

Erasmus Universiteit
Erasmus School of Economics
Masterscriptie Fiscale Economie

De race naar verduurzaming: een onderzoek naar de bevordering van verduurzaming in de inkomsten- en vennootschapsbelasting

Naam: Lasse Fröberg
Studentnummer: 482219
Begeleider: drs. A.W. de Beer
Tweede beoordelaar: Prof. dr. P. Kavelaars
Datum: 18 januari 2023
Plaats: Rotterdam

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

1. Inleiding	4
1.1. Aanleiding	4
1.2. Probleemstelling	6
1.3. Relevantie.....	7
1.4. Opbouw.....	8
1.5. Afbakening	9
2. Goedkoopmansgebruik en duurzaamheid	10
2.1 Inleiding.....	10
2.2 Goed koopmansgebruik	10
2.2.1 Realiteitsbeginsel	12
2.2.2 Voorzichtigheidsbeginsel	13
2.2.3 Eenvoudsbeginsel.....	14
2.2.4 Samenhang en rangorde tussen de beginselen van goed koopmansgebruik	14
2.3 Bedrijfsmiddel	15
2.4 Categorijsatie verduurzamingsuitgaven	18
2.4.1 Onderhoudsuitgaven.....	18
2.4.2 Verbeteringsuitgaven	19
2.4.3 Moderniseringsuitgaven	21
2.4.4 Problematiek omtrent categorisatie	24
2.4.5 Aanbevelingen rondom de categorisatie van verduurzamingsuitgaven	28
2.5 Problematiek omtrent voorzieningen.....	29
2.5.1 Eisen voor het vorming voorzieningen	29
2.5.2 Voorzieningen voor verduurzamingsuitgaven	31
2.5.3 Voorzieningen voor klimaatgevolgen.....	32
2.5.4 Aanbevelingen rondom voorzieningen en verduurzaming	34
2.6 Deelconclusie.....	36
3 Kwaliteitseisen van wetgeving	38
3.1 Inleiding.....	38
3.2 Nota zicht op wetgeving	38
3.3 Relevante kwaliteitseisen in de nota Zicht op wetgeving	40
3.3.1 Doeltreffendheid en doelmatigheid	40
3.3.2 Subsidiariteit en evenredigheid	40
3.3.3 Onderlinge afstemming.....	44
3.3.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	45
3.4 Deelconclusie.....	46
4. Afschrijving willekeurige milieubedrijfsmiddelen en duurzaamheidsuitgaven	48
4.1 Inleiding.....	48
4.2 Uiteenzetting Vamil.....	48
4.2.1 Algemeen	48
4.2.2 Voorwaarden.....	50
4.2.3 Voordeelpotentie	52
4.3 Toets aan de kwaliteitseisen	55

4.3.1	Doeltreffendheid en doelmatigheid	55
4.3.2	Subsidiariteit en evenredigheid	57
4.3.3	Onderlinge afstemming.....	58
4.3.4	Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	60
4.4	<i>Aanbevelingen</i>	60
4.5	<i>Deelconclusie</i>	63
5.	Investeringsaftrek en duurzaamheid	65
5.1	<i>Inleiding</i>	65
5.2	<i>De Investeringsaftrek</i>	65
5.2.1	De kleinschaligheidsinvesteringsaftrek	66
5.2.2	De milieu-investeringsaftrek	67
5.2.3	De energie-investeringsaftrek	71
5.3.	<i>Toetsing aan de kwaliteitseisen</i>	75
5.3.1	Doeltreffendheid en doelmatigheid	75
5.3.2	Subsidiariteit en evenredigheid	81
5.3.3	Onderlinge afstemming.....	83
5.3.4	Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	87
5.4	<i>Aanbevelingen</i>	89
5.4.1	Aanbevelingen voor MIA en EIA.....	89
5.4.2	Aanbevelingen voor MIA.....	91
5.4.3	Aanbevelingen voor EIA	93
5.5	<i>Deelconclusie</i>	96
6.	Conclusie	100
Bibliografie		107
<i>Jurisprudentielijst</i>		107
<i>Literatuurlijst</i>		108
<i>Besluiten</i>		114
<i>Parlementaire stukken</i>		114
<i>Overige bronnen</i>		115
Bijlage 1: Concept beleidsbesluit verduurzamingsuitgaven		116
Bijlage 2: Rekenkundige uitwerking Vamil toename verdisconteringsvoet.....		119
Bijlage 3: Rekenkundige uitwerking Vamil afname verdisconteringsvoet en afschrijvingstermijn		120
Bijlage 4: Eigen voorstel tot aanpassing van art. 3.47 Wet Inkomstenbelasting 2001		121

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Op 4 april 2022 is een nieuw klimaatrapport van het IPCC, het klimaatpanel van de Verenigde Naties, verschenen.¹ Uit dit rapport blijkt dat de gevolgen van klimaatverandering steeds extremer worden en de tijd voor oplossingen afneemt. Hierdoor neemt de maatschappelijke en politieke druk op de overheid toe om daadkrachtig te reageren. Het vorige IPCC-rapport vormde de aanzet tot het Klimaatakkoord van Parijs. Lidstaten spraken af om de opwarming van de aarde te beperken tot onder de 2 graden Celsius.² Uit het laatste coalitieakkoord blijkt dat Nederland koploper wil zijn in Europa in het tegengaan van de opwarming van de aarde.³ Zo committeert Nederland zich aan 55% CO₂-reductie. Dit wil het kabinet onder andere bereiken door bedrijven in staat te stellen een duurzame omslag te maken. Daarbij benoemt het kabinet expliciet de ambitie om het midden- en kleinbedrijf (hierna: mkb) te helpen verduurzamen, door verduurzaming te stimuleren en regelingen te versimpelen. Het kabinet zet fiscale maatregelen in op het terrein van klimaat met als doel de reductie van CO₂-emissies en het stimuleren van gedragsaanpassingen.⁴ Staatssecretaris van Financiën Van Rij zet het thema 'klimaat' op de eerste plaats van de beleidsprioriteiten.

Duurzaamheid is een ruim begrip. Het Centraal Bureau voor de Statistiek (hierna: CBS) definieert duurzame ontwikkeling als: *“een ontwikkeling die tegemoetkomt aan de levensbehoeften van de huidige generatie, zonder die van de toekomstige generaties te kort te doen. Het gaat hierbij om economische, sociale en leefomgevingsbehoeften.”*⁵ Hieronder valt een schoon milieu. Waar in deze scriptie gesproken wordt over duurzaamheid of verduurzaming, heeft dit betrekking op duurzaamheid en een schoon milieu. Andere vormen van duurzaamheid, zoals maatschappelijk vertrouwen en een hoogopgeleide en gezonde bevolking, worden buiten beschouwing gelaten.

¹ 'Climate Change 2022, Impacts, Adaptation and Vulnerability', Intergovernmental Panel on Climate Change.

² Art. 2, onderdeel a Overeenkomst van Parijs 2016.

³ 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst', Coalitieakkoord 2021 – 2025, par. 2.

⁴ Beleidsprioriteiten Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst, p. 2 en 3.

⁵ CBS, 'Wat is duurzaamheid?', geraadpleegd op 5 mei 2022.

De beoogde verduurzaming kan op verschillende manieren worden gestimuleerd. In de eerste plaats wordt verduurzaming gestimuleerd door positieve prikkels: subsidieregelingen. Mkb-ondernemers met een relatief laag energieverbruik kunnen subsidie krijgen voor het laten opstellen van een advies door een energieadviseur en voor ondersteuning bij de uitvoering van het advies.⁶ Andere voorbeelden zijn de Investeringssubsidie Duurzame Energie en Energiebesparing (ISDE)⁷ en de Stimulering Duurzame Energieproductie en Klimaattransitie (SDE++)⁸. Deze maatregelen zien respectievelijk op het stimuleren van de aanschaf van onder andere zonneboilers en warmtepompen, en op het stimuleren van de productie van duurzame energie en gebruik van CO₂-verminderende technieken.

Subsidieregelingen zijn een eerste manier om verduurzaming te stimuleren. In de tweede plaats is er de instrumentele inzet van belastingwetgeving ('fiscaal instrumentalisme'). Negatieve prikkels die verduurzaming stimuleren, zijn onder andere de energiebelasting en CO₂-heffingen.⁹ Onder fiscaal instrumentalisme valt ook stimulering door middel van positieve prikkels. Zo bevatten de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) en de Wet Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VpB 1969) verschillende regelingen die zijn gericht op het stimuleren van verduurzaming¹⁰.

- Willekeurige afschrijving milieu-bedrijfsmiddelen¹¹ (hierna: Vamil),
- Milieu-investeringsaftrek¹² (hierna: MIA),
- Energie-investeringsaftrek¹³ (hierna: EIA).

Genoemde regelingen, in deze scriptie samen de 'fiscale milieu-investeringsfaciliteiten' genoemd, verlagen de belastbare winst in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Aan de toepassing van Vamil, MIA en EIA zijn voorwaarden verbonden, die per regeling verschillen.

⁶ Subsidieregeling Verduurzaming MKB (SVM), Rijksdienst voor Ondernemend Nederland.

⁷ Investeringssubsidie Duurzame Energie en Energiebesparing, Rijksdienst voor Ondernemend Nederland.

⁸ Stimulering Duurzame Energieproductie en Klimaattransitie (SDE++), Rijksdienst voor Ondernemend Nederland.

⁹ Wet belastingen op milieugrondslag 1995.

¹⁰ Via de schakelbepaling uit art. 8 VpB 1969.

¹¹ Art. 3.31 Wet IB 2001.

¹² Art. 3.42a Wet IB 2001.

¹³ Art. 3.42 Wet IB 2001.

De belastbare jaarwinst wordt bepaald met de regels van goedkoopmansgebruik.¹⁴ Goed koopmansgebruik is een neutraal begrip en naar zijn aard niet instrumentalistisch. Onder goed koopmansgebruik kunnen verduurzamingsuitgaven een verschillende fiscale behandeling krijgen. Daarnaast kunnen onder goed koopmansgebruik fiscale voorzieningen worden gevormd, maar de vraag is of het vormen van voorzieningen voor verduurzamingsuitgaven toegestaan is. Hierdoor kunnen mogelijk knelpunten ontstaan, waardoor verduurzaming fiscaal onaantrekkelijk kan zijn. Goed koopmansgebruik is een dynamisch begrip, waardoor de invulling hiervan samengaat met onduidelijkheid. Dit kan ertoe leiden dat de huidige belastingwetgeving niet geschikt is om de verduurzaming van ondernemingen daadwerkelijk te verwezenlijken.

1.2. Probleemstelling

Deze scriptie behandelt de problematiek binnen de inkomsten- en vennootschapsbelasting van verduurzaming en draagt mogelijke oplossingen aan. De probleemstelling die centraal staat luidt als volgt:

In hoeverre stimuleren de jaarwinstbepalingsregels en de fiscale milieu-investeringsfaciliteiten de verduurzaming van ondernemingen? Welke aanpassingen ter verbetering zijn mogelijk?

Bij de beantwoording van deze probleemstelling worden twee toetsingskaders gebruikt. Ten eerste wordt getoetst of de jaarwinstbepalingsregels volgens goedkoopmansgebruik geschikt kunnen zijn om de verduurzaming van ondernemingen te stimuleren. Wanneer de jaarwinstbepalingsregels volgens goedkoopmansgebruik geschikt zijn, betekent dit dat eventuele knelpunten fiscaal niet-belemmerend zijn bij het stimuleren van verduurzaming. Dit wordt getoetst door te onderzoeken of knelpunten bij verduurzaming kunnen ontstaan. Vervolgens wordt gezocht naar eventuele verbeteringen. Voor dit toetsingskader is gekozen omdat goedkoopmansgebruik een dynamisch begrip is. Dit leidt ertoe dat er geen harde toets

¹⁴ Art. 3.25 Wet IB 2001.

kan plaatsvinden, omdat de invulling niet vast staat. Wel kan gezocht worden naar mogelijke knelpunten bij de huidige invulling van goedkoopmansgebruik.

Ten tweede worden de fiscale milieu-investeringsfaciliteiten getoetst aan een aantal kwaliteitseisen, zoals gesteld in de nota Zicht op wetgeving.¹⁵ De toe te passen relevante kwaliteitseisen zijn:

- Doeltreffendheid en doelmatigheid
- Subsidiariteit en evenredigheid
- Onderlinge afstemming
- Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Dit toetsingskader leidt tot een toets op twee niveaus. Getoetst wordt of de wetgeving het juiste middel is, alsmede of de inhoud van de regeling een passende invulling van de wet is. Op basis van dit oordeel wordt geconcludeerd of de maatregelen voor het doel: 'het stimuleren van verduurzaming', ook daadwerkelijk geschikt zijn. Hierbij komen eventuele gebreken aan het licht en worden aanbevelingen gedaan. Het toetsingskader wordt verder toegelicht in hoofdstuk 3.

1.3 Relevantie

Nederland moet bijdragen aan de bestrijding van klimaatverandering. Verduurzaming is geen keuze, maar een onontkoombaar gevolg van het committeren aan klimaatdoelen. Deze verduurzaming moet in alle lagen van de samenleving worden doorgevoerd, ook het bedrijfsleven. Hieruit vloeit de maatschappelijke relevantie van deze scriptie voort. Het kabinet wil verduurzaming onder andere stimuleren door middel van instrumentele belastingwetgeving.¹⁶ Deze wetgeving moet dan wel geschikt zijn om het nagestreefde doel, verduurzaming van ondernemingen, te bereiken. Zo niet, dan is de gewenste instrumentele belastingwetgeving een dode letter. De wetenschappelijke relevantie vloeit voort uit het feit dat er anno 2022 weinig tot geen onderzoek bestaat die de huidige belastingwetgeving toetst

¹⁵ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 2.

¹⁶ Beleidsprioriteiten Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst, p. 11 en 12.

op geschiktheid voor verduurzaming van ondernemingen. Dit onderzoek kan een opmaat zijn voor verder onderzoek en eventuele verbeteringen van de huidige wetgeving.

1.4 Opbouw

Voor het antwoord op de probleemstelling worden de volgende deelvragen beantwoord.

1. In hoeverre is de fiscale jaarwinstbepaling in overeenstemming met de doelstelling van verduurzaming, hoe kunnen knelpunten worden opgelost?

Voor de beantwoording van deze deelvraag wordt eerst de jaarwinstbepaling op basis van goedkoopmansgebruik kort uiteengezet. Vervolgens worden relevante aspecten binnen goedkoopmansgebruik met betrekking tot verduurzaming besproken. Hieronder valt de behandeling van uitgaven en het vormen van voorzieningen.

2. Welke kwaliteitseisen van wetgeving zijn relevant voor de beantwoording van de probleemstelling?

Uit het antwoord op deze deelvraag wordt duidelijk waarom er gekozen is voor het toetsingskader. Daarnaast wordt fiscaal instrumentalisme uitgelegd en van meerdere kanten belicht.

3. Voldoet de Vamil aan de kwaliteitseisen van wetgeving, bestaan er eventuele knelpunten en hoe kunnen deze worden verholpen?

Eerst wordt de Vamil uiteengezet en besproken, waarna getoetst wordt aan de kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving. Daarna wordt eventuele knelpunten gesignaleerd en aanbevelingen gegeven.

4. Voldoen de MIA en EIA aan de kwaliteitseisen van wetgeving, bestaan er knelpunten en hoe kunnen deze worden verholpen?

Dezelfde aanpak als vermeld bij deelvraag 3 wordt gehanteerd bij de beantwoording van deze deelvraag.

1.5 Afbakening

Dit onderzoek beperkt zich gezien de maximale omvang van deze scriptie tot de invulling van goedkoopmansgebruik, bijkomende winstbepalingsartikelen en de genoemde milieu-investeringsfaciliteiten in de Wet IB 2001, inclusief doorwerking naar de Wet VpB 1969. Eventuele andere faciliteiten in de inkomstenbelasting, de aftrek speur- en ontwikkelingswerk¹⁷ en faciliteiten in de Wet VpB 1969, blijven buiten beschouwing. Daarnaast richt dit onderzoek zich alleen op ondernemers. Verduurzaming door particulieren wordt niet behandeld. Tevens is dit onderzoek beperkt tot de behandeling van nationale situaties. Bovendien besteedt dit onderzoek geen aandacht aan de beoordeling van subsidieregelingen, zoals de ISDE en de SDE++. Daarnaast worden milieuheffingen en CO₂-heffingen buiten beschouwing gelaten.

¹⁷ Art. 3.77 Wet IB 2001

2. Goedkoopmansgebruik en duurzaamheid

2.1 Inleiding

Om verduurzaming te bewerkstelligen kunnen ondernemers investeren in duurzame bedrijfsmiddelen. In dat geval doen zij uitgaven ten behoeve van de verduurzaming van hun onderneming: verduurzamingsuitgaven. Hierbij worden zij geconfronteerd met verschillende fiscale aspecten, zoals de behandeling van deze verduurzamingsuitgaven bij de jaarwinstbepaling op basis van goed koopmansgebruik. Dit wordt in dit hoofdstuk behandeld door eerst uiteen te zetten wat goed koopmansgebruik inhoudt en het begrip ‘bedrijfsmiddel’ te definiëren. Wanneer deze basis is gelegd wordt de problematiek omtrent de classificatie van verduurzamingsuitgaven behandeld, waarna aanbevelingen worden gedaan. Hierna wordt het begrip voorziening gedefinieerd en wordt de problematiek rondom voorzieningen en verduurzaming behandeld, waarna wederom aanbevelingen worden gedaan tot het oplossen van deze problematiek. Ten slotte wordt afgesloten met een deelconclusie, waarbij de eerste deelvraag van deze scriptie wordt beantwoord.

2.2 Goed koopmansgebruik

Om heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting mogelijk te maken is het noodzakelijk dat het heffingsobject wordt gedefinieerd. Bij heffing over winst uit onderneming betreft dit het begrip ‘winst’. De totaalwinst wordt gedefinieerd als ‘het bedrag van de gezamenlijke voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit onderneming’.¹⁸ Deze totaalwinst wordt verdeeld met het jaarwinstbegrip. Jaarwinst is ‘de in een kalenderjaar genoten winst volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst’.¹⁹ Goed koopmansgebruik kent een dynamische invulling zonder wettelijke definitie. Deze dynamische invulling kent de volgende drie voordelen:

¹⁸ Art. 3.8 Wet IB 2001 en art. 8 Wet VpB 1969.

¹⁹ Art. 3.25 Wet IB 2001.

- De ondernemer krijgt grotere vrijheid bij de jaarwinstbepaling. Goed koopmansgebruik dwingt geen systeem van winstberekening af, maar geeft de ondernemer de keuze om zelf een systeem van winstberekening te kiezen. Bij de keuze van een systeem wordt als norm gesteld dat een ondernemer moet handelen zoals 'een goede en nauwgezette koopman doet bij het opmaken van zijn balans'.²⁰
- Het jaarwinstbegrip ontwikkelt zich door rechtspraak en praktijk. Hierdoor wordt het begrip beïnvloed door de bedrijfseconomische ontwikkelingen.²¹
- Het jaarwinstbegrip is ontvankelijk voor maatschappelijke ontwikkelingen.²²

Doordat goed koopmansgebruik geen wettelijke definitie heeft ligt de ontwikkeling van het begrip bij de rechtspraak. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een winstbepalingsstelsel geoorloofd is, wanneer het in overeenstemming is met de geldende bedrijfseconomische inzichten.²³ Wanneer sprake is van strijdigheid met een van de beginselen van de wet, een wettelijke bepaling of de opzet van de wet, moeten bedrijfseconomische normen opzijgeschoven worden.²⁴ Deze uitzonderingen hebben een algemeen karakter, waardoor bedrijfseconomische inzichten niet altijd doorslaggevend zijn voor goed koopmansgebruik. De commerciële en fiscale jaarwinstbepaling hebben verschillende doelstellingen. De commerciële winstbepaling heeft als doel het verantwoord kunnen oordelen over het gevoerde financiële beleid van een onderneming. De fiscale winstbepaling heeft als doel de belastbare winst te bepalen waarover de verplichting tot het betalen van inkomsten- of vennootschapsbelasting ontstaat.²⁵ Deze verschillende doelen leiden tot een ander winstbegrip, waar bij bepaling van de commerciële winst een zo groot mogelijke objectiviteit wordt nagestreefd. Bij de fiscale winstbepaling is ruimte voor elementen als voorzichtigheid en eenvoud en instrumentalistische regelingen. Goed koopmansgebruik geeft deze ruimte op bijvoorbeeld het gebied van voorzichtigheid en eenvoud en is daarmee een autonoom fiscaal begrip.²⁶

²⁰ Kamerstukken II 1948/49, 1 251, nr. 3, p. 9.

²¹ Handelingen I 1950/1951, 1 251, p. 62.

²² Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 106.

²³ HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, *BNB 1957/208*.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.17.C.

²⁶ Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.16.B.a.

Uit arresten van de Hoge Raad kan worden opgemaakt worden dat drie hoofdbeginselen ten grondslag liggen aan goed koopmansgebruik.²⁷ Dit betreffen het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Deze beginselen worden hierna besproken.

