

Vergaderjaar 1998–1999

26 452

Belastingen als beleidsinstrument**Nr. 2****RAPPORT****Inhoud**

		Blz.			Blz.
	Samenvatting	5	4.8	Commentaar Rekenkamer	30
1	Inleiding	10	5	Resultaten fiscale stimuleringsregelingen	31
1.1	Belastingen als beleidsinstrument in vogelvlucht	10	5.1	Inleiding	31
1.2	Onderzoekskader	10	5.2	Aanwezigheid en kwaliteit informatie over beleidsresultaten	32
			5.3	Doelgroepbereik	33
2	Inventarisatie	12	5.4	Gedragseffecten	35
2.1	Inventarisatie van regelingen	12	5.4.1	Overzicht gedragseffecten in onderzoek van de ministeries	35
2.2	Conclusie en aanbeveling	13		Enquête Rekenkamer bij ondernemers	35
2.3	Reacties bewindspersonen	13	5.4.2	Enquêteresultaten Investeringsaftrek	36
2.4	Commentaar Rekenkamer	14	5.4.3	Enquêteresultaten Afdrachtvermindering lage lonen	37
			5.4.4	Enquêteresultaten Willekeurige afschrijving milieu-investeringen	38
3	Beleidsvoorbereiding van fiscale stimuleringsregelingen	15	5.4.5	Enquêteresultaten Groen beleggen	39
3.1	Inleiding	15		Conclusies en aanbevelingen	40
3.2	Onderbouwing keuze instrument	16	5.4.6	Reacties bewindspersonen	41
3.3	Onderbouwing relatie doel – instrument (verwachte effectiviteit van de regeling)	17	5.5	Commentaar Rekenkamer	43
3.4	Toetsbaarheid doelen	18	5.6		
3.5	Raming kosten	19	5.7		
3.6	Budgetbeheersing	20	6	Fiscale ontmoedigingsregelingen	46
3.7	Toetsing uitvoerbaarheid/handhaafbaarheid	20	6.1	Inleiding	46
3.8	Inpasbaarheid in EU-beleid en -regelgeving	21	6.2	Doelstellingen fiscale ontmoedigingsregelingen	46
3.9	Conclusies en aanbeveling	21		Beschikbare informatie	46
3.10	Reacties bewindspersonen	22	6.3	Conclusies	47
3.11	Commentaar Rekenkamer	22	6.4	Reacties bewindspersonen	47
			6.5		
4	Uitvoering van fiscale stimuleringsregelingen	24	7	Slotbeschouwing en aanbevelingen	48
4.1	Inleiding	24			
4.2	Belasting- en premiederving	24	8	Algemene reacties bewindspersonen en nawoord Rekenkamer	50
4.2.1	Beschikbare beleidsinformatie	24		Algemene reacties bewindspersonen	50
4.2.2	Raming versus realisatie van belasting- en premiederving	25	8.1	Nawaord Rekenkamer	51
4.3	Uitvoeringskosten	26	8.2		
4.4	Administratieve lasten (kosten voor bedrijven en burgers)	26		Overzicht van hoofdconclusies, aanbevelingen en toezeggingen	53
4.5	Naleving voorwaarden	27	Bijlage II.1	Fiscale stimuleringsregelingen en fiscale ontmoedigingsregelingen	54
4.6	Conclusies en aanbeveling	28			
4.7	Reacties bewindspersonen	29			

		Blz.			Blz.
Bijlage II.2	Overzicht belastinguitgaven (Miljoenennota 1999, bijlage 5)		Bijlage V.5	Overzicht resultaten fiscale stimuleringsregelingen	
Bijlage III.1	Doelstellingen fiscale stimuleringsregelingen	67			86
Bijlage III.2	Ramingen fiscale stimuleringsregelingen	69	Bijlage V.6	Overzicht ex post evaluatierapporten en monitorrapportages fiscale stimuleringsregelingen	
Bijlage V.1	Overzicht criteria evaluatie-instrumenten (referentiekader ministerie van Financiën)	72			88
Bijlage V.2	Beschikbare informatie fiscale stimuleringsregelingen	75	Bijlage VI	Selectie ex ante en ex post evaluatierapporten over fiscale ontmoedigingsregelingen	
Bijlage V.3	Verantwoording enquête Rekenkamer	76			90
Bijlage V.4	Onderzoeksbevindingen enquête Rekenkamer	77			
		81			

SAMENVATTING

In de periode oktober 1997 tot en met september 1998 onderzocht de Rekenkamer de inzet van fiscale stimulerings- en fiscale ontmoedigingsregelingen.

De Nederlandse belastingheffing wordt niet alleen ingezet ter bekostiging van de overheidsuitgaven, maar ook als instrument voor het bereiken van niet-fiscale doelstellingen op het gebied van bijvoorbeeld werkgelegenheid, volksgezondheid, milieu, energie en vervoer. Daarbij beoogt de inzet van belastingen als beleidsinstrument het gedrag van burgers en bedrijven te beïnvloeden. Er kan een onderscheid worden gemaakt in:

- fiscale stimuleringsregelingen: regelingen ter stimulering van bepaald gedrag door de kosten van bepaalde gewenste activiteiten te verlagen;
- fiscale ontmoedigingsregelingen: regelingen gericht op ontmoediging van bepaald gedrag door de kosten van bepaalde ongewenste activiteiten te verhogen.

Het gaat hierbij om *specifiek* werkende regelingen gericht op stimulering of ontmoediging van *bepaald* gedrag. Daarnaast zijn er ook meer algemeen werkende maatregelen, zoals bijvoorbeeld tariefsverlagingen die langs de weg van lastenverlichting een meer algemeen stimulerende werking hebben. De grens tussen specifieke en generieke regelingen is niet altijd scherp te trekken.

De Rekenkamer inventariseerde de in de periode 1988–1998 nieuw ingestelde of gewijzigde fiscale stimulerings- of ontmoedigingsregelingen. Zij onderzocht van een selectie van 28 fiscale stimuleringsregelingen de beleidsvoorbereiding, de beleidsuitvoering en de beleidsresultaten. Voor 1998 werd in de miljoenennota 1999 voor deze 28 regelingen een belasting- en premiederving geraamd van circa f 6,6 miljard. Voor zes (clusters van) fiscale ontmoedigingsregelingen deed de Rekenkamer onderzoek naar het bestaande inzicht bij de ministeries in de beleidsresultaten.

Inventarisatie

Het bleek niet mogelijk een eenduidig antwoord te geven op de vraag welke fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen in de periode 1988–1998 zijn ingesteld of gewijzigd. Een algemeen aanvaardbare uitleg van het begrip fiscale stimuleringsregeling en in mindere mate van het begrip fiscale ontmoedigingsregeling ontbreekt namelijk. Op basis van de door haar gehanteerde definities identificeerde de Rekenkamer uiteindelijk 50 fiscale stimuleringsregelingen waarover volgens haar niet of nauwelijks discussie bestaat dat zij als zodanig kunnen worden aangemerkt. Daarnaast identificeerde zij 22 regelingen waarvoor zowel argumenten bleken te bestaan om ze als fiscale stimuleringsregeling te beschouwen, als argumenten om dat niet te doen. Ten slotte onderscheidde de Rekenkamer zes (clusters van) fiscale ontmoedigingsregelingen.

Beleidsvoorbereiding van 28 fiscale stimuleringsregelingen

De Rekenkamer constateerde een aantal gebreken in de beleidsvoorbereiding. Zo werd de onderbouwing voor de keuze van het instrument meestal niet schriftelijk vastgelegd en ontbrak veelal een onderbouwing van de verwachte effectiviteit. De doelstellingen van regelingen werden vaak niet toetsbaar geformuleerd, noch voor het gewenste niveau aan extra activiteiten van bedrijven of burgers noch voor de daarmee beoogde (maatschappelijke) effecten. Ook ontbrak inzichtelijke informatie over de uitvoering van de door het ministerie van Financiën beoogde toets op uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Wel was duidelijk dat bij elke regeling in meer of mindere mate aandacht

wordt besteed aan aspecten van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Een systematischer vastlegging geeft naar de mening van de Rekenkamer echter meer inzicht in de wijze waarop de regelingen worden getoetst. Voor de regelingen werd wel een raming gemaakt van de belasting- en premiederving maar de onderbouwing werd bij veel regelingen beperkt vastgelegd in de stukken en was derhalve niet inzichtelijk. Bij verwachte substantiële uitvoeringskosten was de raming van de uitvoeringskosten wel inzichtelijk. Ook de aandacht voor de administratieve lasten van afzonderlijke regelingen voor bedrijven vond weinig systematisch zijn weerslag in stukken. Uit het onderzoek naar de beleidsvoorbereiding bleek verder dat drie regelingen een uitgavenplafond hebben. De overige hebben een openeindekarakter. Ten slotte bleek dat vijf regelingen als mogelijke steunmaatregelen zijn aangemeld en goedgekeurd door de Europese Commissie.

Uitvoering van 28 fiscale stimuleringsregelingen

De Rekenkamer concludeerde dat het Rijk, met uitzondering van de afdrachtverminderingen in de sfeer van de loonbelasting, beperkt inzicht heeft in de belasting- en premiederving, de uitvoeringskosten, de administratieve lasten en in de naleving van de voorwaarden van fiscale stimuleringsregelingen. Voor het inzicht in uitvoeringskosten en naleving van voorwaarden van afzonderlijke regelingen hangt dit samen met de bedrijfs- en besturingsfilosofie van de Belastingdienst, die niet voorziet in het volgen van en de controle op afzonderlijke fiscale regelingen. Voor de regelingen in de sfeer van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting geven de systemen van de Belastingdienst beperkingen voor het «volgen» van de derving van de afzonderlijke regelingen. Ten slotte bleek dat afwijkingen tussen oorspronkelijke ramingen en latere aanpassingen daarop van belasting- en premiederving en de in de Miljoenennota 1999 opgenomen (geschatte) realisatiecijfers voor 1998 in veel gevallen niet in de stukken werden toegelicht.

Beleidsresultaten van 28 fiscale stimuleringsregelingen

Het inzicht van de ministeries in de resultaten van fiscale stimuleringsregelingen ontbrak voor veel regelingen, met name waar het gaat om de beoogde extra activiteiten van belastingplichtigen en het effect op het gewenste maatschappelijke doel. De wel beschikbare informatie betrof met name de bekendheid en het gebruik van regelingen. Uit de beschikbare informatie, aangevuld met aanvullend onderzoek van de Rekenkamer, bleek dat het doelgroepbereik (bekendheid en gebruik door de doelgroep) van regelingen sterk varieerde. Hoog gebruik van regelingen werd met name aangetroffen bij regelingen die geringe extra administratieve handelingen met zich meebrengen en die aansluiten bij activiteiten die op zichzelf ook al veel voorkomen bij de doelgroep. De Rekenkamer onderzocht zelf voor vier regelingen de invloed op het gedrag van ondernemers, te weten voor de investeringsaftrek, de afdrachtvermindering lage lonen, de Willekeurige afschrijving milieu-investeringen en de regeling Groen Beleggen. Aangezien dergelijk onderzoek altijd aan beperkingen onderhevig is, concludeerde de Rekenkamer op basis van eigen onderzoek met enige voorzichtigheid dat, voor wat betreft het optreden van directe effecten, van de Willekeurige afschrijving milieu-investeringen en de Investeringsaftrek een zekere stimulerende invloed leek uit te gaan op het gedrag. De regeling Groen Beleggen, voor wat betreft investeringen in groene projecten, en de afdrachtvermindering lage lonen leken weinig effect te hebben. Het effect van de regeling Groen beleggen op sparen en beleggen bleef in de enquête buiten beschouwing.

Op grond van het onderzoek naar de zes (clusters van) fiscale ontmoedigingsregelingen constateerde de Rekenkamer dat het inzicht dat de ministeries hebben in de beleidsresultaten van dergelijke regelingen varieert. Waar informatie beschikbaar is over de effecten van fiscale ontmoedigingsregelingen (accijnsverhogingen) lijkt sprake te zijn van een zekere remmende werking op het gedrag.

Aanbevelingen Rekenkamer

De Rekenkamer achtte het van belang dat de afweging om het instrument «fiscale stimuleringsregeling» in te zetten zorgvuldig en expliciet gebeurt. Hierbij dienen naast de voordelen zoals het creëren van een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat en het «meelopen» in een bestaande uitvoeringsorganisatie, ook de nadelen van de inzet van de betreffende regeling in ogenschouw te worden genomen. In ieder geval dienen hierbij aan de orde te komen:

- beperkingen in het inzicht in de belasting- en premiederving, uitvoeringskosten en administratieve lasten;
- de moeilijke beheersbaarheid van belasting- en premiederving;
- beperkingen in het inzicht in de naleving van de voorwaarden van de regeling;
- mogelijke cadeau-effecten (voor belastingplichtigen die het te stimuleren gedrag ook zonder de regeling vertoond zouden hebben).

Het is van belang om in concrete gevallen na te gaan of eventuele te verwachten risico's aanvaardbaar worden geacht of ondervangen moeten worden. Indien het laatste het geval is dient gekeken te worden of dit tegen aanvaardbare kosten kan. Dit dient onder meer gezien te worden in relatie tot de geraamde belasting- en premiederving (programma-uitgaven). Waar gekozen wordt voor aanvullende voorzieningen om de genoemde nadelen te ondervangen ligt het voor de hand, in ieder geval eerder dan bij regelingen waarvoor dergelijke aanvullende voorzieningen niet nodig worden geacht, de inzet van belastingen nadrukkelijk af te wegen tegen andere alternatieven.

Gegeven de beslissing een bepaalde fiscale stimuleringsregeling in te zetten achtte de Rekenkamer het, ook bij regelingen waarbij niet is gekozen voor aanvullende voorzieningen, van belang dat in een vroeg stadium voorwaarden worden gecreëerd om op termijn de effectiviteit van deze regelingen te kunnen onderzoeken. Hierbij denkt de Rekenkamer aan het meer toetsbaar formuleren van de doelstellingen. Toetsbaar in de zin dat wordt vastgelegd wat de nagestreefde doelen zijn, dat duidelijkheid bestaat over de uitgangssituatie (nulmeting), het realisatiejaar en de criteria waarmee de mate van doelbereiking kan worden gemeten. De Rekenkamer achtte het tevens van belang dat het inzicht in de effectiviteit van bestaande regelingen wordt vergroot. Mede op basis van dat inzicht dient te worden afgewogen of de regeling moet worden aangepast of voortgezet.

Opvallend is in dit verband dat bij de fiscale ontmoedigingsregelingen relatief meer inspanningen worden verricht op het gebied van ex ante en ex post evaluaties dan bij de fiscale stimuleringsregelingen. Met name de inspanningen die verricht worden voor de regulerende energiebelasting kunnen naar de mening van de Rekenkamer dienen als voorbeeld voor de andere regelingen.

De Rekenkamer was voorts van mening dat voor de fiscale stimuleringsregelingen meer inzicht (periodiek) moet worden gegeven in de programmakosten en – voor regelingen met aanvullende voorzieningen – eveneens in de uitvoeringskosten. Het belang hiervan is groter naarmate

met de regeling meer kosten zijn gemoeid. De Rekenkamer beschouwde het overzicht van belastinguitgaven in de Miljoenennota 1999 daartoe als een eerste aanzet.

De Rekenkamer achtte het tenslotte van belang, zonder voorbij te willen gaan aan de in het verleden gebleken afbakeningsproblemen, dat gestreefd wordt naar meer consensus over de interpretatie van de begrippen fiscale stimuleringsregeling en fiscale ontmoedigingsregeling. Het belang daarvan is dat daarmee een betere discussie mogelijk is over de vraag aan welke regelingen welke eisen kunnen worden gesteld bij het beoordelen van de (verwachte) effectiviteit.

Reactie bewindspersonen en commentaar Rekenkamer

De bewindspersonen spraken in algemene zin waardering uit voor het onderzoek van de Rekenkamer. De conclusies en aanbevelingen van de Rekenkamer werden evenwel wisselend ontvangen. Daar waar de ministers van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen, Verkeer en Waterstaat en Sociale Zaken en Werkgelegenheid toezeggingen deden in lijn met de aanbevelingen van de Rekenkamer, wilde de staatssecretaris van Financiën alleen bezien op welke wijze kan worden gewaarborgd dat de interne vastlegging van het besluitvormingsproces aan de daaraan te stellen eisen voldoet. De reactie van de staatssecretaris was kritisch en vooral gericht op de algemene eisen die de Rekenkamer stelde aan de beleidsvoorbereiding, -uitvoering en -resultaten van de in het onderzoek betrokken regelingen. Naar zijn mening vergt iedere regeling in feite een eigen beoordelingskader.

De Rekenkamer benadrukt dat de eisen die zij bij belastingen als beleidsinstrument heeft gesteld aan de beleidsvoorbereiding, -uitvoering en -resultaten voor elk beleidsinstrument van toepassing zijn. Dergelijke eisen zijn ook in eerder Rekenkameronderzoek gesteld aan de beleidsinstrumenten vergunningen, heffingen, subsidies, voorlichting, convenanten en garanties. Voordat besloten wordt tot de instelling van een fiscale stimulerings- of ontmoedigingsregeling, dient duidelijk te zijn in welke mate – tegen welke kosten – kan worden voldaan aan deze eisen, die zich vooral richten op inzicht in de (verwachte) kosten en resultaten van de regeling. In dit verband acht de Rekenkamer het ook van belang dat meer duidelijkheid komt over de interpretatie van het begrip fiscale stimuleringsregeling. Daar waar sprake is van fiscale stimuleringsregelingen, regelingen derhalve gericht op een specifieke doelstelling, dienen hogere eisen gesteld te worden aan het verkrijgen van inzicht in de (verwachte) effecten, dan wanneer sprake is van meer generiek werkende regelingen die primair zijn gericht op lastenverlichting. Zeker bij regelingen met een aanzienlijk financieel belang, acht de Rekenkamer het van groot belang de daadwerkelijke effectiviteit van afzonderlijke regelingen vast te stellen.

Het valt de Rekenkamer op dat diverse bewindspersonen in hun reacties vooral de, via de weg van lastenverlichting optredende, indirecte effecten van fiscale stimuleringsregelingen benadrukten. Volgens de Rekenkamer dienen die effecten echter te worden afgewogen tegen de effecten van alternatieve algemene vormen van lastenverlichting (zoals tariefsverlagingen). Het valt haar tevens op dat door de bewindspersonen diverse keren werd gerefereerd aan studies van het Centraal PlanBureau waarin ex ante, op modelmatige wijze, het (lange termijn) effect van regelingen berekend wordt. Het leek voor hen van minder belang met behulp van ex post evaluatie daadwerkelijk vast te stellen of de specifiek met de regeling beoogde doelstelling ook daadwerkelijk wordt bereikt als gevolg van de inzet van de regeling.

De Rekenkamer is van mening dat daar waar specifieke doelstellingen worden gekoppeld aan fiscale regelingen, er gestreefd dient te worden naar het verkrijgen van inzicht in de daadwerkelijke bijdrage van de regeling aan het al dan niet bereiken van deze doelstellingen. In dat licht heeft zij, ondanks de door de bewindspersonen aangegeven reserves op dit punt, met instemming kennis genomen van toezeggingen van ex post evaluaties. Zij ziet de resultaten daarvan met belangstelling tegemoet.

In bijlage I zijn de belangrijkste conclusies en aanbevelingen en de toezeggingen van de bewindspersonen samengevat.

1 INLEIDING

1.1 Belastingen als beleidsinstrument in vogelvlucht

De Nederlandse belastingheffing wordt niet alleen ingezet als middel tot bekostiging van de overheidsuitgaven, maar ook als instrument voor het bereiken van niet-fiscale doelstellingen op het gebied van bijvoorbeeld werkgelegenheid, volksgezondheid, milieu, energie en vervoer. Ook in andere landen is sprake van een dergelijke instrumentalisering van het belastingrecht.¹

De inzet van belastingen als beleidsinstrument heeft als doel het gedrag van burgers en bedrijven te beïnvloeden. Daarbij kan een onderscheid worden gemaakt in:

- fiscale stimuleringsregelingen: regelingen ter stimulering van bepaald gedrag door de kosten van bepaalde gewenste activiteiten te verlagen;
- fiscale ontmoedigingsregelingen: regelingen gericht op ontmoediging van bepaald gedrag door de kosten van bepaalde ongewenste activiteiten te verhogen.

Het gaat hierbij om *specifiek* werkende regelingen gericht op stimulering of ontmoediging van *bepaald* gedrag. Daarnaast zijn er ook algemeen werkende maatregelen, zoals bijvoorbeeld tariefsverlagingen die langs de weg van lastenverlichting een meer algemeen stimulerende werking hebben. De grens tussen specifieke en generieke regelingen is niet altijd scherp te trekken.²

In Nederland is vooral de afgelopen jaren het gebruik van fiscale stimuleringsregelingen geïntensiveerd³. Zo is in het regeerakkoord van het vorige kabinet (Paars I) voor het midden- en kleinbedrijf een bedrag van f 500 miljoen voor specifieke lastenverlichting vastgelegd. De voorgestelde maatregelen beoogden op verschillende fronten positieve prikkels te geven die bij zouden dragen aan het realiseren van de in het regeerakkoord neergelegde beleidsdoelstellingen, met name gericht op het scheppen van gunstige voorwaarden voor de werkgelegenheidsgroei en het stimuleren van ondernemerschap⁴.

De inzet van fiscale stimuleringsregelingen heeft de laatste jaren onder meer aan populariteit gewonnen:

- vanwege het belang van een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat;
- omdat fiscale stimuleringsregelingen, in tegenstelling tot subsidies, kunnen meelopen in een bestaande uitvoeringsorganisatie, de Belastingdienst.

Bij de inzet van fiscale stimuleringsregelingen worden echter ook kanttekeningen geplaatst. Gesteld wordt dat dergelijke regelingen:

- afbreuk kunnen doen aan de klassieke functie van belastingheffing;
- kunnen leiden tot een toenemende complexiteit van de belastingwetgeving en uitvoeringspraktijk;
- door het open-einde-karakter moeilijk beheersbaar zijn;
- zich onttrekken aan de parlementaire controle;
- nog onvoldoende getoetst zijn op hun effectiviteit.

1.2 Onderzoekskader

In de periode van oktober 1997 tot en met september 1998 voerde de Rekenkamer een onderzoek uit naar de inzet van belastingen als beleidsinstrument. De Rekenkamer had de volgende overwegingen om hiernaar een onderzoek uit te voeren:

- het onderwerp past in de serie beleidsinstrumenten die de Rekenkamer de afgelopen jaren als centrale thema's heeft onderzocht;
- het politiek, maatschappelijk en financieel belang van het onderwerp is aanzienlijk;

¹ Zie hiervoor onder andere: Tax expenditures, A review of the issues and country practises, OECD Committee on Fiscal Affairs, 1984 en : Tax expenditures : Recent experiences, OECD Committee on Fiscal Affairs, 1996.

² Zie ook hoofdstuk 2.

³ Zie hiervoor Belastingen in de 21e eeuw: een verkenning, Tweede Kamer, 1997–1998, 25 810, nr. 1.

⁴ Tweede Kamer, 1995–1996, 24 423, nr. 3.

- meer inzicht in de voor- en nadelen van de inzet van belastingen als beleidsinstrument te verkrijgen.

Het onderzoek had als doel inzicht te geven in de beleidsvoorbereiding, de uitvoering en de beleidsresultaten van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen.

Uitgangspunt van de Rekenkamer is dat beleid toetsbaar dient te zijn en dat de uitvoering zodanig is dat de beleidsdoelstellingen gerealiseerd kunnen worden. Deze uitgangspunten gelden ook voor de fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen.

Het onderzoek richtte zich op de volgende onderzoeksvragen: welke fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen zijn in de afgelopen tien jaar door het Rijk ingesteld?

- vindt tijdens de beleidsvoorbereiding de keuze voor toepassing van een fiscale stimuleringsregeling plaats op basis van een gedegen afweging en worden de doelen van de regeling toetsbaar gemaakt?
- (a) heeft het Rijk inzicht in de werkelijke kosten (belasting- en premie-derving, uitvoeringskosten en administratieve lasten) en in de naleving van de voorwaarden van fiscale stimuleringsregelingen
(b) welke uitspraken kunnen op basis van de beschikbare beleidsin-formatie worden gedaan over deze kosten en naleving van de voorwaarden?
- (a) heeft het Rijk inzicht in de beleidsresultaten van fiscale stimuleringsregelingen
(b) welke uitspraken kunnen op basis van de beschikbare beleidsin-formatie en aanvullend Rekenkameronderzoek worden gedaan over de beleidsresultaten?
- (a) heeft het Rijk inzicht in de (verwachte) beleidsresultaten van fiscale ontmoedigingsregelingen
(b) welke uitspraken kunnen op basis van de beschikbare beleidsin-formatie worden gedaan over de beleidsresultaten?

De Rekenkamer zond haar bevindingen in december 1998 aan de staatssecretaris van Financiën en de ministers van Economische Zaken, Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen, Verkeer en Waterstaat, Volksgezondheid, Welzijn en Sport en Landbouw, Natuur-beheer en Visserij. Zij reageerden in februari 1999. Daar waar de reacties daartoe aanleiding gaven, heeft de Rekenkamer haar rapport aangepast. De reacties zijn, waar dit van toepassing is, na elk hoofdstuk opgenomen en voorzien van commentaar. In hoofdstuk 8 zijn algemene reacties opgenomen en voorzien van een nawoord.

2 INVENTARISATIE

2.1 Inventarisatie van regelingen

De Rekenkamer inventariseerde welke fiscale stimuleringsregelingen en fiscale ontmoedigingsregelingen in de periode 1988–1998 werden ingesteld of gewijzigd.⁵

In de Miljoenennota 1999 is een overzicht opgenomen van belasting-uitgaven in de loonbelasting, de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting.⁶ Bij dit overzicht is voortgebouwd op overzichten die eerder verschenen in de rapporten «belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting» en de «bouwstenennotitie»⁷.

Voor de omschrijving van het begrip fiscale stimuleringsregeling werd door de Rekenkamer aangesloten bij de beschrijving van het begrip belastinguitgave in de bovengenoemde rapporten. De Rekenkamer heeft voor de afbakening aan deze omschrijving een extra element toegevoegd. De belastinguitgave moet gericht zijn op de stimulering van bepaalde activiteiten van burgers, instellingen of bedrijven. Daarmee maakt de Rekenkamer expliciet dat alleen die regelingen in de inventarisatie zijn meegenomen waarmee de wetgever heeft beoogd bepaald gedrag te beïnvloeden. Deze motivering moet in de wet of de toelichting daarop zijn terug te vinden. Dit zelfde geldt overigens voor de fiscale ontmoedigingsregelingen.

De door de Rekenkamer gehanteerde definitie van een fiscale stimuleringsregeling luidt: *een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voorzover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet en die is gericht op stimulering van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.*

Dit betekent dat bijvoorbeeld wijzigingen in de belastingvrije som en de tariefstructuur niet in het onderzoek worden meegenomen, omdat die behoren tot de primaire heffingsstructuur. Ook dergelijke wijzigingen kunnen overigens een niet-fiscaal doel beogen (dit zijn de meer algemeen werkende, generieke, fiscale maatregelen).

De definitie van het begrip fiscale ontmoedigingsregeling is het spiegelbeeld van die voor een fiscale stimuleringsregeling en luidt: *een belastingheffing of een verhoging van een belastingheffing die is gericht op ontmoediging van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.*

Het stimuleren of ontmoedigen van bepaald gedrag impliceert overigens wel dat de burgers, instellingen of bedrijven een keuze hebben om bepaald gedrag al dan niet te vertonen. Er dient sprake te zijn van handelingsvrijheid van de belastingplichtige. Indien belastingplichtigen gedwongen zijn bepaald gedrag te vertonen (bijvoorbeeld middels strafbepalingen of vanwege collectieve verplichtingen neergelegd in bijvoorbeeld een collectieve arbeidsovereenkomst) dan kan logischerwijs geen sprake meer zijn van fiscale stimulering of ontmoediging. Regelingen die zich richten op het laten voortduren van gewenst gedrag zijn ook opgenomen in de inventarisatie.

Op basis van de jaarlijkse begrotingen en belastingplannen van het Ministerie van Financiën is een voorlopige inventarisatie gemaakt van regelingen die in de afgelopen tien jaar tot stand zijn gebracht of gewijzigd. Deze voorlopige inventarisatie is voorgelegd aan en besproken

⁵ Met de totstandkoming van nieuwe wetten of wijzigingen wordt bedoeld het opnemen van de wet of de wijziging in het Staatsblad in de periode 1988–1998. De wet hoeft nog niet in werking te zijn getreden. Zo zijn de relevante wetten uit het belastingplan 1998 opgenomen in de inventarisatie.

⁶ Zie bijlage II.2.

⁷ Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting, Ministerie van Financiën, 1987, Bouwstenennotitie, Ministerie van Financiën, 4 juli 1994.

met de betrokken ministeries en personen uit de wereld van de wetenschap en de belastingadviespraktijk.⁸

De inventarisatie kende twee afbakeningsproblemen:

- het begrip belastinguitgave kan op verschillende manieren worden geïnterpreteerd.⁹ Met name het element van de primaire heffingsstructuur in de definitie brengt bij de beoordeling van regelingen problemen met zich mee;¹⁰
- de grens tussen specifieke regelingen en generieke regelingen is niet altijd scherp te trekken. Sommige regelingen kunnen, naast een specifieke doelstelling, ook meer algemene doelstellingen hebben en meer in macro-economische zin een gedragsverandering beogen.

Op basis van de door de Rekenkamer gehanteerde definitie kwam zij tot de volgende inventarisatie:¹¹

- 50 «zekere» regelingen: regelingen waarover niet of nauwelijks discussie bestaat of sprake is van een fiscale stimuleringsregeling of waarbij, gelet op de reacties van de geconsulteerde ministeries en externe deskundigen, voldoende reden is om deze te beschouwen als fiscale stimuleringsregeling (deel I);
- 22 «grijze» regelingen: hiervoor bestaan, mede gelet op de reacties van de geconsulteerden, argumenten om ze te beschouwen als fiscale stimuleringsregeling, maar ook argumenten om ze niet als zodanig te beschouwen (deel II);
- 6 regelingen die vallen onder de definitie van het begrip fiscale ontmoedigingsregeling (deel III).

De inventarisatie in de Miljoenennota 1999 en de inventarisatie van de Rekenkamer vertonen een aantal verschillen.

Zo beperkt de miljoenennota zich tot regelingen in de loonbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Voorts bevat de miljoenennota een aantal regelingen die niet in de periode 1988–1998 zijn ingesteld of gewijzigd. Bovendien verschilden de in de Miljoenennota 1999 en de door de Rekenkamer gehanteerde definities van elkaar. Zoals aangegeven richtte de Rekenkamer zich op belastinguitgaven die gericht waren op specifieke gedragsveranderingen. Ten slotte was er in meer algemene zin een verschil in interpretatie en waardering van het begrip fiscale stimuleringsregeling. Zo hanteert het Ministerie van Financiën een beperktere interpretatie van het begrip fiscale stimuleringsregeling.

2.2 Conclusie en aanbeveling

De Rekenkamer concludeerde dat het moeilijk was een eenduidig antwoord te geven op de vraag welke fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen in de periode 1988–1998 zijn ingesteld of gewijzigd. Een algemeen aanvaardbare uitleg van het begrip fiscale stimuleringsregeling en in mindere mate van het begrip fiscale ontmoedigingsregeling ontbreekt.

De Rekenkamer achtte het, zonder voorbij te willen gaan aan de in het verleden gebleken afbakeningsproblemen, van belang dat gestreefd wordt naar meer consensus over de interpretatie van de begrippen fiscale stimuleringsregeling en fiscale ontmoedigingsregeling.

2.3 Reacties bewindspersonen

De staatssecretaris van Financiën en de ministers van Economische Zaken en van Volkshuisvesting, Milieubeheer en Ruimtelijke Ordening onderschreven dat er onduidelijkheid is over de vraag welke regelingen als fiscale stimulerings- of ontmoedigingsregelingen kunnen worden aangemerkt. Deze onduidelijkheid achtten zij echter niet van zwaarwegend

⁸ Dit betroffen de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs, prof. dr. R. E. C. M. Niessen van de Universiteit van Maastricht en prof. dr. L. G. M. Stevens van de Erasmus-universiteit Rotterdam.

⁹ In de miljoenennota wordt hierover opgemerkt dat een grijs gebied van regelingen bestaat die door sommigen wel en door anderen niet als belastinguitgaven worden gezien (bijlage 5, blz. 113). Ook uit rapporten van de OESO uit 1984 en 1996 bleek dat de definitie van het begrip belastinguitgave tussen OESO-leden aanzienlijk uiteenloopt.

¹⁰ Met de primaire structuur wordt verwezen naar de eigenlijke fiscale doelstelling dat een belasting wordt geheven ter financiering van overheidsuitgaven, op zodanige wijze dat de daaruit voortvloeiende lasten op evenwichtige wijze worden verdeeld (Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting, Ministerie van Financiën, 1987, blz. 19).

¹¹ De inventarisatie is opgenomen als bijlage II.1 bij het rapport.

belang. De minister van Verkeer en Waterstaat achtte het daarentegen wel van belang dat deze onduidelijkheid wordt weggenomen.

Geen van de reacties van de overige in het onderzoek betrokken bewindspersonen bevatten vragen of opmerkingen over het resultaat van de inventarisatie van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen.

2.4 Commentaar Rekenkamer

De Rekenkamer merkt op dat met het wegnemen van onduidelijkheid over de interpretatie van de begrippen fiscale stimuleringsregeling en fiscale ontmoedigingsregeling tot een beter antwoord kan worden gekomen op de vraag aan welke regelingen welke eisen dienen te worden gesteld bij het beoordelen van de (verwachte) effectiviteit.

3 BELEIDSVOORBEREIDING VAN FISCALE STIMULERINGSREGELINGEN

3.1 Inleiding

Onder de beleidsvoorbereiding wordt verstaan de fase waarin de fiscale stimuleringsregeling wordt voorbereid en tot stand gebracht. Deze fase omvat eventueel verrichte ex ante evaluaties, adviezen, het ontwerp-wetsvoorstel, de toelichting daarop en de behandeling daarvan in het parlement. Deze fase wordt als beëindigd beschouwd na publikatie van de wet in het Staatsblad.

