

# **Onderzoek fiscale regelingen**

Ministerie van Financiën, 2022

## Inhoud

|                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------|----|
| Samenvatting .....                                                         | 3  |
| Inleiding en leeswijzer .....                                              | 5  |
| Leeswijzer .....                                                           | 5  |
| Hoofdstuk 1: historie, definitie en adviezen over fiscale regelingen ..... | 6  |
| 1.1 Historie en definitie fiscale regelingen .....                         | 6  |
| 1.2 Recente adviezen over beleid en inzet fiscale regelingen.....          | 7  |
| 1.3 Werkdefinitie voor dit onderzoek .....                                 | 9  |
| 1.4 Conclusie .....                                                        | 10 |
| Hoofdstuk 2 Ontwikkeling fiscale regelingen 2001-2022 .....                | 11 |
| 2.1 Budgettaire ontwikkeling fiscale regelingen.....                       | 11 |
| 2.2 Budgettaire ontwikkelingen per domein .....                            | 14 |
| Verlaging lastendruk in de winstsfeer.....                                 | 15 |
| Heffingskortingen .....                                                    | 17 |
| Woningmarkt .....                                                          | 17 |
| Omzetbelasting .....                                                       | 19 |
| Auto's en energiebelasting .....                                           | 19 |
| 2.3 Nieuwe en afgeschafte fiscale regelingen.....                          | 23 |
| 2.4 Doeltreffendheid en doelmatigheid van fiscale regelingen.....          | 24 |
| 2.5 Conclusie .....                                                        | 26 |
| Hoofdstuk 3: internationale vergelijking .....                             | 27 |
| 3.1 Internationale data fiscale regelingen.....                            | 27 |
| 3.2 Aantal regelingen en rapportage.....                                   | 28 |
| 3.3 Budgettair omvang en ontwikkeling .....                                | 29 |
| 3.4 Vormgeving, grondslag, begunstigde en doel.....                        | 30 |
| 3.5 Conclusie .....                                                        | 34 |
| Bijlage 1 nieuwe en afgeschafte fiscale regelingen 2001-2021 .....         | 35 |

## Samenvatting

**Monitoring en evaluatie van fiscale regelingen is noodzakelijk voor budgettaire beheersing, transparantie en verantwoording.** Fiscale regelingen kunnen een effectief instrument zijn om overheidsdoelen te bereiken. Tegelijkertijd kunnen de kosten snel oplopen doordat de meeste fiscale regelingen niet zijn gebudgetteerd. Daarnaast dragen sommige regelingen bij aan extra complexiteit, uitvoeringskosten en het in stand houden van specifieke deelbelangen in het huidige stelsel

**Er wordt kritisch gekeken naar de inzet, monitoring en verantwoording van fiscale regelingen.** De Algemene Rekenkamer en de Studiegroep Begrotingsruimte hebben hier ook in recente jaren meerdere adviezen over uitgebracht. Mede naar aanleiding daarvan zijn er verschillende stappen gezet, zoals uitbreiding van de monitoring van fiscale regelingen, aanscherping van de begrotingsregels in de meest recente Startnota en versterking van het toezicht op het gebruik van het toetsingskader fiscale regelingen.

**In 2021 bedragen de kosten van fiscale regelingen 129 miljard euro, ofwel 40% van de totale belasting- en premieopbrengsten.** Meer dan de helft van de budgettaire derving wordt verklaard door de algemene heffingskorting, arbeidskorting en de fiscale behandeling van het pensioen. Deze drie regelingen maken de budgettaire impact van fiscale regelingen in Nederland ook uitzonderlijk hoog in internationaal vergelijkend perspectief. Als hiervoor wordt gecorrigeerd ligt de budgettaire derving van Nederland dicht bij het EU- en OESO-gemiddelde.

**Nederland lijkt meer aandacht voor de verantwoording van fiscale regelingen te hebben dan veel andere landen.** Nederland lijkt meer dan gemiddeld over de budgettaire omvang en doelstellingen van fiscale regelingen te rapporteren. Doordat er internationaal relatief weinig wordt gerapporteerd over beleidsdoelstellingen van fiscale regelingen is een zinvolle vergelijking van de doelstellingen tussen Nederland en het buitenland lastig. Het aantal fiscale regelingen in Nederland ligt iets lager dan het EU- en OESO-gemiddelde. Qua grondslag en begunstigde wijkt Nederland eveneens weinig af van het EU/OESO-gemiddelde.

**Door met name uitbreiding van monitoring is het gerapporteerd budgettair belang van fiscale regelingen sterk toegenomen, ook in verhouding tot het bruto binnenlands product.** Door het hanteren van de ruimere definitie 'fiscale regeling' en de intensivering van de monitoring is het gerapporteerde budgettair belang fors toegenomen. Maar ook zonder dit effect is er een substantiële toename in het budgettair belang te zien. De budgettaire kosten van fiscale regelingen met data vanaf 2001 zijn in verhouding tot het bruto binnenlands product (bbp) opgelopen met bijna 1%-punt. Ook de implementatie van nieuwe fiscale regelingen heeft een opwaarts effect van ongeveer 1%-punt bbp.

**Het budgettair belang van een deel van de regelingen is fors toegenomen.** Dat geldt bijvoorbeeld voor de arbeidskorting, de mkb-winstvrijstelling, het verlaagde tarief in de overdrachtsbelasting, de innovatiebox en de stimulering van zuinig en elektrisch rijden. De stijging van het totaal wordt gedempt doordat omvangrijke fiscale regelingen als de hypotheekrenteaftrek en de algemene heffingskorting (als percentage bbp) in omvang af zijn genomen

**Sinds 2003 zijn er ongeveer evenveel fiscale regelingen bijgekomen als afgeschaft.** Over de gehele periode 2001-2021 zien we weliswaar per saldo een afname in het aantal regelingen, maar dat komt

volledig door grootschalige hervormingspakketten in 2001 (herziening inkomstenbelasting) en 2003 (Strategisch Akkoord). Daarmee is het opruimen van de ‘fiscale rommelzolder’ zoals uitgesproken door de vorige staatssecretarissen Vijlbrief en Wiebes vooralsnog niet gebeurd.

**Negatieve evaluatie-uitkomsten in de afgelopen jaren hebben niet geleid tot versoering of afschaffen van de regelingen.** Slechts 10 procent van de fiscale regelingen kent een overtuigend positieve evaluatie. De doelmatigheid en doeltreffendheid van het gros van de fiscale regelingen kan niet goed worden vastgesteld, onder meer door een gebrekaan empirisch bewijs. Er zijn beduidend meer negatieve dan positieve evaluatie-uitkomsten, echter wordt aan deze uitkomsten zelden opvolging gegeven. Dit onderstreept het belang van de ambitie van dit kabinet om – conform de begrotingsregels – kritischer te kijken naar het bestaansrecht van negatief geëvalueerde regelingen. De bredere hervormingen in 2001 en 2003 hebben laten zien dat een dergelijke grote schoonmaak mogelijk is, mits de politieke wil aanwezig is bij kabinet en parlement.

## Inleiding en leeswijzer

**De directe aanleiding voor dit onderzoek is de motie Gündogan<sup>1</sup> die in dit kader verzoekt om een breder onderzoek naar fiscale regelingen in algemene zin.** Tevens hebben diverse Kamerleden hun zorgen geuit – bijvoorbeeld tijdens het Verantwoordingsdebat van 9 juni<sup>2</sup> en latere commissiedebatten<sup>3</sup> - over de doelmatigheid en doeltreffendheid van het grote aantal fiscale regelingen, de budgettaire impact hiervan en de monitoring en toezicht hierop.

**Fiscale regelingen verminderen de belastingopbrengst door bijvoorbeeld een aftrekpost, vrijstelling, heffingskorting of een verlaagd tarief.** In theorie gebruikt de overheid het belastingstelsel zo om het gedrag van belastingplichtigen te beïnvloeden en een prijs te geven aan gedrag met negatieve externe of maatschappelijke effecten. Daarmee zijn fiscale regelingen net als subsidies een middel van de overheid om een grote variëteit aan beleidsdoelen te bereiken naast de kernfunctie van het belastingstelsel, overheidsinkomsten genereren om uitgaven te kunnen bekostigen. Tegelijkertijd zijn fiscale regelingen vaak niet geplafonneerd waardoor de kosten snel kunnen oplopen en ook minder inzichtelijk zijn dan een directe subsidie. Fiscale regelingen maken het systeem daarmee niet alleen minder transparant, maar hebben ook herverdelingseffecten<sup>4</sup> en zijn gevoelig voor sectorbelangen.<sup>5</sup>

**Het voorliggende onderzoek tracht meer langjarig inzicht te bieden in de beleidsdiscussies, de (budgettaire)ontwikkeling en de internationale positie van fiscale regelingen.** Hiermee dient het als input voor de door het kabinet beoogde vereenvoudiging van het belastingstelsel door het afschaffen van fiscale regelingen met een negatieve evaluatie-uitkomsten of andere regelingen waarover signalen of twijfels over de effectiviteit binnenkomen.<sup>6</sup>

### Leeswijzer

In het eerste hoofdstuk wordt ingegaan op de historie, definitie en verantwoording van fiscale regelingen. Hoofdstuk 2 behandelt de budgettaire kosten van fiscale regelingen sinds het begin van deze eeuw met aandacht voor de verschillende beleidsterreinen, nieuwe en afschafte regelingen en de uitkomsten van evaluaties. Tot slot bespreekt hoofdstuk 3 de Nederlandse situatie vanuit een internationaal vergelijkend perspectief.

---

<sup>1</sup> [Kamerstukken II 2020/2021, 31 066, nr. 877](#)

<sup>2</sup> Handelingen II 2020/21, nr. 86, items 5 en 8

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2021/2021, 31 066, nr. 999, [Kamerstukken II 2020/2021, 31 066, nr. 877](#)

<sup>4</sup> De herverdelingseffecten verschillen per regeling. Zo werken fiscale regelingen gericht op het stimuleren van eigenwoning bezit regressief, terwijl heffingskortingen in de inkomensbelasting een sterk progressief effect hebben. Internationaal vergelijkend onderzoek naar de herverdelingseffecten laat zien dat dit meerdere kanten opgaat. Zie ook: [Salvador et al. \(2016\)](#) en [CBO \(2021\)](#). De verdeling tussen de baten van fiscale regelingen tussen bedrijven en huishoudens lijkt vrij gelijk, ook in vergelijking met andere EU-lidstaten (zie ook figuur 3.6)

<sup>5</sup> Algemene Rekenkamer, 2021, Staat van de Rijksverantwoording 2020

<sup>6</sup> Kamerstukken II, 2022-2023, 32 140, nr. 119

# Hoofdstuk 1: historie, definitie en adviezen over fiscale regelingen

## 1.1 Historie en definitie fiscale regelingen

**Fiscale regelingen zijn alle faciliteiten die de grondslag voor belastingheffing versmallen.** Fiscale regelingen zijn daarmee zo oud het belastingsysteem zelf. Zo waren Romeinse burgers bijvoorbeeld uitgezonderd van de *Tributum soli* (grondbelasting) in de veroverde gebieden, waaronder Zuid-Nederland.<sup>7</sup> De exacte beleidsmatige definitie van ‘fiscale regelingen’ kent een lange historie met door de tijd veranderende accenten en invullingen.<sup>8</sup>

**Tot 2018 werd vaak gesproken over ‘belastinguitgaven’ in plaats van ‘fiscale regelingen’.** In de jaren '70 werden belastinguitgaven gedefinieerd als:

*“een belastinguitgave is een tegemoetkoming in de fiscale wetgeving, die inbreuk maakt op de algemene bepalingen betreffende de heffingsgrondslag of een afwijking vormt van de normale structuur van de belastingwet, en welke een beleidsdoelstelling bevordert die de overheid ook via directe uitgaven kan nastreven”.*<sup>9</sup>

In 1987 pleitte de werkgroep Schoemaker voor een definitie met meer nadruk op de primaire heffingsstructuur<sup>10</sup>. Deze definitie luidde:

*“Een belastinguitgave is een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet [dat wil zeggen:] de meest neutrale verwijzing naar de eigenlijke fiscale doelstelling dat een belasting wordt geheven ter financiering van overheidsuitgaven, op een zodanige wijze dat de daaruit voortvloeiende lasten op evenwichtige wijze wordt verdeeld”*<sup>11</sup>.

**In de loop der jaren werd beleidsmatig steeds meer gefocust op het instrumentele gebruik van belastinguitgaven.**<sup>12</sup> Zo zijn in de Miljoenennota van 2011 een aantal belastinguitgaven - zoals de raffinaderijvrijstelling en de afkoopsom echtscheidingsuitkeringen – niet meer opgenomen in het overzicht van belastinguitgaven omdat zij geen instrumenteel doel dienden<sup>13</sup>.

**Sinds de Miljoenennota van 2018 is de meer strikte definitie van een belastinguitgave ingeruild voor het begrip fiscale regeling.** Deze wijziging volgde op de aanbeveling van de 15<sup>e</sup> studiegroep Begrotingsruimte<sup>14</sup> om voortaan geen onderscheid meer te maken tussen belastinguitgaven en andere inkomstenbeperkende regelingen. Rationale hiervoor was dat de afbakening van de primaire heffingsstructuur in de praktijk veel discussie oplevert en dat de beleidsinformatie over de

---

<sup>7</sup> Website Belasting & Douane museum: [www.bdmuseum.nl](http://www.bdmuseum.nl)

<sup>8</sup> Zie de Ridder (2012) voor uitvoerige discussie over de evolutie van de term belastinguitgaven.

<sup>9</sup> V. Halberstadt en C.A. de Kam, Belastinguitgaven nader beschouwd, Openbare Financiën, 1977, blz. 73 en volgende.

<sup>10</sup> Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting, Ministerie van Financiën, Den Haag, 1987, blz. 16.

<sup>11</sup> 12<sup>e</sup> rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte, pagina 78.

<sup>12</sup> Vanaf 1998 bevat de Miljoenennota een bijlage met budgettaire effecten van belastinguitgaven/fiscale regelingen.

<sup>13</sup> Miljoenennota 2011, Bijlage 5, blz. 27.

<sup>14</sup> Kamerstukken II 2016/2017, 34 300, 15<sup>e</sup> studiegroep begrotingsruimte.

grondslagversmalleren die onderdeel uitmaken van de primaire heffingsstructuur – zoals het tarief voor de innovatiebox en de heffingskortingen – budgettair evenzeer van belang zijn.

**Iedere definitie en verdere onderverdeling van fiscale regelingen kent haar eigen afbakeningsproblemen.** Zoals beschreven is de definitie die wordt gebruikt voor de monitoring en presentatie van fiscale regelingen in de Miljoenennota (bijlage 9 en 10) door de tijd diverse keren aangepast op basis van nieuwe inzichten. Geen van de definities is echter volledig uitputtend en wederzijds uitsluitend. Zo definieert de Algemene Rekenkamer fiscale regelingen als alle regelingen die de belastingontvangsten beperken en maakt daarbij onderscheid tussen belastingfaciliteiten, belastinginstrumenten en overige belastingregelingen.<sup>15</sup> Ook internationaal bestaat er geen eenduidige definitie van fiscale regelingen. Zo heeft de OESO geen sluitende definitie maar hanteert zij diverse elementen: dat een belastinguitgave de belastinginkomsten verlaagt, een specifiek doel heeft, afwijkt van de primaire heffingsstructuur, en ook vervangen zou kunnen worden door een directe subsidie<sup>16</sup>.

## 1.2 Recente adviezen over beleid en inzet fiscale regelingen

**De meest recente Studiegroep Begrotingsruimte benadrukt dat de beheersing van fiscale regelingen een uitdaging blijft.** In tegenstelling tot wat gebruikelijk is aan de uitgavenkant, worden fiscale regelingen niet meer beheerst zodra de regeling eenmaal is ingevoerd. Mee- en tegenvallers lopen in het saldo, waardoor er slechts beperkt een prikkel is om kritisch naar de ontwikkeling van het budgettair beslag van deze regelingen te blijven kijken. Zeker voor fiscale regelingen die veel kenmerken van een subsidie hebben – zoals de WBSO en de fiscale stimulering van zuinige auto's -, is het om die reden wenselijk om deze vorm te geven aan de uitgavenkant van de begroting. In de praktijk blijkt dat echter lastig. Een ander kritiekpunt op fiscale regelingen is dat ze geen onderdeel meer uitmaken van de integrale afweging van mee- en tegenvallers bij besluitvorming over de begroting. Wel vindt op basis van de Regeling Periodiek Evalueren (RPE) elke vijf jaar een evaluatie van de verschillende fiscale regelingen plaats en kunnen regelingen naar aanleiding van deze evaluaties worden aangepast.

