



Zicht op belastingverlichtende regelingen

Een inventarisatie van fiscale regelingen die de belastingontvangsten van het Rijk beperken

2017



Zicht op belastingverlichtende regelingen

Een inventarisatie van fiscale regelingen die de belastingontvangsten van het Rijk beperken

De tekst in dit document is vastgesteld op 31 januari 2017. Dit document is op 1 februari 2017 aangeboden aan de Tweede Kamer.



Inhoud

Inleiding en samenvatting	5
1 Aanleiding, context en opzet onderzoek	10
1.1 Aanleiding voor het onderzoek	10
1.2 Reikwijdte van het onderzoek	11
1.3 Budgettaire context	14
1.4 Onderzoeksvragen en -aanpak	16
1.5 Leeswijzer	17
2 Belastingfaciliteiten en -instrumenten in Nederland	18
2.1 Belastingwetten en aantal faciliteiten en instrumenten	18
2.2 Financieel belang van belastingfaciliteiten	22
2.3 Financieel belang van belastinginstrumenten	28
2.4 Samengevat	29
3 Vormgeving, doelstellingen en doelgroepen belastingfaciliteiten	31
3.1 Vormgeving	31
3.2 Doelstellingen	32
3.3 Doelgroepen	36
3.4 Samengevat	38
4 Verantwoording en evaluatie	39
4.1 Verantwoordelijkheid van ministers	39
4.2 Informatievoorziening over belastingfaciliteiten aan parlement	43
4.3 Evaluaties belastingfaciliteiten	44
4.4 Samengevat	47
5 Reactie minister en nawoord Algemene Rekenkamer	48
5.1 Integrale reactie staatssecretaris van Financiën	48
5.2 Nawoord Algemene Rekenkamer	52



Bijlagen	53
1 Belastingfaciliteiten	54
2 Belastinginstrumenten	63
3 Overzicht financieel belang belastingwetten	65
4 Onderzoeksaanpak	66
5 Definities en begrippen	70
6 Lijst van gebruikte afkortingen	72
7 Literatuur	74
8 Noten	80



Inleiding en samenvatting

Het kabinet-Rutte II heeft in september 2014 bij monde van de staatssecretaris van Financiën de ambitie uitgesproken het Nederlandse belastingstelsel te herzien (Financiën, 2014a). De complexiteit van het huidige stelsel bemoeilijkt volgens hem de uitvoerbaarheid van het heffen van belastingen steeds meer. De wens tot hervorming speelt al langer, wat ook blijkt ook het instellen van twee fiscale studietoelagen. Die hebben hun hervormingsvoorstellen gepresenteerd in de rapporten 'Continuïteit en vernieuwing; Een visie op het belastingstelsel' (Studietoelagen Belastingstelsel, 2010) en 'Naar een activerender belastingstelsel; Eindrapport' (Commissie Inkomstenbelasting en Toeslagen, 2013). Ook internationale organisaties als de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) en het Internationaal Monetair Fonds (IMF) sporen Nederland al enkele jaren aan om fiscale wijzigingen door te voeren (zie o.a. OESO, 2016 en IMF, 2016).

De twee studietoelagen en recent ook de Studietoelagen Duurzame Groei (Economische Zaken, 2016) bepleiten als oplossingsrichting onder andere een verbreding van de belastinggrondslag in combinatie met lagere belastingtarieven. Dus minder fiscale regelingen die de grondslag versmallen, omdat deze in potentie een opstuwende werking hebben op de belastingtarieven om dezelfde belastingopbrengst te genereren.

In dit rapport inventariseert de Algemene Rekenkamer, ten behoeve van deze discussie, de fiscale regelingen in Nederland voor zover deze de belastingontvangsten beperken. Daarbij maken wij een zelfgekozen onderscheid tussen belastingfaciliteiten, belastinginstrumenten en overige belastingregelingen:

1. **Belastingfaciliteiten:** in het Nederlandse fiscale stelsel opgenomen (samenstelling van) bepalingen die primair beleidsdoelstellingen nastreven door het gedrag van belastingplichtigen met fiscale regelingen **te stimuleren of te ontmoedigen** en als eerste orde effect hebben dat de belastinginkomsten verminderen; en
2. **Belastinginstrumenten:** in het Nederlandse fiscale stelsel opgenomen (samenstelling van) bepalingen die invulling geven aan het **koopkracht-, inkomens- en vermogensbeleid** en die als eerste orde effect hebben dat belastinginkomsten verminderen; en
3. **Overige belastingregelingen:** bepalingen die onder andere leiden tot een doelmatige belastingheffing of preventie van dubbele belasting. In dit rapport gaan wij verder niet in op deze overige belastingregelingen.

De groep door ons op deze manier geïdentificeerde fiscale regelingen (belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten) is ruimer dan de zogenoemde 'belastinguitgaven' waarover sinds 1998 in de Miljoenennota wordt bericht. Belastinguitgaven worden gedefinieerd als

“overheidsuitgaven in de vorm van derving of uitstel van belastingontvangsten, voortvloeiend uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet”. Deze belastinguitgaven zijn een deelverzameling van de door ons in dit rapport gepresenteerde belastingfaciliteiten.



Figuur 1 Fiscale regelingen die de belastingontvangsten beperken

Wij zien inzicht in en overzicht van alle fiscale regelingen die de belastingontvangsten van het Rijk beperken als een bijdrage aan een (vervolg)discussie over hervorming van het belastingstelsel. Met dit inzicht kan het parlement beoordelen of beleidsdoelstellingen bereikt worden door het inzetten van deze faciliteiten en instrumenten, en ze afwegen tegen het beslag op de schatkist. Bij deze afweging spelen zowel het financiële belang voor de Staat, als de effectiviteit van de regelingen een belangrijke rol. Een andere afweging betreft de wenselijkheid van de inzet van deze faciliteiten en instrumenten, gezien de roep om een verbreding van de belastinggrondslag in combinatie met lagere belastingtarieven en een betere uitvoerbaarheid van het stelsel.

De Algemene Rekenkamer heeft onderzocht wat er over deze belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten bekend is. In dit rapport gaan wij zowel voor de faciliteiten als voor de instrumenten in op het financieel belang dat ermee gemoeid is. Omdat met de belastingfaciliteiten beleidsdoelen worden nagestreefd, door gedrag te stimuleren of te ontmoedigen, hebben wij voor de faciliteiten eveneens de vormgeving, doelstelling en doelgroep in kaart gebracht alsmede de ministeriële verantwoordelijkheden, de verrichte evaluaties en informatievoorziening aan het parlement.

Belangrijkste bevinding: het parlement heeft geen totaalbeeld

Wij constateren dat het parlement op dit moment geen periodiek geactualiseerd totaalbeeld heeft van de fiscale regelingen in Nederland die de belastingontvangsten beperken; door ons gedefinieerd als belastingfaciliteiten en -instrumenten. Het ontbreekt voor een groot deel van de belastingfaciliteiten aan inzicht of de beoogde doelen en effecten zijn behaald, en tegen welke ‘prijs’. Het financieel belang van de belastingfaciliteiten en -instrumenten is groot: op basis van cijfers uit de Miljoenennota 2017 (Financiën 2016a) in 2016 minstens € 97,6 miljard. Daarnaast is voor een groot deel van de belastingfaciliteiten niet duidelijk welke minister er verantwoordelijk voor is. Omdat het financiële belang zo groot is en omdat met belastingfaciliteiten- en instrumenten beleidsmatige doelstellingen worden nagestreefd, vinden wij een goede informatievoorziening aan het parlement belangrijk.

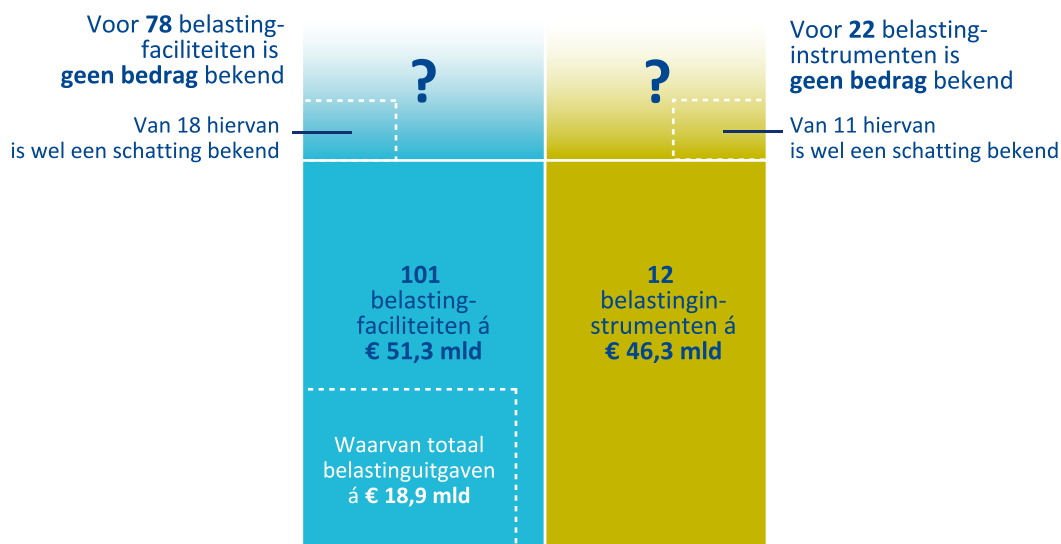
Financieel belang

Wij hebben op basis van de door ons onderzochte Nederlandse belastingwetgeving 179 belastingfaciliteiten en 34 belastinginstrumenten geïdentificeerd. We kunnen ook na ons onderzoek het financieel belang ervan niet (exact) bepalen, omdat van een aanzienlijk deel van de regelingen geen cijfers (financiële ramingen of realisaties) bekend zijn.

Van 18 belastingfaciliteiten hebben wij alleen schattingen gevonden en van 60 belastingfaciliteiten hebben wij in het geheel geen cijfers kunnen achterhalen. Van 101 belastingfaciliteiten zijn wel cijfers beschikbaar: in totaal gaat het bij die regelingen om minimaal € 51,3 miljard op basis van beschikbare cijfers over 2016 uit de Miljoenennota 2017.

Over 12 van de 34 belastinginstrumenten is financiële informatie in de Miljoenennota 2017 opgenomen (cijfers 2016) tot een totaalbedrag van € 46,3 miljard. Voor 11 regelingen zijn geen cijfers (financiële ramingen of realisaties) bekend en van 11 andere hebben wij alleen schattingen gevonden.

Het totale gezamenlijke financiële belang van de belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten bedraagt daarmee minimaal € 97,6 miljard. Dit is een voorzichtige schatting van het totale financiële belang van deze regelingen aangezien voor een deel van de faciliteiten en instrumenten het financiële belang niet bekend is.



Figuur 2 Financiële omvang belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten

Om deze financiële omvang in perspectief te plaatsen: voor 2016 zijn de totale belastingontvangsten en ontvangsten premies volksverzekeringen van het Rijk begroot op € 193,6 miljard (Financiën, 2016b).¹ Wij plaatsen bij de bedragen in figuur 2 wel een duidelijke kanttekening, zie daarvoor het volgende kader.

titel van een kadertekst

We merken het volgende op: eventuele afschaffing van een belastingfaciliteit of -instrument levert niet per se het bedrag op dat ermee gemoeid is. Als een regeling wordt aangepast of afgeschaft, kan door gedragseffecten en/of substitutie-effecten de verandering van de belastingontvangst anders zijn dan het initiële financieel belang van de regeling. Ook kan een regeling een opduwend effect hebben op andere belastingopbrengsten, dat bij afschaffing ervan verloren gaat. Bij het weergeven van het financieel belang hebben we geen rekening gehouden met dergelijke in- en uitverdieneffecten.

Verantwoordelijkheid belastingfaciliteiten- en instrumenten

De staatssecretaris van Financiën is verantwoordelijk voor de uitvoering van de belastingwetgeving en dus ook voor alle belastingfaciliteiten en -instrumenten. Wij constateren evenwel dat het van 89² van de belastingfaciliteiten onduidelijk is waar de inhoudelijke verantwoordelijkheid ligt. Die onduidelijkheid verhindert het afleggen van verantwoording over de realisatie van de met de faciliteiten beoogde beleidsdoelen. Daardoor is niet

bekend voor welke prijs ze het doel bereiken. Voor de belastinginstrumenten hebben wij op dit punt geen nader onderzoek verricht.

Informatievoorziening beperkt

Wij constateren dat het parlement over een deel van de faciliteiten, de zogenoemde belastinguitgaven, conform daarover gemaakte afspraken periodiek informatie ontvangt bij de Miljoenennota. Wij constateren verder dat voor 89 belastingfaciliteiten geen evaluatieverplichting bestaat. Omdat geen van deze belastinginstrumenten is aangemerkt als belastinguitgave geldt voor deze instrumenten geen evaluatieverplichting op regelingniveau. Het is daardoor voor 89 belastingfaciliteiten en 34 belastinginstrumenten niet duidelijk of de achterliggende beleidsdoelen respectievelijk beoogde doelstellingen op het gebied van koopkracht, inkomens- of vermogensbeleid worden bereikt en tegen welke prijs dat gebeurt.

1 Aanleiding, context en opzet onderzoek

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

In 1999 heeft de Algemene Rekenkamer (Algemene Rekenkamer, 1999) het onderzoek “Belastingen als beleidsinstrument” uitgebracht. In het rapport “Tussen beleid en uitvoering: lessen uit recent onderzoek van de Algemene Rekenkamer” (Algemene Rekenkamer, 2003) hebben wij op dat rapport een korte terugblik gegeven. Het onderzoek “Belastingen als beleidsinstrument” had als doel inzicht te geven in de beleidsvoorbereiding, de uitvoering en de beleidsresultaten van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen. De Algemene Rekenkamer gaf destijds als aanbeveling dat het van belang is om een zorgvuldige en expliciete afweging te maken bij de inzet van ‘fiscale stimuleringsregelingen’.

In ons Verantwoordingsonderzoek 2015 (Algemene Rekenkamer, 2016) bij het Ministerie van Financiën hebben wij de regeling ‘Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland, de 30%-regeling’, onderzocht. Onze conclusie in dat onderzoek was dat “de effectiviteit van de 30%-regeling onvoldoende is onderzocht (...)”. Deze conclusie was voor ons een belangrijke aanleiding om van meer regelingen na te gaan of onderzoek naar de effectiviteit is uitgevoerd en of en welke afspraken de regering heeft gemaakt over budgettering, monitoring, evaluatie en informatievoorziening. Wij hebben daarom in dit onderzoek belastingverlichtende regelingen geïnventariseerd. Voor de controlerende taak van het parlement is het van groot belang dat de kosten van dergelijke regelingen zichtbaar en controleerbaar blijven. Voor regelingen die gedrag van de belastingbetaler stimuleren of ontmoedigen, geldt bovendien dat het relevant is om te weten of ze effectief zijn.

In onze brief “Herziening Belastingstelsel” (Algemene Rekenkamer, 2015a) merkten wij op dat “een herziening van het stelsel de gelegenheid biedt om het zicht op de effectiviteit van de fiscaliteit te verbeteren”. In onze brief “Belastinguitgaven en milieueffecten” constateerden wij verder dat “32 van de 86 belastinguitgaven op dit moment niet zijn geëvalueerd”. Bovendien worden in 13 van de op dit moment 54 beschikbare evaluaties geen uitspraken gedaan over de effectiviteit van de fiscale regeling” (Algemene Rekenkamer, 2015b).

In de Miljoenennota 1999 (Financiën, 1998) werd voor het eerst een overzicht opgenomen van belastinguitgaven, gedefinieerd als: “overheidsuitgaven in de vorm van derving of uitstel van belastingontvangsten, voortvloeiend uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet”. De aanleiding was een door de Tweede Kamer aangenomen motie (Tweede Kamer, 1997).

In die motie werd het kabinet gevraagd elk jaar met een evaluatie te komen van de belastinguitgaven: beantwoordt het instrument aan zijn doelstelling en hoe verhoudt de begroting zich tot de feitelijke uitgaven? Uit de motie bleek de bezorgdheid van de Tweede Kamer over “de rol van de belastinguitgaven in het inkomens-, werkgelegenheids-, en milieubeleid en over de risico’s voor de beheersing van de begroting door deze ondoorzichtige en onbeheersbare vorm van belastingheffing”. De Tweede Kamer gaf ook aan dat het voor haar cruciaal is dat de kosten van deze maatregelen zichtbaar en controleerbaar blijven (Financiën, 2010). Voor de belastinguitgaven zijn voor het voornoemde inzicht door de regering al (financiële) afspraken gemaakt over: toetsing vooraf (volgens een toetsingskader), budgettering, monitoring, evaluatie en informatievoorziening. Het aantal als zodanig gedefinieerde belastinguitgaven is sinds 1999 toegenomen. Dit aantal staat in de Miljoenennota 2017 op 79.

Wat de “primaire heffingsstructuur” is, waarnaar in de definitie van belastinguitgaven wordt verwezen, is voor discussie vatbaar. Dit, samen met het doel dat we met dit onderzoek hebben, maakt dat wij voor een ruimere definitie van belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten hebben gekozen. Er bestaan namelijk nogal wat regelingen die formeel niet aan de definitie van een belastinguitgave voldoen, maar die ook leiden tot derving van belastingontvangsten. Wij brengen dit bredere scala aan regelingen in beeld. De regelingen die gericht zijn op gedragsbeïnvloeding (waaronder begrepen alle belastinguitgaven) noemen wij in dit rapport ‘belastingfaciliteiten’. De regelingen die invulling geven aan het koopkracht-, inkomens- en vermogensbeleid noemen we in dit rapport ‘belastinginstrumenten’. In de literatuur hebben wij geen eenduidige, niet voor discussie vatbare, definitie aangetroffen voor de door ons in beeld gebrachte regelingen. Wij hebben om die reden in ons rapport gekozen voor een definitie van belastingfaciliteit en belastinginstrument die het beste aansluit bij de vragen die we voor de betreffende regelingen willen beantwoorden.

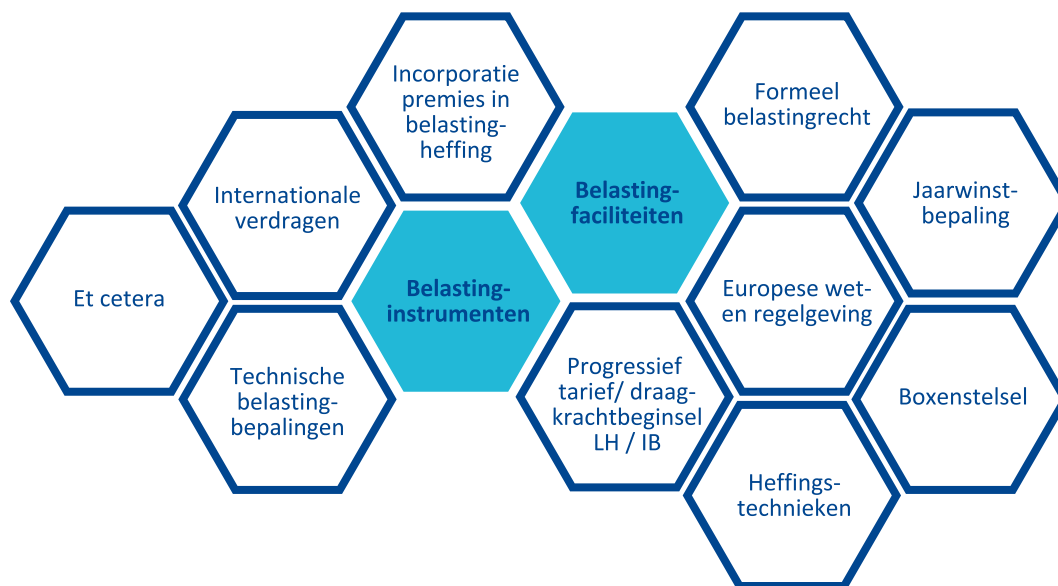
1.2 Reikwijdte van het onderzoek

In dit onderzoek richten wij ons op de regelingen in het Nederlandse fiscale stelsel die belastingontvangsten (kunnen) beperken. Deze regelingen zijn noodzakelijke ‘bouwstenen’ van het fiscale stelsel en hebben bepaalde doelen. Wij hebben de regelingen gecategoriseerd naar drie typen doelen of functies. De eerste twee typen, belastingfaciliteiten (die gedrag stimuleren of ontmoedigen) en belastinginstrumenten (die geen gedrag stimuleren of ontmoedigen), kunnen de belastingontvangsten verminderen. Het derde

type regeling, de overige bepalingen, is ook van invloed op de belastingontvangsten maar is 'fiscaal-technischer' van aard. Dit type hebben we in dit onderzoek niet nader onderzocht.