2.2.1 Realiteitsbeginsel

Op grond van het realiteitsbeginsel worden baten en lasten toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben. Hierbij geldt *substance over form*. Dit houdt in dat de materiële werkelijkheid, en dus niet de formeel-juridische werkelijkheid, beslissend is.²⁸ Een deelbeginsel van het realiteitsbeginsel is het veroorzakingsbeginsel. Opbrengsten die in een bepaald jaar wordt gerealiseerd dienen in het fiscale resultaat van dat jaar te worden betrokken.²⁹ Uitgaven die in een bepaald jaar zijn veroorzaakt moeten ten laste worden gebracht van dat jaar.³⁰ Door middel van een uitstelpost worden vooruitbetaalde kosten en ontvangsten overgebracht naar het jaar waarop zij betrekking hebben. Kosten die op een jaar betrekking hebben, maar in een later jaar pas tot een uitgave leiden, worden door middel van een voorziening³¹ ten laste van het jaar gebracht waarop zij betrekking hebben. Het veroorzakingsbeginsel als onderdeel van het realiteitsbeginsel gaat kunstmatige winstverschuivingen tegen. Een ondernemer kan niet willekeurig winsten of verliezen laten neerslaan in het jaar waar het fiscaal voordelig is. Bij transacties die meerdere boekjaren beslaan leidt het veroorzakingsbeginsel tot enige onduidelijkheid. Uit *BNB 1957/208*³² blijkt dat het uiterlijke tijdstip van winstneming gelijk is aan het jaar waarin de goederen zijn afgeleverd, alsmede de vordering op de koper volwaardig is. Vervolgens blijkt uit *BNB 1959/304*³³ dat het moment van levering aan de afnemer beslissend is. Winstneming op het moment van ontvangst van de koopsom is dus strijdig met goed koopmansgebruik.

²⁷ Zo heeft de Hoge Raad onlangs de beginselen nog expliciet genoemd in HR 25 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:312, *V-N 2022/11.6.*, r.o. 5.4.5.

²⁸ Doornebal, *NTR 2003/469*.

²⁹ HR 7 juni 1961, ECLI:NL:HR:1961:AX8246, *BNB 1961/314*.

³⁰ HR 8 april 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3230, *BNB 1953/146*.

³¹ Zie paragraaf 2.5 voor de behandeling van voorzieningen.

³² HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, *BNB 1957/208*

³³ HR 17 juni 1959, ECLI:NL:HR:1959:EY0900, *BNB 1959/304*.

Een ander deelbeginsel van het realiteitsbeginsel is het matchingbeginsel. Hieruit volgt dat uitgaven waar mogelijk ten laste moeten worden gebracht in de periode waarin de opbrengsten, met betrekking tot die uitgaven, worden verantwoord. Hiervoor moet de kans op opbrengsten en het verband tussen de uitgaven en die opbrengsten voldoende groot zijn.³⁴ Indien uitgaven niet kunnen worden toegerekend aan de opbrengsten, vindt toerekening plaats op grond van de aard van de uitgaven.³⁵ Douma en Lubbers geven drie criteria waaraan volgens hen moet worden voldaan, om kosten op grond van het matchingbeginsel te activeren:³⁶

- Er moet sprake zijn van duidelijk aanwijsbare uitgaven.
- Er moet een nauw verband bestaan tussen de uitgaven en bepaalde opbrengsten.
- Het moet waarschijnlijk zijn dat die opbrengsten zullen worden gegenereerd.

De eerste eis leidt volgens de auteurs zelden tot problemen, omdat de uitgaven normaliter een duidelijk gegeven zijn. De tweede eis houdt in dat er zowel een 'direct' verband tussen de kosten en de opbrengsten moet bestaan, maar dat dit verband ook 'sterk' moet zijn. Dit wordt afgeleid uit jurisprudentie waar een onvoldoende direct verband bestond tussen de kosten en de opbrengsten.³⁷ Indien geen nauw verband bestaat, dwingt het matchingbeginsel niet tot activering van de kosten. Betreft dit geen nauw verband, maar wel een verband, dan biedt goed koopmansgebruik een keuze tot activering. Bij de derde eis is niet de omvang van de opbrengsten van belang, maar slechts de omstandigheid dat opbrengsten zich voordoen. Wanneer het niet waarschijnlijk is dat opbrengsten zich voordoen, kan het matchingbeginsel niet dwingend worden toegepast, maar kan wel gekozen worden voor activering van de kosten.

2.2.2 Voorzichtigheidsbeginsel

Uit het voorzichtigheidsbeginsel vloeit voort dat winsten worden verantwoord in het jaar waarin ze werkelijk zijn behaald en dat verliezen mogen worden genomen voordat zij zijn

³⁴ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.25 Wet IB 2001, aant. 3.3.

³⁵ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.25 Wet IB 2001, aant. 3.3.

³⁶ Douma en Lubbers, *WFR 2002/111*, par. 2.2.

³⁷ HR 11 maart 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4917, *BNB 1992/170*.

gerealiseerd. Rekening moet worden gehouden met het realisatiebeginsel als begrenzing van het voorzichtigheidsbeginsel. Winstneming mag niet verder worden uitgesteld dan tot het jaar waarin de winst daadwerkelijk wordt gerealiseerd. Essers benoemt dat het realisatiebeginsel daarmee een deelbeginsel is van het voorzichtigheidsbeginsel.³⁸

2.2.3 Eenvoudsbeginsel

Het eenvoudsbeginsel houdt in dat een winstbepalingsmethode praktisch hanteerbaar en controleerbaar moet zijn. Hiermee wordt bedoeld dat een methode, rekening houdend met de aard en omvang van de betreffende onderneming, niet te gecompliceerd mag zijn.³⁹ Belangrijk is dat ook de fiscus zich kan beroepen op het eenvoudsbeginsel, wanneer een stelsel te gecompliceerd is om te controleren.⁴⁰

2.2.4 Samenhang en rangorde tussen de beginselen van goed koopmansgebruik

Het hangt van de feiten en omstandigheden af welk beginsel van goed koopmansgebruik prevaleert. In de literatuur bestaat discussie of er een vaste rangorde bestaat tussen de beginselen. Doornebal ziet een rangorde en stelt dat het wenselijk is om orde te scheppen in het geheel van beginselen die een rol spelen bij de invulling van goed koopmansgebruik.⁴¹ Dit voorkomt volgens hem dat goed koopmansgebruik degradeert tot een *“grabbelton, waaruit iedere belanghebbende (hetzij belastingplichtige, hetzij fiscus) het beginsel kan opdiepen dat hem in de gegevens omstandigheden het beste uitkomt.”*⁴² Op deze opvatting van Doornebal is kritiek.⁴³ Bruijsten benoemt, mijns inziens terecht, dat indien een rangorde gewenst zou zijn, het op grond van het legaliteitsbeginsel aan de wetgever is om dit in de wet op te nemen.⁴⁴ Bij het codificeren van de beginselen van goed koopmansgebruik, of het aanmerken van een rangorde, zou goed koopmansgebruik een ander karakter krijgen. Door het dynamische karakter van goed koopmansgebruik is het onderhevig aan de tijdsgeest en nieuwe ontwikkelingen. Deze ontwikkelingen kunnen ertoe leiden dat op enig tijdstip een

³⁸ Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.16.B.b3.

³⁹ Doornebal, *NTFR 2003/469*.

⁴⁰ Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.16.B.b1.

⁴¹ Doornebal, *NTFR 2003/469*.

⁴² Ibid.

⁴³ Bijvoorbeeld Berkhout en Van der Heijden, *FED 2003/242* en Meussen, *TFO 2003/139*.

⁴⁴ Bruijsten, *WFR 2005/450*.

beginsel belangrijker kan worden geacht dan een ander beginsel, terwijl dit op een later tijdstip anders kan zijn. Vast staat dat een beginsel op ieder moment voorrang kan krijgen boven een ander beginsel.⁴⁵ Dat dit afhangt van de feiten en omstandigheden doet weliswaar af aan het rechtszekerheidsbeginsel, maar dit is mijns inziens onoverkomelijk bij een gewenste dynamische invulling van goed koopmansgebruik. Hierbij acht ik de aanwezigheid van een dynamische invulling belangrijker dan een verbetering van de rechtszekerheid. Wanneer goed koopmansgebruik gecodificeerd zou worden, zou een gewenste verandering slechts kunnen plaatsvinden door wetswijziging. Dit is tijdrovend waarbij de geldende wetgeving altijd achter zal lopen bij de op dat moment maatschappelijke en bedrijfseconomische inzichten.

2.3 Bedrijfsmiddel

Om verschillende redenen is het van belang om de definitie van ‘bedrijfsmiddel’ vast te stellen. Een goed dat kwalificeert als ‘bedrijfsmiddel’ wordt anders gewaardeerd dan wanneer sprake is van ‘voorraad’. Daarnaast wordt op bedrijfsmiddelen op grond van het matchingsbeginsel afgeschreven.⁴⁶ Voorraad dient daarentegen jaarlijks te worden gewaardeerd. Bovendien is de later te behandelen investeringsaftrek uitsluitend van toepassing op investeringen in bedrijfsmiddelen. In deze paragraaf wordt een basis gelegd voor de behandeling van de problematiek rond bedrijfsmiddelen.

Uit jurisprudentie blijkt dat bedrijfsmiddelen goederen zijn, welke voor de uitoefening van een bedrijf worden gebruikt, in tegenstelling tot de goederen die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve als bestemd voor de omzet in het bedrijf aanwezig zijn.⁴⁷ Daarnaast is overwogen dat bedrijfsmiddelen onderdeel zijn van het vaste kapitaal van het bedrijf.⁴⁸ Dit in tegenstelling tot goederen die bestemd zijn voor de omzet, die onderdeel zijn van het vlottend kapitaal. Dit komt overeen met de huidige definitie van een bedrijfsmiddel, opgenomen in art. 3.30 Wet IB 2001; *“goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt”*. In het woord ‘gebruikt’ ligt een zekere mate van duurzaamheid besloten. In tegenstelling tot

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld HR 17 november 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1054, *BNB 1958/8* en HR 28 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6391, *BNB 2011/85*, waar het eenvoudigsbeginsel prevaleerde boven het matchingbeginsel.

⁴⁶ Essers, ‘Cursus Belastingrecht’, IB.3.2.19.A.a1.

⁴⁷ HR 11 februari 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3178, *BNB 1953/72*.

⁴⁸ HR 11 maart 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3490, *BNB 1953/119*.

voorraad, gaat een bedrijfsmiddel meerdere productieprocessen mee. Uit jurisprudentie blijkt dat pas van een bedrijfsmiddel kan worden gesproken als een goed tenminste één jaar nutsprestaties levert.⁴⁹ Dit lijkt een ander criterium te zijn dan dat het goed meer dan één productieproces mee gaat, aangezien een productieproces korter kan duren dan één jaar. Volgens Essers komt echter geen principiële betekenis toe aan dit verschil voor het begrip 'bedrijfsmiddel'. De regel uit de jurisprudentie vloeit volgens hem voort uit praktische toepasbaarheid.⁵⁰

Om te kwalificeren als bedrijfsmiddel moet sprake zijn van een 'goed'. Hieronder vallen materiële goederen in de civielrechtelijke betekenis, zoals gebouwen, machines en inventarissen, maar ook immateriële goederen, zoals goodwill, vergunningen en octrooien.⁵¹ Een goed hoeft niet een naar verkeersopvattingen individualiseerbaar geheel te zijn, zoals in het civiele recht wel het geval is. Zo kan van een pand in gesplitst gebruik een afzonderlijke etage fiscaal een zelfstandig bedrijfsmiddel zijn, terwijl dit naar civiel recht geen zelfstandig goed is.⁵² Wel is vereist dat het goed een zekere zelfstandige functie binnen het bedrijf heeft.⁵³ Hieruit rijst de vraag of een goed dat met een ander goed verbonden is tezamen een geheel vormt en kwalificeert als één goed, of dat elk goed afzonderlijk moet worden geactiveerd. Dit is van belang voor de later in deze scriptie te behandelen onderhouds-, vervangings- en moderniseringsuitgaven, willekeurige afschrijving en de investeringsaftrek.

Het antwoord op de vraag naar 'afzonderlijke activering' kan gedeeltelijk worden gevonden in de jurisprudentie. De desbetreffende jurisprudentie is erg casuïstisch, echter kunnen hier wel enkele vaste lijnen uit worden gehaald. Zo zijn grond en opstal samen één bedrijfsmiddel.⁵⁴ Dit is mijns inziens niet in lijn met de economische realiteit. Een opstal kent normaliter een kortere levensduur dan grond. Naar mijn mening is economisch gezien sprake van meerdere bedrijfsmiddelen, maar fiscaal wordt deze economische interpretatie niet gevolgd en is sprake van één bedrijfsmiddel.

⁴⁹ Bijvoorbeeld HR 7 december 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3949, *BNB 1989/119* en HR 19 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4895, *BNB 1992/228*.

⁵⁰ Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.18.E.c1.

⁵¹ HR 11 februari 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3178, *BNB 1953/72*.

⁵² Essers, 'Cursus belastingrecht', IB.3.2.18.E.a2.

⁵³ HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5615, *BNB 1994/178*.

⁵⁴ Zie HR 13 december 1961, ECLI:NL:HR:1962:AX8067, *BNB 1962/294*.

Sommige goederen zijn meerdere productieprocessen van nut, maar worden niet geactiveerd. De hierop betrekende kosten worden direct ten laste van de winst gebracht.⁵⁵ Dit betreffen voorwerpen van 'geringe waarde', die normaliter als bedrijfsmiddel gekwalificeerd dienen te worden. Of een voorwerp 'geringe waarde' heeft hangt af van zowel de aard en waarde van het goed, als van de omvang van de onderneming.⁵⁶ Indien de uitgaven in verband met het desbetreffende goed, gezien de omvang van de onderneming, van ondergeschikt belang zijn, kunnen de uitgaven direct ten laste van de winst worden gebracht. Hierbij wordt het redelijke inzicht van de ondernemer gevolgd. Een uitzondering is het complex van voorwerpen van geringe waarde dat samen één bedrijfsmiddel kan vormen.⁵⁷ Essers merkt in navolging van Stevens op dat de regeling voor voorwerpen van geringe waarde overbodig is, omdat het eenvoudsbeginnsel tot hetzelfde resultaat leidt. Hierbij kan mijns inziens de kanttekening worden gemaakt dat de regeling leidt tot duidelijkheid voor ondernemers en dus tot meer rechtszekerheid.⁵⁸

Gebruiksrechten kwalificeren normaliter niet als bedrijfsmiddelen wanneer de tegenprestatie bestaat uit periodieke betalingen. Dit is anders wanneer het belang van het goed de ondernemer volledig aangaat. Dit houdt in dat dat alle voor- en nadelen voortkomend uit een goed, voor rekening komen van de gebruiker, terwijl deze gebruiker niet de juridische eigendom heeft.⁵⁹ De ondernemer beschikt dan over de economische eigendom en hierdoor is het goed zelf, dus niet het gebruiksrecht, een bedrijfsmiddel voor de ondernemer. Een andere situatie ontstaat wanneer een ondernemer bijvoorbeeld een pand huurt en hieraan verbeteringen aanbrengt die opgaan in de onroerende zaak. Nu heeft de ondernemer niet de economische eigendom en kan in beginsel geen sprake zijn van een bedrijfsmiddel.⁶⁰ Wel kan de investering een 'economisch goed' betreffen. Dit houdt in dat een ondernemer dusdanig belangrijke investeringen in het gehuurde heeft gedaan, dat het huurrecht door de investeringen een bijzondere waarde krijgt.⁶¹ Hierdoor ontstaan geen verschillen voor

⁵⁵ Art. 3.30, lid 4 Wet IB 2001.

⁵⁶ Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.18.E.c2.

⁵⁷ Besluit van 25 juli 1995, nr. DB95/2229U.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.18.E.f2.l.

⁶⁰ HR 14 juni 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4394, *BNB 1972/166*.

⁶¹ Besluit van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, onderdeel 2.7.

uitwerking van de investeringsaftrek tussen de situatie waar een eigenaar investeert in een onroerende zaak en de situatie waarin een huurder dat doet. De investeringsaftrek volgt het regime van het achterliggende goed waarin is geïnvesteerd. Er wordt dus door het economische goed heen gekeken.⁶²

Uitgaven met betrekking tot bedrijfsmiddelen komen op enig moment ten laste van de winst. Bij nieuwe bedrijfsmiddelen worden de desbetreffende uitgaven geactiveerd en door middel van afschrijvingen ten laste van de winst gebracht. Hierbij is de periode waarin het gebruik van het bedrijfsmiddel economische voordelen oplevert, de economische levensduur, beslissend. Bij bestaande bedrijfsmiddelen worden uitgaven met betrekking tot bedrijfsmiddelen niet altijd geactiveerd. De vraag of er sprake is van onderhoud of verbetering bepaalt het tijdstip van de aftrek of de periode waarin de uitgaven ten laste van de winst worden gebracht. In de volgende paragraaf wordt uiteengezet hoe dit uitwerkt.

2.4 Categorisatie verduurzamingsuitgaven

2.4.1 Onderhoudsuitgaven

Het onderscheid tussen onderhouds- en verbeteringsuitgaven kan niet rechtstreeks worden ontleend aan een wettelijke bepaling. De Hoge Raad omschrijft onderhoudsuitgaven als uitgaven die dienen om een bedrijfsmiddel in bruikbare staat te houden en aldus achteruitgang of verval te voorkomen.⁶³ Daarnaast vallen hieronder ook uitgaven die dienen om het bedrijfsmiddel in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen.⁶⁴ Of sprake is van achteruitgang wordt beoordeeld vanuit de oorspronkelijke staat bij stichting of latere verbetering van het bedrijfsmiddel. Dit is een bouw- en installatietechnische beoordeling.⁶⁵

In beginsel worden onderhoudsuitgaven direct ten laste van de winst gebracht. Dit volgt uit matchingbeginsel. Gesteld kan worden dat onderhoudsuitgaven die de achteruitgang als het

⁶² Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.18.E.f3.l.

⁶³ HR 17 maart 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2422, *BNB 1955/140*.

⁶⁴ HR 23 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5635, *BNB 1994/165*.

⁶⁵ HR 7 oktober 1998, nr. 31 810, ECLI:NL:HR:1998:AA2312, *BNB 1998/413*.

gevolg van gebruik in het verleden te niet doen dienen te worden geactiveerd.⁶⁶ De onderhoudsuitgaven fungeren als tegenhanger van de afschrijvingen, omdat het onderhoud leidt tot een herstel van de opgetreden slijtage. Dit is echter strijdig met het matchingbeginsel, waardoor onderhoudsuitgaven direct ten laste van de winst worden gebracht.⁶⁷ Daarnaast leidt het onderhoud niet tot volledig herstel van het bedrijfsmiddel. Ondanks dat een bedrijfsmiddel goed wordt onderhouden, kan een bedrijfsmiddel zowel een lagere marktwaarde als een lagere productiewaarde voor de onderneming krijgen.⁶⁸

Uit jurisprudentie volgt dat er verschillende gevallen zijn waarbij het niet mogelijk is onderhoudsuitgaven direct ten laste van de winst te brengen. Hieronder valt onderhoud dat wordt verricht om een aangekocht bedrijfsmiddel gebruiksklaar te maken. De onderhoudsuitgaven zijn dan onderdeel van de aanschaffingskosten.⁶⁹ Indien uitgaven zien op vernieuwing van een onderdeel van een aangekocht bedrijfsmiddel dat reeds gebruikt is, waarbij deze kosten niet in verhouding staan tot de aanschaffkosten van het aangekochte bedrijfsmiddel, kunnen deze uitgaven evenmin direct ten laste van de winst worden gebracht. De uitgaven komen daarbij niet voort uit het gebruik van het bedrijfsmiddel nadat het door de ondernemer verworven is.⁷⁰ Verder kunnen onderhoudsuitgaven niet direct ten laste van de winst worden gebracht indien eerder een voorziening of kostenegalisatiereserve is gevormd voor het onderhoud. De uitgaven dienen dan ten laste van de voorziening of kostenegalisatiereserve te worden geboekt. Bovendien kunnen onderhoudsuitgaven niet direct ten laste van de winst worden gebracht wanneer in de jaarlijkse afschrijving rekening is gehouden met versnelde veroudering van sommige componenten van een bedrijfsmiddel. De onderhouds- c.q. vervangingskosten die hierop zien, dienen te worden geactiveerd.⁷¹

2.4.2 Verbeteringsuitgaven

Zoals eerder vermeld wordt het onderscheid tussen onderhouds- en verbeteringsuitgaven niet gemaakt op basis van een wettelijke bepaling. Verbeteringsuitgaven zijn door de Hoge

⁶⁶ Van der Heijden, *TFO 2019/165.1*, par. 3.3.

⁶⁷ Bruijsten en Doornebal, *WFR 2013/1212*, par. 3.1.

⁶⁸ Zie onder andere HR 28 november 2003, ECLI:NL:HR:2003:AN9073, *BNB 2004/77*.

⁶⁹ HR 19 november 1958, ECLI:NL:HR:1958:AY0704, *BNB 1959/6*.

⁷⁰ HR 12 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4017, *BNB 1989/157*.

⁷¹ HR 2 maart 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2414, *BNB 1955/132*.

Raad omschreven als kosten die een wezenlijke verandering aan het bedrijfsmiddel aanbrengen, waarbij het naar inrichting, aard of omvang een wijziging ondergaat.⁷² Wederom wordt vergeleken met de oorspronkelijke staat, dan wel een eerdere verbetering van het bedrijfsmiddel. Er dient te worden gekeken naar de aard van de werkzaamheden en beoordeeld te worden in hoeverre deze gediend hebben om het bedrijfsmiddel te herstellen (onderhoud), dan wel een 'wezenlijke verandering' hebben aangebracht waardoor het bedrijfsmiddel een wijziging heeft ondergaan (verbetering). Dit alles hangt af van de feiten en omstandigheden en de inrichting, aard en omvang van het bedrijfsmiddel. Belangrijk is dat gekeken wordt naar het gehele bedrijfsmiddel en niet slechts naar het onderdeel van het bedrijfsmiddel waaraan de werkzaamheden plaatsvinden. Een onderdeel van een bedrijfsmiddel kan een verandering ondergaan, maar dit betekent niet per definitie dat het gehele bedrijfsmiddel daarmee is verbeterd.⁷³

De Hoge Raad heeft meerdere benaderingen gevolgd om te beoordelen of sprake is van een verbetering. Voorbeelden hiervan zijn gevallen waarbij de netto-opbrengst toeneemt of wanneer de capaciteit wordt verhoogd of de kwaliteit wordt verbeterd.⁷⁴ Daarnaast is sprake van verbetering indien de uitgaven leiden tot verhoging van de jaarlijkse nutsprestaties en tot verlenging van de levensduur.⁷⁵

Het matchingbeginsel eist toerekening van de uitgaven aan de periode waarin zij economisch nut opleveren.⁷⁶ Dit betekent dat verbeteringsuitgaven niet direct ten laste van de winst mogen worden gebracht. De uitgaven worden geactiveerd en toegevoegd aan de boekwaarde van het bedrijfsmiddel. Door middel van afschrijvingen op dit bedrijfsmiddel worden de uitgaven ten laste van de winst gebracht. Hierop bestaan uitzonderingen, zoals de nog te behandelen afschrijvingsbeperking in art. 3.30a Wet IB 2001.⁷⁷

⁷² HR 24 april 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1629, *BNB 1957/190*.