De Rekenkamer heeft de beleidsvoorbereiding onderzocht voor 28 van de 50 regelingen die zij bij de inventarisatie als «zekere» fiscale stimuleringsregeling heeft aangemerkt. Hierbij is een verdeling over de verschillende belastingmiddelen nagestreefd en zijn de regelingen die op of na 1 januari 1998 zijn ingegaan buiten beschouwing gebleven. De 28 regelingen zijn op een rij gezet in onderstaande tabel.

Tabel 3.1 Overzicht fiscale stimuleringsregelingen

Beleidssterrein	Regelingen	Belasting-soort ¹	Jaar inwerkingtreding of wijziging	Financieel belang (in miljoenen guldens)*	
				belasting-derving	premie-derving
Startende ondernemers	willekeurige afschrijving voor starters	IB	1996	55	60
	startersaftrek	IB	1996	40	45
	tante Agaathregeling	IB/Vpb	1996	45	–
Zeescheepvaart	willekeurige afschrijving zeeschepen	IB/Vpb	1996	15	–
	afdrachtvermindering zeevaart	LB	1996	60	95
	forfaitaire bepaling winstbelasting zeescheepvaart	IB/Vpb	1996	25	–
Investeringsfaciliteiten	investeringsaftrek	IB/Vpb	1990	505	195
	energie-investeringsaftrek	IB/Vpb	1997	180	10
	willekeurige afschrijving milieu-investeringen	IB/Vpb	1992	125	5
	willekeurige afschrijving immateriële bedrijfsmiddelen	IB/Vpb	1996	–	–
	willekeurige afschrijving continentaal plat	IB/Vpb	1996	60	–
	willekeurige afschrijving nieuwe gebouwen in aangewezen gemeenten	IB/Vpb	1996	65	–
Spaarloonregelingen c.s.		LB	1994	970	745
Speur- en ontwikkelingswerk	afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk	LB	1994	630	–
	speur- en ontwikkelingsaftrek	IB	1994	5	–
Afdrachtverminderingen loonbelasting en premie volksverzekering	afdrachtvermindering en doorstroomvermindering lage lonen	LB	1996	1755	–
	afdrachtvermindering langdurig werklozen	LB	1996	145	230
	afdrachtvermindering onderwijs	LB	1996	120	255
	afdrachtvermindering kinderopvang	LB	1996	50	–
Milieu	regeling groen beleggen	IB	1995	30	–
	bosbouwvrijstelling (optieregeling)	IB/Vpb	1995	<10	–
	vrijstelling landgoederen (uitbreiding)	IB/Vpb/Vb/SW/Ovb/Kb	1995	1**	–
Reserveringen	exportrisicoreserve	IB/Vpb	1996	20**	–
	risicoreserve concernfinanciering	Vpb	1997	0	–

Beleidssterrein	Regelingen	Belasting-soort ¹	Jaar inwerkingtreding of wijziging	Financieel belang (in miljoenen guldens)*	
				belasting-derving	premie-derving
Overige regelingen	overdracht kunstvoorwerpen aan het rijk	SW	1997	10**	–
	faciliteit pc-privé	IB/LB	1997	15**	–
	verlaagd btw-tarief voorbehoedsmiddelen	OB	1996	5**	–
	regeling kamerverhuur	IB	1993	15	20
TOTAAL				4956	1660

¹ IB: Inkomstenbelasting; Vpb: Vennootschapsbelasting; LB: Loonbelasting; OB: Omzetbelasting; SW: Successiewet; Ovb: Overdrachtsbelasting; Kb: Kapitaalsbelasting

* Jaarlijks financieel belang op transactiebasis (Miljoenennota 1999).

** Niet opgenomen in overzicht miljoenennota. Bedrag betreft de raming bij de totstandkoming van de regeling.

3.2 Onderbouwing keuze instrument

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan of tijdens de beleidsvoorbereiding de keuze voor het instrument fiscale stimuleringsregeling is onderbouwd¹². Zij concludeert dat de afweging tussen mogelijke voor- en nadelen van het instrument, die vooraf dient te gaan aan de keuze van de regeling, in de meeste gevallen niet is vastgelegd in Kamerstukken en interne departementale notities en derhalve niet inzichtelijk is. Ook de Raad van State constateerde dat in het algemeen niet wordt uiteengezet welke de overwegingen zijn om aan een fiscale regeling de voorkeur te geven boven subsidiëring. De Raad adviseerde de memories van toelichting op dit punt zoveel mogelijk aan te vullen.¹³

Alleen voor de Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk (WBSO)¹⁴, voor willekeurige afschrijvingen in het algemeen en de regeling Groen beleggen¹⁵ zijn in kamerstukken afwegingen aangetroffen. Deze beperken zich tot een algemene opsomming van uitsluitend nadelen van subsidies en/of uitsluitend voordelen van fiscale maatregelen, op basis waarvan automatisch voor de laatste vorm zal worden gekozen.

Willekeurige afschrijvingen in het algemeen

Ondernemers die investeren in bepaalde bedrijfsmiddelen kunnen deze investeringen fiscaal vrij (willekeurig) afschrijven. De ondernemer kan hierdoor vervroegd afschrijven, waardoor belastingheffing wordt uitgesteld. Daardoor treedt voor de ondernemer een liquiditeitsvoordeel en een rentevoordeel op.

Bij de toelichting op het wetsvoorstel van de kamerleden Vreugdehil en Vermeend met betrekking tot invoering van de mogelijkheid van vervroegde afschrijving voor hoogwaardige technologische kapitaalgoederen in bepaalde regio's¹⁶ werd de volgende onderbouwing voor de keuze van het instrument gegeven:

voordelen van de vervroegde afschrijving:

- de regeling kan probleemloos worden ingebed in de bestaande afschrijvingsregeling die zeer eenvoudig is;
- de regeling kan volledig meelopen in de bestaande eenvoudige procedures waarmee zowel de overheid als investerende ondernemers ruime ervaring hebben opgedaan;
- de objectiviteit en rechtszekerheid zijn goed gewaarborgd, mede vanwege het feit dat de regeling wordt geïntegreerd in het fiscaal-juridische begrippenapparaat dat op hoofdlijnen reeds is uitgekristalliseerd;
- de uitvoeringskosten van de regeling zullen voor de overheid en ondernemers relatief gering zijn: vooral vanwege het feit dat ondernemers de regeling zelf kunnen toepassen en dus geen aanvraagprocedure hoeven te doorlopen en de regeling zelf zeer eenvoudig is;

¹² Het kabinet acht, blijkens de nota Belastingen in de 21e eeuw, de Miljoenennota 1996 en de nota Financiële instrumenten in het milieubeleid uit 1992 (Tweede Kamer, 1991–1992, 22 779, nr. 1) een gedegen afweging vooraf noodzakelijk bij het gebruik van fiscale stimuleringsregelingen.

¹³ Tweede Kamer, 1997–1998, 25 691, B.

¹⁴ Tweede Kamer, 1993–1994, 23 477, nr. 3.

¹⁵ Tweede Kamer, 1993–1994, 23 197, A en nr. 6.

¹⁶ Tweede Kamer 1993–1994, 23 071, nr. 7. Dit wetsvoorstel is overigens niet aangenomen.

- toepassing van de regeling leidt in beginsel tot een verlaging van de collectieve lastendruk;
- ondernemers blijken vrij algemeen de voorkeur te geven aan een fiscale faciliteit als de vervroegde afschrijving boven een subsidie;
- EG-regelgeving en EG-beleid geven voldoende eigen fiscale beleidsruimte om de regeling toe te passen.

nadelen van de introductie van een nieuwe subsidieregeling in een niet bestaande structuur:

- introductie van een subsidieregeling betekent tevens het opzetten van een ambtelijke organisatie die met de uitvoering van de regeling is belast: er zullen regelingen moeten worden getroffen met betrekking tot de aanvraagprocedure, de wijze van uitbetaling, de controle en de rechtsbescherming (bezwaar- en beroepsprocedures);
- de juridische (technische) begrippen die aan een nieuwe subsidieregeling ten grondslag liggen, zullen moeten uitkristalliseren, zodat eerst in de loop van jaren voor investerende ondernemers een optimale rechtszekerheid zal ontstaan;
- de uitvoeringskosten van een subsidieregeling liggen relatief hoog (vooral voor de overheid);
- de subsidieregeling leidt tot onnodige en gecompliceerde circulatie van overheidsmiddelen (rondpompen van geld); de investerende ondernemer die de overheidssubsidie op zijn rekening ontvangt, draagt daarover vervolgens weer belasting af aan de overheid (fiscus);
- de subsidieregeling leidt in beginsel tot een verhoging van de collectieve lastendruk;
- de administratieve rompslomp (aanvraagprocedures etc.) die gekoppeld is aan subsidieregelingen doet afbreuk aan de beoogde effecten;
- op grond van EG-regelgeving en EG-beleid zijn dergelijk subsidies in beginsel alleen onder zeer stringente voorwaarden toegestaan.

3.3 Onderbouwing relatie doel – instrument (verwachte effectiviteit van de regeling)

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan of tijdens de beleidsvoorbereiding de relatie tussen de fiscale stimuleringsregeling en het daarmee beoogde doel (de verwachte effectiviteit van de regeling) is onderbouwd. De algemene gedachte achter een fiscale stimuleringsregeling is dat hierdoor de prijs van een bepaalde gewenste activiteit voor burgers of bedrijven lager wordt (of het rendement hoger), waardoor meer burgers of bedrijven tot deze activiteit zullen over gaan. Voor een nadere onderbouwing van de verwachte effectiviteit van de regeling zijn de volgende vragen van belang:

- zal de prijsverlaging resulteren in een toename van de gewenste activiteiten of zijn er factoren die dit verhinderen?
- is de prijsverlaging dan wel de rendementsverbetering voldoende om te resulteren in de gewenste hoeveelheid extra activiteiten, met andere woorden, is het financiële duwtje groot genoeg?
- zal het gebruik van de regeling ook daadwerkelijk resulteren in het uiteindelijk gewenste maatschappelijke doel?

De Rekenkamer concludeert dat het voor de meeste van de 28 regelingen ontbreekt aan een onderbouwing van de verwachte effectiviteit.

Bij de Spaarloonregelingen¹⁷ en de afdrachtverminderingen lage lonen en langdurig werklozen¹⁸ heeft het Centraal Plan Bureau modelmatige – macro-economische – doorrekeningen gemaakt van het verwachte effect op de werkgelegenheid.

Voor de zeescheepvaartregelingen is op een andere wijze onderzoek gedaan naar de verwachte effectiviteit van de regelingen. Het betrof

¹⁷ Onderzoek naar de macro-economische effecten van het wetsvoorstel door het CPB uit 1989, Tweede Kamer, 20 291, nr. 8, bijlage 1).

¹⁸ Voor de afdrachtverminderingen is het effect van een algemene afdrachtvermindering in de vorm van een vast bedrag berekend, Tweede Kamer 1995–1996, 24 458, nr. 5, blz. 25.

Zeescheepvaartregelingen

Ter stimulering van de zeescheepvaartsector bestaat sinds 1996 een breed pakket van maatregelen, waarvan drie fiscale stimuleringsregelingen, te weten: de forfaitaire bepaling van de winstbelasting, willekeurige afschrijving op zeeschepen en een vermindering van af te dragen loonbelasting en premie voor de volksverzekering voor zeevarenden. Voorafgaande hieraan is in 1994 in opdracht van het Ministerie van Verkeer en Waterstaat een ex ante evaluatie verricht, waarin het beleid tot dan toe is geëvalueerd en waarin verschillende scenario's voor de toekomst zijn doorgerekend¹⁹. In deze evaluatie werd geconcludeerd dat het tot dan toe gevoerde beleid voor de Nederlandse zeevaartsector niet meer doeltreffend was. Het beleid richtte zich op slechts 30% van de economische betekenis van de Nederlandse zeevaartsector. De beheersactiviteiten maakten tot dan toe geen expliciet onderdeel uit van het beleid. In de evaluatie werd derhalve een nieuw overheidsbeleid uitgewerkt dat ruimer is dan een vlagbeleid (fiscale regelingen, milieu- en veiligheidswetgeving en voorlichting). In de evaluatie zijn verschillende scenario's voor de toekomst doorgerekend. Deze zijn niet gericht op het verwachte effect van de afzonderlijke fiscale stimuleringsregelingen, maar op het totale pakket aan maatregelen. Mede op basis van deze evaluatie zijn in onderling overleg tussen het Ministerie van Financiën en het Ministerie van Verkeer en Waterstaat de huidige fiscale stimuleringsregelingen voor de zeescheepvaart ontworpen.

Bij de totstandkoming van een aantal andere regelingen, te weten: de Afdrachtvermindering kinderopvang²⁰, de Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk²¹ en de Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL)²², is gebruik gemaakt van ex post evaluaties van het (subsidie)beleid tot dat moment.

3.4 Toetsbaarheid doelen

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan of het doel van de regeling toetsbaar is geformuleerd. Toetsbaar in de zin dat is vastgelegd: (I) de nagestreefde doelen, indien mogelijk gekwantificeerd; (II) de uitgangssituatie (nul-meting); (III) het realisatiejaar. De Rekenkamer concludeert dat de doelen van de regeling vaak niet toetsbaar zijn geformuleerd, noch voor het gewenste niveau aan extra activiteiten van bedrijven of burgers noch voor de daarmee beoogde (maatschappelijke) effecten.

Investeringsaftrek

De Investeringsaftrek (1990) beoogt kleinschalige investeringen door bedrijven te stimuleren. Bedrijven die op kleine schaal investeren in bedrijfsmiddelen kunnen bij de aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting de investeringsaftrek toepassen. Dit betekent dat een percentage van de totale investeringen in dat jaar mag worden afgetrokken van de fiscale winst in dat jaar. In 1997 gold per bedrijf een minimum bedrag aan investeringen van f 3500 en een maximum bedrag van f 527 000. Het doel van de regeling is niet verder uitgewerkt.

Hoewel ook voor de drie zeescheepvaartregelingen geen afzonderlijke doelen zijn geformuleerd, zijn voor het totale pakket aan maatregelen (fiscale regelingen, milieu- en veiligheidswetgeving en voorlichting) wel toetsbare doelen geformuleerd.

¹⁹ C. Peeters c.s., De toekomst van de Nederlandse zeevaartsector: Economische Impact Studie (EIS) en beleidsanalyse, in opdracht van het Ministerie van Verkeer en Waterstaat, 1994.

²⁰ Eindevaluatie Stimuleringsmaatregel kinderopvang 1991–1993 Research voor Beleid, in opdracht van het Ministerie van VVC; Zes jaar Stimuleringsmaatregel Kinderopvang 1990–1995, Ministerie van VWS, augustus 1997.

²¹ Evaluatie van de subsidieregeling innovatiestimulering (INSTIR), Tweede Kamer, 23 477, nr. 5.

²² Evaluatie WIR-Milieu toeslag, Tweede Kamer, 1986–1987, 19 858, nrs. 3–4.

Zeescheepvaartregelingen

Voor het totale pakket aan maatregelen zijn doelen voor de maatschappelijke effecten gekwantificeerd voor de in een bepaald realisatiejaar te bereiken toegevoegde waarde en werkgelegenheid (ten opzichte van een bepaald referentiejaar). Deze doelen luiden als volgt²³:

	1994	1998	2004
– netto toegevoegde waarde (mln)	1847	2278	3373
– directe & indirecte werkgelegenheid (personen)	22781	28069	41319

Tevens is sprake van een niet gekwantificeerd doel voor het gewenste niveau van extra activiteiten, te weten: het behoud van het aantal zeeschepen onder Nederlandse vlag.

In bijlage III.1 is een overzicht opgenomen van de doelen voor de 28 regelingen.

3.5 Raming kosten

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan of tijdens de beleidsvoorbereiding een raming is gemaakt van:

- de verwachte derving van belasting- en premieontvangsten (verwachte programmakosten);
- de verwachte uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en eventuele andere uitvoeringsorganisaties;
- de administratieve lasten voor bedrijven.

Zij concludeert dat voor de meeste regelingen een raming is gemaakt van de verwachte derving van belasting- en premieontvangsten. De onderbouwing van deze ramingen is in de meeste gevallen echter beperkt vastgelegd in de stukken en daarom weinig inzichtelijk. In slechts een beperkt aantal gevallen zijn de veronderstellingen over het verwachte aantal gebruikers van de regeling expliciet aangegeven. Ook was in de meeste gevallen niet vastgelegd hoe met de veronderstellingen omtrent het verwachte gebruik tot de geraamde belasting- en premiederving kon worden gekomen.

Tante Agaath

De regeling Tante Agaath maakt het voor particulieren fiscaal aantrekkelijk om leningen te verstrekken aan beginnende ondernemers. Het fiscale voordeel bestaat uit een extra rente- of dividendvrijstelling. Particulieren kunnen bovendien oninbare vorderingen als verlies in mindering brengen op hun inkomen.

De verwachte belastingderving werd geraamd op f 25 miljoen in 1997 (TK 1995–1996, 24 463, nr. 2) oplopend tot bijna f 90 miljoen in 2005 (interne notitie). Als onderbouwing van de raming waren in de stukken kwantitatieve veronderstellingen vastgelegd over onder meer het aantal kapitaalverschaffers, de gemiddelde lening en het rentepercentage. Er was geen berekening in stukken, waaruit bleek hoe met deze veronderstellingen tot de geraamde belastingderving was gekomen. Ook werd uit de stukken niet duidelijk waarop deze veronderstellingen werden gebaseerd (bijvoorbeeld bepaalde onderzoeken en/of gegevensbestanden).

²³ Nota Zeescheepvaartbeleid, Tweede Kamer 1994–1995, 24165, nr.2; C. Peeters c.s., De toekomst van de Nederlandse zeevaartsector: Economische Impact Studie (EIS) en beleidsanalyse, in opdracht van het Ministerie van Verkeer en Waterstaat, 1994.

Voor alle regelingen is aandacht besteed aan de verwachte uitvoeringskosten. Indien substantiële uitvoeringskosten werden verwacht was er een onderbouwde raming. De aandacht voor administratieve lasten van afzonderlijke regelingen voor bedrijven vindt weinig systematisch zijn neerslag in stukken. Voor vier afdrachtverminderingen in de sfeer van de loonbelasting is concreet onderzoek verricht naar de verwachte administratieve lasten voor bedrijven.

Zie bijlage III.2 voor een overzicht per regeling van de geraamde belastingen premiederving en een oordeel over de onderbouwing daarvan.

3.6 Budgetbeheersing

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan in hoeverre tijdens de beleidsvoorbereiding aandacht is besteed aan de budgettaire beheersbaarheid van de regeling. Zij concludeert dat de fiscale stimuleringsregelingen alleen in uitzonderingsgevallen van een budget zijn voorzien, namelijk bij de Willekeurige afschrijving milieu-investeringen, de Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk en de Energie-investeringsaftrek. De andere regelingen hebben een open einde karakter. Het voorzien van de regeling van een budget brengt met zich mee dat er voorzieningen moeten worden getroffen. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren door aanmelding vóór gebruikmaking van de regeling. Dit impliceert bijzondere uitvoeringsmaatregelen, hetgeen de uitvoeringskosten van de regeling verhoogt. Het voordeel van een fiscale regeling, namelijk de verhoudingsgewijs lage uitvoeringskosten, wordt daarmee verkleind.

Willekeurige afschrijving milieu-investeringen

De Willekeurige afschrijving milieu-investeringen beoogt bedrijfsinvesteringen te bevorderen die in het belang zijn van een duurzaam leefmilieu en een doelmatig gebruik van energie in Nederland. De milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen die onder de regeling vallen staan vermeld op de VAMIL-lijst. De maximale belastingderving als gevolg van het gebruik van de regeling mag jaarlijks niet hoger zijn dan f 115 miljoen. Uitgaande van dit bedrag is geraamd dat jaarlijks tot een bedrag van circa f 1 miljard aan investeringen in bedrijfsmiddelen, die op de VAMIL-lijst staan, kunnen worden gefaciliteerd. Dit beoogde gebruik wordt door middel van een aanmeldingsprocedure bijgehouden. Bij dreigende overschrijding kan de regeling bij ministeriële regeling buiten werking worden gesteld, hetgeen daarna door de Staten-Generaal moet worden goedgekeurd.

3.7 Toetsing uitvoerbaarheid/handhaafbaarheid

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan in hoeverre bij de beleidsvoorbereiding aandacht is besteed aan de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Het Ministerie van Financiën beoogt nieuwe fiscale wetten regelgeving volgens een vast stramien aan een uitvoering- en handhaafbaarheidstoets te onderwerpen.²⁴ Als sluitstuk van dat toetsingsproces wordt de Belastingdienst geacht een advies uit te brengen, voorzien van een overzicht van de controle-inspanningen en controle-technieken die de Belastingdienst mogelijk acht, inclusief een inschatting van de daarmee samenhangende uitvoeringskosten. De Rekenkamer concludeert dat het op grond van de beschikbaar gestelde informatie niet mogelijk is te beoordelen of voor de onderzochte regelingen een dergelijke uitvoerbaarheid- en handhaafbaarheidstoets heeft plaatsgevonden. Wel was duidelijk dat bij elke regeling in meer of mindere mate aandacht wordt besteed aan aspecten van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

²⁴ Het ministerie heeft hiervoor in een handboek uitgeschreven aan welke aspecten aandacht moet worden besteed en hoe dit moet worden vastgelegd (Handboek Advisering en Implementatie Wetgeving van de Belastingdienst, Ministerie van Financiën, juni 1997). Ook eerdere gelijklopende richtlijnen bevatten dergelijke aanwijzingen.

Groen beleggen

Ter bevordering van beleggingen en investeringen die in het belang zijn van het milieu, waaronder natuur en bos en de betrokkenheid van burgers daarbij, wordt een fiscale vrijstelling verleend voor voordelen (onder andere dividend en rente) uit projecten die in het belang zijn van het milieu, waaronder natuur en bos. Wie rente- en of dividend ontvangt uit milieuvriendelijke beleggingen in een groene kredietinstelling of beleggingsinstelling (groen fonds), krijgt die inkomsten belastingvrij. De regeling eist dat 70% van de kredieten en beleggingen van een als groen fonds aangewezen krediet- of beleggingsinstelling zijn aangemerkt als projecten die van belang zijn voor de bescherming van het milieu, waaronder natuur en bos (groene projecten).

Op grond van de beschikbaar gestelde informatie kon niet worden opgemaakt of een uitvoerbaarheid- en handhaafbaarheidstoets, zoals deze door het Ministerie van Financiën wordt nagestreefd, heeft plaatsgevonden. Wel is duidelijk dat aandacht is besteed aan aspecten van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Zo werd als een risico's voor oneigenlijk gebruik van de regeling gezien, dat eenmaal aangewezen groene fondsen na verloop van jaren niet meer voldoen aan het «70%-vereiste». Om toezicht op de naleving van dit vereiste te kunnen houden, is in de wet de bepaling opgenomen dat de inspecteur voorwaarden kan stellen aan de groene fondsen om periodiek informatie hierover te verstrekken. Als een ander risico voor oneigenlijk gebruik werd gezien dat groene fondsen kredieten verstrekken aan «minder groene» projecten. Om dit te voorkomen dient door de groene fondsen voor elk project een «groenverklaring» te worden aangevraagd. Op advies van de beoordelingsinstanties Laser en NOVEM geeft de minister van VROM vervolgens deze verklaringen af.

3.8 Inpasbaarheid in EU-beleid en -regelgeving

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan of de regeling is aangemeld bij en goedgekeurd door de Europese Commissie.²⁵ Indien de regeling niet is aangemeld, vroeg de Rekenkamer het Ministerie van Financiën aan te geven wat hiervoor de motivering was. De Rekenkamer stelde vast dat 5 van de onderzochte regelingen als steunmaatregel bij de Europese Commissie zijn aangemeld en goedgekeurd.²⁶ Twee regelingen zijn besproken met de Europese Commissie.²⁷ Voor een van deze regelingen, de risicoreserve concernfinanciering, is de discussie met de Europese Commissie nog niet afgerond. Voor de overige regelingen was het Ministerie van Financiën van mening dat deze niet hoefden te worden aangemeld. Het ministerie gaf hierbij geen specifiek op de regeling toegespitste motivering, maar stelde dat de niet aangemelde regelingen als generieke maatregelen moeten worden beschouwd dan wel dat het Ministerie van Financiën van oordeel was dat deze onder de *de minimis*-regel vallen²⁸.

3.9 Conclusies en aanbeveling

In de beleidsvoorbereiding heeft de Rekenkamer een aantal gebreken aangetroffen. Zo is de onderbouwing van de keuze voor het instrument meestal niet terug te vinden en ontbreekt vaak een onderbouwing van de verwachte effectiviteit per regeling. Ook de doelen van de regeling worden vaak niet toetsbaar geformuleerd. De onderbouwing van de raming van de verwachte belasting- en premiederving is weinig inzichtelijk. Bij verwachte substantiële uitvoeringskosten was de raming van de uitvoeringskosten inzichtelijk. De aandacht voor administratieve lasten voor bedrijven wordt weinig systematisch vastgelegd. De Rekenkamer kan op grond van de beschikbare informatie geen oordeel uitspreken over de wijze waarop de regelingen worden getoetst op uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Wel was duidelijk dat bij elke regeling in meer of mindere mate aandacht werd besteed aan aspecten van uitvoerbaarheid

²⁵ Art 92, eerste lid, van het EG-Verdrag verbiedt de Lid-Staten het geven van steunmaatregelen die het onderlinge handelsverkeer ongunstig beïnvloeden. Steunmaatregelen zijn maatregelen die onderdelen van het bedrijfsleven (bepaalde ondernemingen, sectoren, bedrijfstakken etc.) bevoordelen.

²⁶ Het betreft de volgende regelingen: Willekeurige afschrijving milieu-investeringen, afdrachtvermindering Speur- en ontwikkelingswerk, Speur- en ontwikkelingsaftrek, afdrachtvermindering Zeevaart en de forfaitaire bepaling winstbelasting zeescheepvaart.

²⁷ Het betreft de Energieinvesteringaftrek en de risicoreserve concernfinanciering.

²⁸ De *de minimis*-regeling houdt in dat bij bepaalde vormen van kleine steunbedragen van niet meer dan 100.000 ECU over een periode van drie jaren en mist overigens aan bepaalde voorwaarden is voldaan, gevolgen voor de gemeenschappelijke markt geacht worden niet aanwezig te zijn.

en handhaafbaarheid. Op grond van de beschikbare informatie kon – voor de meeste regelingen – geen oordeel worden uitgesproken over de inpasbaarheid in EU-beleid en -regelgeving.

De Rekenkamer beval aan dat de inzet van belastingen als beleidsinstrument zorgvuldig en expliciet moet worden afgewogen, waarbij naast de voordelen ook de nadelen aan de orde moeten komen.

3.10 Reacties bewindspersonen

De staatssecretaris van Financiën gaf in zijn reactie aan dat de door de Rekenkamer bedoelde afwegingen, zeker voor maatregelen die de afgelopen jaren zijn ingevoerd, wel plaats hebben gevonden, maar dat deze niet altijd neerslaan in schriftelijke stukken. Dit heeft volgens hem te maken met het feit dat inhoud en tempo gedurende de totstandkoming prioriteit krijgen boven interne vastlegging. De concentratie van de Rekenkamer op de dossiervorming miskent dit proces. Niettemin zegde hij toe om binnen het departement te bezien op welke wijze kan worden gewaarborgd dat de interne vastlegging van het besluitvormingsproces aan de daaraan te stellen eisen voldoet.

De minister van Economische Zaken was het met de Rekenkamer eens dat een beleidsvoorbereidingsproces voldoende transparant moet zijn, maar dat moet volgens haar naast de aandacht voor de inhoudelijkheid en het tempo van de processen.

De minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen was van mening dat de inzet van fiscale faciliteiten inderdaad nadrukkelijker kan worden afgewogen tegen alternatieve instrumenten van gedragsbeïnvloeding, respectievelijk nadrukkelijker kan worden onderkend dat voor de daaraan verbonden financiële middelen alternatieve toepassingen bestaan. Hij zegde toe dat te bevorderen.

De minister van Verkeer en Waterstaat kon de aanbeveling over de beleidsvoorbereiding volledig delen. Een zorgvuldige onderbouwing van het instrument en de relatie doel-instrument, alsmede het stellen van duidelijk toetsbare doelen is volgens haar noodzakelijk om tot een effectieve regeling te komen. Zij verwees daarbij naar de regelingen voor de zeescheepvaart. Deze konden volgens haar als gevolg van een uitgebreide beleidsvoorbereiding snel, effectief en met een breed draagvlak worden geïntroduceerd.

De minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid onderschreef in zijn algemeenheid de aanbeveling van de Rekenkamer. Verder onderschreef hij het belang van goede ramingen en nam hij zich voor in de toekomst nog meer aandacht te geven aan de toelichting op de elkaar opvolgende ramingen. Hij onderschreef niettemin voor dit onderdeel ook het commentaar van de staatssecretaris van Financiën.

3.11 Commentaar Rekenkamer

De Rekenkamer merkt op dat zij interne verslaglegging niet als doel op zich ziet, maar als een voorwaarde voor een zorgvuldige besluitvorming en transparantie over de gemaakte afwegingen, onder andere naar de Staten-Generaal. De Rekenkamer onderkent de door de staatssecretaris van Financiën en de minister van Economische Zaken genoemde dynamiek van het proces van beleidsvoorbereiding. Deze staat volgens haar een voor zorgvuldige besluitvorming en transparantie noodzakelijke vastlegging echter niet in de weg.

De Rekenkamer is verheugd met de toezeggingen van de ministers van OCW en SZW.

4 UITVOERING VAN FISCALE STIMULERINGSREGLINGEN

4.1 Inleiding

Onder de uitvoering wordt de fase verstaan waarin de fiscale stimuleringsregeling geldt. In deze fase vindt als gevolg van het gebruik van de regeling belasting- en premiederving plaats, worden uitvoeringskosten gemaakt, kunnen administratieve lasten voor bedrijven en burgers ontstaan en dienen de in de regeling opgenomen voorwaarden te worden nageleefd. De Rekenkamer onderzocht deze uitvoeringsaspecten voor de in hoofdstuk 3 genoemde 28 fiscale stimuleringsregelingen.

4.2 Belasting- en premiederving

4.2.1 Beschikbare beleidsinformatie

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan of het Rijk inzicht heeft in de werkelijke belasting- en premiederving. Zij concludeert dat het Ministerie van Financiën dit inzicht heeft bij de fiscale stimuleringsregelingen in de loonbelasting. Bij de regelingen buiten de sfeer van de loonbelasting is sprake van beperkt inzicht.

Loonbelasting

Bij de afdrachtverminderingen gaat het om een rechtstreekse vermindering van de af te dragen loonbelasting en premies voor de volksverzekering. Het bedrag van de toegepaste vermindering is gelijk aan de feitelijke belastingderving. Voor 5 van de 6 afdrachtverminderingen worden maandelijks de aangifte-, aanslag-, en verminderinggegevens aan onder andere de directie Planning Financiën en Control (PFC) van het Directoraat-Generaal der Belastingen doorgegeven. Tevens worden maandelijks loonbelastinggegevens over de spaarloonregeling doorgegeven²⁹. Voor de Afdrachtvermindering voor de zeescheepvaart wordt jaarlijks door de eenheden aan PFC gerapporteerd.

Inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting

Voor de inkomstenbelasting beschikt het Ministerie van Financiën over het Inkomens Informatie Systeem (IIS). Dit systeem wordt gevuld met de aangiftegegevens van circa 200 000 belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting. Vanwege de systematiek van de aangiftebelasting duurt het drie jaar voordat het bestand voor een bepaald belastingjaar volledig is gevuld. Deze gegevens worden opgehoogd zodat een totaalbeeld ontstaat voor alle belastingplichtigen. Tevens worden de gegevens geactualiseerd op basis van sociale en economische ontwikkelingen. Met dit computermodel worden de financiële en bestuurlijke consequenties van beleidsvoornemens doorgerekend. Het systeem kent naast de tijd benodigd voor het vullen van het bestand een aantal andere beperkingen voor het volgen van de derving van afzonderlijke regelingen:

- het informatiesysteem bevat gegevens over de grondslag. De feitelijke belastingderving door een aftrekpost of vrijstelling is afhankelijk van het bij belastingplichtigen die deze post hebben toegepast geldende (marginale) belastingtarief;
- in een aantal gevallen kan een aftrekpost of vrijstelling niet in het systeem worden getraceerd omdat deze niet als afzonderlijke post op het aangiftebiljet is opgenomen (zoals bij de regeling voor kamerverhuur en de rentevrijstelling bij de regeling Groen beleggen);

²⁹ Dit houdt verband met het feit dat op het spaarloon (met uitzondering van spaarloon in de vorm van werknemersparticipaties) een eindheffing van 10% wordt toegepast bij de inhoudingsplichtige, in plaats van inhouding bij de werknemers van loonheffing en premies werknemersverzekeringen.

Voor de vennootschapsbelasting beschikt Financiën over het Vennootschaps Informatie Systeem (VIS), dat geen steekproef bevat, maar gegevens van alle belastingplichtigen. Ook hier speelt het probleem dat een aantal posten wordt gesaldeerd (zoals bijvoorbeeld willekeurige afschrijvingen). Voor het uitsplitsen van de belastingderving over afzonderlijke posten zal volgens het Ministerie van Financiën veelal aanvullend onderzoek nodig zijn. Ook hier geldt dat het enige jaren duurt voordat het bestand voor een bepaald jaar is gevuld.

Het voorgaande betekent dat op basis van het IIS en het VIS voor een aantal regelingen geen informatie aanwezig is, noch over de grondslag noch over de belastingderving. Om inzicht hierin te verkrijgen is nader onderzoek nodig. Voor andere regelingen bevatten het IIS en het VIS wel informatie over de grondslag en zou met het hiervoor genoemde computermodel de werkelijke belastingderving kunnen worden berekend.

Vermogensbelasting en omzetbelasting

Voor de in het onderzoek betrokken regeling uit de Vermogensbelasting, de Vrijstelling landgoederen, en die uit de Omzetbelasting, het verlaagd Btw-tarief voorbehoedmiddelen, had het Ministerie van Financiën geen standaard inzicht in de werkelijke belastingderving.