1. **Belastingfaciliteiten** definiëren we als: *in het Nederlandse fiscale stelsel opgenomen (samenstellingen van) bepalingen die primair beleidsdoelstellingen nastreven door het gedrag van belastingplichtigen met fiscale regelingen te stimuleren of te ontmoedigen en als eerste orde effect hebben dat de belastinginkomsten verminderen.* Belastinguitgaven beschouwen wij in dit rapport als deelverzameling van belastingfaciliteiten. Wij beschouwen bijvoorbeeld de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting (korting voor werkende ouders van kinderen onder twaalf jaar die betekent dat zij minder belasting en premies betalen) als belastingfaciliteiten, omdat met deze beide heffingskortingen (kortingen op de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen) een beleidsdoel wordt nagestreefd, namelijk het vergroten van de arbeidsparticipatie. Andere voorbeelden van belastingfaciliteiten zijn de mkb-winstvrijstelling en de 30%-regeling.
2. **Belastinginstrumenten** definiëren wij als: *in het Nederlandse fiscale stelsel opgenomen (samenstelling van) bepalingen die invulling geven aan het koopkracht-, inkomens- en vermogensbeleid en die als eerste orde effect hebben dat de belastinginkomsten verminderen.* Voorbeelden hiervan zijn de volgende heffingskortingen: de algemene heffingskorting, de jonggehandicaptenkorting, de ouderenkorting en de alleenstaande-ouderenkorting. Andere voorbeelden van dit type zijn de fiscale faciliteiten voor pensioenvoorzieningen. Maar ook het verlaagde tarief voor de omzetbelasting voor noodzakelijk geachte voedingsmiddelen valt hieronder.
3. **Overige belastingregelingen** definiëren wij als: *bepalingen die leiden tot een doelmatige belastingheffing of preventie van dubbele belasting.* Hieronder scharen wij bepalingen die de reikwijdte van een belasting beperken om (bijvoorbeeld) dubbele belasting te voorkomen (het voorkomen van dubbele belasting door samenloop binnen hetzelfde belastingmiddel of tussen belastingmiddelen), het correct vaststellen van de belastinggrondslag en het doelmatig kunnen heffen van een belasting (de uitvoerbaarheid van belastingheffing). Voorbeelden van deze bepalingen zijn normbedragen, zoals het voor de loonbelasting vrij te vergoeden bedrag voor zakelijke kilometers, de teruggaaf van de motorrijtuigenbelasting indien een kentekenhouderschap eindigt, en de vrijstelling van de belasting op leidingwater voor noodvoorzieningen.

Dit onderzoek richt zich op twee bouwstenen van het Nederlands fiscaal beleid: belastinginstrumenten en belastingfaciliteiten



Figuur 3 Bouwstenen van het Nederlands fiscaal stelsel

Zoals in figuur 3 schematisch is weergegeven, beperken wij ons in dit onderzoek tot twee bouwstenen van het Nederlandse belastingstelsel. Andere (fundamentele) bouwstenen in het Nederlandse belastingstelsel, zoals de progressieve tariefstructuur en het boxenstelsel in de inkomstenbelasting en het verlaagde tarief vennootschapsbelasting voor winsten tot € 200.000 laten we buiten beschouwing. Toeslagen, zoals de huurtoeslag of zorgtoeslag, hebben wij niet in de reikwijdte van onze werkzaamheden opgenomen, omdat deze geen belastingmiddelen zijn en tot de uitgavenkant van de rijksbegroting behoren.

Met de door ons gehanteerde definities van belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten willen we zo veel mogelijk elementen van beleid gelieerd aan belastingverlichtende bepalingen in onze belastingwetten identificeren. Wij hebben daarbij (in zekere zin onvermijdelijke) keuzes moeten maken. In figuur 4 geven wij aan op welke wijze de regelingen zijn gecategoriseerd. In bijlage 4, onderzoeksrapport, gaan wij dieper in op de achtergronden van die keuzes.



Figuur 4 Fiscale regelingen die de belastingontvangsten beperken

1.3 Budgettaire context

De Nederlandse kabinetten voeren sinds 1994 een trendmatig begrotingsbeleid, met als belangrijk uitgangspunt een scheiding tussen de inkomsten en de uitgaven. Bij een trendmatig begrotingsbeleid wordt op basis van de economische ramingen in de Middellange Termijn Verkenning van het Centraal Planbureau (CPB) een reëel uitgavenkader vastgesteld, dat door de uitgaven niet overschreden mag worden. Inkomstenmeevallers mogen niet worden gebruikt voor extra uitgaven en inkomstentegenvallers mogen niet automatisch opgevangen worden door extra bezuinigingen. Er is een gescheiden inkomsten- en uitgavenkader. De belastingfaciliteiten en -instrumenten vallen niet onder een kader dat vergelijkbaar is met het uitgavenkader. Beleidsmatige mutaties aan de inkomstenkant en nieuwe fiscale regelingen worden verantwoord onder het inkomstenkader. Alleen de beleidsmatige mutaties hoeven gecompenseerd te worden in de begroting. Voor de belastinguitgaven zijn verder de volgende (budgettaire) regels opgesteld:

- In het regeerakkoord heeft het kabinet-Rutte II de begrotingsregels voor de periode 2013-2017 vastgelegd (Financiën, 2012a). Regel 36 ziet toe op de beheersing van de belastingverlichtende regelingen die zijn aangemerkt als belastinguitgaven. Het betreft de volgende regels:
 - Voor de introductie van nieuwe, dan wel het verhogen van bestaande belastinguitgaven geldt het Toetsingskader Belastinguitgaven, dat is opgenomen in de Rijksbegrotingsvoorschriften. Het toetsingskader fungeert als een soort trechter voor het bepalen van de haalbaarheid en wenselijkheid van belastinguitgaven. Als het antwoord op één van de vragen in het kader 'nee' is, hoeft de volgende stap niet meer te worden gezet en is de maatregel als belastinguitgave niet haalbaar en

wenselijk. Alleen als alle vragen bevestigend en bevredigend kunnen worden beantwoord, mag een belastinguitgave worden ingevoerd. Het doel van het toetsingskader is vooral om een heldere afweging af te dwingen van (nieuwe) overheidsuitgaven in het algemeen en het instrument belastinguitgaven in het bijzonder.

- Nieuwe belastinguitgaven en intensiveringen van bestaande belastinguitgaven (die aan het toetsingskader voldoen) worden gebudgetteerd.
- Individuele belastinguitgaven worden gemonitord. In bijlage 6 van de Miljoenen nota 2017 is het voor belastinguitgaven begrote bedrag opgenomen, en ook de regelingen voor eigen woning en pensioenen en 21 overige fiscale regelingen (zoals de heffingskorting, het btw-tarief van 6% voor noodzakelijke voedingsmiddelen en de innovatiebox). Het begrote bedrag van de belastinguitgaven en de andere regelingen wordt in de bijlage tevens afgezet tegen de verwachte ontwikkeling van de begroting aan het begin van de kabinetsperiode. Deze informatie is vanwege het budgetrecht van belang voor het parlement.
- In de Rijksbegrotingsvoorschriften, die jaarlijks door de minister van Financiën worden geactualiseerd, is in het onderdeel Toetsingskader Belastinguitgaven opgenomen dat bij de inzet van belastinguitgaven als instrument van beleid het gebruik, de effecten en de financiële consequenties bij het betreffende beleidsartikel moeten worden vermeld. Naar aanleiding van de 'Beleidsdoorlichting evaluatie belastinguitgaven' (Financiën, 2010) moeten (conform de toezegging aan de Tweede Kamer) departementen in hun ontwerpbegroting namelijk alle belastinguitgaven toebedelen aan de gerelateerde beleidsdoelstellingen en ze vermelden in de artikelsgewijze toelichting op hun begroting.
- Overeenkomstig het Toetsingskader Belastinguitgaven dienen belastinguitgaven conform de eisen van de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) periodiek geëvalueerd te worden. Het kabinet heeft in zijn brief van 30 juni 2010 (Financiën, 2010) aangegeven dat het effectiever is als de evaluaties worden afgestemd op de beleidsdoorlichtingen van de relevante departementale beleidsterreinen, die ten minste eens in de zeven jaar uitgevoerd moeten worden. Het kabinet vindt het belangrijk dat de departementen, waar mogelijk, alle belastinguitgaven toebedelen aan de gerelateerde beleidsdoelstellingen en deze doelstellingen vermelden in de artikelsgewijze toelichting in de begroting. Voor belastinguitgaven die niet als instrument onder een bepaald beleidsartikel vallen, hanteert het kabinet een afwegingskader om te bepalen of en wanneer evaluaties worden uitgevoerd (onder andere voldoende substantieel financieel belang). Ook beleidsinstrumenten die geen belastinguitgaven zijn vallen onder de brede evaluatieverplichting van de RPE.

Voor belastingfaciliteiten en -instrumenten die geen belastinguitgaven zijn gelden geen vergelijkbare (budgettaire) regels.

1.4 Onderzoeksvragen en -aanpak

Op basis van openbare informatie (belastingwetgeving, belastingplannen, begrotingen en Miljoenennota's) hebben we in ons onderzoek de belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten geïdentificeerd. De hoofdonderzoeksvraag luidt:

Welke fiscale regelingen die de belastingontvangsten van het Rijk beperken, door ons gedefinieerd als belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten, zijn er in Nederland?

Per belastingfaciliteit hebben we vervolgens de volgende vragen beantwoord:

a. Welke vorm heeft een faciliteit?

De belastingfaciliteiten kennen verschillende vormen, bijvoorbeeld aftrekposten en vrijstellingen. De wetgever kiest met een vorm voor een bepaalde systematiek: een aftrekpost is op een andere wijze een belastingreductie dan een vrijstelling. De vorm is met name relevant voor de uitvoering van de faciliteiten, zowel voor de belastingplichtige als voor de Belastingdienst.

b. Is het financieel belang bekend en zo ja, om welk financieel belang gaat het?

Inzicht in het financieel belang stelt onder andere in staat om een afweging te maken tussen de gemiste belastingontvangsten en het doel van een faciliteit.

c. Wat zijn de doelstellingen en doelgroepen?

Met belastingfaciliteiten worden beleidsdoelstellingen beoogd, bijvoorbeeld het ondersteunen van cultuur of het verbeteren van het milieu. De faciliteiten richten zich vaak op specifieke doelgroepen, zoals bepaalde bedrijfstakken, hoewel er ook generieke faciliteiten bestaan. Wij hebben de doelstellingen en doelgroepen per belastingfaciliteit geïnventariseerd.

d. Welk bewindspersoon draagt de verantwoordelijkheid bij begroten en verantwoording?

Belastingfaciliteiten kunnen worden beschouwd als beleidsinstrumenten, omdat er beleidsdoelen mee wordt nagestreefd. Het is daarom relevant te weten of de beleidsverantwoordelijkheid is toebedeeld.

e. Wordt het parlement periodiek geïnformeerd over de faciliteit?

Wij hebben onderzocht of het parlement is geïnformeerd over een faciliteit.

f. Is de belastingfaciliteit conform de RPE geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid?

Overeenkomstig het Toetsingskader Belastinguitgaven dienen belastinguitgaven na invoering te worden geëvalueerd. Op verzoek van de Tweede Kamer worden incidenteel ook belastingfaciliteiten geëvalueerd die geen belastinguitgave zijn. Wij hebben onderzocht welke faciliteiten de afgelopen jaren zijn geëvalueerd.

Voor de belastinginstrumenten hebben we alleen de antwoorden op vraag b per individuele regeling in beeld gebracht.

In bijlage 4 hebben we onze onderzoeksaanpak beschreven.

1.5 Leeswijzer

Hoofdstuk 2 geeft een toelichting op wat wij als een belastingfaciliteit of -instrument zien en wat niet. Vervolgens geven we antwoord op de hoofdonderzoeksvraag: welke belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten zijn er in Nederland? Ook de vervolgvraag b (het financieel belang van belastingfaciliteiten en -instrumenten) komt in dat hoofdstuk aan de orde. In hoofdstuk 3 geven we antwoord op vraag a: de vormgeving van de belastingfaciliteiten en de doelstellingen en doelgroepen van de faciliteiten (vraag c). Hoofdstuk 4 gaat in op de verantwoording en evaluatie van de belastingfaciliteiten en -instrumenten (vragen d, e en f). Het rapport sluit af met de reactie van de minister van Financiën en het nawoord van de Algemene Rekenkamer.

In bijlage 1 staan de door ons geïdentificeerde belastingfaciliteiten, in bijlage 2 de belastinginstrumenten, in bijlage 3 een overzicht van het financieel belang, in bijlage 4 onze onderzoeksaanpak, in bijlage 5 de in het rapport gebruikte definities en begrippen, in bijlage 6 de gebruikte afkortingen, in bijlage 7 de literatuurlijst en een beschrijving van de bestudeerde belastingwet- en regelgeving en in bijlage 8 zijn de noten opgenomen.

2 Belastingfaciliteiten en -instrumenten in Nederland

In dit hoofdstuk beschrijven we de belastingwetten waarin de belastingfaciliteiten en -instrumenten zijn opgenomen. Eerst geven we een overzicht van het financieel belang van de belastingfaciliteiten en -instrumenten gezamenlijk. Vervolgens gaan we in op de financiële kenmerken van faciliteiten en instrumenten afzonderlijk.

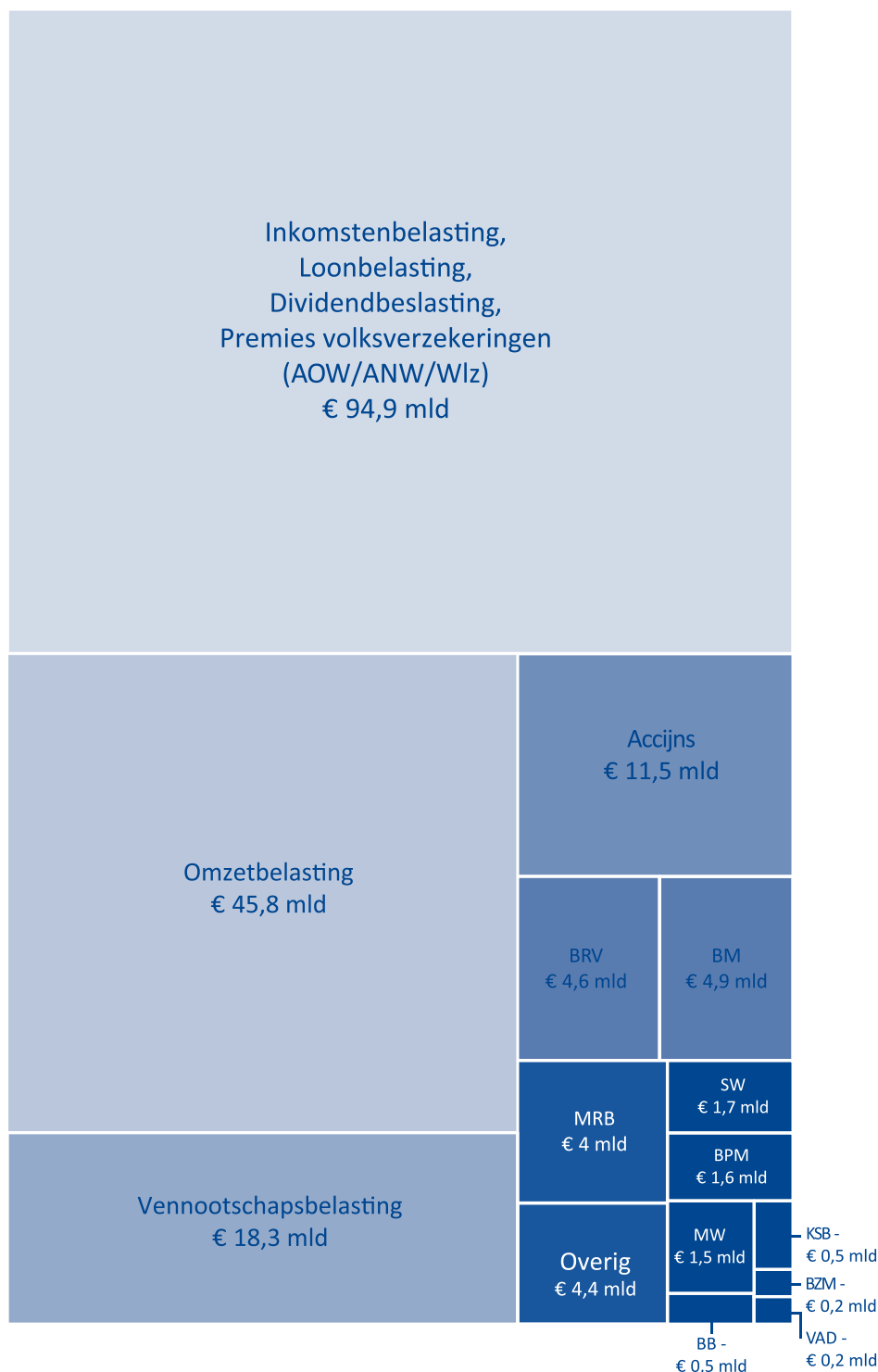
2.1 Belastingwetten en aantal faciliteiten en instrumenten

Belastingfaciliteiten en -instrumenten hebben hun basis in de Nederlandse belastingwetgeving. We hebben zeventien belastingwetten van het Rijk in het onderzoek betrokken. Deze belastingwetten vormen de belangrijkste inkomstenbronnen van het Rijk. In tabel 1 hebben we de belastingwetten en hun afkortingen opgenomen. In bijlage 7 hebben we deze belastingwetten kort beschreven. In figuur 5 brengen wij het vermoedelijk beloop 2016 van de belastingontvangsten per wet in beeld.

Tabel 1 In dit onderzoek betrokken belastingwetten in Nederland

Wet	Afkorting
Wet op accijns	ACC
Wet bankenbelasting	BB
Wet belastingen op milieugrondslag	BM
Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992	BPM
Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970	BRV
Wet belasting zware motorrijtuigen	BZM
Wet op de dividendbelasting 1965	DIV
Wet inkomstenbelasting 2001	IB
Wet op de kansspelbelasting	KSB
Wet op de loonbelasting 1964	LB
Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994	MRB
Wet op de omzetbelasting 1968	OB
Successiewet 1956	SW
Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	VA
Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken	VAD
Wet maatregelen woningmarkt 2014 II	MW
Wet op de vennootschapsbelasting 1969	VPB

De IB, LB/VA, DIV zijn in figuur 5 bij elkaar opgeteld omdat de loonbelasting en veelal ook de dividendbelasting fungeren als voorbelasting op de inkomstenbelasting. Ook de premies volksverzekeringen zijn hierbij opgeteld, ondanks het feit dat de ANW, AOW en Wlz geen belastingwetten zijn. Wij hebben dit gedaan omdat in de informatie in de Miljoenennota en andere beschikbare informatie over het financieel belang van belastingfaciliteiten en -instrumenten deze premies volksverzekeringen begrepen zijn.

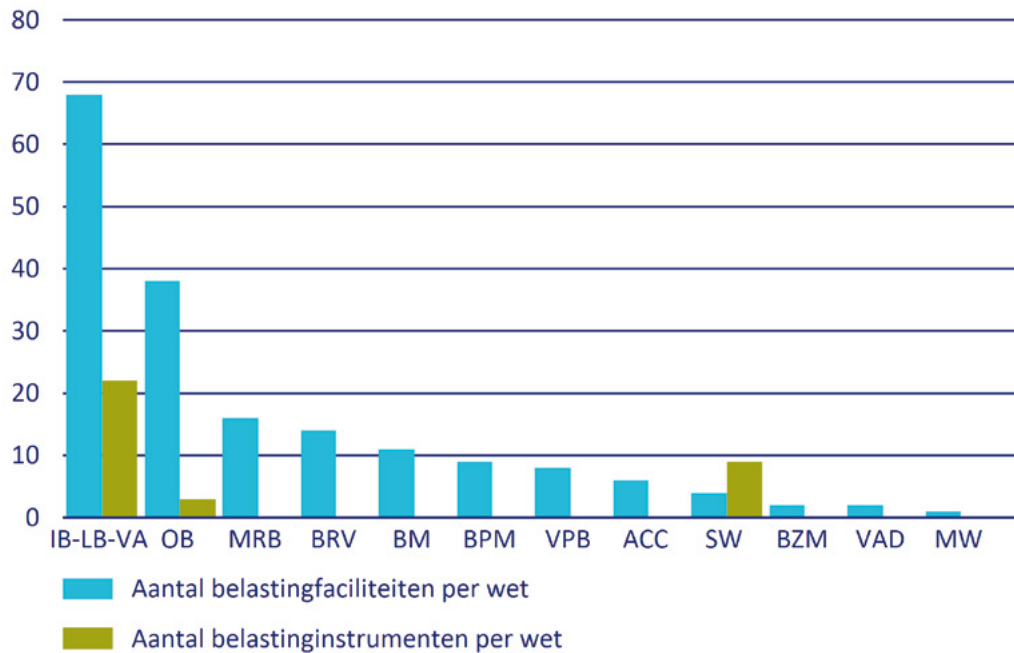


Zie bijlage 6 voor de overige afkortingen.

Bron: Miljoenennota 2017, vermoedelijke uitkomsten 2016

Figuur 5 Treemap van vermoedelijke uitkomsten belastingontvangsten in verhouding tot elkaar in 2016 van in totaal €193,6 miljard

In totaal hebben wij 179 belastingfaciliteiten en 34 belastinginstrumenten geïdentificeerd. In figuur 6 staan per belastingwet het aantal belastingfaciliteiten en -instrumenten.



Bron: zie bijlagen 1 en 2 bij dit rapport.

