalpercentage en afkeuringspercentage (jaar t). Omdat in december nog niet alle binnengekomen meldingen bekend zijn (ondernemers hebben drie maanden de tijd om de investeringsaftrek aan te vragen na het aangaan van de investeringsverplichting), wordt ook gebruik gemaakt van de kennis over de uitputting van het budget van vorig jaar ($t-1$) en de inschatting die voor dit jaar ($t-1$) was gemaakt. Over vrijvalpercentage, afkeuringspercentage en de drie maanden extrapolatie worden in de zomer van jaar t afspraken gemaakt.
10. Voor de MIA gelden dezelfde afspraken als bovenstaand voor de EIA met dien verstande dat het voor deze regeling ook nog mogelijk is om bedrijfsmiddelen van categorie te verplaatsen (bij MIA zijn drie verschillende aftrekpercentages van toepassing).
11. Voor de VAMIL blijft de milieulijst van toepassing om budgettaire controle te houden. Dit kan aftopping van de willekeurige afschrijving betekenen of het aanscherpen van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de VAMIL.

Bijlage 2: huidig toetsingskader fiscale regelingen

Algemeen

Bij voorstellen voor maatregelen op het gebied van fiscale regelingen die vermeld worden op de departementale begrotingen, wordt gebruik gemaakt van het Toetsingskader Fiscale regelingen. Dit toetsingskader wordt opgenomen in de beleidsbrief. In uitzonderingssituaties waarin dergelijke fiscale maatregelen niet kunnen wachten tot het moment beleidsbrief, geldt dat voorstellen in ieder geval langs de ministerraad gaan - vergezeld van het ingevulde toetsingskader - en de uitkomsten worden meegestuurd.

TOELICHTING

Het toetsingskader fungeert als een soort trechter voor de haalbaarheid en wenselijkheid van fiscale regelingen. Als het antwoord op één van de vragen nee luidt, behoeft de volgende stap niet meer te worden gezet. Alleen indien alle vragen bevestigend en bevredigend kunnen worden beantwoord, komt een fiscale regeling aan de orde. Doel is vooral om te dwingen tot een heldere afweging over (nieuwe) overheidsuitgaven in het algemeen en daarnaast het specifieke instrument fiscale regelingen. Exacte criteria zijn hierbij vooraf niet te geven maar moeten per regeling zoveel mogelijk worden ingevuld en gekwantificeerd. De zesde stap over evaluatie ziet, in tegenstelling tot de eerste vijf, in beginsel op de periode ná invoering van de maatregel (ex post). De fiscale regelingen die in de bijlage «Fiscale regelingen» bij de Miljoenennota vermeld staan, worden periodiek geëvalueerd. Dat neemt niet weg dat ook ex ante, dus bij invoering of aanpassing van de regeling, de voorwaarden aanwezig moeten zijn om op termijn een goede evaluatie te verzekeren. Bij de evaluaties dienen dezelfde criteria (opnieuw) zoals in dit toetsingskader te gen het licht te worden gehouden. Indien daarbij blijkt dat de regeling niet meer aan één of meer van de gestelde toetsingselementen voldoet, kan dit leiden tot aanpassing of afschaffing van de maatregel. Conform de eisen van Periodiek Evaluatieonderzoek moet het beleid periodiek worden geëvalueerd. Zie voor deze eisen de [Regeling Periodiek Evaluatie Onderzoek](#). Als een fiscale regeling nieuw wordt geïntroduceerd of een bestaande fiscale regeling wordt geëvalueerd is dat aanleiding om een horizonbepaling op te nemen. Bij een positieve evaluatie wordt door de zevende vraag de afweging gemaakt of de betreffende regeling kan worden gehandhaafd. Bij het ontbreken van een evaluatie of een negatieve evaluatie vervalt de fiscale regeling automatisch.

1. Is sprake van een heldere probleemstelling?

Er wordt inzichtelijk gemaakt waarom er sprake is van een beleidsprobleem, dat wil zeggen van een met overheidsbeleid te sturen probleem. Deze eerste stap valt in twee delen uiteen:

- Waarom is de overheid de meest aangewezen partij? Duidelijk moet worden waarom oplossingen vanuit markt en/of samenleving (alleen) blijikbaar te kort schieten. Als dit laatste bijvoorbeeld voortvloeit uit een informatievoorsprong die de overheid heeft ten opzichte van marktpartijen wordt deze voorsprong van de overheid hard gemaakt. Op zelfde wijze worden andere argumenten voor overheidsinterventie beargumenteerd.
- Waaruit bestaat het probleem en hoe verhoudt dit zich tot het beleidsterrein van het betrokken departement? Hieruit moet duidelijk worden waarom een departement dit probleem tot zijn beleidsterrein rekent.