In de Miljoenennota 1999 is op verzoek van de Tweede Kamer voor het eerst een overzicht van belastinguitgaven opgenomen. Het gaat om ramingen van de belasting- en premiederving voor het jaar 1998 voor belastinguitgaven in de loon-, inkomsten- en vennootschapsbelasting. In de Miljoenennota wordt daarbij opgemerkt dat de geraamde bedragen met onzekerheid zijn omgeven. Een actueel meerjarig overzicht van belastinguitgaven was op dat moment niet beschikbaar. Door de jaarlijkse publicatie van belastinguitgaven zal volgens de Miljoenennota op den duur een beter zicht ontstaan op de ontwikkeling in de tijd van het budgettair belang van belastinguitgaven. Verder zijn op incidentele basis in overheidspublicaties van bijvoorbeeld het CPB of van het Ministerie van Financiën gegevens verstrekt over belastingderving als gevolg van fiscale regelingen, bijvoorbeeld in de MEV 1998, de Bouwstenennotitie uit 1994 en de nota Belastingen in de 21e eeuw uit 1997.

Voor een aantal regelingen is in het verleden, na een toezegging aan het parlement, afzonderlijk onderzoek verricht naar de werkelijke belasting- en premiederving. Voorbeelden hiervan zijn een evaluatie van vier afdrachtverminderingen die op 3 februari 1998 naar de Tweede kamer is gezonden, een evaluatie uit 1996 van de WBSO (de voorloper van de Afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk) en een evaluatie uit 1994 van de VAMIL (de voorloper van de Willekeurige afschrijving voor milieu-investeringen).

4.2.2 *Raming versus realisatie van belasting- en premiederving*

De Rekenkamer zette voor de 28 regelingen de oorspronkelijke raming inclusief aanpassingen daarop (voor zover deze werden aangetroffen in kamerstukken of, zoals bij de regeling Willekeurige afschrijving contingentaal plat in een interne notitie) af tegen de in de Miljoenennota 1999 opgenomen raming van de derving voor 1998. Zie bijlage III.2. Zij concludeert dat bij veel regelingen de (ramings)cijfers over de werkelijke derving hoger zijn dan de oorspronkelijke ramingen. Bij twee regelingen, de spaarloonregelingen en de afdrachtvermindering lage lonen, was deze afwijking aanzienlijk. In welke mate de afwijkingen kunnen worden verklaard door inflatie, reële groei en toename van het aantal belastingplichtigen, is niet duidelijk. De Rekenkamer heeft namelijk voor de

afwijkingen in de meeste gevallen geen toelichting in kamerstukken of interne notities van het Ministerie van Financiën aangetroffen.

Afdrachtvermindering voor lage lonen

De afdrachtvermindering lage lonen beoogt de vraag naar arbeid aan de onderkant van de arbeidsmarkt te stimuleren en de uitstoot van werk te beperken. Voor werknemers met een loon tot 115% van het wettelijk minimumloon hoeft de werkgever minder loonbelasting af te dragen.

In de memorie van toelichting werd de derving van belasting opbrengsten geraamd op f 454 miljoen voor 1996 en voor latere jaren op structureel f 518 miljoen.³⁰ Lopende het jaar 1996 is de raming opwaarts bijgesteld naar f 718 miljoen voor 1996 en volgende jaren.³¹ Voor 1997 werd de afdrachtvermindering verhoogd. De extra belastingderving hiervan werd geraamd op f 310 miljoen voor 1997 en voor latere jaren op f 350 miljoen.³² Voor 1998 is de afdrachtvermindering lage lonen wederom verhoogd. De extra derving was geraamd op f 410 miljoen.³³ Indien de respectievelijke ramingen voor 1998 bij elkaar worden opgeteld, komt de totale raming voor 1998 uit op f 1 478 miljoen. In de Miljoenennota 1999 wordt de realisatie van de derving voor 1998 geraamd op f 1755 miljoen.

4.3 Uitvoeringskosten

De Rekenkamer ging voor de 28 regelingen na of het Rijk inzicht heeft in de werkelijke uitvoeringskosten. Zij concludeert dat het Ministerie van Financiën de werkelijke uitvoeringskosten van afzonderlijke fiscale stimuleringsregelingen niet systematisch volgt.

De geïntegreerde uitvoering van werkzaamheden maakt het volgens het Ministerie van Financiën onmogelijk om de uitvoeringskosten per regeling precies vast te stellen. Volgens Financiën vereist de bedrijfsvoering van de Belastingdienst bovendien geen bestuurlijke informatie over de hoogte en de ontwikkeling van de uitvoeringskosten die verbonden zijn aan afzonderlijke regelingen. Alleen wanneer een regeling wordt geëvalueerd, zal veelal ook aandacht worden besteed aan de uitvoeringskosten (bijvoorbeeld voor de VAMIL in 1994, de Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk in 1996 en voor vier andere afdrachtverminderingen uit 1998). Ook dan gaat het volgens Financiën voor een deel om schattingen.

Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk

Uit een evaluatie-onderzoek uit 1996³⁴ bleek dat de werkelijke (structurele) uitvoeringskosten van de afdrachtvermindering in 1995 lager waren dan geraamd. De raming bedroeg f 12,5 miljoen, de realisatie was f 10,5 miljoen. Bij de Belastingdienst bedroegen de structurele uitvoeringskosten f 4 miljoen. Dat is f 3,2 miljoen minder dan de oorspronkelijk geraamde f 7,2 miljoen. Als belangrijkste oorzaak daarvoor werd gegeven dat de Belastingdienst minder beschikkingen te verwerken kreeg dan geraamd. Bovendien bleek volgens het onderzoek de administratieve last voor de organisatie lager te zijn dan verwacht, door een succesvolle integratie in de reguliere procedures. De structurele uitvoeringskosten van SENTER bedroegen in 1995 f 6,4 miljoen. Dat is ruim f 1,2 miljoen meer dan oorspronkelijk was geraamd (f 5,2 miljoen). Als oorzaken hiervoor werden gegeven: het succes van de regeling (veel meer ingediende projecten per bedrijf dan verwacht) en het grote aantal bezwaar- en beroepsprocedures.

4.4 Administratieve lasten (kosten voor bedrijven en burgers)

De Rekenkamer ging voor de 28 regelingen na of het Rijk inzicht heeft in de administratieve lasten van de regeling voor bedrijven en burgers. Zij concludeert dat voor de Investeringsaftrek, de spaarloonregelingen en voor de zes willekeurige afschrijvingen gezamenlijk een berekening is gemaakt van de administratieve lasten. Verder zijn voor de afdracht-

³⁰ Tweede Kamer, 1995–1996, 24 458, nr. 3.

³¹ Tweede Kamer, 1997–1998, 25 875, nr. 1.

³² Tweede Kamer, 1996–1997, 25 052, nr. 3.

³³ Tweede Kamer, 1997–1998, 25 691, nr. 3.

³⁴ Evaluatie van de Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk, Bureau Bartels B.V. Bakkenist Management Consultants, 1996.

Afdrachtverminderingen voor lage lonen, langdurig werklozen, kinderopvang en voor onderwijs

De afdrachtverminderingen voor lage lonen, langdurig werklozen en onderwijs beogen de vraag naar arbeid aan de onderkant van de arbeidsmarkt te stimuleren en de uitstoot van werk te beperken. Daarbij gaat het respectievelijk om de vraag naar werknemers die niet meer verdienen dan 115 procent van het voor het geldende wettelijk minimumloon, langdurig werklozen en werknemers die onder het leerlingwezen vallen of een duale hbo-opleiding.

De afdrachtvermindering voor kinderopvang beoogt de arbeidsdeelname van in het bijzonder vrouwen en emancipatie te bevorderen, door werkgevers te stimuleren om bedrijfsplaatsen aan te bieden voor de opvang van kinderen van hun werknemers die jonger zijn dan 13 jaar. Voor werknemers die onder een of meer van deze regelingen vallen, hoeft minder loonbelasting door werkgevers af te worden gedragen.

Voor het evaluatie-onderzoek uit 1997 naar deze vier afdrachtverminderingen³⁵ werd aan de gebruikers van de afdrachtverminderingen gevraagd of zij voor het gebruik ervan extra kosten hebben moeten maken, bijvoorbeeld in verband met meer administratie. Uit het onderzoek bleek dat dit volgens ongeveer één derde (32%) van de respondenten inderdaad het geval is. In de meeste gevallen (86%) zijn deze kosten echter lager dan de fiscale voordelen die de regeling het bedrijf heeft opgeleverd, terwijl 8% zegt dat de kosten en baten ongeveer in evenwicht zijn. Een kleine groep (6%) zegt dat de regeling hen meer kost dan oplevert.

4.5 Naleving voorwaarden

De Rekenkamer is voor de 28 regelingen nagegaan of het Rijk inzicht heeft in de naleving van de voorwaarden van de regeling. Zij concludeert dat het controlebeleid van de Belastingdienst niet gericht is op de naleving van voorwaarden van afzonderlijke fiscale stimuleringsregelingen, al kunnen die wel in de verrichte controle zijn meegenomen. Voor elf regelingen is wel vooraf aanmelding en/of toestemming vereist.³⁶ Bij negen van deze regelingen kan aanvullende informatie worden verkregen van de met de uitvoering belaste (onderdelen van) organisaties.³⁷ Voorts geldt voor alle regelingen dat om verdergaand inzicht te verkrijgen in de naleving van de voorwaarden aanvullend onderzoek nodig is.

In de bedrijfs- en besturingsfilosofie van de Belastingdienst vormt het beleid ter bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O-beleid) een integraal onderdeel van de primaire bedrijfsprocessen. Voor de opzet en de werking van het M&O-beleid van de Belastingdienst wordt verwezen naar het Rekenkamerrapport M&O-beleid Vennootschapsbelasting van oktober 1998.³⁸ Elke fiscale regeling maakt feitelijk deel uit van de totale controle. Controle vindt plaats bij de aanslagregeling of door een veldtoetsing bij de onderneming. Voorts geldt dat, aan de hand van signalen uit de praktijk, de controle per jaar kan worden aangevuld met bepaalde speerpunten gericht op het gebruik van specifieke regelingen.

Aanvullende informatie over de naleving van de voorwaarden kan voor negen van de 28 regelingen worden verkregen bij de (onderdelen van) organisaties die met de uitvoering van de regelingen zijn belast. Eén van de regelingen waarbij dit het geval is betreft de Willekeurige afschrijving voor milieu-investeringen.

³⁵ Evaluatie Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekering (Wva), Uitvoering door de Belastingdienst, Ministerie van Financiën, PFC, 1997.

³⁶ Het betreft de regelingen VAMIL, Energie investeringsaftrek, Afdrachtvermindering S&O, S&O-aftrek, Groen beleggen, Risico-reserve concernfinanciering, Willekeurige afschrijving immateriële bedrijfsmiddelen, Landgoederenvrijstelling, Tante Agaathregeling, Bosbouwvrijstelling, Forfaitaire bepaling winstbelasting.

³⁷ Dit geldt niet voor de bosbouwvrijstelling en de forfaitaire bepaling winstbelasting omdat voor deze regelingen de informatie uitsluitend wordt opgenomen in de afzonderlijke dossiers.

³⁸ Tweede Kamer, 1998–1999, 26 267, nrs. 1–2.

Willekeurige afschrijving voor milieu-investeringen

Indien een bedrijf gebruik wil maken van de Willekeurige afschrijving voor milieu-investeringen, dan moet dat uiterlijk binnen drie maanden na de desbetreffende investering worden aangemeld bij het Bureau VAMIL van de Belastingdienst. De aanmelding moet zijn voorzien van een accountantsverklaring. Het bureau VAMIL controleert de aanmelding op volledigheid en tijdigheid. Het bureau VAMIL stuurt de aanmeldingen door naar de afdeling Economische en Fiscale Instrumenten van het Ministerie van VROM. De technische beoordeling is door het Ministerie van VROM uitbesteed aan een particulier bureau. Dat bureau selecteert jaarlijks circa 850 aanmeldingen voor een technische beoordeling. Daarnaast worden door dat bureau jaarlijks op basis van steekproef circa 100 fysieke controles uitgevoerd door middel van een bedrijfsbezoek. De controlerapporten gaan via bureau VAMIL naar de desbetreffende inspecteur.

Verdergaand inzicht in de naleving van de voorwaarden kan voorts worden verkregen door aanvullend onderzoek. Voor de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk³⁹ en de afdrachtverminderingen voor lage lonen, langdurig werklozen, onderwijs en voor kinderopvang is in evaluatie-onderzoek aandacht besteed aan de controle op de naleving van de voorwaarden van de regeling.

Afdrachtverminderingen voor lage lonen, langdurig werklozen, onderwijs en voor kinderopvang

Voor het evaluatie-onderzoek uit 1997 naar de afdrachtverminderingen voor lage lonen, langdurig werklozen, onderwijs en voor kinderopvang⁴⁰ zijn bij een aselechte groep inhoudingsplichtigen (werkgevers) boekenonderzoeken ingesteld naar de specifieke aspecten van de regelingen. Daarbij werd onderzocht of er een verschil was tussen de in de aangifte opgenomen vermindering en de vermindering waarop op basis van de wet recht bestaat. Uit het onderzoek blijkt dat de Belastingdienst bij driekwart tot viervijfde van de inhoudingsplichtigen geen verschillen aantrof. Werkgevers waar bij de controle wel een verschil was vastgesteld, hadden over het algemeen teveel, maar soms ook te weinig afdrachtvermindering toegepast. Oorzaken van de verschillen zijn vooral gelegen in het ontbreken van de vereiste documenten (bijvoorbeeld een verklaring langdurig werklozen) en de voor de berekening gebruikte softwarepakketten.

4.6 Conclusies en aanbeveling

De Rekenkamer concludeerde dat het Rijk, met uitzondering van de afdrachtverminderingen in de sfeer van de loonbelasting, beperkt inzicht heeft in de belasting- en premiederving, de uitvoeringskosten, de administratieve lasten en in de naleving van de voorwaarden van fiscale stimuleringsregelingen. Voor het inzicht in uitvoeringskosten en naleving van voorwaarden van afzonderlijke regelingen hangt dit samen met de bedrijfs- en besturingsfilosofie van de Belastingdienst, die niet voorziet in het volgen van en de controle op afzonderlijke fiscale regelingen. Deze beperkingen zijn volgens de Rekenkamer niet voor alle regelingen en voor alle aspecten ondervangen met aanvullend evaluatie-onderzoek. Voor de regelingen in de sfeer van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting geven de systemen van de Belastingdienst beperkingen voor het «volgen» van de derving van de afzonderlijke regelingen. De wel beschikbare gegevens over inkomens- en winstbestanddelen uit de door de Belastingdienst gebruikte informatiesystemen bleven naar de mening van de Rekenkamer vooralsnog onderbenut. Ten slotte bleek dat afwijkingen tussen oorspronkelijke ramingen van belasting- en premiederving en latere aanpassingen daarvan, en de in de Miljoenennota 1999 opgenomen (geschatte) realisatiecijfers voor 1998 in de meeste gevallen niet in de stukken werden toegelicht. In welke mate de afwijkingen kunnen

³⁹ Evaluatie van de (WBSO), april 1996 door Bartels en Bakkenist.

⁴⁰ Evaluatie Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA), uitvoering door de Belastingdienst, oktober 1997, Ministerie van Financiën, Directie Planning, Financiën en Control, Afdeling Onderzoek.

worden verklaard door inflatie, reële groei en toename van het aantal belastingplichtigen, was daarom niet duidelijk.

De Rekenkamer beschouwt het in de Miljoenennota 1999 voor de eerste keer opgenomen overzicht van belasting- en premiederving per regeling voorts als een eerste aanzet op weg naar een meerjarig overzicht van de werkelijke belasting- en premiederving van fiscale (stimulerings)-regelingen.

De Rekenkamer achtte het van belang dat (periodiek) inzicht wordt verkregen in de belasting- en premiederving, uitvoeringskosten, administratieve lasten en in de naleving van voorwaarden van regelingen.

4.7 Reacties bewindspersonen

De staatssecretaris van Financiën gaf aan dat de conclusie van de Rekenkamer dat het Rijk beperkt inzicht heeft in de belasting- en premiederving, uitvoeringskosten, administratieve lasten en in de naleving van voorwaarden van regelingen naar zijn oordeel berust op onjuiste assumpties van de Rekenkamer over de wijze waarop en de mate waarin inzicht dient te bestaan in de genoemde aspecten. Hij deelde de conclusie van de Rekenkamer dan ook niet. De staatssecretaris zei het op zich eens te zijn met de aanbeveling van de Rekenkamer dat periodiek inzicht wordt verkregen in genoemde aspecten.

De staatssecretaris van Financiën was van mening dat het inzicht in belasting- en premiederving in principe op elk gewenst moment (bijvoorbeeld in het kader van een evaluatie naar aanleiding van signalen uit de praktijk) op redelijk korte termijn kan worden verkregen, hetzij uit geautomatiseerde gegevensbestanden van de Belastingdienst, hetzij door middel van aanvullend onderzoek. Verder merkte hij op dat een constante monitoring plaats vindt van de gerealiseerde belastingopbrengsten per belastingsoort. Indien daarbij onverwachte ontwikkelingen worden waargenomen, vormt dit aanleiding voor nader onderzoek. Deze wijze van inzichtverkrijging acht de staatssecretaris vanuit beleidsmatig oogpunt voldoende. Voorts verwees hij naar het overzicht van belastinguitgaven in de Miljoenennota 1999, waarmee volgens hem duidelijk wordt dat periodiek inzicht wordt verkregen en gegeven in de belasting- en premiederving.

Voor zowel de uitvoeringskosten als de naleving van de voorwaarden van regelingen stelde de staatssecretaris van Financiën dat niet apart is voorzien in een stelselmatig, gestructureerd inzicht. Voor de bedrijfsvoering van de belastingdienst is een dergelijke geïsoleerde detailgerichte benadering volgens hem noch vereist noch adequaat. Via de uitvoering wordt evenwel – als onderdeel van de totale fiscale wet- en regelgeving – een vinger aan de pols gehouden. Indien signalen blijken over substantiële afwijkingen en/of misbruik dan wordt hierop actie ondernomen. Verder merkte de staatssecretaris op dat correct fiscaal gedrag niet enkel via controle wordt bewerkstelligd. Voorlichting en dienstverlening zijn voor het waarborgen van een juiste rechtstoepassing minstens zo belangrijk.

Voorts was de staatssecretaris van Financiën van mening dat de conclusie zou moeten zijn dat het controlebeleid van de Belastingdienst gericht is op een goede naleving van de totale fiscale wet- en regelgeving en dat specifieke fiscale regelingen daar onderdeel van uitmaken.

De minister van Economische Zaken stelde dat het wat beperktere inzicht dat bij diverse regelingen bestaat over diverse uitvoeringsaspecten naar

haar mening in die gevallen inherent is aan de keuze voor een geïntegreerde uitvoering bij de Belastingdienst. Waar dat inzicht groter is, zoals bij de speur- en ontwikkelingsregelingen, is sprake van aanvullende uitvoeringswerkzaamheden. Zij is van mening dat het voldoende is periodieke evaluaties te verrichten om het gewenste inzicht te verkrijgen. Zij zegde toe bij het opstellen van de evaluatieplanning bij de begroting hiermee rekening te houden. Deze evaluaties zullen echter primair worden gericht op het onderzoeken van de resultaten van regelingen.

De minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid onderschreef, met inachtneming van het oordeel van de staatssecretaris van Financiën, de aanbeveling van de Rekenkamer. Bovendien nam hij zich voor om in de toekomst nog meer aandacht te geven aan de toelichting op de verschillen tussen ramingen en realisaties van de programmakosten van fiscale stimuleringsregelingen.

4.8 Commentaar Rekenkamer

De Rekenkamer baseert haar opvatting dat sprake is van beperkt inzicht in de belasting- en premiederving op de door het Ministerie van Financiën zelf aangegeven beperkingen in de informatiesystemen (zie hiervoor punt 4.2.1). Deze beperkingen leiden ertoe dat voor een aantal regelingen de systemen wel informatie bevatten over de grondslag, maar dat de werkelijke belasting- en premiederving alleen op modelmatige wijze kan worden berekend. Voor andere regelingen is geen informatie in de systemen aanwezig, noch over de belasting- en premiederving, noch over de grondslag. Voor deze regelingen kan alleen door aanvullend onderzoek een schatting van de werkelijke derving worden gemaakt. Of dat op redelijk korte termijn kan worden gedaan moet nog blijken. De door de staatssecretaris van Financiën genoemde constante monitoring van de belastingopbrengst per belastingsoort geeft geen inzicht in de derving per fiscale stimuleringsregeling. De Rekenkamer blijft verder van mening dat het in de Miljoenennota 1999 voor de eerste keer opgenomen overzicht van belastinguitgaven (het betreft een raming voor 1998) een eerste aanzet is op weg naar periodiek inzicht in de belasting- en premiederving van fiscale stimuleringsregelingen. Dit inzicht kent echter wel de hiervoor genoemde beperkingen, die overigens ook in de Miljoenennota 1999 uiteen zijn gezet.

Wat betreft de reactie van de staatssecretaris van Financiën op het controlebeleid merkt de Rekenkamer het volgende op. Zij heeft zich in dit onderzoek niet gericht op het doen van uitspraken over het controlebeleid van de Belastingdienst in zijn algemeenheid, maar op de wijze van controle op de naleving van voorwaarden van de onderzochte specifieke stimuleringsregelingen. Daarbij concludeerde de Rekenkamer dat het controlebeleid van de Belastingdienst niet is gericht op de naleving van voorwaarden van afzonderlijke fiscale stimuleringsregelingen, al *kunnen* die wel in de verrichte controle zijn meegenomen.

De Rekenkamer is verheugd met de toezegging van de minister van EZ om bij de planning van evaluatieonderzoeken rekening te houden met de noodzaak meer inzicht te verkrijgen in de uitvoeringsaspecten – naast inzicht in de resultaten – van fiscale stimuleringsregelingen. Ook het voornemen van de minister van SZW om in de toekomst nog meer aandacht te geven aan de toelichting op de verschillen tussen ramingen en realisaties van de programmakosten van fiscale stimuleringsregelingen wordt door de Rekenkamer positief ontvangen. De Rekenkamer is vooral teleurgesteld dat de staatssecretaris van Financiën op dit punt geen toezeggingen deed.

5 RESULTATEN FISCALE STIMULERINGSREGLINGEN

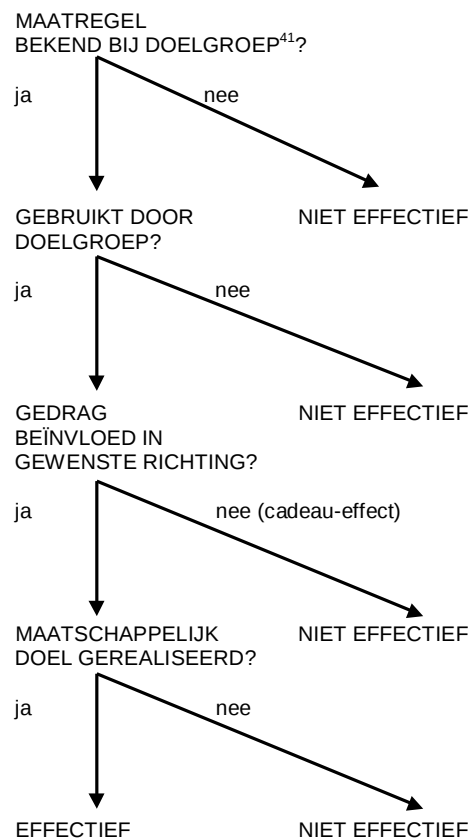
5.1 Inleiding

De Rekenkamer onderzocht het inzicht dat de ministeries hebben in de resultaten van de 28 fiscale stimuleringsregelingen. Vervolgens is met behulp van de op de ministeries beschikbare informatie, alsmede door eigen onderzoek, nagegaan welke resultaten behaald zijn.

Startpunt voor het nagaan van de resultaten van de fiscale stimuleringsregelingen vormden bekendheid en gebruik van regelingen. Indien regelingen onbekend zijn en/of ongebruikt blijven sorteren ze geen effect. Om van een effectieve regeling te kunnen spreken dient een gedragsverandering tot stand te zijn gebracht. De door de regeling beoogde (extra) activiteiten zouden zonder de inzet van de fiscale maatregel niet plaats moeten hebben gehad. Indien het gewenste gedrag ook zou zijn vertoond zonder fiscale stimulering, is sprake van een zogenaamd «cadeau-effect». Tenslotte zal de toename van de gewenste activiteiten ook daadwerkelijk moeten leiden tot het uiteindelijk met de regeling gewenste maatschappelijke doel.

In figuur 5.1 is de relatie tussen de genoemde aspecten weergegeven.

Figuur 5.1: schematische weergave van de werking van fiscale stimuleringsregelingen



⁴¹ De doelgroep bestaat in het kader van dit onderzoek uit individuele burgers en/of individuele ondernemingen. Een onderneming wordt hierbij als een geheel beschouwd, inclusief eventuele (externe) fiscale adviseurs.

Opgemerkt wordt dat het model gericht is op het optreden van directe effecten en geen rekening houdt met het optreden van meer indirecte effecten. Zo zal door toepassing van de regelingen, los van de vraag of de beoogde extra activiteiten worden gerealiseerd, sprake zijn van lastenverlichting voor de betreffende ondernemingen. Deze (extra) financiële ruimte kan uiteindelijk ook leiden tot aanwending van middelen die ten goede komen aan de in de regelingen beoogde doelen.

Het onderzoek naar de resultaten van fiscale stimuleringsregelingen richtte zich op de volgende aspecten:

- doelgroepbereik

Het gaat hier om de bekendheid van de regeling bij de doelgroep en het gebruik van de regeling door de doelgroep.

- gedragseffect

Het gaat hier om de vraag of de inzet van beleidsinstrumenten heeft geresulteerd in het gewenste gedrag van burgers en bedrijven, bij uitsluiting van andere factoren die mede het gedrag beïnvloeden.

- maatschappelijk effect

Het gaat hier om de vraag of het uiteindelijk beoogde maatschappelijk doel door de toename van activiteiten is gerealiseerd.

5.2 Aanwezigheid en kwaliteit informatie over beleidsresultaten

Het inzicht van ministeries in de resultaten van de 28 fiscale stimuleringsregelingen is getoetst door na te gaan of informatie over resultaten van regelingen beschikbaar is en wat de kwaliteit en reikwijdte van deze informatie is. Voor de beoordeling van de kwaliteit werd aangesloten bij het «referentiekader voor evaluatie-instrumenten» van het Ministerie van Financiën van juni 1998⁴². Voor de reikwijdte is getoetst of aandacht is geschonken aan de aspecten doelgroepbereik, gedragseffecten en maatschappelijke effecten.

Voor 19 van de 28 regelingen hadden de ministeries informatie verzameld over één of meer van de genoemde aspecten. Verreweg in de meeste gevallen betrof dit het gebruik of de bekendheid van de regeling. Over de gedragseffecten als gevolg van de inzet van regeling was slechts beperkt informatie aanwezig. Over de effecten die als gevolg van de regeling optreden in de maatschappij was, met uitzondering van de regelingen in de zeescheepvaart en de regelingen ter stimulering van het speur- en ontwikkelingswerk, nauwelijks iets bekend⁴³.

Zeescheepvaartregelingen

Met ingang van 1 januari 1996 is een nieuw zeevaartbeleid ingezet dat zich richt op het behoud en de uitbreiding van maritieme activiteiten in Nederland en op het scheppen van duurzame toegevoegde waarde voor de sector. Onderdeel van dit beleid vormen de regelingen forfaitaire winstbepaling zeescheepvaart en de afdrachtvermindering zeescheepvaart. Deze regelingen moeten, samen met andere beleidsinitiatieven, het uitvlaggen van schepen (het gaan varen onder een buitenlandse vlag) en het verplaatsen van rederij-activiteiten tegengaan (beoogde gedragseffecten) en zo een bijdrage leveren aan de doelen van het zeevaartbeleid. Met een beleidsmonitor beoogt het ministerie van Verkeer en Waterstaat de effecten van het nieuw ingezette zeescheepvaartbeleid te volgen.

In de rapportage «Omvang en economische betekenis van de Zeescheepvaart» van het NEI van november 1998 is berekend dat het effect van het beleidspakket op de toegevoegde waarde van de sector in 1996 ruim positief is geweest.⁴⁴ Wat het effect is geweest van de afzonderlijke fiscale stimuleringsregelingen is niet bekend. Verder blijkt onder

⁴² Zie bijlage V.1 voor een overzicht van deze kwaliteitscriteria.

⁴³ Zie bijlage V.2 voor een overzicht van beschikbare informatie.

⁴⁴ NEI-rapport, blz. 18.

meer, zonder dat direct een relatie met het ingezette beleid wordt gelegd, dat de Nederlandse vloot, evenals het aantal schepen onder Nederlandse vlag, is toegenomen. Ook het aantal ondernemingen in de sector stijgt, de omzet neemt toe en de toegevoegde waarde en de werkgelegenheid stijgen. Het aantal nevenactiviteiten en de investeringen in walkapitaal dalen.

Informatie over de 19 regelingen was terug te vinden in rapportages over evaluatie-onderzoek, alsmede in rapportages op basis van een monitor-systeem, zoals bij de zeescheepvaart, of op basis van gebruiksregistraties. De Rekenkamer heeft op basis van de in de rapporten beschikbare informatie vastgesteld dat deze voldeden aan de meerderheid van de gestelde kwaliteitscriteria.⁴⁵

Voor een aantal regelingen (te weten Tante Agaathregeling, Groen Beleggen, Zeescheepvaart, Risicoreserve Concernfinanciering, Willekeurige afschrijving nieuwe gebouwen in aangewezen gemeenten) bestaan op dit moment evaluatievoornemens. Voor zeven van de negen regelingen waarover geen informatie beschikbaar is, zijn ook geen voornemens om de resultaten middels evaluatie-onderzoek dan wel monitor-systemen te volgen.⁴⁶

5.3 Doelgroepbereik

Het doelgroepbereik, dat wil zeggen de bekendheid bij en het gebruik van regelingen door de doelgroep, varieerde voor de verschillende regelingen sterk. In de helft van de gevallen bleef het gebruik van regelingen achter bij de verwachtingen van de beleidsmakers. Hoog gebruik van regelingen concentreert zich met name bij regelingen waarvoor geen of nauwelijks extra administratieve handelingen zijn vereist en die aansluiten bij activiteiten die op zichzelf al veel voorkomen bij de doelgroep.

Voor verklaringen van de mate van doelgroepbereik dienen de specifieke omstandigheden van de regeling in ogenschouw genomen te worden.

Tante Agaathregeling

De Tante Agaathregeling is gericht op het vergemakkelijken van verkrijgen van beginkapitaal voor ondernemers. Particulieren die geld ter beschikking stellen aan beginnende ondernemers krijgen een belastingvoordeel zodat zij worden gestimuleerd om aan deze groep geld te verstrekken.⁴⁷ Particulieren kunnen het geld rechtstreeks lenen aan beginnende zelfstandige ondernemers (directe leningen) of via een door de minister aangewezen participatiemaatschappij.

In 1996 en 1997 heeft ongeveer 2 of 3 procent van de starters gebruik gemaakt van een dergelijke financiering. Het gebruik in deze eerste jaren is minder dan door de beleidsmakers werd geraamd bij de totstandkoming van de wet. Eén van de oorzaken is dat in de betreffende jaren uitsluitend directe leningen werden verstrekt. De uitvoeringsregeling die de aanwijzing van participatiemaatschappijen regelde werd in de loop van 1997 van kracht zodat de eerste participatiemaatschappijen pas per 1-1-1998 werden aangewezen. Met deze uitvoeringsregeling kregen participatiemaatschappijen ook de mogelijkheid om leningen uit te schrijven met een hypothecaire zekerheid.

Vanaf begin 1998 functioneren twee participatiemaatschappijen. Uit een overzicht van de Belastingdienst van de activiteiten van de participatiemaatschappijen voor de eerste twee kwartalen van 1998 blijkt dat 81 procent van de verstrekte leningen een hypothecaire zekerheid heeft. Indien naar het financiële belang van de leningen wordt gekeken blijkt dat 92 procent van de uitgezette leningen een hypothecaire zekerheid hebben. Uit informatie verkregen van één van de banken bleek dat het uitgeleende geld in ongeveer 90 procent

⁴⁵ Hierbij dient te worden aangetekend dat het positieve oordeel met name was gebaseerd op criteria die samenhangen met bruikbaarheid en interne consistentie van de rapportages. In bijna alle gevallen ontbrak informatie in de rapporten om uitspraken te kunnen doen over de kwaliteit van de meting van de variabelen.

⁴⁶ Zie bijlage V.2.

⁴⁷ Het belastingvoordeel bestaat uit een extra rente- of dividendvrijstelling van f 5000. Particulieren die het geld rechtstreeks lenen aan een beginnend ondernemer, lopen ook minder risico dan in de oude situatie. Bij een Tante Agaath lening is het voor deze particulieren mogelijk het restant van de lening, wanneer dit niet meer invorderbaar is, als verlies in mindering van hun inkomen te brengen.

van de gevallen terecht kwam in de agrarische sector. Met name bedrijven in deze sector kunnen hypothecaire zekerheid verstrekken. Hypothecaire leningen aan deze starters zouden naar alle waarschijnlijkheid ook zonder de Tante Agaathregeling zijn verstrekt. De regeling blijkt zich in de praktijk dus vooral nog op een beperkt segment van starters te richten.

Voor het doelgroepbereik werd aangesloten bij de doelgroep zoals deze in de betreffende Memorie van Toelichting werd geformuleerd.⁴⁸

Over de helft van de 28 onderzochte regelingen is mede op basis van eigen onderzoek informatie verkregen over bekendheid en/of gebruik van regelingen bij de doelgroep. Deze varieerde van circa 11 procent (reserve export risico) tot 73 procent en hoger (investeringsaftrek, startersaftrek). Het gebruik van de regelingen varieerde van enkele procenten (reserve export risico, afdrachtvermindering kinderopvang, Tante Agaathregeling) tot een meerderheid van de doelgroep (investeringsaftrek, forfaitaire winstbelasting, concernfinancieringsregeling). Soms gaat het om enkele tientallen of honderden gebruikers, soms om honderdduizenden. In alle gevallen is door de jaren heen sprake van een toename in het gebruik (met uitzondering van de investeringsaftrek).