Figuur 6 Overzicht aantal belastingfaciliteiten en -instrumenten naar wet

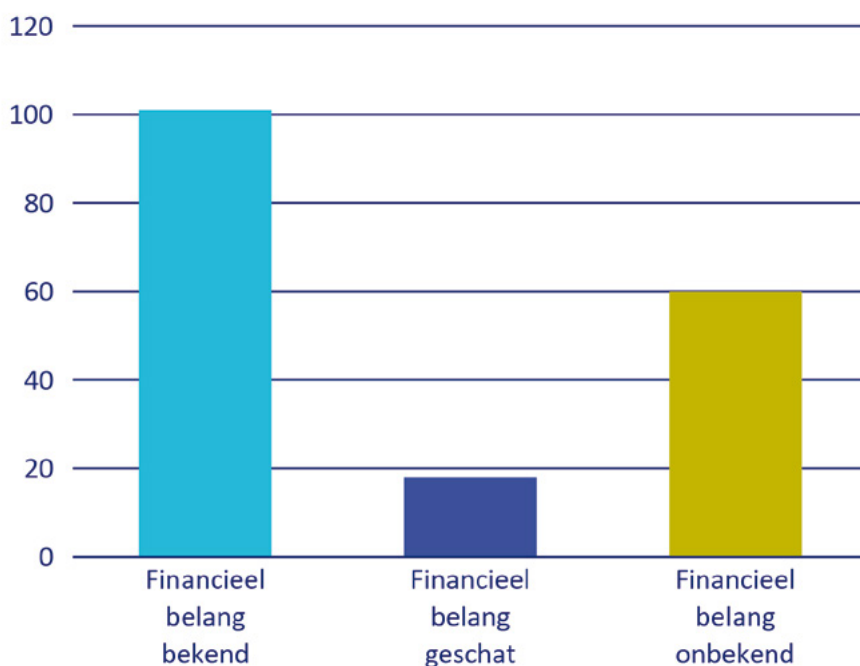
Uit figuur 6 komt naar voren dat het grootste aantal belastingfaciliteiten en -instrumenten is opgenomen in de IB/LB/VA en de OB.

De wetten Inkomstenbelasting (IB), Loonbelasting (LB), Wet vermindering afdracht loonbelasting en de premie volksverzekeringen (VA) hangen nauw met elkaar samen. De loonheffing is een voorheffing op de inkomstenbelasting en de VA is een wet die de afdrachtplicht van loonheffing voor inhoudingsplichtigen in specifieke situaties beperkt. Daarom hebben wij de belastingfaciliteiten van deze wetten samengevoegd. Omdat de premies volksverzekeringen (AOW, ANW, Wlz) geïntegreerd met de inkomsten- en loonbelasting worden geheven en in het overzicht belastingfaciliteiten en -instrumenten zijn verwerkt, zijn deze premies in de kolom IB-LB-VA meegenomen. De wetten op de bankenbelasting, kansspelbelasting en dividendbelasting hebben geen belastingfaciliteiten of belastinginstrumenten, reden om ze niet in figuur 6 op te nemen.

2.2 Financieel belang van belastingfaciliteiten

Belastingfaciliteiten definiëren wij als fiscale bepalingen die primair beleidsdoelstellingen nastreven door het gedrag van belastingplichtigen te stimuleren of te ontmoedigen, en als eerste orde effect hebben dat ze de belastinginkomsten verminderen, waarbij wij belastinguitgaven in dit rapport beschouwen als deelverzameling van belastingfaciliteiten.

Wij hebben in totaal 179 belastingfaciliteiten geïdentificeerd. Voor 101 van deze 179 belastingfaciliteiten hebben we financiële ramingen en/of realisaties aangetroffen (zie figuur 7), onder andere in de Miljoenennota 2017 (cijfers over 2016). Samen vertegenwoordigen ze jaarlijks een groot financieel belang: op basis van cijfers uit de Miljoenennota 2017 ten minste € 51,3 miljard (cijfers bekend). Financieel belang definiëren wij als: de kosten van de derving van belastingontvangsten. Voor deze derving sluiten we aan bij de ramingen en/of realisaties in de Miljoenennota (voor zover daarin opgenomen). Van 18 faciliteiten hebben we schattingen aangetroffen bij het Ministerie van Financiën (financieel belang geschat). Het financieel belang van deze faciliteiten geven we in bijlage 1 aan met bandbreedtes. Van 60 faciliteiten hebben we geen cijfers (ramingen noch realisaties) gevonden (financieel belang onbekend).



Figuur 7 Overzicht aantal belastingfaciliteiten met en zonder financiële raming of realisatie

In de tabellen en grafieken hierna staat het financieel belang van de belastingfaciliteiten. Aangezien niet van alle faciliteiten het financieel belang bekend is, is € 51,3 miljard een voorzichtige schatting van het werkelijke totale financiële belang.

Tabel 2 Belastingontvangsten in relatie tot belastingfaciliteiten (in miljarden euro's)

Fiscale wet	Begrote ontvangsten uit Miljoenennota 2017	Financieel belang belastingfaciliteiten
IB/LB/premies volksverzekeringen	94,9	38,3
OB	45,8	5,7
ACC	11,5	3,4
VPB	18,3	1,4
MRB	4,0	10
SW	1,7	0,6
BPM	1,6	0,5
BM	4,9	0,2
BRV	4,6	0,1
MW	1,5	0,0
KSB	0,5	-
BB	0,5	-
BZM	0,2	-
VAD	0,2	-
invoerrechten, overig	3,5	-
Totaal	193,6	51,3

Als gevolg van in- en uitverdieneffecten nemen de totale belastingontvangsten bij het afschaffen van een regeling respectievelijk meer of minder toe dan de voor een belastingfaciliteit opgenomen ramingen en/of realisaties in de Miljoenennota.³ De afschaffing of aanpassing van een belastingfaciliteit leidt dan ook niet zondermeer tot een toename van de belastingontvangsten met eenzelfde bedrag als het financieel belang van de faciliteit. Wij wijzen dan ook nadrukkelijk op de inhoud van het kader, waarbij wij verwijzen naar ons eerdere onderzoek op het gebied van belastingramingen.

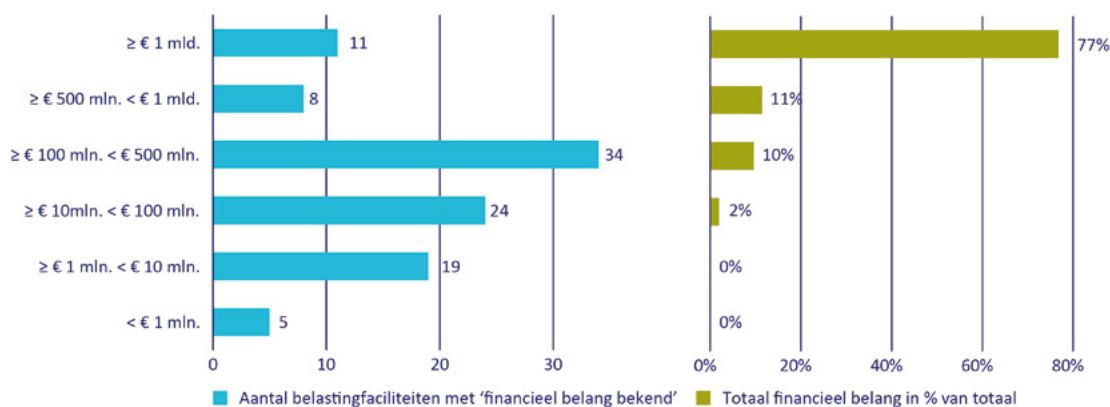
Raming van belastingontvangsten en fiscale maatregelen

Het uitgangspunt van het kabinet is dat budgettaire effecten van afzonderlijke fiscale beleidsmaatregelen worden geraamd en gepresenteerd zónder rekening te houden met eventuele gedragseffecten die zo'n maatregel kan hebben. Met 'eventuele gedragseffecten' bedoelen we de reactie die een fiscale maatregel, of het afschaffen daarvan, heeft op bijvoorbeeld het koopgedrag van mensen. De ramingen geven dus alleen het directe, ook wel ex ante genoemde budgettaire effect van de maatregel weer.

Dit uitgangspunt is belangrijk voor de interpretatie van de ramingen van belastingverlichtende regelingen. Het betekent namelijk ook dat afschaffing van bijvoorbeeld een bepaalde vrijstelling er niet zonder meer toe leidt dat de Belastingdienst het bedrag dat hiervoor geraamd staat, ook daadwerkelijk een-op-een als inkomsten 'ophaalt'. Een voorbeeld maakt dit duidelijk: als een vrijstelling voor accijns wordt geschrapt, kan dit ertoe leiden dat mensen minder van het product afnemen vanwege de prijsverhoging die er het gevolg van is. Omdat hiermee bewust geen rekening is gehouden in de ramingen, is het niet aannemelijk dat het gehele geraamde budgettaire bedrag als extra ontvangst zou zijn op te halen of uit te wisselen is tegen lagere tarieven.

De achtergrond van deze ramingsmethodiek is dat dubbeltellingen in de budgettaire ramingen erdoor worden voorkomen, omdat gedragseffecten al worden meegenomen via de ramingen van het CPB (het gaat hier om de zogenaamde in- en uitverdieneffecten). Voor een uitgebreidere toelichting en de consequenties ervan voor de informatiepositie van de Tweede Kamer verwijzen wij naar onze publicatie 'Raming van belastingontvangsten' (Algemene Rekenkamer, 2015c). Daarnaast is het advies van de Vijftiende Studiegroep Begrotingsruimte (Studiegroep Begrotingsruimte, 2016) in dit verband van belang: daarin staat dat bovenstaande uitgangspunten voor publiek en de Tweede Kamer vaak niet duidelijk zijn, en dat de kwaliteit van de besluitvorming verbetert als er bij de ramingen meer rekening wordt gehouden met gedragseffecten van fiscale maatregelen.

Een beperkt aantal faciliteiten vertegenwoordigt een aanzienlijk deel van het financieel belang



Figuur 8 Overzicht van belastingfaciliteiten met 'financieel belang bekend', gecategoriseerd naar financiële omvang, naar aantallen (links) en totaal financiële belang (rechts)

Uit figuur 8 blijkt dat een beperkt aantal belastingfaciliteiten een aanzienlijk deel van het financieel belang vertegenwoordigt. De 11 faciliteiten boven € 1 miljard vertegenwoordigen ongeveer 77% van het totale nu bekende financiële belang, namelijk € 39,4 miljard. De 24 kleinste faciliteiten (minder dan € 10 miljoen) beslaan minder dan 0,1% van dit totaal. Veel van de faciliteiten zijn dus in financieel opzicht relatief kleine regelingen, wat niet wegneemt dat ze voor degenen die er gebruik van maken van groot belang kunnen zijn.

In tabel 3 staan de 11 grootste belastingfaciliteiten (naar financieel belang) en het geschatte financieel belang. Van deze 11 faciliteiten zijn er 6 gedefinieerd als belastinguitgaven en in de Miljoenennota 2017 opgenomen. De 5 andere worden in de Miljoenennota 2017 'overige fiscale regelingen' genoemd.

Tabel 3 De elf grootste belastingfaciliteiten met bekend financieel belang (in miljarden euro's)

Belastingfaciliteiten	Financieel belang	Belasting-uitgave? (J/N)
IB/LB: Arbeidskorting	17,2	N
IB: Eigenwoningregeling	8,1	N
ACC: Vrijstelling accijns luchtvaartuigen	2,1	J
IB: Inkomensafhankelijke combinatiekorting	2,0	N
OB: Verlaagd tarief voedingsmiddelen horeca	1,8	J
IB: MKB-winstvrijstelling	1,5	N
IB: Zelfstandigenaftrek	1,5	J
VPB: Innovatiebox	1,4	N
IB: Landbouwvrijstelling	1,3	J
ACC: Vrijstelling accijns communautaire wateren	1,3	J
VA: Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)	1,1	J
Eindtotaal	39,4	

Bron: Miljoenennota 2017, ontleend aan bijlage 1 van deze nota.

* Het in de tabel opgenomen bedrag is een saldering van een faciliteit (aftrekbare financieringskosten eigen woning) en een belastingheffing (eigenwoningforfait); wij beschikken niet over het bedrag voor de aftrek financieringskosten alleen.⁴

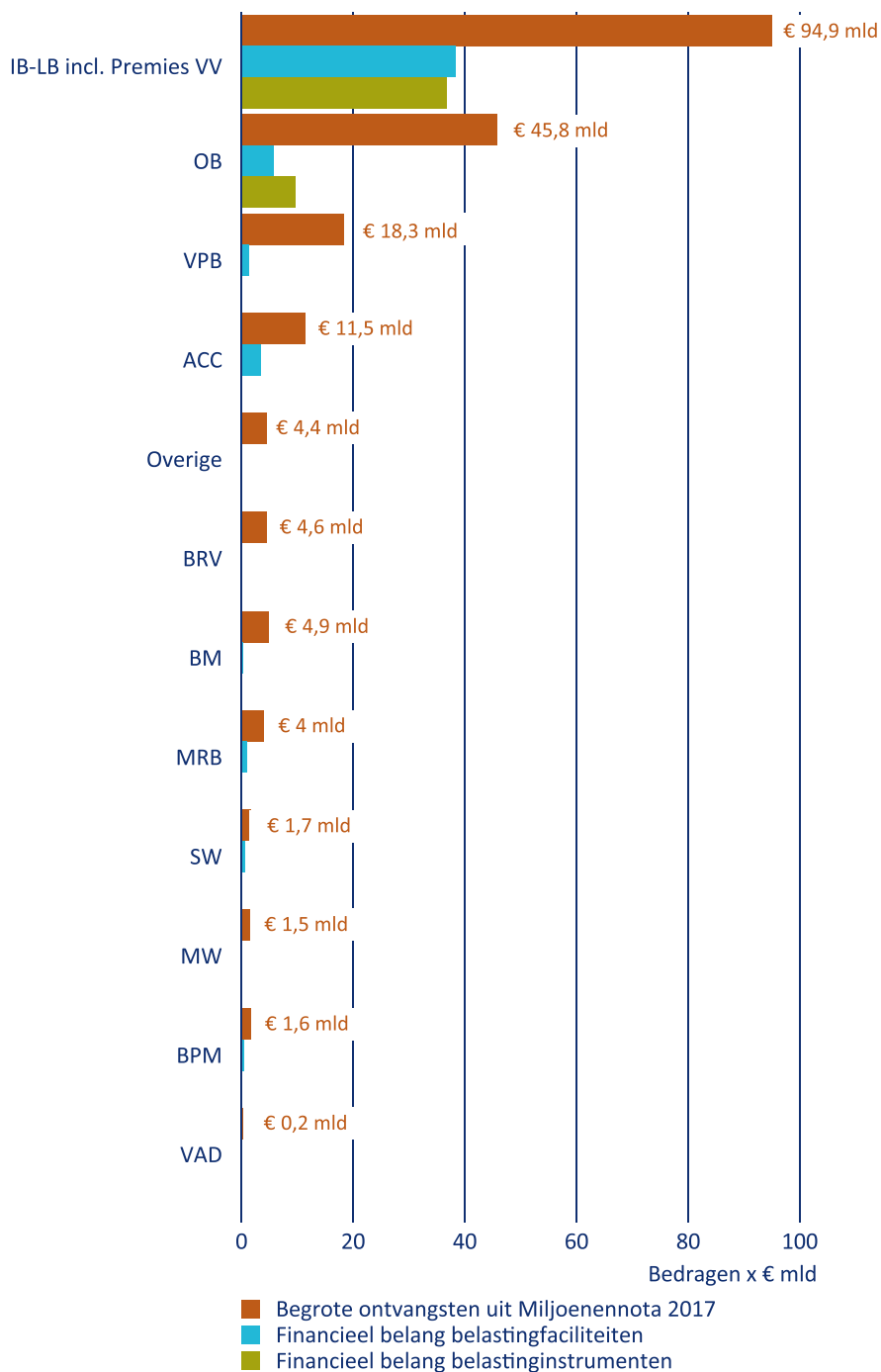
De grootste belastingfaciliteiten waarvan wij schattingen aantreffen, zijn opgenomen in tabel 4. Onder deze faciliteiten zijn geen belastinguitgaven.

Tabel 4 Grootste belastingfaciliteiten met een geschat financieel belang (in miljarden euro's)

Belastingfaciliteiten	Schatting financieel belang
IB/LB	
Heffingsvrij vermogen box 3	0,5 - 1,0
Assurantiebelasting	
Vrijstelling levensverzekeringen	01 - 0,5
Vrijstelling ongevallen, invaliditeits en arbeidsongeschiktheidsverzekeringen	01 - 0,5
Vrijstelling ziekte- en ziektekostenverzekering, zorgverzekering ZVW	01 - 0,5
Vrijstelling werkloosheidsverzekeringen	01, - 0,5
Vrijstelling zeeschepen en luchtvaartuigen	0,1 - 0,5
Vrijstelling transportverzekeringen	0,1 - 0,5

Bron: Miljoenennota 2017, ontleend aan bijlage 1.

In figuur 9 is het financieel belang van de belastingfaciliteiten van in totaal € 51,3 miljard afgezet tegen de begrote ontvangsten uit de Miljoenennota 2017 (cijfers 2016) van in totaal € 193,6 miljard.



Bron: Zie Miljoenennota 2017 en ontleend aan bijlagen 1 en 2.

Figuur 9 Verhouding financieel belang belastingfaciliteiten ten opzichte van begrote inkomsten per middel

2.3 Financieel belang van belastinginstrumenten

Wij hebben 34 belastinginstrumenten in de belastingwetgeving geïdentificeerd. Er kan niet (exact) worden bepaald welk financieel belang deze belastinginstrumenten vertegenwoordigen. Van de 34 belastinginstrumenten is van 12 regelingen het financieel belang bekend en dat bedraagt gezamenlijk € 46,3 miljard. Voor 11 regelingen zijn geen cijfers (financiële ramingen of realisaties) bekend en van nog eens 11 regelingen hebben wij alleen schattingen gevonden. We hebben de regelingen en hun financieel belang in tabel 5a opgenomen. In tabel 5b hebben we het financieel belang van belastinginstrumenten in relatie met de fiscale wetten opgenomen.

Tabel 5a Onderverdeling belastinginstrumenten naar aantal en omvang (in miljarden euro's)

Onderverdeling naar grootte in €	Aantal financieel belang bekend	Bedrag financieel belang bekend	Aantal financieel geschat	Aantal geen informatie over financieel belang	Totaal aantal
≥ € 1 mld	5	45,1			5
≥ € 500 mln < € 1 mld	1	0,5	1		2
≥ € 100 mln < € 500 mln	3	0,7	3		6
≥ € 10 mln < € 100 mln	2	0,1	3		5
≥ € 1 mln < € 10 mln	1	0,0	4		5
< € 1 mln					
geen bedragen bekend				11	11
Totaal	12	46,3	11	11	34

Bron: bijlage 2 bij dit rapport.

Tabel 5b Belastingontvangsten in relatie tot belastinginstrumenten (in miljarden euro's)

Fiscale wet	Begrote ontvangsten uit Miljoenennota 2017	Financieel belang fiscale instrumenten
IB/LB/premies volksverzekeringen	94,9	36,7
OB	45,8	9,6
ACC	11,5	-
VPB	18,3	-
MRB	4,0	-
SW	1,7	0,0
BPM	1,6	-
BM	4,9	-
BRV	4,6	-
MW	1,5	-
KSB	0,5	-
BB	0,5	-
BZM	0,2	-
VAD	0,2	-
Invoerrechten, overig	3,5	-
Totaal	193,6	46,3

2.4 Samengevat

Wij hebben in de door ons onderzochte Nederlandse belastingwetgeving 179 belastingfaciliteiten geïdentificeerd. Er kan niet (exact) worden bepaald welk financieel belang de 179 belastingfaciliteiten gezamenlijk vertegenwoordigen, omdat van een aanzienlijk deel van de faciliteiten geen cijfers (financiële ramingen of realisaties) bekend zijn:

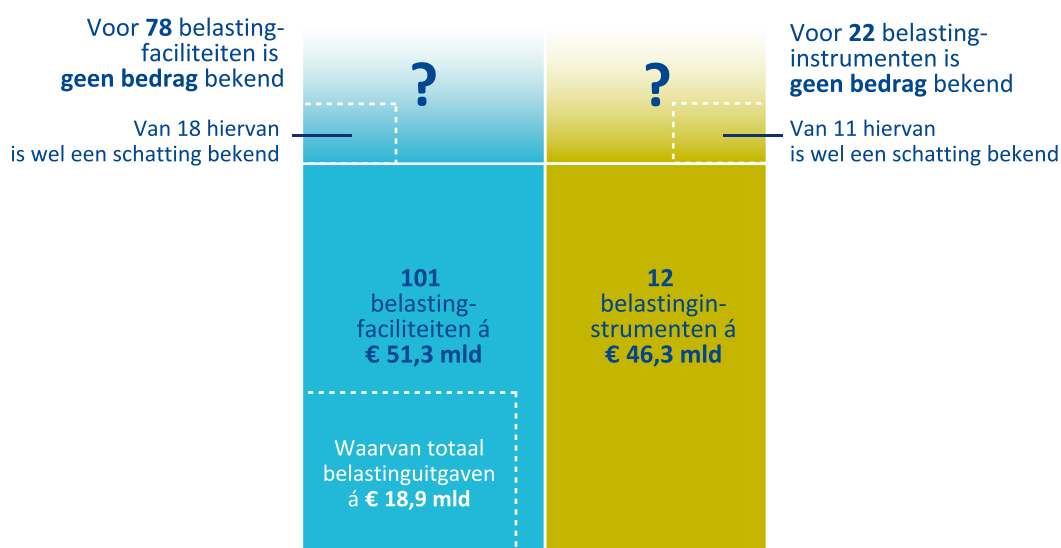
- Van 101 faciliteiten zijn wel cijfers beschikbaar;
- Van 18 faciliteiten hebben wij alleen schattingen gevonden;
- Van 60 faciliteiten hebben wij geen cijfers kunnen achterhalen.

Op basis van cijfers uit de Miljoenennota 2017 is het financiële belang van 101 van de 179 belastingfaciliteiten samen minimaal € 51,3 miljard. Dit geïdentificeerde financieel belang is dus een voorzichtige schatting van het totale financieel belang van deze regelingen. Bij het berekenen van dit bedrag is geen rekening gehouden met in- en uitverdieneffecten. Als

een regeling wordt aangepast of afgeschaft, kan door gedragseffecten en/of substitutie-effecten de stijging van de belastingontvangst kleiner of groter zijn dan de omvang van het initiële financiële belang van de faciliteit. In 2016 bedragen de totale belastingontvangsten en premies volksverzekeringen van het Rijk € 193,6 miljard (Financiën, 2016a). Met belastingfaciliteiten is minimaal een kwart van dit bedrag gemoed. Zoals vermeld, maken de belastinguitgaven onderdeel uit van de belastingfaciliteiten.