**Om de beheersing van de begroting en de integrale weging te verbeteren adviseert de Studiegroep om het toetsingskader fiscale regelingen<sup>17</sup> beter en strenger toe te passen.** Uit het toetsingskader fiscale regelingen volgt dat er verplicht een vragenlijst moet worden doorlopen bij een nieuwe regeling en evaluaties van bestaande regelingen. Hierbij wordt onder meer gekeken of overheidsingrijpen gerechtvaardigd is en of een fiscale regeling de voorkeur verdient boven een directe subsidie. In beginsel wordt een horizonbepaling vastgelegd. In het geval dat bij afloop van de horizonbepaling blijkt dat realisaties afwijken van de verwachting bij invoering van de regeling, dan moet de afwijking bij voorzetting van de regeling worden gedekt in het inkomstenkader.

**De Algemene Rekenkamer was de afgelopen jaren kritisch op de monitoring en toezicht op fiscale regelingen door het Ministerie van Financiën.** Sinds 1999 heeft de ARK regelmatig onderzoek

---

<sup>15</sup> ARK (2017). Zicht op belastingverlichtende regelingen. [Zicht op belastingverlichtende regelingen | Rapport | Algemene Rekenkamer](#)

<sup>16</sup> OECD 2009, Tax expenditures in OECD Countries, Public Governance Committee.

<sup>17</sup> [Rijksbegrotingsvoorschriften \(rijksfinancien.nl\)](#)

gedaan naar de totstandkoming, omvang en evaluaties van fiscale regelingen. Bijvoorbeeld in het rapport 'zicht op belastingverlichtende regelingen', maar ook in de jaarlijkse 'staat van de rijksverantwoording' rapporten komt dit onderwerp regelmatig aan bod. De Rekenkamer beveelt aan om fiscale regelingen alleen toe te passen als deze onlosmakelijk verbonden zijn met de heffingsstructuur van de belastingwetgeving of als een fiscale regeling aantoonbaar de meest effectieve en doelmatige manier is om bepaalde beleidsdoelen te bereiken.<sup>18</sup> In het verleden constateerde de Rekenkamer dat het parlement geen periodiek geactualiseerd totaalbeeld heeft van het aantal en de budgettaire omvang van fiscale regelingen.<sup>19</sup> Mede naar aanleiding hiervan is bijlage 9 de afgelopen jaren steeds verder uitgebreid. In haar meest recente verantwoordingsonderzoek constateert de Rekenkamer dat het toezicht van de Minister van Financiën op fiscale regelingen tekortschiet.<sup>20</sup> De Rekenkamer kende in de Verantwoordingsonderzoeken van 2020 en 2021 bij het Jaarverslag van het Ministerie van Financiën en Nationale Schuld een onvolkomenheid toe op dit terrein.

**Naar aanleiding van de door de Algemene Rekenkamer vastgestelde onvolkomenheden zijn verschillende stappen gezet om het toezicht op fiscale regelingen te verbeteren.** Concreet gaat het om de aanscherping van de begrotingsregels, aanpassing van de toezichtprocedures en doorlopend informeren van de Tweede Kamer over de uitkomsten van evaluaties. Om te borgen dat (negatieve) evaluaties van fiscale regelingen ook tot kritische afweging leiden zijn de begrotingsregels aangepast. Er is afgesproken dat bij een negatieve evaluatie, de afschaffing van de fiscale regeling als uitgangspunt wordt gehanteerd. Indien echter de wens bestaat om deze fiscale regeling toch te handhaven, dient de verantwoordelijke minister de reden hiervoor toe te lichten in de ministerraad. Het kabinet zal dan vervolgens in een kabinetsreactie aan de Kamer expliciet ingaan op de redenen voor het handhaven van de regeling. Als uit de evaluatie blijkt dat een fiscale regeling beter aan de uitgavenzijde kan worden vormgegeven, is het uitgangspunt om de fiscale regeling conform de aanbeveling aan te passen. Indien de wens is om de regeling toch te handhaven als fiscale regeling, dient de verantwoordelijke minister de reden hiervoor toe te lichten in de ministerraad. Het kabinet dient dan eveneens in een kabinetsreactie aan de Kamer de reden toe te lichten.

**Ook is het toezicht op het gebruik van het toetsingskader fiscale regelingen verbeterd.** In de evaluaties van fiscale regelingen die na het Verantwoordingsonderzoek van 2020 zijn gestart is in alle gevallen het toetsingskader ook al toegepast. In het afgelopen jaar zijn ook de procedures aangepast om toezicht te houden op het gebruik hiervan. Hierbij is een striktere scheiding aangebracht tussen uitvoering en toezicht, zowel bij nieuwe fiscale regelingen als bij de uitvoering van periodieke evaluaties. Door de uitvoering van evaluaties en het gebruik van het toetsingskader van elkaar te scheiden kan onafhankelijk getoetst worden of het toetsingskader op de juiste wijze is beantwoord. In combinatie met de aanscherping van de Begrotingsregel leidt het gebruik van het toetsingskader ertoe dat fiscale regelingen in principe alleen worden toegepast als deze aantoonbaar de meest effectieve en doelmatige manier zijn om bepaalde beleidsdoelen te halen. Immers als dit niet het geval is, blijkt dit uit het toetsingskader en zal dit leiden tot een kritische afweging in de ministerraad.

**Daarnaast wordt de Tweede Kamer (meer) doorlopend geïnformeerd over de uitkomsten van evaluaties.** Dit naast de gebruikelijke kabinetsreactie bij het aanbieden van een onderzoek aan de Kamer. Daartoe is in de bijlagen van de Miljoenennota een integraal overzicht opgenomen met

---

<sup>18</sup> Algemene Rekenkamer, 2021, verantwoordingsonderzoek Ministerie van Financiën en Nationale schuld 2020

<sup>19</sup> Algemene Rekenkamer, 2017, zicht op belastingverlichtende regelingen

<sup>20</sup> Algemene Rekenkamer, 2022, verantwoordingsonderzoek Ministerie van Financiën en Nationale schuld 2021



daarin onder andere de doeltreffendheid en doelmatigheid van de sinds 2010 geëvalueerde fiscale regelingen. Deze evaluatie-uitkomsten zijn ook opgenomen bij de afzonderlijke fiscale regelingen. Daar is terug te vinden of de afweging voor de keuze om te komen tot een fiscale regeling is gemaakt (instrumentkeus) en of sprake is van een horizonbepaling.

**Het is de ambitie van dit kabinet om aan de slag te gaan met de uitkomsten van eerdere evaluaties, in het bijzonder in het geval van negatieve resultaten.** Verder zal het kabinet blijven inzetten op goede evaluaties die de complexiteit, doelmatigheid, doeltreffendheid en andere gevolgen van fiscale regelingen in kaart te brengen. In de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda staat het kabinet uitgebreid stil bij fiscale regelingen en de complexiteit in het belastingstelsel. Omdat fiscale regelingen zelden gebudgetteerd zijn en leiden tot een ingewikkelder en minder transparant belastingstelsel, zijn deze alleen maatschappelijk te verantwoorden als ze doelmatig en doeltreffend zijn. Kwalitatief goede evaluaties zijn dan ook belangrijk om de complexiteit, doelmatigheid, doeltreffendheid en andere gevolgen van fiscale regelingen in kaart in kaart te brengen.

### 1.3 Werkdefinitie voor dit onderzoek

**Het vervolg van dit rapport sluit aan bij de op dit moment gangbare definitie van fiscale regelingen voor de bijlagen van de Miljoenennota.** Praktisch betekent dat een afbakening tot alle regelingen die zijn opgenomen in de huidige bijlage 9 van de Miljoenennota. Voor de berekening van de budgettaire omvang van de fiscale regelingen wordt de *revenue forgone* methode toegepast.<sup>21</sup> Bij deze methode wordt het budgettaire belang bepaald door het verschil tussen de opbrengst bij de geldende belastingwetgeving en de opbrengst die zou ontstaan indien de desbetreffende belastinguitgave niet zou bestaan. De indirecte gevolgen voor de belastingopbrengst die zouden ontstaan wanneer de betreffende belastinguitgave zou worden afgeschaft, worden niet meegenomen. Deze indirecte effecten betreffen gedragseffecten en de samenhang met andere fiscale regelingen.

**Voor regelingen waarvan de monitoring na 2001 van start ging zijn de budgettaire cijfers zo goed mogelijk teruggelegd.** Door definitiewijzigingen en de steeds verdere uitbreiding van de monitoring is een goede vergelijking door de tijd ingewikkeld. In dit onderzoek is ervoor gekozen om jaar op jaar dezelfde set fiscale regelingen – degene in de huidige bijlage 9 - te vergelijken. Zo wordt de inzichtelijkheid van de analyse vergroot. Net als bijlage 9 omvat deze lijst niet alle fiscale regelingen. Zo worden regelingen met een budgettaire derving kleiner dan € 5 miljoen of die Europees verplicht zijn – zoals bepaalde btw-vrijstellingen - niet opgenomen.

**In de presentatie zijn de kosten van alle regelingen bij elkaar opgeteld.** Dit is in veel gevallen geen zuivere benadering, bijvoorbeeld in het geval van aftrekposten. De aftrekpost blijkt uit de belastingaangiften en het budgettaire belang wordt berekend door de belastingheffing met en zonder de aftrekpost met elkaar te vergelijken. Deze rekenregel impliceert dat voor elke aftrekpost wordt aangenomen dat die aftrekpost de laatste is. Doordat belastingplichtigen meerdere aftrekposten kunnen hebben, is met deze wijze van berekenen het budgettaire belang van de aftrekposten feitelijk niet optelbaar. Om toch enige inzicht te geven in de totale budgettaire omvang van fiscale regelingen worden de individuele kosten - bij gebrek aan een beter alternatief – bij elkaar opgeteld.

---

<sup>21</sup> OECD (1984), Tax expenditures. A Review of the issues and country Practices, Paris, OECD.

## 1.4 Conclusie

Hoofdstuk 1 laat zien dat fiscale regelingen zo oud zijn als belastingsystemen zelf; ieder belastingsysteem kent haar eigen uitzonderingen. Tegelijkertijd bestaat er geen eenduidige (internationale) definitie van fiscale regelingen en kent iedere definitie zijn eigen afbakeningsdiscussies. Sinds 2018 wordt - op advies van de SBR – het begrip fiscale regelingen gehanteerd bij het monitoren van regelingen in bijlage 9 en 10 van de Miljoenennota. Dit begrip is breder dan het tot dan toe gangbare begrip ‘belastinguitgave’, waardoor ook grondslagbeperkende elementen binnen de primaire heffingsstructuur – zoals het tarief van de innovatiebox – nu worden gemonitord in bijlage 9 en 10. Dergelijke definitiewijzigingen en het ontbreken van een internationale definitie maken een goede vergelijking door de tijd en tussen landen lastig. Daarom neemt dit onderzoek de samenstelling van bijlage 9 van de Miljoenennota 2023 als uitgangspunt voor het schetsen van de budgettaire ontwikkeling en internationale vergelijking in hoofdstukken 2 en 3. Al sinds de eeuwwisseling wordt er kritische gekeken naar fiscale regelingen door onder meer de Algemene Rekenkamer en de Studiegroep Begrotingsruimte. Er zijn de afgelopen jaren meerdere stappen gezet om de monitoring, verantwoording en toezicht op fiscale regelingen te verbeteren.

## Hoofdstuk 2 Ontwikkeling fiscale regelingen 2001-2022

### 2.1 Budgettaire ontwikkeling fiscale regelingen

**Door met name uitbreiding van monitoring is het gerapporteerd budgettair belang van fiscale regelingen sterk toegenomen, ook in verhouding tot het bruto binnenlands product.** De (gerapporteerde) budgettaire ontwikkeling is opgebouwd uit drie onderdelen:

- de ontwikkeling van het budgettair beslag van regelingen waarvoor reeksen vanaf 2001 beschikbaar zijn,
- aanvullend beschikbare data over de tijd voor bestaande regelingen en
- invoering van nieuwe regelingen<sup>22</sup>

De budgettaire kosten van fiscale regelingen met data vanaf 2001 zijn in verhouding tot het bruto binnenlands product (bbp) opgelopen met bijna 1%-punt. In absolute zin gaat het om een toename van € 51 miljard in 2001 naar € 98 miljard in 2021. Dat blijkt uit figuur 2.1 (blauwe vlak) met daarin de ontwikkeling van de totale kosten van de fiscale regelingen in bijlage 9 met reeksen tot het begin van deze eeuw. De monitoring is vanaf 2001 geleidelijk steeds verder uitgebreid. Voor een deel van de regelingen die in 2001 nog niet werden gemonitord was het mogelijk om de reeksen terug te leggen tot dat jaar. Voor zover dat niet mogelijk was zien we door de jaren heen een toename in het budgettaire beslag, zie het grijze vlak in figuur 2.1.

**Onderliggend zijn er bij sommige regelingen sterke stijgingen in het budgettair belang zichtbaar.**

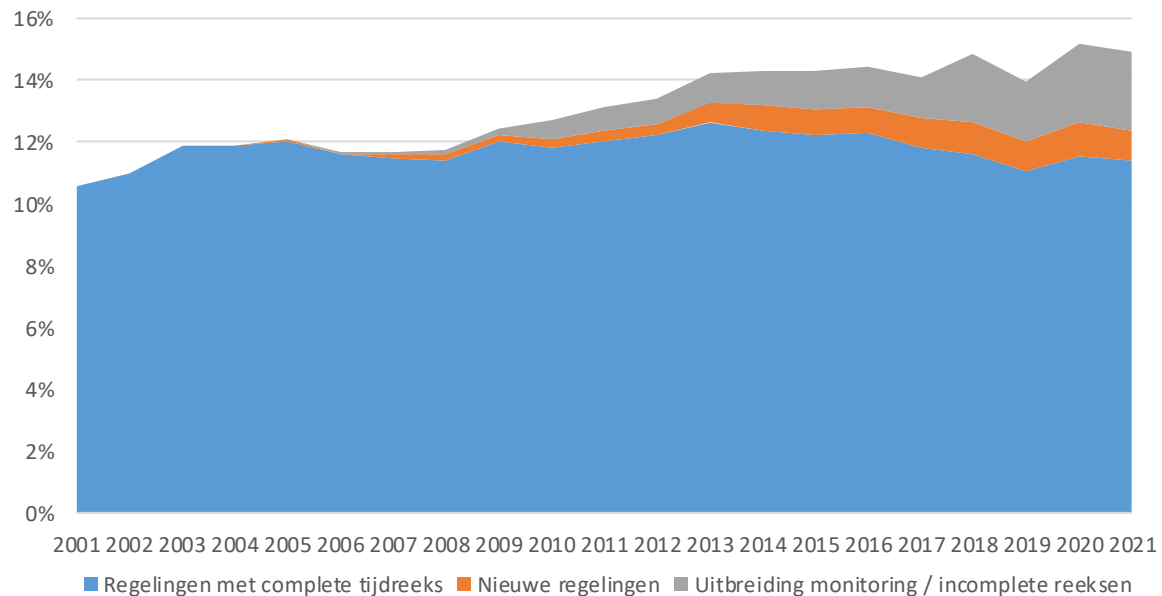
Voorbeelden daarvan zijn de regelingen gericht op stimulering van zuinig en elektrisch rijden en de arbeidskorting. Per saldo valt de stijging van het totaal mee omdat omvangrijke fiscale regelingen als de hypotheekrenteaftrek en de algemene heffingskorting (als percentage bbp) in omvang afnamen. De invoering van nieuwe fiscale regelingen zorgt voor een opwaarts effect van 1%-punt bbp (oranje vlak in figuur 2.1). Het gaat bijvoorbeeld om de mkb-winstvrijstelling en de innovatiebox, die na invoering ook nog sterk zijn toegenomen in budgettair belang. Paragraaf 2.2 gaat verder in op deze ontwikkelingen. Een kanttekening bij deze analyse is dat regelingen die tussen 2001 en 2021 zijn afgeschaft grotendeels<sup>23</sup> ontbreken doordat aangesloten is bij de samenstelling van de huidige bijlage van de Miljoenennota. Paragraaf 2.3 gaat in op nieuwe en afgeschafte regelingen sinds 2001.

---

<sup>22</sup> Door de methodologische keuze om de samenstelling van bijlage 9 van Miljoenennota 2023 als uitgangspunt te nemen maken in tussentijd afgeschafte fiscale regelingen hier geen onderdeel van uit. Die staan immers niet in bijlage 9 van Miljoenennota 2023.

<sup>23</sup> Een afgeschafte regeling maakt alleen onderdeel uit van de analyse als sprake is van overgangsrecht/uitfasering waardoor de betreffende regeling nog (steeds) terugkomt in bijlage 9 van Miljoenennota 2023.