⁷³ HR 5 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL1957, *V-N 2010/12.12*.

⁷⁴ HR 16 april 1958, ECLI:NL:HR:1958:AY1818, *BNB 1958/178* en HR 3 oktober 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX0116, *BNB 1980/231*.

⁷⁵ HR 27 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3319, *BNB 1998/16*.

⁷⁶ Zie par. 2.2.1.

⁷⁷ Zie par. 2.4.4.3.

2.4.3 Moderniseringsuitgaven

Naast onderhoudsuitgaven en verbeteringsuitgaven bestaat een derde categorie, die ik hierna benoem als ‘moderniseringsuitgaven’. Dit betreffen uitgaven waarbij sprake is van vervanging, maar tegelijkertijd ook van een zekere vernieuwing. ‘Vervanging’ houdt in dat een bedrijfsmiddel vervangen wordt vanwege het verval van het bedrijfsmiddel. In plaats van herstel van de achteruitgang wordt dus een nieuw bedrijfsmiddel aangeschaft. ‘Vernieuwing’ houdt in dat het vervangen bedrijfsmiddel op technisch vlak moderner is en relatief meer nutprestaties levert, waarbij geen sprake is van een ‘wezenlijke verandering’. Moderniseringsuitgaven hebben dus kenmerken van onderhouds- en verbeteringsuitgaven. Onder omstandigheden kunnen deze uitgaven gedeeltelijk direct ten laste van de winst worden gebracht en gedeeltelijk bij de boekwaarde van het bedrijfsmiddel worden geactiveerd.⁷⁸

De beoordeling of sprake is van onderhoudsuitgaven als in paragraaf 2.4.1, verbeteringsuitgaven als in paragraaf 2.4.2 of moderniseringsuitgaven, is complex. Uit *BNB 1980/231*⁷⁹ volgt dat indien de uitgaven een bedrijfsmiddel beter dienstbaar maken aan de onderneming, de uitgaven die identiek herstel te boven gaan moeten worden geactiveerd als verbeteringsuitgaven. De uitgaven die zien op identiek herstel worden direct ten laste van de winst gebracht als onderhoudskosten. Het uitvoeren van achterstallig onderhoud op het gemoderniseerde onderdeel kan door de modernisering namelijk achterwege blijven.⁸⁰ Indien sprake is van een ‘wezenlijke verandering’ dienen echter alle uitgaven te worden geactiveerd, op grond van het matchingbeginsel. Hieronder volgt een schematisch overzicht ter verduidelijking:

⁷⁸ HR 24 april 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1629, *BNB 1957/190*.

⁷⁹ HR 3 oktober 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX0116, *BNB 1980/231*.

⁸⁰ Van Soest, *WFR 1970/509*.

<i>Categorie</i>	<i>Karakter</i>	<i>Hoofdregel</i>
Onderhoudsuitgaven	Achteruitgang en verval van een bedrijfsmiddel wordt voorkomen.	Uitgaven direct ten laste van de winst brengen.
Moderniseringsuitgaven	Het bedrijfsmiddel wordt vervangen vanwege achteruitgang en dit gaat gepaard met vernieuwing waardoor het bedrijfsmiddel moderner is en meer nutprestaties levert. Er is geen sprake van een 'wezenlijke verandering'.	Uitgaven worden deels direct ten laste van de winst gebracht en deels geactiveerd.
Verbeteringsuitgaven	Het bedrijfsmiddel ondergaat een 'wezenlijke verandering' en wordt verbeterd.	Uitgaven dienen worden te geactiveerd.

Figuur 1: Schematisch overzicht verschillende uitgaven.

Wanneer sprake is van een 'wezenlijke verandering' is lastig vast te stellen. Duidelijk is dat de vervanging van versleten onderdelen van een gebouw door gelijkwaardige moderne onderdelen niet leidt tot een 'wezenlijke verandering'.⁸¹ Berkhout merkt op dat de Hoge Raad in *BNB 1998/413*⁸² de gebruikelijke bouw- en installatietechnische benadering kiest en veronachtzaamt of het bedrijfsmiddel 'sneller, hoger of sterker' is.⁸³ Van der Heijden benoemt vervolgens dat aangesloten wordt bij een functionele invalshoek.⁸⁴ Dit houdt in dat wordt gekeken of de functie van het hetgeen waaraan werkzaamheden worden verricht behouden blijft, ondanks dat er sprake is van vervanging. Volgens hem zal sprake zijn van modernisering indien de uitgaven hebben geleid tot de vervanging van een onderdeel, waardoor het bedrijfsmiddel beter dienstbaar is geworden in bouw- en installatietechnische

⁸¹ Van Soest, *WFR 1970/509*.

⁸² HR 7 oktober 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2312, *BNB 1998/413*.

⁸³ Berkhout, *NTFR 2013/982*.

⁸⁴ Van der Heijden, *TFO 2019/165.1*, par. 3.4.

zin dan in de oorspronkelijke staat. Hij geeft als voorbeeld dat het vervangen van een cv-ketel uit 2010 door een cv-ketel uit 2019 ertoe leidt dat het onderdeel beter dienstbaar is aan het bedrijfsmiddel en dus sprake van modernisering. Dit betreft dus geen ‘wezenlijke verandering’. De desbetreffende uitgaven kunnen direct ten laste van de winst worden gebracht, voor zover zij niet meer bedragen dan nodig was geweest voor identiek herstel. De overige uitgaven dienen te worden geactiveerd.

Het voorgaande is mijns inziens een zeer conservatieve visie die gebaseerd is op *BNB 1980/51*⁸⁵. Anno 2022 is dit arrest 42 jaar oud en is er veel technologische vooruitgang geboekt, welke de komende jaren zal doorgaan. Door deze technologische ontwikkelingen in combinatie met economische en functionele invalshoek is de strikt bouwtechnische benadering van de Hoge Raad mijns inziens niet langer houdbaar. Het komt mij onredelijk dat ondernemers die een bedrijfsmiddel vervangen vanwege achteruitgang en verval, de op deze vervanging ziende uitgaven moeten activeren wanneer zij profijt willen hebben van de voor iedereen beschikbare technologische vooruitgang. Situaties zijn zelfs denkbaar waarin het duurder is om een bedrijfsmiddel te vervangen door een identiek bedrijfsmiddel, omdat dit identieke inmiddels verouderde bedrijfsmiddel vanwege de technologische ontwikkelingen niet of nauwelijks meer beschikbaar is op de markt. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het bij de beoordeling van de categorie uitgaven niet van belang is of identiek herstel niet nuttig of onevenredig duur is in vergelijking met andere modernere of goedkopere onderdelen.⁸⁶ De in het geval van schaarste te maken onderhoudsuitgaven zullen niet in verhouding staan tot de door vervanging verkregen toegenomen productiewaarde. Fiscaal, met name op basis van de toerekening van kosten volgens goed koopmansgebruik, kan het vanwege de door de Hoge Raad voorgeschreven bouw- en installatietechnische benadering aantrekkelijker zijn om te investeren in een verouderd bedrijfsmiddel dan in een modern bedrijfsmiddel. Dit leidt tot onwenselijke, gecompliceerde situaties, waarbij geen recht wordt gedaan aan de economische realiteit. Mijn hierop aansluitende aanbevelingen volgen in paragraaf 2.5.

⁸⁵ HR 3 oktober 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX0116, *BNB 1980/231*.

⁸⁶ HR 20 oktober 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5064, *BNB 1971/237*.

2.4.4 Problematiek omtrent categorisatie

Uit de voorgaande paragrafen blijkt dat het lastig is om een duidelijk onderscheid te maken tussen onderhouds-, verbeterings- en moderniseringsuitgaven, vanwege de feitelijke beoordeling en de het feit dat uitgaven meerdere karakteristieken kunnen hebben. Zoals hiervoor besproken en bekritiseerd wordt volgens de Hoge Raad toerekening van de uitgaven bepaald aan de hand van een bouw- en installatietechnische benadering.⁸⁷ Wanneer deze redenering gevolgd wordt kan dit in het kader van verduurzaming, het centraal staande onderwerp in deze scriptie, voor opmerkelijke situaties zorgen.

2.4.4.1 Bouw- en installatietechnische benadering

Volgens Lubbers zal in de praktijk bij onderhoud vrijwel altijd een zekere modernisering plaatsvinden, waardoor een bedrijfsmiddel beter dienstbaar wordt aan de onderneming.⁸⁸ In dat geval wordt het surplus aan uitgaven bovenop de uitgaven voor identiek herstel geactiveerd. Echter vraagt Van der Heijden zich af of bij een modernisering die leidt tot een 'wezenlijke verandering', de gedeeltelijke activering van het surplus aan uitgaven de correcte manier van toerekenen van uitgaven is.⁸⁹ Onder omstandigheden kunnen gevallen van modernisering worden aangemerkt als een verbetering, waardoor alle uitgaven dienen te worden geactiveerd. De scheidslijn tussen modernisering en verbetering bij verduurzaming lijkt dun.

Zoals vermeld leidt de situatie waarin een 'wezenlijke verandering' wordt bewerkstelligd tot verbetering van een bedrijfsmiddel, waarbij het naar inrichting, aard of omvang een wijziging ondergaat, maar wat onder een 'wezenlijke verandering' wordt verstaan is niet duidelijk.⁹⁰ Het vervangen van een cv-ketel door een WKO-installatie⁹¹ zal volgens Van der Heijden, die zich baseert op de huidige jurisprudentie, gezien worden als een 'wezenlijke verandering' en dus als verbetering. Functioneel herstel vindt plaats, want beide onderdelen hebben een verwarmingsfunctie, maar installatietechnisch zijn het andere onderdelen en daarmee is

⁸⁷ Berkhout, *NFR 2013/982* en Van der Heijden, *TFO 2019/165.1*.

⁸⁸ Lubbers, *WFR 2022/44*, par. 5.

⁸⁹ Van der Heijden, *TFO 2019/165.1*, par. 3.4.

⁹⁰ HR 3 oktober 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX0116, *BNB 1980/231*.

⁹¹ Warmte-koude-opslag-installatie, hier maakt een warmtepomp deel van uit.

sprake van een ‘wezenlijke verandering’. Het matchingbeginsel dwingt hier volgens hem tot activering van alle uitgaven. De vraag is of dit wenselijk is. Uit het Klimaatakkoord blijkt bijvoorbeeld dat alle gebouwen in Nederland uiterlijk 2050 afgesloten moeten zijn van het gasnet.⁹² De verwarming van deze gebouwen moet dus op een andere manier tot stand komen. Het is denkbaar dat de komende jaren bijvoorbeeld een cv-ketel lastiger verkrijgbaar of zelfs niet meer toegestaan zal zijn, waardoor een ondernemer deze dus noodgedwongen moet vervangen door bijvoorbeeld een WKO-installatie. Uit jurisprudentie zou opgemaakt kunnen worden dat dan sprake is van een verbetering, waardoor alle uitgaven moeten worden geactiveerd.

Berkhout merkt op dat geen uitzondering bestaat voor situaties waar op basis van wet- of regelgeving noodzakelijke veranderingen moeten worden doorgevoerd en dat de bouw- en installatietechnische benadering doorslaggevend blijft.⁹³ In *BNB 1998/413*⁹⁴ dienden werkzaamheden te worden uitgevoerd aan verhuurde garagepanden in verband met veranderde milieuwetgeving. De werkzaamheden waren noodzakelijk om het pand in bruikbare staat te houden. De Hoge Raad oordeelde hier dat omstandigheden, de veranderende milieuwetgeving, er niet toe doen en dat het aankomt op de aard van de werkzaamheden in bouwtechnische zin. Uit andere arresten kan ook worden afgeleid dat de Hoge Raad veranderende wet- of regelgeving irrelevant acht bij de beoordeling van een door hem gesteld criterium.⁹⁵ Op basis van de huidige stand van de jurisprudentie zal de omstandigheid waarbij in 2050 alle gebouwen in Nederland afgesloten moeten zijn van het gasnet irrelevant zijn bij de beoordeling of sprake van modernisering of verbetering, omdat een strikt bouw- en installatietechnische benadering wordt gevolgd. Een aanbeveling rondom deze problematiek volgt in paragraaf 2.4.5.

⁹² Klimaatakkoord 28 juni 2019, p. 15.

⁹³ Berkhout, *NTRF 2013/982*.

⁹⁴ HR 7 oktober 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2312, *BNB 1998/413*.

⁹⁵ Zie bijvoorbeeld HR 27 november 1996, nr. 31.836, ECLI:NL:HR:1996:AA1515, *BNB 1997/25* en Rb. Breda 27 september 2006, AWB 05/562 ECLI:NL:RBBRE:2006:AZ1640, *V-N 2007/17.22* waar bij de beoordeling van criteria voor vorming van een kostenegaliseringsreserve de veranderende wetgeving irrelevant werd geacht.

2.4.4.2 Overheidsbeleid

De bouw- en installatietechnische benadering lijkt onder omstandigheden haaks te staan op het overheidsbeleid. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Een ondernemer vervangt zijn cv-ketel door een WKO-installatie. Onder de huidige benadering waarschijnlijk gekwalificeerd worden als verbetering, waardoor alle uitgaven volledig zullen worden geactiveerd en niet direct ten laste van de winst kunnen worden gebracht.

De ondernemer kan mogelijk aanspraak maken op de Investeringssubsidie duurzame energie en energiebesparing (hierna: ISDE)⁹⁶. Deze subsidie stimuleert het verduurzamen van productieprocessen of gebouwen en ziet bijvoorbeeld op plaatsing van WKO-installaties.⁹⁷ Daarnaast kunnen ondernemers bij activering van uitgaven de investeringsaftrek toepassen, aangezien sprake is van een investering in een bedrijfsmiddel. Hiervoor claimt de ondernemer investeringsaftrek, in dit geval de EIA en ontstaat bij de ondernemer dus een aftrekpost.⁹⁸ Beleidsmatig is de keuze gemaakt dat niet zowel ISDE als EIA op een investering kan zien, dus de ondernemer is gedwongen tot een keuze. Dit is principieel niet bezwaarlijk, omdat zo de in paragraaf 4.4 te bespreken overstimulering wordt voorkomen. Daarentegen is het mijns inziens wel problematisch dat de overheid verduurzaming stimuleert, maar de toerekening van uitgaven volgens goed koopmansgebruik tegelijkertijd fiscaal nadelige gevolgen kan hebben voor ondernemers. Verplichte toerekening van uitgaven via afschrijvingen kan fiscaal ongunstiger zijn voor ondernemers dan het ineens ten laste brengen van de winst, omdat het voor hen in economische zin (liquiditeit) gunstiger is om de uitgaven direct ten laste van de winst te brengen.

Stel dat een andere benadering wordt gevolgd en dat geen sprake is van een 'wezenlijke verandering', maar van in paragraaf 2.4.1 gedefinieerde moderniseringsuitgaven. In dit geval is gedeeltelijk sprake van onderhoudsuitgaven die direct ten laste van de winst worden

⁹⁶ De subsidieregeling wordt slechts aangehaald als voorbeeld.

⁹⁷ Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO), <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/isde/zakelijke-gebruikers>.

⁹⁸ De MIA kan worden toegepast wanneer geïnvesteerd wordt in een milieuvriendelijk bedrijfsmiddel.

gebracht. Het overige deel wordt geactiveerd. Op het geactiveerde deel van de uitgaven kan de EIA van toepassing zijn. De vraag is nu of over de onderhoudsuitgaven nog ISDE kan worden aangevraagd, omdat hierover geen EIA is genoten. In dat geval zou er dus meer fiscale facilitering plaatsvinden bij moderniseringsuitgaven dan bij verbeteringsuitgaven. Een rechtvaardiging hiervoor ontbreekt. Voornoemde verschillende behandeling van uitgaven leidt tot ingewikkelde, onoverzichtelijke en mijns inziens onwenselijke situaties voor een ondernemer. De kwalificatie van de uitgaven kan leiden tot verschillende uitwerkingen.

2.4.4.3 *Doorwerking beperking afschrijving gebouwen*

Wanneer de conservatieve benadering wordt gehandhaafd en bij moderniseringsuitgaven een gedeelte van de uitgaven wordt geactiveerd, kan dit geactiveerde deel hinder ondervinden van de beperking afschrijving gebouwen van art. 3.30a Wet IB 2001. Deze regeling begrenst de afschrijving op een gebouw, omdat de geclaimde fiscale afschrijvingen in de praktijk vaak hoger blijken te zijn dan de daadwerkelijke waardevermindering van een gebouw gerelateerd aan de marktprijs (de directe opbrengstwaarde).⁹⁹ Afschrijving is slechts toegestaan indien de boekwaarde van een gebouw hoger is dan de bodemwaarde.¹⁰⁰ De bodemwaarde in de inkomstenbelasting is de WOZ-waarde of 50% hiervan.¹⁰¹ In de vennootschapsbelasting is dit de WOZ-waarde.¹⁰² Bij een als moderniseringsuitgaven kwalificerende investering in een gebouw wordt de ondernemer door de conservatieve benadering, naast de activering in plaats van het direct ten laste van de winst brengen, verder beperkt. Niet alle uitgaven kunnen uiteindelijk in de vorm van afschrijvingen ten laste van de winst worden gebracht, wat mijns inziens niet wenselijk is. Een beschouwing van de beperking afschrijving gebouwen valt buiten het bereik van deze scriptie, maar het door de conservatieve bouw- en installatietechnische benadering ontstane verschil tussen onderhouds- en moderniseringsuitgaven bij afschrijving op gebouwen is mijns inziens niet te rechtvaardigen.

⁹⁹ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.30a Wet IB 2001, aant. 1.4.

¹⁰⁰ Art. 3.30a, lid 1 Wet IB 2001.

¹⁰¹ Art. 3.30a, lid 3 Wet IB 2001.

¹⁰² Art. 8, lid 6 Wet VpB 1969.

2.4.5 Aanbevelingen rondom de categorisatie van verduurzamingsuitgaven

Op basis van huidige jurisprudentie is moeilijk bepaalbaar wanneer sprake is van modernisering of verbetering, vanwege de mogelijke 'wezenlijke verandering'. Bij verduurzaming leidt dit tot onduidelijke situaties met bijkomende rechtsonzekerheid voor ondernemers. Van der Heijden pleit voor een verfijning van de handvatten uit *BNB 1980/231* om zo te kunnen bepalen wanneer sprake is van een modernisering of verbetering.¹⁰³ Lubbers onderschrijft dit en pleit voor een nieuw beleidsbesluit waarin de staatssecretaris van Financiën verduidelijking biedt.¹⁰⁴ Hier sluit ik mij bij aan. Verduurzaming zal de komende jaren steeds belangrijker worden, waardoor meer uitgaven met het oog op verduurzaming worden gedaan. Rechtszekerheid op korte termijn is gewenst. Als de Hoge Raad een oplossing moet bieden, kost dit mijns inziens te veel tijd aangezien eerst een geschikte casus aan de orde moet komen en deze moet worden uitgeprocedeerd. Daarnaast is het stimuleren van verduurzaming een beleidsprioriteit. Het lijkt mij dus niet aan de Hoge Raad, maar juist aan de staatssecretaris om ervoor te zorgen dat het fiscale beleid overeenkomt met kabinetsbeleid, zodat maatschappelijk gewenste ontwikkelingen worden gestimuleerd en niet worden afgeremd. Lubbers pleit voor een verruiming van de mogelijkheden om verduurzamingsuitgaven, niet verplicht te activeren, maar als onderhoudsuitgaven direct ten laste van de winst te brengen.¹⁰⁵ Hierdoor zou ook een vervanging die een 'wezenlijke verandering' te weeg brengt niet langer leiden tot volledige activering van de uitgaven, omdat ze niet langer kwalificeren als verbeteringsuitgaven. Dit betoog onderschrijf ik gedeeltelijk.

Primair is het volgen van een economische en functionele benadering in plaats van een bouw- en installatietechnische benadering mijns inziens de uiteindelijke oplossing. Dit leidt ertoe dat verduurzamingsuitgaven minder vaak geactiveerd behoeven te worden. Indien de aanbevolen benadering niet wordt gevolgd, onderschrijf ik het verruimen van de mogelijkheden om verduurzamingsuitgaven direct ten laste van de winst te brengen door middel van een goedkeurend beleidsbesluit dat het volgen van een economische en functionele benadering

¹⁰³ Van der Heijden, *TFO 2019/165.1*, par. 7.

¹⁰⁴ Lubbers, *WFR 2022/44*, par. 5.

¹⁰⁵ Lubbers, *WFR 2022/44*, par. 5.

toestaat. Een eigen voorstel voor de tekst van dit goedkeurend beleidsbesluit is opgenomen in bijlage 1.