Daarnaast hebben wij 34 belastinginstrumenten geïdentificeerd. In 2016 is met deze belastinginstrumenten tenminste € 46,3 miljard gemoed. De twee belangrijkste belastinginstrumenten zijn vrijstellingen voor pensioenen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de wet op de loonbelasting 1964 en de algemene heffingskorting in de Wet inkomstenbelasting 2001.

In figuur 10 is een en ander samengevat.



Figuur 10 Financiële omvang belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten

3 Vormgeving, doelstellingen en doelgroepen belastingfaciliteiten

In dit hoofdstuk gaan we eerst in op de vormgeving van belastingfaciliteiten. Vervolgens komen de doelstellingen en de doelgroepen aan bod die met belastingfaciliteiten worden nagestreefd dan wel bediend.

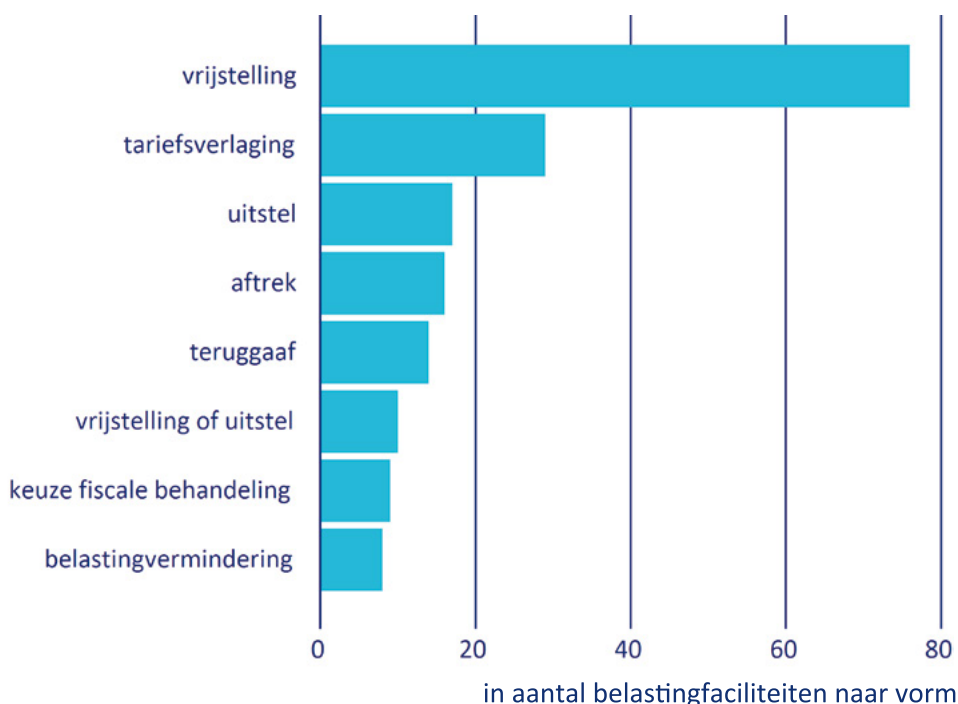
3.1 Vormgeving

De belastingfaciliteiten zijn divers. In de eerste plaats verschillen de vormen. Wij onderscheiden de volgende vormen:

- **Aftrekpost:** Bij een aftrekpost mogen bepaalde bedragen in mindering worden gebracht op de heffingsgrondslag. Voorbeelden van aftrekposten zijn zelfstandigenaftrek en de aftrekbare (financierings-)kosten eigen woning.
- **Belastingvermindering:** Bij een belastingvermindering wordt de te betalen belasting met een bepaald bedrag verminderd. Voorbeelden zijn de arbeidskorting en de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk.
- **Tariefverlaging:** Bij een tariefverlaging worden reducties op het standaardtarief verleend. Een voorbeeld is het btw-tarief van 6% voor arbeidsintensieve diensten.
- **Teruggaaf:** Bij een teruggaaf wordt (een deel) van reeds betaalde belasting teruggegeven. Bijvoorbeeld als een vrijstelling (zie verderop) wordt verleend, maar er al wel belasting betaald is. Een teruggaaf kan ook direct worden verleend, zonder de voorwaarde van vrijstelling.
- **Uitstel:** Bij uitstel van heffing wordt het moment van belastingheffing verschoven naar de toekomst. Voorbeelden zijn de terugkeerreserve en het doorschuiven van inkomsten uit aanmerkelijk belang.
- **Vrijstelling:** Bij een vrijstelling worden daartoe aangewezen activiteiten of ontvangsten (deels) niet tot de heffingsgrondslag gerekend. Voorbeelden zijn de mkb-winstvrijstelling en de vrijstelling op de motorrijtuigenbelasting voor voertuigen ouder dan veertig jaar.
- **Vrijstelling/uitstel (de 'omkeerregel'):** Bij een toepassing van de omkeerregel wordt over een deel van de heffingsgrondslag pas later belasting geheven. Bijvoorbeeld bij pensioenpremies: de premies zijn niet belast, de uitkering in de toekomst is wel belast.

In totaal hebben wij 179 belastingfaciliteiten onderscheiden. In figuur 11 staan per belastingwet de verschillende vormen van de belastingfaciliteiten. Voor de instrumenten hebben wij de vormgeving niet nader in beeld gebracht.

De meeste belastingfaciliteiten zijn in de vorm van vrijstellingen



Bron: zie bijlage 1 bij dit rapport.

Figuur 11 Overzicht belastingfaciliteiten naar vorm

3.2 Doelstellingen

Omdat, conform onze definities, alleen voor belastingfaciliteiten geldt dat sprake is van beoogde gedragsbeïnvloeding, zijn we alleen voor faciliteiten nagegaan welke doelstellingen ermee worden beoogd. Wij hebben de 179 faciliteiten toebedeeld aan 11 doelstellingen:

1. Bevorderen van het ondernemerschap;
2. Bevorderen van de zorg;
3. Stimuleren van duurzaamheid;
4. Bevorderen van de woningmarkt;
5. Bevorderen van arbeidsparticipatie;
6. Bevorderen van internationale samenwerking
7. Voeren van inkomens-en vermogensbeleid;

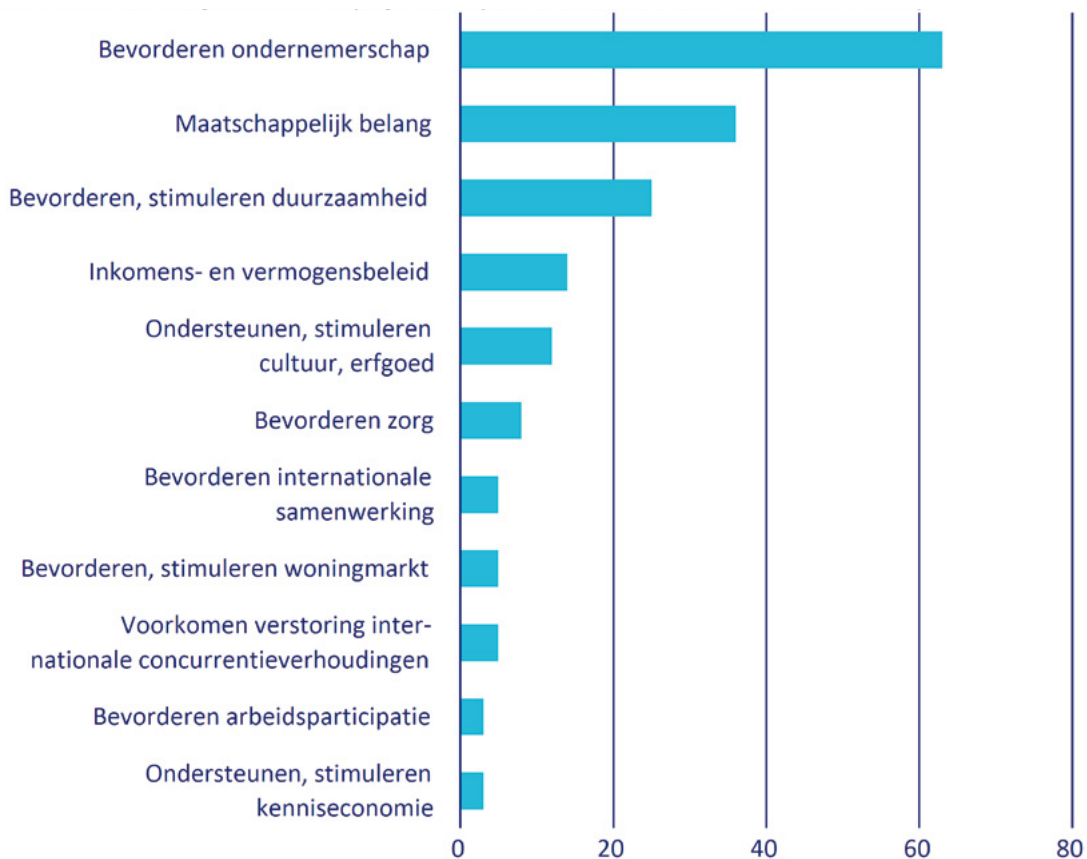
8. Maatschappelijk belang;
9. Ondersteunen van cultuur en erfgoed;
10. Stimuleren van de kenniseconomie;
11. Voorkomen van verstoring van internationale concurrentieverhoudingen.

Zoals uit voorgaande opsomming blijkt, zijn er ook belastingfaciliteiten die gedrag stimuleren dat aansluit op bijvoorbeeld langere termijndoelstellingen van het inkomens- en vermogensbeleid (doelstelling 7). Hierbij kan gedacht worden aan het heffingsvrij vermogen voor de vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting en de vrijstelling voor de assurantiebelasting voor levensverzekeringen. Deze regelingen stimuleren bijvoorbeeld het opbouwen van spaarvermogen respectievelijk het treffen van een oudedagsvoorziening voor nabestaanden. Omdat deze regelingen gericht zijn op gedragsbeïnvloeding hebben wij deze regelingen niet aangemerkt als belastinginstrumenten, maar als faciliteiten.

Faciliteiten met een maatschappelijk belang zijn regelingen die er voor zorgen dat het fiscale stelsel geen belemmeringen oplevert om te handelen in het algemeen belang van de maatschappij. Voorbeelden van faciliteiten met een maatschappelijk belang zijn tegemoetkomingen in de BPM en MRB voor ambulances, de inkomstenbelasting voor de winst uit onderneming voor bos- en natuurbeheer en de Successiewet bij schenken en nalaten aan algemeen nut beogende instellingen.

Figuur 12 geeft een overzicht van de aantallen belastingfaciliteiten per doelstelling.

De meeste belastingfaciliteiten zijn gericht op het bevorderen van ondernemerschap

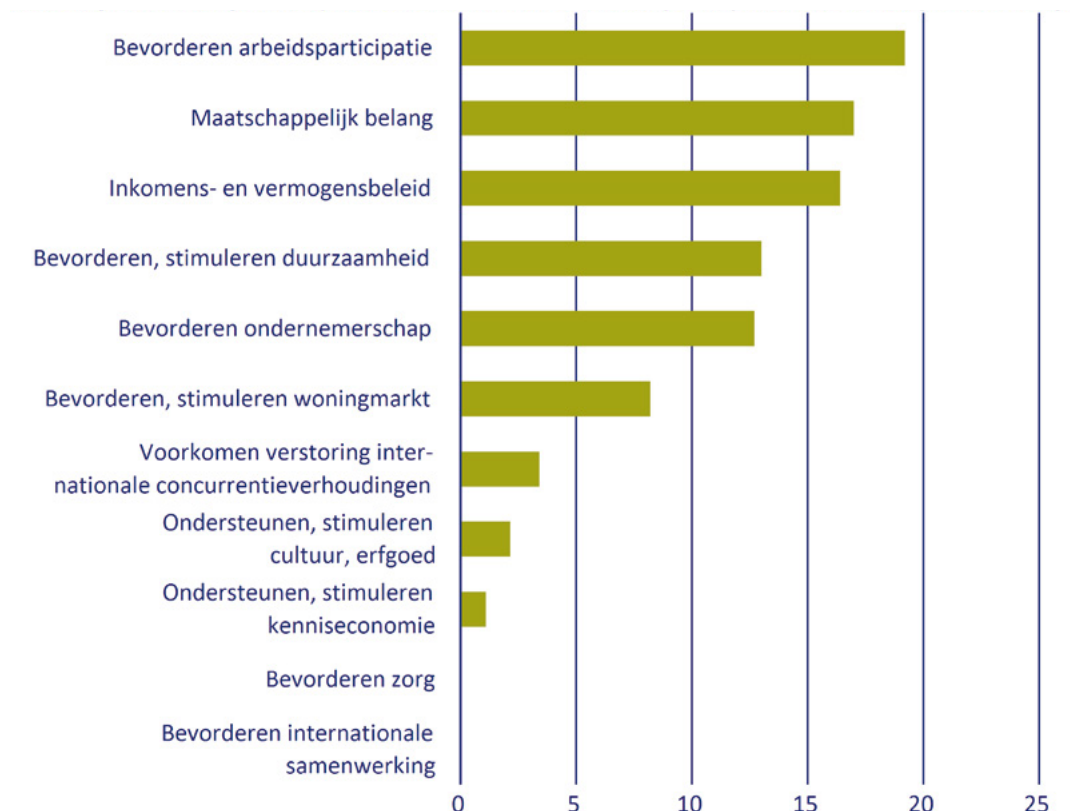


Bron: zie bijlage 1 bij dit rapport.

Figuur 12 Aantallen belastingfaciliteiten per doelstelling

Figuur 13 geeft een indeling naar doelstelling, gerelateerd aan de omvang van het financieel belang, voor zover bekend.

Belastingfaciliteiten gericht op het bevorderen van de arbeidsparticipatie hebben het grootste budgettaire belang



Bron: zie bijlage 1 bij dit rapport.

Figuur 13 Doelstellingen belastingfaciliteiten naar budgettair belang (in miljarden euro's)

De belastingfaciliteiten met het grootste bekende financiële belang hebben als doelstellingen: bevorderen arbeidsparticipatie, stimulering woningmarkt, ondersteuning van inkomens- en vermogensbeleid, bevorderen duurzaamheid, voorkomen van verstoring internationale concurrentieverhoudingen, het bevorderen van zorg en het bevorderen van het ondernemerschap (zie tabel 6).

Tabel 6 Grootste belastingfaciliteiten met een bekend financieel belang naar doelstelling
(in miljarden euro's)

Belastingfaciliteiten	Financieel belang	Doelstelling
IB/LB: Arbeidskorting	17,2	Bevorderen arbeidsparticipatie
IB: Eigenwoningregeling	8,1	Bevorderen, stimuleren woningmarkt
ACC: Vrijstelling accijns luchtvaartuigen	2,1	Voorkomen verstoring internationale concurrentieverhoudingen
IB: Inkomensafhankelijke combinatiekorting	2,0	Bevorderen arbeidsparticipatie
OB: Verlaagd tarief voedingsmiddelen horeca	1,8	Bevorderen ondernemerschap
IB: MKB-winstvrijstelling	1,5	Bevorderen ondernemerschap
IB: Zelfstandigenaftrek	1,5	Bevorderen ondernemerschap
VPB: Innovatiebox	1,4	Bevorderen ondernemerschap
IB: Landbouwvrijstelling	1,3	Bevorderen ondernemerschap
ACC: Vrijstelling accijns communautaire wateren	1,3	Voorkomen verstoring internationale concurrentieverhoudingen
VA: Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)	1,1	Bevorderen ondernemerschap
Eindtotaal	39,4	

Bron: Ontleend aan bijlage 1 van dit rapport.

3.3 Doelgroepen

In bijlage 1 hebben we per belastingfaciliteit de specifieke doelgroep opgenomen. Voor de grootste faciliteiten met een bekend financieel belang staan de doelgroepen weergegeven in tabel 7. In tabel 8 staan de doelgroepen van de grootste belastingfaciliteiten met een geschat financieel belang.

Tabel 7 Grootste belastingfaciliteiten met een bekend financieel belang naar doelgroep
(in miljarden euro's)

Belastingfaciliteiten	Financieel belang	Doelstelling	Doelgroep
IB\LB: Arbeidskorting	17,2	Bevorderen arbeidsparticipatie	Werknemer
IB: Eigenwoningregeling	8,1	Bevorderen, stimuleren woningmarkt	Belastingplichtige
ACC: Vrijstelling accijns luchtvaartuigen	2,1	Voorkomen verstoring internationale concurrentieverhoudingen	Ondernemers
IB: Inkomensafhankelijke combinatiekorting	2,0	Bevorderen arbeidsparticipatie	Belastingplichtige
OB: Verlaagd tarief voedingsmiddelen horeca	1,8	Bevorderen ondernemerschap	Consumenten
IB: MKB-winstvrijstelling	1,5	Bevorderen ondernemerschap	Ondernemers
IB: Zelfstandigenaftrek	1,5	Bevorderen ondernemerschap	Ondernemers
VPB: Innovatiebox	1,4	Bevorderen ondernemerschap	Vennootschappen
IB: Landbouwwijziging	1,3	Bevorderen ondernemerschap	Ondernemers/ vennootschap
ACC: Vrijstelling accijns communautaire wateren	1,3	Voorkomen verstoring internationale concurrentieverhoudingen	Ondernemers
VA: Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)	1,1	Bevorderen ondernemerschap	Ondernemers
Eindtotaal	39,4		

Bron: Ontleend aan bijlage 1 van dit rapport.

Tabel 8 Grootste belastingfaciliteiten met een geschat financieel belang naar doelgroep
(in miljarden euro's)

Belastingfaciliteiten	Financieel belang	Doelstelling	Doelgroep
IB/LB			
Heffingsvrij vermogen box 3	0,5 - 1,0	Inkomens- en vermogens beleid	Belastingplichtige box 3
Assurantiebelasting			
Vrijstelling levensverzekeringen	0,1 - 0,5	Inkomens- en vermogens beleid	Verzekeringnemer
Vrijstelling ongevallen-, invaliditeits- en arbeidsongeschiktheidsverzekeringen	0,1 - 0,5	Inkomens- en vermogens beleid	Verzekeringnemer
Vrijstelling ziekte- en ziektekostenverzekering, zorgverzekering	0,1 - 0,5	Bevorderen zorg	Verzekeringnemer
Vrijstelling werkloosheidsverzekeringen	0,1 - 0,5	Inkomens- en vermogens beleid	Verzekeringnemer
Vrijstelling zeeschepen en luchtvaartuigen	0,1 - 0,5	Voorkomen verstoring internationale concurrentieverhoudingen	Verzekeringnemer
Vrijstelling transportverzekeringen	0,1 - 0,5	Bevorderen ondernemerschap	Verzekeringnemer

Bron: Ontleend aan bijlage 1 van dit rapport.

3.4 Samengevat

De belastingfaciliteiten kennen verschillende vormen, doelstellingen en doelgroepen. De meest voorkomende vorm is de vrijstelling. Relatief veel belastingfaciliteiten (63) richten zich op het stimuleren van ondernemerschap. Omdat het financieel belang van een groot deel van de faciliteiten niet bekend is, kan niet per vorm of doelstelling worden bepaald welk totaalbedrag wordt ingezet om de doelstelling te realiseren. De doelstelling waaraan voor zover bekend het grootste aandeel van de belastingfaciliteiten (in financiële omvang € 19,2 miljard) wordt besteed, is het bevorderen van arbeidsparticipatie.

4 Verantwoording en evaluatie

In dit hoofdstuk gaan we in op de verantwoordelijkheid van ministers voor ‘hun’ belastingfaciliteiten, welke evaluaties naar specifiek belastinguitgaven zijn uitgevoerd en welke informatie het parlement over de belastingfaciliteiten en -instrumenten ontvangt. Wij hebben daarvoor onderzoek verricht naar ministeriële verantwoordelijkheden, verrichte evaluaties en informatievoorziening aan het parlement. Voor de instrumenten hebben wij de desbetreffende informatie niet voor alle regelingen integraal beoordeeld. Om die reden hebben wij onze bevindingen slechts voor de faciliteiten op regelingsniveau in dit rapport opgenomen.

4.1 Verantwoordelijkheid van ministers

Welke bewindspersoon is verantwoordelijk voor welke belastingfaciliteiten? Daartoe maken we een onderscheid tussen comptabele verantwoordelijkheid in de zin van de Comptabiliteitswet 2001 en verantwoordelijkheid voor het realiseren van beleidsdoelstellingen.

De staatssecretaris van Financiën is in comptabele zin verantwoordelijk voor alle belastingfaciliteiten. Bovendien is de staatssecretaris van Financiën verantwoordelijk voor de uitvoering van de belastingwetten en daarmee van de belastingfaciliteiten. De staatssecretaris ondertekent alle belastingwetten (en aanpassingen op deze wetten) en verantwoordt zich, met de minister van Financiën, tegenover het parlement over de belastingontvangsten in het financieel jaarverslag van het Rijk. Soms wordt een belastingwet ook ondertekend door een medebewindspersoon, als hij of zij uit hoofde van zijn of haar beleidsverantwoordelijkheid betrokken is bij (een aspect) van de desbetreffende belastingwet (zie bijlage 8).