**Figuur 2.1: budgettaire ontwikkeling fiscale regelingen, in %bbp**

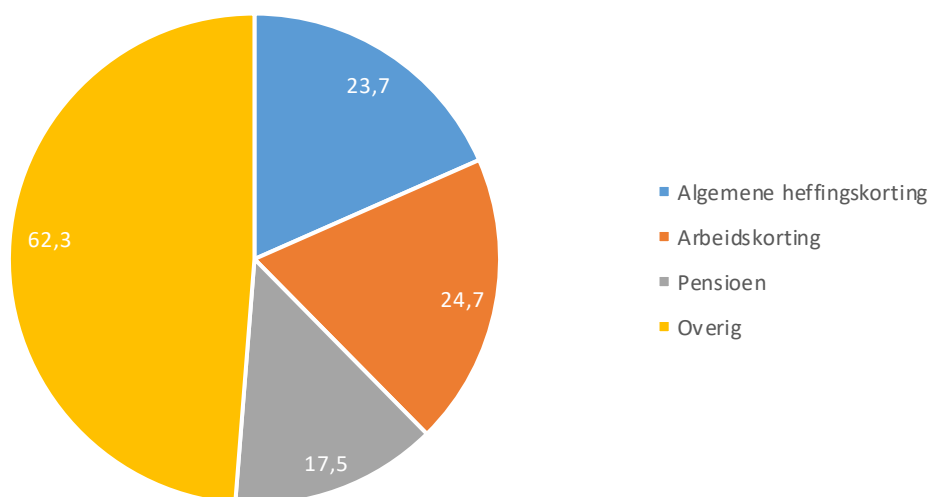


**Figuur 2.2 laat zien dat een beperkt aantal regelingen een groot deel van het budgettair beslag bepalen.** De algemene heffingskorting (AHK), arbeidskorting (AK) en de fiscale behandeling van het pensioen<sup>24</sup> kosten samen al bijna 67 miljard euro, meer dan de helft van de totale budgettaire kosten van fiscale regelingen. Als we deze omvangrijke regelingen buiten beschouwing laten<sup>25</sup> zien we het grootste budgettaire beslag bij de regelingen in de energiebelasting, de omzetbelasting en regelingen die de lasten op winst verlagen (figuur 2.3). De meeste regelingen hebben betrekking op laatstgenoemde categorie. De volgende paragraaf gaat dieper in op de onderliggende ontwikkelingen.

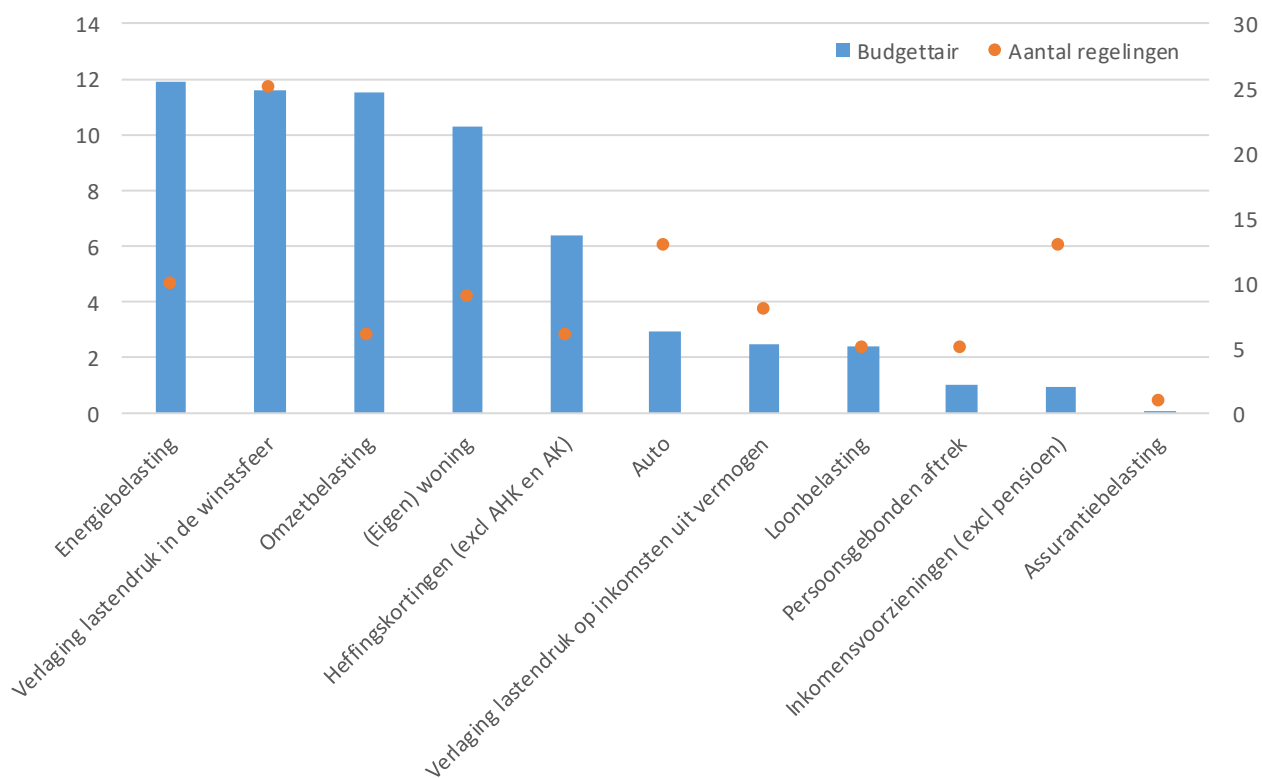
<sup>24</sup> Het gaat om het saldo van de niet-belaste premie en belaste uitkering en de vrijstelling van pensioen in box 3

<sup>25</sup> In het vervolg van dit onderzoek wordt steeds gecorrigeerd voor de algemene heffingskorting, de arbeidskorting en pensioen, omdat de budgettaire omvang van deze regelingen de figuren minder inzichtelijk maken en internationale vergelijking vertekenen. Waar relevant wordt een reeks inclusief en exclusief deze regelingen gepresenteerd.

**Figuur 2.2: Budgettair belang heffingskortingen, pensioen en overig (2021, in mld euro)**



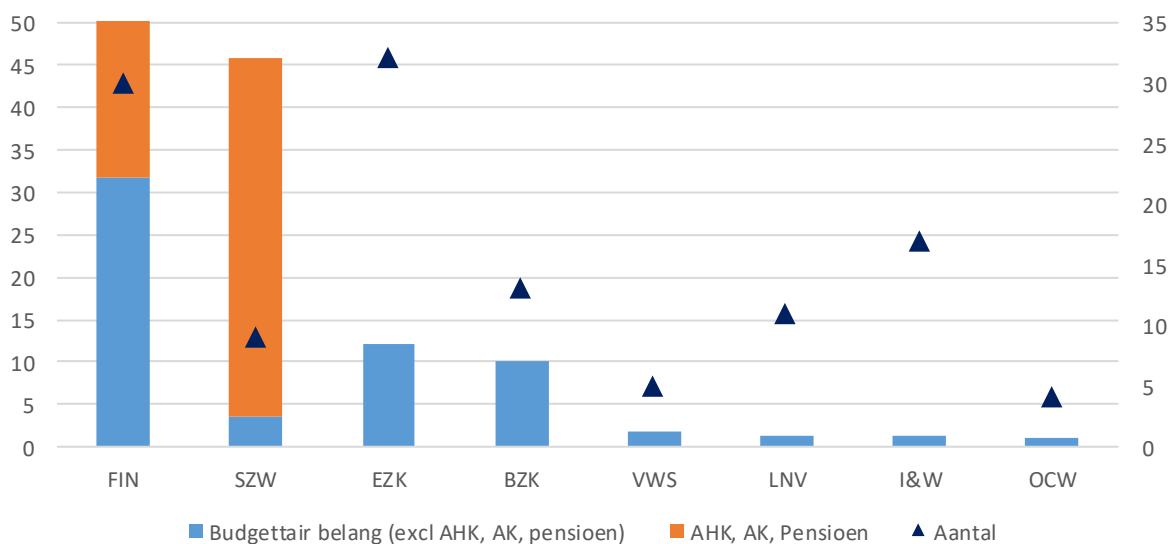
**Figuur 2.3: Budgettair belang (linker-as) en aantal fiscale regelingen (rechter-as) naar categorie, exclusief algemene heffingskorting, arbeidskorting en pensioenen (2021, in mld euro)**



**Fiscale regelingen worden vaak instrumenteel ingezet, dat wil zeggen voor een beleidsdoel en niet voor het genereren van overheidsinkomsten.** De fiscale regelingen staan in dat geval extracomptabel op de begroting van de beleidsverantwoordelijke departementen. Figuur 2.4 toont per beleidsdepartement het aantal fiscale regelingen en de budgettaire omvang. Naast de ministeries van Financiën (met de algemene heffingskorting op de begroting) en Sociale Zaken en Werkgelegenheid (arbeidskorting en de pensioenregelingen op de begroting) kennen de ministeries van EZK en BZK met een budgettair bedrag van ieder ruim 10 miljard euro een substantieel bedrag aan extracomptabel te verantwoorden fiscale regelingen. Gecorrigeerd voor de AHK, AK en pensioenregelingen valt nog steeds ruim de helft van de budgettaire omvang onder de beleidsverantwoordelijkheid van het Ministerie van Financiën, wat wordt verklaard door een aantal grote regelingen zoals het verlaagd btw-tarief op voedingsmiddelen en het lage vpb-tarief.

**Als we kijken naar het aantal regelingen dan valt op dat met name EZK, I&W en LNV veel regelingen kennen met gemiddeld (relatief) beperkte kosten.** Door de tijd heen (niet te zien in figuur 2.4) is het aandeel van Economische Zaken en Klimaat in de afgelopen 20 jaar meer dan verdubbeld, wat voor een groot deel wordt verklaard door de introductie van de mkb-winstvrijstelling en de innovatiebox. De volgende paragraaf gaat op meer detailniveau in op de onderliggende budgettaire ontwikkelingen.

**Figuur 2.4: budgettaire omvang (linker-as; in mld euro) en aantal (rechter-as) fiscale regelingen naar beleidsdepartement**

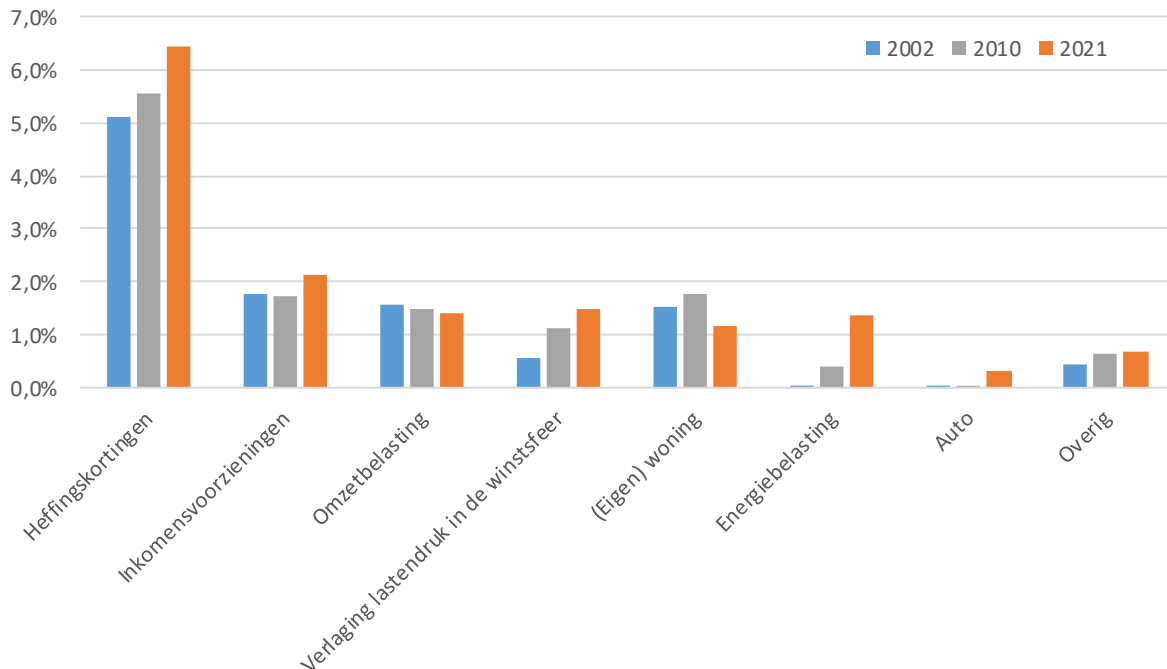


## 2.2 Budgettaire ontwikkelingen per domein

**Deze paragraaf kijkt naar de ontwikkelingen die onderliggend zijn aan het totaalplaatje van paragraaf 2.1.** Daarbij hanteren we op hoofdlijnen de thema-indeling van bijlage 9 van de Miljoenennota en lichten we er een aantal thema's uit waarbij de ontwikkelingen door de tijd het meest interessant zijn. De thema's verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen, loonbelasting, persoonsgebonden aftrek en assurantiebelasting zijn opgenomen onder de categorie overig. We beperken ons tot bevindingen op hoofdlijnen en gaan beperkt in op specifieke regelingen. Dat laatste gebeurt wel jaarlijks in bijlage 9, waar opvallende ontwikkelingen op het niveau van individuele regelingen worden toegelicht.

**Figuur 2.5 toont een relatief sterke toename van het budgettaire belang bij de heffingskortingen, winstgerelateerde regelingen en auto's.** Bij de omzetbelasting en eigen woning zien we juist een afname van het budgettaire belang. Ook bij de energiebelasting is sprake van een sterke stijging, maar dat komt volledig door uitbreiding van de monitoring. Hieronder volgt per voorgenoemd domein een nadere toelichting op de budgettaire ontwikkeling.

**Figuur 2.5: Ontwikkeling budgettaire kosten fiscale regelingen per thema, in %bbp**

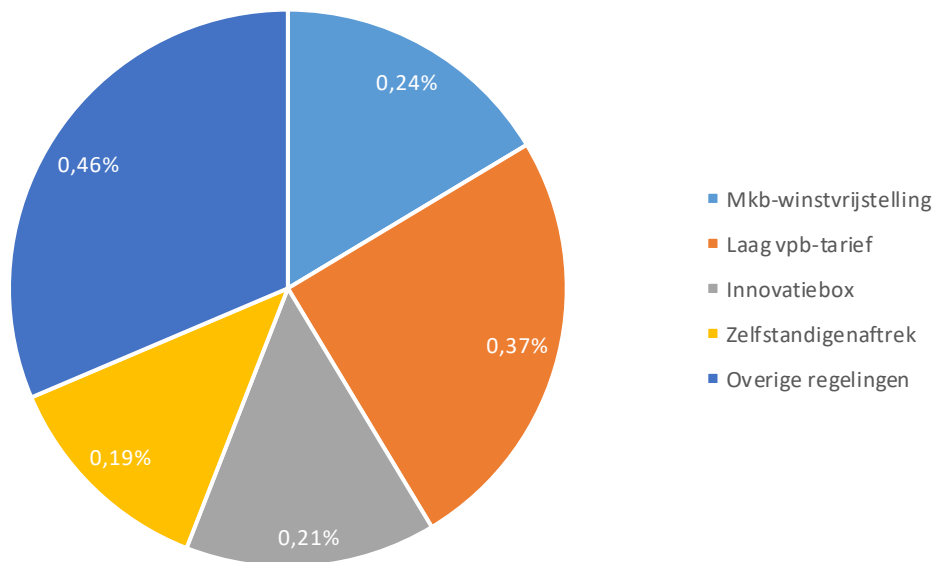


#### Verlaging lastendruk in de winstsfeer

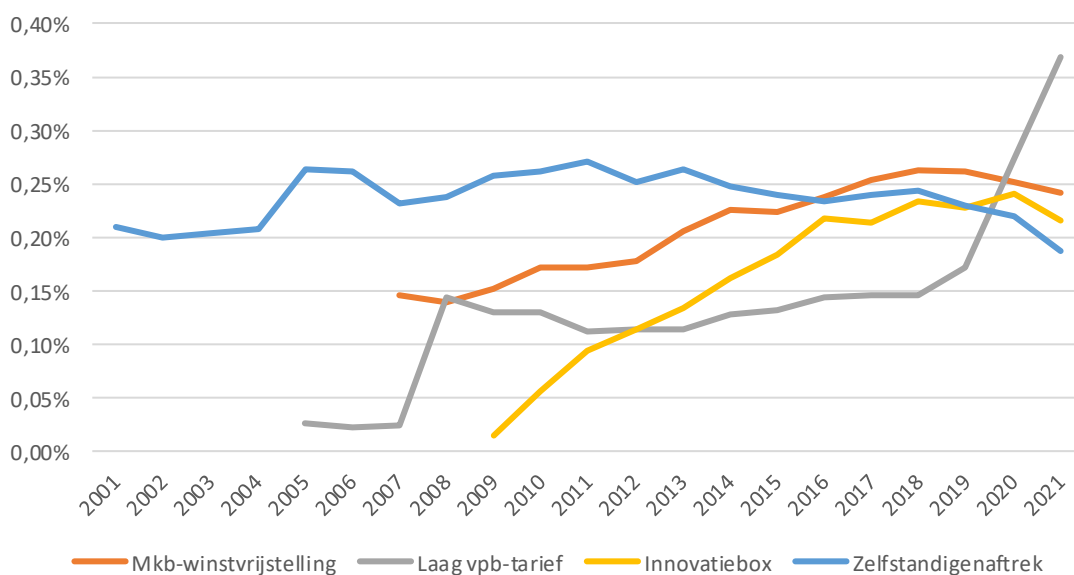
**Het budgettaire belang van de ondernemers- en ondernemingsregelingen is de afgelopen twintig jaar toegenomen van 0,6% naar 1,5% van het bbp.** Daarmee gaat er 12,7 miljard euro om in deze regelingen. Enkele regelingen bepalen een groot deel van de totale budgettaire kosten (figuur 2.6). Zo bedragen de kosten van de mkb-winstvrijstelling, innovatiebox, laag vpb-tarief en de zelfstandigenaftrek in 2021 7,8 miljard euro. De toename van het budgettaire beslag sinds 2001 binnen dit domein wordt grotendeels verklaard door het lage vpb-tarief, de mkb-winstvrijstelling (ingevoerd in 2007) en de innovatiebox (ingevoerd in 2010). De omvang van deze regelingen is fors gegroeid sinds het begin van de meting (figuur 2.7). Bij de zelfstandigenaftrek zien we als percentage van het bbp een daling in recente jaren, hierbij speelt onder meer de beleidsmatige afbouw van de aftrek die per 2020 is ingezet. De groei bij de MKB-winstvrijstelling wordt gedreven door zowel een sterke toename van de grondslag als verruiming van beleid. Zo is het percentage van de vrijgestelde winst in stapjes verhoogd van 10% bij invoering naar 14% vanaf 2013. De innovatiebox kende een enorme stijging door toenemend gebruik, maar is de afgelopen jaren wel iets minder aantrekkelijk geworden door een verhoging van het tarief (in twee stappen) van 5% naar 9% in 2021. Het budgettaire belang van het lage vpb-tarief nam in 2008 fors toe door een verhoging van de schijfgrens. De laatste jaren is de belastingderving meer dan verdubbeld, met name doordat het

tarief verder is verlaagd. Het budgettair beslag van de overige regelingen zoals de schenk- en erfbelasting in de BOR of voor ANBI's is relatief stabiel gebleven sinds 2001. Onderliggend zijn ook hier flinke mutaties te zien. Zo is het budgettair beslag van de liquidatieverliesverrekeningsregeling de afgelopen jaren sterk gestegen, terwijl de kosten van de landbouwwijziging juist flink afnemen de laatste jaren.