Het direct ten laste van de winst brengen van verduurzamingsuitgaven heeft echter tot gevolg de investeringsaftrek hierop niet van toepassing is. Daarnaast zal in bepaalde gevallen wel degelijk sprake zijn van een ‘wezenlijke verandering’, waardoor het volledig direct ten laste brengen van de winst niet verenigbaar is met het matchingsbeginsel.¹⁰⁶ Een beleidsbesluit met situaties waarin sprake is van een ‘wezenlijke verandering’ kan handvatten geven voor de praktijk. Hiervoor verwijs ik eveneens naar mijn eigen voorstel in bijlage 1.

2.5 Problematiek omtrent voorzieningen

2.5.1 Eisen voor het vorming voorzieningen

Jaarwinstbepaling op grond van goed koopmansgebruik biedt de mogelijkheid om een passiefpost te vormen voor toekomstige uitgaven, namelijk een voorziening. Voorzieningen representeren toekomstige uitgaven waarvan een bepaalde onzekerheid bestaat of zij in de toekomst worden gerealiseerd. Toekomstige uitgaven worden door een dotatie aan een voorziening aan de periode vóór balansdatum toegerekend en komen in het dotatiejaar ten laste van het fiscale resultaat.¹⁰⁷

Uit het *Baksteenarrest*¹⁰⁸ volgen drie voorwaarden voor het vormen van een voorziening.

- Het oorsprongvereiste. De toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in de feiten en omstandigheden in de periode voorafgaand aan de balansdatum.
- Het toerekeningsvereiste. De toekomstige uitgaven kunnen overigens ook aan de periode voor balansdatum worden toegerekend.
- Het zekerheidsvereiste. Er bestaat een redelijke mate van zekerheid dat de toekomstige uitgaven zich voor zullen doen.

¹⁰⁶ Zie paragraaf 2.4.2.

¹⁰⁷ Essers, ‘Cursus Belastingrecht’, IB.3.2.21.C.a.

¹⁰⁸ HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, *BNB 1998/409*.

Deze voorwaarden worden hierna verder uitgewerkt.

Vóór het *Baksteenarrest* was vereist dat op de balansdatum een rechtsverhouding bestond waaruit de toekomstige uitgaven voort kunnen komen.¹⁰⁹ In het *Baksteenarrest* is de Hoge Raad omgegaan en heeft hij de ‘rechtsverhoudingseis’ losgelaten.¹¹⁰ De Hoge Raad overwoog dat de ‘rechtsverhoudingseis’ tot onbevredigende resultaten leidt in gevallen waar de uitgaven wel hun oorsprong vinden in de periode voorafgaand aan de balansdatum, maar waar geen rechtsverhouding bestaat. Het oorsprongvereiste vervangt de vroegere ‘rechtsverhoudingseis’. Aan deze eis is niet voldaan als een sterke band bestaat tussen de toekomstige uitgaven en opbrengsten uit de toekomstige periode. De kosten dienen dan op grond van het matchingbeginsel te worden toegerekend aan de toekomstige opbrengsten. Op grond van het toerekeningsvereiste is het niet toegestaan om een voorziening te vormen voor reguliere onderhoudswerkzaamheden. Deze kosten worden in aanmerking genomen in het jaar waarin ze worden gemaakt. Het zekerheidsvereiste is in arresten van de Hoge Raad zowel geformuleerd als een ‘redelijke mate van zekerheid’ en als een ‘behoorlijke kans’.¹¹¹ Volgens Essers is dit een kans van ten minste 30%.¹¹² De staatssecretaris eist echter een kans van ten minste 50%.¹¹³ Zowel Essers als Redactie Vakstudie Nieuws zijn van mening dat dit een te strenge invulling van het zekerheidsvereiste is.¹¹⁴ Hier sluit ik mij bij aan, het *Baksteenarrest* geeft geen aanleiding voor een strengere invulling dan een kans van ten minste 30%.

Daarnaast is in het *Baksteenarrest* geoordeeld dat inhaal van in het verleden niet-gedane dotaties is toegestaan. Dit houdt in dat een ondernemer na een aantal jaren alsnog een voorziening kan vormen, waarbij de reeds verstreken jaren ook in aanmerking genomen mogen worden. De uitgave dient wel betrekking te hebben op een bedrijfsmiddel dat reeds in eigen gebruik was bij de onderneming. Daarbij dwingt de jaarwinstbepaling tot het in acht

¹⁰⁹ HR 26 maart 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8059, *BNB 1986/245*.

¹¹⁰ Hier werd in HR 19 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996/264, *BNB 1996/264* en HR 8 juli 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA2035, *BNB 1997/37* al aanstalten toe gemaakt.

¹¹¹ HR 19 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996/264, *BNB 1996/264* respectievelijk HR 27 november 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1768, *BNB 1997/78*.

¹¹² Essers, ‘Cursus Belastingrecht’, IB.3.2.21.C.c3.

¹¹³ Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344, *Stcrt. 2020, 14287*.

¹¹⁴ Aantekening Redactie Vakstudie Nieuws bij Besluit van 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M, *Stcrt. 2010, 12741, V-N 2010/38.13*.

nemen van een bestendige gedragslijn.¹¹⁵ Dit betekent dat het naar willekeur vormen en laten vrijvallen van voorzieningen strijdig is met goedkoopmansgebruik.¹¹⁶

2.5.2 Voorzieningen voor verduurzamingsuitgaven

Het is niet mogelijk om voorzieningen te vormen voor kapitaaluitgaven. Dit betreffen uitgaven die op het moment van uitgave moeten worden geactiveerd, zoals de toekomstige uitgaven voor de aanschaf van een bedrijfsmiddel.¹¹⁷ Voor verbeteringsuitgaven en het gedeelte van de moderniseringsuitgaven dat bij inachtneming van de conservatieve bouw- en installatietechnische benadering uitgaat boven de kosten van identiek herstel kan dus geen voorziening worden gevormd.

Daarnaast vloeit uit het oorsprongsvereiste voort dat het niet mogelijk is om een voorziening te vormen voor reguliere onderhoudswerkzaamheden. Deze uitgaven worden direct ten laste van de winst gebracht in het jaar waarin zij worden gemaakt.¹¹⁸ Discussie bestaat over het vormen van een voorziening voor a-periodieke, niet reguliere onderhoudswerkzaamheden: groot onderhoud.¹¹⁹ In een besluit van 13 maart 2020 heeft de staatssecretaris het piekvereiste geïntroduceerd.¹²⁰ Slechts indien een rechtsvaardigheidsgrond bestaat voor het vormen van een voorziening, mag een voorziening groot onderhoud worden gevormd. Van een rechtvaardigheidsgrond is sprake indien: *“toekomstige, aftrekbare onderhoudsuitgaven waarvoor de voorziening wordt gevormd in het jaar waarin de onderhoudswerkzaamheden worden verricht, naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zullen zijn”*.¹²¹ Deze beoordeling vindt in beginsel plaats per bedrijfsmiddel.¹²² In de literatuur hebben vele auteurs zich tegen dit standpunt gekeerd. Essers en Redactie Vakstudie Nieuws zijn van mening dat dit een nieuwe voorwaarde is voor voorzieningen die niet blijkt uit de jurisprudentie.¹²³

¹¹⁵ Art. 3.25 Wet IB 2001.

¹¹⁶ Tevens bevestigd in het Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344, *Stcrt.* 2020, 14287.

¹¹⁷ Van Kempen, ‘Cursus Belastingrecht’, IB.3.2.25.B.c.

¹¹⁸ HR 8 september 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5432, *BNB* 1994/92.

¹¹⁹ Zie bijvoorbeeld Berkhout en Van der Heijden, *WFR* 2016/9, Van der Heijden, *WFR* 2017/161 en Lubbers, *WFR* 2016/38.

¹²⁰ Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344.

¹²¹ *Ibid.*, par. 2.4.

¹²² *Ibid.*, par. 2.4.

¹²³ Essers, ‘Cursus Belastingrecht’, IB.3.2.21.C.c2 en Redactie Vakstudie Nieuws, ‘Besluit inzake vormen voorziening voor toekomstige uitgaven geactualiseerd’, *V-N* 2020/17.6.

De vraag is wat voor gevolgen dit heeft voor verduurzaming. Indien een ondernemer een voorziening wil vormen voor groot onderhoud, lijkt hij te moeten voldoen aan het piekvereiste. Een ondernemer dient dus aannemelijk te kunnen maken dat er een toekomstige piek in de onderhoudsuitgaven voor zijn bedrijfsmiddel zullen zijn. Mijns inziens leidt dit bij verduurzaming tot twee problemen.

Ten eerste ontstaat een mogelijk probleem bij de beoordeling per bedrijfsmiddel. Een verwarmingsinstallatie zal samen met het gebouw waarin het is geplaatst één bedrijfsmiddel vormen.¹²⁴ Dit leidt ertoe dat er weliswaar een piek in de onderhoudsuitgaven aan de verwarmingsinstallatie kan zijn, maar dat dit in verhouding tot de totale onderhoudsuitgaven van het gehele bedrijfsmiddel, het gebouw, niet tot een piek leidt. Aan het piekvereiste wordt dan niet voldaan, waardoor volgens het standpunt in het beleidsbesluit geen voorziening gevormd kan worden.

Ten tweede kan geen voorziening gevormd worden voor kapitaalsuitgaven. Wanneer een verwarmingsinstallatie, bijvoorbeeld een cv-ketel, wordt vervangen door een WKO-installatie, kwalificeert dit als een verbetering en moeten de uitgaven worden geactiveerd. Het komt onredelijk voor om bij vorming van de voorziening reeds te moeten bepalen of het onderhoud gaat zien op vervanging door een identiek onderdeel, of vervanging door een onderdeel dat aangemerkt wordt als een verbetering. Mijns inziens is het binnen goed koopmansgebruik niet redelijk om een dergelijk perspectief van de ondernemer te verwachten en wordt onvoldoende rekening gehouden met onvermijdelijke technologische ontwikkelingen.

2.5.3 Voorzieningen voor klimaatgevolgen

Verduurzaming is een belangrijk beleidspunt, echter bestaat onzekerheid over het behalen van de klimaatdoelen. Interessant is welke mogelijkheden goed koopmansgebruik biedt voor toerekening van de uitgaven in het geval van klimaatgevolgen, zoals een stijging van de zeespiegel. Lubbers betwist de mogelijkheid om in verband met deze toekomstige klimaatgevolgen voorzieningen te vormen.¹²⁵ Hij geeft als voorbeeld de mogelijkheid dat een

¹²⁴ Zoals vermeld in paragraaf 2.3.

¹²⁵ Lubbers, *WFR 2022/44*, par. 2.2.

onderneming over een aantal jaar zal moeten verhuizen, wegens overstromingen door een gestegen zeespiegel. Lubbers vindt dat het binnen goed koopmansgebruik niet is toegestaan om hiervoor een voorziening te vormen. De uitgaven voldoen niet aan het toerekeningsvereiste. De uitgaven met betrekking tot de verhuizing in een toekomstig jaar dienen aan dat toekomstige jaar te worden toegerekend. Evenmin kan een onderneming die waterschade lijdt waartegenover geen vergoeding staat, een voorziening vormen voor toekomstige waterschade. De uitgaven moeten worden toegerekend aan het jaar waarin de uitgaven worden gedaan, dan wel worden geactiveerd. Er is namelijk niet voldaan aan het oorsprongsvereiste. Lubbers besteedt weinig aandacht aan het zekerheidsvereiste. Mijns inziens staat vast dat hieraan niet voldaan kan worden, tenzij bijvoorbeeld aangetoond kan worden dat de kans groter dan 30% is dat een specifiek gebied in een bepaald jaar te maken krijgt met klimaatgevolgen.¹²⁶ Echter zijn dit uitzonderlijke situaties.

De vraag rijst of in het geval in van een klimaatramp in jaar x die leidt tot uitgaven in het jaar x+1, al in jaar x bij het indienen van de aangifte een voorziening kan worden gevormd. Deze situatie is mijns inziens te vergelijken met het vraagstuk van de vorming van een coronavoorziening in 2019, als gevolg van de uitgaven in verband met de coronacrisis die in 2020 ontstond in Nederland. Omtrent de mogelijkheid tot vorming van een coronavoorziening bestaat in de literatuur veel discussie. Zo is Bruins Slot van mening dat aan het oorsprongsvereiste is voldaan omdat Corona in 2019 reeds is uitgebroken.¹²⁷ In het geval van de coronacrisis wordt volgens Bruins Slot aan het toerekeningsvereiste voldaan, omdat de kosten die zich in 2020 voordoen toerekenbaar zijn aan 2019. Bovendien acht hij het pleitbaar dat ook aan het zekerheidsvereiste is voldaan, in verband met jurisprudentie omtrent informatie die beschikbaar is na de balansdatum.¹²⁸ Desbetreffende informatie mag in aanmerking genomen worden en kan een ander licht werpen op de beoordeling van een objectieve voordeelsverwachting.¹²⁹ Bij een coronavoorziening gaat het niet om een voordeelsverwachting, maar wel of er een bepaalde mate van zekerheid is dat de uitgaven zich zullen voordoen. Bruins Slot acht de genoemde jurisprudentie ook hierop van toepassing.

¹²⁶ Denk bijvoorbeeld aan periodieke overstromingen door een rivier die om de zoveel tijd buiten de oevers treedt.

¹²⁷ Bruins Slot, *WFR 2020/79*.

¹²⁸ Bijvoorbeeld HR 22 december 1993, nr. 29 230, ECLI:NL:HR:1993:ZC5550, *BNB 1994/121*.

¹²⁹ HR 24 juni 2011, ECLI:NL2011:BP5707, *BNB 2011/246*.

Daarentegen belemmeren volgens Essers zowel het oorsprongsvereiste als het zekerheidsvereiste de vorming van een coronavoorziening.¹³⁰ In 2019 was de coronacrisis namelijk nog niet uitgebroken in Nederland en kon niet worden ingeschat wat voor schade de crisis zou aanbrengen. Dat in 2020 kennis bestond over het uitbreken van het coronavirus, kan geen ander licht werpen op de situatie in 2019, omdat de kennis ziet op een omstandigheid die in 2019 nog niet aan de orde was. Als deze mening van Essers wordt doorgetrokken naar het geschetste voorbeeld met de klimaatramp, lijkt het duidelijk dat ook voor deze situatie geen voorziening kan worden gevormd. De informatie over de uitgaven in jaar x+1 kan geen ander licht werpen op jaar x, omdat de informatie betrekking heeft op een omstandigheid die zich in jaar x nog niet voordeed.

2.5.4 Aanbevelingen rondom voorzieningen en verduurzaming

Voor besproken problematiek rondom voorzieningen en verduurzaming bestaan oplossingen. Het piekvereiste lijkt niet voort te komen uit de jurisprudentie, maar leidt wel tot problematiek door de beoordeling van dit piekvereiste per bedrijfsmiddel en niet per onderdeel van een bedrijfsmiddel. Primair sluit ik me aan bij andere auteurs die stellen dat de staatssecretaris het piekvereiste voor de vorming van een voorziening groot onderhoud in beginsel zou moeten laten vervallen. Wanneer het piekvereiste wordt gehanteerd, kan de problematiek mijns inziens gedeeltelijk opgelost worden door de verduidelijking van de uit de jurisprudentie blijkende componentenbenadering¹³¹. Dit betekent dat indien goed koopmansgebruik afzonderlijke afschrijving op zelfstandige onderdelen van een gebouw toestaat, deze gedeeltelijke afschrijving is toegestaan. Door invoering van art. 3.30a, lid 2 Wet IB 2001 is onduidelijkheid ontstaan rondom de toepassing van deze componentenbenadering. In dit lid staat dat de onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden als één bedrijfsmiddel dienen te worden beschouwd. Essers is van mening dat deze definitie slechts ziet op de beperking afschrijving gebouwen en dat de componentenbenadering nog steeds toegepast kan worden.¹³² In een goedkeurend besluit kan dit mijns inziens worden bevestigd. Bij onderhoudswerkzaamheden aan een onderdeel

¹³⁰ Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.21.C.c3.

¹³¹ HR 19 maart 1997, nr. 31 911, ECLI:NL:HR:1997:BI5847, BNB 1997/162.

¹³² Essers, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.19.B.b2.

van een bedrijfsmiddel wordt dan gekeken naar de piek in de onderhoudsuitgaven van dit onderdeel en niet naar het gehele bedrijfsmiddel.

De problematiek omtrent de onmogelijkheid tot het vormen van een voorziening in het geval voor verbeterings- of moderniseringsuitgaven kan mijns inziens opgelost worden door inachtneming van de in paragraaf 2.4.5 genoemde economische of functionele benadering bij de kwalificatie van duurzaamheidsuitgaven. Onder die benadering zal vaker sprake zijn van onderhoudsuitgaven die niet kwalificeren als kapitaalsuitgaven en waarvoor dus wel een voorziening kan worden gevormd. Wanneer deze benadering niet wordt gevolgd, kan een goedkeurend besluit oplossing bieden waarin de ruimte kan worden geboden om toch een voorziening te vormen voor verduurzamingsuitgaven, ongeacht de kwalificatie.

Het vormen van voorzieningen voor klimaatgevolgen is naar mijn mening niet mogelijk, tenzij dit wordt toegestaan in een goedkeurend beleidsbesluit. Als grootschalige klimaatgevolgen zich voordoen, zal een dergelijk besluit wenselijk zijn om zo de economische schade op dat moment te beperken. De mogelijkheid tot het vormen van mogelijke toekomstige klimaatgevolgen is op dit moment mijns inziens echter ongewenst. Er wordt niet voldaan aan twee vereisten uit het *Baksteenarrest*. Het versoepelen van het zekerheidsvereiste acht Lubbers niet wenselijk.¹³³ Het vormen van voorzieningen voor gebeurtenissen waarvan het onwaarschijnlijk is dat ze zich voordoen, moet niet mogelijk zijn. In het kader van het stimuleren van verduurzaming komt daarbij dat indien deze mogelijkheid wel zou bestaan, mijns inziens verduurzaming fiscaal juist niet wordt gestimuleerd. De ondernemer kan dan namelijk al rekening houden met de uitgaven die zich zullen voordoen als verduurzaming niet plaatsvindt.

¹³³ Lubbers, *WFR 2022/44*, par. 2.4.

2.6 Deelconclusie

Op basis van dit hoofdstuk kan de volgende deelvraag worden beantwoord:

In hoeverre is de fiscale jaarwinstbepaling in overeenstemming met de doelstelling van verduurzaming, hoe kunnen knelpunten worden opgelost?

Goed koopmansgebruik kent een dynamisch invulling zonder wettelijke definitie, onderhavig aan bedrijfseconomische en maatschappelijke ontwikkelingen. Uit jurisprudentie volgt dat goed koopmansgebruik drie beginselen kent, het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Belangrijke deelbeginselen van het realiteitsbeginsel zijn het veroorzakingsbeginsel en het matchingbeginsel. Binnen deze beginselen bestaat geen duidelijke rangorde. De feiten en omstandigheden bepalen welk beginsel prevaleert boven de andere beginselen.

Verduurzaming kan plaatsvinden door te investeren in duurzame bedrijfsmiddelen; het doen verduurzamingsuitgaven. Een bedrijfsmiddel is een goed dat voor de uitoefening van een bedrijf wordt gebruikt en onderdeel is van het vaste kapitaal van een bedrijf. Investerings in bedrijfsmiddelen komen op enig moment ten laste van de winst. Verduurzamingsuitgaven zijn gecategoriseerd. Op grond van een jaarwinstbepaling op basis van goed koopmansgebruik worden onderhoudsuitgaven direct ten laste van de winst gebracht, verbeteringsuitgaven geactiveerd en moderniseringsuitgaven gedeeltelijk geactiveerd voor zover dit gedeelte uitkomt boven de kosten van identiek herstel van het bedrijfsmiddel en gedeeltelijk direct ten laste van de winst gebracht voor zover dit ziet op onderhoud. Categorieën blijkt complex en problematisch, grotendeels vanwege een conservatieve visie die uitgaat van een bouw- en installatietechnische benadering van verduurzamingsuitgaven. Daarnaast leidt dit in combinatie met het overheidsbeleid omtrent verduurzaming en de doorwerking naar de beperking afschrijving gebouwen tot onevenredige situaties. Aanbevolen wordt om een economische en functionele benadering te kiezen in plaats van de huidige bouw- en installatietechnische benadering. In een bijgevoegd en door mij voorgesteld concept beleidsbesluit wordt deze goedkeuring gegeven, waarin ook handvatten worden gegeven waaruit blijkt wanneer sprake is van een 'wezenlijke verandering'.

Vervolgens is behandeld of goed koopmansgebruik de mogelijkheid biedt om voor verduurzamingsuitgaven een passiefpost voor toekomstige uitgaven, een voorziening, te vormen. Voor de vorming van een voorziening gelden drie voorwaarden, het oorsprongsvereiste, het toerekeningsvereiste en het zekerheidsvereiste. Voor regulier onderhoud en kapitaalsuitgaven kan geen voorziening worden gevormd. Over de vorming van een voorziening bij a-periodiek onderhoud bestaat discussie sinds de staatssecretaris het piekvereiste als extra voorwaarde heeft gesteld. Dit houdt in dat er in het jaar waarin de onderhoudswerkzaamheden worden verricht, er een piek in de uitgaven dient te zijn voor het bedrijfsmiddel. Dit vereiste voor voorzieningen heeft geen grondslag in de huidige jurisprudentie en leidt tot problemen met betrekking tot verduurzaming. Een piek in de uitgaven van een te vervangen onderdeel van het bedrijfsmiddel is niet inherent aan een piek in de uitgaven van het gehele bedrijfsmiddel. Daarnaast kan een ondernemer op het moment van vorming van de voorziening niet inschatten of de verduurzamingsuitgaven kwalificeren als verbeterings- of moderniseringsuitgaven. Deze uitgaven kwalificeren (gedeeltelijk) als kapitaalsuitgaven en hiervoor kan geen voorziening worden gevormd. Primair wordt het laten vallen van het standpunt ten aanzien van het piekvereiste aanbevolen. Secundair wordt aanbevolen de mogelijkheid van het toepassen van de componentenbenadering te bevestigen.