In bijlage 6 bij de Miljoenennota 2017 (Toelichting op belastinguitgaven, inkomensbeperkende maatregelen en overige fiscale regelingen) en de toelichting daarop in internetbijlage 13 bij de Miljoenennota 2017 is wel de beleidsverantwoordelijkheid voor de belastinguitgaven opgenomen, maar niet voor alle belastingfaciliteiten. Om een indruk te kunnen geven bij wie de beleidsverantwoordelijkheid zou kunnen liggen, hebben wij alle belastingfaciliteiten gecategoriseerd naar beleidsterrein en daarmee naar ministers. In bijlage 4 hebben wij toegelicht op welke gronden wij deze indeling hebben opgesteld. Van 89 van de belastingfaciliteiten is niet vastgelegd waar de beleidsverantwoordelijkheid ligt. In die gevallen hebben wij zelf aan de hand van de beleidsterreinen van een minister een inschatting

gemaakt. Tabel 9 geeft een overzicht per ministerie naar aantallen faciliteiten en naar financieel belang.

Tabel 9 Verantwoordelijke ministers (in miljarden euro's en in aantallen belastingfaciliteiten)

Ministerie	Financieel belang	Aantal faciliteiten
SZW	19,7	7
EZ	13,7	63
WenR	8,2	6
IenM	5,6	28
FIN	2,5	40
OCW	1,6	12
VWS	0,1	18
BUIZA	0,0	4
DEF		1
Eindtotaal	51,3	179

Bron: Ontleend aan bijlage 1 van dit rapport.

De minister van SZW heeft het grootste aandeel in het financieel belang van de belastingfaciliteiten. En de minister van EZ heeft verreweg het grootste aantal faciliteiten. De minister van Wonen en Rijksdienst (WenR) is verantwoordelijk voor relatief weinig belastingfaciliteiten, maar die hebben wel een relatief groot financieel belang: € 8,2 miljard. Dat bedrag komt van veruit de grootste faciliteit: de eigenwoningregeling, waarover in de Miljoenennota uitsluitend het saldo aftrekbare financieringskosten eigen woning en de opbrengst uit het eigen woningforfait van € 8,1 miljard is opgenomen. Het resterende deel waarvoor de minister van Wonen en Rijksdienst verantwoordelijk is, betreft een klein aantal andere kleine faciliteiten zoals de kamerverhuurvrijstelling die in totaal optellen tot een financieel belang van € 0,1 miljard.

Tabel 10 geeft een overzicht van de belastingfaciliteiten met het grootste financiële belang bij de departementen SZW, EZ, WenR, lenM, Financiën en OCW.

Tabel 10 Overzicht van financiële omvang belastingfaciliteiten van departementen SZW, EZ, WenR, lenM, Financiën en OCW (in miljarden euro's)

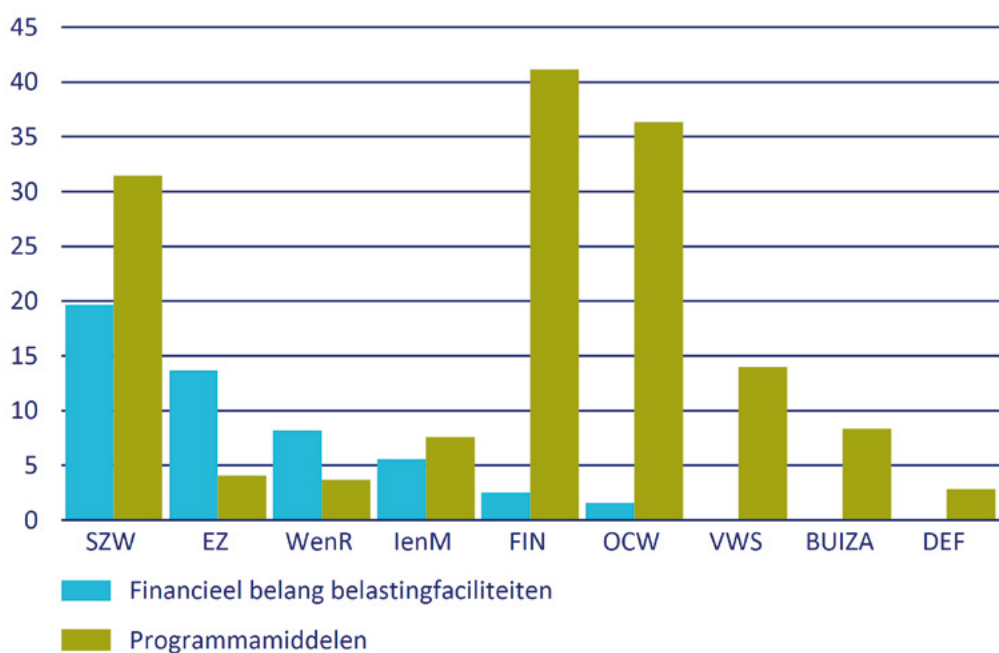
Faciliteit	Financieel belang
SZW	
Arbeidskorting	17,2
Inkomensafhankelijke combinatiekorting	2,0
Assurantiebelasting: vrijstelling ongevallen, invaliditeits en arbeidsongeschiktheidsverzekeringen	0,1 - 0,5
Assurantiebelasting: vrijstelling werkloosheidsverzekeringen	0,1 - 0,5
EZ	
Voedingsmiddelen horeca	1,8
MKB-winstvrijstelling	1,5
Zelfstandigenaftrek	1,5
Innovatiebox	1,4
Landbouwvrijstelling	1,3
Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)	1,1
Assurantiebelasting: vrijstelling zeeschepen en luchtvaartuigen	0,1 - 0,5
Assurantiebelasting: vrijstelling transportverzekeringen	0,1 - 0,5
WenR	
Eigen woning	8,1
lenM	
Vrijstelling accijns luchtvaartuigen	2,1
Vrijstelling accijns communautaire wateren	1,3
Financiën	
Vrijstelling rechten op bepaalde kapitaalsuitkeringen forfaitair rendement	0,9
Aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld	0,6
Box 3: heffingsvrij vermogen	0,5 - 1,0
Assurantiebelasting: Vrijstelling levensverzekeringen	0,1 - 0,5

OCW	
Boeken, tijdschriften, week- en dagbladen	0,5
Kermissen, attractieparken, dierentuinen, sportwedstrijden en -accommodatie	0,4

Bron: Ontleend aan bijlage 1 bij dit rapport.

Relatieve omvang van de belastingfaciliteiten

Om het relatieve financiële belang van de belastingfaciliteiten aan te geven, hebben we een vergelijking gemaakt tussen de omvang van de belastingfaciliteiten en die van de programmamiddelen van de departementen (zie figuur 14). Over de programmamiddelen leggen de ministers verantwoording af in hun jaarverslag. Belastingfaciliteiten zijn sterk vergelijkbaar met programma-uitgaven vanwege hun beleidsfunctie, maar ze zijn dat in comptabele zin niet. Ook de beheersing van de geldstroom is anders.



Bron: Miljoenennota 2016 en ontwerpbegrotingen 2016.

Figuur 14 Financieel belang belastingfaciliteiten ten opzichte van programmamiddelen in 2016 per departement (in miljarden euro's)

4.2 Informatievoorziening over belastingfaciliteiten aan parlement

Zoals wij hiervoor opmerkten, ontvangt het parlement over het grootste deel van de 179 belastingfaciliteiten (bijlage 1) geen periodieke informatie. Hieronder is beschreven waarover wel informatie aan het parlement wordt verstrekt.

Over de belastinguitgaven, zoals gedefinieerd door het Ministerie van Financiën, wordt jaarlijks informatie verstrekt in de Miljoenennota en in haar (internet) bijlagen. De belastinguitgaven vallen per definitie onder onze categorie belastingfaciliteiten. Van de 79 belastinguitgaven in de Miljoenennota 2017 zijn er 3 niet in ons overzicht van belastingfaciliteiten opgenomen, omdat 2 regelingen overgangsrecht betreffen⁵ en 1 regeling⁶ nog niet door het parlement is aangenomen. Voor de doorschuifregeling stakingswinst is in de Miljoenennota 1 regeling opgenomen, terwijl deze faciliteit uit 10 verschillende sub-regelingen bestaat. Iets vergelijkbaars geldt voor de doorschuifregeling aanmerkelijk belang. Hiervoor is in de Miljoenennota 1 regeling opgenomen, terwijl deze faciliteit 6 sub-regelingen betreft. Per saldo levert de informatie over de 79 belastinguitgaven uit de Miljoenennota voor 90 (79–3+14) regelingen uit onze categorie belastingfaciliteiten informatie op.

Naast de informatie over de belastinguitgaven bevat de Miljoenennota sinds 2016 informatie over het budgettaire beslag van de fiscale behandeling van de eigen woning (het gesaldeerde, budgettaire beslag van de aftrek financieringskosten eigen woning en het eigenwoningforfait) en de pensioenen. Van deze twee regelingen valt de aftrek van de financieringskosten voor de eigen woning binnen onze categorie belastingfaciliteiten.

In de Miljoenennota 2017 is de informatie uitgebreid met budgettaire informatie over 21 overige fiscale regelingen. Van deze overige fiscale regelingen vallen er 10 binnen onze definitie van belastingfaciliteiten. In totaal wordt daarmee in de Miljoenennota 2017 dus over 101 belastingfaciliteiten informatie verstrekt.

De Rijksbegrotingsvoorschriften schrijven voor dat de departementen in de ontwerp-begrotingen alle belastinguitgaven toebedelen aan de gerelateerde beleidsdoelstellingen en deze vermelden in de artikelsgewijze toelichting van de begroting. Indien de belastinguitgave tegelijkertijd bij verschillende beleidsartikelen als instrument wordt ingezet op één of verschillende begrotingen wordt het instrument in de beleidsagenda toegelicht waarbij ook de budgettaire gegevens worden gepresenteerd. Bij inzet van de belastinguitgaven als instrument van beleid moeten het gebruik, de effecten en de budgettaire consequenties worden vermeld.

Van de 79 in de Miljoenennota genoemde belastinguitgaven zijn er 75 in de departementale ontwerpbegrotingen opgenomen, 4 belastinguitgaven worden niet vermeld.⁷ Daarnaast is informatie over 3 van de 21 overige fiscale regelingen in de departementale ontwerpbegrotingen opgenomen.⁸ Deze drie regelingen vallen ook binnen onze definitie van belastingfaciliteiten. Overigens is deze informatieverstrekking niet voorgeschreven.

In het jaarlijkse Belastingplan dat aan de Staten-Generaal wordt verstrekt, worden maatregelen en (beleidsmatige) wijzigingen in de faciliteiten meegenomen als die financiële gevolgen hebben. Het parlement krijgt informatie in de vorm van afzonderlijke wets-trajecten, maar ook brieven en studies: bijvoorbeeld het rapport van de studiegroep Duurzame Groei (Economische Zaken, 2016). Tevens publiceert de minister van Financiën jaarlijks op Prinsjesdag de fiscale sleuteltabel, met informatie over onder andere belasting-tarieven en -schijven. Deze brieven en studies bieden geen integraal overzicht van alle voor departementen relevante belastingfaciliteiten.

De informatie over belastingfaciliteiten in ontwerpbegrotingen is extracomptabele informatie (dus niet in de desbetreffende begroting geconsolideerde informatie). Autorisatie van het financieel belang van belastingfaciliteiten geschiedt voornamelijk impliciet, namelijk door de kennisname van het parlement van de geraamde belastingontvangsten in de begroting van de minister van Financiën (Algemene Rekenkamer, 2003).

4.3 Evaluaties belastingfaciliteiten

Zoals opgenomen in hoofdstuk 1 beschouwen wij de belastinguitgaven als een deelvverzameling van de belastingfaciliteiten. Belastinguitgaven moeten formeel minimaal eens in de vijf jaar geëvalueerd worden. Het kabinet hanteert hierbij een praktische stelregel, namelijk dat aangesloten wordt bij de periodiciteit van de beleidsdoorlichtingen. Essentieel hiervoor is wel dat belastinguitgaven toegedeeld worden aan de gerelateerde beleidsdoelstellingen en dat ze worden vermeld in de begroting. Voor belastinguitgaven die niet worden opgenomen in de begroting, hanteert het kabinet een afwegingskader (Financiën, 2015) met de volgende vragen:

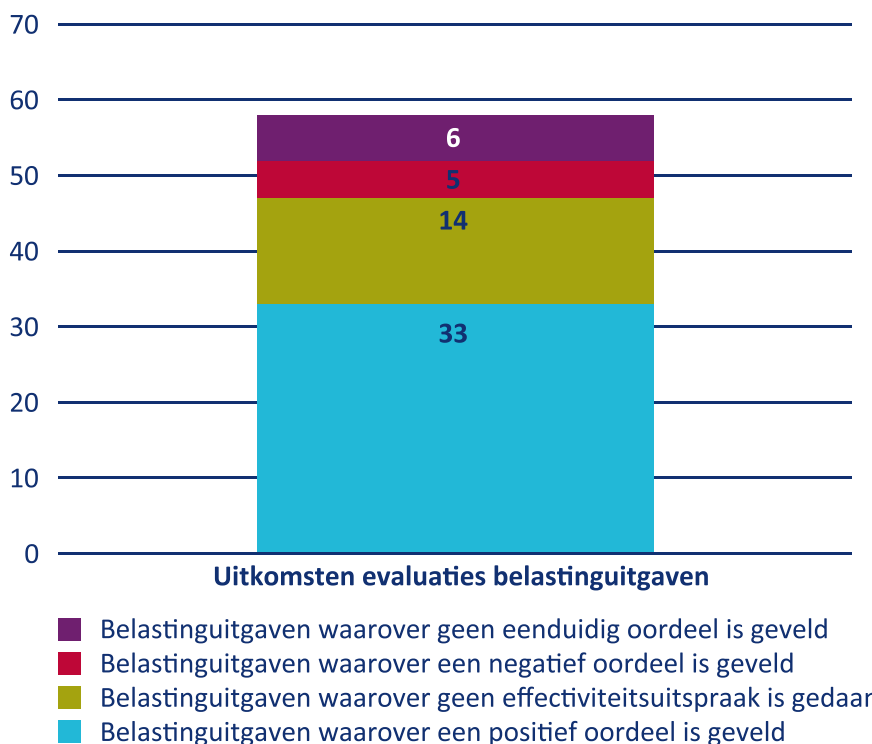
1. Is een (hernieuwde) beleidsafweging van overheidsmiddelen aan de orde of is er sprake van een beoogde beleidswijziging?
2. Is er voldoende tijd verstreken dat het instrument heeft kunnen leiden tot mogelijke effecten?

3. Is er voldoende tijd verstreken voor het beschikbaar zijn van datagegevens over het gebruik van de faciliteit?
4. Is er sprake van een voldoende substantieel beslag?

Als het antwoord op bovenstaande vragen positief is, vindt het kabinet het wenselijk om een evaluatie uit te voeren. Het kabinet is van mening dat voor belastinguitgaven met een gering financieel belang de kosten van een evaluatie in de meeste gevallen niet opwegen tegen de toegevoegde waarde ervan. Ook als een belastinguitgave in Europees verband verplicht is, wordt geen evaluatie gepland, zoals toegelicht in de Miljoenennota. In figuur 15 is een overzicht gegeven van de evaluaties van de belastinguitgaven.

Onder de huidige wetgeving zijn er volgens de Miljoenennota 79 belastinguitgaven. Aangezien 2 regelingen overgangsrecht betreffen en 1 regeling nog niet door het parlement is aangenomen, zouden 76 van de 79 belastinguitgaven periodiek geëvalueerd moeten worden. Hiervan zijn er 58 inderdaad geëvalueerd (zie figuur 15). Van deze 58 zijn er 47 opnieuw ingepland voor een evaluatie en 11 niet: voor 5 omdat de regeling uit internationale verdragen voortvloeit of omdat de regeling wordt afgeschaft; bij 6 belastinguitgaven is geen nieuwe evaluatie voorzien vanwege niet-substantieel financieel beslag.⁹ Over 14 van de 58 geëvalueerde belastinguitgaven is geen effectiviteitsuitspraak gedaan, over 33 is een positief oordeel geveld en over 5 uitgaven een negatief oordeel. Over de overige uitgaven was er geen eenduidige uitspraak.

Bij ruim de helft van de belastinguitgaven is in de evaluatie* een positief effect geconstateerd



* In totaal waren er in 2016 76 belastinguitgaven, waarvan 18 belastinguitgaven (nog) niet zijn geëvalueerd.

Bron: zie bijlage 1 bij dit rapport

Figuur 15 Overzicht evaluaties van de belastinguitgaven

Van de 76 te evalueren belastinguitgaven zijn er dus 18 (nog) niet geëvalueerd. Hiervan hoeven er 6 ook niet (meer) geëvalueerd te worden door het kabinet, omdat zij voortvloeien uit EU-regelgeving (bijvoorbeeld vrijstelling omzetbelasting voor sportclubs, post, vakbonden en fondswerving en teruggaaf belasting zware motorrijtuigen voor internationaal gecombineerd vervoer). Voor 7 faciliteiten is een evaluatie gepland¹⁰, voor 5 (nog) niet.¹¹

Een regeling niet evalueren kan een afwijking van de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek betekenen. Niet evalueren betekent dat zowel de minister als het parlement geen inzicht krijgen in de doelmatigheid van de regelingen, waardoor zij niet kunnen afwegen of het

met het ingezette instrument beoogde beleidsdoel inderdaad is gerealiseerd en of dat doelmatig is gebeurd.

Overige belastingfaciliteiten

Voor de belastingfaciliteiten die geen belastinguitgaven zijn, geldt geen evaluatieverplichting. Dit zijn er 89. Het parlement krijgt over de doelmatigheid van deze regelingen niet op structurele wijze informatie. Dit wil overigens niet zeggen dat er geen evaluaties worden uitgevoerd. Zo kan een verantwoordelijk minister het parlement op eigen initiatief of op verzoek van het parlement informeren over een evaluatie van een belastingfaciliteit. Voorbeelden zijn de evaluatie van de innovatiebox (Financiën, 2016c) en de evaluatie van 'autogerelateerde belastingen' (Financiën, 2014b).

Indien beleidsevaluaties van belastingfaciliteiten niet worden uitgevoerd, kan het parlement niet afwegen of de faciliteit moet worden gecontinueerd, beëindigd of in aangepaste vorm voortgezet.

4.4 Samengevat

De staatssecretaris van Financiën is verantwoordelijk voor uitvoering van de belastingwetgeving en daarmee de belastingfaciliteiten. Van 89 belastingfaciliteiten is onduidelijk waar de beleidsmatige verantwoordelijkheid ligt.

Voor in totaal 89 van de 179 belastingfaciliteiten geldt geen evaluatieverplichting. Voor de belastinguitgaven is dat verplicht, voor de andere faciliteiten momenteel niet. Het wordt dus voor veel van de belastingfaciliteiten niet duidelijk of het achterliggende beleid op een effectieve manier wordt bereikt en tegen welke kosten.

Het parlement ontvangt hierdoor over een beperkt aantal faciliteiten periodiek informatie: de Miljoenennota bevat in een bijlage informatie over de belastinguitgaven. Voor de belastinguitgaven zijn (financiële) afspraken gemaakt over: toetsing vooraf (volgens een toetsingskader), budgettering, monitoring, evaluatie en informatievoorziening. Voor de overige belastingfaciliteiten (89) bestaan geen vergelijkbare afspraken en daarover ontvangt het parlement dan ook niet stelselmatig informatie.

5 Reactie minister en nawoord Algemene Rekenkamer

Van de staatssecretaris van Financiën ontvingen we op 24 januari 2017 een reactie op ons conceptrapport. In dit hoofdstuk geven we een integrale weergave van de reactie van de staatssecretaris (zie § 5.1, ook te vinden op onze website www.rekenkamer.nl) en ons nawoord daarbij (zie § 5.2).

5.1 Integrale reactie staatssecretaris van Financiën

“Hierbij stuur ik u, mede namens de Minister van Financiën, de reactie op het rapport ‘Zicht op belastingverlichtende regelingen’ van 23 december 2016. Eerst treft u algemene opmerkingen aan en daarna de reactie op uw bevindingen.

Algemene reactie

Met veel genoegen heb ik kennisgenomen van het rapport van de Algemene Rekenkamer (ARK). U geeft aan dat de complexiteit van het huidige stelsel de uitvoerbaarheid van het heffen van belastingen bemoeilijkt. Daarnaast verwijst u naar verschillende studiecmissies die onder andere een verbreding van de belastinggrondslag in combinatie met lagere belastingtarieven bepleiten. Ten behoeve van deze discussie inventariseert de ARK fiscale regelingen in Nederland voor zover deze de belastingontvangsten beperken. Het rapport heeft als doel om meer transparantie en inzicht te bieden in dergelijke fiscale regelingen. Met dit inzicht kan het parlement beoordelen of beleidsdoelstellingen worden bereikt door het inzetten van deze regelingen, en dat afwegen tegen het beslag op de schatkist. Het rapport is inventariserend van aard; bijgevolg zijn er geen aanbevelingen opgenomen.

In het rapport is een nuttige inventarisatie gemaakt van fiscale regelingen. Vervolgens is een lijst van belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten opgesteld, op grond van een door u ontwikkelde definitie. Zoals u aangeeft, zijn er tal van regelingen die van invloed zijn op de belastingopbrengsten en die maatschappelijke effecten hebben. Een overzicht van deze regelingen is zonder meer waardevol.