2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Als duidelijk is dat de overheid een taak heeft bij genoemd beleidsprobleem moet er een te bereiken doel worden gedefinieerd. De zogenoemde SMART-criteria zijn hierbij leidend: specifiek, meetbaar, afgesproken, realistisch en tijdgebonden. Deze criteria moeten zoveel mogelijk kwalitatief en kwantitatief worden ingevuld om zodoende ook achteraf te kunnen evalueren of, hoe en wanneer het doel verwezenlijkt is.

3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

Ter realisering van het geformuleerde overheidsdoel bestaat de keuze tussen financiële en niet financiële instrumenten. Gemotiveerd wordt aangegeven waarom voor een van beide is gekozen. De keuze voor een financieel instrument geeft in elk geval antwoord op de volgende vragen:

- Kan aangetoond worden waarom niet financiële alternatieven inferieur zijn, bijvoorbeeld te zwaar (sancties) of juist te licht (bijvoorbeeld voorlichting)?
- Hoe verhouden zich de kosten van een financieel instrument met die van de niet-financiële instrumenten?
- Welk gedrag probeert de financiële maatregel te sturen en langs welke kanalen kan genoemd instrument dit gedrag beïnvloeden («incentivestructuur»)?

4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Binnen de groep financiële instrumenten bestaat de keuze uit een heffing en een subsidie. Een gemotiveerde afweging moet de keuze tussen beide expliciet maken. Duidelijk wordt gemaakt waarom gewenst gedrag effectiever valt te stimuleren door gewenst gedrag fiscaal te bevoordelen dan door ongewenst gedrag te benadelen via een heffing. «Bewijzen» uit (bestaand of nieuw) onderzoek kunnen worden gebruikt om dit aan te tonen; maar ook andere criteria zijn denkbaar.

5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Zowel bij fiscale regelingen als bij directe uitgaven dienen algemeen geldende begrotingsregels te worden betracht. Voor de directe uitgaven betekent dit dat de subsidie moet worden ingepast in de uitgaven onder het uitgavenkader. Voor fiscale regelingen vereisen begrotingsregels dat de werking van de automatische stabilisatoren niet wordt belemmerd.

De afweging tussen fiscale en niet-fiscale uitgaven gaat in elk geval in op de volgende criteria:

- doelgroepbereik;
- uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid;
- kosteneffectiviteit;
- eenvoud;
- inpasbaarheid in fiscale structuur;
- budgettaire beheersbaarheid.

Deze criteria dienen zoveel mogelijk cijfermatig ingevuld te worden. Gelet op het kwantitatieve karakter van vooral de eerste criteria lijkt dit vooral bij deze criteria goed mogelijk.

6. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

Vooraf wordt in elk geval het volgende duidelijk gemaakt:

- Wat wil men gaan evalueren, dat wil zeggen wat zijn kernelementen hierbij?
- Hoe wordt evaluatie uitgevoerd, dat wil zeggen welke waarderingscriteria en waarderingsmethoden?
- Hoe vaak gaat men evalueren (minimaal eens per vijf tot 8 jaar)?

De evaluatie zelf moet alle hierboven genoemde stappen omvatten. Als bij de evaluatie blijkt dat de regeling niet meer aan één of meer van de gestelde toetsingselementen voldoet, is aanpassing of afschaffing van de maatregel geboden.

7. Is een horizonbepaling aan de orde?

Het ligt voor de hand dat als een fiscale regeling nieuw wordt geïntroduceerd of een bestaande regeling wordt geëvalueerd ook een horizonbepaling op te nemen zoals ook bij subsidies wettelijk het geval is. De afwegingen voor een fiscale regeling gelden immers niet voor de eeuwigheid. In een horizonbepaling wordt expliciet aangegeven voor welke duur de regeling geldt. Alleen indien er

vóór het verstrijken van die termijn een positieve evaluatie beschikbaar is, kan besloten worden om de regeling te continueren voor een opnieuw vast te stellen periode. Als er geen of geen positieve evaluatie is, vervalt de regeling automatisch. Als er wel een positieve evaluatie beschikbaar is, dwingt de horizonbepaling om weer de afweging te maken of aan de fiscale regeling opnieuw prioriteit wordt gegeven.