**Figuren 2.6: Budgettair belang ondernemersregelingen (2021, in %bbp)**



**Figuur 2.7: Ontwikkeling grootste ondernemingsregelingen, in % bbp**

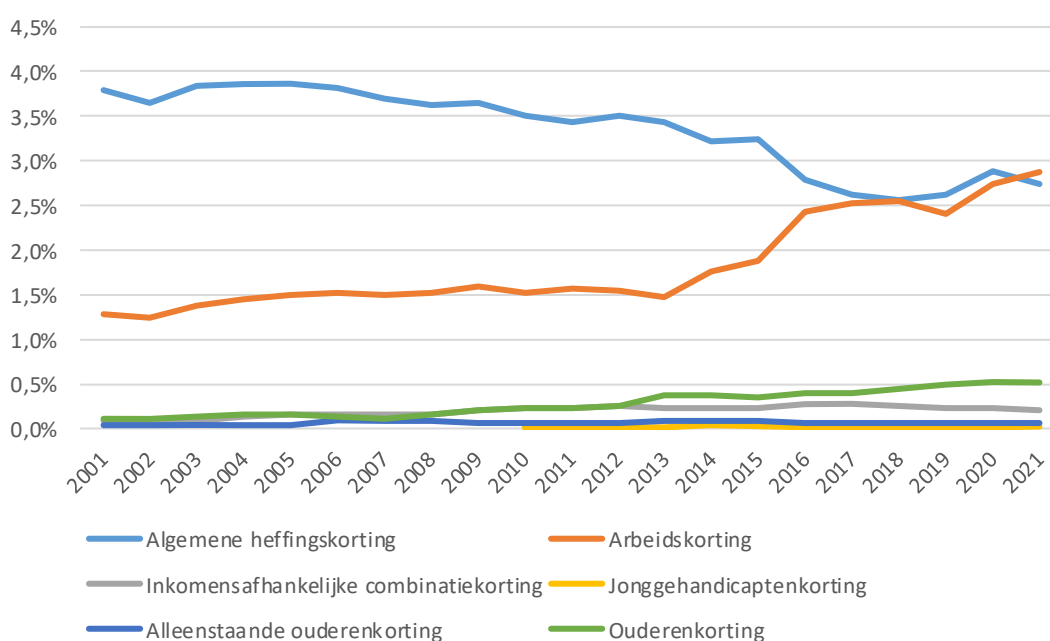




## Heffingskortingen

**De afgelopen tien jaar is het budgettaire belang van de arbeidskorting fors toegenomen tot bijna 3% van het bbp.** Inmiddels is het budgettaire belang van de arbeidskorting met 24,7 miljard euro iets groter dan dat van de algemene heffingskorting, terwijl dat twintig jaar geleden nog minder dan de helft was. Ook de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) is toegenomen in omvang naar 1,8 miljard euro. Het toegenomen belang van deze regelingen hangt samen met beleid dat een aantal jaren geleden is ingezet om werken meer lonend te maken en daarmee arbeidsaanbod te stimuleren. De algemene heffingskorting is door de inkomensafhankelijke afbouw een substituuut voor aanpassingen van de schijftarieven geworden. In het Belastingplan 2023 is opgenomen dat de IACK in 2025 wordt afgeschaft voor nieuwe gevallen. Verder zien we een relatief sterke stijging bij de ouderenkorting naar 4,4 miljard euro, ook dit hangt vooral samen met beleidsmatige intensiveringen.

**Figuur 2.8 budgettaire ontwikkeling heffingskortingen, in % bbp**

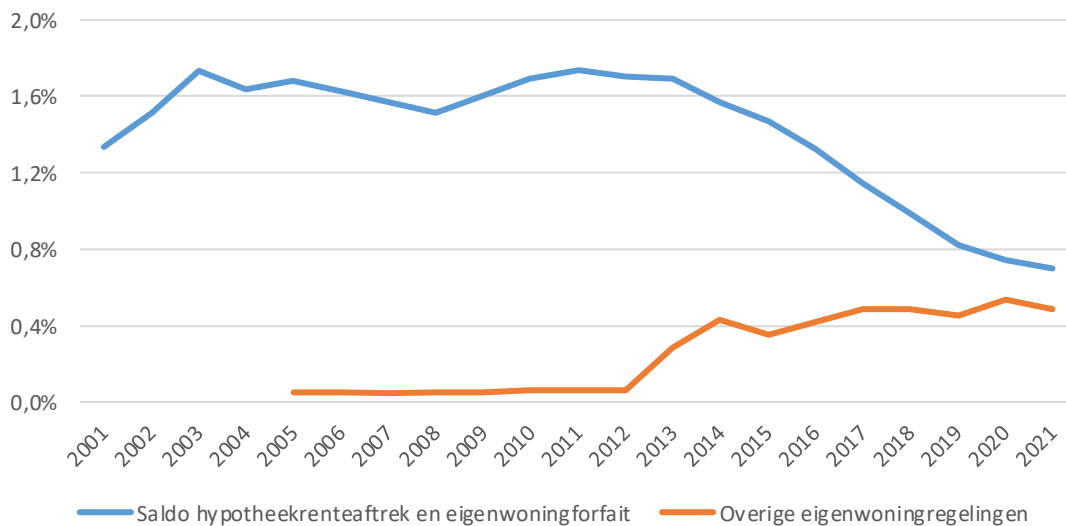


## Woningmarkt

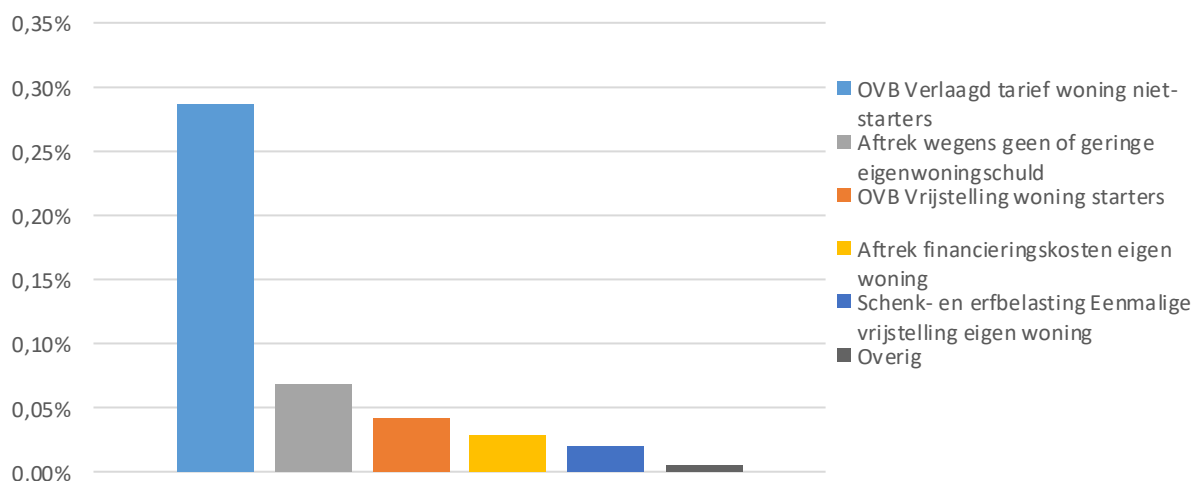
**Het budgettaire belang van de eigenwoningregelingen is de afgelopen tien jaar fors afgenomen, van 2% bbp in 2013 naar 1,1% bbp in 2021.** Dit wordt volledig gedreven door de afname in de kosten van de hypotheekrenteaftrek (zie figuur 2.9). Achterliggend vormen de dalende rentes daarvoor de hoofdoorzaak; deze ontwikkeling is dus niet per definitie blijvend zoals de snelle stijging van de rente in 2022 laat zien. Daarnaast zijn in deze periode diverse maatregelen doorgevoerd die de budgettaire kosten van de hypotheekrenteaftrek beperken. Voorbeelden van grondslagbeperkende maatregelen zijn de bijleenregeling (2004), het verlagen van de loan to value norm naar 100% (2013), het maximeren van de aftrektermijn tot 30 jaar (2013), en het introduceren van de fiscale aflossingseis (2013) waardoor nieuwe hypotheeklen alleen kwalificeren voor renteaftrek indien deze minimaal annuïtair worden afgelost binnen 30 jaar. Deze maatregelen kennen een lang ingroeipad en hebben hierdoor ook de komende jaren nog een matigend effect op de budgettaire omvang van de hypotheekrenteaftrek. Sinds 2020 wordt tevens het belastingtarief waar tegen de hypotheekrente

mag worden afgetrokken in stappen afgebouwd tot 37,05 procent in 2023. Wat ook opvalt is dat er sinds 2001 meerdere regelingen zijn ingevoerd, zoals de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld in 2005 (die vanaf 2019 in 30 jaar wordt uitgefaseerd) en het verlaagd tarief voor woningen in de overdrachtsbelasting. Meer recentelijk is de vrijstelling van overdrachtsbelasting voor starters erbij gekomen. Het budgettaire belang van de overige eigenwoningregelingen is sinds 2012 toegenomen en bedraagt 0,5% bbp (ofwel ruim 4,4 miljard). Vooral het verlaagd tarief in de overdrachtsbelasting heeft een relatief groot budgettair beslag (figuur 2.10). De verhoogde schenkingsvrijstelling eigen woning wordt per 2024 afgeschaft en in 2023 op het reguliere bedrag gemaximeerd.

**Figuren 2.9 Budgettaire ontwikkeling eigenwoningregelingen, in %bbp**



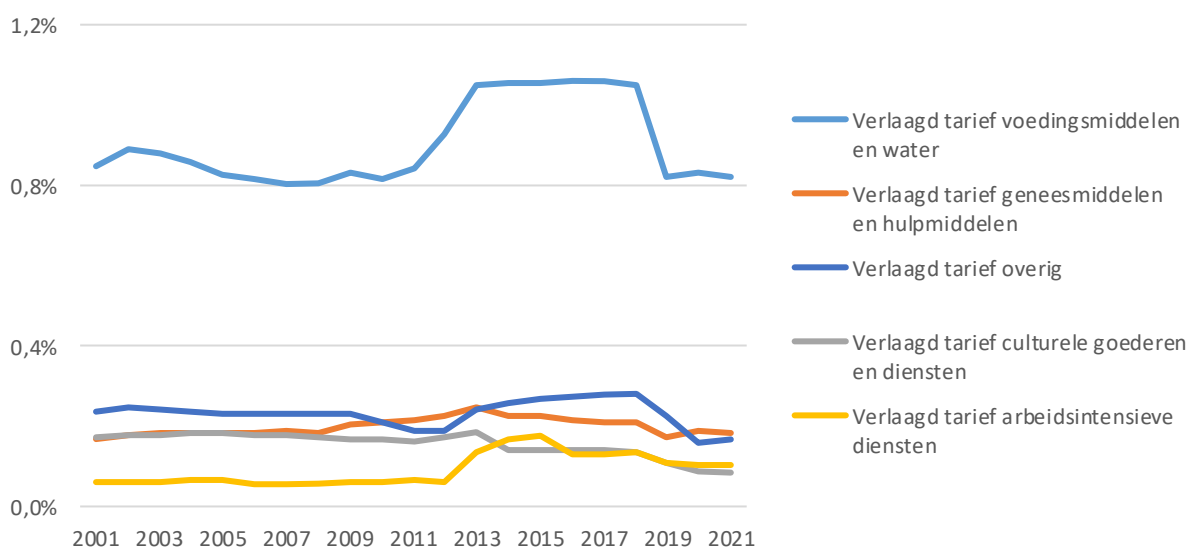
**Figuur 2.10 uitsplitsing budgettair belang overige eigenwoningregelingen (2021, in %bbp)**



### **Binnen de omzetbelasting kent het verlaagde btw-tarief veruit het grootste budgettaire beslag.**

Door de verhoging van het verlaagde tarief in 2019 zijn de kosten wel wat teruggelopen. De kosten van fiscale regelingen binnen het domein omzetbelasting worden vooral bepaald door het verlaagde btw-tarief van 9%.<sup>26</sup> Dit is een onderschatting van de kosten van alle regelingen in de omzetbelasting, met name omdat Europees verplichte btw-vrijstellingen niet gerapporteerd worden in bijlage 9 (zie ook paragraaf 1.3). In 2021 bedroegen de kosten van het verlaagde tarief 11,7 miljard euro, dat is ruim een vijfde van de totale btw-inkomsten in dat jaar.<sup>27</sup> Het grootste deel van de kosten zit bij het verlaagde tarief op voeding (figuur 2.11). De knik in 2013 komt door de verhoging van het algemene tarief eind 2012 van 19% naar 21% (hierdoor ligt de benchmark hoger en vallen de kosten van een laag tarief dus hoger uit). In 2019 werd het verlaagde tarief verhoogd van 6% naar 9%, waardoor de kosten weer afnamen tot ongeveer het niveau van 2001.

**Figuur 2.11 Budgettaire ontwikkeling verlaagde btw-tarieven, in %bbp**



## Auto's en energiebelasting

### **Het budgettaire belang van de diverse fiscale autoregelingen bedraagt bijna 3 miljard euro, waarvan meer dan de helft voor rekening komt voor de fiscaal gunstige behandeling van bestelauto's van ondernemers.**

De kosten van de BPM-vrijstelling en het verlaagde MRB tarief voor bestelauto's van ondernemers bedragen samen ruim 1,8 miljard euro in 2021.<sup>28</sup> Deze regelingen zijn recent negatief geëvalueerd, waarbij SEO de volgende aanbeveling doet: "Vervang de regelingen die dienen ter stimulering van ondernemerschap door beleid dat hetzelfde doel behaalt zonder

<sup>26</sup> Naast het verlaagde btw-tarief worden ook de kosten van de kleineondernemersregeling in de btw gerapporteerd, in deze analyse wordt deze regeling buiten beschouwing gelaten.