Informatie over het doelgroepbereik dient idealiter te worden vergeleken met het door de beleidsmaker geformuleerde gewenste doelgroepbereik. Bij de meeste regelingen werden echter geen doelstellingen geformuleerd waaruit het gewenste gebruik rechtstreeks is af te leiden. Daarom werd aangesloten bij de raming van de belastingderving en is deze afgezet tegen de geschatte werkelijke derving. De raming werd daarbij opgevat als een «verwachting» van de beleidsmakers omtrent het toekomstige gebruik. De raming van de belastingderving dient, indien onderbouwd, immers samen te hangen met de omvang en de intensiteit van het gebruik. De derving geeft een beeld van de mate waarin de verwachting is gerealiseerd. Gebleken is dat bijna de helft van de regelingen waarvan de derving over 1996 of 1997 bekend is of benaderd kon worden achterblijft bij de raming voor dat jaar.⁴⁹ Zo werd bij de afdrachtvermindering langdurig werklozen een derving geraamd van 624 miljoen gulden in 1997 terwijl de werkelijke derving in dat jaar 184 miljoen gulden bedroeg. Ook regelingen als de afdrachtvermindering zeevaart en de Tante Agaath-regeling bleven achter bij de verwachtingen. Bij een klein aantal regelingen overtrof de derving de verwachting. Hierbij ging het om regelingen als de spaarloonregeling, de afdrachtvermindering lage lonen en de regeling groen beleggen.⁵⁰

Bij de regelingen waarvan het doelgroepbereik bekend is, is bezien of een hoog of laag doelgroepbereik samenhang vertoonde met bepaalde aspecten.⁵¹ Op een enkele uitzondering na bleken regelingen waarvoor slechts enige extra handelingen van belastingplichtigen vereist waren een hoger doelgroepbereik te hebben dan waar meer handelingen vereist waren. Voorts bleek een hoge mate van doelgroepbereik te bestaan bij regelingen die zich richten op activiteiten die op zichzelf al veel voorkomen bij de doelgroep. Zo richt de investeringsaftrek zich op het bevorderen van investeringen, activiteiten derhalve die in de doelgroep ondernemers veel voorkomend zijn. Het doelgroepbereik van dit type regelingen is hoger dan regelingen die zich richten op stimulering van specifieke activiteiten, zoals bijvoorbeeld de VAMIL. Het soort belastingvermindering (willekeurige afschrijving, aftrek, afdrachtvermindering) en daarmee het soort belastingvoordeel (verschuiving in de tijd of daadwerkelijke korting) bleek niet van invloed te zijn op het gebruik. In welke mate het financieel voordeel van regelingen een rol speelt bij het gebruik kon niet worden vastgesteld omdat feitelijke gegevens over financieel

⁴⁸ In veel gevallen betrof dit alle werkgevers. Hierbij is noodgedwongen voorbij gegaan aan de vraag of deze allemaal in gelijke mate in aanmerking kunnen komen voor de regeling. Daarover zijn geen gegevens bekend zodat daarmee in de analyse geen rekening kon worden gehouden. Met name bij de regelingen voor Speur- en ontwikkelingswerk kan hierdoor vertekening optreden.

⁴⁹ De Rekenkamer heeft voor een aantal regelingen informatie van de Belastingdienst ontvangen over de omvang van de inkomens- of winstbestanddelen die met de regelingen samenhangen. Op basis daarvan is de derving geschat.

⁵⁰ Zie bijlage V.5 voor een overzicht van raming versus geschatte derving.

⁵¹ Zie bijlage V.5 voor een overzicht van regelingen geordend naar genoemde aspecten.

voordeel in concrete gevallen ontbraken en bovendien de waardering van het voordeel door ondernemers voor de meeste regelingen niet bekend is.

5.4 Gedragseffecten

5.4.1 Overzicht gedragseffecten in onderzoek van de ministeries

Voor een aantal regelingen is in evaluatieonderzoek, uitgevoerd door of in opdracht van ministeries, ook aandacht besteed aan de door de regeling al dan niet veroorzaakte gedragsverandering.⁵² Het ging in deze gevallen meestal om een inventarisatie van meningen.

Uit de evaluaties kwam naar voren dat de fiscale stimuleringsregelingen over het algemeen niet de hoofdoorweging vormen om tot de gewenste activiteiten over te gaan. Andere factoren waren meer bepalend. Wel kon een regeling, zo bleek bijvoorbeeld bij het evaluatieonderzoek naar de VAMIL, de doorslag geven als andere factoren (zoals bijvoorbeeld prijs, kwaliteit, levertijd) weinig verschil maakten. Een zekere stimulerende werking op het gedrag kwam uit de inventarisaties wel naar voren maar de mate waarin bleef onduidelijk.

Bij twee evaluaties is de effectiviteit van regelingen ook kwantitatief onderzocht. Bij het onderzoek naar de afdrachtvermindering Onderwijs⁵³ is met behulp van een regressie-analyse geprobeerd inzicht te krijgen in het verband tussen de stijging van het aantal leerlingplaatsen en het invoeren van de regeling. In het onderzoek werd geconstateerd dat de regeling een positief effect heeft gehad op het aantal leerlingplaatsen. Over het onderzoek is in een eerder Rekenkamerrapport echter twijfel geuit over de in de analyse gebruikte gegevens⁵⁴. Ook de regelingen voor spur- en ontwikkelingswerk waren onderwerp van onderzoek.

Afdrachtvermindering Spur- en ontwikkelingswerk en Spur- en ontwikkelingsaftrek

In opdracht van het Ministerie van Economische Zaken is in 1998 een onderzoek uitgevoerd naar de afdrachtvermindering Spur- en ontwikkelingswerk en naar de Spur- en ontwikkelingsaftrek.⁵⁵ Deze regelingen richten zich op de bevordering van innovatieve projecten op technologisch gebied.

Het onderzoek had twee delen; een evaluatiedeel en een pilotdeel. Het evaluatiedeel had als doel om de invloed van de regeling op de S&O-inspanningen vast te stellen. Het doel van de pilotstudie was een aanpak te ontwikkelen voor het meten van effecten van S&O-input op de prestaties van bedrijven.

In het evaluerende deel kon, met behulp van CBS-gegevens en met behulp van enquêtes bij bedrijven over S&O-inspanningen, worden vastgesteld dat er een positief verband was tussen het gebruik van de regeling en de mate van S&O-inspanningen. Over de causaliteit van deze verbanden konden geen uitspraken worden gedaan. Dat lukte wel voor de relatie tussen de regeling en het aantal medewerkers in een onderneming die S&O-werkzaamheden verrichten. De S&O-regeling blijkt tot meer S&O-werknemers te leiden.

Uit het pilot-deel kwamen positieve verbanden naar voren voor onder meer de S&O-intensiteit en een aantal S&O-output-indicatoren (zoals aantal innovaties per werknemer), alsmede voor de S&O-output en de economische prestaties. Het onderzoek heeft niet geleid tot beleidsmatige aanbevelingen maar wel tot een aantal aanbevelingen over de wijze van toekomstige evaluaties. Deze hadden onder meer betrekking op het benaderen van doelgroepen, wijze van gegevensverzameling, omvang steekproef, bruikbaarheid van indicatoren. De ontwikkelde evaluatie-opzet wordt door EZ nu ook gebruikt voor andere evaluaties.

5.4.2 Enquête Rekenkamer bij ondernemers

Omdat het de ministeries in belangrijke mate ontbrak aan inzicht in de effecten heeft de Rekenkamer zelf onderzoek gedaan naar de effectiviteit

⁵² Het betreft de regelingen willekeurige afschrijving milieuinvesteringen, afdrachtvermindering spur- en ontwikkelingswerk, spur- en ontwikkelingsaftrek, afdrachtvermindering langdurig werklozen, afdrachtvermindering onderwijs, afdrachtvermindering kinderopvang.

⁵³ Afdrachtvermindering Onderwijs, EIM, december 1997.

⁵⁴ In het Rekenkamerrapport de fiscale faciliteit voor het leerlingwezen TK 1997-1998, 26 060 nrs. 1 en 2 werd gesteld dat in plaats van het aantal leerlingen in december 1995 te vergelijken met het aantal leerlingen in december 1996, het aantal leerlingen in mei 1996 is vergeleken met het aantal leerlingen in december 1996. In het eerste geval zou sprake zijn van een daling, in het tweede geval is sprake van een stijging van 2,6%. In het gepubliceerde Rekenkamerrapport wordt hierover opgemerkt: De motivatie (...) om bij de analyse niet uit te gaan van 31 december 1995 (...) was onvoldoende (Tweede Kamer, vergaderjaar 1997/1998, 26 060, nrs.:1 en 2., blz. 13 en 14).

⁵⁵ Evaluatie van de wet vermindering afdracht spur- en ontwikkelingswerk, deel 1 bureau Bartels B.V., april 1998, deel 2 CBS, februari 1998.

van vier regelingen, te weten de investeringsaftrek, de afdrachtvermindering lage lonen, de VAMIL en de regeling Groen Beleggen. Hiertoe werd een telefonische enquête onder ruim 4000 ondernemers afgenomen. In de enquête stond het door de regelingen te beïnvloeden gedrag centraal. De vragen waren gericht op de ontwikkeling van dit gedrag bij ondernemers over een periode van een aantal jaren. Daarbij werd uitgegaan van de volgende veronderstellingen.

Als een fiscale stimuleringsmaatregel effectief is, kan worden verwacht dat het door de maatregel te beïnvloeden gedrag van een gebruiker zich op een andere wijze ontwikkelt dan het gedrag van een niet-gebruiker van de regeling. Het onderzoek richtte zich hiermee op de directe effecten van regelingen. Niet onderzocht werd of, via de weg van lastenverlichting en de daarmee eventueel gerealiseerde hogere winsten/bestedingen, uiteindelijk ook gewenste effecten optreden. Het aanvullend onderzoek richtte zich op eventuele veranderingen van gedrag van ondernemingen als gevolg van het gebruik van fiscale stimuleringsregelingen. Het effect van de regeling werd onderzocht door gebruikers van de regeling te vergelijken met een vergelijkbare groep van niet-gebruikers en door op twee momenten te meten, bijvoorbeeld voor en na instelling van de regeling of voor en na gebruik van de regeling. Hierdoor werden bedrijven die op het moment van de eerste meting niet bestonden, niet in het onderzoek betrokken. De uitspraken die op basis van de enquête worden gedaan, hebben dan ook geen betrekking op effecten van fiscale stimuleringsregelingen bij nieuwe bedrijven. Een enquête als deze brengt altijd beperkingen met zich mee vanwege het optreden van non-respons en de invloed daarvan op de representativiteit, door mogelijke verschillen in de groepen die worden vergeleken en door het mogelijk krijgen van feitelijk onjuiste antwoorden van de respondent. Deze beperkingen zijn zo veel mogelijk ondervangen. Voor een beschrijving van de aanpak wordt verwezen naar bijlage V.3.

Het aanvullend onderzoek beperkte zich voorts tot de effecten op het niveau van activiteiten. Deze gaan vooraf aan de effecten in de maatschappij. Of de uiteindelijk beoogde maatschappelijke doelen door de inzet van de regelingen werden gerealiseerd bleef derhalve buiten beschouwing. Voor een uitgebreide presentatie wordt verwezen naar bijlage V.4.

5.4.3 Enquêteresultaten Investeringsaftrek

De investeringsaftrek beoogt investeringen door het midden- en kleinbedrijf te bevorderen. Hiertoe is de mogelijkheid gecreëerd een percentage van de totale investeringen in een jaar af te trekken van de fiscale winst in dat jaar. De regeling is erop gericht dat *meer* bedrijven gaan investeren en/of dat reeds investerende bedrijven *meer* gaan investeren.⁵⁶

De Rekenkamer vergeleek over de periode 1993–1997 de gebruikers van de investeringsaftrek op een aantal punten met niet-gebruikers van de investeringsaftrek. De niet-gebruikers die in de vergelijking werden betrokken kwamen in principe wel in aanmerking voor de regeling (rechthebbenden).

Uit de vergelijking kwam naar voren dat ondernemers die niet investeerden maar zijn *gaan* investeren dat in veel meer gevallen deden *met* gebruikmaking van de investeringsaftrek dan zonder gebruikmaking van de investeringsaftrek. Overigens bleek dat bij slechts twee van de vijf onderzochte jaren het gemiddelde investeringsvolume significant hoger is bij gebruikers dan bij niet-gebruikers van de investeringsaftrek.

⁵⁶ Dit betreft de geoperationaliseerde doelstelling die in overeenstemming met het ministerie van EZ is vastgesteld.

Van belang voor het bepalen van het effect van de regeling is vooral de ontwikkeling van het investeringsgedrag bij gebruikers en niet-gebruikers.

In onderstaande tabel is de groei van de investeringsomvang in één jaar gegeven bij de niet-gebruikers en bij ondernemers die in het tweede jaar van de vergelijking wel gebruik maakten van de investeringsaftrek.

Tabel 5.1 Gemiddelde absolute groei (x 1000 gulden) in investeringen

	1993– 1994	1994– 1995	1995– 1996	1996– 1997
alle respondenten die in het tweede jaar hebben geïnvesteerd	10 (n=333)	4 (n=449)	8 (n=515)	7 (n=590)
niet gebruikers in 2 jaren	2	7	–8	31
gebruikers in 2e jaar	54	72	56	55
verschil	52*	65*	64*	24

* Statistisch significant.

Met uitzondering van de laatste periode bleken bedrijven die het tweede jaar met de investeringsaftrek investeerden een significant hogere investeringsgroei te vertonen dan bedrijven die beide jaren de investeringsaftrek *niet* gebruikten. In deze vergelijking zijn alle respondenten betrokken die in het tweede jaar rechthebbend waren. Indien de vergelijking wordt beperkt tot de bedrijven die ook in het eerste jaar al investeerden maar zonder investeringsaftrek, was er slechts één maal een significant verschil. Dit wijst er op dat het merendeel van de hier geconstateerde verschillen werd veroorzaakt door respondenten die in het eerste jaar niet investeerden en in het tweede jaar *gingen* investeren.

Uit de enquête komt derhalve naar voren dat van de investeringsaftrek een positieve invloed lijkt uit te *gaan* op het gedrag van ondernemers. Deze invloed heeft met name betrekking op het voor het eerst *gaan* investeren. Het is de vraag of reeds investerende bedrijven als gevolg van de investeringsaftrek meer gaan investeren. Overigens stelde ruim de helft van de ondernemers die gebruik maakten van de investeringsaftrek zelf dat van de regeling op het eigen investeringsgedrag geen invloed uitgaat.

5.4.4 Enquêteresultaten Afdrachtvermindering lage lonen

De afdrachtvermindering lage lonen (ook wel SPAK, specifieke afdrachtkorting, genoemd) is in 1996 ingevoerd. Door een verlaging van de loonkosten voor de werkgever te creëren beoogt deze regeling de vraag naar arbeid aan de onderkant van de arbeidsmarkt te stimuleren. De verlaging van de loonkosten wordt gerealiseerd door het voor de werkgever mogelijk te maken om voor werknemers die tot 115 procent van het minimumloon verdienen de afdracht van loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen te verminderen met een bepaald bedrag.⁵⁷

De Rekenkamer vergeleek het gewenste gedrag van werkgevers, te weten het in dienst nemen van werknemers met een laag loon, van gebruikers van de regeling met de niet-gebruikers en betrok in deze vergelijking dit gedrag vóór en na de invoering van de regeling.

Uit het onderzoek bleek dat er geen significante verschillen optraden tussen het gemiddelde aantal laagbetaalden bij gebruikers en bij niet-gebruikers van de SPAK in de jaren 1996 en 1997. Verder bleek dat de gebruikers van de SPAK niet of nauwelijks vaker laagbetaalden in dienst *gingen nemen* dan de niet gebruikers van de SPAK. Het percentage bedrijven dat eerst geen laagbetaalden in dienst had en in de jaren 1996 en/of 1997 wel bleek namelijk ongeveer even groot bij de gebruikers als bij de niet-gebruikers van de SPAK.

⁵⁷ Voor een full-time medewerker van 23 jaar of ouder was dat f 1185 gulden per jaar in 1996.

Onderzocht werd voorts of bedrijven méér laagbetaalden in dienst gingen nemen na toepassing van de SPAK in vergelijking met bedrijven die geen SPAK gebruiken.

Tabel 5.2 Gemiddelde absolute groei in het aantal laagbetaalden per onderneming

gerelateerd aan	1994– 1996	1994– 1997	1995– 1996	1995– 1997
alle rechthebbende respondenten	0,93 (n=146)	1,13 (n=163)	0,65 (n=153)	0,89 (n=174)
gebruikers van de SPAK	1,18	1,20	0,73	0,74
niet gebruikers wel rechthebbenden	0,80	1,09	0,60	0,99
verschil	0,38	0,11	0,13	– 0,25

Alle verschillen zijn statistisch niet significant.

In geen van de jaren blijkt een significant verschil te bestaan tussen gebruikers en niet-gebruikers wat betreft de absolute groei van het aantal laagbetaalden. Deze analyse beperkt zich tot bedrijven die in 1994 of in 1995 al bestonden. Bedrijven die pas in 1996 of in 1997 werden opgericht zijn in de vergelijking buiten beschouwing gelaten omdat bij deze bedrijven geen voormeting gedaan kon worden en dus ook geen groei van het aantal laagbetaalden kon worden bepaald. In de steekproef bleek echter juist bij deze nieuwe bedrijven een groot aantal laagbetaalden in dienst te zijn genomen met gebruikmaking van de SPAK. Er kon echter niet worden vastgesteld of het gebruik van de SPAK is geweest dat heeft geleid tot het aannemen van laagbetaalden bij deze bedrijven.

Tenslotte bleek ook in de ontwikkeling van het aandeel laagbetaalden in een onderneming ten opzichte van het totale personeel geen verschil in groei te zien tussen gebruikers en niet-gebruikers.

Geconcludeerd kan derhalve worden dat de groep gebruikers van de SPAK een vergelijkbare ontwikkeling vertoont voor wat betreft het in dienst nemen van werknemers met een inkomen rond het wettelijk minimum loon als de niet-gebruikers van de SPAK. Van de SPAK lijkt derhalve geen stimulerende werking uit te gaan op het in dienst nemen van laagbetaalden. Uit de enquête kwam naar voren dat tweederde van de gebruikers van de SPAK ook van mening was dat van de regeling geen invloed uitging. De invloed van de SPAK voor de nieuwe bedrijven in de steekproef kon niet worden vastgesteld.

5.4.5 Enquêteresultaten Willekeurige afschrijving milieu-investeringen

De willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL) beoogt bedrijfsinvesteringen te bevorderen die in het belang zijn van een duurzaam leefmilieu en een doelmatig gebruik van energie in Nederland. De regeling is in 1992 van kracht geworden. De bedrijfsmiddelen die onder de regeling vallen staan vermeld op de VAMIL-lijst. De lijst wordt jaarlijks geactualiseerd. Eén van de voorwaarden voor het opnemen van een bedrijfsmiddel op de lijst is dat het bedrijfsmiddel nog niet gangbaar is op de betreffende (potentiële) markt. In de praktijk betekent dit dat middelen die minder dan 30 procent van de markt voorzien op de lijst kunnen komen. De gedachte hierachter is dat middelen die al meer gangbaar zijn geen stimulering meer behoeven. Een dergelijke voorwaarde voorkomt voor een belangrijk deel het (mogelijke) optreden van cadeau-effecten omdat de kans dat een ondernemer toch al in een dergelijk bedrijfsmiddel zou hebben geïnvesteerd kleiner wordt door het gangbaarheids criterium. Overigens constateerde de Rekenkamer dat het gangbaarheids criterium moeilijk toetsbaar is zodat de kans aanwezig is dat ook de meer gangbare bedrijfsmiddelen op de lijst zijn opgenomen.

De Rekenkamer vergeleek de gebruikers van de VAMIL op een aantal punten met niet-gebruikers van de VAMIL over de periode 1993–1997. De niet-gebruikers die in de vergelijking werden betrokken zijn ondernemers die wel in «nieuwe» milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen hebben geïnvesteerd.

Uit de vergelijking kwam naar voren dat ondernemers die niet investeerden in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen maar zijn *gaan* investeren dat in veel meer gevallen deden met gebruikmaking van de VAMIL dan zonder gebruikmaking van de VAMIL. Overigens bleek dat bij slechts twee van de vijf onderzochte jaren het gemiddelde investeringsvolume significant hoger is bij gebruikers dan bij niet-gebruikers van de VAMIL. Van belang voor het bepalen van het effect van de regeling is vooral de ontwikkeling van het investeringsgedrag bij gebruikers en niet-gebruikers. In onderstaande tabel is de groei van investeringsomvang in één jaar aangegeven bij de niet-gebruikers en bij ondernemers die in het tweede jaar van de vergelijking wel gebruik maakten van de VAMIL.

Tabel 5.3 Gemiddelde absolute groei (x 1000 gulden) in milieu-investeringen

	1993– 1994	1994– 1995	1995– 1996	1996– 1997
alle respondenten die in 2e jaar in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen hebben geïnvesteerd	132 (n=66)	41 (n=104)	117 (n=200)	99 (n=276)
niet gebruikers in 2 jaren	163	2	40	41
gebruikers in 2e jaar	98	145	184	159
verschil	– 65	143*	144*	118*

* Statistisch significant.

Met uitzondering van de eerste periode bleken bedrijven die het tweede jaar met gebruikmaking van de VAMIL investeerden een significant hogere groei in milieu-investeringen te vertonen dan bedrijven die beide jaren geen gebruik maken van de VAMIL. Een deel van de verschillen wordt veroorzaakt door ondernemers die in het eerste jaar niets in het milieu investeerden en in het tweede jaar wel. Indien uitsluitend de ondernemers in de vergelijking worden betrokken die in het eerste jaar al in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen investeerden, is slechts over één jaar sprake van een significant verschil.

Geconcludeerd kan worden dat de VAMIL een stimulerende werking lijkt te hebben op het doen van milieuvriendelijke bedrijfsinvesteringen, met name bij die bedrijven die voor het eerst milieuvriendelijk gaan investeren. Uit de uit het onderzoek beschikbaar gekomen informatie over de bedrijfsmiddelen waarin is geïnvesteerd kan met enige voorzichtigheid worden afgeleid dat de bedrijfsmiddelen waarin de niet-gebruikers investeerden vaak middelen betreffen die niet op de VAMIL-lijst staan. Dat betekent dat de VAMIL-regeling het investeren in VAMIL-bedrijfsmiddelen lijkt te bevorderen en ook in bredere zin een stimulans lijkt te zijn voor de omvang van milieu-investeringen. Overigens bleek het gangbaarheids-criterium moeilijk toetsbaar zodat niet zeker is of alle VAMIL-bedrijfsmiddelen ook werkelijk niet gangbaar zijn. Bijna 30 procent van de gebruikers zegt overigens dat de VAMIL de beslissing om in VAMIL-bedrijfsmiddelen te investeren altijd of vaak heeft beïnvloed. Een even grote groep stelt echter dat deze regeling niet van invloed is geweest op de beslissing om daarin te investeren.

5.4.6 Enquêteresultaten Groen beleggen

Met de regeling Groen Beleggen die in 1995 van kracht is geworden wordt een fiscale vrijstelling verleend voor voordelen uit projecten die in het

belang zijn van het milieu. Wie rente of dividend ontvangt uit milieuvriendelijke beleggingen in een groene kredietinstelling of beleggingsinstelling (groenfonds), krijgt deze verdiensten belastingvrij. De regeling wil op deze manier beleggingen maar ook investeringen bevorderen. De enquête richtte zich op deze tweede doelstelling. Het economische rendement van groene projecten zal, door goedkopere financiering, op een aantrekkelijker niveau komen te liggen wat investeerders moet stimuleren om in groene projecten te investeren. Het project van de investeerder moet hiervoor wel door de minister van VROM als groenproject worden aangemerkt.

De Rekenkamer vergeleek het investeringsgedrag van ondernemers die gebruik maakten van de regeling Groen Beleggen met investeerders die dat niet deden maar die wel investeerden in projecten die voor de regeling in aanmerking zouden kunnen komen. Tevens is de periode vóór de inwerkingtreding van de regeling in beschouwing genomen.

Er was een duidelijke toename zichtbaar in het aantal bedrijven dat «groen» investeerde. In de periode 1992–1994 werd door 40 procent van alle respondenten in groenprojecten geïnvesteerd. In de periode 1995–1997 was dat percentage 61 procent. Deze groei kan echter niet zonder meer worden toegeschreven aan de regeling Groen Beleggen. Er bleek namelijk nauwelijks verschil in het percentage bedrijven dat met gebruikmaking van de regeling groen ging investeren en bedrijven die zonder de regeling groen gingen investeren. Ook was geen verschil te zien tussen gebruikers en niet-gebruikers van de regeling voor wat betreft het groen blijven investeren. Ongeveer de helft van de bedrijven die na de inwerkingtreding van de regeling groen ging investeren deed dat ook al in de periode daaraan voorafgaand.

Tenslotte bleek dat de groei van het investeringsvolume, gemiddeld in de drie jaren vóór ten opzichte van de drie jaren ná invoering van de regeling, niet significant afweek tussen gebruikers en niet-gebruikers van de regeling.

Uit het onderzoek bleek wel dat gebruikers van de regeling groen beleggen significant meer investeerden in groenprojecten dan de niet-gebruikers.

Gesteld kan worden dat de regeling Groen Beleggen hooguit een beperkte invloed lijkt te hebben op het aantal groene investeerders en de omvang van groene investeringen. Ongeveer 43 procent van de gebruikers zegt zelf dat de regeling geen invloed heeft gehad op het gedrag.

Hierbij dient wel te worden aangetekend dat daarmee slechts één doelstelling van de regeling is onderzocht. De regeling beoogt ook het groen beleggen en de betrokkenheid van burgers bij het milieu te stimuleren. Uit gegevens van de Belastingdienst blijkt dat de inleg door beleggers in de groenfonds ultimo 1997 1,3 miljard gulden was. Hiervan was 996 miljoen gulden groen belegd. Het gebruik van de regeling door beleggers overtreft de verwachtingen van de beleidsmakers⁵⁸.

Overigens is deze 1,3 miljard aanzienlijk lager dan het cijfer dat in het jaarverslag Groen Beleggen over 1997 is opgenomen.⁵⁹ Daarin wordt gesproken van een met de groenverklaringen samenhangend projectvermogen van 2,8 miljard. Blijkbaar wordt een deel van de projecten (nog) niet gerealiseerd en/of op een andere wijze gefinancierd.

5.5 Conclusies en aanbevelingen

De Rekenkamer concludeerde dat het inzicht in de resultaten van fiscale stimuleringsregelingen op een groot aantal punten nog ontbrak. Met name kennis over de invloed van de regelingen op de beoogde (extra) activiteiten en het effect van de regeling op het met de regeling gewenste

⁵⁸ Zie ook paragraaf 5.3.

⁵⁹ Jaarverslag Groen beleggen 1997, Ministeries van VROM, Financiën en LNV, 1998.

maatschappelijke doel was grotendeels afwezig. Waar inzicht bestond over resultaten betrof het met name het doelgroepbereik, ofwel de bekendheid en het gebruik van regelingen.

Uit de beschikbare informatie aangevuld met informatie uit het aanvullende onderzoek van de Rekenkamer bleek dat het doelgroepbereik sterk varieerde voor de verschillende regelingen. In de helft van de gevallen bleef het gebruik van regelingen achter bij de verwachtingen van de beleidsmakers. Hoog gebruik van regelingen concentreerde zich met name bij regelingen die geringe administratieve lasten hebben en die aansluiten bij activiteiten die op zichzelf al veel voorkomen bij de doelgroep.

Aangezien dergelijk onderzoek altijd aan beperkingen onderhevig is, concludeerde de Rekenkamer op basis van eigen onderzoek met enige voorzichtigheid dat, voor wat betreft het optreden van directe effecten, van de Willekeurige afschrijving milieu-investeringen en de Investeringsaftrek een zekere stimulerende invloed uit leek te gaan op het gedrag. De afdrachtvermindering lage lonen en de regeling Groen Beleggen, voor wat betreft investeringen in groene projecten, leken weinig effect te hebben. Het effect van de regeling Groen Beleggen op sparen en beleggen bleef in de enquête buiten beschouwing.

Gegeven de beslissing fiscale stimuleringsregelingen in te zetten achtte de Rekenkamer het van belang dat in een vroeg stadium voorwaarden worden gecreëerd om op termijn de effectiviteit van deze regelingen te kunnen onderzoeken. De Rekenkamer achtte het tevens van belang dat de effectiviteit van bestaande regelingen meer wordt onderzocht. Mede op basis van uitkomsten van dergelijk onderzoek kan worden bepaald of een regeling voortgezet dan wel aangepast dient te worden.

5.6 Reacties bewindspersonen

Algemeen

De staatssecretaris van Financiën onderschreef de aanbeveling van de Rekenkamer dat bij de invoering van de regeling voorwaarden gecreëerd dienen te worden om de effectiviteit van regelingen te kunnen onderzoeken. Wel gaf hij aan dat daarbij steeds een afweging gemaakt dient te worden of de noodzaak om (bepaalde aspecten van) fiscale regelingen op termijn te kunnen evalueren in een redelijke verhouding staat tot de extra administratieve verplichtingen die het creëren van zodanige voorwaarden voor belastingplichtigen met zich brengen. Ook kan het uit oogpunt van efficiency en verantwoorde inzet van middelen wenselijk zijn de evaluatiewerkzaamheden primair toe te spitsen op – veelal budgettair omvangrijke – fiscale maatregelen die kunnen worden aangemerkt als speerpunt van beleid.

Ook de ministers van SZW, V&W, OC&W onderschreven deze aanbeveling van de Rekenkamer. De minister van OC&W kondigde aan dat de regelingen «kwijtschelding van successierechten bij overdracht aan het Rijk» en de regeling «vrijstelling van successie- en schenkingsrechten voor verkrijging door musea» op effectiviteit zullen worden onderzocht zodra de nodige praktijkervaring is opgedaan. Voorts merkte hij op dat de afdrachtvermindering onderwijs ook over 1999 zal worden gevolgd en aanvullend zal worden geëvalueerd.

Naar aanleiding van de conclusie van de Rekenkamer dat het Rijk nog onvoldoende inzicht heeft in de resultaten van fiscale stimuleringsregelingen stelde de staatssecretaris van Financiën dat door middel van modelmatig onderzoek van het CPB het Rijk wel degelijk inzicht heeft in de effecten van fiscale maatregelen. Voorts wees de staatssecretaris erop dat

resultaten van lopende en geplande evaluaties nog niet bekend zijn en dat de praktijk heeft geleerd dat pas na 3 tot 5 jaar inzicht kan worden verkregen in de effectiviteit van regelingen. Ook dan is het, aldus de staatssecretaris, echter niet gemakkelijk concreet aan te geven in welke mate bepaalde effecten kunnen worden toegeschreven aan specifieke fiscale maatregelen. De minister van SZW wees erop dat de meting van gedragseffecten in kwantitatieve termen niet altijd eenvoudig is vast te stellen. De ex post evaluatie van fiscale regelingen kent, aldus de minister, gebreken en heeft zijn volle aandacht. De minister van V&W bracht naar voren dat de regelingen voor de zeescheepvaart tot een samenhangend pakket van maatregelen behoren. De bepaling van de effectiviteit van de afzonderlijke fiscale regelingen is volgens de minister niet mogelijk en voegt niets toe. Ook de minister van VWS wees erop dat een specifieke deelevaluatie van één instrument, met op het terrein van VWS een doorgaans aanvullend karakter, vanwege de complexiteit en de samenhang van die maatregelen niet altijd mogelijk of doelmatig is.

Onderzoek naar de vier regelingen

De staatssecretaris van Financiën onderschreef de opmerkingen van de Rekenkamer over de beperkingen van het eigen onderzoek naar de effectiviteit van de vier regelingen. Hij was van mening dat de Rekenkamer de op haar eigen onderzoek gebaseerde conclusies met meer voorbehoud zou moeten presenteren dan het geval is, zeker nu het onderzoek uitsluitend steunt op antwoorden van telefonisch onder-vraagde ondernemers en de antwoorden niet getoetst zijn aan het feitelijke gedrag. Ook de minister van Economische Zaken was van mening dat aan een telefonische enquête zodanige problemen kleven dat het twijfelachtig is of dit middel wel inzicht kan geven. Om die reden drong zij erop aan de conclusies voorzichtiger te presenteren.

Over de conclusie van de Rekenkamer dat de SPAK niet effectief lijkt te zijn merkte de staatssecretaris voorts op dat deze conclusie op zijn minst voorbarig is. Uit doorrekeningen van het Centraal Plan Bureau is immers het tegendeel gebleken. Daarnaast wees hij op sterke verschillen over de jaren bij de Rekenkamer-analyse van de SPAK, die wellicht toe te schrijven zouden zijn aan gebreken in de gehanteerde benadering.

De minister van SZW onderschreef de conclusie van de Rekenkamer dat de effectiviteit van de afdrachtvermindering lage lonen beter onderzocht dient te worden. De minister kon zich echter niet vinden in de conclusie dat van de afdrachtvermindering lage lonen geen stimulerende werking lijkt uit te gaan. Ook de minister van SZW wijst op de ex ante doorrekeningen van het CPB die een afwijkend resultaat laten zien. Het verband tussen loonkosten en werkgelegenheid is onomstreden en empirisch talloze malen vastgesteld. De minister wees tevens op de verschillen tussen vraagelasticiteit aan de onderkant en bovenkant van het loongebouw. Deze zouden er in resulteren dat structurele, op de onderkant gerichte lastenverlichting (zoals de SPAK) kosteneffectief is in vergelijking met generieke lastenverlichting.

De minister was bovendien van mening dat het eigen statistisch materiaal van de Rekenkamer de getrokken conclusie ook niet rechtvaardigt. Uit het onderzoek van de Rekenkamer komt volgens hem naar voren dat het gemiddeld aantal laagbetaalden veel sterker is gestegen bij bedrijven die gebruik maken van de SPAK dan bij bedrijven die geen gebruik maken van de SPAK (tabel A2, bijlage 4). De effectiviteit van de SPAK, aldus de minister, hangt in niet geringe mate samen met de komst van nieuwe bedrijven die meer dan gemiddeld gebruik maken van de SPAK. Door het niet betrekken in de analyse van nieuwe bedrijven is dit effect buiten beschouwing gelaten en wordt een onvolledig beeld van de werkelijkheid

geschetst. De minister achtte bovendien de onderzochte periode nogal kort en wees er op dat de indirecte effecten van lastenverlichting veelal veel groter zijn dan de directe effecten.