Voor klimaatgevolgen lijkt slechts in zeer uitzonderlijke situaties een voorziening te kunnen worden gevormd. Het lijkt op voorhand niet wenselijk om deze mogelijkheid door middel van een goedkeurend besluit uit te breiden. In dat geval worden ondernemers gefaciliteerd om rekening te houden met uitgaven die zich zullen voordoen als verduurzaming niet plaatsvindt. Dit is het tegenovergestelde van het fiscaal stimuleren van verduurzaming.

3 Kwaliteitseisen van wetgeving

3.1 Inleiding

Dit hoofdstuk bespreekt het toetsingskader voor de te behandelen wetgeving, waardoor dit toetsingskader afgebakend wordt. Eerst wordt de nota Zicht op Wetgeving besproken, daarna wordt per kwaliteitseis de relevantie beoordeeld. Tevens wordt fiscaal instrumentalisme uitgelegd, met de daaraan verbonden voor- en nadelen. In de deelconclusie komt aan de orde welke kwaliteitseisen relevant zijn voor deze scriptie.

3.2 Nota zicht op wetgeving

Wetgeving kan een middel zijn om grote maatschappelijke problemen op te lossen. Grote maatschappelijke en politieke druk kan resulteren in onnodig, te snel en ondoordacht gebruik van wetgeving.¹³⁴ Mede hierdoor bestaat wetgeving van onvoldoende kwaliteit. Deze onvoldoende kwaliteit uit zich in de onuitvoerbaarheid van wetgeving, complexiteit, knellende werking en onvoldoende samenhangende wetgeving. Deze tekortkomingen blijken zich voornamelijk voor te doen bij instrumentele beleidsmatige wetgeving. Echter kan de overheid bij bijvoorbeeld verduurzaming niet afzijdig blijven. Een actief optreden van de wetgever is bij uitstek een manier voor de normering van overheidsbeleid. De wetgever stelt dan instrumenteel beleid op, zoals de te behandelen wetgeving in deze scriptie, waarbij kwaliteit van de wetgeving gewaarborgd moet worden. In de nota Zicht op wetgeving zijn kwaliteitscriteria vastgelegd.¹³⁵ Aan de hand van deze criteria kan de rechtsstatelijke en bestuurlijke kwaliteit van de wetgeving worden getoetst. In de nota Zicht op wetgeving staan zes kwaliteitseisen voor wetgeving:

- Rechtmatigheid en verwerkelijking van de rechtsbeginselen
- Doeltreffendheid en doelmatigheid
- Subsidiariteit en evenredigheid
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid
- Onderlinge afstemming
- Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

¹³⁴ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 2.

¹³⁵ *Ibid.*

In deze scriptie wordt de te behandelen wetgeving alleen aan relevant geachte kwaliteitseisen getoetst. De kwaliteitseis 'rechtmatigheid en verwerkelijking van de rechtsbeginselen' wordt buiten beschouwing gelaten. Voor deze kwaliteitseis gaat het erom of wetgeving in overeenstemming is met onder andere het EU-recht, de Nederlandse Grondwet en algemene rechtsbeginselen.¹³⁶ Bij de te behandelen wetgeving lijkt, deels vanwege de nationale afbakening, geen aanleiding om per facilititeit te toetsen of hieraan wordt voldaan.¹³⁷ Daarnaast wordt evenmin getoetst aan de kwaliteitseis 'uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid'. Wanneer wetgeving 'uitvoerbaar en handhaafbaar' is, betekent dit dat wetgeving geen 'dode letter' is.¹³⁸ Volgens de nota is een wet handhaafbaar als de mogelijkheid bestaat om naleving van de wet af te dwingen. Aparte toetsing aan 'uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid' wordt buiten beschouwing gelaten. Deze toetsing wordt gedeeltelijk behandeld bij 'doelmatigheid' en 'eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid'. Er bestaat namelijk overlap tussen deze aspecten. Wanneer wetgeving niet uitvoerbaar en handhaafbaar is, leidt dit tot minder doelmatigheid en komt dit waarschijnlijk voort uit onvoldoende eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

De regelingen worden getoetst aan relevante kwaliteitseisen, waarbij de regelingen als volgt beoordeeld worden:

- ('++') Zeer goed
- ('+') Goed
- ('+/-') Redelijk
- ('-') Matig
- ('-/-') Slecht

Deze beoordelingen worden aan het eind van elk hoofdstuk in een schematisch overzicht in de deelconclusie weergegeven.

¹³⁶ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 24.

¹³⁷ Er wordt wel aandacht besteed aan fiscaal instrumentalisme met betrekking tot het rechtzekerheidsbeginsel, zie par. 3.3.2.1.

¹³⁸ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 27

3.3 Relevante kwaliteitseisen in de nota Zicht op wetgeving

3.3.1 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Wetgeving dient het beoogde doel te bereiken en dus doeltreffend c.q. effectief te zijn.¹³⁹ Belangrijk hierbij is dat de onderliggende doelstellingen van de wet worden geformuleerd. Dit is cruciaal voor het evaluatieproces, dat ook dient plaats te vinden. Daarbij mag dit niet leiden tot onnodig veel lasten, waardoor de verhouding tussen baten en lasten onevenwichtig zou worden. Voorkoming van negatieve (neven)effecten is van groot belang. Daarnaast is het voorkomen van 'overkill' en 'underkill' ook van belang. Wetgeving dient dus doelmatig c.q. efficiënt te zijn. Doeltreffendheid en doelmatigheid zijn belangrijk voor instrumentele beleidsmatige wetgeving. Wanneer wetgeving niet doeltreffend en doelmatig is, heeft wetgeving niet het gewenste effect en bestaan dus waarschijnlijk betere alternatieven voor het voeren van overheidsbeleid. In verband met dit onderzoek zou dat betekenen dat er ondanks stimulering onvoldoende verduurzaming plaatsvindt, of dat deze verduurzaming komt tegen een te hoge prijs.

3.3.2 Subsidiariteit en evenredigheid

Subsidiariteit houdt in dat verantwoordelijkheden waar mogelijk bij decentrale overheden of maatschappelijke organisaties moeten worden gelegd of gelaten.¹⁴⁰ De centrale overheid dient waar mogelijk indirect in te grijpen in de samenleving. Het voeren van eenzijdig en direct beleid moet dus beperkt worden. De centrale overheid dient zich te beperken tot het stellen van minimumeisen en slechts noodzakelijke randvoorwaarden te scheppen. Aangegeven wordt dat deze 'minimumaanpak' niet in alle gevallen toereikend zal zijn, maar dat altijd dient te worden gekeken naar een passende manier van ingrijpen. Dit kan leiden tot een effectiever overheidsbeleid. In dit onderzoek is een regeling voldoende subsidiair als direct ingrijpen van de overheid, door middel van facilitering, te rechtvaardigen is. Wegens beperkingen in de omvang van deze scriptie wordt niet onderzocht of facilitering beter aan decentrale overheden of maatschappelijke organisaties kan worden overgelaten. Het beginsel van evenredigheid houdt in dat de centrale overheid ook rekening dient te houden met de

¹³⁹ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 25.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 26.

verhouding tussen baten en lasten die uit het beleid zullen voortvloeien. Beleid dient dus proportioneel te zijn. In de nota is erkend dat instrumenteel overheidsbeleid principiële en praktische grenzen kent.¹⁴¹ Belastingplichtigen zijn maar beperkt vatbaar voor gewenste gedragsveranderingen. In het kader van instrumentele beleidsmatige wetgeving is toetsing aan subsidiariteit en evenredigheid dus van belang, mede om te bepalen of instrumentele beleidswetgeving wel het juiste middel is om het beleidsdoel te bereiken.

3.3.2.1 Fiscaal instrumentalisme

Instrumenteel overheidsbeleid kent principiële en praktische grenzen. Het vaststellen van deze grenzen is van belang voor de beoordeling van instrumentele beleidsmatige wetgeving. Bij instrumentalisme wordt de wet gebruikt om bepaalde beleidsdoelen te behalen.¹⁴² Bij fiscaal instrumentalisme betreft dit de belastingwet. Fiscaal instrumentalisme kent voor- en nadelen. Een voordeel is dat gewenste gedragseffecten kunnen worden gestimuleerd om zo beleidsdoelen te behalen. De nadelen zijn toenemende complexiteit van het fiscale stelsel en de beperkte mate van vatbaarheid van belastingplichtigen voor gewenste gedragsveranderingen.¹⁴³ Fiscaal instrumentalisme wordt om voornoemde nadelen in de literatuur veel bekritiseerd, doch er lijkt een steeds groter wordende wens naar instrumentele beleidsmatige wetgeving te zijn.¹⁴⁴ Uit een in 2017 verschenen rapport van de Algemene Rekenkamer blijkt dat de Nederlandse belastingwetgeving 179 belastingfaciliteiten en 34 belastinginstrumenten bevat.¹⁴⁵ Fiscaal instrumentalisme stimuleert een bepaald wenselijk gedrag door middel van belastingprikkel. Het is mogelijk dat het gedrag zonder de belastingprikkel ook was vertoond. Dit heet een ‘free-riderseffect’¹⁴⁶ of een ‘cadeau-effect’.¹⁴⁷ Door dit effect kan een deadweight-loss ontstaan. Een deadweight-loss bestaat uit de totale kosten voor de samenleving die ontstaan door inefficiëntie van de markt, omdat vraag en aanbod niet in evenwicht zijn. Het deadweight-loss meet dus de mate waarin een belastingmaatregel de economie verstoort. Onderstaande figuur geeft bovengenoemde

¹⁴¹ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 26.

¹⁴² Niessen, *WFR 1997/653*, par. 2.

¹⁴³ Bijvoorbeeld Kavelaars, *WFR 2015/282*.

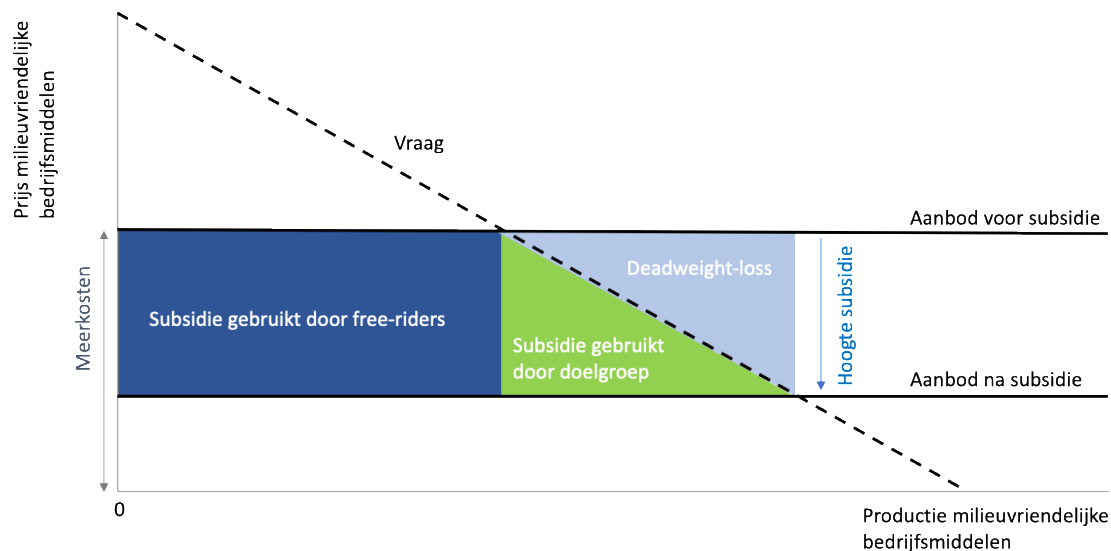
¹⁴⁴ Bijvoorbeeld Caminda en Stevens, *WFR 2017/50* en Kavelaars, *WFR 2015/282*.

¹⁴⁵ Rapport van de Algemene Rekenkamer, ‘Zicht op belastingverlichtende regelingen’, 31 januari 2017.

¹⁴⁶ Het free-riderseffect zal in paragraaf 4.3.2 uitgebreid worden toegelicht.

¹⁴⁷ Gribnau, *TFO 1999/129*, par. 4.

effecten visueel weer in de situatie waarbij de overheid door middel van een subsidieverstrekking stimuleert te investeren in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen. Doordat de totale subsidiekosten groter zijn dan de kosten die nodig zijn voor gedragsverandering, ontstaat het deadweight-loss.



Figuur 2: Voorbeeld free-riderseffect en deadweight-loss

De totale kosten zijn afhankelijk van de elasticiteiten van vraag en aanbod.¹⁴⁸ In de economische wetenschap wordt onder de elasticiteit van een goed verstaan: de verhouding tussen een procentuele verandering van een afhankelijk variabele en de procentuele verandering van een onafhankelijk variabele.¹⁴⁹ De vraagelasticiteit geeft dus de procentuele verandering van de vraag van een goed weer als reactie op de procentuele verandering van de prijs van dat goed. Het is belangrijk om de kenmerken van het goed te onderzoeken waarop de prikkels zien. Wanneer de prikkels zien op een goed met een inelastische vraag, zullen zij minder effect hebben dan wanneer de prikkels zien op een elastisch goed. Prikkels die zien op een elastisch goed zullen een grotere gedragsverandering te weeg brengen, maar het deadweight-loss zal ook groter zijn. Voor prikkels die zien op een inelastisch goed geldt het tegenovergestelde.

¹⁴⁸ Nijs, 'Neoliberalism 2.0 : regulating and financing globalizing markets : a pigovian approach for 21st century markets', p. 179.

¹⁴⁹ Feenstra et al., 'In search of the Armington elasticity'.

In onderstaande tabel is de invloed weergegeven van de kenmerken van een goed op belastingprikkelers.

<i>Kenmerk van de vraag van een goed</i>	<i>Effect van een prikkel op de vraag</i>	<i>Deadweight-loss</i>
Inelastisch	Gering effect	Gering
Elastisch	Groot effect	Groot

Figuur 3: Invloed elasticiteiten

Belastingen hebben primair een budgettaire functie en dienen ter financiering van de overheidsuitgaven. Fiscaal instrumentalisme zorgt voor een ‘belastingparadox’. Bij succesvol fiscaal instrumentalisme door begunstigende faciliteiten wordt het beoogde beleidsdoel gehaald, maar neemt de belastingopbrengst af. Wanneer fiscaal instrumentalisme niet succesvol is omdat de belastingplichtige niet reageert op de prikkels, wordt het beoogde beleidsdoel niet gehaald. Daarentegen zijn er dan wel hogere belastingopbrengsten. Prikkels die zien op een inelastisch goed leiden, zoals eerder vermeld, tot minder gedragsveranderingen, maar stabielere belastingopbrengsten. Bij prikkels die zien op elastische goederen zullen de belastingopbrengsten meer fluctueren. Bij het opstellen van wetgeving dient dit altijd in acht genomen te worden. Invoering van ondoordachte wetgeving kan als gevolg hebben dat er geen gedragsveranderingen plaatsvinden, of belastingopbrengsten te ver teruglopen, waardoor de kosten voor de samenleving te hoog worden.

Stevens kaart aan dat fiscaal instrumentalisme ertoe leidt dat belastingheffing wordt ervaren als een manier waarop de overheid haar politieke wil doordrukt.¹⁵⁰ Hierdoor verslechtert de belastingmoraal. Bovendien is acceptatie van een bepaalde faciliteit waar een belastingplichtige zelf recht op heeft, door die belastingplichtige zelf niet inherent aan een brede maatschappelijke acceptatie.¹⁵¹ Fiscaal instrumentalisme is afhankelijk van politieke en maatschappelijke veranderingen. De stabiliteit van het belastingstelsel wordt daardoor afhankelijk van de politieke verhoudingen. Dit lijkt af te doen aan het

¹⁵⁰ Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, 1997, p. 26. Jaartal erbij?

¹⁵¹ Gribnau, *TFO 1999/129*, par 2.

rechtszekerheidsbeginsel. Een belastingplichtige past zijn gedrag minder snel aan, wanneer de kans bestaat dat onder een nieuw kabinet deze gedragsveranderingen niet meer gewenst zijn. Voorgaande omstandigheden kunnen een negatief effect op de belastingmoraal hebben. Door deze lagere belastingmoraal kan vervolgens het free-riderseffect toenemen, wat leidt tot een grotere deadweight-loss.

Er bestaan ook praktische grenzen aan fiscaal instrumentalisme. Een van de belangrijkste nadelen is dat instrumentalistische wetgeving zorgt voor een complex belastingstelsel. Al in 1991 is erkend dat instrumentalistische wetgeving leidt tot problemen omtrent de kenbaarheid van de regelgeving en 'voortschrijdende regelverdichting'.¹⁵² Zo kan ongewenst free-riders-gedrag worden tegengegaan met verfijnde wetgeving en dus meer regels, terwijl behoefte bestaat aan een eenvoudiger belastingstelsel.¹⁵³ Daarnaast blijkt de effectiviteit van fiscaal instrumentalisme onvoldoende bepaalbaar. De Algemene Rekenkamer geeft aan dat het bij 89 belastingfaciliteiten en 34 belastinginstrumenten niet duidelijk is of de beleidsdoelen worden bereikt en wat de kosten en baten hiervan zijn.¹⁵⁴ Dit komt doordat de opbrengsteffecten opgaan in de totale belastingopbrengst en de totale gedragseffecten opgaan aan in de gedragseffecten die afstemmingen met de conjunctuurgolven van de economie. Het lijkt dus ook lastig om de effectiviteit en efficiëntie van fiscaal instrumentalisme te meten. Belangrijk om te vermelden is dat alle genoemde nadelen zien op fiscaal instrumentalisme in zijn algemeenheid. Bij toetsing aan de kwaliteitseis 'subsidiariteit en evenredigheid' zal daarom getoetst worden of de ingevoerde instrumentele wetgeving wel de juiste manier is om het achterliggende doel te bereiken.

3.3.3 Onderlinge afstemming

Het is van belang dat verschillende wet- en regelgeving op elkaar zijn afgestemd, omdat anders onnodige fricties en inconsistenties ontstaan.¹⁵⁵ Ten eerste is onderlinge afstemming noodzakelijk wanneer regelingen een verschillend onderwerp betreffen, maar door de opgeroepen effecten sterk op elkaar inwerken. Bijvoorbeeld wanneer verschillende wetgeving

¹⁵² Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II* 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, p. 16.

¹⁵³ Kavelaars, *WFR* 2015/282.

¹⁵⁴ Rapport van de Algemene Rekenkamer, Zicht op belastingverlichtende regelingen, 31 januari 2017.

¹⁵⁵ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 29.

eisen stelt aan het gedrag van een belastingplichtige, maar deze eisen haaks op elkaar staan. Dit heeft een negatief effect op de werking van de wetgeving. Integratie of coördinatie van de regelgeving kan dit effect verhelpen. Ten tweede is in geval van onnodige en ongewenste overvloed aan wetgeving met hetzelfde doel, ook onderlinge afstemming vereist. De verscheidenheid kan ontstaan doordat niet al het beleid op hetzelfde moment wordt ontwikkeld. Dit gaat ten koste van de overzichtelijkheid van de wetgeving. Harmonisatie kan deze verscheidenheid terugdringen. In het kader van instrumentele beleidswetgeving is onderlinge afstemming zeer belangrijk. Op het gebied van verduurzaming is het beleid en dus ook de wet regelmatig aan verandering onderhevig. Daarnaast is het beoogde beleidsdoel van de te behandelen wetgeving grotendeels gelijk, namelijk verduurzaming. Hierdoor kunnen fricties ontstaan, waardoor het dus relevant is om te toetsen aan ‘onderlinge afstemming’.

3.3.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Wetgeving dient eenvoudig, duidelijk en toegankelijk te zijn. Belastingplichtigen en de Belastingdienst moeten weten hoe wetgeving toegepast dient te worden. Daarnaast moet een rechter voor ogen hebben hoe de wet uitgelegd moet worden en wat het doel van de wetgever is. Hiervoor is het belangrijk dat de formulering, structuur en vormgeving van de wet aan hoge eisen voldoen. De nota geeft aan dat veel wetgeving op dit gebied nog gebreken kent.¹⁵⁶ Deze gebreken zijn te wijten aan de ingewikkelde materie waarop de wetgeving ziet of de onvoldoende bekwaamheid van de opsteller van wet. Daarnaast kan de wet ingewikkeld en verfijnd zijn omdat de wetgever ‘uiterste rechtvaardigheid’ in alle situaties en gevallen wil bereiken. Deze verfijnde wetgeving heeft kans van slagen, maar het risico bestaat dat het beleidsdoel niet wordt bereikt door de complexiteit van de regelgeving. De in dit onderzoek te behandelen instrumentele wetgeving ziet op faciliteiten die belangrijk zijn voor het mkb. Het kabinet heeft de ambitie om het mkb te laten investeren in duurzame bedrijfsmiddelen.¹⁵⁷ Van het mkb kan mijns inziens geen bovengemiddelde fiscale kennis worden verwacht. Deze sector zal deels gebruik maken van fiscaal onderlegde adviseurs, maar het moeten inschakelen van adviseurs, omdat begunstigde wetgeving te complex is om zelf toe te kunnen passen,

¹⁵⁶ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 30.

¹⁵⁷ ‘Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst’, coalitieakkoord 2021 – 2025, par. 2.

dient naar mijn mening te worden voorkomen. Om de doelstelling te realiseren, is het daarom belangrijk dat ook deze belastingplichtigen de wetgeving begrijpen en kunnen toepassen.