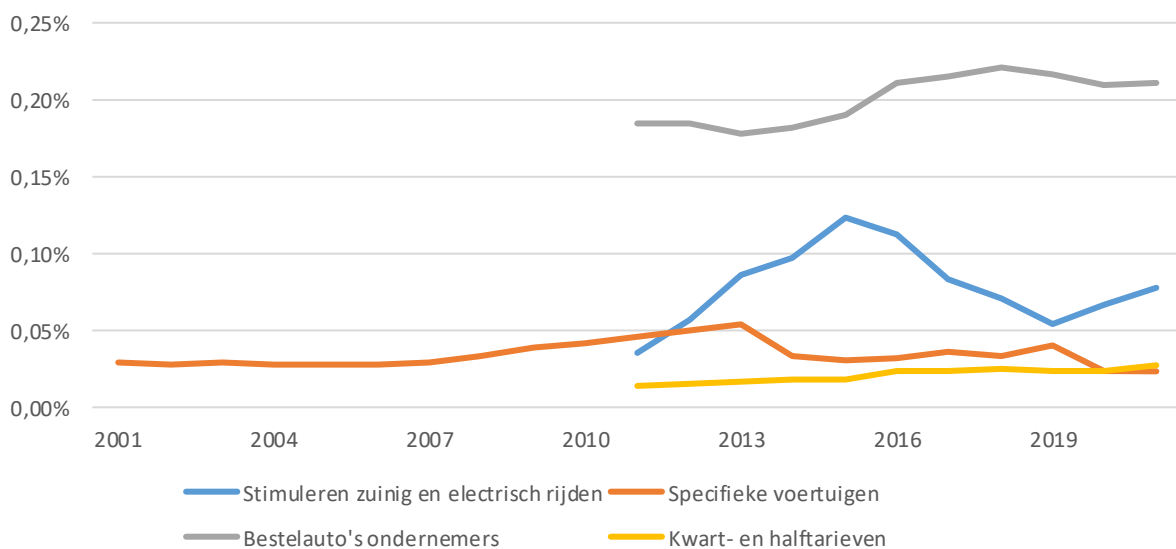
<sup>27</sup> Op basis van de meest recente raming voor de inkomsten omzetbelasting.

<sup>28</sup> Deze fiscale regelingen bestonden ook voor 2011, door beperkingen in de beschikbare data is het niet mogelijk om de reeks ook voor de eerdere jaren weer te geven.

negatieve effecten voor milieu.<sup>29</sup> In het coalitieakkoord staat het beleidsvoornemen om de bpm-vrijstelling voor ondernemers af te schaffen.

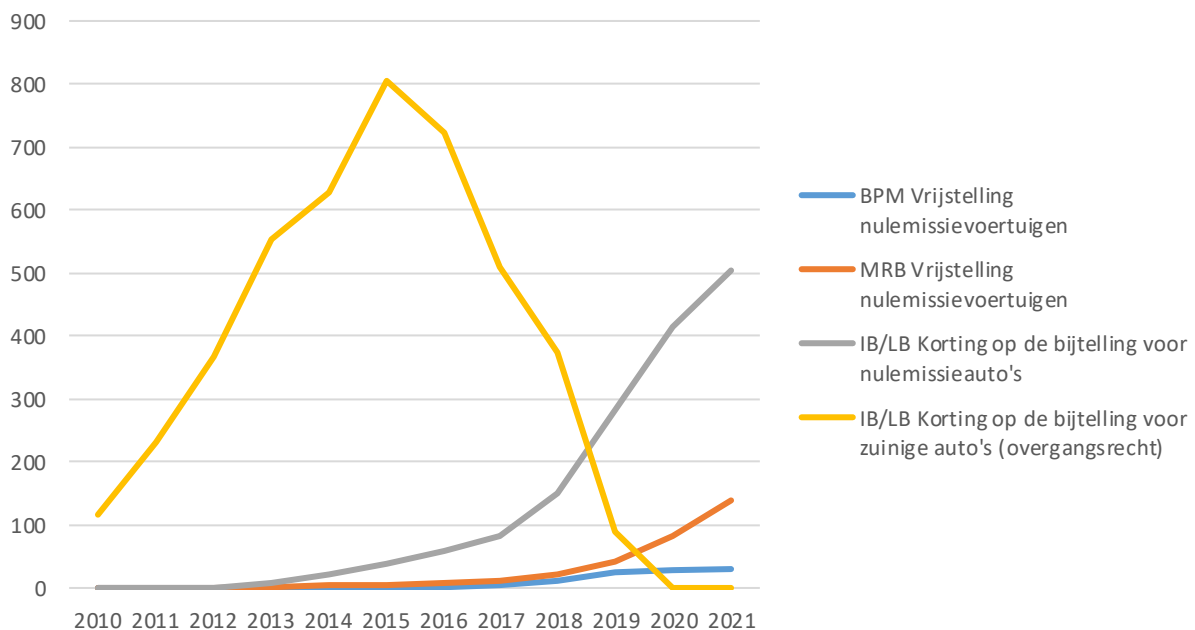
**De kosten van de regelingen voor het stimuleren van (zeer) zuinige en emissievrije auto's zijn sinds 2010 sterk gestegen.** Figuur 2.13 laat zien dat het budgettaire belang van de korting op de bijtelling voor zuinige voertuigen (met name plug-in hybride auto's (PHEV)) eerst sterk is toegenomen om vervolgens weer af te nemen vanaf het moment dat de regeling is afgeschaft. Sinds 2017 ligt de focus op het stimuleren van emissievrije voertuigen, waarvan de kosten de afgelopen jaren weer stijgen. Deze stimuleringsregelingen zijn door de jaren heen regelmatig aangepast. De heffingsgrondslag van de BPM voor personenauto's is in enkele jaren tijd omgezet van catalogusprijs naar CO2-uitstoot (volledig op CO2-uitstoot per 2010). De bijtelling in de loonbelasting en inkomstenbelasting (LB/IB) bij privégebruik van een auto van de zaak is regelmatig aangepast met verschillende kortingen voor (zeer) zuinige auto's. In de MRB zijn half- en kwarttarieven ingevoerd voor (zeer) zuinige voertuigen. Met de Wet uitwerking Autobrief II (periode 2017-2020) zijn deze stimuleringsmaatregelen verder aangepast en meer gericht op emissievrije voertuigen. Deze aanpassingen waren bedoeld om rust te brengen in het stelsel van autobelastingen en moesten leiden tot meer stabiele belastinggrondslagen, minder marktverstoring en een vermindering van de complexiteit. In het Klimaatakkoord is een voortzetting van de stimulering van emissievrije auto's geregeld tot en met 2025, met aanpassing (langzaam versoberen) van de korting in de bijtelling voor emissievrije auto's, waarbij de stimulering ook meer gericht is op de particuliere markt (via een aanschafsubsidie). Voorgenoemde stimuleringsregelingen worden in 2022 geëvalueerd (vanaf 2017, het begin van de periode uit de Wet uitwerking Autobrief II)).

**Figuur 2.12: budgettaire ontwikkeling autoregelingen, in %bbp**



<sup>29</sup> SEO, 2022, Evaluatie bijzondere regelingen MRB en BPM, beleidsevaluatie.

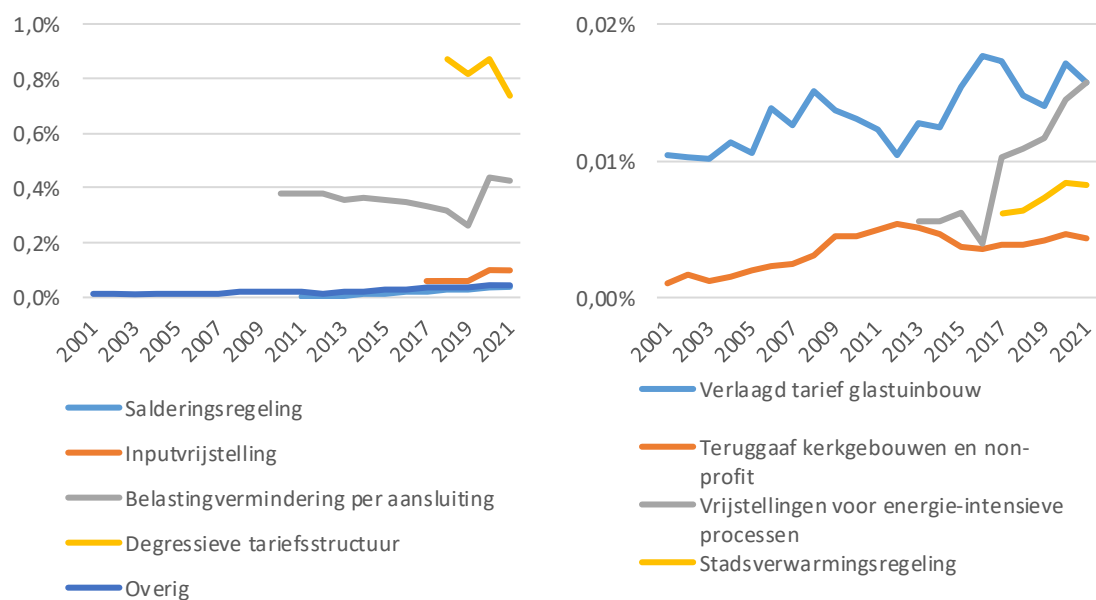
**Figuur 2.13 forse groei kosten fiscaal stimuleren (zeer) zuinige en emissievrije auto's (2021, in miljoenen euro's)**



**Binnen de energiebelasting wordt het budgettaire beslag vooral bepaald door de degressieve tariefstructuur en de belastingvermindering op de energierekening.** De lagere tarieven op gas en elektriciteit voor grotere energieverbruikers zorgen voor een forse derving van belastinginkomsten van 6,3 miljard euro in 2021. In het Coalitieakkoord is het voornemen opgenomen om de tariefstructuur van de energiebelasting minder degressief te maken. De belastingvermindering is met 3,7 miljard euro in 2021 al omvangrijk en valt in 2022 en 2023 tijdelijk nog hoger uit omdat het kabinet voor die jaren heeft besloten de belastingvermindering fors te verhogen ter compensatie van de stijging van de energierekening van huishoudens. Een andere grote post is de inputvrijstelling op aardgas voor elektriciteitsopwekking (budgettair belang 0,7 miljard euro in 2021).

**Verder bestaan een aantal specifieke vrijstellingen voor de industrie en glastuinbouw in de energiebelasting en nemen de kosten van de salderingsregeling de afgelopen jaren sterk toe.** In het Coalitieakkoord is aangekondigd om een deel van de vrijstellingen voor de industrie, zoals de teruggaaf voor energie-intensieve processen en het verlaagd tarief voor de glastuinbouw, per 1 januari 2025 af te schaffen. Door de snelle groei van het aantal zonnepanelen zijn de kosten van de salderingsregeling de afgelopen jaren fors toegenomen. Vanaf 1 januari 2025 wordt de salderingsregeling echter fiscaal afgebouwd naar nihil per 1 januari 2031, hetgeen vanaf 2025 een dempend effect zal hebben op de budgettaire ontwikkeling van de salderingsregeling.

**Figuur 2.14: budgettaire ontwikkeling energieregelingen (links) en uitsplitsing post overig (rechts), in %bbp**

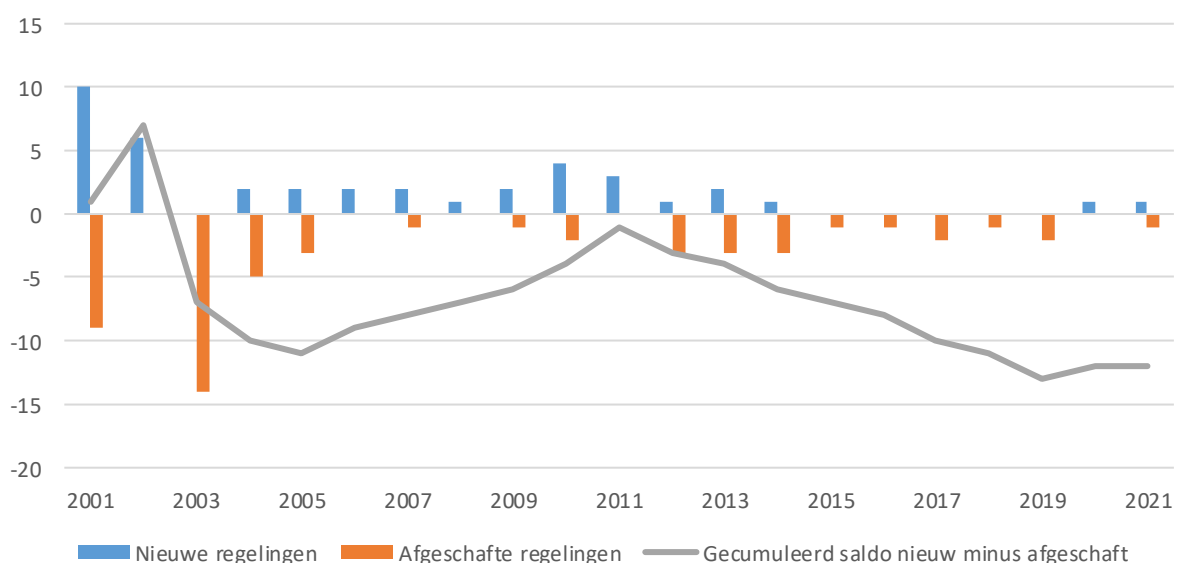


## 2.3 Nieuwe en afgeschafte fiscale regelingen

**Aanvullend op het budgettaire beeld wordt in deze paragraaf gekeken naar de ontwikkeling van het aantal regelingen.** Om dit in beeld te krijgen hebben we gekeken naar nieuwe en afgeschafte regelingen zoals gerapporteerd in de Miljoenennota's sinds 2001. Dit geeft een goede indicatie maar waarschijnlijk geen volledig beeld omdat in het begin van de periode een minder ruime definitie van fiscale regelingen werd gehanteerd (zie hoofdstuk 1), waardoor bepaalde maatregelen mogelijk buiten beeld zijn gebleven. Verder kijkt deze analyse niet naar aanpassingen van regelingen, hoewel die beleidsmatig ook relevant zijn. Denk hierbij aan de 30%-regeling, waarvan de toepassingsduur is ingekort naar aanleiding van de laatste evaluatie in 2017.

**Sinds 2003 zijn er ongeveer evenveel regelingen bijgekomen als afgeschaft.** Dat blijkt uit figuur 2.15. Over de gehele periode zien we wel dat het aantal regelingen is afgenomen, dit komt vooral voort uit grootschalige hervormingen in 2001 (wet inkomstenbelasting 2001) en 2003 (Strategisch Akkoord). Een aantal omvangrijke regelingen die zijn afgeschaft zijn de buitengewone uitgavenregeling (2009, vervangen door de minder omvangrijke regeling aftrek specifieke zorgkosten), de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld ('Wet Hillen') in 2019 (uitfasering), de aftrek voor scholingsuitgaven (2017), de afdrachtvermindering onderwijs (2014), de spaarloonregeling (2012) en de arbeidskorting voor ouderen (2012). Ook met de hervorming van kindregelingen rond het jaar 2013 zijn een aantal grote regelingen afgeschaft. In sommige gevallen zijn de fiscale regelingen omgezet in subsidieregelingen, zoals de aftrek voor scholingsuitgaven (nu STAP regeling) en de aftrek monumentenuitgaven. Voorbeelden van omvangrijke ingevoerde regelingen zijn de innovatiebox (2010), het verlaagd tarief in de overdrachtsbelasting voor woningen (2013) en de startersvrijstelling overdrachtsbelasting (2021). Een complete lijst met alle nieuwe en afgeschafte regelingen staat in bijlage 1.

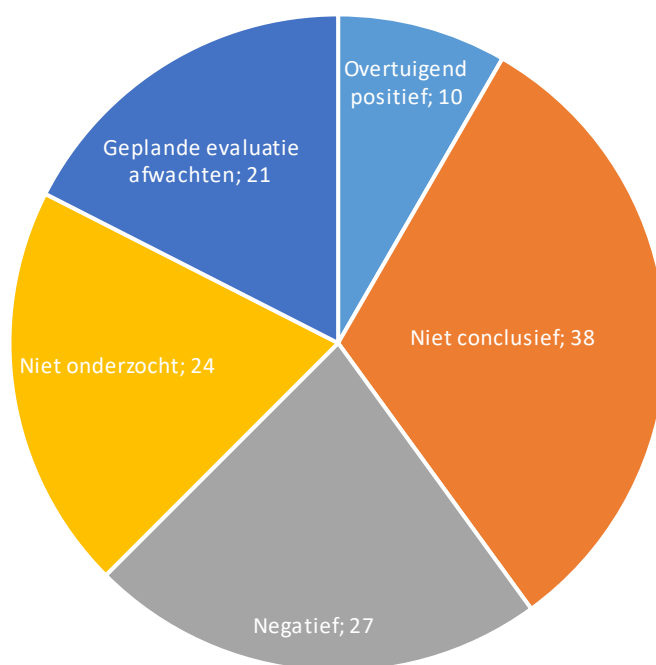
**Figuur 2.15: Nieuwe en afgeschafte fiscale regelingen sinds 2001**



## 2.4 Doeltreffendheid en doelmatigheid van fiscale regelingen

**Van de meeste fiscale regelingen is niet duidelijk of ze doeltreffend en doelmatig zijn.** In de recent gepubliceerde beleids- en uitvoeringsagenda staat dat fiscale regelingen het stelsel complexer maken en dat dit alleen te rechtvaardigen is als de regelingen doeltreffend en doelmatig zijn. In het rapport *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*<sup>30</sup> is gekeken naar de conclusies van evaluaties van fiscale regelingen met betrekking tot doeltreffend- en doelmatigheid. De resultaten hiervan zijn geactualiseerd en worden beknopt weergegeven in figuur 2.16. Er is maar een beperkt aantal regelingen waarvan overtuigend geconcludeerd is dat ze doeltreffend en doelmatig zijn, zoals de Milieu-investeringsaftrek (MIA/Vamil) en de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO). Voor de meeste regelingen geldt dat er geen harde conclusies worden getrokken, bijvoorbeeld door niet eenduidige uitkomsten of gebrek aan empirisch bewijs. Dit werd ook al geconcludeerd in de doorlichting van evaluaties van fiscale regelingen in 2020.<sup>31</sup> Sinds het bouwstenenrapport is het aantal niet geëvalueerde regelingen teruggebracht van 52 naar 43. Daarnaast zal een groot deel de komende jaren alsnog geëvalueerd worden.