De minister van SZW gaf aan dat thans in opdracht van de ministeries van Financiën en SZW een onderzoek wordt uitgevoerd naar de werkgelegenheidseffecten van de SPAK en de afdrachtvermindering langdurig werklozen. Mede gezien het feit dat dit onderzoek tevens gebaseerd zal zijn op de bestandsgegevens over 1998 had het zijn voorkeur de uitkomst van dit onderzoek af te wachten alvorens tot eventuele maatregelen over te gaan.

De staatssecretaris van Financiën was het niet eens met de conclusie van de Rekenkamer dat de regeling Groen Beleggen weinig effect lijkt te hebben. De enquête van de Rekenkamer heeft zich volgens hem op de verkeerde doelgroep gericht. In de Rekenkamerenquête is er ten onrechte van uit gegaan dat door deze regeling investerende ondernemers een fiscale faciliteit krijgen. De regeling geeft een fiscale vrijstelling aan particulieren voor voordelen uit groene beleggingen. Gezien deze doelstelling is de regeling zeer succesvol.

De minister van VROM deelde de conclusie van de Rekenkamer over de regeling Groen Beleggen niet. Inmiddels zijn 1000 groenprojecten door het Ministerie van VROM goedgekeurd waarmee een bedrag van f 4 miljard is gemoeid. Dit geeft een goede indicatie van de belangstelling van de investeerders voor een groene financiering, die stimuleert tot het doen van groene investeringen. Voorts wees de minister er op dat het eigen onderzoek van de Rekenkamer zich niet heeft gericht op het betrekken van burgers bij dergelijke projecten. Inmiddels hebben 120.000 spaarders tot op heden f 2,3 miljard ingelegd bij de groene beleggingsfondsen. Alles overziende beschouwde hij de regeling daarom als zeer succesvol en beantwoordend aan de doelstelling: stimuleren van meerdere partijen om te beleggen en te investeren in voor het milieu belangrijke projecten.

De minister van VROM wees er op dat eerdere evaluaties van de VAMIL overeenkomen met de conclusies van de Rekenkamer dat een stimulerende werking uitgaat naar milieu- en energieinvesteringen. De minister achtte de wijze waarop het gangbaarheids criterium, in overleg met externe deskundigen, onderzoeksinstituten en brancheorganisaties, wordt toegepast van voldoende diepgang. Het risico van omvangrijke cadeau-effecten is daarmee voldoende afgedekt.

5.7 Commentaar Rekenkamer

Algemeen

De Rekenkamer onderschrijft de reacties van bewindspersonen dat het meten van effectiviteit in het algemeen een moeilijke opgave is. Dit geldt volgens haar in het bijzonder voor het vaststellen van de mate waarin bepaalde effecten kunnen worden toegeschreven aan afzonderlijke (fiscale) maatregelen. In de afweging om dergelijk effectiviteitsonderzoek te verrichten kan niet voorbij gegaan worden aan de hoge kosten die daaraan verbonden kunnen zijn. Toch acht zij het, zeker bij maatregelen met een aanzienlijk financieel belang, van groot belang om de daadwerkelijke effectiviteit van afzonderlijke regelingen vast te stellen. De Rekenkamer heeft met instemming kennis genomen van de voornemens die bij SZW, OC&W en Financiën op dit terrein bestaan. Ook acht zij concrete toezeggingen van de overige bewindspersonen gewenst. Op het punt van het creëren van voorwaarden om de effectiviteit van regelingen op termijn te kunnen onderzoeken, vindt de Rekenkamer meer in het algemeen dat

concretere toezeggingen gedaan hadden kunnen worden. Dergelijke voorwaarden, waaronder een nulmeting, kunnen beperkingen wegnemen, zoals ook de Rekenkamer die in haar eigen onderzoek naar de effectiviteit van vier regelingen tegenkwam.

Onderzoek naar de vier regelingen

Het eigen onderzoek van de Rekenkamer naar effectiviteit kende, zoals eerder aangegeven, inderdaad beperkingen. De conclusies van de Rekenkamer zijn dan ook met enige voorzichtigheid getrokken, maar bieden wel indicaties voor het al dan niet optreden van verwachte effecten.

In reactie op het commentaar op de wijze van enquêteren (telefonisch) merkt de Rekenkamer op dat hiervoor gekozen is omdat de responsverwachting ten opzichte van schriftelijk enquêteren belangrijk hoger was, wat de representativiteit van het onderzoek ten goede zou komen.

Daarnaast zijn respondenten vooraf schriftelijk op de hoogte gesteld van een aantal in de enquête opgenomen vragen van feitelijke aard. De Rekenkamer merkt op dat haar conclusies over de effectiviteit van de vier regelingen zijn gebaseerd op de antwoorden op vragen van feitelijke aard en niet op oordelen van respondenten over die effectiviteit. Overigens wordt ook in onderzoeken in opdracht van ministeries, zoals bijvoorbeeld de evaluatie wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen onderdeel WBSO (1998), de evaluatie vermindering langdurig werklozen (1998) en het onderzoek naar de waardering voor het nieuwe EZ-beleid (1997), gebruik gemaakt van telefonische enquêtes.

In verschillende reacties van bewindspersonen werd gewezen op CPB-studies die, in ieder geval voor wat betreft het effect van de SPAK, een positiever beeld te zien geven dan het Rekenkameronderzoek. De Rekenkamer onderkent het belang van deze modelmatige doorrekeningen van beleid door het CPB, die mede gebaseerd zijn op de door de minister van SZW in zijn reactie genoemde elasticiteiten. Zeker in de fase van de beleidsvoorbereiding (zoals bij het belastingstelsel 21e eeuw) bieden deze doorrekeningen belangrijke informatie over de verwachte effecten van nieuwe maatregelen ten behoeve van de besluitvorming.

Dat neemt volgens de Rekenkamer echter niet weg dat in aanvulling op de studies van het CPB ook getracht moet worden de effecten te meten die daadwerkelijk in de praktijk optreden. Ook de staatssecretaris van Financiën heeft in een overleg met de Tweede Kamer aangegeven dat via een combinatie van modelmatige berekeningen en enquêtes de faciliteiten periodiek geëvalueerd worden.⁶⁰ De Rekenkamer constateerde dat daadwerkelijke metingen van de effecten in de praktijk voor een belangrijk deel nog ontbreken en voor de Rekenkamer aanleiding waren zelf onderzoek te doen.

Daarnaast merkt de Rekenkamer op dat de benadering van het CPB ontwikkeld is om effecten op de langere termijn te beschrijven (10 tot 20 jaar), waarbij ook de meer indirecte macro-economische effecten een belangrijke rol spelen. De enquête van de Rekenkamer was gericht op de directe effecten van de regelingen, te weten de gedragsverandering bij bedrijven. Het al dan niet optreden van dergelijke effecten kan direct na de inwerkingtreding van de regeling gemeten worden en niet pas na een aantal jaren.

De conclusie van de minister van SZW dat de Rekenkamergegevens over werkgelegenheidsontwikkeling onder laagbetaalden indiceren dat de regeling wel effectief is deelt de Rekenkamer niet. Uit het door de minister aangehaalde cijfermateriaal afkomstig uit het Rekenkameronderzoek kan niet worden afgeleid dat deze ontwikkelingen veroorzaakt worden door de afdrachtvermindering lage lonen. De cijfers geven per jaar het *gemiddeld*

⁶⁰ Tweede Kamer, 1998–1999, 26 200 IXB, nr. 12, pag. 5.

aantal laagbetaalden per bedrijf weer, zonder een relatie te leggen met het effect van de regeling. Om een uitspraak te kunnen doen over het effect van de regeling op het gedrag van bedrijven is het noodzakelijk om het gedrag op twee momenten te meten, bijvoorbeeld voor en na instelling van de regeling of voor en na gebruik van de regeling. Voor de SPAK is per bedrijf een meting voor en na inwerkingtreding van de regeling verricht. Deze cijfers over de *gemiddelde groei van het aantal laagbetaalden per bedrijf*, zijn opgenomen in hoofdstuk 5, tabel 5.2. Van een dergelijke vergelijking op twee momenten is bij het door de minister aangehaalde cijfermateriaal geen sprake.

De Rekenkamer onderkent dat haar onderzoek naar de effectiviteit van de afdrachtvermindering lage lonen zich niet uitstrekt tot nieuwe ondernemingen. Zij acht het in principe mogelijk dat, zoals door de minister van SZW naar voren is gebracht, de effecten van deze regeling bij deze nieuwe ondernemingen aanzienlijk zijn. Of dat inderdaad zo is is niet onderzocht en kan ook niet worden afgeleid uit het onderzoek van de Rekenkamer. De Rekenkamer wacht de aangekondigde onderzoeksinspanningen van de ministeries van SZW en Financiën dan ook af.

Over de reacties van de bewindspersonen van Financiën en van VROM over de regeling Groen Beleggen merkt de Rekenkamer nogmaals op dat het bevorderen van de betrokkenheid van burgers bij het milieu inderdaad geen onderwerp van onderzoek is geweest. Wel onderzocht de Rekenkamer of de regeling stimulerend werkt op het doen van groene investeringen. Dat dit ook een doelstelling is komt nog eens naar voren uit de reactie van de minister van VROM. Dat neemt niet weg dat de fiscale faciliteit inderdaad een faciliteit voor de particuliere spaarder/belegger is. De door de minister genoemde cijfers over het aantal projecten en het daarmee gemoeide bedrag geven overigens slechts de omvang van de groene investeringsinspanningen weer maar geven geen inzicht in de invloed van de regeling op dit type investeringen.

6.1 Inleiding

Centraal in dit hoofdstuk staat de vraag naar het inzicht dat ministeries hebben in de (verwachte) resultaten van fiscale ontmoedigingsregelingen. Hiertoe is nagegaan of de regelingen toetsbaar zijn geformuleerd.⁶¹ Voorts werd nagegaan of ex ante en/of ex post evaluatie-onderzoeken zijn uitgevoerd en is de methodisch-technische kwaliteit, alsmede de inhoud van de evaluaties geanalyseerd.⁶² In de volgende casus wordt op deze aspecten ingegaan.

Regulerende Energiebelasting

Met ingang van 1 januari 1996 is de regulerende energiebelasting ingevoerd. Dit is een kleinegebruikersheffing op energie. Het doel van de heffing is een financiële prikkel te geven tot energiebesparing. De opbrengst van de energieheffing wordt door middel van lastenverlichtende maatregelen in de indirecte belastingen teruggesluisd. De regeling bewerkstelligt daarmee een verschuiving van de belasting- en premiedruk op inkomen uit arbeid naar belastingheffing op milieubezwarende activiteiten.

De doelstelling van de regulerende energiebelasting is gekwantificeerd. Door de regeling zal een vermindering van de emissie van CO₂ van 1,5 tot 2 Megaton in het jaar 2000 gerealiseerd moeten zijn. Hiermee moet de regeling een bijdrage leveren aan de vermindering van de CO₂-emissie van 3 tot 5 procent in vergelijking met het niveau in 1989/1990.

Voorafgaand aan de invoering van de regulerende energiebelasting zijn verschillende ex ante studies uitgevoerd om de verwachte milieu- en economische effecten te bepalen.⁶³ In juni 1997 is de eerste jaarrapportage over de gevolgen van het wetsvoorstel gepubliceerd.⁶⁴ Onderdeel van de rapportage vormt een longitudinaal survey-onderzoek door de Rijksuniversiteit Leiden naar gas- en energieverbruik onder een vast panel van huishoudens. Uit de rapportage komt naar voren dat de beoogde stijging van de energieprijzen bij eindgebruikers is gerealiseerd maar dat het moeilijk en nog te vroeg is om uitspraken te kunnen doen over de gerealiseerde energiebesparingseffecten van de regeling.

⁶¹ Toetsbaar in de zin dat wordt vastgelegd: (I) wat de nagestreefde doelen zijn (indien mogelijk gekwantificeerd); (II) de uitgangssituatie (nul-meting); (III) het realisatiejaar.

⁶² Zie voor de toetsingscriteria van methodisch-technische kwaliteit bijlage V.1. In geval van ex ante evaluaties worden criteria aangepast in die zin dat:

- aan verwachtingen de eis van plausibiliteit gesteld wordt. De basis van de verwachtingen moet zoveel mogelijk empirisch van aard zijn;
- aanvullend wordt geëist dat aangegeven moet zijn op welke termijn de verwachte effecten zich zullen voordoen (specificatie tijdshorizon).

⁶³ Economische gevolgen op lange termijn van heffingen op energie, werkdocument nr. 43, CPB, 1992, Effecten van een kleinegebruikersheffing op energie bij lage en hoge prijsniveaus, werkdocument nr. 64, CPB, 1993, Advies over de invoering van regulerende energieheffingen, SER, 1993, Eindrapportage effecten van regulerende energieheffingen op energiebesparing een op de economie, stuurgroep regulerende energieheffingen, 1992, Huishoudens met een minimuminkomen en hoog energiegebruik, CBS 1996.

⁶⁴ Jaarrapportage regulerende energiebelasting, Ministerie van Financiën, 26 juni 1997.

⁶⁵ De verhoging was primair gericht op het beperken van de mobiliteit, de verkeerscongestie en de emissies veroorzaakt door het wegverkeer. De uitgangssituatie is echter niet bekend. Ook is niet bekend binnen welke termijn het doel bereikt moet zijn.

⁶⁶ Er is wel in ruime mate internationaal onderzoeksmateriaal beschikbaar, alsmede in Nederland verricht onderzoek door belangenorganisaties. Het ministerie van VWS baseert zich voor wat betreft de tabaksaccijnzen op deze studies van derden.

6.2 Doelstellingen fiscale ontmoedigingsregelingen

Bij alle zes (clusters van) regelingen is sprake van formulering van doelstellingen op het terrein van gezondheid (tabaksaccijnzen) of milieu (overige regelingen). Er is echter verschil in de mate waarin de doelen toetsbaar werden geformuleerd. De doelstelling van de regulerende energiebelasting voldoet wat dat betreft aan de gestelde eisen. De overige (clusters van) regelingen waren minder toetsbaar geformuleerd. Deze regelingen hadden, met uitzondering van de accijnzenverhoging voor brandstof (1 juli 1997), primair als doelstelling het genereren van financiële middelen. De genoemde accijnzenverhoging was overigens concreter in zijn doelstellingen⁶⁵.

6.3 Beschikbare informatie

Bij de totstandkoming van de regulerende energiebelasting en de brandstofaccijnzenverhoging(en) werd door of namens het betreffende ministerie met behulp van ex ante studies informatie verzameld over de verwachte effecten. Voor de overige (clusters van) regelingen werden dergelijke studies niet verricht. De bovengenoemde regelingen waren ook onderwerp van ex post evaluaties, evenals de regelingen inzake de afvalbelasting en de grondwaterbelasting. Naar de brandstoffenbelasting en de tabaksaccijnzen zijn geen ex post studies gedaan.⁶⁶ De verrichte studies zijn globaal getoetst op kwaliteit op basis van de in de rapportages

aanwezige informatie. Zij voldeden aan de meerderheid van de gestelde kwaliteitseisen⁶⁷.

Uit de ex post evaluaties naar de regulerende energiebelasting en de afval- en grondwaterbelasting kwam naar voren dat de effecten nog niet konden worden aangetoond. Dit had te maken met de recente invoeringen in de regelingen, maar ook met de moeilijkheid om veranderingen in het gedrag toe te rekenen aan de betreffende regeling. In de eerste jaarrapportage voor de regulerende energiebelasting wordt geconstateerd dat toetsing van de verwachte effecten eigenlijk pas in het jaar 2000 voor het eerst goed kan plaatsvinden.

Over de effecten van accijnsverhogingen voor tabak en brandstof bestaat in de literatuur een zekere consensus. Uit onderzoeken in zowel Europa als Amerika blijkt dat een prijsstijging van tien procent voor tabak een daling van drie tot zes procent veroorzaakt in de tabaksconsumptie. Naar het effect van brandstofaccijnsverhogingen op brandstofverbruik zijn vele studies uitgevoerd. Er blijkt een vrij grote mate van overeenstemming te bestaan over een prijselasticiteit van rond $-0,8$ op de lange termijn. Een prijsstijging van 10 procent resulteert dus op lange termijn in een besparing van 8 procent. De effecten op de automobiliteit of autokilometrage zijn veel kleiner. In de literatuur zijn uiteenlopende waarden te vinden voor de prijselasticiteit, variërend van $-0,1$ tot $-0,3$.

6.4 Conclusies

De Rekenkamer concludeerde dat het inzicht dat ministeries hebben in de resultaten van de regelingen varieert. Dit heeft, naast de verrichte inspanningen op het terrein van evaluatie-onderzoek, ook te maken met de korte tijd die was verstreken tussen de inwerkingtreding van de regeling en de evaluaties. Zo zijn voor de regulerende energiebelasting wel inspanningen verricht maar werd in de eerste jaarrapportage geconstateerd dat toetsing van de verwachte effecten eigenlijk pas in 2000 voor het eerst goed kan plaatsvinden. Ook de milieu-effecten van de grondwater- en afvalstoffenbelasting konden voor de eerste twee jaren niet worden bepaald. Bovendien bleek het niet eenvoudig om het effect van een regeling te bezien los van andere invloeden.

Prijswijzigingen in de sfeer van brandstoffen en tabak worden al langer toegepast. Er zijn ook meer onderzoeken beschikbaar. In de effecten van dergelijke prijswijzigingen bestaat dan ook meer inzicht. In het algemeen kan wel worden gesteld dat van dergelijke fiscale ontmoedigingsregelingen een remmende werking uitgaat op het te ontmoedigen gedrag. Aangezien de regelingen vaak zijn ingekapseld in een pakket van maatregelen, is het individuele effect van een regulerende heffing moeilijk aan te tonen.

Het vaak ontbreken van toetsbare doelstellingen maakt het moeilijk om vast te stellen of de doelen worden gerealiseerd.

6.5 Reacties bewindspersonen

De staatssecretaris van Financiën gaf in zijn reactie aan dat voor het verkrijgen van inzicht in de effecten van fiscale ontmoedigingsregelingen mutatis mutandis dezelfde kanttekeningen gelden die hij had geplaatst bij het verkrijgen van inzicht in de effecten van fiscale stimuleringsregelingen. Binnen die context deelde hij de conclusie van de Rekenkamer dat het inzicht in de resultaten van fiscale ontmoedigingsregelingen varieert. Hij was verheugd dat ook de Rekenkamer tot de conclusie kwam dat waar informatie bekend is er sprake lijkt te zijn van een zekere remmende werking op het gedrag. De minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijk Ordening en Milieubeheer reageerde in vergelijkbare bewoordingen.

⁶⁷ Hierbij gelden de volgende opmerkingen. De interne consistentie van de verschillende onderzoeken was voldoende. Voor de beoordeling van de kwaliteit van de meting van de variabelen, de wijze waarop de onderzoeks-eenheden werden geselecteerd en de kwaliteit van de gegevensanalyse boden de verschillende rapportages soms onvoldoende houvast. Waar een dergelijke beoordeling wel mogelijk was (ongeveer de helft van de rapportages) was het oordeel voldoende.

7 SLOTBESCHOUWING EN AANBEVELINGEN

De Rekenkamer achtte het van belang dat de afweging om het instrument «fiscale stimuleringsregeling» in te zetten zorgvuldig en expliciet gebeurt. Hierbij dienen naast de voordelen zoals het creëren van een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat en het «meelopen» in een bestaande uitvoeringsorganisatie, ook de nadelen van de inzet van de betreffende regeling in ogenschouw te worden genomen. In ieder geval dienen hierbij aan de orde te komen:

- beperkingen in het inzicht in de belasting- en premiederving, uitvoeringskosten en administratieve lasten;
- de moeilijke beheersbaarheid van belasting- en premiederving;
- beperkingen in het inzicht in de naleving van de voorwaarden van de regeling;
- mogelijke cadeau-effecten (voor belastingplichtigen die het te stimuleren gedrag ook zonder de regeling vertoond zouden hebben).

Het is van belang om in concrete gevallen na te gaan of eventuele te verwachten risico's aanvaardbaar worden geacht of ondervangen moeten worden. Indien het laatste het geval is dient gekeken te worden of dit tegen aanvaardbare kosten kan. Dit dient onder meer gezien te worden in relatie tot de geraamde programma-uitgaven. Waar gekozen wordt voor aanvullende voorzieningen om de genoemde nadelen te ondervangen ligt het voor de hand, in ieder geval eerder dan bij regelingen waarvoor dergelijke aanvullende voorzieningen niet nodig worden geacht, de inzet van belastingen nadrukkelijk af te wegen tegen andere alternatieven.

Gegeven de beslissing bepaalde fiscale stimuleringsregelingen in te zetten achtte de Rekenkamer het, ook bij regelingen waarbij niet is gekozen voor aanvullende voorzieningen, van belang dat in een vroeg stadium voorwaarden worden gecreëerd om op termijn de effectiviteit van deze regelingen te kunnen onderzoeken. Hierbij denkt de Rekenkamer aan het meer toetsbaar formuleren van de doelstellingen. Toetsbaar in de zin dat wordt vastgelegd wat de nagestreefde doelen zijn, dat duidelijkheid bestaat over de uitgangssituatie (nul-meting), het realisatiejaar en de criteria waarmee de mate van doelbereiking kan worden gemeten. De Rekenkamer achtte het tevens van belang dat het inzicht in de effectiviteit van bestaande regelingen wordt vergroot. Mede op basis van dat inzicht dient te worden afgewogen of de regeling moet worden aangepast of voortgezet.

Opvallend is in dit verband dat bij de fiscale ontmoedigingsregelingen relatief meer inspanningen worden verricht op het gebied van ex ante en ex post evaluaties dan bij de fiscale stimuleringsregelingen. Met name de inspanningen die verricht worden voor de regulerende energiebelasting kunnen naar de mening van de Rekenkamer dienen als voorbeeld voor de andere regelingen.

De Rekenkamer was voorts van mening dat voor de fiscale stimuleringsregelingen meer inzicht (periodiek) moet worden gegeven in de programmakosten en – voor regelingen met aanvullende voorzieningen – eveneens in de uitvoeringskosten. Het belang hiervan is groter naarmate met de regeling meer kosten zijn gemoeid. De Rekenkamer beschouwde het in de Miljoenennota 1999 voor de eerste keer opgenomen overzicht van belastinguitgaven daartoe als een eerste aanzet.

De Rekenkamer achtte het ten slotte van belang, zonder voorbij te willen gaan aan de in het verleden gebleken afbakeningsproblemen, dat gestreefd wordt naar meer consensus over de interpretatie van de begrippen fiscale stimuleringsregeling en fiscale ontmoedigingsregeling.

Het belang daarvan is dat daarmee een betere discussie mogelijk is over de vraag aan welke regelingen welke eisen kunnen worden gesteld bij het beoordelen van de (verwachte) effectiviteit.

8 ALGEMENE REACTIES BEWINDSPERSONEN EN NAWOORD REKENKAMER

8.1 Algemene reacties bewindspersonen

De staatssecretaris van Financiën had waardering voor de inspanning die de Rekenkamer heeft geleverd om het proces van totstandkoming en uitvoering van een zeer groot aantal fiscale regelingen in kaart te brengen. Niettemin gaf het onderzoek aanleiding tot het plaatsen van een aantal algemene kanttekeningen.

De benadering van de Rekenkamer beperkte zich tot een individuele toetsing van een groot aantal afzonderlijke regelingen aan een aantal vooraf geformuleerde criteria. Dit leidde er toe dat meer principiële aspecten niet aan de orde komen of onderbelicht blijven. Hij dacht daarbij vooral aan het feit dat het fiscale beleid niet op zichzelf staat, maar een geïntegreerd onderdeel vormt van het algehele, vooral financiële en sociaal-economische, overheidsbeleid. Naast specifieke doelstellingen hebben veel fiscale maatregelen vaak ook meer algemene doelstellingen, zoals lastenverlichting of verbetering van de internationale concurrentiepositie. Dit heeft als belangrijke consequentie dat het door de Rekenkamer gehanteerde criterium dat een fiscale stimuleringsregeling niet effectief is voor zover het daarmee gemoeide fiscale voordeel terecht komt bij groepen die het gewenste gedrag ook zonder fiscale stimuleringsregeling zouden hebben vertoond in veel gevallen niet adequaat is. Veel als fiscale stimuleringsregelingen aangeduide regelingen kunnen voorts niet los worden beoordeeld van andere (niet-fiscale) maatregelen die zijn getroffen ter verwezenlijking van een bepaalde doelstelling. Bovendien leidt het overgrote deel van de fiscale maatregelen hoe dan ook tot een lastenverlichting op arbeid en/of ondernemingen. CPB-studies laten zien dat lastenverlichting bijdraagt aan economische groei en werkgelegenheid.

Voorts was hij van oordeel dat iedere regeling in feite een eigen beoordelingskader vergt omdat regelingen verschillen qua toepassingsbereik en budgettair belang. Aan budgettair omvangrijke regelingen die als speerpunt van beleid fungeren kunnen zwaardere eisen worden gesteld.

De minister van EZ had waardering voor de inspanningen die de Rekenkamer heeft verricht om het terrein van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen in kaart te brengen en te ordenen. Zij wilde evenwel graag wijzen op de (internationale) politiek-economische ontwikkelingen waarbij, met name sinds het vorige kabinet, sprake is van de wens om tot een specifieke, geconditioneerde, lastenverlichting te komen. Geconditioneerd wil volgens haar in dit verband zeggen dat een in beginsel generieke maatregel wordt ingezet op bepaalde terreinen of doelgroepen. Het op voorhand identificeren en uitsluiten van groepen die ook zonder de maatregel de gewenste activiteit uitvoeren is niet alleen ondoenlijk, maar zou in veel gevallen ook afbreuk doen aan de doelmatigheid van de regeling. De minister was, alle conclusies en aanbevelingen overziende, van mening dat, naast enige aanscherpingen, er geen wijzigingen in beleid of extra maatregelen ten opzichte van de gangbare werkzaamheden noodzakelijk zijn.

De minister van Verkeer en Waterstaat achtte het van groot belang dat de inzet van belastingheffing als beleidsinstrument op een goed onderbouwde, controleerbare en effectieve wijze plaats vindt, nu binnen haar ministerie van deze inzet meer en meer gebruik wordt gemaakt. Het onderzoek van de Rekenkamer leverde naar haar mening een zeer nuttige bijdrage en de conclusies en aanbevelingen kunnen volgens haar bij totstandkoming van toekomstige regelingen, maar ook bij de huidige

fiscale regelingen, een leidraad vormen. Zij stelde evenwel dat de conclusies en aanbevelingen geen aanleiding vormen het beleid voor het gebruik van belastingen als beleidsinstrument te wijzigen.

De minister van LNV had met waardering kennis genomen van de volgens hem degelijke aanpak van het onderzoek, de reikwijdte en de resultaten ervan. Voor wat betreft de delen van het rapport die betrekking hebben op de beleidsterreinen van zijn departement had hij geen opmerkingen. Hij verwees voor de algemene conclusies en aanbevelingen naar het oordeel van de staatssecretaris van Financiën.

De minister van VROM sprak zijn waardering uit voor de inzet van de Rekenkamer op dit onderwerp. Instrumentalisering van belastingen, ook op het terrein van milieu en energie, is volgens hem een actueel onderwerp dat volop in de belangstelling staat. Ontwikkelingen op dit terrein zijn gebaat bij onderzoek en advisering uit zo breed mogelijke kring. Onderzoek naar bestaande fiscale regelingen kan daar volgens hem aan bijdragen. Belastingen beschouwt hij nu en in de toekomst als een belangrijk instrument bij de uitvoering van milieubeleid. Bij het verder vormgeven van het element verschuiving en vergroening van het belastingstelsel zal hij waar mogelijk gebruik maken van de aanbevelingen van de Rekenkamer.

De minister van VWS was van mening dat het rapport van de Rekenkamer een helder beeld geeft van de afwegingen die bij belasting als beleidsinstrument een rol spelen. Het verkregen inzicht in de door de Rekenkamer naar voren gebrachte elementen bevestigt volgens haar het nut van het onderzoek. De minister van VWS gaf evenwel aan dat de Rekenkamer er te weinig van uit gaat dat een belastingmaatregel op het terrein van VWS een onderdeel kan vormen van een groter geheel van beleidsmaatregelen en een specifieke deelevaluatie daarom niet altijd mogelijk of doelmatig is.

De minister van OC&W reageerde positief op de aanbevelingen van de Rekenkamer. Hij gaf aan een betere afweging tussen voor- en nadelen van de inzet van fiscale stimuleringsregelingen te bevorderen. Voorts zegde hij twee evaluaties toe.

De minister van SZW onderschreef in zijn algemeenheid de aanbeveling voor een zorgvuldige beleidsvoorbereiding. Het belang van goede ramingen van programmakosten onderschreef hij en hij nam zich voor in de toekomst nog meer aandacht te geven aan de toelichting op de elkaar opvolgende ramingen c.q. de verschillen tussen ramingen en realisaties. Verder gaf hij aan dat ex post evaluatie van stimuleringsregelingen gebreken kent en zijn volle aandacht heeft. Overigens merkte hij op dat de Rekenkamer alleen de directe effecten van de regelingen heeft bekeken. Volgens hem zijn de indirecte effecten van lastenverlichting veelal groter dan de directe effecten.

8.2 Nawoord Rekenkamer

De Rekenkamer benadrukt dat de eisen die zij bij belastingen als beleidsinstrument heeft gesteld aan de beleidsvoorbereiding, -uitvoering en -resultaten voor elk beleidsinstrument van toepassing zijn. Dergelijke eisen zijn ook in eerder Rekenkameronderzoek gesteld aan de beleidsinstrumenten vergunningen, heffingen, subsidies, voorlichting, conventanten en garanties. Voordat besloten wordt tot de instelling van een fiscale stimulerings- of ontmoedigingsregeling, dient duidelijk te zijn in welke mate en tegen welke kosten kan worden voldaan aan deze eisen,

die zich vooral richten op inzicht in de (verwachte) kosten en resultaten van de regeling.

In dit verband acht de Rekenkamer het ook van belang dat meer duidelijkheid komt over de interpretatie van het begrip fiscale stimuleringsregeling. Daar waar sprake is van fiscale stimuleringsregelingen, regelingen derhalve gericht op een specifieke doelstelling, dienen hogere eisen gesteld te worden aan het verkrijgen van inzicht in de (verwachte) effecten, dan wanneer sprake is van meer generiek werkende regelingen die primair zijn gericht op lastenverlichting. Zeker bij regelingen met een aanzienlijk financieel belang, acht de Rekenkamer het van groot belang de daadwerkelijke effectiviteit van afzonderlijke regelingen vast te stellen.

Het valt de Rekenkamer op dat diverse bewindspersonen in hun reacties vooral de, via de weg van lastenverlichting optredende, indirecte effecten van fiscale stimuleringsregelingen benadrukten. Volgens de Rekenkamer dienen die effecten echter te worden afgewogen tegen de effecten van alternatieve algemene vormen van lastenverlichting (zoals tariefsverlagingen). Het valt haar tevens op dat door de bewindspersonen diverse keren werd gerefereerd aan CPB-studies waarin ex ante, op modelmatige wijze, het (lange termijn) effect van regelingen berekend wordt. Het leek voor hen van minder belang met behulp van ex post evaluatie daadwerkelijke vast te stellen of de specifiek met de regeling beoogde doelstelling wordt bereikt als gevolg van de inzet van de regeling.

De Rekenkamer is van mening dat daar waar specifieke doelstellingen worden gekoppeld aan fiscale regelingen, er gestreefd dient te worden naar het verkrijgen van inzicht in de daadwerkelijke bijdrage van de regeling aan het al dan niet bereiken van deze doelstellingen. In dat licht heeft zij, ondanks de aangegeven reserves van de bewindspersonen op dit punt, met instemming kennis genomen van toezeggingen van ex post evaluaties en ziet zij de resultaten daarvan met belangstelling tegemoet.

Conclusie	Aanbeveling	Toezeggingen bewindspersonen	Nawoord
Er bestaat onduidelijkheid over de vraag welke regelingen als fiscale stimulerings- of ontmoedigingsregelingen kunnen worden aangemerkt.	Er dient meer consensus over de interpretatie van de begrippen te komen.	Geen	De Rekenkamer acht meer duidelijkheid van belang, omdat daarmee tot een beter antwoord kan worden gekomen op de vraag aan welke regelingen welke eisen dienen te worden gesteld bij het beoordelen van de (verwachte) effectiviteit.
De beleidsvoorbereiding vertoont een aantal gebreken.	De inzet van belastingen als beleidsinstrument moet zorgvuldig en expliciet worden afgewogen, waarbij naast de voordelen ook de nadelen aan de orde moeten komen.	V&W en OC&W zeggen in zijn algemeenheid toe de aanbeveling te volgen. SZW zegt toe meer aandacht aan de raming versus realisatie van derving te geven. Financiën zegt slechts toe te bezien of de interne verslaglegging van het besluitvormingsproces kan worden verbeterd.	De Rekenkamer merkt op dat interne verslaglegging geen doel op zich is, maar een voorwaarde voor zorgvuldige besluitvorming en transparantie over de gemaakte afwegingen.
Het Rijk heeft beperkt inzicht in de belasting- en premiederving, uitvoeringskosten, administratieve lasten, en in de naleving van voorwaarden van regelingen.	Het is van belang dat periodiek inzicht wordt verkregen in genoemde aspecten.	SZW zegt toe meer aandacht te geven aan de toelichting op de verschillen tussen ramingen en realisaties. EZ zegt toe met de aanbeveling rekening te houden bij het opstellen van de evaluatieplanning bij de begroting.	De Rekenkamer is vooral teleurgesteld dat Financiën geen toezeggingen doet op dit punt.
Het Rijk heeft nog onvoldoende inzicht in de resultaten van fiscale stimuleringsregelingen.	Het is van belang dat de ministeries bij de invoering van regelingen voorwaarden creëren om de effectiviteit van regelingen op termijn te kunnen onderzoeken.	Het belang van deze aanbeveling wordt onderschreven door SZW, V&W en OC&W en Financiën. Echter geen concrete toezeggingen.	De Rekenkamer vindt dat op dit punt concretere toezeggingen hadden kunnen worden gedaan.
De effectiviteit van de vier door de Rekenkamer onderzochte regelingen loopt uiteen. Van de regelingen investeringsaftrek en VAMIL lijkt een positieve invloed op het gedrag uit te gaan. De regeling Groen beleggen en de Afdrachtvermindering lage lonen lijken weinig effect te hebben.	De effectiviteit van bestaande regelingen dient meer te worden onderzocht. Mede op basis van uitkomsten van dergelijk onderzoek kan worden bepaald of een regeling voortgezet, dan wel aangepast dient te worden.	SZW, OC&W en Financiën stellen ex post evaluaties naar bestaande regelingen in het vooruitzicht. De overige bewindspersonen deden op dit punt geen toezeggingen.	De Rekenkamer heeft met instemming kennis genomen van de voornemens van SZW, OC&W en Financiën om bestaande regelingen te evalueren. Zij is teleurgesteld dat de overige bewindspersonen geen concrete toezeggingen deden.
Het inzicht in de resultaten van fiscale ontmoedigingsregelingen varieert. Waar informatie bekend is lijkt sprake te zijn van een zekere remmende werking op het gedrag.	–	–	–

LIJST I: FISCALE STIMULERINGSREGLINGEN

De met * gemarkeerde regelingen zijn opgenomen in bijlage 5 van de Miljoenennota 1999 (zie bijlage II.2 van dit rapport).