Het kabinet onderschrijft het grote belang van meer transparantie over fiscale regelingen. Een belangrijke stap is gezet door het overzicht in bijlage 6 ‘Belastinguitgaven, inkomsten-beperkende regelingen en overige fiscale regelingen’ van de Miljoenennota 2017 uit te breiden met ruim twintig additionele regelingen, die volgens de gehanteerde definitie in de bijlage geen belastinguitgave zijn, maar wel een substantieel budgettair belang hebben en beleidsmatig relevant zijn. Het streven is om voor de jaarlijks te publiceren lijst van

regelingen in bijlage 6 van de Miljoenennota de budgettaire en beleidsmatige relevantie van fiscale regelingen centraal te stellen, ongeacht of regelingen voldoen aan de gehanteerde definitie van belastinguitgave. De ambitie is om ook in de komende Miljoenennota additionele regelingen in deze bijlage op te nemen. Uw rapport is daarmee in lijn met de richting die is ingeslagen.

Ook de Studiegroep Begrotingsruimte heeft in het vorig jaar verschenen rapportⁱ aandacht besteed aan zogenoemde grondslagversmallers. In het rapport wordt aangegeven dat de beheersing binnen het inkomstenkader kan worden verbeterd door de monitoring van grondslagversmallers die buiten de definitie van belastinguitgave vallen ook op te nemen in de bijlage van de Miljoenennota: 'In de huidige opzet blijft deze informatie beperkt tot de fiscale regelingen voor pensioenen en de eigen woning en de belastinguitgaven. De beleidsinformatie over de grondslagversmallers die onderdeel uitmaken van de primaire heffingstructuur zijn budgettair evenzeer van belang.' De Studiegroep wijst er ook op dat 'de reikwijdte van de periodieke evaluatieverplichting kan worden verbreed. Deze geldt nu voor alle belastinguitgaven, maar niet voor de grondslagversmallers in de primaire heffingsstructuur. Het budgettaire belang en de beleidsrelevantie zijn belangrijkere criteria voor het uitvoeren van evaluaties (blz. 39).'ⁱⁱ

Definitiegebruik

In het rapport heeft de ARK op basis van een eigen definitie drie soorten fiscale regelingen geïnterpreteerd: belastingfaciliteiten, belastinginstrumenten en overige belastingregelingen. Hierbij geeft u aan dat op deze manier de groep geïdentificeerde fiscale regelingen ruimer is dan de lijst waarover in de bijlage van de Miljoenennota wordt bericht.

Het definiëren van een 'belastingfaciliteit' of 'belastinguitgave' is, zoals ook in uw rapport staat beschreven, vatbaar voor discussie. Er zal, ongeacht de gehanteerde definitie, altijd een grijs gebied zijn van regelingen waar discussie zal zijn of die regelingen wel of niet onder de definitie vallen. Uw overzicht van fiscale regelingen, inclusief een expliciete vermelding en verantwoording van de gehanteerde definities, levert zeer bruikbare informatie op. Wij delen de wens om tot een bruikbaar overzicht te komen van fiscale regelingen van het Rijk. Het kabinet is de weg naar uitbreiding van bijlage 6 van de Miljoenennota

i Rijksoverheid (2016). *15e rapport Studiegroep Begrotingsruimte: Van Saldosturing naar stabilisatie*.

ii Idem.

al ingeslagen. Bij het uitbreiden van de lijst regelingen in genoemde bijlage zal het kabinet zich laten leiden door overwegingen van budgettaire omvang, beleidsrelevantie. In beginsel heeft het de voorkeur om deze lijst zo breed mogelijk te maken, maar daarbij zal ook een afweging moeten worden gemaakt voor wat de betreft de beschikbare personele capaciteit. Voor de verdere doorontwikkeling van genoemde bijlage zal ik mij tevens laten inspireren door de inventarisatie in uw rapport.

Bevindingen rapport

Per belastingfaciliteit zijn de volgende zes vragen onderzocht: (i) welke vorm heeft een faciliteit (bijvoorbeeld aftrekpost of vrijstelling); (ii) is het financieel belang bekend en zo ja, om welk financieel belang gaat het; (iii) wat zijn de doelstellingen en doelgroepen; (iv) welk bewindspersoon draagt de verantwoordelijkheid bij begroten en verantwoording; (v) wordt het parlement periodiek geïnformeerd over deze faciliteit; en (vi) is de belastingfaciliteit conform de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid? Per (door de ARK benoemde) belastinginstrument is onderzocht welk financieel belang ermee is gemoeid. Op basis van deze aspecten komt het rapport tot een aantal bevindingen.

Uw belangrijkste bevinding is dat het parlement op dit moment geen periodiek geactualiseerd totaalbeeld heeft van de fiscale regelingen in Nederland die de belastingontvangsten beperken. Het ontbreekt volgens uw rapport voor een groot deel van de belastingfaciliteiten aan inzicht of de beoogde doelen en effecten zijn behaald, en tegen welke prijs, mede omdat er voor veel van de door u geïnventariseerde belastingfaciliteiten geen evaluatieverplichting bestaat. Voorts geeft u aan dat bij 94² belastingfaciliteiten onduidelijk is waar de inhoudelijke verantwoordelijkheid ligt. Tot slot merkt u op dat bij de geïnventariseerde belastinginstrumenten niet van elk instrument een budgettair belang bekend is.

Reactie:

Uw bevindingen over het ontbreken van een geactualiseerd totaaloverzicht moeten worden gezien in de context van de in de bijlage van de Miljoenennota gehanteerde definitie. De ARK introduceert een nieuwe definitie die leidt tot een andere lijst dan waarover gerapporteerd wordt in de Miljoenennota. U maakt een telling van het aantal belastingfaciliteiten waarvoor geen evaluatieverplichting bestaat. Daarmee ontstaat mogelijk de suggestie dat het wenselijk is dat er een evaluatieverplichting bestaat voor alle door uw geïnventariseerde belastingfaciliteiten. Een integraal en volledig overzicht en evaluatieprogramma kan weliswaar nuttig zijn, maar is een kostbare aangelegenheid. Het

streven naar volledigheid zou een aanzienlijke intensivering van het evaluatieprogramma betekenen en ten koste gaan van de bestaande capaciteit en andere prioriteiten. Gegeven de beperkt beschikbare middelen kiest het kabinet ervoor om pragmatisch te werk te gaan en met voorrang te evalueren waar dat beleidsmatig en budgettair het meest relevant is.

In het algemeen merk ik voorts op dat er in bestanden van de Belastingdienst geen informatie beschikbaar is over regelingen die zijn vormgegeven als vrijstelling en waarvoor er geen aangifteplicht bestaat. Dit geldt eens te meer waar situaties wettelijk gezien buiten de heffings sfeer vallen, maar door toepassing van de definitie van de ARK wel als belastingfaciliteit worden beschouwd.

Wat betreft de beleidsverantwoordelijkheid voor de fiscale regelingen ben ik als Staatssecretaris van Financiën, zoals ook aangegeven in het rapport, primair verantwoordelijk voor de belastingwetten. Voor een aantal regelingen is een gedeelde beleidsverantwoordelijkheid met een andere bewindspersoon in de wet expliciet vastgelegd. Het kabinet acht het niet werkbaar om bij elke faciliteit, waar relevant, ook expliciet een andere bewindspersoon medeverantwoordelijk te maken. Besluitvorming over bijvoorbeeld heffingskortingen en tarieven kan niet los worden gezien van de effecten op de koopkracht. Daarom zal er bij de vaststelling daarvan altijd afstemming zijn met de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.

Voorts besteedt het rapport aandacht aan de interpretatie van cijfers over het budgettaire belang van fiscale regelingen. U geeft daarbij aan dat het uitgangspunt van het kabinet is dat budgettaire effecten van afzonderlijke fiscale beleidsmaatregelen worden geraamd en gepresenteerd zónder rekening te houden met eventuele gedragseffecten die zo'n maatregel (blz. 20). Naar aanleiding van de aanbevelingen van de Studiegroep Begrotingsruimte is inmiddels een proces in gang gezet om bij beleidswijzigingen eerste orde-gedragseffecten mee te nemen. Hiermee zal ook rekening worden gehouden bij het afschaffen dan wel aanpassen van bestaande fiscale regelingen. Recent heeft het CPB aangegeven dat bij de doorrekening van de verkiezingsprogramma's ('Keuzes in Kaart') rekening zal worden gehouden met eerste-ordegedragseffecten.ⁱⁱⁱ

iii CPB (2016). *Startnotitie Keuzes in Kaart 2018-2021, aanvullende informatie*.

Slotwoord

Ten slotte blijkt uit het rapport eens te meer de noodzaak om het fiscale stelsel te vereenvoudigen. Ik ga ervan uit dat dit rapport zal bijdragen aan de beoordeling van het parlement of het palet van de huidige fiscale regelingen nog effectiever kan worden ingezet en of op onderdelen vereenvoudiging mogelijk is. Ik vertrouw erop u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd.”

5.2 Nawoord Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer constateert dat de staatssecretaris van Financiën de bevindingen in het rapport onderschrijft. De staatssecretaris geeft daarnaast in zijn reactie aan dat hij zijn beleid van meer transparantie over fiscale regelingen voort wil zetten. Hij memoreert daarbij onder andere aan het uitbreiden van bijlage 6 “Belastinguitgaven, inkomstenbeperkende regelingen en overige fiscale regelingen” van de Miljoenennota met additionele regelingen.

De staatssecretaris geeft in zijn slotwoord zijn conclusie dat uit het rapport blijkt dat het noodzakelijk is het fiscale stelsel te vereenvoudigen. Wij zijn het met de staatssecretaris eens dat een herziening van het belastingstelsel een kans biedt om zowel de uitvoerbaarheid van het fiscale stelsel als het zicht op de effectiviteit van de fiscale regelingen te verbeteren.

Bijlagen

- 1 Belastingfaciliteiten
- 2 Belastinginstrumenten
- 3 Overzicht financieel belang belastingwetten
- 4 Onderzoeksaanpak
- 5 Definities en begrippen
- 6 Lijst van gebruikte afkortingen
- 7 Literatuur
- 8 Noten

Bijlage 1

Belastingfaciliteiten

Het onderdeel met alle informatie over de 179 belastingfaciliteiten is heel uitgebreid en omvangrijk. Het totale overzicht is tegelijkertijd aan het Ministerie van Financiën gestuurd. Voor de leesbaarheid van deze bijlage hebben wij een samenvatting opgenomen: naam van de faciliteit, de belastingwet en artikel, belastinguitgave (ja/nee) en budgettair belang. Wij verwijzen voor de uitgebreide bijlage 1 naar onze website.

Naam faciliteit	Belastingwet	Artikel	Belastinguitgave	Inschatting budgettair belang
Vrijstelling accijns scheepvaart	ACC	66, eerste lid, onderdeel a	Ja	1.284
Vrijstelling accijns luchtvaartuigen	ACC	66, eerste lid, onderdeel b	Ja	2.123
Vrijstelling accijns diplomatieke diensten	ACC	69, eerste lid, onderdelen a, b, c en d en tweede lid	Nee	
Verlaagd tarief kleine brouwerijen	ACC	7, derde lid	Ja	2
Teruggaaf accijns LPG openbaar vervoer en reinigingsdiensten	ACC	71b en 71c	Nee	
Teruggaaf accijns LPG glastuinbouw	ACC	71e	Nee	
Degressief tarief energiebelasting	BM-EB	59	Nee	
Verlaagd tarief glastuinbouw	BM-EB	60	Ja	116
Teruggaaf grootverbruik	BM-EB	66	Ja	5
Teruggaaf aardgas blokverwarming	BM-EB	67	Nee	
Salderingsregeling	BM-EB	50, tweede lid	Nee	67
Verlaagd tarief; lokaal opgewekte elektriciteit	BM-EB	59a	Nee	
Heffingsvermindering vast bedrag per elektriciteitsaansluiting	BM-EB	63, tweede lid	Nee	
Lokaal opgewekte duurzame energie	BM-EB	64, eerste en tweede lid	Ja	-
Teruggaaf kerkgebouwen	BM-EB	69, eerste lid	Ja	8
Teruggaaf non-profit instellingen	BM-EB	69, tweede en derde lid	Ja	23
Teruggaaf voor belasting op aardgas dat wordt gebruikt als brandstof voor vaartuigen op communautaire wateren, met inbegrip van de visserij	BM-EB	70a, eerste lid	Nee	

Teruggaaf taxi's	BPM	16	Ja	43
Vrijstelling motorrijtuigen diploma- tiek vertegenwoordigers, inter- nationale organisaties	BPM	13, eerste lid	Nee	≤ 10
Vrijstelling bestelauto ondernemer	BPM	13a	Nee	500
Teruggaaf lijkwagens en voertuigen vervoer rolstoelgebruikers in groepsverband	BPM	15, eerste lid, onderdelen e en g	Nee	≤ 10
Teruggaaf ambulances	BPM	15, eerste lid, onderdeel d	Ja	1
Teruggaaf voertuigen geldtransport	BPM	15, eerste lid, onderdeel i	Nee	≤ 10
Teruggaaf kleine invalidenver- tuigen, dierenambulances	BPM	15, eerste lid, onderdelen c en h	Nee	≤ 10
Teruggaaf bestelauto's gehandi- capten	BPM	15a	Nee	≤ 10
Zuinige auto's uitstootafhankelijk tarief	BPM	9 leden 1 en 2 en 9c	Nee	
Vrijstelling levensverzekeringen	BRV-ASB	24, eerste lid, onderdeel a	Nee	100-500
Vrijstelling ongevallen, invaliditeits en arbeidsongeschiktheidsverzeke- ringen	BRV-ASB	24, eerste lid, onderdeel b	Nee	100-500
Vrijstelling ziekte- en ziektekosten- verzekering, zorgverzekering ZVW	BRV-ASB	24, eerste lid, onderdeel c	Nee	100-500
Vrijstelling werkloosheidverzeke- ringen	BRV-ASB	24, eerste lid, onderdeel d	Nee	100-500
Vrijstelling zeeschepen en lucht- vaartuigen	BRV-ASB	24, eerste lid, onderdeel e	Nee	100-500
Vrijstelling transportverzekeringen	BRV-ASB	24, eerste lid, onderdeel f	Nee	100-500
Vrijstelling exportkredietverzeke- ringen	BRV-ASB	24, eerste lid, onderdeel h	Nee	10-100
Verlaagd tarief woningen	BRV-OVB	14, tweede lid	Nee	
Vrijstelling bedrijfsopvolging	BRV-OVB	15, eerste lid, onderdeel b	Ja	16
Vrijstelling landinrichting	BRV-OVB	15, eerste lid, onderdeel l	Ja	1
Vrijstelling Bureau Beheer Land- bouwgronden	BRV-OVB	15, eerste lid, onderdeel m	Ja	-
Vrijstelling cultuurgrond	BRV-OVB	15, eerste lid, onderdeel q	Ja	115
Vrijstelling natuurgrond	BRV-OVB	15, eerste lid, onderdeel s	Ja	4
Vrijstelling stedelijke herstructure- ring	BRV-OVB	15, eerste lid, onderdelen n, o en oa	Ja	2
Teruggaaf internationaal gecombi- neerd vervoer	BZM	14a, eerste lid	Ja	-

Vrijstelling vervoer van kermis- of circusbenodigdheden	BZM	15, eerste lid, onderdeel f	Nee	
Aftrek voor scholingsuitgaven (studiekosten)	IB	6.1, tweede lid 2, onderdeel f	Ja	206
Aftrek kosten monumentenwoning	IB	6.1, tweede lid, onderdeel g	Ja	57
Inkomensafhankelijke combinatiekorting	IB	8.14a	Nee	2.023
Heffingskorting groen beleggen	IB	8.19	Ja	34
Kamerverhuurvrijstellig	IB box 1	3.114	Ja	51
Omzetting oudedagsreserve in lijfrente	IB box 1	3.1, tweede lid onderdeel i en 3.128	Nee	
Omzetting stakingswinst in lijfrente	IB box 1	3.1, tweede lid, onderdeel i en 3.129	Nee	
Eigenwoning	IB box 1	3.110 t/m 3.123	Nee	8.100
Aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld	IB box 1	3.123a	Ja	607
Zuinige auto's uitstootafhankelijk tarief	IB box 1	3.20, tweede lid en achtttiende lid	Nee	
FOR (fiscale oudedagsreserve)	IB box 1	3.53 en 3.67 t/m 3.73	Ja	51
Winst uit onderneming: doorschuiving of staking door ontbinding huwelijksgemeenschap	IB box 1	3.59, tweede lid	Ja	
Winst uit onderneming: doorschuiving bij staking door overlijden	IB box 1	3.62	Ja	
Winst uit onderneming: doorschuiving naar ondernemers	IB box 1	3.63	Ja	
Winst uit onderneming: doorschuiving via te conserveren inkomen naar andere onderneming	IB box 1	3.64	Ja	
Winst uit onderneming: omzetting in een NV of BV	IB box 1	3.65	Ja	
Zelfstandigenaftrek	IB box 1	3.76	Ja	1.512
Extra zelfstandigenaftrek starters	IB box 1	3.76, derde lid	Ja	76
Aftrek speur- en ontwikkelingswerk	IB box 1	3.77	Ja	8
Meewerkaftrek	IB box 1	3.78	Ja	7
Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid	IB box 1	3.78a	Ja	1
Stakingsaftrek	IB box 1	3.79	Ja	15
MKB-winstvrijstelling	IB box 1	3.79a	Nee	1.537

Reisaftrek OV	IB box 1	3.87	Nee	10-100
Keuzemogelijkheid bij het houden van kostgangers	IB box 1	3.97	Nee	
Doorschuiving stakingswinst	IB box 1	3.98	Ja	250
Doorschuiving bij overgang krachtens huwelijksvermogensrecht	IB box 1	3.98c	Ja	
Doorschuiving bij overgang krachtens verdeling van een huwelijks-gemeenschap anders dan door overlijden	IB box 1	3.98d	Ja	
Doorschuiving inkomen uit aanmerkelijk belang	IB box 2	4.17	Ja	100
Overdracht aandelen krachtens erfrecht	IB box 2	4.17a	Ja	
Overgang aandelen bij verdeling nalatenschap binnen 2 jaar	IB box 2	4.17b	Ja	
Overdracht aandelen krachtens schenking	IB box 2	4.17c	Ja	
Vrijstelling aanspraken op netto-lijfrenten	IB box 3	5.16	Nee	
Vrijstelling aanspraken netto-pensioenen	IB box 3	5.17	Nee	
Heffingsvrij vermogen	IB box 3	5.5	Nee	500-1000
Vrijstelling bos- en natuurterreinen	IB box 3	5.7	Ja	7
Vrijstelling voorwerpen van kunst en wetenschap forfaitair rendement	IB box 3	5.8	Ja	6
Vrijstelling rechten op kapitaalsuitkering bij overlijden forfaitair rendement	IB box 3	5.10, onderdeel a	Ja	26
Vrijstelling rechten op bepaalde kapitaalsuitkeringen forfaitair rendement	IB box 3	5.10, onderdeel b	Ja	938
Vrijstelling groen beleggen forfaitair rendement	IB box 3	5.13	Ja	53
Keuzerecht/30%-regeling	IB/LB	2.6 IB jo. 31a, tweede lid, onderdeel e LB	Nee	851
Arbeidskorting	IB/LB	8.11 IB jo. 22a LB	Nee	17.156
Werkbonus	IB/LB	8.12 IB jo. 21c onderdeel c LB	Ja	27
Bosbouwvrijstelling	IB/VPB	3.11 IB jo. 8 VPB	Ja	5

Landbouwvrijstelling	IB/VPB	3.12 IB jo. 8 VPB	Ja	1.342
Vrijstelling vergoeding bos- en natuurbeheer	IB/VPB	3.13, eerste lid, onderdeel g, IB jo. 8 VPB	Ja	7
Vrijstelling subsidies project Anders betalen voor Mobiliteit / Beter Benutten	IB/VPB	3.13, eerste lid, onderdeel i, IB jo. 8 VPB	Nee	≤ 10
Keuzeregime winst uit zeescheepvaart (tonnagebelasting)	IB/VPB	3.22 t/m 3.24 IB jo. 8 VPB	Ja	120
Afschrijving immateriële activa	IB/VPB	3.30, derde lid IB jo. 8 VPB	Nee	
Vervroegde afschrijving milieu-investeringen (VAMIL)	IB/VPB	3.31 IB jo. 8 VPB	Ja	40
Willekeurige afschrijving starters	IB/VPB	3.34 IB jo. 8 VPB	Ja	8
Willekeurige afschrijving zeeschepen	IB/VPB	3.34 IB jo. 8 VPB	Ja	3
Kleinschaligheids investeringsaftrek (KIA)	IB/VPB	3.41 IB jo. 8 VPB	Ja	424
Energie-investeringsaftrek (EIA)	IB/VPB	3.42 IB jo. 8 VPB	Ja	161
Milieu-investeringsaftrek (MIA)	IB/VPB	3.42a IB jo. 8 VPB	Ja	97
Egalisatiereserve	IB/VPB	3.53, eerste lid, onderdeel a, IB jo. 8 VPB	Nee	≤ 10
Herinvesteringsreserve	IB/VPB	3.53, eerste lid, onderdeel b, IB jo. 8 VPB	Nee	10-100
Terugkeerreserve	IB/VPB	3.54a IB jo. 8 VPB	Ja	
Aandelenfusie	IB/VPB	3.55 IB jo. 8 VPB en 4.41, eerste lid IB	Ja	
Juridische splitsing	IB/VPB	3.56 IB jo. 8 VPB en 4.41, tweede lid IB en 14a VPB	Ja	
Juridische fusie	IB/VPB	3.57 IB jo. 8 VPB en 14b VPB	Ja	
Giftenaftrek	IB/VPB	6.1, tweede lid, onderdeel h en 16 VPB	Ja	354
Waarde privégebruik OV kaart en voordeelurenkaart	LB	13, derde lid, onderdeel b	Nee	
Waarde geldlening voor fiets, elektrische fiets of elektrische scooter	LB	13, vijfde lid	Nee	
Verlaging fiscale bijtelling (zeer) zuinige auto's	LB	13bis, tweede lid	Ja	810
Nihiltaarif motorvoertuigen op elektra of waterstof	MRB	31	Nee	