**Figuur 2.16** Uitkomsten evaluaties fiscale regelingen



**Er zijn beduidend meer regelingen negatief dan positief geëvalueerd en negatieve evaluatie uitkomsten leiden zelden tot afschaffing van een regeling.** Tabel 2.1 bevat een overzicht van de negatief geëvalueerde regelingen. Voor een aantal negatief geëvalueerde regelingen wordt

<sup>30</sup> Ministerie van Financiën (2020). [Bouwstenen voor een beter belastingstelsel: vereenvoudiging belastingstelsel](#).

<sup>31</sup> Ministerie van Financiën (2020). [Findrapport Evaluatiedoorlichting Fiscale Regelingen](#).



voorgesteld om ze af te schaffen in het Coalitieakkoord. Het gaat om de middelingsregeling, de schenkingsvrijstelling eigen woning, het verlaagde tarief glastuinbouw en de BPM vrijstelling voor bestelauto's. Toch leiden negatieve evaluatie-uitkomsten vaak niet tot afschaffing of aanpassing van een regeling. Dat zal mede samenhangen met het feit dat specifieke groepen profiteren van bestaande regelingen en een terugsluis/alternatief vaak generiek van aard is. Een recent voorbeeld is het verlaagd tarief voor kleine brouwerijen. Hoewel de afschaffing al opgenomen was in het Belastingplan 2022 is dit voorstel na veel weerstand van de sector toch ingetrokken, ondanks dat de regeling vanuit doelmatigheidsoverwegingen niet meer te verantwoorden is. Iets wat al sinds de evaluatie uit 2007 bekend was. Een van de mogelijkheden om ondoelmatige regelingen af te schaffen dan wel te versoberen is om te kijken naar (niet-fiscale) alternatieven zoals de omzetting van de monumentenaftrek en scholingsaftrek naar uitgavenregelingen in 2017, of generieke lastenverlichting in ruil voor de afschaffing van een of meerdere bijzondere regelingen.

**Tabel 2.1 negatief geëvalueerde fiscale regelingen - (zeer) beperkt doeltreffend en doelmatig**

| Regeling                                                               | Toelichting                                                               | Beleidsopvolgning                                                                       |
|------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| Giftenaftrek inkomstenbelasting                                        | Niet efficiënt en veel foutief gebruik                                    | Geen                                                                                    |
| Aftrek specifieke zorgkosten                                           | Niet efficiënt en veel foutief gebruik                                    | Kabinetsreactie volgt                                                                   |
| Middelingsregeling                                                     | Beperkt effectief en efficiënt                                            | Wordt afgeschaft in 2023                                                                |
| Hypotheekrenteaftrek                                                   | Beperkt effectief en efficiënt                                            | Geen                                                                                    |
| Aftrek financieringskosten eigen woning                                | Beperkt effectief en efficiënt                                            | Geen                                                                                    |
| Aftrek periodieke betalingen erfpacht, opstal en beklemming            | Beperkt effectief en efficiënt                                            | Geen                                                                                    |
| Eigenwoningforfait                                                     | Beperkt effectief en efficiënt                                            | Geen                                                                                    |
| Extra zelfstandigenaftrek starters                                     | Niet effectief                                                            | Geen                                                                                    |
| Willekeurige afschrijving zeeschepen                                   | Wordt nauwelijks gebruikt                                                 | Geen                                                                                    |
| Landbouwwijziging in de winstfeer                                      | Oorspronkelijke doel is niet langer relevant                              | Geen, in 2023 nieuwe evaluatie                                                          |
| Schenk- en erfbelasting - eenmalig verhoogde vrijstelling eigen woning | Beperkt doeltreffend en niet doelmatig                                    | Wordt gelijkgesteld aan de reguliere schenkingsfaciliteit in 2023 en afgeschaft in 2024 |
| Schenk- en erfbelasting -Bedrijfsopvolgingsfaciliteit                  | Doeltreffend maar niet doelmatig                                          | Kabinetsreactie volgt nog                                                               |
| Verlaagd gebruikelijk loon voor dga's                                  | Regeling wordt niet of nauwelijks gebruikt                                | Regeling loopt af per 1 januari 2023                                                    |
| Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid                               | Waarschijnlijk niet effectief                                             | Geen                                                                                    |
| Schenk- en erfbelasting Faciliteiten ANBI's                            | Beperkt effectief en efficiënt                                            | Geen                                                                                    |
| Giftenaftrek vennootschapsbelasting                                    | Waarschijnlijk niet effectief, niet efficiënt                             | Aangifteformulier aangepast                                                             |
| OVV Vrijstelling stedelijke herstructurering                           | Niet effectief, gebruik beperkt                                           | Geen                                                                                    |
| OVV Vrijstelling Bureau Beheer Landbouwgronden                         | Wordt niet meer gebruikt                                                  | Geen                                                                                    |
| EB Teruggaaf energie-intensieve industrie                              | Beperkt doeltreffend                                                      | Geen                                                                                    |
| EB Belastingvermindering per aansluiting                               | Redelijk doeltreffend, beperkt doelmatig                                  | Geen                                                                                    |
| BPM Teruggaaf en MRB Vrijstelling taxi's en openbaar vervoer           | Doeltreffendheid waarschijnlijk zeer beperkt, wel negatieve neveneffecten | Kabinetsreactie volgt                                                                   |

|                                                                |                                                                                    |                                                              |
|----------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| BPM Teruggaaf en MRB Vrijstelling diverse voertuigen           | Beperkt gebruik van de regelingen, betalen naar gebruik maakt regelingen overbodig | Kabinetsreactie volgt                                        |
| BPM vrijstelling en MRB verlaagd tarief bestelauto ondernemers | Generiek beleid kan zelfde doel behalen zonder (negatieve) neveneffecten           | BPM vrijstelling wordt afgeschaft                            |
| MRB Vrijstelling motorrijtuigen ouder dan 40 jaar              | Betalen naar gebruik kan alternatief zijn bij relatief weinig gebruik              | Kabinetsreactie volgt                                        |
| MRB Kwarttarief kampeerauto's                                  | Ondoelmatig omdat kampeerauto's vaak ook deel van het jaar geschorst zijn          | Kabinetsreactie volgt                                        |
| Accijnzen verlaagd tarief kleine brouwerijen                   | Oorspronkelijke reden bestaat niet meer                                            | Voorgenomen afschaffing middels amendement uit BP22 gehaald. |

## 2.5 Conclusie

In 2021 bedragen de kosten van fiscale regelingen bijna 129 miljard euro, 15% van het bruto binnenlands product. Meer dan de helft van de budgettaire derving wordt verklaard door de algemene heffingskorting, arbeidskorting en de fiscale behandeling van het pensioen. Als we kijken naar de regelingen die sinds 2001 gemonitord worden, dan is de budgettaire derving in procenten bbp licht gestegen sinds het begin van deze eeuw. Onderliggend zien we een aantal sterke stijgers, zoals een aantal ondernemersregelingen (mkb-winstvrijstelling, laag vpb tarief), regelingen gericht op stimulering van zuinig en elektrisch rijden en een aantal heffingskortingen. Het totale budgettaire beslag in bijlage 9 loopt op door uitbreiding van de monitoring en nieuwe fiscale regelingen. Het aantal fiscale regelingen is sinds 2003 redelijk stabiel. Daarvoor nam het aantal regelingen wel af, maar dit was met name het gevolg van grote hervormingspakketten in 2001 en 2003. Als we kijken naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van fiscale regelingen dan valt op dat er maar weinig overtuigend positief zijn geëvalueerd. In de meeste gevallen is er geen duidelijke uitkomst, onder meer door gebrek aan empirisch bewijs. Er wordt vaak geen opvolging gegeven aan negatieve evaluatie-uitkomsten.

## Hoofdstuk 3: internationale vergelijking

### 3.1 Internationale data fiscale regelingen

**Een goede vergelijking tussen de fiscale regelingen in verschillende landen is lastig door een gebrek aan kwalitatief goede data.** Veel van het bestaand internationaal vergelijkend onderzoek op dit terrein heeft een regionale focus<sup>32</sup> of kijkt naar fiscale regelingen in specifieke sectoren, zoals OESO-onderzoek naar de belastinguitgaven voor fossiele brandstoffen<sup>33</sup> en R&D-uitgaven<sup>34</sup>. De in 2021 opgerichte – en nog steeds in ontwikkeling zijnde – Global Tax Expenditures Database (GTED)<sup>35</sup> kijkt breder en bevat naast informatie over het aantal regelingen en de budgettaire impact ook informatie over de wijze van rapportage en de inhoud van fiscale regelingen. De GTED-database streeft naar een wereldwijde dekking met tijdsreeksen vanaf 1990 en is daarmee de meest uitgebreide databron voor onderzoek naar fiscale regelingen.

**De GTED-database vormt de basis van de internationale vergelijking in deze paragraaf, maar kent de nodige beperkingen.** Het belangrijkste minpunt van de database is dat zij geen eigen definitie of methodologie hanteert, maar zich baseert op openbare bronnen.<sup>36</sup> Dit leidt tot inconsistenties in de database doordat landen verschillende definities van fiscale regelingen hanteren en ook verschillende rapportagekeuzes maken. Zo ziet Duitsland een verlaagd btw-tarief op voeding niet als fiscale regeling en wordt deze dan ook niet opgenomen in de database, terwijl dit voor Nederland wel het geval is. Als een land zijn rapportages aanpast, dan leidt dit tevens tot inconsistenties in de historische reeksen. Zo rapporteert Nederland sinds 2017 ook heffingskortingen als fiscale regelingen, waardoor de reeks ‘gederfde inkomsten’ sindsdien sterk is toegenomen. Daarnaast hanteren landen verschillende rapportagedrempels<sup>37</sup>, ontbreekt data voor bepaalde landen en zijn tijdsreeksen voor veel landen incompleet<sup>38</sup>. Dit laatste maakt een goede analyse van de ontwikkeling door de tijd lastig. Tot slot zijn alleen fiscale regelingen op federaal niveau meegenomen, wat met name leidt tot een onderschatting van de fiscale regelingen in landen waar sub-nationale overheden een groot belastinggebied kennen met veel beleidsvrijheid, zoals de Verenigde Staten.

**Om voor Nederland een consistent beeld te schetsen binnen dit onderzoek wordt voor Nederland aangesloten bij de (teruggelegde) budgettaire reeksen uit bijlage 9.** Deze zijn vervolgens gekoppeld aan de overige informatie – zoals grondslag, type en doel – in de GTED-database. Daarnaast is Nederland een uitzondering wat betreft de fiscale behandeling van pensioen en het budgettaire belang van heffingskortingen. Van alle 26 EU-lidstaten waarvoor data beschikbaar is in de GTED-database rapporteren naast Nederland alleen Frankrijk en Polen fiscale regelingen in het pensioendomein, waarvan het budgettaire belang ook een stuk lager ligt dan in Nederland. Voor wat betreft de heffingskortingen bedragen deze in Nederland 5,9% van het bbp, terwijl het gemiddelde van de EU-lidstaten uitkomt op 4,6%. Omdat dit grote budgettaire posten betreft die de vergelijking

---

<sup>32</sup> Bijvoorbeeld de database en rapporten van het [Inter-American Center of Tax Administrations \(CIAT\)](#), dat zich focust op fiscale regelingen in 17 landen in Latijns-Amerika.

<sup>33</sup> [Inventory of Estimated Budgetary Support and Tax Expenditures for Fossil Fuels | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#)

<sup>34</sup> [Measuring Tax Support for R&D and Innovation - OECD](#)

<sup>35</sup> [Home Page - GTED](#)

<sup>36</sup> Zie voor een uitgebreide toelichting op de gehanteerde methodologie: [GTED Companion Paper 2021](#)

<sup>37</sup> Zo rapporteert Nederland in bijlage 9 van de Miljoenennota alleen maatregelen met een budgettair belang groter dan 5 miljoen. Het beeld is dat andere landen een stuk grotere materialisatiedrempels hanteren.

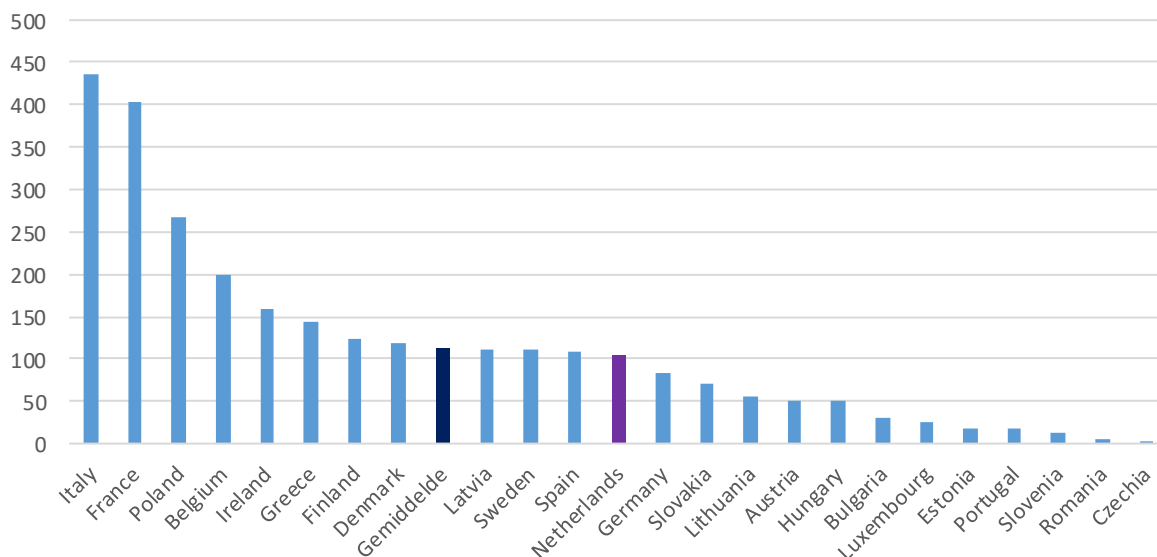
<sup>38</sup> Zo rapporteert Duitsland bijvoorbeeld slechts tweejaarlijks.

vertekenen, wordt voor Nederland waar relevant steeds het beeld in- en exclusief heffingskortingen en pensioenregelingen gepresenteerd. Het gaat hier specifiek om de algemene heffingskorting, de arbeidskorting, en de derving als gevolg van de omkeerregeling en de vrijstelling van pensioenvermogen in box 3. Gezien de vele incomplete tijdreeksen wordt voor de internationale vergelijking gekeken naar 2018, het meest recente jaar waarin voor bijna alle EU- en OESO-lidstaten data beschikbaar is.<sup>39</sup> Voor de (budgettaire) ontwikkeling kijken we naar de groep hoge inkomenslanden, omdat deze categorie over de tijd de hoogste dekking van vergelijkbare landen bevat waardoor voorgenoemde databeperkingen naar verwachting een minder grote rol spelen. Punt blijft dat deze data met zorgvuldigheid dient te worden geanalyseerd.

### 3.2 Aantal regelingen en rapportage

**Figuur 3.1 laat zien dat Nederland iets minder fiscale regelingen heeft dan het (ongewogen) EU-gemiddelde van 113 regelingen.** Daarbij dient eerdergenoemde kanttekening te worden geplaatst dat definities en rapportagedrempels tussen landen verschillen. Daarnaast hangt het aantal fiscale regelingen ook sterk af van het aantal, maar ook het soort belastingen dat een land kent. Zo komen landen met een CO<sub>2</sub>- of energiebelasting vaak hoger uit omdat deze belastingen relatief veel fiscale regelingen kennen.

**Figuur 3.1: Aantal fiscale regelingen voor beschikbare EU-landen\* in 2018**



\*Ongewogen EU-gemiddelde zonder Cyprus, Kroatië en Malta.