3.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is het toetsingskader van deze scriptie uitgewerkt. De te behandelen wetgeving wordt met de volgende deelvraag beoordeeld:

Voldoet de Vamil aan de kwaliteitseisen van wetgeving, bestaan er eventuele knelpunten en hoe kunnen deze worden verholpen?

De kwaliteit van wetgeving in Nederland wordt gewaarborgd door wetgeving te toetsen aan de kwaliteitseisen uit de nota Zicht op Wetgeving. Dit voorkomt wetgeving van onvoldoende kwaliteit, die kan ontstaan onder grote maatschappelijke en politieke druk op het gebruiken van wetgeving voor het oplossen van maatschappelijke problemen. Voor deze scriptie zijn niet alle kwaliteitseisen relevant. Hieronder is een selectie gemaakt van relevante kwaliteitseisen.

- De kwaliteitseis 'doeltreffendheid en doelmatigheid' is van belang, omdat getoetst dient te worden of wetgeving het gewenste effect heeft, waarbij de verhouding baten en lasten niet onevenredig hoog mag zijn.
- 'Subsidiariteit en evenredigheid' zijn ook relevant, omdat overheidsbeleid proportioneel moet zijn en dit beleid zijn principiële en praktisch grenzen kent. Overwogen dient te worden of fiscaal instrumentalisme wel de meest gewenste, proportionele manier is om beleidsdoelen te behalen. Principiële grenzen van fiscaal instrumentalisme maken zich kenbaar in toegenomen kosten voor de samenleving door een free-riderseffect, een 'belastingparadox' en een verslechterde belastingmoraal. Praktische grenzen liggen bij de toenemende complexiteit van het belastingstelsel en lastig te meten effectiviteit. Door toetsing aan deze kwaliteitseis zal blijken of de ingevoerde instrumentele wetgeving wel de juiste manier is om het beleidsdoel te behalen.
- Een andere relevante kwaliteitseis is 'onderlinge afstemming'. Wetgeving dient op elkaar afgestemd te zijn, omdat anders fricties en inconsistenties ontstaan. De te

behandelen wetgeving kent grotendeels hetzelfde beleidsdoel, namelijk verduurzaming. Hierdoor kunnen fricties ontstaan, waardoor toetsing aan deze kwaliteitseis relevant is.

- De laatste relevante kwaliteitseis is 'eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid'. Belastingplichtigen dienen te kunnen begrijpen hoe wetgeving dient te worden toegepast en de rechter dient te begrijpen hoe de wet uitgelegd moet worden met een duidelijk achterliggend beleidsdoel. Hiervoor dient de wetgeving niet te complex te zijn. Deze kwaliteitseis is relevant, omdat ook kleinere IB- en VpB-ondernemers zonder bovengemiddelde fiscale kennis de te behandelen wetgeving zullen toepassen. Voor deze groep in het bijzonder dient de wetgeving dus 'eenvoudig, duidelijk en toegankelijk' te zijn.

4. Afschrijving willekeurige milieubedrijfsmiddelen en duurzaamheidsuitgaven

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de Vamil, een faciliteit die ondernemers de mogelijkheid biedt om bedrijfsmiddelen die aangemerkt zijn als milieubedrijfsmiddelen willekeurig af te schrijven, uiteengezet. De geschiedenis, het doel en de werking van de Vamil worden besproken. Vervolgens wordt de Vamil getoetst aan de gekozen relevante kwaliteitseisen. Op basis van deze toetsing worden vervolgens enkele aanbevelingen gedaan, waarna afgesloten wordt met een deelconclusie die een schematisch overzicht bevat.

4.2 Uiteenzetting Vamil

4.2.1 Algemeen

Op grond van goed koopmansgebruik moeten afschrijvingen worden verdeeld over de verwachte economische levensduur van een bedrijfsmiddel. De afschrijving vindt plaats over het verschil tussen de aanschaffings- of voortbrengingskosten en de restwaarde.¹⁵⁸ De wetgever heeft ervoor gekozen om in bepaalde situaties de belastingplichtige de keuze te geven om zelf te bepalen hoe de afschrijving over de economische levensduur van het bedrijfsmiddel wordt verdeeld.¹⁵⁹ Afschrijvingen mogen dan zowel eerder als later in de tijd worden gedaan.¹⁶⁰ Oftewel, er mag willekeurig worden afgeschreven. Deze willekeurige afschrijving heeft geen effect op de totaalwinst van de onderneming, maar wel op de verdeling van de totaalwinst over de jaren, de jaarwinstbepaling. Van 1 september 1991 tot 1994 bestond het regime vervroegd afschrijven voor milieu-investeringen.¹⁶¹ Dit is waar de afkorting Vamil (Vervroegde Afschrijving op MILieu-investeringen) is ontstaan. Ondanks de wijziging van het regime in 1994, wordt de afkorting Vamil ook gebruikt voor de huidige willekeurige afschrijving op milieubedrijfsmiddelen, terwijl deze term eigenlijk onjuist is voor het huidige regime. Bij toepassing van de Vamil kan een bedrijfsmiddel worden afgeschreven

¹⁵⁸ Art. 3.30 Wet IB 2001.

¹⁵⁹ Middels art. 3.31 en art. 3.34 Wet IB 2001.

¹⁶⁰ In de praktijk zullen afschrijvingen vrijwel altijd eerder worden gedaan.

¹⁶¹ Hoogeveen, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.19.C.a2.

tot de restwaarde van het bedrijfsmiddel. Hierbij kan over 75% van het investeringsbedrag willekeurig worden afgeschreven.¹⁶² Over de overige 25% wordt regulier afgeschreven. Het afschrijvingspotentieel bestaat uit de aanschaffings- of voortbrengingskosten minus de restwaarde.¹⁶³ Aanschaffingskosten zijn kosten die gemaakt zijn om bedrijfsmiddelen van derden te verwerven. Dit is een ruim begrip, waardoor ook bijkomende kosten onder dit begrip vallen.¹⁶⁴ Voortbrengingskosten zijn de kosten die zijn gemaakt bij het vervaardigen van bedrijfsmiddelen in eigen bedrijf.¹⁶⁵ Wanneer een subsidie wordt ontvangen met betrekking tot de investering in het bedrijfsmiddel, dient dit afgeboekt te worden op de aanschaffings- of voortbrengingskosten.¹⁶⁶

Het doel van de Vamil is het stimuleren van investeringen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu.¹⁶⁷ Om dit doel te bereiken, stelt de wetgever een jaarbudget ter beschikking. Voor 2022 bedraagt dit budget €25 miljoen.¹⁶⁸ Wanneer dit budget wordt overschreden, kan de minister de Vamil geheel of gedeeltelijk buiten werking stellen.¹⁶⁹ Het budget wordt bewaakt door middel van de te bespreken meldingsregeling. In het verleden is de regeling twee keer buiten werking gesteld.¹⁷⁰ De kans dat dit zich voordoet is echter klein, omdat niet volledig benut budget in voorgaande jaren wordt doorgeschoven naar volgende jaren. Pas bij grote budgetoverschrijdingen zal buitenwerkingstelling worden overwogen. Daarnaast is aan de Vamil een zogenoemde horizonbepaling verbonden. Dit houdt in dat de regeling regelmatig wordt geëvalueerd en op basis hiervan besloten wordt of de regeling al dan niet moet vervallen. Op dit moment komt de Vamil bij onvoldoende doeltreffendheid en doelmatigheid te vervallen op 1 januari 2024.¹⁷¹

¹⁶² Tot 2011 betrof dit 100%.

¹⁶³ *Kamerstukken II 1989/90, 20 872, nr. 3, p. 3-4.*

¹⁶⁴ HR 20 oktober 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5063, *BNB 1971/236.*

¹⁶⁵ Vakstudie Inkomstenbelasting 2001, art. 3.30, aant. 3.2.2.

¹⁶⁶ Vakstudie Inkomstenbelasting 2001, art. 3.31, aant. 2.1.3.

¹⁶⁷ MvT, *Kamerstukken II 1989/90, 20 872, nr. 3, p. 3.*

¹⁶⁸ RVO, 'MIA en Vamil voor ondernemers, geraadpleegd op 22 juni 2022.

¹⁶⁹ Art. 3.52 Wet IB 2001.

¹⁷⁰ In de jaren 2002 en 2007, zie *Kamerstukken II 2002/03, 28 742, nr. 5* en *Kamerstukken II 2007/08, 31 361, nr. 5, p. 1-5.*

¹⁷¹ Art. 10b, lid 1 Wet IB 2001.

4.2.2 Voorwaarden

Om voor Vamil in aanmerking te komen, moet allereerste geïnvesteerd worden in een aangewezen bedrijfsmiddel.¹⁷² Deze aangewezen bedrijfsmiddelen. zijn opgenomen op de ‘milieulijst’.¹⁷³ Deze milieulijst wordt ieder jaar aangepast in verband met technische ontwikkelingen en de verandering van milieueisen. Milieubedrijfsmiddelen worden verwijderd van de lijst, wanneer zij niet meer innovatief zijn.¹⁷⁴ De milieulijst is ingedeeld in zes ‘milieuthema’s’:

1. Grondstoffen en watergebruik
2. Voedselvoorziening en landbouwproductie
3. Mobiliteit
4. Klimaat en lucht
5. Ruimtegebruik
6. Gebouwde omgeving

Op de milieulijst staan bedrijfsmiddelen met een middelvoorschrift. Het middel waarmee een bepaald (milieu)doel moet worden vastgesteld is hier exact omschreven en ziet dus op specifieke bedrijfsmiddelen. Daarnaast bestaan er ook generieke bedrijfsmiddelen waarbij slechts een milieuprestatie geëist wordt (doelvoorschrift)¹⁷⁵. Het doelvoorschrift eist dat een investering gericht is op milieubescherming. Daarbij moet de investering een ‘aanmerkelijk milieuvoordeel’ behalen in verhouding tot het investeringsbedrag.¹⁷⁶ Hierbij wordt vergeleken met het gangbare niveau van milieubescherming in de branche en andere milieuvriendelijke technieken in de branche.¹⁷⁷ Investeringsen waarbij het milieuvoordeel marginaal is worden uitgesloten. Door een meer algemeen doelvoorschrift op te stellen, wordt beoogd dat het bedrijfsleven zelf met innovatieve bedrijfsmiddelen komt om te voldoen aan dit doelvoorschrift. Dit zorgt mijns inziens voor de nodige flexibiliteit van de regeling.

¹⁷² Art. 3.31, lid 1, Wet IB 2001.

¹⁷³ Ministeriële regeling Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat van 7 december 2021, IENW/BSK-2021/304716, Stcrt. 2021, 47737.

¹⁷⁴ *Kamerstukken II* 2021/22, 35 927, nr. 10, p. 30.

¹⁷⁵ Milieulijst 2022, par. 2b.

¹⁷⁶ Milieulijst 2022, par. 2b, onder 7.

¹⁷⁷ Regeling van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat, 7 december 2021 nr. IENW/BSK-2021/304716, par. 2.2.

Ondernemers zijn niet met een middelvoorschrift gebonden aan investeringen in specifieke bedrijfsmiddelen, waardoor innovatie wordt gestimuleerd.

De milieulijst kan specifieke eisen stellen aan de aanwezigheid van voorgeschreven onderdelen. Bij de beoordeling hiervan gaat het om functionele aanwezigheid en niet om fysieke aanwezigheid. Wanneer een voorgeschreven onderdeel zelf niet aanwezig is, maar een ander onderdeel functioneel hetzelfde doet als het voorgeschreven onderdeel wordt voldaan aan de in de milieulijst gestelde eisen.¹⁷⁸ Wanneer wordt geïnvesteerd in een bedrijfsmiddel dat niet als zodanig op de milieulijst staat, zijn er twee mogelijke uitkomsten. Wanneer een onderneming zelf een bedrijfsmiddel ontwikkelt dat op het moment van investering niet op de lijst staat, maar later wel wordt opgenomen, kan de onderneming verzoeken om goedkeuring. Wanneer een onderneming investeert in een bedrijfsmiddel dat door een derde is ontwikkeld, had de koper ermee bekend kunnen zijn dat het bedrijfsmiddel niet op de milieulijst staat en wordt geen goedkeuring gegeven.¹⁷⁹ Indien onzelfstandige onderdelen van een bedrijfsmiddel zijn opgenomen op de milieulijst, terwijl het bedrijfsmiddel zelf niet is vermeld op deze lijst, wordt goedgekeurd dat voor het gedeelte van de kosten dat ziet op de niet-zelfstandige onderdelen, de Vamil van toepassing is.¹⁸⁰

Bedrijfsmiddelen kunnen alleen kwalificeren voor Vamil wanneer zij op het moment van investeren ongebruikt zijn.¹⁸¹ Tweedehands bedrijfsmiddelen kwalificeren hierdoor, op uitzonderingen na, niet.¹⁸² Dit valt op te verklaren vanuit de doel van de Vamil, namelijk het stimuleren van investeringen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu. Tweedehands bedrijfsmiddelen worden al ingezet en leiden bij overdracht dus niet tot een groter milieubesparend effect op macroniveau. Nieuwe bedrijfsmiddelen daarentegen zorgen wel voor dit effect op macroniveau. Daarom is het mijns inziens logisch dat de Vamil niet ziet op tweedehands bedrijfsmiddelen.

¹⁷⁸ HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO4493, *BNB 2004/153*.

¹⁷⁹ Besluit van 17 maart 2014, nr. BLKB 2014/106M, par 2.4.

¹⁸⁰ Besluit van 7 december 2005, nr. CPP2005/1402M, par. 1.2.

¹⁸¹ Art. 3.31, lid 3 Wet IB 2001.

¹⁸² Er bestaat bijvoorbeeld goedkeuring voor demonstratiemodellen, Besluit van 8 december 2016, nr. 2016-101667

Wanneer een ondernemer aanspraak wil maken op de Vamil, dient binnen drie maanden een digitaal verzoek te worden gedaan bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (hierna: RVO).¹⁸³ Door deze meldingsregeling kent de overheid tijdig de totale kosten van de Vamil. Wanneer dit verzoek tijdig is gedaan en aan de andere gestelde materiële eisen uit de milieulijst is voldaan, kan Vamil toegepast worden. Wanneer niet binnen de gestelde termijn van drie maanden voldaan wordt aan een bijkomende eis, zoals het niet op tijd hebben ontvangen van een bepaald certificaat, dient het verzoek toch goedgekeurd te worden.¹⁸⁴ De aanmelding voor de Vamil vindt vaak tegelijk plaats met de aanmelding voor de MIA. De Belastingdienst beoordeelt een verzoek en mag hierbij afwijken van een advies van RVO. Naast het doen van een verzoek dient ook in de aangifte een beroep te worden gedaan op de faciliteit. Indien een verzoek tot de Vamil wordt afgewezen, kan de ondernemer in bezwaar gaan tegen de aanslag.

4.2.3 Voordeelpotentie

Onder een regime van willekeurige afschrijvingen kan versneld worden afgeschreven. Versnelde afschrijving leidt tot een liquiditeitsvoordeel, omdat door een verlaging van de jaarwinst uitstel van belastingheffing naar latere jaren plaatsvindt en hierdoor meer liquide middelen beschikbaar zijn. Hieruit volgt ook het rentevoordeel. Dit voordeel ontstaat door het renteloze uitstel van belastingheffing. Het rentevoordeel bestaat uit het verschil tussen de contante waarde van de belastingbesparingen die het gevolg zijn van de gewone afschrijvingen inclusief de vervroegde afschrijving en de contante waarde van de belastingbesparingen afkomstig van de gewone afschrijvingen indien er geen vervroegde afschrijving zou bestaan.¹⁸⁵ Dit liquiditeits- en rentevoordeel neemt toe naarmate de verdisconteringsvoet of de afschrijvingstermijn toenemen. Door middel van een verdisconteringsvoet worden toekomstige kasstromen teruggerekend naar de tegenwoordige waarde.

¹⁸³ Art. 2, lid 1 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001.

¹⁸⁴ Rb. Zeeland-West-Brabant 9 september 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:4546, V-N 2021/51.2.1 (*hoger beroep ingesteld*)

¹⁸⁵ MvT, Kamerstukken II 1989/90, 20 872, nr. 3, p. 3.

Onderstaand voorbeeld laat het gecombineerde liquiditeits- en rentevoordeel zien van toepassing van de Vamil en een toename van de afschrijvingstermijn. Zowel een toename van de afschrijvingstermijn, als een toename van de verdisconteringsvoet vergroot het gecombineerde liquiditeits- en rentevoordeel voordeel.¹⁸⁶

Aannames

Investeringsbedrag	€ 200.000
Restwaarde	€ 20.000
Af te schrijven bedrag	€ 180.000
Marginaal VpB-tarief	25%
Verdisconteringsvoet	5%

Figuur 4: Aannames

Afschrijvingstermijn 5 jaar

Afschrijving zonder Vamil											
Jaar	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totaal
Afschrijving (€)	36.000	36.000	36.000	36.000	36.000	0	0	0	0	0	180.000
Fiscaal voordeel afschrijving (€)	9.000	9.000	9.000	9.000	9.000	0	0	0	0	0	45.000
Afschrijving met Vamil											
Jaar	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totaal
Afschrijving (€)	135.000	11.250	11.250	11.250	11.250	0	0	0	0	0	180.000
Fiscaal voordeel afschrijving (€)	33.750	2.813	2.813	2.813	2.813	0	0	0	0	0	45.000
Liquiditeitsvoordeel (€)	24.750	-6.188	-6.188	-6.188	-6.188	0	0	0	0	0	0
Netto contante waarde van de verschuiving (€)	24.750	-5.893	-5.612	-5.345	-5.090	0	0	0	0	0	2.809

Figuur 5: Afschrijvingstermijn 5 jaar met een gelijke verdisconteringsvoet

Afschrijvingstermijn 10 jaar

Afschrijving zonder Vamil											
Jaar	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totaal
Afschrijving (€)	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	180.000
Fiscaal voordeel afschrijving (€)	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	45.000
Afschrijving met Vamil											
Jaar	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totaal
Afschrijving (€)	135.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	180.000
Fiscaal voordeel afschrijving (€)	33.750	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	45.000
Liquiditeitsvoordeel (€)	29.250	-3.250	-3.250	-3.250	-3.250	-3.250	-3.250	-3.250	-3.250	-3.250	0
Netto contante waarde van de verschuiving (€)	29.250	-3.095	-2.948	-2.807	-2.674	-2.546	-2.425	-2.310	-2.200	-2.095	6.150

Figuur 6: Afschrijvingstermijn 10 jaar met een gelijke verdisconteringsvoet

¹⁸⁶ Zie bijlage 2 voor een uitwerking van een toename in de verdisconteringsvoet met een gelijke afschrijvingstermijn.

In de economische literatuur worden ook nadelen van vervroegd afschrijven genoemd. Zo geven Berg et al. aan dat wanneer er een kans bestaat op negatieve kasstromen in de nabije toekomst en positieve kasstromen in de verdere toekomst, normale afschrijvingen geprefereerd dienen te worden.¹⁸⁷ Dit komt doordat er een risico bestaat dat de hogere afschrijvingen niet leiden tot belastingbesparingen, als de opbrengsten onvoldoende hoog zijn om de belastingbesparing te realiseren. Het bestaan van onbeperkte voorwaartse verliesverrekening verkleint dit effect, maar nog steeds worden normale afschrijvingen geprefereerd als er een groot risico bestaat op negatieve kasstromen in de nabije toekomst.

Een ander nadeel is progressie in het belastingtarief.¹⁸⁸ Ondernemers zullen directe belastingbetaling zoveel mogelijk willen voorkomen, terwijl een genivelleerde winstverdeling bij een progressie in het belastingtarief absoluut gezien zorgt voor zo min mogelijk betaalde belasting. Indien er een progressieve winstbelasting is, kan door investeren en gebruikmaking van willekeurige afschrijving de belastbare winst in een bepaald jaar relatief veel worden verminderend, waardoor een laag marginaal tarief van toepassing zal zijn. In latere jaren zal dit echter leiden tot hogere winsten, omdat minder kan worden afgeschreven, tegen een hoger marginaal tarief. De willekeurige afschrijving kan ook later in het jaar gedaan worden waarin veel winst wordt verwacht. De Wet IB 2001 en de Wet VpB 1969 zijn progressieve winstbelastingen waardoor het voornoemde effect zich voordoet in Nederland.

Door fiscaal willekeurig afschrijven ontstaan verschillen met de commerciële winstbepaling. Het bedrijfsmiddel waarover wordt afgeschreven vertegenwoordigt een hogere commerciële dan fiscale waarde. Hierdoor ontstaat commercieel een passieve belastinglatentie. Dit is een voorziening voor later te betalen belasting, omdat de commerciële winst tijdelijk hoger is dan de fiscale winst. De passieve belastinglatentie heeft een negatief effect op de goodwill en hierdoor zal de waarde van de onderneming (tijdelijk) afnemen. Over de jaren zal deze passieve belastinglatentie afnemen doordat de fiscale winst hoger zal zijn dan de commerciële winst.¹⁸⁹ Lagere fiscale winst enerzijds zal dus leiden tot een lagere waarde van de onderneming anderzijds.

¹⁸⁷ Berg et al., *European Journal of Operational Research*, 2001, nr. 132, blz. 203.

¹⁸⁸ Wielhouwer et al., *Center for Economic Research*, 2000, p. 18.

¹⁸⁹ Guenther en Sansing, *The Accounting Review*, 2004, Vol. 79 No. 2, p. 444.