Vrijstelling gecombineerd rail-wegvervoer	MRB	74	Nee	
Aftrek gewicht elektromotor voor tariefbepaling	MRB	22, derde lid	Nee	10-100
Aftrek gewicht rolstoelinstallatie voor tariefbepaling	MRB	22, tweede lid	Nee	
Nihiltarief personenauto's	MRB	23, derde lid	Ja	37
Beperkt tarief MRB zuinige personenauto's	MRB	23, tweede lid	Nee	
Verlaagd tarief bestelauto gehandicapte	MRB	24a	Nee	15
Verlaagd tarief bestelauto ondernemer	MRB	24b	Nee	804
Nihiltarief OV-bussen op LPG	MRB	25c, tweede lid	Ja	-
Vrijstelling diplomatieke en internationale organisaties	MRB	39 AWR	Nee	
Vrijstelling ambulances	MRB	71, eerste lid, onderdeel a	Ja	3
Overige vrijstelling MRB	MRB	71, eerste lid, onderdelen b en c en 72, eerste lid, onderdeel l	Ja	3
Vrijstelling motorrijtuigen van 40 jaar of ouder	MRB	72, eerste lid, onderdeel b	Ja	73
Vrijstelling reinigingsdiensten	MRB	72, eerste lid, onderdeel h	Ja	2
Vrijstelling wegebouw	MRB	72, eerste lid, onderdeel j	Ja	-
Vrijstelling taxi's	MRB	72, eerste lid, onderdeel n	Ja	46
Vermindering verhuurdersheffing	MW	1.10	Nee	27
Kleine ondernemersregeling	OB	25	Ja	149
Vrijstelling levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk	OB	11, eerste lid 1, onderdeels	Nee	
Vrijstelling verhuur van onroerende zaken, behoudens de beschreven uitzonderingen.	OB	11, eerste lid, onderdeel b	Nee	
Vrijstelling verzorgen en verplegen	OB	11, eerste lid, onderdeel c	Nee	
Diensten voor het algemene jeugdwerk	OB	11, eerste lid, onderdeel d	Nee	
Sportclubs	OB	11, eerste lid, onderdeel e	Ja	45
Vrijstelling diensten van sociale of culturele aard	OB	11, eerste lid, onderdeel f	Nee	

Vrijstelling medisch of paramedisch beroep	OB	11, eerste lid, onderdeel g, onder 1° a onderdeel a	Nee	
Vrijstelling diensten door tandtechnici en ambulance vervoer	OB	11, eerste lid, onderdeel g, onder 1° b onderdeel b	Nee	
Vrijstelling zorg	OB	11, eerste lid, onderdeel g, onder 2°	Nee	
Vrijstelling diensten aan personen met een beperking	OB	11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°	Nee	
Vrijstellingverlening van dagbesteding, arbeidstraining of dagopvang	OB	11, eerste lid, onderdeel g, onder 4°	Nee	
Vrijstelling diensten door lijkbezorgers	OB	11, eerste lid, onderdeel h	Nee	
Post	OB	11, eerste lid, onderdeel m	Ja	38
Vrijstelling niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties	OB	11, eerste lid, onderdeel n	Nee	
Vrijstelling onderwijs, inclusief daar nauw mee samenhangende diensten en leveringen	OB	11, eerste lid, onderdeel o, onder 1° en 2°	Nee	
Vakbonden, werkgeversorganisaties, politieke partijen, kerken	OB	11, eerste lid, onderdeel t	Ja	179
Fondswerving	OB	11, eerste lid, onderdeel v	Ja	50
Financiële diensten, verzekeringen en kredietverlening	OB	11, eerste lid, onderdelen i, j en k	Nee	
Landbouwregeling	OB	27, eerste en zesde lid	Ja	17
Vrijstelling beleggingsgoud	OB	28 k	Nee	
Ruwe wol, rondhout, vlas, beetwortelen	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I a 40, 43, 45, 46	Nee	
Daartoe aangewezen diensten aan landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 13	Nee	
Kunstvoorwerpen	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I.a. 29	Nee	
Aanbrengen van energiebesparende isolatiematerialen	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel 1.b 19	Nee	
Logiesverstrekking (incl. kamperen)	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 10, 11	Ja	701
Voedingsmiddelen horeca	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 12	Ja	1.793
Circussen, bioscopen, theaters en concerten	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 14a, 14d, 14e, 17	Ja	246

Kermissen, attractieparken, dieren-tuinen, sportwedstrijden en-accommodatie	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 14b, 14g, 14f, 15	Ja	436
Bibliotheken (verhuur boeken), musea e.d.	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 2, 14c	Ja	179
Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 3	Nee	
Arbeidsintensieve diensten	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 4, 5, 6, 7, 8, 20	Ja	485
Vervoer van personen (w.o. openbaar vervoer)	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b 9	Ja	677
De oplevering van roerende zaken, waar het verlaagde OZB-tarief voor geldt	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I b, 16	Nee	
Zaai- en pootgoed, vee, veevoer	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I.a 2, 3, 4, 5, 41, 44	Nee	
Tariefsverlaging (vervoer van) gas en minerale olie	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I.a 32; 9 lid 2a Tabel 1.b 18	Nee	
Boeken, tijdschriften, week- en dagbladen	OB	9, tweede lid, onderdeel a, tabel I.a.30	Ja	450
Sierteeltproducten	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I.a.48	Ja	233
Faciliteiten successiewet algemeen nut beogende instellingen	SW	32 eerste lid, onder 3°, 33, onder 4°, 10°, 13° en 14°	Ja	207
Erfbelasting en schenkbelasting: vrijstelling voor een sociaal belang behartigende instelling	SW	32 eerste lid, onder 8° en 9° en 33, onder 13° en 14°	Nee	
Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in successiewet	SW	35b t/m 35f	Ja	402
Vrijstelling schenkingen door koningshuis	SW-SCH	33, onder 1°	Nee	
Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)	VA/LB	3, eerste lid, onderdeel b	Ja	1.143
Afdrachtvermindering zeevaart	VA/LB	3, eerste lid, onderdeel a	Ja	116
Vrijstelling strijdkrachten	VAD	31 VAD jo 69, eerste lid, onderdeel c, ACC	Nee	
Vrijstelling diplomatieke of consu-laire betrekkingen, verbruik interna-tionale instellingen e.a.	VAD	31 VAD jo 69, eerste lid, onderdelen a, b en d, en tweede lid, ACC	Nee	
Bedrijfsfusie	VPB	14	Nee	
Vrijstelling natuurschoonwet-land-goederen	VPB	5 VPB	Nee	

Innovatiebox	VPB	12b	Nee	1.390
Splitsing rechtspersoon	VPB	14a	Nee	
Juridische fusie	VPB	14b	Nee	
Bestuurlijke herinrichting/herschikking	VPB	14ba	Nee	
Geruisloze terugkeer uit een BV	VPB	14c	Nee	
Fiscale eenheid	VPB	15 t/m 15a	Nee	
Vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI)	VPB	6a	Nee	

Bijlage 2

Belastinginstrumenten

Naam instrument	Belastingwet	Artikel	Inschatting budgettair belang
Middeling	IB box 1	3.154	10-100
Aftrek uitgaven specifieke zorgkosten	IB box 1	3.1 tweede lid, onderdeel j jo. 6.1, tweede lid, onderdeel d	289
Vrije toerekening inkomensbestanddelen aan partners	IB box 1	2.17, tweede lid	
Aftrek weekenduitgaven gehandicapten	IB box 1	3.1 tweede lid, onderdeel j jo. 6.1, tweede lid 2, onderdeel e	6
Aftrek onderhoudsverplichtingen	IB box 1	3.1 tweede lid, onderdeel j jo. 6.1, tweede lid, onderdeel a	45
Aftrek uitgaven inkomensvoorzieningen invaliditeit, ziekte, ongeval	IB box 1	3.1, tweede lid, onderdeel i en 3.124, eerste lid, onderdeel c	
Aftrek uitgaven voor nabestaanden-uitkering	IB box 1	3.1, tweede lid, onderdeel i en 3.124, eerste lid, onderdeel d	
Aftrek uitgaven inkomensvoorzieningen lijfrentespaarrekening en lijfrentebeleggingsrecht	IB box 1	3.1, tweede lid, onderdeel i en 3.126a	
Aftrek uitgaven inkomensvoorzieningen meerderjarige gehandicapte kinderen	IB box 1	3.1, tweede lid, onderdeel i jo. 3.124, eerste lid, onderdeel b	≤ 10
Aftrek premies lijfrenten bij pensioentekort	IB box 1	3.1, tweede lid, onderdeel i, 3.124, eerste lid, onderdeel a en 3.125	
Vrijstelling aanspraken inkomensvoorziening oudere/gedeeltelijk arbeidsongeschikte zelfstandigen	IB box 1	3.13, eerste lid 1, onderdeel c	
Pensioenen, zie ook pensioenen in LB	IB box 1	3.13, eerste lid, onderdeel b en 3.81	13.300
Vrijstelling uitkeringen en aanspraken arbeidsongeschiktheid zelfstandigen	IB box 1	3.13, eerste lid, onderdeel d	
Algemene heffingskorting	IB/LB	8.10 IB jo. 22 LB	19.718
Jonggehandicaptenkorting	IB/LB	8.16a IB jo. 22aa LB	180
Ouderenkorting	IB/LB	8.17 IB jo. 22b LB	2.672
Alleenstaande ouderenkorting	IB/LB	8.18 IB jo. 22c LB	516
Kwijtscheldingswinstvrijstelling	IB/VPB	3.13, eerste lid, onderdeel a, IB jo. 8 VPB	100-500

Premies voor en aanspraken op pensioenen	LB	11, eerste lid 1, onderdeel c en onderdeel j, onder 1°	
Aanspraak op uitkering aan nabestaanden werknemer is geen loon	LB	11, eerste lid, onderdeel m	≤ 10
Uitkering wegens 25 of 40 jarig dienstverband is geen loon	LB	11, eerste lid, onderdeel o	10-100
Aanspraken op en inhoudingen voor inkomensvoorzieningen invaliditeit, ziekte, ongeval	LB	11, eerste lid, onderdelen e, f, h en j onder 2°	500-1000
Omzetbelasting verlaagd tarief: voedingsmiddelen niet verstrekt in horeca	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I.a 1	7.571
Omzetbelasting verlaagd tarief: water	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I.a. 28	189
Omzetbelasting verlaagd tarief: Diverse zaken als geneesmiddelen en hulpmiddelen	OB	9, tweede lid, onderdeel a, Tabel I a 6, 7, 8, 31, 34, 35, 36, 37	1.828
Vrijstelling partners erven	SW-ERF	32, eerste lid, onder 4°, onderdeel a	100-500
Vrijstelling zieke en gehandicapte kinderen erven	SW-ERF	32, eerste lid, onder 4°, onderdeel b	≤ 10
Vrijstelling ouders erven	SW-ERF	32, eerste lid, onder 4°, onderdeel e	≤ 10
Vrijstelling overige verkrijgers erven	SW-ERF	32, eerste lid, onder 4°, onderdeel f	10-100
Vrijstelling kinderen en kleinkinderen erven	SW-ERF	32, eerste lid, onder 4°, onderdelen c en d	100-500
Vrijstelling voor waarden uit pensioenregeling en lijfrenten	SW-ERF	32, eerste lid, onder 5°	
Verhoogde vrijstelling kinderen	SW-SCH	33, onder 5°	30
Vrijstelling overige verkrijgers	SW-SCH	33, onder 7°	
Vrijstelling voor iemand die niet in staat is zijn schulden te betalen	SW-SCH	33, onder 8°	

Bijlage 3

Overzicht financieel belang belastingwetten

Wet	Vermoedelijke uitkomsten belastingontvangsten 2016 (in mld)	Financieel belang belastingfaciliteiten 2016 (in mld)	Financieel belang belastinginstrumenten (in mld)
Wet inkomstenbelasting 2001	-4,7		
Wet op de loonbelasting 1964/Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	54,6		
Wet op de dividendbelasting 1965	3		
Premies volksverzekeringen: Algemene ouderdomswet (AOW), Algemene nabestaandenwet (ANW), Wet langdurige zorg (Wlz)	42		
Subtotaal ¹²	94,9	38,3	36,7
Wet op de omzetbelasting 1968	45,8	5,7	9,6
Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (excl. gasector)	18,3	1,4	-
Wet op de accijns	11,5	3,4	-
Wet belastingen op milieugrondslag	4,9	0,2	-
Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970	4,6	0,1	-
Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994	4	1	-
Successiewet 1956	1,7	0,6	0,0
Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992	1,6	0,5	-
Wet maatregelen woningmarkt 2014 II	1,5	0,0	-
Wet op de kansspelbelasting	0,5	-	-
Wet bankenbelasting	0,5	-	-
Wet belasting zware motorrijtuigen	0,2	-	-
Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken	0,2	-	-
Invoerrechten, overig	3,4	-	-
Totaal	193,6	51,3	46,3

Bron: Miljoenennota 2017, vermoedelijke uitkomsten 2016.

Bijlage 4

Onderzoeksaanpak

Inventarisatie belastingfaciliteiten en belastinginstrumenten

1. In ons onderzoek hebben wij bepalingen geïnventariseerd in de heffingswetten, die op 1 september 2016 onderdeel uitmaakten van de vigerende Nederlandse rijksbelastingwetgeving, voor zover deze bepalingen de belastingontvangsten beperken.
2. Onder rijksbelastingen worden verstaan: *belastingen welke van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven* (art 1 lid 2, AWR). We hebben ons beperkt tot primaire wetgeving; we hebben geen onderzoek gedaan naar uitvoeringsbesluiten en -regelingen. Lokale belastingen hebben we ook niet onderzocht. Verder vallen buiten het onderzoek ook internationale (bilaterale) afspraken die niet opgenomen zijn in de belastingwetgeving (bijvoorbeeld belastingverdragen) en in wet- en regelgeving van de Europese Unie over douanerechten. Premies werknemersverzekeringen en premies zorgverzekeringen hebben wij eveneens niet in ons onderzoek betrokken. Ook hebben wij de toeslagen (zoals de huurtoeslag en zorgtoeslag) niet in het onderzoek opgenomen, omdat deze in het uitgavenkader vallen. De opbrengsten Premieheffing Volksverzekeringen zijn wel in het onderzoek betrokken omdat deze premies in het schijventarief inkomstenbelasting/de loonbelasting zijn opgenomen en ook in de Miljoenennota onder de belastinguitgaven en overige regelingen zijn opgenomen.
3. We hebben alleen de belastingwetten zoals opgenomen in tabel 1 in paragraaf 2.1 in ons onderzoek betrokken. In bijlage 7 lichten we deze belastingwetten kort toe.
4. Wetten en wetsbepalingen die ingetrokken zijn, maar die vanwege overgangsrecht nog kunnen leiden tot een lagere belastingontvangst, hebben wij buiten het onderzoek gelaten. Een voorbeeld van een overgangsregeling die nog geruime tijd doorwerkt, is de afgeschaftte vrijstelling bij kapitaalverzekering eigen woning. Wetsbepalingen waarvan zeker is dat ze per 1 januari 2017 worden afgeschaft, hebben we ook niet meegenomen (bijvoorbeeld de vrijstelling van de vennootschapsbelastingplicht voor zeehavens, die op last van de Europese Commissie moet worden afgeschaft). Als besloten is een regeling af te schaffen, hebben we die nog wel opgenomen zolang er nog nieuwe gevallen worden toegelaten (bijvoorbeeld de werkbonus: pas vanaf 1 januari 2018 worden geen nieuwe gevallen meer toegelaten).
5. Ons onderzoek heeft zich gericht op twee onderdelen van de belastingketen: het vaststellen van de belastingplicht en het vaststellen van het verschuldigde belastingbedrag. De onderdelen formeel belastingrecht en belastinginvordering vallen buiten de

reikwijdte van ons onderzoek: de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990 hebben wij niet onderzocht.

6. Sommige wetsbepalingen bestaan uit onderdelen (subbepalingen). Daar waar kenmerken (bijvoorbeeld doelgroep en doelstelling) van onderdelen overeenkomen, zijn de onderdelen zo veel mogelijk samengevoegd tot één regeling. Hetzelfde geldt ingeval van diverse wetsbepalingen.

Belastingfaciliteiten, belastinginstrumenten en overige belastingregelingen

7. Een belastingwet kan naast zijn primaire doel ('middelen ophalen') ook bedoeld zijn om een beleidsdoel te bereiken. Voorbeeld hiervan zijn de wetten op het gebied van accijnzen en van het milieu: wetten die weliswaar belastingontvangsten genereren, maar die primair beogen gedrag bij te sturen. Regelingen in bijvoorbeeld belastingen op milieugrondslag die met een heffing een bepaald gedrag beogen bij te sturen, bestempelen wij niet als een belastingfaciliteit, maar als 'eigen aan de wet'. Er zijn echter ook regelingen die afwijken van het algemene stramien van de wet. Deze regelingen geven een extra stimulans om een beleidsdoel te realiseren of ze beogen een ander doel dan belasting opbrengen en (in het geval van bijvoorbeeld accijns op brandstoffen) het milieu te ontzien. Deze regelingen zien wij wel als belastingfaciliteiten. Het is niet altijd eenvoudig om vast te stellen of er sprake is van een belastingfaciliteit. Bij twijfel hebben wij ons vier vragen gesteld:

1. Is de regeling in de Miljoenennota opgenomen als belastinguitgave?
2. Is de regeling primair gericht op het stimuleren/ontmoedigen van het gedrag van een beperkte groep belastingplichtigen?
3. Kan de wet ook functioneren zonder de bepaling?
4. Is er sprake van keuzevrijheid voor de belastingplichtige (bij niet-vermijdbare kosten is er bijvoorbeeld geen sprake van keuzevrijheid)?

Als we op één of meer van deze vragen bevestigend konden antwoorden, was dat een indicatie dat de regeling een belastingfaciliteit is.

8. Regelingen in de Nederlandse belastingwet- en regelgeving die geen gedrag stimuleren of ontmoedigen, maar die wel invloed hebben op de belastingontvangsten en die primair bedoeld zijn voor koopkracht-, inkomens- en vermogensbeleid, hebben wij aangemerkt als belastinginstrumenten.
9. Regelingen die vooral technisch van aard zijn, hebben wij aangemerkt als overige regelingen. Daarbij valt te denken aan bepalingen die de reikwijdte van een belasting beperken om bijvoorbeeld dubbele belasting binnen hetzelfde belastingmiddel of tussen belastingmiddelen te voorkomen, het conform de bedoeling van de wetgever

vaststellen van de belastinggrondslag en het doelmatig kunnen heffen van een belasting (de uitvoerbaarheid van belastingheffing).

Toekennen kenmerken aan belastingfaciliteiten

10. Aan de geïnventariseerde belastingfaciliteiten hebben we de volgende kenmerken toegekend: vorm, financieel belang, doelstelling, doelgroep, beleidsverantwoordelijkheid, evaluatie en informatievoorziening. Voor de belastinginstrumenten hebben wij alleen het financiële belang geïnventariseerd, voor zover bekend.
11. Van elke belastingfaciliteit hebben we de vorm vastgesteld: een aftrekpost, belastingvermindering, tariefsverlaging, teruggaaf, uitstel, vrijstelling of vrijstelling/uitstel. De definities van deze termen staan in bijlage 5. Wij hebben niet nader onderzocht wat de vorm betekent voor de uitvoering van de belastingfaciliteiten.
12. Bij het financieel belang onderscheiden wij drie informatiecategorieën:
 1. Ramingen/realisaties, afkomstig uit officiële documenten;
 2. Schattingen afkomstig van het Ministerie van Financiën;
 3. Geen cijfers beschikbaar.

De officiële documenten zijn: bijlage 5 van de Miljoenennota 2016 en bijlage 6 van de Miljoenennota 2017. De schattingen zijn afkomstig van het Ministerie van Financiën. Wij hebben deze ramingen en schattingen niet gevalideerd en ook niet onderzocht of ze gevalideerd zijn. Over belastingramingen heeft de Algemene Rekenkamer in 2015 een rapport uitgebracht (Algemene Rekenkamer, 2015c).
13. Belastingfaciliteiten hebben in eerste instantie een vermindering van belastingontvangsten voor het Rijk tot gevolg. Sommige belastingfaciliteiten kunnen in tweede instantie per saldo extra belastingontvangsten opleveren, door bijvoorbeeld het bevorderen van ondernemerschap. Dat hebben we niet nader onderzocht: dit is een onderwerp voor een effectiviteitsonderzoek.
14. De doelstellingen hebben wij ontleend aan de belastingwetten en de parlementaire geschiedenis. We hebben naar eigen inzicht gedetailleerde doelstellingen samengevoegd tot een beperkt aantal kerndoelstellingen. Het komt voor dat een belastingfaciliteit meerdere doelstellingen dient: in dat geval hebben we op basis van de parlementaire geschiedenis en literatuur over de regeling de in onze ogen primaire doelstelling gekozen. Wij hebben niet onderzocht of de doelstellingen (nog) aansluiten bij de huidige politieke en maatschappelijke wensen. Wij hebben de volgende beleidsdoelstellingen voor de belastingfaciliteiten onderscheiden: bevorderen van het ondernemerschap, bevorderen van zorg, stimuleren van duurzaamheid, bevorderen van arbeidsparticipatie, bevorderen van de woningmarkt, bevorderen internationale

samenwerking, inkomens- en vermogensbeleid, maatschappelijk belang, ondersteunen cultuur en erfgoed, voorkomen verstoring van internationale concurrentieverhoudingen en stimuleren van de kenniseconomie.