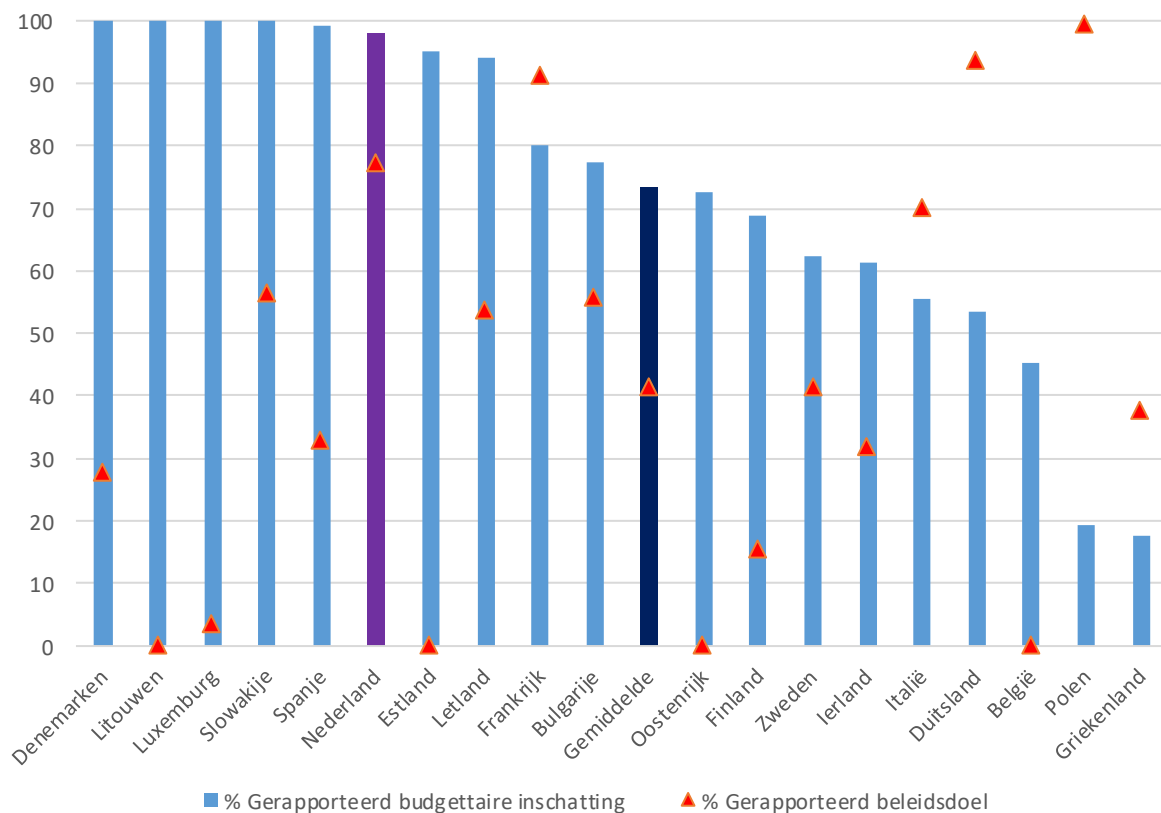
Bron: GTED database (ook voor NL)

**Figuur 3.2 laat zien dat Nederland meer informatie rapporteert over haar fiscale regelingen dan gemiddeld.** Volgens de GTED-methodiek is voor bijna 98 procent van de Nederlandse fiscale regelingen een budgettaire inschatting opgenomen. In de praktijk is dit waarschijnlijk lager omdat de GTED-database niet alle Nederlandse regelingen meeneemt. Bijlage 10 van de Miljoenennota bevat naast de regelingen die terugkomen in bijlage 9 ook de regelingen waar geen budgettaire inschatting voor gemaakt wordt. Dat neemt niet weg dat het percentage regelingen met een budgettaire inschatting volgens de GTED-methodiek een stuk hoger ligt dan het EU-gemiddelde van 73 procent. Hetzelfde geldt voor de rapportage van de beleidsdoelen. Voor de Nederlandse regelingen bevat de

<sup>39</sup> EU-lidstaten Cyprus, Kroatië en Malta ontbreken in de GTED-database.

GTED-database in 77 procent van de gevallen een gerapporteerd doel, ten opzichte van gemiddeld slechts 41 procent in de geselecteerde EU-lidstaten. Een beperkte rapportage van beleidsdoelstellingen bemoeilijkt de evaluaties van deze regelingen. De grote verschillen in figuur 3.2 sluiten aan bij de bevinding van het IMF dat op basis van 30 zogenoemde ‘fiscal transparency evaluations’ concludeert dat de rapportage van fiscale regelingen in veel landen kan worden verbeterd.<sup>40</sup> GTED is momenteel bezig met het ontwikkelen van een rapportage-index.<sup>41</sup> Op basis van figuur 3.2 is de verwachting dat Nederland hier relatief hoog op zal scoren. Overigens lijkt er op basis van figuur 3.2 geen duidelijk verband te zijn tussen de rapportage van budgettaire inschattingen en beleidsdoelen.

**Figuur 3.2: Aandeel met budgettaire inschatting en doel beschikbare EU-landen\* in 2018**



\*Ongewogen EU-gemiddelde zonder Cyprus, Kroatië en Malta, Hongarije, Portugal, Roemenië, Slovenië en Tsjechië.

Bron: GTED database (ook voor NL)

### 3.3 Budgettaire omvang en ontwikkeling

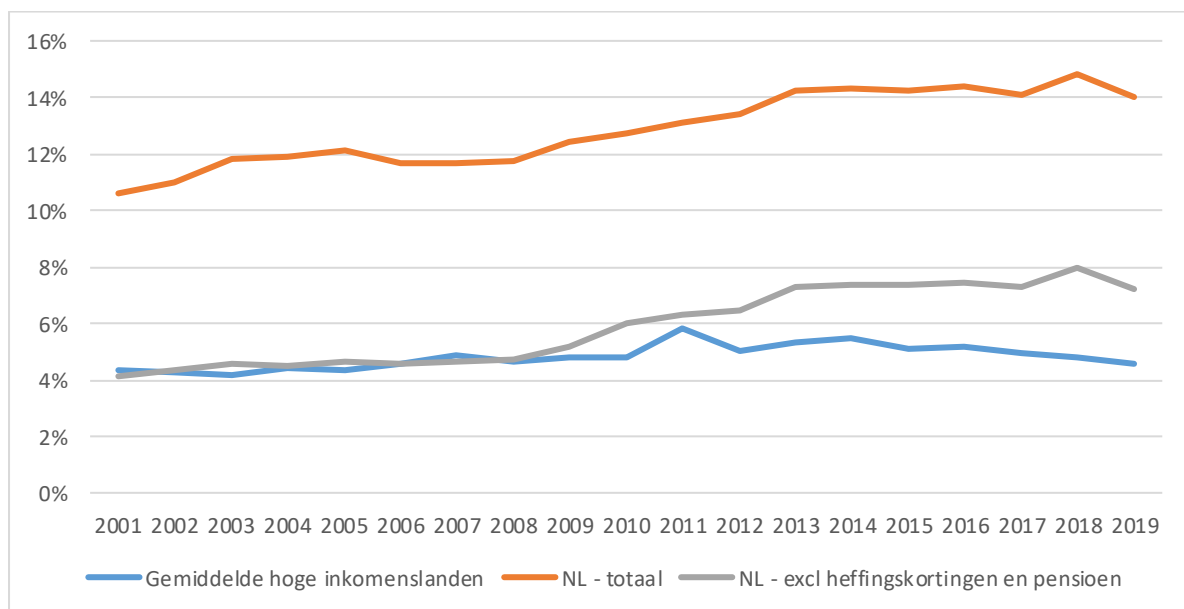
Figuur 3.3 presenteert de budgettaire ontwikkeling van de fiscale regelingen van Nederland en hoge inkomenslanden in percentage bbp. Wat opvalt is dat de geschatte belastingderving als gevolg van fiscale regelingen in Nederland over de periode 2001-2019 ruim twee keer zo hoog is als het gemiddelde van hoge inkomenslanden. Binnen de groep hoge inkomenslanden bestaan er overigens grote verschillen. Zo ligt de geschatte belastingderving voor Duitsland de afgelopen 10 jaar ruim

<sup>40</sup> <https://www.imf.org/en/Topics/fiscal-policies/fiscal-transparency>

<sup>41</sup> De ‘Global Tax Expenditures Transparency Index (GTETI)’, zie p. 13 van: [GTED PROGRESS REPORT 2022](#)

onder de 1 procent bbp, terwijl Finland over dezelfde periode een derving van boven de 10 procent bbp rapporteert. Als de budgettaire ontwikkeling voor Nederland wordt gecorrigeerd voor heffingskortingen en pensioenen, dan ligt de geschatte derving een stuk lager. Tot 2008 is de geschatte budgettaire ontwikkeling exclusief heffingskortingen en pensioen vrijwel gelijk aan het gemiddelde van hoge inkomenslanden. Na 2008 loopt de geschatte derving voor Nederland op, terwijl het gemiddelde van de hoge inkomenslanden relatief stabiel blijft. De stijging voor Nederland wordt vooral verklaard door de introductie van nieuwe fiscale regelingen sinds 2008 en de uitbreiding van de reikwijdte van de monitoring (zie ook figuur 2.1 in hoofdstuk 2). Overigens hebben ook de (asymmetrische) conjuncturele ontwikkeling, de conjunctuurgevoeligheid van de fiscale regelingen<sup>42</sup>, en veranderingen in de primaire heffingsstructuur<sup>43</sup> effect op de ontwikkeling – en daarmee de vergelijking – van de geschatte belastingderving in figuur 3.3.

**Figuur 3.3: Fiscale regelingen als percentage bbp**



Bron: GTED database; (teruggelegde) bijlage 9 en lange reeksen CEP2022 voor NL

### 3.4 Vormgeving, grondslag, begunstigde en doel

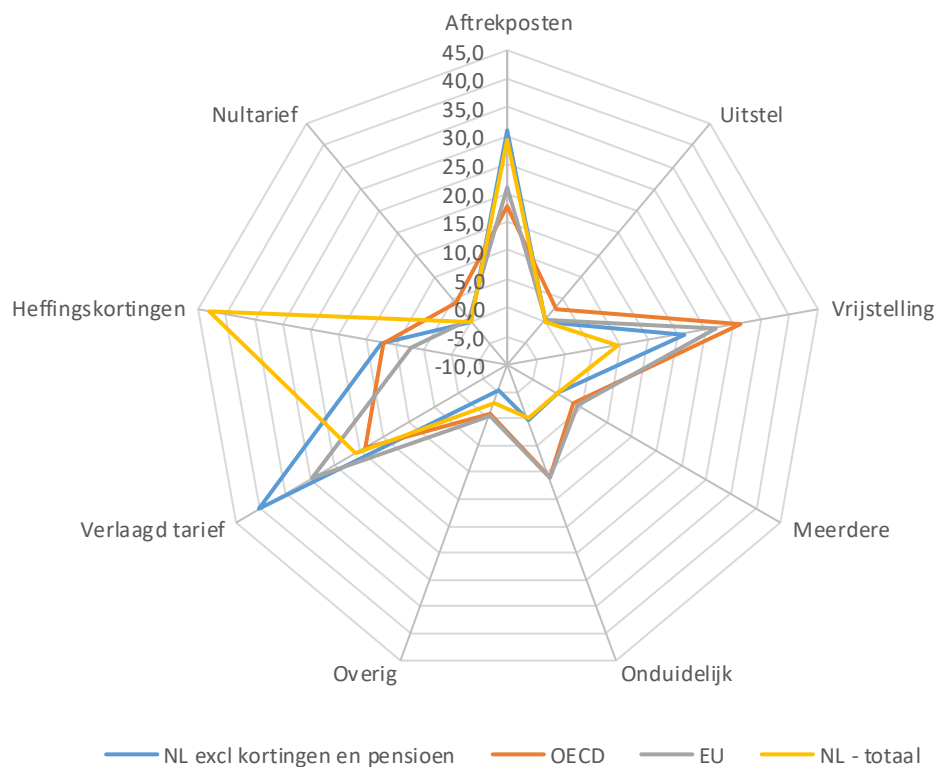
**Figuur 3.4 laat zien dat het belang van heffingskortingen als percentage van het totale budgettaire beslag voor Nederland een stuk hoger is dan het EU- en OESO-gemiddelde.** Dit wordt verklaard door de in internationaal opzicht hoge algemene heffingskorting en arbeidskorting in Nederland en de fiscale behandeling van het pensioen. Als hiervoor wordt geschoond dan valt voor Nederland vooral het budgettaire belang van regelingen met een verlaagd tarief op. Dit betreft voornamelijk

<sup>42</sup> De belastingelasticiteit is een maatstaf die aangeeft in welke mate de belastinginkomsten van een land meebewegen met de economische ontwikkeling. Een dergelijke elasticiteit is niet voorhanden voor de belastingderving als gevolg van fiscale regelingen. Het feit dat Nederland in Europees opzicht een relatief hoge belastingelasticiteit kent is een indicatie dat ook de elasticiteit voor fiscale regelingen mogelijk hoger ligt. Zie tabel 1.3 op pagina 41: The Semi-Elasticities Underlying the Cyclically-Adjusted Budget Balance: an Update and Further Analysis (europa.eu).

<sup>43</sup> Neem de verhoging van het basistarief van de overdrachtsbelasting als voorbeeld; de verhoging van 6 naar 10,1 procent maakt de budgettaire derving van het verlaagde tarief van 2 procent bijna twee keer zo groot terwijl de regeling en het gebruik niet zijn aangepast.

verlaagde btw-tarieven. Het budgettaire belang van vrijstellingen lijkt in EU- en OESO-landen gemiddeld juist wat hoger dan in Nederland. Als we niet kijken naar het budgettaire aandeel, maar naar het aantal regelingen, dan zien we een eensgezind beeld. Achtereenvolgens worden vrijstellingen, aftrekposten en nultarieven het meest gebruikt in zowel Nederland als de EU en OESO.

**Figuur 3.4: vormgeving fiscale regeling als % van het budgettair totaal - 2018**

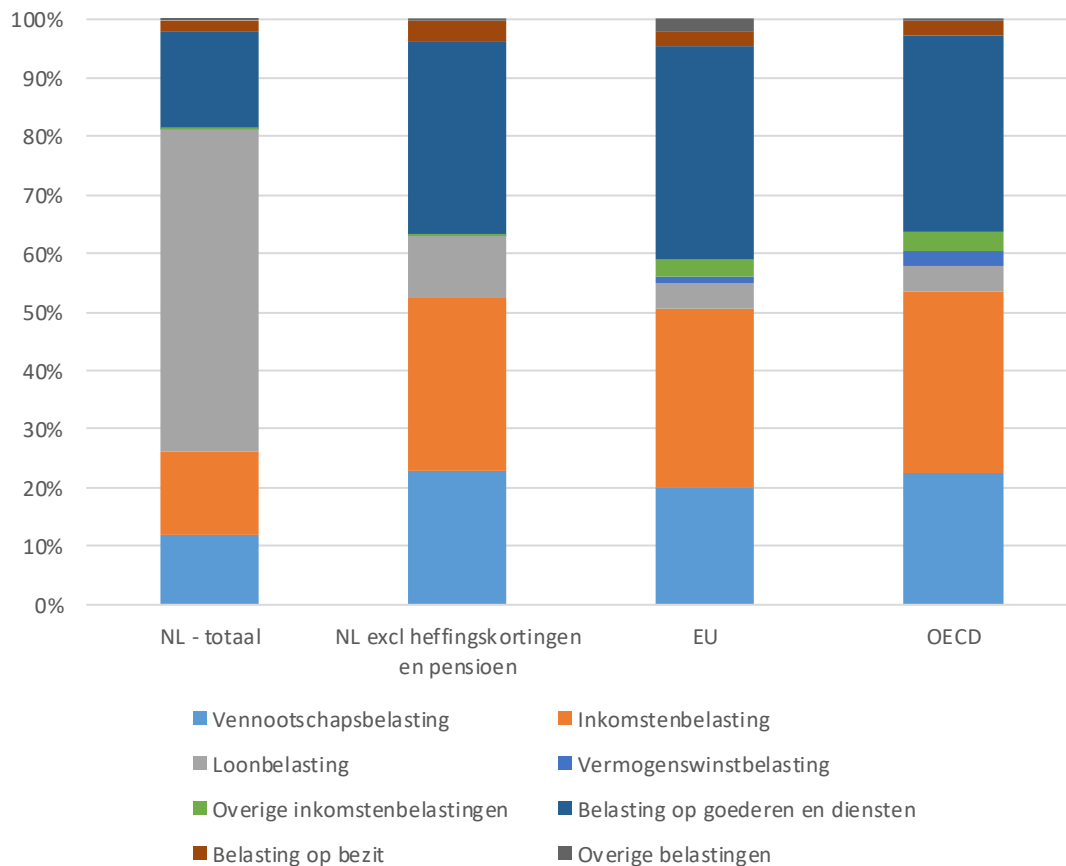


Bron: GTED; (teruggelegde) bijlage 9 voor NL

**Als we de budgettaire grondslag van fiscale regelingen uitsplitsen naar belastingsoort, dan valt op dat het budgettaire aandeel in de loonbelasting voor Nederland een stuk hoger ligt dan in andere landen.**<sup>44</sup> Hier wordt wederom het grote budgettaire belang van de heffingskortingen en pensioen in Nederland zichtbaar. Als hiervoor wordt gecorrigeerd wijkt de verdeling naar belastingtype voor Nederland niet veel meer af van het EU- en OESO-gemiddelde (zie figuur 3.5). Zowel in Nederland als in de EU- en OESO-landen bevindt de grondslag voor fiscale regelingen zich voornamelijk in de inkomstenbelasting, belasting op goederen en diensten en de vennootschapsbelasting.