4.3 Toets aan de kwaliteitseisen

4.3.1 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Om doeltreffendheid en doelmatigheid te toetsen is het belangrijk dat het doel van de Vamil wordt vastgesteld. Dit doel bestaat uit het stimuleren van investeringen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu.¹⁹⁰ Daarbij is het een doel om een ondernemer zijn geplande investering te doen vervangen door een milieuvriendelijke investering. In 2018 is de Vamil geëvalueerd over de jaren 2011 tot en met 2016.¹⁹¹ De doeltreffendheid is gemeten door aantal en omvang van investeringen in milieuvriendelijke technieken te meten en de aanname te maken dat deze investeringen een verbetering van het milieu tot gevolg hebben. Uit de evaluatie blijkt dat de Vamil doeltreffend is. De totale investeringen waarop MIA of Vamil van toepassing was, bedroegen voor de geëvalueerde periode in totaal €5,5 miljard.¹⁹² Op welk deel hiervan de Vamil van toepassing was, is onbekend. Het financiële voordeel dat door investeerders behaald is door toepassing van de VAMIL bedraagt ongeveer € 230 miljoen.¹⁹³ Een deel van dit financiële voordeel wordt benut door zogenoemde free-riders. Deze free-riders zouden ook bij afwezigheid van de Vamil hebben geïnvesteerd in het milieuvriendelijke alternatief. Free-riders zijn onvermijdelijk. Het is namelijk niet bekend op welk kostenniveau alle ondernemers zonder toepassing van de Vamil ook zouden investeren in het milieuvriendelijk alternatief. Evenmin zijn andere achterliggende redenen voor de investering bekend. Een hoog percentage free-riders doet af aan de doeltreffendheid van de faciliteit. Het percentage free-riders ligt tussen 13% en de 40%.¹⁹⁴ Er is geen sterke variatie in het percentage free-riders tussen het groot- en kleinbedrijf of tussen een groot of klein investeringsbedrag. Daarnaast is benoemd dat het percentage free-riders relatief beperkt is in vergelijking met andere fiscale- of subsidieregelingen.¹⁹⁵ Hieruit wordt in de evaluatie de conclusie getrokken dat de Vamil een efficiënte faciliteit is, echter is het percentage free-riders mijns inziens aan de hoge kant. Dat het percentage relatief beperkt is in verhouding tot

¹⁹⁰ MvT, Kamerstukken II 1989/90, 20 872, nr. 3, p. 3.

¹⁹¹ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018.

¹⁹² Ibid., p. 52.

¹⁹³ Ibid., p. 25.

¹⁹⁴ Ibid., p. 49.

¹⁹⁵ Ibid., p. 50.

andere fiscale regelingen is geen zuiver argument. Het free-riderseffect doet ook bij de vastgestelde omvang afbreuk aan de doeltreffendheid van de faciliteit.

Uit de evaluatie blijkt bovendien dat de Vamil ervoor zorgt dat meerkosten van milieuvriendelijke technieken worden overbrugd, wat de ontwikkelaars stimuleert om door te ontwikkelen en te innoveren. Daarnaast wordt de milieulijst door ontwikkelaars als marketingmiddel gebruikt, omdat deze lijst innovatieve bedrijfsmiddelen onder de aandacht van investerende ondernemingen brengt.¹⁹⁶ Dit kan van belang zijn voor bedrijfsmiddelen die nog onbekend zijn en in de fase van introductie zijn.¹⁹⁷ Het gebruik als marketinginstrument is een gunstig, weliswaar niet beoogd, neveneffect.

De kosteneffectiviteit aan zowel de kant van het bedrijfsleven als aan de kant van de overheid is hoog. Ten eerste maakt RVO apparaatkosten en de Belastingdienst controlekosten, die in totaal 2,2% bedragen van het verstrekte voordeel aan het bedrijfsleven. Ten tweede is het bedrijfsleven ongeveer 2,7% van het verstrekte voordeel kwijt aan kosten voor het voorbereiden en doen van een aanvraag.¹⁹⁸ In de evaluatie is geconcludeerd dat deze lasten in redelijke verhouding staan tot het voordeel van de regeling, en daarmee acceptabel zijn. De faciliteit blijkt op dit punt doelmatig.

Uit hetzelfde onderzoek blijkt het budgetbeslag van de overheid lager dan de steun die gegeven wordt aan het bedrijfsleven, omdat de overheid tegen lagere tarieven kan financieren dan het bedrijfsleven en dus een lagere interne rentevoet c.q. verdisconteringsvoet hanteert.¹⁹⁹ Hierbij dient mijns inziens een kanttekening worden gezet. Het te behalen financieel voordeel bestaat uit een liquiditeits- en een rentevoordeel. De vraag is echter of deze voordelen aanzienlijk zijn. Bekend is dat de Vamil voornamelijk voordelig is voor investeringen met een lange afschrijvingstermijn en een hoge verdisconteringsvoet. In tijden van lage rente is het naar mijn mening twijfelachtig of een hoge verdisconteringsvoet bij de bepaling van de toekomstige kasstromen wordt gehanteerd, waardoor het te behalen

¹⁹⁶ CE Delft, 'Beleidsvaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 6.

¹⁹⁷ Ibid., p. 19.

¹⁹⁸ Ibid., p. 59.

¹⁹⁹ Ibid., p. 18.

rentevoordeel uiteindelijk kleiner zal zijn. Dit doet af aan de doeltreffendheid, maar ook aan de doelmatigheid van de faciliteit. De uitvoeringskosten zullen namelijk ongeveer gelijk zijn, terwijl het rentevoordeel kleiner wordt.²⁰⁰ Daarentegen blijft het liquiditeitsvoordeel behouden en levert de Vamil voor investeringen met een lange afschrijvingstermijn, die zich ook bij verduurzaming zullen voordoen, alsnog een aanzienlijk gecombineerd liquiditeits- en rentevoordeel op.

Op basis van het voorgaande kan de conclusie worden getrokken dat, ondanks het grote free-riderseffect, de Vamil zowel doeltreffend als doelmatig is. De doeltreffendheid en doelmatigheid zijn wel beperkt wanneer de verdisconteringsvoet laag is. Voor dit onderzoek wordt de doeltreffendheid en doelmatigheid beoordeeld als goed ('+').

4.3.2 Subsidiariteit en evenredigheid

De kwaliteitseis 'subsidiariteit en evenredigheid' beoordeelt of de gebruikte wijze waarop de overheid beleidsdoelen probeert te behalen de meest gewenste manier is. Als hieraan is voldaan is het fiscaal instrumentalisme in de vorm van de Vamil gewenst en gerechtvaardigd door de bereikte verduurzaming. Stimulering in de vorm van willekeurige afschrijvingen blijkt effectiever dan stimulering via subsidies.²⁰¹ Vooral bij bedrijven met financieringsproblemen zijn vanwege het liquiditeitsvoordeel stimuleringsregelingen gebaseerd op willekeurige afschrijvingen effectiever dan het geven van een geldbedrag. Stimulering in de vorm van belastingkorting, de teruggave van een percentage van de investeringen blijkt echter nog effectiever.²⁰² De effectiviteit van stimulering in de vorm van willekeurige afschrijvingen wordt vergroot wanneer de normale afschrijvingstermijn op basis van de economische levensduur van een bedrijfsmiddel langer is of de interne rentevoet van een bedrijf hoger is. Het afschrijvingstijdstip bepaalt wanneer het bedrijf minder belasting betaalt. Hoe groter het verschil tussen het mogelijke afschrijvingstijdstip door toepassing van de Vamil en het normale afschrijvingstijdstip, hoe groter het te behalen voordeel. Het voordeel van willekeurige afschrijvingen neemt af wanneer sprake is van een korte afschrijvingstermijn

²⁰⁰ Onderbouwing volgt in par. 4.3.2.

²⁰¹ Aalbers et al., *OCFEB Studies in Economic Policy*, 2005, nr. 15, p. 61.

²⁰² Zoals nog wordt behandeld in paragraaf 5.3.2.1 en 5.3.2.2,

en/of sprake is van een lage verdisconteringsvoet. Volgens CE Delft kost de aanvraag het bedrijfsleven ongeveer 2,7% van het te verkrijgen voordeel.²⁰³ Hieraan kunnen geen absolute bedragen worden ontleend, maar wanneer het investeringsbedrag, de afschrijvingstermijn of de verdisconteringsvoet aanzienlijk afneemt is het aannemelijk dat de aanvraagkosten het te verkrijgen voordeel overstijgen.²⁰⁴ Wanneer een beperkt financieel voordeel wordt behaald, is toepassing van de Vamil mijns inziens een niet gewenste en onevenredige manier van fiscaal instrumentalisme.

De Vamil brengt in vergelijking met een directe belastingkorting minder kosten met zich mee. Het grootste gedeelte van de kosten van de overheid met betrekking tot de Vamil bestaat uit rentekosten, de kosten verbonden aan het later ontvangen van belastingopbrengsten. De hoogte van deze kosten is afhankelijk van de omvang van de investeringen en nemen toe als de omvang van investeringen toeneemt. Wanneer de omvang van de investeringen toeneemt, leidt dit desalniettemin ook tot een betere verwezenlijking van de achterliggende doelstelling. Dit is de eerdergenoemde belastingparadox. Zoals vermeld zijn de kosten van de overheid lager dan de verstrekte voordelen en zijn de uitvoeringskosten voor ondernemingen aanvaardbaar. De Vamil leidt dus niet tot een onevenredige verhouding tussen kosten en baten. Wanneer blijkt dat de kosten aan de kant van de overheid onevenredig hoog worden, heeft de overheid de mogelijkheid om de regeling tussentijds te sluiten. Hierdoor wordt onevenredigheid voorkomen. Daarnaast wijst onderzoek uit dat fiscaal instrumentalisme in de vorm van willekeurige afschrijvingen effectiever is dan het verstrekken van subsidies.²⁰⁵ De Vamil blijkt dus, ondanks dat het te verkrijgen voordeel in specifieke situaties klein is, subsidiair en evenredig te zijn en beoordeel ik voor dit onderzoek als zeer goed ('++').

4.3.3 Onderlinge afstemming

Om te kunnen voldoen aan de kwaliteitseis van 'onderlinge afstemming', dient wetgeving goed op elkaar afgestemd te zijn en geen discrepanties te bevatten. De Vamil heeft met de MIA als doel om investeringen te stimuleren die in het belang zijn van de bescherming van het

²⁰³ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018.

²⁰⁴ Zie bijlage 3 voor een voorbeeld.

²⁰⁵ Aalbers et al., *OCFEB Studies in Economic Policy*, 2005, nr. 15, p. 61.

milieu, waarover meer in hoofdstuk 5. De MIA maakt gebruik van dezelfde milieulijst als de Vamil. Het is dan ook mogelijk om investeringen te doen waarop zowel MIA als Vamil van toepassing zijn. In 2013 is geconstateerd dat MIA en Vamil qua type investeringen en gebruikers dicht bij elkaar liggen. Hierdoor zou een integratie van de faciliteit kunnen leiden tot efficiencyverbeteringen.²⁰⁶ Naar aanleiding van deze aanbeveling is onderzoek gedaan. De resultaten van dit onderzoek worden besproken in paragraaf. 5.3.3, bij de beoordeling van de onderlinge afstemming tussen de Vamil en MIA.

Daarnaast is er de mogelijkheid om Vamil toe te passen op een nieuw niet-zelfstandig onderdeel van een bedrijfsmiddel. Dit is belangrijk voor wat betreft de eerdere behandeling van verbeterings- en moderniseringsuitgaven. Wanneer een onderdeel van een bedrijfsmiddel wordt vervangen, zonder dat daarbij een 'wezenlijke verandering' plaatsvindt, is sprake van modernisering. De uitgaven die zien op het verbeteringsdeel moeten worden geactiveerd, de uitgaven die zien op het onderhoudsdeel mogen direct ten laste van de winst worden gebracht. Vervolgens kan Vamil van toepassing zijn op het geactiveerde deel, mits het onderdeel op de milieulijst staat. Dit leidt mijns inziens tot onnodige complicaties. Echter ligt dit probleem niet in de toepassing van de Vamil zelf, maar bij de splitsing die gemaakt moet worden bij de toerekening van de moderniseringsuitgaven. Dat de Vamil van toepassing kan zijn op het onderdeel van het bedrijfsmiddel is in overeenstemming met doel en strekking van de wet.

De beoordeling van de kwaliteitseis 'onderlinge afstemming' hangt af van de beschouwing van de mogelijke integratie van de Vamil en de MIA naar één gezamenlijk milieu-investeringsfaciliteit. Deze beschouwing vindt plaats in paragraaf 5.3.3, na uiteenzetting van de MIA. De in paragraaf 5.3.3 te behandelen beschouwing wordt, zonder de resultaten hier te bespreken, wel reeds meegenomen in deze beoordeling van de onderlinge afstemming van de Vamil. De toepassing van de Vamil op verbeterings- en moderniseringsuitgaven bevordert de onderlinge afstemming niet. De onderlinge afstemming van de Vamil met andere regelingen beoordeel ik, mede op basis van de beschouwing in paragraaf 5.5.3 daarom voorlopig als redelijk ('+/-').

²⁰⁶ Evaluatie MIA en Vamil 2005-2010, Van Heekeren en Frima, november 2012.

4.3.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Gebleken is dat 95,1% van het totale investeringsbedrag in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen afkomstig is van investeringen door het mkb.²⁰⁷ Het mkb blijkt dus voldoende mogelijkheden te hebben om de Vamil op de juiste wijze toe te passen. Echter blijkt ook dat de administratieve lasten in verhouding tot het ontvangen voordeel hoger liggen dan bij andere faciliteiten, deels door de complexiteit van de milieulijst.²⁰⁸ Een ondernemer moet de milieulijst doornemen en beoordelen onder welke staffel het bedrijfsmiddel valt, waarbij er veel verschillende staffels zijn, afhankelijk van verschillende toepasbaarheid van faciliteiten. Dit komt de eenvoud niet ten goede. Tegenover de complexiteit van de milieulijst staat bevordering van de duidelijkheid, omdat het een veelomvattende lijst betreft waarop kwalificerende bedrijfsmiddelen duidelijk staan omschreven. Het middelvoorschrift geeft precies aan wanneer een bedrijfsmiddel kwalificeert. De doelvoorschriften zorgen voor voldoende flexibiliteit voor innovatieve bedrijfsmiddelen die nog niet op de lijst staan. Bovendien zorgt het jaarlijks bijwerken van de lijst voor de nodige flexibiliteit. De besproken problematiek omtrent moderniseringsuitgaven in combinatie met de Vamil komt de eenvoud evenmin ten goede. Verder blijken uit de evaluatie geen problemen op het gebied van eenvoud, duidelijkheid of toegankelijkheid. Op het gebied van 'eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid' zijn verbeteringen mogelijk en beoordeel ik de Vamil als redelijk ('+/-').

4.4 Aanbevelingen

In de evaluatie wordt de conclusie getrokken dat de Vamil een effectieve faciliteit is, omdat het free-riderseffect beperkt is in vergelijking met andere fiscale faciliteiten. Desondanks ligt het percentage free-riders tussen de 13% en de 40%. Dit is een schatting, maar wanneer het percentage free-riders tegen de 40% aan ligt, is dit mijns inziens hoog en niet doeltreffend. Hierbij moet de kanttekening geplaatst worden dat dit hoge percentage gedeeltelijk verklaard kan worden door een, inmiddels niet meer bestaande, overstimulering van elektrische

²⁰⁷ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 23.

²⁰⁸ Ibid., p. 60, kanttekening hierbij is dat de respondenten bij het onderzoek van CE Delft voor 98,8% tot het mkb behoorden.

personenauto's.²⁰⁹ In de evaluatie wordt aanbevolen om overstimulering zo veel mogelijk te voorkomen.²¹⁰ Hier sluit ik mij bij aan. Door het tijdig aanpassen van de milieulijst kan overstimulering worden voorkomen. Daarnaast zal samenloop met andere fiscale faciliteiten of subsidies moeten worden voorkomen indien dit leidt tot overstimulering. Dit komt de effectiviteit van de Vamil ten goede.

Mijns inziens zijn wel vraagtekens te zetten bij de definitie van free-riders. Het staat vast dat de free-riders de doeltreffendheid van een faciliteit negatief beïnvloeden. De vraag is echter of de free-riders die zelf de investering in het duurzame bedrijfsmiddel al wilden doen, maar nu profiteren van een faciliteit, daadwerkelijk problematisch zijn. Mijns inziens is dit in de basis maatschappelijk gewenst gedrag. Daarentegen is het onwenselijk dit gewenste gedrag verder te faciliteren, omdat het gedrag reeds aanwezig is en dit ten koste gaat van de doeltreffendheid en doelmatigheid van een faciliteit. Daarentegen is het lastig om de faciliteit slechts te laten zien op ondernemers die voor bepaald gewenst gedrag een prikkel nodig hebben. Alleen als de overheid volledig is geïnformeerd over de kosten en opbrengsten van de regeling en achterliggende redenen kan een free-riderseffect worden voorkomen. Uitvoeringstechnisch lijkt dit mij onmogelijk. Het free-riderseffect kan hoogstens worden beperkt wanneer bijvoorbeeld blijkt dat free-riders vaker voorkomen bij grote investeringen. Dergelijke informatie is echter niet bekend. Daarom pleit ik ervoor om niet te pogen free-riders aan te pakken zonder dat de overheid (bijna) volledig geïnformeerd is. Dit gaat ten koste gaan van de doeltreffendheid van de gehele regeling.

In het evaluatierapport wordt aangeraden om de dynamiek van de milieulijst aan te passen, om zo een hogere doeltreffendheid te behalen.²¹¹ Op deze manier zullen alleen investeringen in nieuwe, niet-gangbare bedrijfsmiddelen worden gestimuleerd. Vanuit de optiek dat de Vamil zich beperkt tot innovatieve bedrijfsmiddelen die in de marktintroductie- en marktverbredingsfase van het goed zitten, is dit te begrijpen. Met betrekking tot het grotere doel van de regeling, het stimuleren van investeringen die in het belang zijn van de

²⁰⁹ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 8, zie bijvoorbeeld Van Meerkerk et al., 'Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving 2018'.

²¹⁰ Ibid., p. 8.

²¹¹ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 8.

bescherming van het milieu, is het mijns inziens echter ook wenselijk dat gangbare investeringen worden gestimuleerd wanneer zij recht doen aan de verwezenlijking van het doel. Zoals eerder aangegeven blijkt uit economisch onderzoek dat het bieden van een mogelijkheid tot willekeurige afschrijving onder omstandigheden een goede manier van stimulering is. Mijns inziens kan uitbreiding van de Vamil naar gangbare, milieusparende investeringen worden overwogen. Hierbij dient wel opgelet te worden dat stimulering van gangbare bedrijfsmiddelen, waarbij het bekend is dat die bedrijfsmiddelen een overmatig free-riderseffect meebrengen, niet gewenst is. Om deze bedrijfsmiddelen op tijd te kunnen uitsluiten, zal de milieulijst dus tevens dynamischer moeten worden.

Boomsluiter is kritisch op de horizonbepaling.²¹² Een insteek waarbij de regeling komt te vervallen bij onvoldoende doeltreffend- en doelmatigheid heeft niet te voorkeur. Er zou eerst moeten worden ingezet op verbetering van de faciliteit, in plaats van afschaffing. Hierbij sluit ik mij aan. Gebleken is dat het geven van een mogelijkheid tot willekeurige afschrijvingen in zijn algemeenheid een effectieve manier is van stimulering van duurzaamheid.²¹³ Afschaffen bij een negatieve evaluatie, om vervolgens duurzaamheid op een andere manier te stimuleren lijkt ongewenst.

Op het gebied van 'onderlinge afstemming' moet de problematiek omtrent moderniseringsuitgaven opgelost worden, voordat de onderlinge afstemming tussen de kwalificatie van deze uitgaven en de Vamil kan worden vergroot. Oplossing van dit probleem ligt namelijk niet in aanpassing van de Vamil.

De Vamil kan eenvoudiger, duidelijker en toegankelijker worden door de milieulijst te vereenvoudigen. De evaluatie raadt bijvoorbeeld aan om bepaalde weinig gebruikte staffels, waaronder de staffel die ziet op aanvragen voor alleen Vamil, af te schaffen of te clusteren met andere staffels.²¹⁴ Eerder onderzoek van Policy Research Corporation (hierna: PRC) raadt echter aan de milieulijst in de huidige vorm te handhaven.²¹⁵ Volgens PRC gaat afschaffing van

²¹² Boomsluiter, *MBB 2020/32*, par. 4.2.

²¹³ Aalbers et al., *OCFEB Studies in Economic Policy*, 2005, nr. 15, p. 61.

²¹⁴ CE Delft, 'Beleidsvaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 10.

²¹⁵ PRC, 'Onderzoek efficiencyverbetering van de fiscale regelingen MIA en Vamil', 2016, p. 37.

de minst gebruikte staffels namelijk ten koste van de doeltreffendheid. Dit bedraagt een daling van ongeveer 5% tot 10%. Naar mijn mening zal deze daling kleiner zijn als staffels worden geclusterd, zoals in het onderzoek van CE Delft, in plaats van afgeschaft. PRC komt daarnaast wel tot de conclusie dat gedeeltelijke afschaffing leidt tot een kostenbesparend effect bij RVO en de Belastingdienst. Weliswaar leidt het volgens PRC niet tot minder administratieve lasten voor ondernemers, maar zal de lijst in zijn totaliteit wel vereenvoudigen. Deze vereenvoudiging weegt mijns inziens zwaarder dan de genoemde afname van doeltreffendheid en lijkt mij dus een wenselijke verandering. Hierom pleit ik in tegenstelling tot PRC en overeenkomstig de CE Delft voor een vereenvoudigde milieulijst.