15. Wij hebben per belastingwet doelgroepen onderscheiden, gebaseerd op de wetteksten. In de hoofdtekst van het rapport (hoofdstuk 3) hebben wij de doelgroepen per wet opgenomen, in bijlage 1 per belastingfaciliteit. Soms hebben we gekozen voor een combinatie van doelgroepen, als een faciliteit zich op meer doelgroepen richt.
16. De beleidsmatige verantwoordelijkheid hebben we ontleend aan de (mede)ondertekening van de belastingwetten door de bewindslieden, aangevuld met informatie uit de Miljoenennota over belastinguitgaven en uit de departementale ontwerpbegrotingen. Als wij geen duidelijke verantwoordelijkheidsverdeling hebben gevonden, hebben wij een verantwoordelijkheid toebedeeld. Centraal daarbij stond welke achterliggende beleidsdoelen met de belastingwetten worden beoogd: welk gedrag probeert de regeling te stimuleren dan wel te ontmoedigen en welk beleidsterrein wordt hiermee geraakt. De toebedeling hebben we aan de ministeries voorgelegd en gecorrigeerd daar waar dat door de ministeries werd aangegeven.
17. De informatie over evaluaties van de belastingfaciliteiten is afkomstig uit de Miljoenennota's en van de departementen. We hebben het jaartal opgenomen waarin de meest recente evaluatie naar het parlement is gestuurd. Alleen bij de belastinguitgaven hebben we het aangegeven als er niet geëvalueerd is: voor niet-belastinguitgaven bestaat uitsluitend de evaluatieverplichting op artikelniveau als bedoeld in de RPE. We hebben ook bij de 'geplande evaluatie' alleen bij de belastinguitgaven aangegeven of er evaluatievoornemens zijn (jaartal) of niet ('niet voorzien'). Wij hebben de effectiviteitsuitspraken niet onderzocht op validiteit. Voor de informatievoorziening aan het parlement hebben we gekeken naar de Miljoenennota's, de ontwerpbegrotingen en de Belastingplannen. Tevens hebben wij informatie uit recente correspondentie van bewindslieden aan het parlement geïnventariseerd.

Toekennen kenmerken aan Belastinginstrumenten

18. Aan belastinginstrumenten hebben wij geen andere kenmerken toegekend dan het financieel belang (indien bekend). Reden daarvoor is dat met deze instrumenten op het gebied van koopkracht-, inkomens- en vermogensbeleid geen gedrag (stimulering dan wel ontmoediging) wordt nagestreefd.

Bijlage 5

Definities en begrippen

Aftrekposten: Bedragen die in mindering mogen worden gebracht op de heffingsgrondslag.

Belastingfaciliteiten: In het Nederlandse fiscale stelsel opgenomen (samenstelling van) bepalingen die primair beleidsdoelstellingen nastreven door het gedrag van belastingplichtigen met fiscale faciliteiten te stimuleren of te ontmoedigen en als eerste orde effect hebben dat de belastingontvangsten verminderen.

Belastingvermindering: Een vermindering van de te betalen belasting.

Belastingplichtige: Het rechtssubject (natuurlijke personen en rechtspersonen) van wie of waarvan de verschuldigde belasting wordt geheven.

Belastinguitgaven: Overheidsuitgaven in de vorm van derving of uitstel van belastinginkomsten, voortvloeiend uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet.

Belastinginstrumenten: in het Nederlandse fiscale stelsel opgenomen (samenstelling van) bepalingen die invulling geven aan het koopkracht-, inkomens- en vermogensbeleid en als eerste orde effect hebben dat de belastinginkomsten verminderen.

Heffingsgrondslag: De basis op grond waarvan de verschuldigde belasting wordt vastgesteld.

Omkeerregel: Over een deel van de grondslag wordt pas later belasting geheven, zoals bij aanspraken op pensioen en betaling van premies: de premies en de aanspraken zijn onbelast en de uitkeringen in de toekomst zijn belast.

Tariefverlaging: Reductie op het standaardbelastingtarief.

Teruggaaf: Het teruggeven van (een deel van) de reeds betaalde belasting.

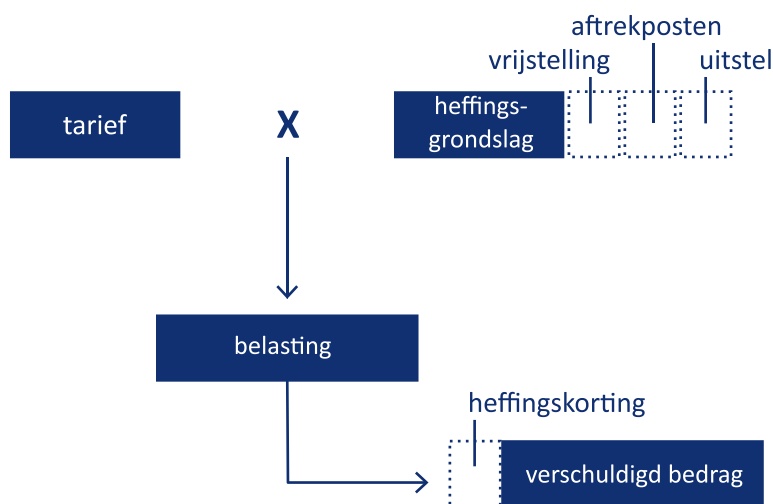
Uitstel van belastingheffing: Het moment van de belastingheffing wordt verschoven naar de toekomst.

Vrijstellingen: Activiteiten of ontvangsten die (deels) niet tot de heffingsgrondslag worden gerekend door een subject vrijstelling (belastingplichtige wordt vrijgesteld) of een objectvrijstelling (opbrengsten of transacties worden vrijgesteld).

Vrijstelling/uitstel: Belastingheffing over het gerealiseerde gebeurt in de toekomst.

In onderstaande figuur hebben wij sterk vereenvoudigd de samenhang weergegeven tussen de verschillende vormen van belastingfaciliteiten en -instrumenten.

De fiscale techniek verschilt, maar de faciliteiten leveren belastingplichtigen voordeel



Figuur 16 Techniek faciliteiten en instrumenten in beeld

Alle in dit onderzoek opgenomen belastingwetten hebben hun eigen fiscale techniek en bepaling van de grondslag. Daarom is figuur 1 niet van toepassing op alle wetten. Figuur 1 maakt wel de schematische samenhang zichtbaar tussen de verschillende typen, voor de wetten IB/LH en VPB. De definities sluiten aan bij de verschillende stappen van de belastingsystematiek: het tarief maal de heffingsgrondslag bepaalt het verschuldigde belastingbedrag. Datzelfde geldt voor een aanpassing van de belastinggrondslag door een aftrekpost of vrijstelling. Die verminderen de grondslag van de belasting. Enkele belastingfaciliteiten en -instrumenten die gaan over het verschuldigd bedrag, kunnen leiden tot een lager belastingbedrag. Een vrijstelling, aftrekpost, heffingskorting of uitstel van belastingen leiden tot een lager verschuldigd bedrag. Bij uitstel van belastingen moet in de toekomst nog wel belasting worden betaald. Voordeel daarvan voor de belastingbetaler is dat het bedrag nominaal niet verandert, maar dat de waarde van het reëel te betalen belastingbedrag in de toekomst nu lager is.

Bijlage 6

Lijst van gebruikte afkortingen

AB	Afvalstoffenbelasting
ACC	Wet op de Accijns
AOW	Algemene Ouderdoms Wet
ANW	Algemene Nabestaanden Wet
ASB	Assurantiebelasting
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BB	Wet Bankenbelasting
BM	Wet Belastingen op Milieugrondslag
BPM	Wet belasting op Personenauto's en Motorrijwielen 1992
BRV	Wet op Belastingen van Rechtsverkeer
BZM	Wet belasting Zware Motorrijtuigen
BuiZa	Ministerie van Buitenlandse Zaken
CPB	Centraal Planbureau
DIV	Wet op de Dividendbelasting 1965
EB	Energiebelasting
ERF	Erfbelasting
Defensie	Ministerie van Defensie
EZ	Ministerie van Economische Zaken
FIN	Ministerie van Financiën
IB	Wet Inkomstenbelasting 2001
IMF	Internationaal Monetair Fonds
IenM	Ministerie van Infrastructuur en Milieu
INV	Invorderingswet 1990
KB	Kolenbelasting
KSB	Wet op de Kansspelbelasting
LB	Wet op de Loonbelasting 1964
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
MRB	Wet op de Motorrijtuigenbelasting 1994
MW	Wet Maatregelen Woningmarkt 2014 II
OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
OCW	Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OVB	Overdrachtsbelasting

PHV	Premieheffing volksverzekeringen
RPE	Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek
SCH	Schenkbelasting
SW	Successiewet 1956
SZW	Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid
VAD	Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken
VA	Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen
VPB	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
VWS	Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport
WA	Belasting op leidingwater
WBSO	Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk
WenR	Minister voor Wonen en Rijksdienst
Wlz	Wet langdurige zorg

Bijlage 7

Literatuur

Algemene Rekenkamer (1999). *Belastingen als beleidsinstrument*. Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 452 nr. 2. Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (2003). *Tussen beleid en uitvoering: lessen uit recent onderzoek van de Algemene Rekenkamer. Brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2002–2003, 28 831, nr. 1. Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (2015a). *Brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer. Herziening Belastingstelsel*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 32 140, nr. 7. Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (2015b). *Belastinguitgaven en milieueffecten*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 34 000, nr. 54. Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (2015c). *Raming van belastingontvangsten*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 300, nr. 44. Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (2016). *Brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage. Jaarverslag en slotwet Ministerie van Financiën en Nationale Schuld 2015*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 475 IX nr. 2. Den Haag: Sdu.

Commissie Inkomstenbelasting en Toeslagen (2013). *Naar een activerender belastingstelsel, eindrapport*. Den Haag: eigen beheer.

Economische Zaken (2016). *Nota over de toestand van 's Rijks Financiën. Brief van de minister van Economische Zaken aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 300, nr. 76. Den Haag: Sdu.

Financiën (1998). *Nota over de toestand van 's Rijks Financiën*. Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 200, nr. 1. Den Haag: Sdu.

Financiën (2010). *Beleidsdoorlichting van de evaluaties van belastinguitgaven, bijlage*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 31 935, nr. 6. Bijlage. Den Haag: Sdu.

Financiën (2012a). *Nota over de toestand van 's Rijks Financiën. Brief van de Minister van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 400, nr. 18. Den Haag: Sdu.

Financiën (2012b). *Nota over de toestand van 's-Rijks Financiën. Bijlage. Brief van de staatssecretaris van Financiën en de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aan de Voorzitter van de Eerste Kamer*. Eerste Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 000 V. Den Haag: Sdu.

Financiën (2014a). *Herziening Belastingstelsel. Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 32 140, nr. 5. Den Haag: Sdu.

Financiën (2014b). *Maatregelen op het gebied van autobelastingen (Autobrief). Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 32 800, nr. 24. Den Haag: Sdu.

Financiën (2015). *Nota over de toestand van 's Rijks Financiën. Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014-2015, 34.000 nr. 61. Den Haag: Sdu.

Financiën (2016a). *Nota over de toestand van 's-Rijks Financiën*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 550 nr. 1. Den Haag: Sdu.

Financiën (2016b). *Financieel Jaarverslag van het Rijk 2015*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 475, nr. 1. Den Haag: Sdu

Financiën (2016c). *Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer d.d. 19 februari 2016 inzake de evaluatie van de innovatiebox van 2010–2012*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 302, nr. 111. Den Haag: Sdu.

International Monetary Fund (2016). *2015 Article IV Consultation-pess release; staff-report; and statement by the executive director for the Kingdom of The Netherlands*. IMF country report no 16/45, Washington D.C., February 2016.

OESO (2016). *Unleashing productivity. 2016 OECD Economic Surveys of The Netherlands*. Den Haag, 3 maart 2016. Te raadplegen op: www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-netherlands.htm 2016.

Studiecommissie Belastingstelsel (2010). *Continuïteit en vernieuwing, een visie op het belastingstelsel*. Den Haag, 7 april 2010: eigen beheer.

Studiegroep Begrotingsruimte (2016). *Bijlage vijftiende rapport Beleidsdoorlichting begrotingsbeleid*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 300, nr. 74. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer, *Motie van het lid van der Ploeg c.s.* Tweede Kamer, vergaderjaar 1997–1998, 25 600, nr. 43. Den Haag: Sdu.

Bestudeerde wet- en regelgeving

A. Bestudeerde belastingwetten

Afkorting	Sub- onderdeel	Wet	Wetsverwijzing	Ondertekenaar wet
ACC		Wet op de accijns	Wet van 31 oktober 1991, houdende vereenvoudiging en uniformering van de accijnswetgeving	Staatssecretaris van Financiën
AWR		Algemene wet inzake rijksbelastingen	Wet van 2 juli 1959, houdende regelen, welke aan een aantal rijksbelastingen gemeen zijn	Staatssecretaris van Financiën Minister van Justitie
BB		Wet bankenbelasting	Wet van 12 juli 2012 tot invoering van een bankenbelasting	Minister van Financiën Staatssecretaris van Financiën
BM		Wet belastingen op milieugrondslag	Wet van 23 december 1994, houdende vaststelling van de Wet belastingen op milieugrondslag	Minister van Financiën Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer Staatssecretaris van Financiën
	AB	Afvalstoffenbelasting		
	EB	Energiebelasting		
	KB	Kolenbelasting		

	WA	Belasting op leidingwater		
BPM		Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992	Wet van 24 december 1992, tot vaststelling van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992	Staatssecretaris van Financiën
BRV		Wet op belastingen van rechtsverkeer	Wet van 24 december 1970, houdende vervanging van de wetgeving betreffende de registratie- en de zegelbelasting door een nieuwe wettelijke regeling	Minister van Financiën Staatssecretaris van Financiën
	ASB	Assurantiebelasting		
	OVB	Overdrachtsbelasting		
BZM		Wet belasting zware motorrijtuigen	Wet van 29 november 1995, tot goedkeuring van het op 9 februari 1994 te Brussel tot stand gekomen verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens alsmede invoering van een belasting met betrekking tot zware motorrijtuigen	Staatssecretaris van Financiën Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken Minister van Verkeer en Waterstaat
DIV		Wet op de dividendbelasting 1965	Wet op de dividendbelasting 1965	Staatssecretaris van Financiën
IB		Wet inkomstenbelasting 2001	Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001	Staatssecretaris van Financiën, Minister van Financiën
INV		Invorderingswet 1990	Wet van 30 mei 1990, inzake invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen	Staatssecretaris van Financiën Staatssecretaris van Justitie

KSB		Wet op de kansspelbelasting	Wet van 14 september 1961, houdende regelen inzake de belastingheffing met betrekking tot kansspelen	Staatssecretaris van Financiën Minister van Justitie
LB		Wet op de loonbelasting 1964	Wet van 16 december 1964, houdende vervanging van het Besluit op de Loonbelasting 1940 door een nieuwe wettelijke regeling	Minister van Financiën Staatssecretaris van Financiën
MRB		Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994	Wet van 16 december 1993, tot vaststelling van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994	Staatssecretaris van Financiën
MW		Wet maatregelen woningmarkt 2014 II	Wet van 18 december 2013 tot invoering van een verhuurderheffing over 2014 en volgende jaren alsmede wijziging van enige wetten met betrekking tot de nadere herziening van de fiscale behandeling van de eigen woning (Wet maatregelen woningmarkt 2014 II)	Minister voor Wonen en Rijksdienst Staatssecretaris van Financiën
OB		Wet op de omzetbelasting 1968	Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde	Minister van Financiën Staatssecretaris van Financiën
SW		Successiewet 1956	Wet van 28 juni 1956, inzake de heffing van de rechten van successie, van schenking en van overgang	Minister van Financiën Staatssecretaris van Financiën
	ERF	Erfbelasting		
	SCH	Schenkbelasting		

VA		Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	Wet van 15 december 1995, houdende vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	Staatssecretaris van Financiën Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen
VAD		Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken	Wet van 24 december 1992, tot vaststelling van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten	Staatssecretaris van Financiën
VPB		Wet op de vennootschapsbelasting 1969	Wet van 8 oktober 1969, houdende vervanging van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 door een nieuwe wettelijke regeling	Minister van Financiën Staatssecretaris van Financiën

B. Overige wet- en regelgeving

Regeling van de Minister van Financiën van 15 augustus 2014 houdende regels voor periodiek evaluatieonderzoek (Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek)

Regeling van de Minister van Financiën van 31 oktober 2016 houdende regels omtrent de begroting en financiële verantwoording van het Rijk van het jaar 2017 en de vaststelling van de comptabele grensbedragen (Regeling rijksbegrotingsvoorschriften 2017) met internetbijlage B.

Bijlage 8

Noten

1. De ontvangsten aan premies volksverzekeringen zijn vermeld omdat zij in de beschikbare cijfers over belastingfaciliteiten en -instrumenten zijn meegenomen in de loon- en inkomstenbelasting.
2. In het concept rapport dat is aangeboden aan de staatssecretaris van Financiën is abusievelijk in de samenvatting het aantal van 94 belastingfaciliteiten opgenomen, waarvan het onduidelijk is waar de inhoudelijke verantwoordelijkheid ligt. In paragraaf 4.2 was het juiste aantal opgenomen, namelijk 89. In zijn bestuurlijke reactie van de staatssecretaris verwijst hij naar het aantal van 94. Ook daar moet het aantal belastingfaciliteiten dus 89 zijn.
3. Ter illustratie: de vrijstelling op accijns voor luchtvaartuigen en zeescheepvaart (€ 1,2 respectievelijk € 2,2 mld.) levert aanzienlijk minder op als deze faciliteiten afgeschaft zouden worden: naar schatting enkele miljoenen respectievelijk ca € 750 miljoen (gebaseerd op informatie van het Ministerie van Financiën).
4. De wetsgeschiedenis van de hypotheekrenteaftrek laat niet een eenduidig beeld zien van de aard van de regeling (stimuleren woningbezit dan wel inkomens- of vermogensondersteuning). Wij zijn uitgegaan van een recente uiting van het kabinet aan het parlement, hoe het kabinet de hypotheekrenteaftrek ziet. In de brief van het kabinet aan de Eerste Kamer d.d. 25 mei 2012, als antwoord op de motie Kuipers is de volgende passage opgenomen. “De hypotheekrenteaftrek is een wezenlijk onderdeel van het beleid om het eigenwoningbezit te bevorderen. Eigenwoningbezit kan bijdragen aan het opbouwen van eigen vermogen en daarmee aan de zelfredzaamheid van burgers. Het kabinet is van mening dat het eigenwoningbezit structureel moet worden gestimuleerd, maar met verantwoorde risico’s zoals verwoord in de Woonvisie” (Financiën, 2012b).
5. Levensloopverlofkorting en persoonsgebonden aftrekpost durfkapitaal.
6. Verlaagd gebruikelijk loon voor dga’s van startups.
7. Teruggaaf BPM voor ambulances, aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld, vrijstelling ambulances van motorrijtuigenbelasting en vrijstelling sportclubs van omzetbelasting.
8. Dat zijn de inkomensafhankelijke combinatiekorting, de arbeidskorting (Ministerie van SZW) en de innovatiebox (Ministerie van EZ).

9. Het betreft faciliteiten met een niet substantieel beslag: het verlaagd tarief bij kleine brouwerijen, de teruggaaf ambulances (BPM), de vrijstelling van rechten op kapitaal-uitkering bij overlijden, de vrijstelling ambulances (MRB), de overige vrijstellingen MRB en de vrijstelling reinigingsdiensten van MRB.
10. Lokaal opgewekte duurzame energie, vrijstelling natuurgrond, gedeeltelijke vrijstelling van inkomsten uit kamerverhuur, vrijstelling voorwerpen van kunst en wetenschap, tariefsverlaging omzetbelasting kermissen, attractieparken en sportparken, tariefsverlaging vervoer van personen en faciliteiten successiewet algemeen nut beogende instellingen.
11. Het betreft de belastinguitgaven aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld, vrijstelling kleine ondernemingsregeling, tariefsverlaging logiesverstrekking, tariefsverlaging voedingsmiddelen horeca en tariefsverlaging kermissen, attractieparken en sportwedstrijden en teruggaaf grootverbruik.
12. De IB, LB/VA, DIV zijn bij elkaar opgeteld omdat de loonbelasting en veelal ook de dividendbelasting fungeren als voorbelasting op de inkomstenbelasting. Ook de premies volksverzekeringen zijn hierbij opgeteld, ondanks het feit dat de ANW, AOW en Wlz geen belastingwetten zijn. Wij hebben dit gedaan omdat in de informatie in de Miljoenennota en andere beschikbare informatie over het financieel belang van belasting-faciliteiten en instrumenten deze premies volksverzekeringen begrepen zijn.

Onderzoeksteam

Dhr. drs. R.J. (Roelof) Kok RA (projectleider)
Dhr. drs. P.D. (Paul) van Agthoven
Mw. ir. J.M. (Janneke) ten Kate MSc
Dhr. mr. H.J.L. (Harry) Koot
Mw. L.C.M. (Linda) Meijer-Wassenaar MSc
Mw. drs. M. (Marjan) de Rijke

Voorlichting

Afdeling Communicatie
Postbus 20015
2500 EA Den Haag
telefoon (070) 342 44 00
voorlichting@rekenkamer.nl
www.rekenkamer.nl

Omslag

Ontwerp: Corps Ontwerpers
Foto: Frank Muller/Zorginbeeld/
Hollandse Hoogte

Den Haag, februari 2017