<sup>44</sup> Merk op dat de grondslagindeling van GTED afwijkt van de indeling in bijlage 9. In de GTED-database vallen onder loonbelasting: alle heffingskortingen, de pensioenregelingen en de vrijstellingen aandelenopties voor werknemers van startups.

**Figuur 3.5: fiscale regelingen naar grondslag als % van het budgettair totaal - 2018**

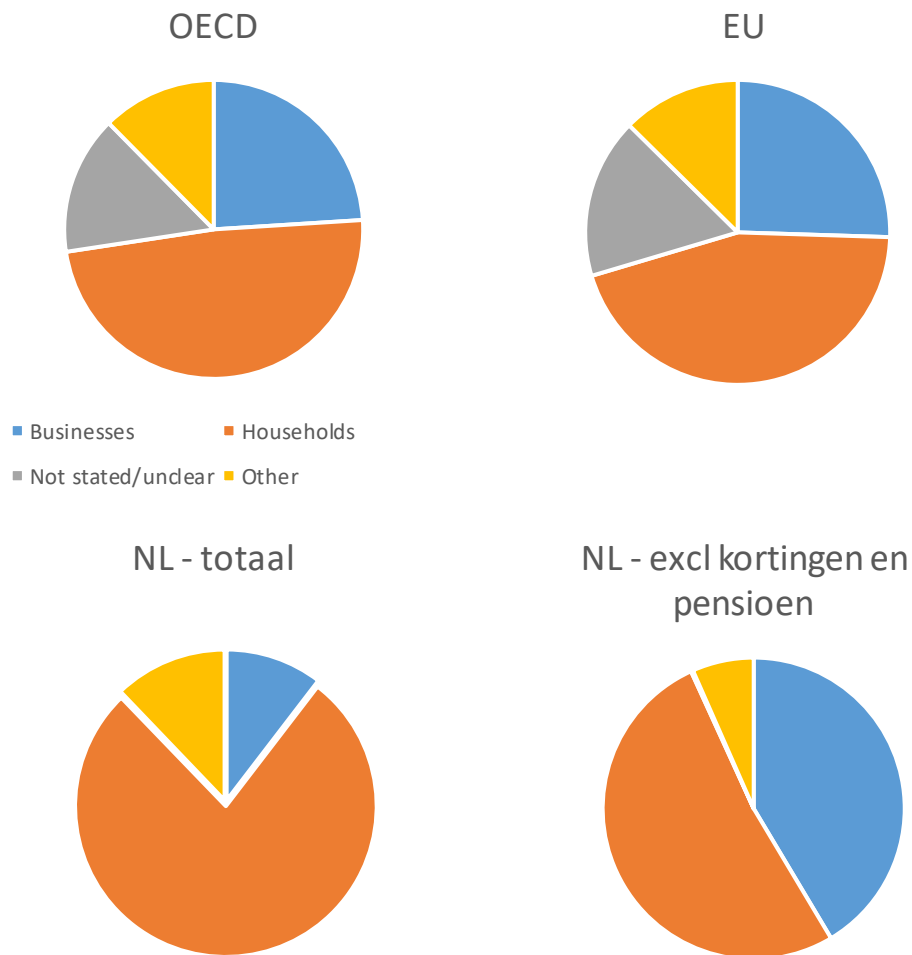


Bron: GTED; (teruggelegde) bijlage 9 voor NL

**Figuur 3.6** laat zien welk aandeel van het budgettair beslag van fiscale regelingen gaat naar huishoudens, bedrijven, en andere begunstigten. Als we kijken naar de Nederlandse fiscale regelingen inclusief heffingskortingen en pensioen, dan valt op dat in internationaal perspectief een relatief groot deel naar huishoudens gaat. Wanneer hiervoor wordt geschoond dan wijkt het beeld voor Nederland minder af van het EU- en OESO-gemiddelde. Wel lijkt het aandeel dat naar bedrijven gaat iets hoger dan het EU-gemiddelde, hoewel dit ook aan de 'non-stated/unclear' categorie kan liggen.



**Figuur 3.6: fiscale regelingen naar begunstigde als % van het budgettair totaal - 2018**

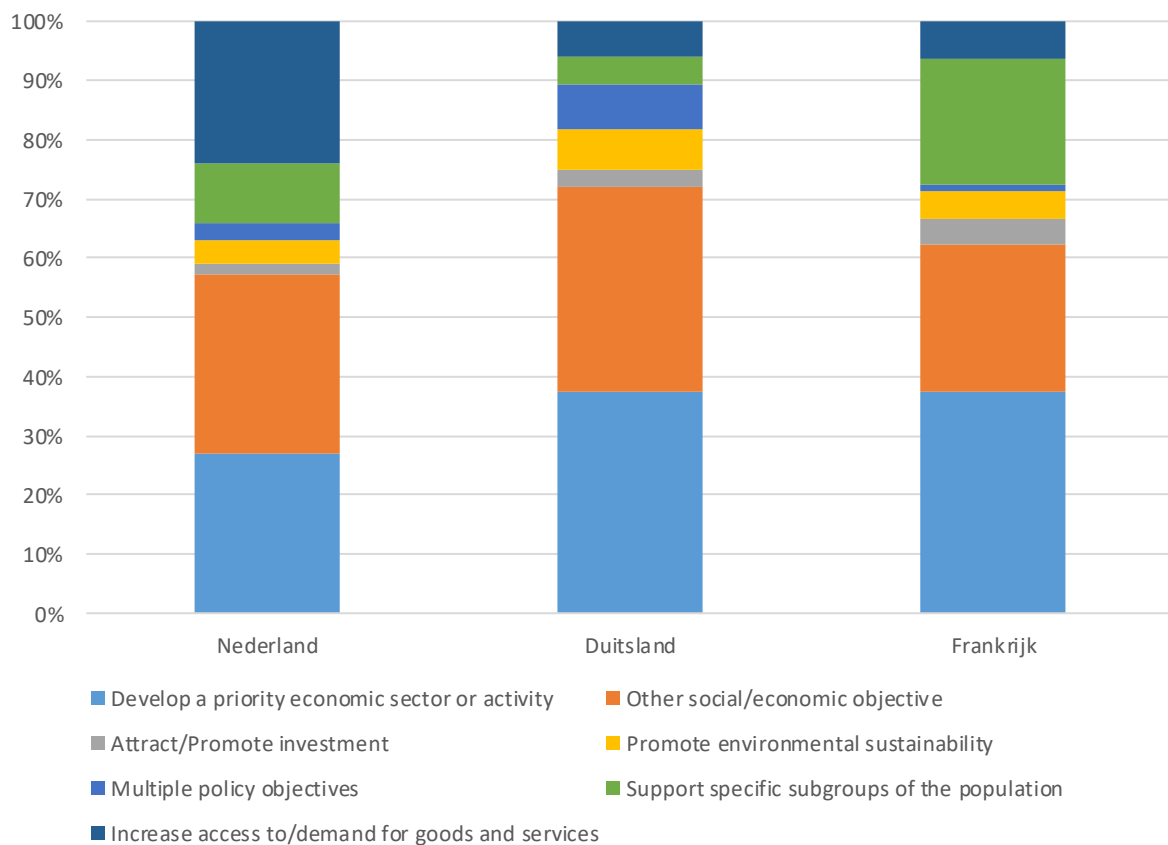


Bron: GTED; (teruggelegde) bijlage 9 voor NL

**Het is lastig om een goede internationale vergelijking te maken van de doelstellingen van fiscale regelingen, doordat veel landen hier niet of zeer beperkt over rapporteren (zie ook Figuur 3.2).**

Figuur 3.7 beperkt zich daarom tot een vergelijking met Duitsland en Frankrijk, twee landen in West-Europa die voor meer dan 90% van hun fiscale regelingen een doelstelling hebben ingevuld. De verschillen zijn niet heel groot. Nederland heeft ten opzichte van Duitsland en Frankrijk wat minder vaak de doelstelling om bepaalde sectoren te ondersteunen. Tegelijkertijd heeft Nederland vaker de doelstelling om de toegang tot producten en diensten te stimuleren. Frankrijk rapporteert relatief vaker het beleidsdoel om bepaalde doelgroepen te ondersteunen.

**Figuur 3.7 fiscale regelingen naar beleidsdoel als % van het budgettair totaal - 2018**



### 3.5 Conclusie

Hoofdstuk 3 kijkt naar de Nederlandse fiscale regelingen vanuit internationaal vergelijkend perspectief, op basis van de GTED-database. Daaruit volgt dat het aantal fiscale regelingen in Nederland iets lager ligt dan het EU- en OESO-gemiddeld, maar hier niet veel vanaf wijkt. De budgettaire impact van de fiscale regelingen is in Nederland wel uitzonderlijk hoog, maar dit wordt vooral gedreven door de fiscale behandeling van pensioenen en de heffingskortingen. Als die buiten beschouwing blijven ligt het budgettaire beslag dicht bij het EU- en OESO-gemiddelde. Qua grondslag en begunstigde wijkt Nederland weinig af van het EU/OESO-gemiddelde. Nederland lijkt verder meer dan gemiddeld te rapporteren over de budgettaire omvang en doelstelling van fiscale regelingen en heeft daarmee meer aandacht voor de verantwoording van fiscale regelingen dan veel andere landen. Een zinvolle vergelijking van de doelstellingen tussen Nederland en het buitenland is lastig, doordat er internationaal relatief weinig wordt gerapporteerd over beleidsdoelstellingen van fiscale regelingen.

## Bijlage 1 nieuwe en afgeschafte fiscale regelingen 2001-2021

| Jaar | Nieuwe regelingen                                                           | Afgeschaft                                                                     |
|------|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| 2001 | Afdrachtvermindering betaald ouderschapsverlof                              | Afschaffing doorstroomvermindering lage lonen                                  |
|      | Afdrachtvermindering arbo-investeringen (non-profit)                        | Saldo vrijstelling ontvangen rente                                             |
|      | Defiscalisering werkaanvaardingspremies                                     | Dividendvrijstelling                                                           |
|      | Persoonsgebonden aftrekpost groen beleggen                                  | Vrijstelling premies Jeugdspaarwet                                             |
|      | Persoonsgebonden aftrekpost durfkapitaal                                    | 45%-tarief                                                                     |
|      | Doorschuiwing stakingswinst mede-ondernemers                                | 20%-tarief                                                                     |
|      | Algemeen heffingsvrij vermogen forfaitair rendement                         | 10%-tarief                                                                     |
|      | Vrijstelling voorwerpen van kunst en wetenschap                             | Invorderingsvrijstelling                                                       |
|      | Vrijstelling vermogen premiespaar- en spaarloonregeling                     | Kostenforfait niet-actieven                                                    |
|      | Doorschuiwing stakingswinst overheidsingrijpen                              |                                                                                |
| 2002 | Afdrachtvermindering voor toetreders                                        |                                                                                |
|      | Heffingskorting voor toetreders                                             |                                                                                |
|      | Filminvesteringsaftrek (FIA)                                                |                                                                                |
|      | Flexibel belonen                                                            |                                                                                |
|      | Arbeidskorting voor ouderen                                                 |                                                                                |
|      | Belastingvrije bonus voor ouderen                                           |                                                                                |
| 2003 |                                                                             | Afschaffing werknemersspaarregelingen (o.a. spaarloon)                         |
|      |                                                                             | Afschaffing feestdagenregeling                                                 |
|      |                                                                             | Afschaffing toetrederskorting                                                  |
|      |                                                                             | Gefaseerde afschaffing afdrachtsvermindering lage lonen                        |
|      |                                                                             | Gefaseerde afschaffing afdrachtsvermindering langdurig werklozen               |
|      |                                                                             | Afschaffing afdrachtsvermindering betaald ouderschapsverlof                    |
|      |                                                                             | Afschaffing willekeurige afschrijving investeringen continentaal plat          |
|      |                                                                             | Afschaffing willekeurige afschrijving gebouwen aangewezen gebieden             |
|      |                                                                             | Afschaffing willekeurige afschrijving immateriële bedrijfsmiddelen             |
|      |                                                                             | Afschaffing heffingskorting groen beleggen                                     |
|      |                                                                             | Afschaffing heffingskorting cultureel beleggen                                 |
|      |                                                                             | Afschaffing heffingskorting sociaal-ethisch beleggen                           |
|      |                                                                             | Afschaffing heffingskorting durfkapitaal                                       |
| 2004 | Introduceren ouderschapsverlofkorting                                       | Afschaffen scholingsaftrek                                                     |
|      | Introduceren aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld (per 2005)     | Afschaffen afdrachtvermindering scholing (non-profit)                          |
|      |                                                                             | Gefaseerd afschaffen verlaagd tarief groene stroom                             |
|      |                                                                             | Afschaffen stimuleringsregeling laagzwavelige brandstoffen                     |
|      |                                                                             | Afschaffen carpoolregeling                                                     |
|      |                                                                             | Afschaffen vrijstelling spaarloon- en premiespaarregeling forfaitair rendement |
| 2005 | Verlaging tarief BPM voor dieselauto's met roetfilter                       | Vervallen dubbel spaarloon                                                     |
|      | Vrijstelling overdrachtsbelasting stedelijke herstructurering               | Vervallen afdrachtvermindering arbo-investeringen                              |
|      |                                                                             | Vervallen willekeurige afschrijving arbo-investeringen                         |
| 2006 | Introductie levensloopverlofkorting                                         |                                                                                |
|      | Vrijstelling accijns biobrandstoffen                                        |                                                                                |
| 2007 | Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid                                    | Afschaffen filmstimuleringsregelingen                                          |
|      | MKB-winstvrijstelling                                                       |                                                                                |
| 2008 | Vrijstelling natuurgrond                                                    |                                                                                |
| 2009 | Participatiebonus                                                           |                                                                                |
| 2010 | Aftrek specifieke zorgkosten                                                | Buitengewone uitgavenregeling                                                  |
|      | Verlaging MRB zeer zuinige auto's                                           | Defiscalisering monumentenvrijstelling overdrachtsbelasting                    |
|      | Verlaging diverse BTW-tarieven                                              | Aanpassing waardering vakantiebonnen                                           |
|      | Innovatiebox                                                                |                                                                                |
|      | Schenk- en erfbelasting eenmalige vrijstelling eigen woning                 |                                                                                |
| 2011 | BPM Vrijstelling nulemissievoertuigen                                       |                                                                                |
|      | MRB Vrijstelling nulemissievoertuigen                                       |                                                                                |
|      | IB/LB Korting op de bijtelling voor nulemissieauto's                        |                                                                                |
| 2012 | Invoering research & development aftrek (RDA)                               | Afschaffen kindertoeslag box 3                                                 |
|      |                                                                             | Afschaffen spaarloonregeling                                                   |
| 2013 | Verlaagd tarief overdrachtsbelasting woningen                               | Afschaffen arbeidskorting voor ouderen                                         |
|      | Aftrek rente en kosten van geldleningen over restschuld vervreemde eigen wo | Afschaffen tariefdifferentiatie tractoren en mobiele werktuigen                |
|      |                                                                             | Afschaffen aftrek levensonderhoud kinderen                                     |
| 2014 | Introductie verlaagd tarief lokaal opgewekte duurzame energie               | Afschaffen (aanvullende) alleenstaande ouderkortingen                          |
|      |                                                                             | Afschaffen ouderschapsverlofkorting                                            |
|      |                                                                             | Afschaffen vrijstelling MRB voor oldtimers                                     |
| 2015 |                                                                             | Afschaffen afdrachtsvermindering onderwijs                                     |
| 2016 |                                                                             | Afschaffen ouderentoeslag forfaitair                                           |
| 2017 |                                                                             | Integratie RDA in WBSO                                                         |
|      |                                                                             | Afschaffen aftrek voor scholingsuitgaven                                       |
|      |                                                                             | Afschaffen aftrek kosten monumentenwoning                                      |
| 2018 |                                                                             | Afschaffen btw-landbouwregeling                                                |
| 2019 |                                                                             | Uitfaseren aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld                     |
|      |                                                                             | Afschaffen BPM teruggaafregeling taxi's                                        |
| 2020 | Introduceren vrijstelling assurantiebelaasting brede weersverzekering       |                                                                                |
| 2021 | Startersvrijstelling overdrachtsbelasting                                   | Afschaffen postcoderoosregeling                                                |