INKOMSTENBELASTING ¹	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING	
BOSBOUWVRIJSTELLING IB art. 8, lid 1, letter a Vpb, art. 8, lid 1	*	23 197 25 689	1994, 497 1997, 732	VRIJSTELLING VAN INKOMSTENBELASTING VOOR VOORDELEN UIT BOSBOUW doel: bevordering bosstand Nederland, het leveren van een bijdrage aan aanleg en behoud wijziging regeling (optieregeling) vrijstelling van door het Rijk verstrekte vergoedingen particulier (agrarisch) bos- en natuurbeheer: de subsidie is belast, voorzover deze niet valt onder de bosbouw-vrijstelling. Het restant voorzover het geen betrekking heeft op arbeid wordt vrijgesteld voor IB en LB
WINST UIT ZEESCHEEPVAART IB art. 8c en 70b Vpb, art. 8, lid 1	*	24 482	1995, 666	KEUZEMOGELIJKHEID VOOR FORFAITAIRE VASTSTELLING VAN DE WINST VOOR EEN PERIODE VAN TEN MINSTE TIEN JAAR AAN DE HAND VAN DE SCHEEPSTONNAGE doel: verbeteren van de concurrentiepositie van de Nederlandse koopvaardij en daarmee bijdragen aan het behoud van een vloot onder Nederlandse vlag met de daaraan verbonden werkgelegenheid invoering regeling
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING MILIEU-INVESTERINGEN IB art. 10, lid 3, letter a en lid 6 Aanwijzingsregeling willekeurige afschrijving milieu-investeringen, Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving Vpb, art. 8, lid 1	*	20 872 24 111 24 423 24 643 25 689	1991, 425 1995, 494 1995, 634 1996, 547 1997, 732	WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING VAN INVESTERINGEN IN BEDRIJFSMIDDELEN, DIE IN HET BELANG ZIJN VAN DE BESCHERMING VAN HET MILIEU doel: het bevorderen van bedrijfsinvesteringen die in het belang zijn van een duurzaam leefmilieu en een doelmatig gebruik van energie. invoering van vervroegde afschrijving voor bedrijfsinvesteringen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu goedkeuring schorsing VAMIL-regeling tussen 8 december 1994 en 1 januari 1995 verhoging VAMIL-budget goedkeuring Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving uitbreiding VAMIL-lijst met milieuvriendelijke productieprocessen en groenlabelkassen
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING VOOR STARTERS IB art. 10, lid 3, letter b Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving	*	24 423 24 643	1995, 634 1996, 547	WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING VOOR STARTENDE ONDERNEMERS IN DE SFEER VAN DE INKOMSTENBELASTING doel: het stimuleren van het ondernemerschap en het bevorderen van de bereidheid startersrisico te lopen invoering regeling goedkeuring Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING ZEESCHEPEN IB art. 10, lid 3, letter b Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving Vpb, art. 8, lid 1	*	24 482 24 643	1995, 666 1996, 547	HANDHAVEN VAN DE MOGELIJKHEID TOT VERSNELDE AFSCHRIJVING VAN EEN SCHIP INGEVAL NIET WORDT GEKOZEN VOOR FORFAITAIRE VASTSTELLING VAN DE WINST doel: het verbeteren van de concurrentiepositie van de Nederlandse koopvaardij en daarmee bijdragen aan het behoud van een vloot onder Nederlandse vlag met de daaraan verbonden werkgelegenheid handhaven regeling voor hen, die niet kiezen voor forfaitaire winstbepaling goedkeuring Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving

¹ De bij de Inkomstenbelasting vermelde regelingen kunnen ook bij de andere belastingsoorten voorkomen. Dit is dan aangegeven.

INKOMSTENBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING * IMMATERIËLE BEDRIJFSMIDDELEN IB art. 10, lid 3, onder b Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving Vpb, art. 8, lid 1	24 428 24 643	1995, 660 1996, 547	WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING VAN NAAR NEDERLAND VERPLAATSTE INNOVATIEVE TECHNOLOGIE doel: het voorkomen dat Nederland bij reorganisaties van Europese activiteiten bij internationale concerns niet in aanmerking komt als Europese hoofdvesting en geconfronteerd zou worden met het verlies van nationale vestigingen invoering regeling goedkeuring Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING * INVESTERINGEN OP HET CONTINENTAAL PLAT IB art. 10, lid 3, onder b Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving Vpb, art. 8, lid 1	24 670	1996, 214	WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING INVESTERINGEN OP HET CONTINENTAAL PLAT doel: bevorderen van investeringen met betrekking tot de mijnbouw in de zogenoemde kleine velden op het Nederlandse deel van het continentaal plat. parlementaire goedkeuring regeling
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING * NIEUWE GEBOUWEN IN AANGeweZEN GEMEENTEN IB art. 10, lid 3, onder b Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving Vpb, art. 8, lid 1	23 071 nr. 6 25 688	1994,610/611 1997, 731	HET INVOEREN VAN VERVROEGDE AFSCHRIJVINGEN IN DAARTOE AANGeweZEN GEBIEDEN doel: het stimuleren van investeringen in kapitaalgoederen in aangewezen gebieden invoering regeling parlementaire goedkeuring uitbreiding regeling ten behoeve van Lelystad en kansenzones
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING VAN DE VOORTBRENGINGSKOSTEN VAN SPEEL- FILMS IB art. 10, lid 3, onder b Ministeriële regeling Vpb, art. 8, lid 1	25 688	1997, 731	WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING VAN DE VOORTBRENGINGS- KOSTEN VAN SPEELFILMS doel: het verbeteren van de investeringsbereidheid en het produktievolume van de Nederlandse filmindustrie invoering regeling
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING * ARBO-INVESTERINGEN IB art. 10, lid 3, onder c Vpb, art. 8, lid 1	25 688	1997, 731	WILLEKEURIGE AFSCHRIJVINGEN VOOR ARBO- BEDRIJFSMIDDELEN doel: het bevorderen van investeringen in het belang van de arbeidsomstandigheden invoering regeling
WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING * S&O-LABORATORIA IB art. 10, lid 4 Vpb, art. 8, lid 1	25 052 25 688	1996, 654 1997, 731	WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING S&O-LABORATORIA doel: bevordering speur- en ontwikkelingswerk invoering gedeeltelijk vrije afschrijving voor S&O-laboratoriumgebouwen parlementaire goedkeuring om het oorspronkelijk hiervoor bestemde budget van f 5 mln te verdubbelen. De ministeriële regeling hoeft niet meer te worden voorgelegd aan de Staten-Generaal (zie Stb. 1997, 731, artikel VII)
INVESTERINGSAFTREK * IB art. 11, 11a en 11b Vpb art. 8, lid 1	21 343 24 423	1989, 601 1995, 634	OMZETTEN VAN DE KLEINSCHALIGHEIDSTOESLAG IN DE INKOMSTENBELASTING EN DE VENNOOTSCHAPS- BELASTING IN EEN INVESTERINGSAFTREK VOOR INVESTE- RINGEN VAN BEPERKTE OMVANG doel: het bevorderen van investeringen van beperkte omvang omzetting regeling wijziging regeling (incl. binnenvaart)
ENERGIE-INVESTERINGSAFTREK * IB art. 11, 11a en 11b Vpb art. 8, lid 1	25 052 25 689	1996, 654 1997, 732	ENERGIE-INVESTERINGSAFTREK doel: het verhogen van de rentabiliteit van investeringen in energiebesparing en duurzame energie teneinde het bedrijfsleven een steun in de rug te geven bij het zoeken naar wegen om te komen tot energiebesparing en de inzet van duurzame energiebronnen invoering regeling verruiming regeling
SCHOLINGSAFTREK * IB art. 11c Vpb, art. 8, lid 1	25 688	1997, 731	SCHOLINGSAFTREK extra aftrek kosten scholing van in de onderneming werkzame personen bij het bepalen van de winst tot maximaal f 5 000 000 invoering regeling + extra aftrek MKB en extra aftrek oudere werknemers

INKOMSTENBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
RESERVE EXPORTRISICO'S IB art. 13, lid 1, letter c Vpb, art. 8, lid 1	24 423	1995, 634	HET VERRUIMEN VAN DE MOGELIJKHEID TOT HET VORMEN VAN EEN FISCALE RESERVE VOOR (ONVERZEKERBARE) EXPORTRISICO'S doel: het stimuleren van exportactiviteiten van het midden- en kleinbedrijf om hierdoor bij te dragen aan gunstige voorwaarden voor werkgelegenheidsgroei en het stimuleren van het ondernemerschap invoering regeling (aanvulling op de reserve assurance eigen risico voor niet verzekerbare exportrisico's of exportrisico's die wel verzekeraar zijn, maar slechts tegen onaantrekkelijke condities)
KAMERVERHUUR * IB art. 22, lid 3, 26, lid 1, letter b en art. 66d	22 336	1993, 310	VRIJSTELLING VAN INKOMSTENBELASTING VAN INKOMSTEN UIT KAMERVERHUUR doel: vergroting kameraanbod door particulieren invoering regeling
TELEWERKEN IB, art. 23, lid 1d en 1e LB, art. art. 11, lid 1u en 1v	25 051 25 689	1996, 655 1997, 732	BELASTINGVRIJE VERSTREKKING DOOR DE WERKGEVER VAN DE INRICHTING VAN WERKRUIMTE IN DE WONING EN VAN COMPUTERS EN BIJBEHORENDE APPARATUUR doel: bevordering van het telewerken invoering regeling Privé-PC m.i.v. 1-1-1997 invoering regeling Telewerkplek m.i.v. 1-1-1998
REISKOSTENFORFAIT IB, art. 23, lid 3 en art. 36, lid 2 ,onderdeel a., onder 1	25 689	1997, 732	VERHOOGING OPENBAAR VERVOER-FORFAIT (OV) EN GUNSTIGE WAARDERING OV-REIZEN (KETENKAART) Doel: stimuleren woon-werkverkeer met openbaar vervoer verbetering regeling
GROEN BELEGGEN * IB art. 26, lid 1, letter c en lid 2 t/m 4 Regeling groenprojecten	23 197 25 688 25 689	1994, 497 1997, 731 1997, 732	VRIJSTELLING VAN INKOMSTENBELASTING VOOR VOORDELEN UIT BELEGGINGEN EN INVESTERINGEN DIE IN HET BELANG ZIJN VAN DE BESCHERMING VAN HET MILIEU, WAARONDER NATUUR EN BOS doel: de bevordering van beleggingen en investeringen die in het belang zijn van het milieu waaronder natuur en bos en de betrokkenheid van burgers daarbij invoering regeling uitbreiding regeling groen beleggen naar de Nederlandse Antillen en Aruba parlementaire instemming met uitbreiding van de regeling naar minder ontwikkelde en Oost-Europese landen, vormen van bodemsanering, groenlabelkassen, groenlabelstallen, fietsinfrastructuur en duurzaam bouwen
ARBEIDSKOSTENFORFAIT IB art. 37, lid 1	23 472 24 463 25 052 25 691	1993, 760 1995, 642 1996, 654 1997, 730	BELASTINGPLICHTIGEN DIE INKOMSTEN UIT ARBEID GENIETEN HEBBEN VOOR DEZE INKOMSTEN ZONDER BEWIJS RECHT OP EEN BEPAALDE AFTREKPOST doel: het vergroten van de aantrekkingskracht van deelname aan het arbeidsproces voor mensen die thans zijn aangewezen op een uitkering verhoging percentage aftrekpost van 5% naar 8%, verhoging maximum aftrekpost van f 1 578 naar f 2 086 verhoging maximum aftrekpost naar f 2 507 verhoging percentage aftrekpost van 8% naar 10%, verhoging maximum aftrekpost naar f 2 598 verhoging percentage aftrekpost van 10% naar 12%, verhoging maximum aftrekpost naar f 3 108
ONDERHOUDSVORZIENINGEN IB art. 44d	21 198 22 364	1991, 697 1991, 698	• LIJFRENTEPREMIE-AFTREK ZONDER JAARLIJKS MAXIMUM VOOR ONDERHOUDSVORZIENING IN GEVAL VAN STERK WISSELENDE INKOMSTEN OF PENSIOEN BREUK • EENMALIGE VRIJSTELLING RENTEBESTANDDEEL KAPITAALSVERZEKERING doel: het stimuleren van het treffen van onderhoudsvorzieningen wijziging fiscale regime voor onderhoudsvorzieningen en spaarvormen, enz. wijziging inwerkingtreding hiervan

INKOMSTENBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
VERHOGING ZELFSTANDIGENAFTREK (STARTERSAFTREK) IB art. 44m, lid 2	*		HET VERHOGEN VAN DE ZELFSTANDIGENAFTREK (STARTERSAFTREK) doel: het stimuleren van het ondernemerschap en het bevorderen van de bereidheid startersrisico te lopen verbetering regeling
VERHOGING ZELFSTANDIGENAFTREK (SPEUR- EN ONTWIKKELINGSAFTREK) IB art. 44m, lid 3	*	24 423	1995, 634
		24 423 25 076	1995, 634 1996, 656
KINDEROPVANG IB art. 46, lid 1, letter d LB art. 11, lid 1, letter n		23 483	1994,930
TANTE AGAATHREGELING IB art. 45, lid 1, letter i, 45b, 45c, lid 6, 47a en 47b Vpb art. 13ca, lid 1 en 2 VB art. 7, lid 3, letter d	*	24 463 24 880	1995, 642 1996, 658

LOONBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
KOSTEN WOON-WERKVERKEER MET OPENBAAR VERVOER LB art. 11, lid 1, letter n Uitv. reg. LB art. 8, lid 3	21 397 22 375	1990, 355 1991, 716	VRIJSTELLING VAN LOONBELASTING VAN DE VERGOEDINGEN VOOR PER OPENBAAR VERVOER AFGELEGD WOON-WERKVERKEER, OOK ALS DE VERGOEDING UITGAAT BOVEN HET DESBETREFFENDE BEDRAG VAN HET REISKOSTEN-FORFAIT doel: het stimuleren van woon-werkverkeer met openbaar vervoer waarderen op nihil van vanwege de werkgever verstrekte plaatsbewijzen voor het openbaar vervoer voor de loonbelasting en de inkomstenbelasting introduktie peildatum voor jaarlijkse bijstelling van het reiskostenforfait
WERKNEMERSSPAARREGELINGEN EN WINSTDELINGSREGELINGEN LB art. 31, lid 2, letter f: Uitv. reg. werknemersspaarregelingen en winstdelingsregelingen	*		VRIJSTELLING VAN BELASTING- EN PREMIEHEFFING VAN LOON DAT IN GEBLOKKEERDE FORM WORDT GESPAARD EN VAN WINSTUITKERINGEN OP BASIS VAN EEN WINSTDELINGSREGELING TOT EEN BEDRAG VAN F 1638 (1997) PER WERKNEMER PER JAAR. Op dit loon is sinds 1997 een eindheffingsregeling van 10% van toepassing (lid 3) welke niet verrekend kan worden met inkomstenbelasting. Er was al een werkgeversheffing van 35% over contante winstuitkeringen. doel: het bevorderen van het invoeren door werkgevers van winstdelingsregelingen, waarbij werknemers winstuitkeringen in de vorm van vermogenstitels en/of geld worden gedaan, waarvan de hoogte afhankelijk is van de over een boekjaar behaalde winst instelling regeling versoepteling regime werknemersspaarregelingen
SPAARLOONREGELING LB art. 11, lid 1, letter h, lid 6 t/m 8,	*		VRIJSTELLING VAN BELASTING- EN PREMIEHEFFING VAN DOOR WERKNEMERS GESPAARD LOON TOT EEN BEDRAG VAN F 1093 (1997) PER WERKNEMER PER JAAR doel: het bevorderen van het vormen van duurzaam bezit van werknemers door middel van besparingen instelling regeling invoeren loonsomheffing op spaarloon doel: financiering onbetaalbaar wordende spaarloonregeling zonder de aantrekkelijkheid voor de werknemer hiervan aan te tasten verdubbeling maximum spaarloonregeling voor zover het spaarloon wordt verkregen in aandelenoptierechten
MEERIJREGELING LB, art. 11, letter w	*		WOON/WERKVERKEER MET EIGEN AUTO Doel: bevorderen van carpoolen vereenvoudiging en verruiming van de meerijsregeling
AFDRACHTVERMINDERING EN DOORSTROOMVERMINDERING LAGE LONEN WVA art. 3, lid 1, letter a , 7 en 7a Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering	*		VERMINDERING VAN DE LOONKOSTEN VAN WERKNEMERS OP EN VLAK BOVEN HET NIVEAU VAN HET WETTELIJK MINIMUMLOON DOOR VERMINDERING OP DE DOOR DE WERKGEVER VOOR DE WERKNEMERS AF TE DRAGEN LOONBELASTING EN PREMIE VOOR DE VOLKSVERZEKERINGEN doel: het stimuleren van de vraag naar laag betaalde arbeid en het beperken van de uitstoot van werk invoering regeling verbetering regeling verbetering regeling verdubbeling afdrachtvermindering lage lonen en verhoging doorstroomvermindering aanschaffing aftopping samenloop afdrachtvermindering langdurig werklozen en afdrachtvermindering lage lonen
AFDRACHTVERMINDERING LANGDURIG WERKLOZEN WVA art. 3, lid 1, letter b, 8 t/m 13 Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering	*		VERMINDERING VAN DE LOONKOSTEN VAN IN DE WET NADER OMSCHREVEN LANGDURIG WERKLOZEN DOOR VERMINDERING OP DE DOOR DE WERKGEVER VOOR DE WERKNEMERS AF TE DRAGEN LOONBELASTING EN PREMIE VOOR DE VOLKSVERZEKERINGEN doel: het stimuleren van de vraag naar langdurig werklozen

LOONBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
AFDRACHTVERMINDERING ONDERWIJS WVA art. 3, lid 1, letter c, 14 en 15 Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering	24 458 25 691	1995, 635 1997, 730	instelling regeling aanschaffing aftopping samenloop afdrachtvermindering langdurig werklozen en afdrachtvermindering lage lonen en aanschaffing aftopping samenloop afdrachtvermindering onderwijs en afdrachtvermindering lage lonen
	24 458 25 052 25 688	1995, 635 1996, 654 1997, 731	VERMINDERING VAN DE LOONKOSTEN VAN WERKNEMERS DIE OP BASIS VAN HET LEERLINGWEZEN WERKZAAM ZIJN EN VAN BEPAALDE CATEGORIËN ASSISTENTEN IN OPLEI- DING EN ONDERZOEKERS IN OPLEIDING DOOR VERMINDE- RING OP DE DOOR DE WERKGEVER VOOR DE WERKNEMERS AF TE DRAGEN LOONBELASTING EN PREMIE VOOR DE VOLKSVERZEKERINGEN doel: groei van het leerlingwezen
	25 691	1997, 730	instelling regeling stimulering duale leerwegen in het HBO verruiming inkomensgrens 130% WML + HBO- verpleegkundigen aanschaffing aftopping samenloop afdrachtvermindering onderwijs en afdrachtvermindering lage lonen
	24 458	1995, 635	VERMINDERING OP DE DOOR DE WERKGEVER VOOR DE WERKNEMERS AF TE DRAGEN LOONBELASTING EN PREMIE VOOR DE VOLKSVERZEKERINGEN VAN 20% VAN DE KOSTEN VAN KINDEROPVANG doel: het bevorderen van de arbeidsdeelname van in het bijzonder vrouwen en emancipatie door het stimuleren van werkgevers om bedrijfsplaatsen aan te bieden voor de opvang van kinderen van hun werknemers die jonger zijn dan 13 jaar invoering regeling
AFDRACHTVERMINDERING ZEEVAART WVA art. 3, lid 1, letter e , 17 t/m 20 Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering	21 227 23 154 23 782 24 458	1989, 602 1993, 637 1994, 928 1995, 635	VERMINDERING AFDRACHT LOONBELASTING EN PREMIE VOOR DE VOLKSVERZEKERINGEN VAN ZEEVARENDEN doel: verbeteren van de concurrentiepositie van de Neder- landse koopvaardij en daarmee bijdragen aan het behoud van een vloot onder Nederlandse vlag met de daaraan verbonden werkgelegenheid
	24 482	1995, 666	invoering verrekeningsbijdrage zeevaart stopzetting regeling voor vreemde-vlag schepen invoering regeling vermindering afdracht (ter vereenvoudiging) opname regeling in de Wet vermindering afdracht loonbelas- ting en premie voor de volksverzekeringen verruiming regeling
	23 477 24 423 25 052	1994, 312 1995, 634 1996, 654	VERMINDERING VAN AF TE DRAGEN LOONBELASTING VOOR LOONKOSTEN DIE ZIJN VERBODEN AAN SPEUR- EN ONTWIKKELINGSWERK doel: het verbeteren van de technologische positie van Nederland door het bevorderen van speur- en ontwikkelings- werk in het bedrijfsleven
	24 458 25 076 25 688	1995, 635 1996, 656 1997, 731	instelling regeling verruiming regeling in het kader van de WBSO verhoging WBSO-plafond (doel: een impuls geven aan de technische inspanningen van de grootste S&O-bedrijven) opname regeling in de Wet vermindering afdracht loonbelas- ting en premie voor de volksverzekeringen uitbreiding definitie speur- en ontwikkelingswerk (doel: het bevorderen van technisch nieuwe softwareprojecten) verruiming van het budget met f 125 mln

VENNOOTSCHAPSBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
TIJDELIJKE AFWAARDERING VERLIES- LIJDENDE DEELNEMING Vpb. art. 13ca leden 1 t/m 5 (lid 6 is onderdeel van de Tante Agaath)	24 696	1996, 651	EEN VERLIES LIJDENDE DEELNEMING MAG GEDURENDE VIJF JAAR NA VERWERFING HIERVAN TIJDELIJK WORDEN AFGEWAARDEERD TEN LASTE VAN DE WINST VAN DE MOEDERMAATSCHAPPIJ, INDIEN DE WAARDE VAN DE DEELNEMING BENEDEN HET OPGEOFFERDE BEDRAG DAALT doel: het verbeteren van de fiscale infrastructuur in verband met concurrerende ontwikkelingen in andere landen invoering regeling
LIQUIDATIEVERLIEZEN Vpb art. 13d	19 968 24 696	1990, 173 1996, 651	REGELS INZAKE LIQUIDATIEVERLIEZEN invoering regeling wijze van vaststelling van het voor de deelneming opgeofferde bedrag
STAKING/LIQUIDATIE Vpb art. 13e	19 968	1990, 173	REGELS INZAKE AFTREK BIJ LATERE STAKING/LIQUIDATIE onderdeel herziening deelnemingsvrijstelling
RISICORESERVE VOOR CONCERNFINANCIERINGSACTIVITEITEN Vpb art. 15b	24 696	1996, 651	RISICORESERVE VOOR CONCERNFINANCIERINGSACTIVITEITEN: ONDER BEPAALDE VOORWAARDEN KAN TOT 80% VAN DE WINST BEHAALD MET CONCERN-FINANCIERINGSACTIVITEITEN GERESERVEERD WORDEN doel: versterking van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat door de ontwikkeling te keren dat concernfinancieringsactiviteiten van Nederlandse internationaal opererende concerns worden ondergebracht in buitenlandse financieringsmaatschappijen gevestigd in landen met een zeer lage belastingdruk en te bevorderen dat vertrokken activiteiten voor een belangrijk deel weer vanuit Nederland zullen plaatsvinden invoering regeling

VERMOGENSBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
VRIJSTELLING ONDERNEMINGSVERMOGEN VB art. 7, leden 2 en 3	23 940	1994, 935	HET VRIJSTELLEN VAN VERMOGENSBELASTING VOOR ONDERNEMINGSVERMOGEN doel: het rekening houden met het gebonden karakter van ondernemingsvermogen vrijstelling van vermogensbelasting voor ondernemingsvermogen: boven de basisvrijstelling wordt 68% van het ondernemingsvermogen vrijgesteld
VRIJSTELLING LANDGOEDEREN NSW, art. 1, lid 4, art. 7 en 8 IB art. 8, lid 1, letter a VB art. 8, lid 1, letter e WOZ art. 17, lid 4 Vpb, art. 5, lid a	20 089 23 071 24 159	1989, 205 1994, 934 1995, 582	VERRUIMING VAN DE REGELING VOOR KRACHTENS DE NATUURSCHOONWET GERANGSCHIKTE LANDGOEDEREN, DIE GELDEN VOOR DE KRACHTENS DE SUCCESSIEWET 1956 EN DE VERMOGENSBELASTING GEHEVEN BELASTINGEN doel: het stimuleren van het particuliere bezit van NSW-landgoederen en het stimuleren van het openstellen van deze landgoederen voor het publiek. verruiming van de regeling vrijstelling van vermogensbelasting gericht op uitbreiding tot bepaalde bosterreinen uitbreiding van de vrijstelling van de overdrachtsbelasting en de invoering van een faciliteit voor landgoederen in aanleg doel: het stimuleren van de aanleg van bossen

SUCCESSIERECHTEN	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
KWIJTSCHELDING VAN SUCCESSIERECHTEN BIJ OVERDRACHT VAN VOORWERPEN MET EEN NATIONAAL KUNSTHISTORISCH OF CULTUUR-HISTORISCH BELANG AAN DE STAAT SW art. 67, derde lid	25 052	1996, 654	KWIJTSCHELDING VAN SUCCESSIERECHTEN BIJ OVERDRACHT AAN HET RIJK VAN VOORWERPEN MET EEN NATIONAAL KUNSTHISTORISCH OF CULTUUR-HISTORISCH BELANG, DIE DEEL UITMAKEN VAN EEN NALATENSCHAP, MET EEN KORTING OP DE VERSCHULDIGDE SUCCESSIERECHTEN VAN 20% VAN DE WAARDE VAN DEZE VOORWERPEN doel: het behoud van belangrijke cultuurgooederen voor Nederland invoering regeling
BELASTINGEN VAN RECHTSVERKEER	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
VRIJSTELLING BEDRIJFSOPVOLGING Wet op belastingen van rechtsverkeer art. 15, lid 1, letter b	24 428	1995, 660	UITBREIDING VAN DE KRING VAN VERWANTEN AAN WIE EEN ONDERNEMING KAN WORDEN OVERGEDRAGEN ZONDER DAT OVERDRACHTBELASTING VERSCHULDIGD IS MET DE KLEINKINDEREN EN HUN ECHTGENOTEN doel: vergemakkelijken bedrijfsopvolging verbetering regeling
OMZETBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
VOORBEHOEDMIDDELEN Tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968, onderdeel a, post 6	24 428	1995, 660	VERLAAGD TARIEF OMZETBELASTING VOOR VOORBEHOEDMIDDELEN doel: tariefverlaging condooms: het leveren van een bijdrage aan de bestrijding van seksueel overdraagbare aandoeningen invoering regeling
OUTPLACEMENT Regeling aftrek voorbelasting op outplacement	25 688	1997, 731	TERUGVORDERBAAR STELLEN VAN DE OMZETBELASTING, DIE DRUKT OP DE KOSTEN VAN OUTPLACEMENT doel: bevordering van de arbeidsmarktmobiliteit goedkeuring wijziging Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968
ACCIJNZEN/MILIEUHEFFINGEN	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
ONGELODE BENZINE EN SCHONE PERSONENAUTO'S	20 910 20 968 22 563	1988, 627 1989, 017 1991, 715	BEVORDERING VAN HET GEBRUIK VAN ONGELODE BENZINE EN DE AANKOOP VAN SCHONE PERSONENAUTO'S De regeling is ingesteld in de Wet houdende tijdelijke fiscale maatregelen ter bevordering van het gebruik van ongelode benzine en de aankoop van schone personenauto's verlenging regeling verlenging regeling onderscheid auto's met/zonder geregelde mengselbereiding en aanpassing budgettaire neutraliteit van de stimulering van schone auto's tariefdifferentiatie op milieugrondslag houderschapsbelasting
OV- AUTOBUSSEN DIE RIJDEN OP LPG OF AARDGAS Wet op de Motorrijtuigenbelasting 1994, art. 47, lid 2	22 868 25 052	1992, 709 1996, 654	NIHILTARIEF MOTORRIJTUIGENBELASTING VOOR AUTOBUSSEN DIE RIJDEN OP LPG OF AARDGAS EN WORDEN GEBRUIKT IN HET OPENBAAR VERVOER doel: het stimuleren van overschakelen van rijden op dieselolie naar rijden op LPG of aardgas invoering regeling

ACCIJNZEN/MILIEUHEFFINGEN	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
ELEKTRISCH AANGEDREVEN AUTO'S BPM , art. 9a	25 052	1996, 654	NIHILTARIEF BELASTING OP PERSONENAUTO'S EN MOTORRIJWIELEN EN VRIJSTELLING MOTORRIJTUIGENBELASTING VOOR ELEKTRISCH AANGEDREVEN PERSONENAUTO'S doel: het bevorderen van het aankopen van elektrisch aangedreven personenauto's invoering regeling
MEDE ELEKTRISCH AANGEDREVEN AUTO'S Wet op de Motorrijtuigenbelasting 1994, art. 22, lid 3	25 689	1997, 732	KORTING MOTORRIJTUIGENBELASTING VOOR PERSONENAUTO'S EN BESTELAUTO'S DIE MEDE WORDEN AANGEDREVEN DOOR EEN ELEKTROMOTOR invoering regeling
ZEER ZUINIGE PERSONENAUTO'S BPM, art. 9b	25 689	1997, 732	KORTING BELASTING OP PERSONENAUTO'S EN MOTORRIJWIELEN VOOR ZEER ZUINIGE PERSONENAUTO'S doel: het bevorderen van het aankopen van zeer zuinige personenauto's invoering regeling

LIJST II: FISCALE STIMULERINGSREGELINGEN (grijze lijst)

INKOMSTENBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
ONDERHOUDSVOORZIENINGEN IB art. 44d	21 198 22 364	1991, 697 1991, 698	VRIJSTELLING UITKERING KAPITAALSVERZEKERING BIJ OVERLIJDEN VRIJSTELLING STAMRECHT BIJ STAKING EIGEN BEDRIJF VRIJSTELLING OMZETTING GOUDEN HANDDRUK IN STAMRECHT VRIJSTELLING OMZETTING FISCALE OUDEDAGSRESERVE IN STAMRECHT doel: het stimuleren van het treffen van onderhoudsvoorzieningen wijziging fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en spaarvormen, enz. wijziging inwerkingtreding hiervan
ZELFSTANDIGENAFTREK IB art. 44m, lid 1	*	23 665	VERHOGEN VAN DE ZELFSTANDIGENAFTREK IN DE INKOMSTENBELASTING doel: lastenverlichting midden- en kleinbedrijf die uiteindelijk moet resulteren in extra werkgelegenheid verbetering regeling
VERLAGING TARIEF HERKAPITALISATIE IB art. 58	19 779	1988, 130	VERLAGING VAN HET INKOMSTENBELASTINGTARIEF BIJ HERKAPITALISATIE VAN 20 NAAR 10% doel: het voorkomen van onderkapitalisatie van ondernemingen teneinde nieuw risicodragend vermogen aan te kunnen trekken verbetering regeling
VOORWAARTSE VERLIESVERREKENING IB art. 51, lid 3 Vpb. art. 20, lid 2	23 962	1994, 937	ONBEPERKTE VOORWAARTSE VERREKENING VAN ONDERNEMINGSVERLIEZEN doel: verbetering van de fiscale structuur met het oog op de versterking van Nederland als vestigingsplaats voor ondernemingen. verbetering regeling

VENNOOTSCHAPSBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
RESULTATEN IN ANDERE VALUTA Vpb art. 7, lid 5	24 696	1996, 651	HET BEPALEN VAN RESULTATEN IN ANDERE VALUTA doel: administratieve lastenverlichting voor het bedrijfsleven en de verbetering van de fiscale infrastructuur/het versterken van de internationale concurrentiepositie van Nederland invoering regeling
VALUTARESULTATEN BUITENLANDSE DEELNEMINGEN Vpb art. 13, lid 1	24 696	1996, 651	HET ONDER DE DEELNEMINGSVRIJSTELLING BRENGEN VAN VALUTARESULTATEN VERBAND HOUDENDE MET BUITENLANDSE DEELNEMINGEN doel: bevordering van de Nederlandse concurrentiepositie door een versterking van het fiscale vestigingsklimaat invoering regeling
DEELNEMING BINNEN EG Vpb art. 13g	22 334	1992, 518	REGELS INZAKE DEELNEMING BINNEN EG invoering regeling
UITSLUITING VRIJSTELLING NA AANDELEN- FUSIE Vpb art. 13h	22 338	1992, 491	REGELS INZAKE UITSLUITING VRIJSTELLING NA AANDELEN-FUSIE invoering regeling
FUSIE Vpb art. 13h en 14	22 338	1992, 491	FACILITERING FUSIE aanpassing aan de EG-richtlijn van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regelingen voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten invoering regeling
INTERNATIONALE CONCERNVORMING Vpb art. 13 g Div. art. 4a	22 334	1992, 518	FACILITERING VAN INTERNATIONALE CONCERNVORMING aanpassing aan de EG-richtlijn van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten invoering regeling

VERMOGENSBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
ONDERNEMINGSVRIJSTELLING VERMOGENSBELASTING VB art. 7, lid 2 en 3	24 428	1995, 660	HET VERHOGEN VAN DE ONDERGRENS VAN DE ONDERNEMINGSVRIJSTELLING IN DE VERMOGENSBELASTING doel: deze maatregel is onderdeel van het pakket van maatregelen dat is gericht op het bevorderen en versterken van het ondernemerschap in het midden- en kleinbedrijf in het belang van de werkgelegenheid en de economische infrastructuur verbetering regeling

SUCCESSIERECHTEN	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
VRIJSTELLING VERKRIJGINGEN DOOR MUSEA SW art. 32, lid 1, 11* en art. 33, lid 1, 13°	25 052	1996, 654	VRIJSTELLING VAN SUCCESSIE- EN SCHENKINGSRECHT VOOR VERKRIJGINGEN DOOR MUSEA doel: het versterken van de positie van belangrijke Nederlandse musea en het behoud van belangrijke cultuurgooederen voor Nederland invoering regeling

BELASTINGEN VAN RECHTSVERKEER	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
VRIJSTELLING BIJ INBRENG, REORGANISATIE EN FUSIE Wet op belastingen van rechtsverkeer art. 9 en 15	24 428	1995, 660	VRIJSTELLING VAN OVERDRACHTSBELASTING BIJ INBRENG, REORGANISATIE EN FUSIE doel: voorkomen dat economisch wenselijk geachte transacties in de ondernemingsfeer worden belemmerd door overdrachtsbelasting invoering regeling
VRIJSTELLING VERPLAATSING BEDRIJF Wet op belastingen van rechtsverkeer (overdrachtsbelasting) art. 15, lid 1, letter s en t	24 423 25 688	1995, 634 1997, 731	VRIJSTELLING VAN OVERDRACHTSBELASTING BIJ ECOLOGISCH GEMOTIVEERDE VERPLAATSING VAN LANDBOUWBEDRIJVEN doel: duurzaam behoud, herstel en ontwikkeling van nationaal en internationaal belangrijke ecosystemen binnen een ruimtelijk stabiele ecologische hoofdstructuur invoering regeling uitbreiding regeling ten behoeve van de land- en tuinbouwstructuur

OMZETBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
KLEINE ONDERNEMERSREGELING Wet op de omzetbelasting, art. 25	24 428	1995, 660	VERHOOGING VRIJSTELLING AFDRACHT OMZETBELASTING VOOR KLEINE ONDERNEMERS (KLEINE ONDERNEMERS-REGELING) doel: positieve effecten voor kleinere en startende ondernemingen, ook doordat hierdoor op verzoek ontheffing kan worden gegeven van de boekhoudverplichtingen en de verplichtingen inzake het uitreiken van facturen als bedoeld in art. 34 en 35 Wet op de omzetbelasting 1968 verbetering regeling
CULTURELE PRESTATIES Tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968, onderdeel b, post 14	24 428 25 688	1995, 660 1997, 731	VERLAAGD TARIEF OMZETBELASTING CULTURELE PRESTATIES doel: bevordering van de bijdrage die het Nederlands cultuurbezit kan leveren aan de bevordering van de nationale en plaatselijke economie en de werkgelegenheid invoering regeling toepassing regeling op podiumkunsten en toegang attractieparken
FONDSWERVING Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 11, eerste lid, onder v	24 428	1995, 660	VERHOGEN VRIJSTELLING OMZETBELASTING VOOR FONDSWERVING doel: voorkomen dat instellingen die overigens vrijgestelde prestaties verrichten voor het verrichten van nevenactiviteiten van relatief bescheiden omvang waarvan de opbrengst wordt gebruikt voor het financieren van hun doelstellingen direct in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken invoering regeling
SPORTEVENEMENTEN Tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968, onderdeel b, post 14	24 428	1995, 660	VERLAAGD OMZETBELASTINGTARIEF SPORTEVENEMENTEN doel: stimulering van sportvoorzieningen invoering regeling
SPORTKANTINES Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 11, eerste lid, onder v	24 428	1995, 660	VERHOOGING VRIJSTELLING OMZETBELASTING SPORTKANTINES doel: voorkomen dat instellingen die overigens vrijgestelde prestaties verrichten voor het verrichten van nevenactiviteiten van relatief bescheiden omvang waarvan de opbrengst wordt gebruikt voor het financieren van hun doelstellingen direct in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken verbetering regeling
GROEPSGEWIJZE WOON-WERKVERKEER Goedkeuring van het KB tot wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968	21 228	1991, 097	TERUGVORDERBAAR STELLEN VAN DE OMZETBELASTING, DIE DRUKT OP HET GROEPSGEWIJZE WOON-WERKVERKEER doel: het stimuleren van werkgevers om hun personeel groepsgewijs vervoer tussen woning en werk aan te bieden invoering regeling

OMZETBELASTING	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
KINDEROPVANG administratief voorschrift	24 428	1995, 660	VRIJSTELLING OMZETBELASTING KINDEROPVANG invoering regeling
INVORDERINGSWET	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
SUCCESSIE- EN SCHENKINGSRECHT INV. art. 25, lid 3			VERLENGING VAN DE TERMIJN WAARIN RENTEVRIJ UITSTEL WORDT VERLEEND VAN BETALING VAN AANSLAGEN SUCCESSIE- EN SCHENKINGSRECHT OVER ONDERNEMINGS- GEBONDEN VERMOGEN EN GEDEELTELIJKE KWIJTSCHELDING BIJ BEDRIJFSOPVOLGING doel: het wegnemen danwel verminderen van een knelpunt bij de bedrijfsopvolging in het midden- en kleinbedrijf door het voorkomen van liquiditeitsproblemen verbetering regeling verlichting successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging
INVORDERINGSWET 1990, art. 24, 25, 26 en 28	24 428 25 688	1995, 660 1997, 731	

LIJST III: FISCALE ONTMOEDIGINGSREGELINGEN

ACCIJNZEN/MILIEUHEFFINGEN	KAMERSTUK	STAATS- BLAD	REGELING, DOEL REGELING
BRANDSTOFFENBELASTING ACCIJNZEN EN MOTORRIJTUIGENBELASTING	22 098	1991, 344	VERHOGEN VARIABLE KOSTEN AUTOGEBRUIK doel: terugdringen autogebruik lastenverzwaring auto's in verband met tariefstijging openbaar vervoer
	22 405	1992, 317	omzetting van de bestemmingsheffingen op brandstoffen in verbruiksbelastingen van brandstoffen, geheven naar het koolstofgehalte en de energie-inhoud van de brandstoffen
	22 873	1992, 686	tijdelijke verhoging van de accijns op dieselolie met 1 cent per liter
	23 472	1993, 760	verhoging benzine- en dieselaccijns en verhoging toeslagen in de motorrijtuigenbelasting in verband met de handhaving van de omslagpunten benzine/dieselolie en benzine/lpg
	22 849	1994, 923	vaststelling van de Wet belastingen op milieugrondslag (met deze wet verviel de heffing op gelode normale benzine (19 752, stb.113, 1988)
	24 334	1995, 588	indexatie van de benzine- en dieselaccijns
	25 052	1996, 654	introduktie begrip variabilisatie van autokosten: verhoging van de accijns op benzine, lpg en dieselolie en een per categorie neutrale terugsluis van de opbrengst hiervan door vermindering van de motorrijtuigenbelasting
REGULERENDE HEFFING OP GELODE EN ONGELODE BENZINE Wet algemene bepalingen milieuhygiëne, art. 61aia, lid 1 en lid 2	22 405	1992, 317	REGULERENDE VERBRUIKSBELASTING OP GELODE LICHTE OLIE MET EEN OCTAANGETAL LAGER DAN 97 EN OP ONGELODE LICHTE OLIE MET EEN OCTAANGETAL VAN LAGER DAN 95 doel: bevordering van het gebruik van ongelode lichte olie met een octaangehalte van tenminste 95 invoering heffing
TABAKSACCIJNS Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten, art. 1, lid 1, onder b	22 351 22 843	1991, 739 1992, 683	VERHOOGING VAN DE ACCIJNS VAN SIGARETTEN EN KERFTABAK (ROOKTABAK, PRUIMTABAK EN SNUIF) verhoging van de accijns op sigaretten en kerftabak vaststelling van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten (waaronder pruimtabak en snuiftabak)
	25 052	1996, 654	verhoging tabaksaccijns
GRONDWATERBELASTING WBM, art. 1, onder a	22 849 23 935	1994, 923 1994, 925	VRIJSTELLING GRONDWATERBELASTING VOOR SPOELWATER vaststelling van de Wet belastingen op milieugrondslag vrijstelling van grondwaterbelasting voor het gebruik van grondwater als spoelwater voor meermaals te gebruiken produktverpakkingen
AFVALSTOFFENBELASTING WBM, art 1, onder b	22 849 23 935	1994, 923 1994, 925	BELASTING OP HET AANBOD VAN AFVAL VOOR EIND- VERWERKING vaststelling van de Wet belastingen op milieugrondslag teruggaaf afvalstoffenbelasting die drukt op aangeboden ontinktingsresidu
	23 935 25 689	1994, 925 1997, 732	teruggaaf van afvalstoffenbelasting aan de herverwerker vermindering voor elektriciteit, opgewekt door een afval-verbrandingsinstallatie
REGULERENDE ENERGIEBELASTING WBM, art. 1, onder e en art. 36b	24 250 25 689	1995, 662 1997, 732	REGULERENDE ENERGIEBELASTING invoering van een regulerende energiebelasting invoering nihiltarief voor groene stroom

De met * gemarkeerde regelingen komen ook voor in de inventarisatie van de Rekenkamer.

Verlaging lastendruk op ondernemingen (winstsfeer; niet-arbeid)

a) Algemeen

Zelfstandigenaftrek*
 Extra zelfstandigenaftrek starters*
 Meewerkaftrek
 FOR, niet omgezet in stamrecht
 Vrijstelling stakingswinst
 Doorschuiving stakingswinst
 Doorschuiving winst aanmerkelijk belang bij aandelenfusie
 Landbouwwijstelling

b) Investeringsaftrek in het algemeen

Investeringsaftrek*
 Willekeurige afschrijving immateriële bedrijfsmiddelen*
 Willekeurige afschrijving investeringen continentaal plat*
 Willekeurige afschrijving gebouwen aangewezen gebieden*
 Willekeurige afschrijving starters*
 Willekeurige afschrijving laboratoria*
 Willekeurige afschrijving arbobedrijfsmiddelen*
 Willekeurige afschrijving zeeschepen*
 Keuzeregime winst uit zeescheepvaart (tonnagebelasting)*
 S&O zelfstandigenaftrek*

c) Investeringsaftrek ten behoeve van het milieu

VAMIL*
 Energie-investeringsaftrek*
 Bosbouwwijstelling*
 Vrijstelling vergoeding bos- en natuurbeheer

Verlaging lastendruk op arbeid

a) Gericht op werkgevers

Afdrachtvermindering lage lonen*
 Doorstroomvermindering lage lonen*
 Afdrachtvermindering langdurig werklozen*
 Afdrachtvermindering onderwijs*
 Afdrachtvermindering kinderopvang*
 Afdrachtvermindering zeevaart*
 Afdrachtvermindering S&O*
 Scholingsaftrek*

b) Gericht op werknemers

Spaarloonregeling*
 Carpoolregeling*
 Feestdagenregeling
 Zeedagenaftrek
 Vakantiebonnen

Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen

Groen beleggen*
 Inkomsten bosbezit*
 Vrijstelling van rente in bepaalde kapitaalsuitkeringen*
 Rentevrijstelling bij begrafenisuitkeringen
 Gedeeltelijke vrijstelling inkomsten uit kamerverhuur*
 Aftrek kosten monumentenwoning
 Saldovrijstelling ontvangen rente

Dividendvrijstelling
Tante Agaathregeling*
Vrijstelling premies Jeugdspaarwet

Overige regelingen

Vrijstelling bepaalde uitkeringen (o.a. huursubsidie)
Kostenforfait niet-actieven
Aftrek pensioenen voormalig huispersoneel
Aftrek afkoopsommen echtscheidingsuitkeringen
Aftrek voor studiekosten
Giftenaftrek
45%-tarief
20%-tarief
10%-tarief
Invorderingsvrijstelling

Bijlage III.1
Doelstellingen fiscale stimuleringsregelingen

BELEIDSTERREIN	REGELING	DOEL VOOR GEWENSTE GEDRAGSVERANDERING/ ACTIVITEITEN VAN BEDRIJVEN OF BURGERS	KWANTIFICERING DOEL ÉÉN	DOEL VOOR GEWENSTE UITEINDELIJKE RESULTATEN IN MAATSCHAPPIJ	KWANTIFICERING DOEL TWEE
Startende ondernemers	WA starters	Vergroting liquiditeit startende ondernemers		Stimuleren ondernemerschap en groei aantal starters	
	Startersaftrek	Het bevorderen van de bereidheid startersrisico te lopen		Stimuleren ondernemerschap en groei van het aantal starters	
	Tante Agaathregeling	Het vergemakkelijken van het verwerven van bedrijfs(begin)- kapitaal		Bijdragen aan de groei van het aantal beginnend ondernemers en de kansen van deze ondernemers op een succesvolle start vergroten	
Zeescheepvaart	WA zeeschepen (1)	Het uitvlaggen van schepen en het verplaatsen van rederij-activiteiten tegengaan		Behoud van duurzaam toegevoegde waarde en werkgelegenheid	
	Wva zeevaart (1)	Het uitvlaggen van schepen en het verplaatsen van rederij-activiteiten tegengaan		Behoud van duurzaam toegevoegde waarde en werkgelegenheid	De netto toegevoegde waarde, de directe en indirecte werkgelegenheid en de terugvloeï belastingen en premies zijn voor 1998 en 2004 berekend
	Winst uit zeescheepvaart (1)	Het uitvlaggen van schepen en het verplaatsen van rederij-activiteiten tegengaan		Behoud van duurzaam toegevoegde waarde en werkgelegenheid	De netto toegevoegde waarde, de directe en indirecte werkgelegenheid en de terugvloeï belastingen en premies zijn voor 1998 en 2004 berekend
Investerings-faciliteiten	Investeringsaftrek	Bevorderen van kleinschalige investeringen door bedrijven		Verbetering economische structuur en bedrijvigheid in Nederland	
	Energie-investeringsaftrek	Bevorderen investeringen in energiebesparing en duurzame energie	Investeringsvolume van f 1 miljard	Energie besparing/ inzet duurzame energiebron	
	WA milieu-investeringen	Stimuleren van milieuvriendelijke investeringen	Circa f 1 miljard aan investeringen	Milieu	
	Wa immateriële bedrijfsmiddelen	Verplaatsing hoofdzetels naar Nederland		Stimulering economie	
	Wa investeringen op het continentaal plat	Bevorderen offshore mijnbouw		Ondersteuning van het Nederlandse energievoorzieningenbeleid	
	Wa nieuwe gebouwen in aangewezen gebieden	Bevorderen investeringen in nieuwe gebouwen		Ondersteuning economisch zwakkere regio's	

BELEIDSTERREIN	REGELING	DOEL VOOR GEWENSTE GEDRAGSVERANDERING/ ACTIVITEITEN VAN BEDRIJVEN OF BURGERS	KWANTIFICERING DOEL EÉN	DOEL VOOR GEWENSTE UITEINDELIJKE RESULTATEN IN MAATSCHAPPIJ	KWANTIFICERING DOEL TWEE
Spaarloonregelingen	Spaarloonregeling, werknemers-participaties en winstdelingsregelingen	Het bevorderen van het vormen van duurzaam bezit van werknemers		Een bijdrage aan een gematigde loonontwikkeling, hetgeen de concurrentiepositie van Nederland versterkt en daarmee de werkgelegenheid.	
Speur- en ontwikkelingswerk	Wva S&O	Stimuleren technologische vernieuwingen		Vergroting van de internationale concurrentie-kracht en daarmee de continuïteit van produktie en werkgelegenheid	
	S&O aftrek	Bevorderen S&O door innovatieve ondernemers zelf		Stimuleren economie	
Afdrachtverminderingen loonbelasting en premie volksverzekeringen	Wva doorstroom en lage lonen	Stimuleren van de vraag naar arbeid aan de onderkant van de arbeidsmarkt en de uitstoot van werk te beperken		Stimuleren werkgelegenheid en vergroten van de arbeidsparticipatie van mensen met een lage arbeidsproductiviteit	
	Wva langdurig werklozen	Bevorderen van (blijvende) instroom van langdurig werklozen aan de onderkant van de arbeidsmarkt		Stimuleren werkgelegenheid en vergroten van de arbeidsparticipatie van mensen met een lage arbeidsproductiviteit	
	Wva onderwijs	Uitbreiding van het aantal leerarbeidsplaatsen	17 000 extra leerplaatsen in drie jaar	Stimuleren werkgelegenheid en vergroten van de arbeidsparticipatie, met name aan de onderkant van de arbeidsmarkt	17 000 extra leerplaatsen in drie jaar
	Wva kinderopvang	Handhaving aantal bedrijfsplaatsen in de kinderopvang	Behoud 20 000 bedrijfsplaatsen	De arbeidsdeelname van in het bijzonder vrouwen en emancipatie te bevorderen	
Milieu	Groenbeleggen	Bevorderen van beleggingen en investeringen die in het belang zijn van het milieu, waaronder natuur en bos en de betrokkenheid van burgers daarbij	Het bereiken van een omvang van de portefeuilles van groenfondsen op korte termijn van f 200 miljoen, oplopend tot f 1 miljard op lange termijn	Bevorderen van het milieu, waaronder natuur en bos	
	Bosbouwvrijstelling (optie regeling)	Instandhouding bosareaal		Milieu	
	Landgoederen-vrijstelling	Instandhouding en uitbreiding landgoederen	500 ha per jaar	Milieu	
Reserveringen	Export risico reserve	Stimuleren van de export-activiteiten door middel-grote en kleine bedrijven		Stimuleren ondernemerschap	

BELEIDSTERREIN	REGELING	DOEL VOOR GEWENSTE GEDRAGSVERANDERING/ ACTIVITEITEN VAN BEDRIJVEN OF BURGERS	KWANTIFICERING DOEL EÉN	DOEL VOOR GEWENSTE UITEINDELIJKE RESULTA- TEN IN MAATSCHAPPIJ	KWANTIFICERING DOEL TWEE
Reserveringen	Risico reserve concern- financiering	Behoud concernfinanciering en het terughalen ervan	Het weggetrokken kapitaal wordt geschat op 15 miljard, waarvan naar schatting 50% zal terugkomen	Bevordering van onze internationale concurrentie- positie	
Overige regelingen	Kunstvoorwerpen PC-privé Btw-voorbchoedmiddelen Kamerverhuur	Behoud cultuurgood Bevorderen computerbezit Bevorderen gebruik voorbchoedmiddelen Vergroten kameraanbod	f 5 miljoen per jaar 20 000 tot 30 000 kamers meer	Behoud cultuurgood Bevorderen thuiswerken Bestrijding van seksueel overdraagbare aandoenin- gen Vergroten kameraanbod	

Bijlage III.2

Ramingen fiscale stimuleringsregelingen

Beleidssterrein	Regeling/jaar	Oorspronkelijke Ramingen en aanpassingen	1994	1995	1996	1997	1998	Raming realisatie Miljoenennota 1999	Onderbouwing oorspronkelijke ramingen ¹	toelichting
Startende ondernemers	WA starters	24 423			15	55 60 115	55 60 115	55 60 115	gedeeltelijk onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
	Startersaftrek (verhoging)	24 423						40 45 85 ²	gedeeltelijk onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
	Tante Agaath-regeling	24 463			10	10	15	45	gedeeltelijk onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
						25	40	0 45		
Zee-scheepvaart	WA zeeschepen + Winst uit zeescheepvaart	24 482				25	25	40 (15+25) 0 40 (15+25)	gedeeltelijk onderbouwd	WA Zeeschepen: veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd Winst uit zeescheepvaart: veronderstellingen niet aangetroffen
	Wva zeevaart	24 458/ 23 782/ 24 482			60 110 170	60 110 170	60 110 170	60 95 155	onderbouwd	gebaseerd op een onderzoek van de Belastingdienst uit 1991
Investerings-faciliteiten	Investerings-aftrek	21 343		690	690 +100 790	690 +100 790	690 +130 820	505 195 700	niet onderbouwd	veronderstellingen noch berekeningen aangetroffen
	Energie-investerings-aftrek	24 423 25 052				105	135 +50 185	180 10 190	gedeeltelijk onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
	WA milieuinv.	25 689 20 872		115	115 +8 123	115 +8 123	115 +8 123	125 5 130	gedeeltelijk onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
	Wa immateriële bedrijfsmiddelen	24 423 24 428			30	40	50	<10 60	niet onderbouwd	veronderstellingen noch berekeningen aangetroffen
	Wa investeringen op het continentaal plat	AFP767, 19-12-94			32	55	61	0 60	niet onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen
	Wa nieuwe gebouwen in aangewezen gebieden	23 071			21	42	44	65 0 65	niet onderbouwd	veronderstellingen noch berekeningen aangetroffen

Beleidssterrein	Regeling/jaar	Oorspronkelijke Ramingen en aanpassingen	Belasting Premies Totaal ³				Raming realisatie Miljoenennota 1999	Onderbouwing oorspronkelijke ramingen ¹	
Spaarloos- regelingen	Spaarloos- regeling werknemers- participaties en winstdelings- regelingen	20 291	Belasting Premies Totaal ³	185	185	185	970	gedeeltelijk	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
				+400	+400	+400	745	onderbouwd	
		23 943		585	585	585	1715		
Speur- en ontwikkelings- werk	Wva S&O	24 423	Belasting Premies Totaal	250	350	350	630	onderbouwd	Gebaseerd op gegevens van het CBS en van het Instir- bestand en op onderzoek uit 1990 in opdracht van EZ
							0		
							630		
Afdacht- vermindering- LB en Pvv	Wva doorstroom en lage lonen	24 458	Belasting Premies Totaal	454	518	518	1 755	onderbouwd	Gebaseerd op berekeningen door het CPB met behulp van het LTD-bestand 1993
				0	0	0	0		
				454	518	518	1755		
	Wva langdurig werklozen	24 458	Belasting Premies Totaal	+264	+200	+200			Gebaseerd op werkloosheidcijfers van het CPB
					+310	+350			
						+410			
	Wva onderwijs	23 477	Belasting Premies Totaal	718	1028	1478	145	onderbouwd	Gebaseerd op gegevens van het COLO en de Stichting organisatie voor strategisch arbeidsmarktonderzoek
				57	74	89	230		
				496	550	625	375		
	Wva kinderop- vang	24 458	Belasting Premies Totaal	553	624	714			Het aantal bedrijfs- kinderopvangplaatsen was bekend
				115	130	130	120		
				277	266	255	255		
Milieu	Groenbeleggen	23 197	Belasting Premies Totaal	392	396	385	375	onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
						+5			
						+35			
	Bosbouw- vrijstelling (optie regeling) ⁵	23 197	Belasting Premies Totaal	39	45	45	50	onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
				0	0	0	0		
				39	45	45	50		
	Landgoederen- vrijstelling	WV 94/324	Belasting Premies Totaal	1	1	1	-	gedeeltelijk	veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
								onderbouwd	

Beleidssterrein	Regeling/jaar	Oorspronkelijke Ramingen en aanpassingen	Belasting Premies Totaal	Belasting Premies Totaal	Raming realisatie Miljoenennota 1999	Onderbouwing oorspronkelijke ramingen ¹	definitieve veronderstellingen en berekeningen niet aangetroffen veronderstellingen aangetroffen, echter niet onderbouwd
Reserveringen	Export risico reserve	24 423	Belasting Premies Totaal	18	20	niet onderbouwd	
	Risico reserve concern-financiering	24 696	Belasting Premies Totaal	0	0	gedeeltelijk onderbouwd	
Overige regelingen	Kunstvoorwerpen	25 052	Belasting Premies Totaal	10	10	niet onderbouwd	veronderstellingen noch berekeningen aangetroffen
	PC-privé	25 051	Belasting Premies Totaal	15	15	niet onderbouwd	veronderstellingen noch berekeningen aangetroffen
	BTW-voorbereidingsdelen	24 428	Belasting Premies Totaal	5	5	niet onderbouwd	veronderstellingen noch berekeningen aangetroffen
	Kamerverhuur	22 336	Belasting Premies Totaal	10	10	gedeeltelijk onderbouwd	veronderstellingen aangetroffen, gedeeltelijk onderbouwd

¹ Gebaseerd op Kamerstukken, interne notities die ten grondslag liggen aan de oorspronkelijke ramingen en op de ramingsnotities van het Ministerie van Financiën, AFP98-418m, 13 oktober 1998.

² In de Miljoenennota 1999 wordt de totale derving weergegeven voor de startersaftrek die sinds 1984 bestaat. In de stukken heeft de Rekenkamer alleen een raming kunnen vinden van de verhoging van de startersaftrek (Staatsblad 1995, 634)

³ Uit de Kamerstukken wordt niet duidelijk of de raming van de derving alleen betrekking heeft op belastingderving of ook op premiederving. Ten tijde van het onderzoek gaf het Ministerie van Financiën aan dat deze ramingen, in tegenstelling tot die in de Miljoenennota 1999 uitsluitend betrekking hebben op belastingderving.

⁴ In de Kamerstukken is geen afzonderlijke raming voor de S&O aftrek gegeven, in de Miljoenennota 1999 wel.

⁵ In het Kamerstuk wordt geen afzonderlijke raming gemaakt voor de bosbouwvrijstelling (optieregeling). Verwacht werd dat de regeling pas op de langere termijn een (zeer) gering budgettair beslag met zich meebrengt.

Criteria voor evaluatie-onderzoek:

- heldere aanduiding van de functie die het evaluatie-onderzoek in het concrete geval moet vervullen;
- aansluiting van de opdrachtformulering bij de doelstelling van het gebruik;
- aansluiting conclusies/aanbevelingen bij het gebruiksdoel;
- onderzoek bevat een probleemstelling en/of onderzoeksvragen en/of een doelstelling;
- gegevens zijn empirisch van aard;
- meting van aspecten/variabelen is kwalitatief toereikend (betrouwbaar en valide);
- selectie van objecten/onderzoekseenheden is kwalitatief toereikend;
- adequate gegevensanalyse;
- aansluiting conclusies bij bevindingen;
- beantwoording van de probleemstelling/onderzoeksvragen door conclusies;
- aansluiting van aanbevelingen bij conclusies.

Criteria voor systemen van indicatoren en kengetallen (monitorsystemen):

- relevantie van het systeem van kengetallen;
- heldere definiëring van begrippen;
- adequate selectie van eenheden;
- betrouwbare en valide meting;
- aansluiting conclusies/aanbevelingen bij de in de kengetallen opgeslagen informatie;
- beantwoording informatiebehoefte via de conclusies/aanbevelingen die uit de kengetallen worden getrokken.

Fiscale stimuleringsregeling	Evaluatie of monitor	Bekendheid	Gebruik	Gedragseffect	Maatschappelijk effect
Willekeurige afschrijving starters	evaluatie	○	○	○	○
Startersaftrek	evaluatie	○	○	○	○
Tante Agaathregeling	evaluatie	●	●	○	○
Willekeurige afschrijving zeeschepen	monitor	○	○	○	●
Forfaitaire bepaling winstbelasting zeescheepvaart	monitor	○	○	○	●
Afdrachtvermindering zeevaart	monitor	○	○	○	●
Investeringsaftrek	evaluatie	●	●	○	○
Energie-investeringsaftrek	beide	●	●	○	○
Willekeurige afschrijving milieu-investeringen	beide	●	●	●	○
Willekeurige afschrijving immateriële bedrijfsmiddelen	geen				
Willekeurige afschrijving continentaal plat	geen				
Willekeurige afschrijving nieuwe gebouwen in aangewezen gemeenten	geen				
Spaarloonregelingen c.s.	monitor	○	●	○	○
Afdrachtvermindering Speur- en ontwikkelingswerk	evaluatie	●	●	●	●
Speur- en ontwikkelingsaftrek	evaluatie	●	●	●	●
Afdracht- en doorstroomvermindering lage lonen	evaluatie	○	●	○	○
Afdrachtvermindering langdurig werklozen	evaluatie	●	●	●	○
Afdrachtvermindering onderwijs	beide	●	●	●	○
Afdrachtvermindering kinderopvang	evaluatie	●	●	●	○
Groen beleggen	monitor	○	●	○	○
Bosbouwvrijstelling	evaluatie	○	○	○	○
Vrijstelling landgoederen	geen				
Exportrisicoreserve	evaluatie	●	●	○	○
Risicoreserve concernfinanciering	geen				
Overdracht kunstvoorwerpen aan het Rijk	geen				
Faciliteit PC-privé	geen				
Verlaagd BTW-tarief voorbehoedmiddelen	geen				
Regeling kamerverhuur	geen				

● informatie over betreffende aspect in rapportage aangetroffen

○ geen informatie over betreffende aspect in rapportage aangetroffen

Inleiding

Door middel van een telefonische enquête heeft de Rekenkamer onderzoek uitgevoerd naar de bekendheid en het gebruik van dertien regelingen en de effectiviteit van vier daarvan. De vier regelingen (de Investeringsaftrek, de Willekeurige afschrijving Milieu-investeringen (VAMIL), Groen Beleggen en de Afdrachtvermindering lage lonen) werden elk door middel van aparte enquêtes onderzocht. In één van de vier enquêtes kwamen in algemene zin ook de overige negen (de Afdrachtvermindering langdurig werklozen, de Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk, de Afdrachtvermindering onderwijs, de Afdrachtvermindering kinderopvang, de Tante Agaathregeling, de Willekeurige afschrijving starters, de Startersaftrek, de Exportrisicoreserve en de Energie investerings-aftrek) aan de orde.

Vragenlijst

Elk van de vier enquêtes vond plaats aan de hand van vergelijkbaar gestructureerde vragenlijsten.

Het eerste gedeelte was voor elk van de vier vragenlijsten gelijk en betrof achtergrondgegevens over het bedrijf, zoals jaar van oprichting, personele omvang en soort bedrijf. Tevens werd ingegaan op de bedrijfseconomische positie, aan de hand van vragen over omzet en winst(-verwachting). In het tweede deel van de enquête werd ondermeer gevraagd naar de aan- dan wel afwezigheid van een (extern) fiscaal adviseur, de taken van een dergelijke adviseur en naar de kennis die de respondent (de gesprekspartner zelf) heeft van fiscale zaken omtrent het bedrijf. In het derde deel van de vragenlijst kwam het doelgedrag aan de orde. Dit was per vragenlijst verschillend. Over een aantal jaren werd gevraagd naar bepaald gedrag of activiteiten, die verband hielden met het doel van de regeling. Voor de regelingen Groen Beleggen en de Afdrachtvermindering Lage Lonen werden deze vragen ook gesteld voor twee jaar voorafgaand aan de inwerkingtreding van de regelingen. Aldus werd een voormeting gecreëerd. Dit bleek bij de VAMIL en de investeringsaftrek niet mogelijk, aangezien deze regelingen beide ouder zijn dan vijf jaar en dat al een maximale inspanning van het geheugen van de respondent vergt. In het vierde eveneens regelings specifieke deel van de vragenlijst werd ingegaan op de bekendheid en het gebruik van de regeling in kwestie. Tevens werd de vraag gesteld of respondenten zelf van mening zijn dat de regeling invloed heeft uitgeoefend op hun beslissing om het door de regeling gewenste gedrag te vertonen. In de enquête naar de Afdrachtvermindering Lage Lonen werd ook naar de bekendheid en het gebruik van de 9 regelingen gevraagd.

Respondenten

Voor elk van de vier enquêtes is een aparte steekproef van respondenten getrokken. Bij de investeringsaftrek en de SPAK werden deze steekproeven in één keer getrokken uit de populatie «alle ondernemingen» uit het bestand «Beheer van Relaties» van de Belastingdienst. Bij de VAMIL werd een steekproef van VAMIL-gebruikers getrokken uit de gebruikersregistratie van deze regeling, zoals die wordt bijgehouden door bureau VAMIL, onderdeel van de eenheid Breda van de Belastingdienst. Tevens werd een steekproef van potentiële gebruikers getrokken uit de branches Landbouw en Industrie en een samengestelde groep specifiekere ondernemingssoorten⁶⁸ waar relevantie van de VAMIL, gezien de VAMIL-lijst, waarschijnlijk is. Bij de regeling Groen Beleggen bestond de steekproef van de gebruikers

⁶⁸ namelijk Bosbouw, Nutsbedrijven, Bouwnijverheid, Bouwinstallatiebedrijven e.d., Hotels, restaurants, cafés e.d., Reparatiebedrijven voor gebruiksgoederen, Wegvervoer, Zeevaart, Binnenvaart, Gezondheids- en veterinaire diensten en de categorie Overige dienstverlenende bedrijven

uit alle door het Ministerie van VROM geregistreerde gebruikers van de regeling uit de profit-sector. Een steekproef van potentiële gebruikers werd getrokken uit de populatie landbouwers, aangevuld met alle ondernemingen uit de energieproductie- en distributiesector. Aangezien sommige typen ondernemingen in de bestanden van de belastingdienst sterk oververtegenwoordigd zijn (zo maken ondernemingen zonder werknemers plm 80% van het totaal uit) is in beperkte mate gestratificeerd.

Uitvoering

De uitvoering van de enquête is uitbesteed aan het EIM te Zoetermeer. Voorafgaande aan de enquête is aan de respondenten een aankondigingsbrief verzonden die een aantal vragen van feitelijke aard introduceerde en van uitleg voorzag. Vervolgens werden de respondenten telefonisch benaderd. Tussen mei 1998 en augustus 1998 werden 4279 interviews gehouden.

Met betrekking tot de non-respons moet onderscheid worden gemaakt tussen de steekproef (alle uit de populatie geselecteerde ondernemingen) de initiële respons (bedrijven waarbij een telefoonnummer kon worden gevonden) en de eigenlijke respons (bedrijven die telefonisch werden benaderd, en die hebben geparticipeerd in het onderzoek). Percentuele weergave van de initiële respons gebeurt t.o.v. de steekproefomvang en die van de eigenlijke respons t.o.v. de initiële respons. De volgende tabel geeft de cijfers.

	STECKPOEF	INITIËLE RESPONS	EIGENLIJKE RESPONS
IA	4 609	2 483 (54%)	1 075 (43%)
SPAK	5 249	3 105 (59%)	1 482 (48%)
VAMIL	3 364	1 699 (51%)	862 (51%)
GB	2 592	1 645 (64%)	860 (52%)
TOTAAL	15 814	8 932 (56%)	4 279 (48%)

Voor-analyse

In de voor-analyse is gekeken naar vertekeningen het gevolg konden zijn van de hierbovengenoemde non-respons. Het bleek dat de initiële respons en/of de eigenlijke respons in geringe tot zeer geringe mate samenhangen met controle-variabelen zoals branche (bij investeringsaftrek en VAMIL), personele omvang (Investeringsaftrek en Afdrachtvermindering) en de bron van het adres (VAMIL en Groen beleggen). In een terugwegingsprocedure is hiervoor gecorrigeerd. Deze procedure heeft er ook voor gezorgd dat eventuele vertekening die het gevolg was van de eerder aangegeven stratificatie werd weggenomen. De eigenlijke analyse is derhalve op een representatieve steekproef uitgevoerd. Vervolgens werd gekeken naar het percentage respondenten dat de regelingen kende en gebruikte. Bij de regelingen Investeringsaftrek en SPAK werden deze percentages over de gehele steekproef bestudeerd. Bij de regelingen VAMIL en groen beleggen werd het gesplitst tussen geregistreerde gebruikers en niet-gebruikers. Bij de investeringsaftrek en de SPAK werd het vervolgens afgezet tegen de doelgroep van de regeling. Bij de VAMIL en Groen Beleggen is de volledige steekproef te beschouwen als de doelgroep. Ook werd aangegeven welk percentage van de «rechthebbenden» de regeling kende dan wel gebruikte. Daarbij werd rechthebbenden tussen aanhalingstekens gezet omdat in het geval van de VAMIL en Groen Beleggen het gaat om respectievelijk milieu-investeerders en groene investeerders van wie het op voorhand niet duidelijk is of ze ook recht hebben op de regeling. Tevens is in de vooranalyse onderzocht of gebruik van regelingen

samenhang met een aantal bedrijfskenmerken (omzetontwikkeling, winstontwikkeling, regio, branche, personele omvang). Voor zover deze samenhang er was kon zij als gering worden gekwalificeerd. Ook wordt aandacht besteed aan de door de respondent aangegeven redenen geen gebruik te maken van de regeling.

Effectiviteits-analyse

Als eerste indicatie voor de effectiviteit van de regeling worden de antwoorden op de vraag naar ervaren invloed weergegeven zoals die gegeven zijn door respondenten die gedurende het bestudeerde tijdvak minimaal één maal hebben gebruik gemaakt van de regeling in kwestie. Vervolgens wordt per jaar gekeken of gebruikers van de regeling «meer» gedrag vertoonden dan niet gebruikers. In het geval van de investeringsaftrek, de VAMIL en Groen Beleggen betekent «meer» gedrag respectievelijk meer investeren, meer geld in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen steken en meer geld in groene projecten stoppen. «Meer» gedrag bij de SPAK betekent meer personeel in dienst hebben met een loon dat lager is dan het toetsloon.

De kern van de effectiviteitsanalyse is de vergelijking van gebruikers en niet gebruikers van de regeling wat betreft de groei die de respondenten vertonen met betrekking tot het door de regeling te beïnvloeden gedrag. Bij de SPAK en bij de regeling Groen Beleggen zijn gegevens van voor *inwerkingtreding* van de regeling vergeleken met cijfers van na de regeling. Bij de Investeringsaftrek en bij de VAMIL worden respondenten vergeleken voor en nadat ze *gebruik* hebben gemaakt van de regeling. Als de regeling effectief is dan is de groei bij respondenten die noch in het eerste noch in het tweede jaar van de vergelijking gebruiken is lager dan de groei bij respondenten die de regeling in het eerste jaar niet en in het tweede jaar wel gebruiken.

Het bestuderen van het verschil in de groei gebeurt door middel van een T-test op gemiddelden, die het gemiddelde van de gedragsvariabele onder gebruikers vergelijkt met het gemiddelde van dezelfde variabele onder niet-gebruikers/wel-rechthebbenden.

Beperkingen

De Rekenkamer is zich bewust van het feit dat een enquête als deze beperkingen heeft. Zij heeft echter de twee voornaamste bezwaren zo goed mogelijk ondervangen.

Een eerste probleem heeft betrekking op de *gesprekspartner*. De enquête vraagt gedeeltelijk naar fiscale gegevens en gedeeltelijk naar gegevens over andere aspecten van de bedrijfsvoering. Aangezien veel bedrijven, met name de kleinere, hun fiscale zaken uitbesteden is kennis over beide onderwerpen niet gauw bij één persoon aanwezig. Besloten is zoveel mogelijk te spreken met de directeur-eigenaar van de onderneming. Deze zal waarschijnlijk minder kennis van fiscale zaken hebben. Dit probleem is gedeeltelijk opgelost door in de aankondigingsbrief en in de instructie van de enquêtrices bepaalde fiscaal-technische aspecten te beschrijven. Daarmee zullen met name de gedragsvragen aan kwaliteit hebben gewonnen. Of dit ook het geval is bij de vraag naar gebruik van de regeling, is niet geheel duidelijk. Het is mogelijk dat de gesprekspartner niet weet dat de onderneming van een bepaalde fiscale maatregel gebruik maakt. Om dit te voorkomen wordt aan de respondent niet alleen de naam van de regeling voorgelegd, maar ook een inhoudelijke omschrijving.

Toch blijkt er samenhang te bestaan tussen fiscale advisering en gebruik en bekendheid van fiscale regelingen. Of deze samenhang veroorzaakt wordt door invloed van de fiscaal adviseur op de onderneming, of door

vertekening van de antwoord als gevolg van onvoldoende fiscale kennis bij de gesprekspartner kan de Rekenkamer niet uit de gegevens afleiden. Een tweede gevaar heeft betrekking op de *vergelijkbaarheid* van de gebruikers van de regeling en de niet gebruikers. Hieraan is tegemoet gekomen door bij de niet-gebruikers van de regeling alleen niet-gebruikers te betrekken die, gezien hun antwoorden op andere vragen, wel rechthebbend zijn. Binnen de grenzen van deze beperkingen is verder gekeken of gebruik samenhangt met achtergrondfactoren en bedrijfskenmerken. Zoals hiervoor al is aangegeven is deze samenhang nergens dermate groot dat de vergelijkbaarheid van gebruikers en niet-gebruikers in gevaar komt.

In deze bijlage worden de belangrijkste resultaten van de Rekenkamer-enquête gegeven. De gegevens over bekendheid en gebruik staan in bijlage V.5. Daarom wordt hier volstaan met het verstrekken van gegevens die hebben geleid tot de conclusies over effectiviteit in paragraaf 5.4. Aangezien de vier regelingen zijn geanalyseerd volgens een aantal stappen die steeds hetzelfde waren, is deze bijlage langs die weg opgebouwd aan de hand van die stappen.

STAP A Vergelijking binnen één jaar.

Per regeling wordt aangegeven in welke mate ondernemers in een aantal op één volgende jaren het gewenste gedrag hebben vertoond. Bij de investeringsaftrek, de VAMIL en de regeling Groen Beleggen wordt dit gegeven in een bedrag (x f 1000,-). Bij de SPAK wordt het uitgedrukt in een aantal (laagbetaalden).

In de tabellen worden deze cijfers telkens gegeven voor alle rechthebbende respondenten, vervolgens voor respondenten die rechthebbend waren, maar de regeling niet gebruikten en voor respondenten die de regeling wel gebruikten. Tevens wordt het verschil tussen de gemiddelden van de laatste beide groepen aangegeven, zowel de hoogte ervan, als de significantie. Met betrekking tot dat laatste is een grenswaarde van 0.05 aangehouden.

Tabel A1 INVESTERINGSAFTREK: gemiddeld investeringsvolume (x 1000) voor gebruikers van de IA en niet gebruikers van de IA, die wel rechthebbend zijn

gemiddeld investeringsvolume	1993	1994	1995	1996	1997
alle rechthebbende respondenten	52 (n=259)	58 (n=323)	53 (n=466)	63 (n=548)	68 (n=611)
niet gebruikers wel rechthebbenden	46	40	40	38	67
wel gebruikers	56	72	62	80	69
verschil	10	32	22	42	2
significantie van het verschil	0.22	0.32	0.00	0.04	0.06

Tabel A2 SPAK Gemiddeld aantal laagbetaalden per bedrijf

gerelateerd aan	1994	1995	1996	1997
alle rechthebbende respondenten	1,11 (n=166)	1,35 (n=176)	2,16 (n=164)	3,34 (n=194)
rechthebbende respondenten die niet gebruik maken van de SPAK	1,11*	1,19*	2,18	2,06
gebruikers van de SPAK	0,92*	1,41*	2,06	5,15
verschil tussen gebruikers en niet gebruikers	- 0,19*	0,22*	- 0,12	3,09
significantie van het verschil	0.74	0,43	0.65	0.10

* Het betreft hier respondenten die in één van de jaren 1996 en 1997 als rechthebbende gebruikers zijn geïdentificeerd dan wel als niet gebruikers

Tabel A3: VAMIL Gemiddeld milieu-investeringsvolume (x 1000)

gemiddeld investeringsvolume	1993	1994	1995	1996	1997
alle milieu-investeerders	77 (n=61)	181 (n=76)	119 (n=124)	166 (n=235)	190 (n=296)
niet gebruikers wel milieu-investeerders	66	213	92	72	92
gebruikers	121	91	181	261	318
verschil	55	- 122	89	189	226
significantie van het verschil	0.18	0.39	0.08	0,01	0,01

Tabel A4: GROEN BELEGGEN Gemiddeld jaarlijks groen investeringsvolume (x 1000)

gerelateerd aan	1992/1994	1995/1997
alle groene investeerders	129*	584
alle groene investeerders die gebruik maken van de regeling groenprojecten	82*	1323
alle groene investeerders die geen gebruik maken van de regeling groenprojecten	154*	167
verschil tussen gebruikers en niet gebruikers	- 72*	1156
significantie van het verschil	.53	.04

* Het betreft hier de groep die in 1995-1997 als gebruikers en niet-gebruikers zijn geïdentificeerd, en die ook groene investeringen pleegden

STAP B: Analyse van respondenten die gedrag (voor het eerst) gaan vertonen

Bij stap A wordt niet door de tijd vergeleken. Bij de tweede stap gebeurt dit wel. Er vindt een vergelijking plaats van respondenten die in eerste instantie het gedrag in kwestie in het geheel niet vertoonden, maar later wel. Deze analyse werkt voor de regelingen SPAK en Groen Beleggen (waar een voormeting is) anders uit dan bij de regeling IA en VAMIL (waar geen voormeting is).

Bij de laatste twee regelingen worden twee achtereenvolgende jaren met elkaar vergeleken. Er worden vier typen gedrag vertoont. Respondenten kunnen het gedrag in beide jaren niet vertonen (niet), kunnen het gedrag in het eerste jaar niet en in het tweede jaar wel vertonen (gaan), kunnen het gedrag in het eerste jaar wel en in het tweede jaar niet vertonen (ophouden) en kunnen in beide jaren het gedrag vertonen (blijven). De verdeling over deze typen gedragsontwikkeling wordt gegeven voor respondenten die (in het tweede jaar) de regeling wel en respondenten die regeling niet vertoonden.

Tabel B1 INVESTERINGS-AFTREK: Relatie tussen niet of wel gebruiken van de IA (in het tweede jaar) en de ontwikkeling van het investeringsgedrag voor twee achtereenvolgende jaren (n=783)

periode	soort IA-gebruik	type ontwikkeling investeringsgedrag 2e jaar			
		niet	gaan	ophouden	blijven
1993-1994	niet wel	62% nvt	9% 92%	5% nvt	24% 8%
1994-1995	niet wel	45% nvt	21% 76%	5% nvt	29% 24%
1995-1996	niet wel	39% nvt	8% 80%	11% nvt	42% 20%
1996-1997	niet wel	34% nvt	14% 70%	10% nvt	42% 30%

Tabel B2 VAMIL: Relatie tussen niet of wel (in het tweede jaar) gebruiken van de VAMIL en het type milieu-investeringsgedrag, uitgesplitst per tweetal achtereenvolgende jaren.

periode	VAMIL-gebruik	type ontwikkeling milieu-investeringsgedrag 2e jaar			
		niet	gaan	ophouden	blijven
1993–1994	niet wel	87% nvt	5% 94%	5% nvt	3% 6%
1994–1995	niet wel	82% nvt	10% 84%	4% nvt	4% 16%
1995–1996	niet wel	75% nvt	12% 77%	5% nvt	7% 23%
1996–1997	niet wel	66% nvt	16% 75%	7% nvt	11% 25%

Bij de regelingen SPAK en Groen Beleggen is gekeken naar het percentage respondenten dat voor inwerkingtreding van de regeling het gedrag niet vertoonde en erna wel. Bij de SPAK is dat gedaan door de twee jaren van voor de regeling te vergelijken met de twee jaren erna, hetgeen in totaal vier vergelijkingen oplevert. Bij de regeling Groen Beleggen is de totale voorperiode (van drie jaar) vergeleken met de totale periode van na de regeling (eveneens drie jaar).

Tabel B3: SPAK: Percentage bedrijven dat laagbetaalden in dienst is gaan nemen (n=319)

gerelateerd aan	1994–1996	1994–1997	1995–1996	1995–1997
alle rechthebbende respondenten	39%	50%	28%	41%
gebruikers van de SPAK	42%	46%	24%	29%
rechthebbende respondenten die geen gebruik maken van de SPAK	38%	55%	30%	50%
verschil tussen gebruikers en niet gebruikers	4%	– 9%	– 6%	– 21%

Tabel B4 Percentage bedrijven dat groen is gaan investeren

gerelateerd aan	gaan investeren
alle groene investeerders	44%
gebruikers groen projecten regeling	40%
niet-gebruikende groen investeerders	46%
verschil tussen gebruikers en niet-gebruikers	– 6%

STAP C: Analyse van groei in de mate van gedrag

In de derde stap wordt gekeken naar de groei en de mate waarin het te beïnvloeden gedrag wordt vertoond. Daarbij wordt de absolute groei als uitgangspunt genomen. De eenheden waarin de groei wordt uitgedrukt zijn de zelfde als de eenheden waarin bij stap A, de mate van gedrag wordt uitgedrukt. Net zoals bij stap B werkt dit voor de SPAK en Groen Beleggen anders uit dan voor de VAMIL.

Bij de Investeringsaftrek en de VAMIL wordt per twee opeenvolgende jaren gekeken en een groeicijfer bepaald. Aangezien voor beide regelingen gedragscijfers over 5 jaar bestaan betekent dat een viertal groeicijfers. Een vergelijking vindt plaats tussen respondenten die in beide jaren de regeling niet gebruikten hoewel ze in het tweede jaar wel

«rechthebbend» zijn met respondenten die in het eerste jaar de regeling niet, maar in het twee jaar wel gebruikten.

Tabel C1 INVESTERINGS-AFTREK Gemiddelde absolute groei (x1000 gulden) in investeringen in guldens tussen twee jaren voor structurele niet-gebruikers van de IA en eenmalige gebruikers van de IA (in het tweede jaar), die rechthebbend waren in het tweede jaar

	1993–1994	1994–1995	1995–1996	1996–1997
alle respondenten die in het tweede jaar hebben geïnvesteerd	10 (n=333)	4 (n=449)	8 (n=515)	7 (n=590)
structurele niet gebruikers	2	7	– 8	31
eenmalige gebruikers	54	72	56	55
verschil	52	65	64	24
significantie van het verschil	0.01	0.00	0.00	0.06

Tabel C2 VAMIL: Gemiddelde absolute groei (x1000 gulden) in milieu investeringen in guldens tussen twee jaren voor structurele niet-gebruikers van de VAMIL en eenmalige gebruikers van de VAMIL (in het tweede jaar), die in het tweede jaar in het milieu hebben geïnvesteerd

	1993–1994	1994–1995	1995–1996	1996–1997
alle respondenten die in het tweede jaar wel in het milieu hebben geïnvesteerd	132 (n=66)	41 (n=104)	117 (n=200)	99 (n=276)
structurele niet gebruikers	163	2	40	41
eenmalige gebruikers	98	145	184	159
verschil	– 65	143	144	118
significantie van het verschil	0.31	0.05	0.01	0.04

Bij de SPAK en Groen Beleggen wordt gekeken naar de groei van het aantal lage loners, respectievelijk de groei van de groene investeringen, die respondenten laten zien tussen de periode voor en de periode na inwerkingtreding van de regeling. Bij de SPAK levert dat vier groeicijfers op (twee voormetingsjaren en twee nametingsjaren), bij Groen Beleggen gaat het om één groeicijfer. Gekeken wordt naar de gemiddelde groei van alle rechthebbenden, naar de gemiddelde groei van gebruikers, de gemiddelde groei van niet gebruikers wel-rechthebbenden, naar het verschil tussen beide laatste waarden en de significantie van het verschil.

Tabel C3: SPAK Gemiddelde absolute groei in het aantal laagbetaalden per onderneming

gerelateerd aan	1994– 1996	1994– 1997	1995– 1996	1995– 1997	1994/5 1996/7
alle rechthebbende respondenten	0,93 (n=146)	1,13 (n=163)	0,65 (n=153)	0,89 (n=174)	0,78 (n=166)
gebruikers van de SPAK	1,18	1,20	0,73	0,74	0,66
niet gebruikers wel rechthebbenden	0,80	1,09	0,60	0,99	1,01
verschil	0,38	0,11	0,13	– 0,25	0,35
significantie van het verschil	0,11	0,28	0,34	0,55	0,14

Bij de SPAK is ook nog gekeken naar de groei van het aandeel (in procenten) dat laagbetaalden uitmaken van het totale personeelsbestand. De analyse was verder het zelfde als de vergelijking van groei in aantallen.

Tabel C4 SPAK: Gemiddelde groei in het aandeel laagbetaalden per onderneming (uitgedrukt in procentpunten) uitgesplitst naar gebruikers en niet gebruikers die wel rechthebbend waren

gerelateerd aan	1994– 1996	1994– 1997	1995– 1996	1995– 1997	1994/5 1996/7
alle respondenten	0,15 (n=137)	0,16 (n=154)	0,10 (n=148)	0,12 (n=166)	0,13 (n=161)
gebruikers van de SPAK	0,15	0,14	0,07	0,05	0,19
niet gebruikers wel rechthebbenden	0,17	0,18	0,11	0,16	0,09
verschil	0,02	– 0,04	– 0,04	– 0,11	0,10
significantie van het verschil	0.23	0.59	0.73	0,96	0,18

Tabel C5: GROEN BELEGGEN Gemiddelde absolute groei van groene investeringen (x 1000) uitgesplitst naar gebruikers en niet gebruikers die wel groen hebben geïnvesteerd

	gemiddelde absolute groei van de groene investeringen
alle rechthebbenden	259 (n=458)
gebruikers van de regeling groenprojecten	820
niet gebruikers/wel rechthebbenden	– 11
verschil	833
significantie van het verschil	.08

Bijlage V.5
Overzicht resultaten fiscale stimuleringsregelingen

	soort fiscale maatregel	Extra administratieve handelingen (1)	Algemeen/ Bijzonder (1)	bekendheid (% van doelgroep) (2)	gebruik (% van doelgroep) (2)	effect (subjectief) (3)	effect (objectief) (4)	geraamde derving over '96 of '97 (x mln)	geschatte feitelijke derving in '96 of '97 (x mln) (5)
Willekeurige afschrijving starters	willekeurige afschrijving	nee	A	55 (2a)	21 (2a)				
Startersaftrek	af trek	nee	A	73 (2a)	35 (2a)				
Tante Agaathregeling	overige	ja	B	42 (2a)	2 (2a)			25 ('97)	11,4 ('97)
				45 (2b)	3 (2a)				
Willekeurige afschrijving zeeschepen	willekeurige afschrijving	–	–				+ (7)		
Forfaitaire bepaling winst-belasting zeescheepvaart	overige	nee	A		85 (2e)		+ (7)		
Afdrachtvermindering zeevaart	afdrachtvermindering	–	–				+ (7)	170 ('97)	152,5 ('97)
Investeringsaftrek	af trek	nee	A	50 (2b)	25 (2b)	17%	+	790 ('96)	789,2 ('96)
				83 (2a)	55 (2a)				
Energie-investeringsaftrek	af trek	ja	B	23 (2b)	3 (2b)			105 ('97)	105,5 ('97)
				33 (2a)	5 (2a)				
Willekeurige afschrijving milieu-investeringen	willekeurige afschrijving	ja	B	38 (2a)	7 (2a)	29%	+		
						20% (8)			
Willekeurige afschrijving immateriële bedrijfsmiddelen	willekeurige afschrijving	–	–						
Willekeurige afschrijving continentaal plat	willekeurige afschrijving	–	–						
Willekeurige afschrijving nieuwe gebouwen in aangewezen gemeenten	willekeurige afschrijving	–	–						
Premiespaarregeling	overige	ja	B		8 (2d)			585 ('96)	1445,2 ('96)
									(10)
Spaarloonregeling	overige	ja	B		30 (2d)				
Afdrachtvermindering Speur- en ontwikkelingswerk	afdrachtvermindering	ja	B	24 (2a)	3 (2a)	)	)	510 ('97)	429 ('97)
				47 (2b)	17 (2b)	) 29% (9)	) + (9)		
Speur- en ontwikkelingsaftrek	af trek	–	–			)	)		1,4 ('96)
Afdracht- en doorstroomvermindering lage lonen	afdrachtvermindering	nee	A	37 (2a)	12 (2a)	17%	–	1028 ('97)	1256 ('97)
					34 (2c)				
Afdrachtvermindering langdurig werklozen	afdrachtvermindering	ja	B	51 (2a)	10 (2a)	(11)		624 ('97)	184 ('97)
				81 (2c)	11 (2c)				
Afdrachtvermindering onderwijs	afdrachtvermindering	ja	B	28 (2a)	6 (2a)	13% (12)		396 ('97)	288 ('97)
				63 (2b)	10 (2b)				
Afdrachtvermindering kinderopvang	afdrachtvermindering	ja	B	29 (2a)	1 (2c)	(11)		45 ('97)	47 ('97)
					2 (2b)				
Groen beleggen	overige	ja	B	47 (2a)		30%	–	16 ('97)	17,9 ('97)
Bosbouwvrijstelling	vrijstelling	–	–					8 ('96)	0,3 ('96)
Vrijstelling landgoederen	vrijstelling	–	–						
Exportrisicoreserve	overige	nee	B	11 (2b)	0,4 (2a)				
				13 (2a)	1 (2b)				

	soort fiscale maatregel	Extra administra- tieve handelingen (1)	Algemeen/ Bijzonder (1)	bekendheid (% van doelgroep) (2)	gebruik (%) van doelgroep) (2)	effect (subjectief) (3)	effect (objectief) (4)	geraamde derving over '96 of '97 (x mln) (5)	geschatte feitelijke derving in '96 of '97 (x mln) (5)
Risicoreserve concern- financiering	overige	ja	B		90 (2e)				
Overdracht kunstvoorwerpen aan het Rijk	overige	-	-						
Faciliteit PC-privé	overige	-	-						
Verlaagd Btw-tarief voorbehoed- middelen	overige	-	-						
Regeling kamerverhuur	vrijstelling	-	-						

(1) Waar in deze kolom «-» wordt aangegeven, deed de Rekenkamer voor dit aspect geen onderzoek, omdat het aspect gerelateerd werd aan doelgroepbereik, hetgeen niet voor alle regelingen bekend is.

(2) Waar meerdere cijfers bekend zijn, zijn de hoogste en de laagste gepresenteerd. Afwijkingen zijn deels te verklaren uit de precieze operationalisering van de doelgroep. Voorzover de cijfers voortkomen uit de enquête van de Rekenkamer, zijn de volgende operationaliserings van doelgroepen gebruikt: Bij startersregelingen geldt voor het bepalen van de doelgroep een maximale leeftijd, bij VAMIL zeevaartregelingen en groen beleggen is gekeken naar relevante branches, bij de exportrisicoreserve is gekeken naar het MKB (bedrijven met minder dan 100 werknemers).

De volgende bronnen zijn gebruikt: 2a) Enquête Algemene Rekenkamer; 2b) Begroting 1998, ministerie van Economische Zaken; Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 25 600; (2c) Evaluatie Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen, brief van de Minister van Financiën aan de Tweede Kamer van 3 februari 1998; (2d) Arbeidsvoorwaardenontwikkeling in 1996, Arbeidsinspectie, februari 1998; (2e) Deze percentages betreffen ruwe schattingen van inspecteurs die in het geval van de zeevaartbelasting werden bevestigd door de KVMR.

(3) Tenzij anders vermeld, gaat het hier om het percentage respondenten dat in de AR-enquête aangaf dat de regeling hun gedrag vaak of altijd heeft beïnvloed.

(4) + = effectief of enigszins effectief, - = niet of nauwelijks effectief. Tenzij anders vermeld gaat het hier om gedragseffecten.

(5) De berekende dervingen van de afdrachtverminderingen zijn afkomstig van de Belastingdienst. De overige dervingen zijn berekeningen van de Rekenkamer zelf op basis van winst- en inkomensbestanddelen die van de Belastingdienst zijn verkregen.

(7) Het betreft hier een oordeel over een groter beleidspakket aan maatregelen, dat naast de drie hier vermelde regelingen ook andere instrumenten omvat. Overigens gaat het hier niet om gedragseffect, maar om een uiteindelijk effect.

(8) Percentage respondenten dat een uitgesproken positief oordeel geeft over de effectiviteit van de regelingen. Cijfers zijn afkomstig uit *Evaluatie Regeling Vervroegde Afschrijving Milieu-Investeringen VAMIL-regeling*, (Ministerie van Financiën en Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, november 1994)

(9) Het betreft hier beide S&O-regelingen. Cijfers afkomstig uit *Evaluatie van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen, onderdeel Speur- & Ontwikkelingswerk (voorheen de WBSO)*, (Ministerie van Economische zaken april, 1998).

(10) Deze derving betreft de spaarloonregeling en de premiespaarregeling gezamenlijk.

(11) Hier wordt de effectiviteit alleen in kwalitatieve bewoordingen besproken. Bron: *Evaluatie van de Vermindering Langdurig Werklozen (VLW)*, (Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid 1997); *Onderzoek naar de Wet vermindering afdracht loonbelasting (WVA) inzake kinderopvang*, (Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, december 1997)

(12) Hier wordt aangegeven welk percentage van de respondenten aangeeft dat de (gewijzigde) regeling hen heeft gestimuleerd extra leerlingplaatsen te creëren. Cijfers afkomstig van, *Afdrachtvermindering Onderwijs* (Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen, december 1997)

- B&A Groep Beleidsonderzoek en Advies BV, *Evaluatie van de Vermindering Langdurig Werklozen (VLW)*, 1997
- Bureau Bartels B.V. Bakkenist Management Consultants, *Evaluatie van de Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk* 10 april 1996
- Bureau Bartels B.V., *Evaluatie van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen, onderdeel Speur- & Ontwikkelingswerk (voorheen de WBSO)*, april 1998
- Centraal Bureau voor de Statistiek, *Sparen en lenen in Nederland 1998* – 17 december 1997
- Centraal Bureau voor de Statistiek, *Waardering voor het nieuwe EZ-beleid Verslag/Verantwoording*, 25 juni 1997
- EIM/Arbeidsvraagstukken, *Afdrachtvermindering Onderwijs* – december 1997
- Ministerie van Financiën, *Belastingen in de 21e eeuw, een verkenning*, TK, 1997–1998, 25 810, nr. 1
- Ministerie van Financiën, directie Planning, Financiën en Control, afdeling Onderzoek, *Evaluatie Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA), Uitvoering door de Belastingdienst*, oktober 1997
- Ministerie van Financiën/Werkgroep Schoemaker, *Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en de loonbelasting, rapport werkgroep Schoemaker*, februari 1987
- Ministerie van Financiën/Werkgroep Oort, *«Een duwtje in de rug», evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers*, 24 juli 1998
- Ministerie van Financiën en Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, *Evaluatie Regeling Vervroegde Afschrijving Milieu-Investeringen VAMIL-regeling*, november 1994 (bijlage EIM-rapport – september 1994)
- Ministerie van Financiën, Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer en Ministerie van Economische Zaken, *VAMIL-regeling Jaarverslag 1996*, – juli 1997
- Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Dienst voor Inspectie en Informatie Spaarregelingen, *Belastingvrij sparen en belastingvrije Winstdelingsregeling*, – september 1994
- Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Inspectiedienst I-SZW, *Arbeidsvoorwaardenontwikkeling in 1994*, juli 1995
- Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Arbeidsinspectie, *Arbeidsvoorwaardenontwikkeling in 1995*, augustus 1996
- Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, *Arbeidsinspectie Arbeidsvoorwaardenontwikkeling in 1996*, februari 1998
- Ministerie van Verkeer & Waterstaat, *Vlootdatabestand DGSM, ontwikkelingen vloot onder Nederlandse vlag, Handelsvaart, Zeesleep-, bergings-, offshorevaartuigen en pontons, Baggervloot* – 1 januari 1997 t/m 1 juli 1997
- Ministerie van Verkeer & Waterstaat, *Vlootdatabestand DGG, ontwikkelingen Nederlandse koopvaardijvloot, Handelsvaart, Zeesleep-, bergings-, offshorevaartuigen en pontons, Baggervloot*, – 1 juli 1997 t/m 1 januari 1998
- Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, Ministerie van Financiën en Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, *Jaarverslag Groen beleggen 1995 & 1996*, juli 1997
- Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, Ministerie van Financiën en Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, *Jaarverslag Groen Beleggen 1997*, – 1998
- NEI, *Evaluatie van het gebruik van de afdrachtkorting lage lonen*, 1997
- NEI, *Beleidsmonitor Zeevaartbeleid 1996, Hoofdrapport*, juni 1997

- NEI, *Omvang en Economische Betekenis van de Zeescheepvaart, overkoepelende rapportage beleidsmonitor 1997*, november 1998
- *Wet vermindering afdracht loonbelasting (WVA) inzake kinderopvang*, december 1997
- Senter, *Jaarrapportage EIA 1997*, mei 1998

Selectie ex ante en ex post evaluatierapporten over fiscale ontmoedigingsregelingen

(De met een * gemarkeerde regelingen zijn uitgevoerd door of in opdracht van een ministerie).

- Bureau Bartels BV, *Administratieve lasten en uitvoeringsaspecten van de regulerende energiebelasting*, Utrecht/Assen, 25 april 1997 (*);
- Centraal Bureau voor de Statistiek, *Huishoudens met minimuminkomen en hoog energieverbruik*, Voorburg, 4 juni 1996 (*);
- Centraal Bureau voor de Statistiek, *Waardering voor het nieuwe EZ-beleid*, 25 juni 1997;
- Centraal PlanBureau, *Economie en Fysieke omgeving*, Den Haag, juli 1997;
- Centraal PlanBureau, *Economische gevolgen op lange termijn van heffingen op energie – verslag van een onderzoek voor de stuurgroep regulerende heffingen*, werkdocument nr. 43, Den Haag, februari 1992 (*);
- Centraal PlanBureau, *Effecten van een kleinverbruikersheffing op energie bij lage en hoge prijsniveaus*, werkdocument nr. 64, Den Haag, december 1993 (*);
- Centraal PlanBureau, *Energy taxes in the EU simulations with WORLDSCAN*, CPB Report 1996/4;
- Centrum van energiebesparing en schone technologie, *Evaluatie accijnsverhoging motorbrandstoffen*, , Delft, 1990;
- Health Education Authority, *Tobacco Taxes in the European Union*, European seminar on tobacco taxation policy, Londen, december 1994;
- Ipso Facto sociaal beleidsonderzoek, *Verkenning in het kader van de regulerende energiebelasting van het meerverbruik van energie van chronisch zieken en gehandicapten*, Houten, 21 mei 1996 (*);
- Ministerie van Financiën, directie wetgeving verbruiksbelastingen, *Evaluatieverslag inzake de bepalingen van de grondwaterbelasting en de afvalstoffenbelasting*, Den Haag, 23 juni 1997 (*);
- Ministerie van Financiën, directie wetgeving verbruiksbelastingen, *Jaarrapportage regulerende energiebelasting*, Den Haag, 26 juni 1997 (*);
- Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, Directoraat-Generaal Milieubeheer, *Evaluatie van de energieheffing en energiebesparing – Eindrapport over de metingen in mei en november 1996*, Den Haag, september 1997 (*);
- MuConsult BV, *Evaluatie «Tussenbalans» Mobiliteit en brandstofprijzen – een verkenning*, Utrecht, 23 april 1992 (*);
- MuConsult BV, *Effecten van grote prijsveranderingen: Eindrapport*, Amersfoort, 18 februari 1997 (*);
- MuConsult BV, *Variabilisatie van de autokosten – Eind-rapport*, Amersfoort, 13 maart 1998 (*);
- Nederlands Economisch Instituut, *De prijselasticiteit van energieverbruik in het wegverkeer*, Rotterdam, , 1991.
- Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM), *Invloed veranderingen in inkomens, autokosten en snelheden op autobezit en -gebruik, energiegebruik en emissies – Resultaten van 151 simulaties met FACTS 2.0*, Bilthoven, april 1996;
- Sociaal Cultureel Planbureau, *Milieuheffingen en consument*, Sociale en Culturele Studies – 18, 1993 (*);
- Sociaal Economische Raad, *Advies over de invoering van regulerende energieheffingen*, Den Haag, februari 1993 (*);
- Stuurgroep regulerende energieheffingen, *Eindrapportage stuurgroep regulerende energieheffingen – Een onderzoek naar de effecten van regulerende energieheffingen op energiebesparing en op de economie*, Den Haag, februari 1992 (*);

- Technische Universiteit Delft, Faculteit der civiele techniek, Vakgroep verkeer, *Onderzoek naar de invloed van stijgende brandstofprijzen op de mobiliteit van de Nederlandse bevolking*, Delft, juni 1987 (*);
- Townsend, J., P. Roderick & J. Cooper, *Cigarette smoking by socio-economic group, sex and age: effects of price, income and health publicity*, British Medical Journal, vol. 309, 1994;
- Werkgroep vergroening van het fiscale stelsel (Commissie Van der Vaart), *Eerste rapportage* (september 1995), *Tweede rapportage* (maart 1996), *Tussenrapportage* (juni 1997) en *Derde rapportage* (november 1997) (*);
- Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Milieubeleid: strategie, instrumenten en handhaafbaarheid*, Rapporten aan de regering, nr. 41, Staatsuitgeverij, Den Haag, april 1992 (*);