4.5 Deelconclusie

Bij toepassing van de Vamil kan op een bedrijfsmiddel zowel vervroegd als vertraagd, oftewel willekeurig, worden afgeschreven. Dit kan over 75% van het investeringsbedrag, over de overige 25% wordt regulier afgeschreven. Om in aanmerking te komen voor de Vamil, moet geïnvesteerd worden in een aangewezen bedrijfsmiddel dat innovatief, duurzaamheid stimuleert en dus is opgenomen op de milieulijst. Het bedrijfsmiddel moet daarnaast ongebruikt zijn. Dit komt voort uit het doel van de regeling, namelijk het stimuleren van investeringen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu. De Vamil beperkt zich daarbij tot innovatieve bedrijfsmiddelen die in de marktintroductie- en marktverbredingsfase van het goed zitten. Uit economische literatuur blijkt dat willekeurig afschrijven leidt tot een liquiditeits- en een rentevoordeel. Progressie in het belastingtarief en het ontstaan van belastinglatenties zijn potentiële nadelen.

Op basis van dit hoofdstuk en het voorgaande kan de volgende deelvraag worden beantwoord:

Voldoet de Vamil aan de kwaliteitseisen van wetgeving, bestaan er eventuele knelpunten en hoe kunnen deze worden verholpen?

Uit de evaluatie blijkt dat de Vamil een voldoende scoort voor 'doeltreffendheid en doelmatigheid', maar een groot free-riderseffect heeft. Daarnaast blijkt uit de economische

literatuur dat een stimulering door middel van het bieden van een mogelijkheid tot willekeurig afschrijven effectief is. De Vamil voldoet aan de kwaliteitseis ‘subsidiariteit en evenredigheid’. De kwaliteitseis ‘onderlinge afstemming’ wordt na bespreking van de MIA volledig getoetst, in dit hoofdstuk leidt de problematiek met de verduurzamingsuitgaven en de Vamil tot een onvoldoende. Uit de evaluatie blijkt bovendien dat milieulijst complex is in de uitvoering voor belastingplichtigen, maar wel voldoende flexibel is. Hierdoor wordt voldaan aan de kwaliteitseis ‘eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid’, maar is er ruimte voor verbetering. Dit leidt tot het volgende overzicht:

Vamil	Beoordeling
Doeltreffendheid en doelmatigheid	+
Subsidiariteit en evenredigheid	++
Onderlinge afstemming	+/-
Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	+/-

Figuur 7: Schematisch overzicht beoordeling Vamil

Op het gebied van ‘doeltreffendheid en doelmatigheid’ wordt aanbevolen overstimulering zo veel mogelijk te beperken, om het free-riderseffect tegen te gaan. Bovendien wordt aanbevolen om toegang tot de Vamil niet te beperken tot investeringen in innovatieve bedrijfsmiddelen die in de marktintroductie- en marktverbredingsfase van het goed zitten, mits dit geen overmatig free-riderseffect meebrengt. Daarnaast wordt aanbevolen om de horizonbepaling aan te passen, waardoor bij onvoldoende doeltreffendheid en doelmatigheid eerst ingezet wordt op verbetering van de regeling, in plaats van directe afschaffing. Ten aanzien van ‘onderlinge afstemming’ wordt aanbevolen het probleem van de verduurzamingsuitgaven aan te pakken bij de bron, namelijk de ingewikkelde kwalificatie van deze uitgaven en de Vamil hierop niet aan te passen. ‘Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid’ kan worden verbeterd door de milieulijst minder complex te maken.

5. Investeringsaftrek en duurzaamheid

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de investeringsaftrek²¹⁶ behandeld. De investeringsaftrek is een regeling op basis waarvan een belastingplichtige die investeert in een kwalificerend bedrijfsmiddel, bovenop de afschrijvingen een additioneel gedeelte van het investeringsbedrag in aftrek kan brengen van de jaarwinst.²¹⁷ De investeringsaftrek bestaat uit drie fiscale instrumenten:

- Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA)
- Milieu-investeringsaftrek (MIA)
- Energie-investeringsaftrek (EIA)

In dit hoofdstuk wordt de investeringsaftrek uiteengezet en onderverdeeld in KIA, MIA en EIA. Eerst wordt de investeringsaftrek in haar algemeenheid besproken, waarna de basis van de KIA wordt behandeld. Vervolgens worden de MIA en EIA uitgebreid uiteengezet, waarna deze worden getoetst aan de relevante kwaliteitseisen. Op basis van deze toetsing worden aanbevelingen voor beide regelingen gedaan, waarna wordt afgesloten met een deelconclusie en een schematisch overzicht.

5.2 De Investeringsaftrek

De investeringsaftrek komt voort uit vroegere fiscale instrumenten voor het stimuleren van investeringen. Hedendaags bestaat de investeringsaftrek uit de KIA, MIA en EIA. Voor de faciliteiten gelden verschillende toegangseisen, maar tussen de regelingen bestaat afstemming. Investeren wordt bij alle voornoemde regelingen gedefinieerd als *“het aangaan van verplichtingen ter zake van de aanschaffing of verbetering van een bedrijfsmiddel, alsmede het maken van voortbrengingskosten ter zake van een bedrijfsmiddel, voor zover die verplichtingen en kosten op de belastingplichtige drukken”*.²¹⁸ Er dient dus sprake te zijn aanschaffings- en voortbrengingskosten ter zake van een bedrijfsmiddel. Voor definiëring van het bedrijfsmiddel verwijs ik naar paragraaf 2.3. Het investeringstijdstip is bepalend voor het

²¹⁶ Art. 3.40 t/m 3.47 Wet IB 2001.

²¹⁷ Hoogeveen, ‘Cursus Belastingrecht’, IB.3.2.23.

²¹⁸ Art. 3.43 Wet IB 2001.

regime c.q. steunpercentage dat van toepassing is. Het investeringstijdstip is hierbij het moment waarop de onderlinge rechten en plichten vastliggen en partijen aan elkaar gebonden zijn.²¹⁹ Bij het maken van voortbrengingskosten is dit het tijdstip waarop de belastingplichtige uitgaven heeft gedaan voor het voortbrengen een bedrijfsmiddel.²²⁰ De investeringsaftrek vindt toepassing op het moment van ingebruikname van het bedrijfsmiddel of het moment waarop is betaald indien de betaling vooraf gaat aan de ingebruikname.²²¹ Het bedrag dat in aanmerking komt voor aftrek wordt bepaald aan de hand van de omvang van de totale in een kalender- of boekjaar gedane investeringen in kwalificerende bedrijfsmiddelen.²²²

Genoten investeringsaftrek wordt middels een desinvesteringsbijtelling teruggenomen indien een bedrijfsmiddel binnen vijf jaar na aanvang van het jaar van investeren wordt vervreemd.²²³ De desinvesteringsbijtelling voorkomt misbruiksituaties en vindt toepassing door over de overdrachtsprijs hetzelfde percentage toe te passen als waarover investeringsaftrek is genoten en dit toe te voegen aan de winst.

5.2.1 De kleinschaligheidsinvesteringsaftrek

De KIA is een regeling ter bevordering van investeringen in het mkb.²²⁴ Hiermee wordt beoogd om de doorgroei van de onderneming te stimuleren. De KIA is van toepassing op ondernemers voor de inkomstenbelasting, medegerechtigden tot het vermogen van een onderneming als bedoeld in art. 3.3, lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 en belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting.²²⁵ Voor toepassing van de KIA geldt een minimuminvesteringsbedrag van € 2.400 en een maximuminvesteringsbedrag van € 332.994.²²⁶ De aftrek wordt kleiner naarmate het investeringsbedrag toeneemt. In onderstaand voorbeeld wordt het financieel voordeel van toepassing van de KIA

²¹⁹ HR 15 april 1959, nr. 13 915, ECLI:NL:HR:1959:AY1765, *BNB 1959/235* en HR 1 juni 1960, nr. 14 278, ECLI:NL:PHR:1991:7, *BNB 1960/185*.

²²⁰ HR 16 november 1960, nr. 14 384, ECLI:NL:HR:1960:AX8094, *BNB 1961/4*.

²²¹ Hoogeveen, '*Cursus Belastingrecht*', IB.3.2.23.A.i1.

²²² Art. 3.41, lid 1, art. 3.42, lid 1 en art. 3.42a, lid 1 Wet IB 2001 en art. 7, lid 4 Wet VpB 1969.

²²³ Art. 3.47 Wet IB 2001 en *Kamerstukken II 1977/78*, 14377, nr. 9.

²²⁴ MvT, *Kamerstukken II 1989/90*, 21 343, nr. 3, p. 109.

²²⁵ Art. 3.41, lid 1 Wet IB 2001 jo. Art. 8, lid 1 Wet VpB 1969.

²²⁶ Art. 3.41, lid 2 Wet IB 2001.

weergegeven. Er wordt uitgegaan van een investering in een bedrijfsmiddel van € 150.000 en een marginaal vennootschapsbelastingtarief van 15%.

Jaarwinst voor KIA 2022	€ 100.000
Omvang KIA: € 16.784 – (7,56% * (€ 150.000 – € 110.998))	€ 13.835
Jaarwinst na KIA 2022	€ 86.165
Fiscaal voordeel: 15% * € 13.835	€ 2.075,25

Figuur 8: voorbeeld fiscaal voordeel KIA

De belastingplichtige dient in de aangifte te verzoeken om toepassing van de KIA. Dit kan tot het moment dat de aanslag onherroepelijk vast staat. Bij bijvoorbeeld afwijzing van toepassing van de KIA kan bezwaar worden gemaakt tegen de aanslag.²²⁷

De KIA is een generieke investeringsregeling zonder specifiek duurzaamheidsoogpunt, zodat volstaan wordt met deze korte beschrijving en een toetsing van deze regeling in het vervolg van deze scriptie niet zal plaatsvinden.

5.2.2 De milieu-investeringsaftrek

De MIA is in 2000 in werking getreden. De MIA is, anders dan de KIA, uitsluitend van toepassing voor ondernemers in de inkomstenbelasting en belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting en geldt dus niet voor medegerechtigden.²²⁸ Voor toepassing van de MIA moet geïnvesteerd worden in een kwalificerend bedrijfsmiddel, welke is opgenomen op dezelfde als in paragraaf 4.2 vermelde milieulijst.

Voor de MIA is de milieulijst opgedeeld in drie verschillende categorieën.

- Categorie I bevat bedrijfsmiddelen waarvan snelle marktintroductie vanuit milieuoogpunt wenselijk is, of waarbij de meerkosten ten opzichte van het alternatief hoog zijn en die bovendien vrijwel uitsluitend in de landbouw worden gebruikt. Voor een investering in een bedrijfsmiddel dat valt in categorie I geldt in 2022 een aftrek van 45% van het investeringsbedrag.

²²⁷ Hoogeveen, 'Cursus Belastingrecht', IB.3.2.23.B.c.

²²⁸ Art. 3.42a, lid 1 Wet IB 2001.

- Categorie II bevat bedrijfsmiddelen waarbij de meerkosten ten opzichte van het alternatief hoog zijn, maar die niet vrijwel uitsluitend in de landbouw worden gebruikt. Het bijbehorende percentage bedraagt hier 36%.
- Categorie III bevat bedrijfsmiddelen die niet onder categorie I of II vallen, maar waarbij een financiële stimulans gewenst is. Het bijhorende percentage bedraagt 27%.²²⁹ De voornoemde percentages kunnen bij ministeriele regeling worden verhoogd, dit komt hierna nog aan de orde.²³⁰

Het minimumbedrag aan investeringen om in aanmerking te komen voor de MIA bedraagt € 2.500.²³¹ Dit bedrag wordt per bedrijfsmiddel in aanmerking genomen. Bij samenwerkingsverbanden wordt gekeken naar het bedrijfsmiddel zelf en niet naar het subjectieve aandeel van de ondernemers in de investering van het samenwerkingsverband.²³² In de milieulijst wordt bij bepaalde investeringen wel aangegeven dat zij slechts voor een bepaald maximumbedrag voor MIA in aanmerking komen, of waarvoor MIA wordt berekend over een bepaald gedeelte van het investeringsbedrag. Bovendien is in art. 3 Aanwijzingsregeling willekeurige afschrijving 2001 opgenomen dat voor de MIA voor niet meer dan € 25 miljoen per jaar per ondernemer aan investeringen in bedrijfsmiddelen in aanmerking mag worden genomen.²³³ Voor een samenwerkingsverband wordt het maximumbedrag van naar rato van hun winstaandeel over de vennoten verdeeld.²³⁴ De 'kwalificerende investeringen van de ondernemer' zijn de investeringen die voor rekening komen van de ondernemer. De investeringen bedragen per ondernemer het maximumbedrag, vermenigvuldigd met het bedrag aan investeringen door de betrokken ondernemer, gedeeld door het gezamenlijke bedrag van door het samenwerkingsverband verrichte energie-investeringen.²³⁵ Het maximumbedrag wordt zo naar rato van het winstaandeel verdeeld.

²²⁹ Milieulijst 2022 en art. 3.42a, lid 3 Wet IB 2001.

²³⁰ Art. 3.52 Wet IB 2001.

²³¹ Art. 3.45, lid 4 Wet IB 2001.

²³² Besluit van 17 maart 2014, nr. BLKB 2014/106M, Stcrt. 2014, 8550.

²³³ Dit geldt ook voor de Vamil.

²³⁴ Art. 3.42, lid 4 onderdeel b Wet IB 2001.

²³⁵ Mans, NDFR-commentaar bij art. 3.42 Wet IB 2001, par. 7.

De MIA leidt tot een financieel voordeel doordat een percentage van het investeringsbedrag ten laste van de jaarwinst mag worden gebracht, geïllustreerd in onderstaand voorbeeld.²³⁶ Er wordt uitgegaan van een investering in een categorie II van de milieulijst vallend bedrijfsmiddel van € 150.000 en een marginaal vennootschapsbelastingtarief van 15%.

Jaarwinst voor MIA 2023	€ 100.000
Bedrijfsmiddel in categorie II, 36% * € 150.000	€ 54.000
Jaarwinst na MIA 2023	€ 46.000
Fiscaal voordeel = 15% * € 54.000	€ 8.100

Figuur 9: voorbeeld fiscaal voordeel MIA

De MIA kan cumuleren met zowel de Vamil als de KIA. Bij een investering in een bedrijfsmiddel dat zowel op de energielijst als de Milieulijst staat is cumulatie van EIA en MIA onmogelijk.²³⁷ Deze cumulatie en onderlinge afstemming wordt besproken in paragraaf 5.3.3.1.

Met de MIA wordt beoogd investeringen in nog niet gebruikte bedrijfsmiddelen te stimuleren die in het belang zijn van de bescherming van het milieu.²³⁸ Hierbij wordt gepoogd om ondernemers bij reeds voorgenomen investeringen te laten kiezen voor het milieuvriendelijke alternatief. De MIA is anders dan de KIA alleen van toepassing als wordt geïnvesteerd in ongebruikte bedrijfsmiddelen. Gebruikte bedrijfsmiddelen zijn in beginsel uitgesloten. Of sprake is van een gebruikt bedrijfsmiddel wordt beoordeeld op het moment waarop de afschrijving aanvangt. Het verstrekken van MIA voor gebruikte bedrijfsmiddelen draagt niet bij aan het achterliggende doel van de MIA, de beoogde verbetering van het milieu op macroniveau. Dit is mijns inziens een logische redenering, zoals eerder beschreven in paragraaf 4.2.2, omdat het gaat om de totale bescherming van het milieu. Daarnaast wordt op deze manier voorkomen dat gekunstelde transacties plaats vinden die alleen gericht zijn op het verkrijgen van de MIA.

²³⁶ Eventuele cumulatie van MIA, Vamil en KIA is hier niet meegenomen.

²³⁷ Art. 3.42a, lid 6 Wet IB 2001.

²³⁸ *Kamerstukken II 1996/1997*, 25 052, nr. 7.

Uitzondering op de uitsluiting van gebruikte bedrijfsmiddelen is de gehuurde zaak die later wordt gekocht, waarbij het bij aanvang van de verhuur reeds vaststond dat de huurder een koopoptie op de zaak zal uitoefenen. Deze zaak wordt aangemerkt als 'niet eerder gebruikt', omdat een gehuurde zaak eerst niet kwalificeerde als bedrijfsmiddel bij de verhuurder, maar daar kwalificeerde als voorraad.²³⁹ Dit acht ik logisch gezien de aansluiting bij het bedrijfsmiddelbegrip, maar dit draagt niet bij aan het doel van de regeling. Het zorgt namelijk in beginsel niet voor een extra energiebesparing op macroniveau. Dit is anders wanneer de verkochte zaak door de verkoper wordt vervangen door een nieuwe milieusparende voorraad, die vervolgens ook weer wordt verhuurd met koopoptie. In dat geval wordt wel recht gedaan aan het doel van de MIA. Wanneer geen koopoptie is bedongen, zal de zaak voor de verhuurder kwalificeren als bedrijfsmiddel en kan de koper geen investeringsaftrek toepassen.

Voor zelf voortgebrachte bedrijfsmiddelen die op het investeringstijdstip nog niet op de milieulijst staan, maar (1) wel voldoen aan de doelstelling van de regelingen en (2) waarvan het de ondernemer niet kan worden aangerekend dat het bedrijfsmiddel niet op de milieulijst staat, bestaat een goedkeuring. Wanneer ondernemer een bedrijfsmiddel bijvoorbeeld niet onder de aandacht heeft gebracht van het desbetreffende ministerie, kan dit de ondernemer worden aangerekend en is goedkeuring niet mogelijk.²⁴⁰ Mijns inziens is deze tweede voorwaarde lastig toetsbaar. Concretisering van deze voorwaarde zou de rechtszekerheid ten goede komen. Indien wel wordt voldaan aan beide voorwaarden kan de investeringsaftrek worden toegepast op de voortbrengingskosten.²⁴¹ Deze goedkeuring is in overeenstemming met de jurisprudentie, waar de Hoge Raad oordeelde dat een redelijke uitleg van de milieulijst meebrengt dat de bedoeling van de wetgever prevaleert boven de limitatieve opsomming van de milieulijst.²⁴²

²³⁹ HR 20 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4106, *BNB 1990/32*.

²⁴⁰ Besluit van Investeringsaftrek 17 maart 2014, nr. BLKB 2014/106M, par. 2.4.

²⁴¹ *Ibid.*

²⁴² HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO4493, *BNB 2004/153*.

Evenals de Vamil kent de MIA een horizonbepaling.²⁴³ Een volgende evaluatie vindt plaats in 2023.²⁴⁴ De MIA kan buiten werking worden gesteld indien het beschikbare budget is uitgeput. Jaarlijks onderbenutte delen van het budget worden meegenomen naar volgende jaren, waardoor een eventuele budgetoverschrijding kan worden opgevangen.²⁴⁵ Het budget van de MIA is in 2023 met € 50 miljoen verhoogd.²⁴⁶ RVO verwacht in 2022 een budgetoverschrijding van de MIA, waarvan de overschrijding ten laste komt van de huidige budgetreserves.

Indien ondernemers aanspraak willen maken op de MIA, dienen investeringen binnen drie maanden digitaal te worden aangemeld bij RVO. Dit verzoek zorgt ervoor dat het gereserveerde budget kan worden bewaakt en dat bij eventuele overschrijding de MIA buiten werking kan worden gesteld. Wanneer voldaan wordt aan de overige in de milieulijst gestelde eisen en het verzoek wordt goedgekeurd door RVO kan de MIA worden toegepast.²⁴⁷ Het daadwerkelijk toepassen van MIA wordt gedaan met een verzoek in de aangifte.²⁴⁸ Dit verzoek kan worden gedaan tot het moment dat de aanslag onherroepelijk vaststaat, dus zelfs nog door tijdig in bezwaar te gaan tegen de aanslag.²⁴⁹

5.2.3 De energie-investeringsaftrek

De EIA komt voort uit een in 1997 ingevoerde regeling waarmee werd beoogd de rentabiliteit van investeringen in energiebesparing en duurzame energie te verhogen.²⁵⁰ Waar de EIA zich eerst ook richtte op het opwekken van duurzame energie, richt de regeling zich sinds 2014 alleen op de stimulering van energiebesparende maatregelen.²⁵¹ Net als de MIA is de EIA uitsluitend van toepassing voor ondernemers en niet voor medegerechtigden.

²⁴³ Art. 10b.1, lid 1 Wet IB 2001.

²⁴⁴ NNV, *Kamerstukken II 2022-23*, 36 202, nr. 24, p. 168.

²⁴⁵ *Kamerstukken II 2008/09*, 31 705, nr. 3,

²⁴⁶ NNV, *Kamerstukken II 2022-23*, 36 202, nr. 24, p. 168.

²⁴⁷ In paragraaf 4.2 besproken jurisprudentie betreffende het materieel voldoen aan eisen is eveneens van toepassing op de MIA.

²⁴⁸ Art. 3.42a, lid 1 Wet IB 2001.

²⁴⁹ Besluit van 17 maart 2014, nr. BLKB 2014/106M, par. 7.1.

²⁵⁰ Art. 11, Wet IB 1964.

²⁵¹ Energieakkoord voor duurzame groei 2013.

Voor EIA kwalificeren net als bij MIA alleen niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen. Zoals eerder besproken acht ik deze eis redelijk gezien het achterliggende doel: energiebesparing op macroniveau.

Om in aanmerking te komen voor EIA moet een verklaring zijn afgegeven die blijkt geeft dat de beoogde investeringen kwalificeren. Kwalificerende investeringen zijn investeringen die bij ministeriële regeling zijn aangewezen als investeringen die in het belang zijn van doelmatig gebruik van energie.²⁵² Aangewezen bedrijfsmiddelen zijn opgenomen in de zogenoemde energielijst. Deze energielijst is opgedeeld in zeven categorieën, bestaande uit:

- A. Bedrijfsgebouwen
- B. Processen
- C. Transportmiddelen
- D. Duurzame energie
- E. Energiebalancerings
- F. Energietransitie
- G. Energieadvies, maatwerkadvies en CO₂-emmisiereductieplan

De letterlijke tekst van de energielijst is bij categorisering niet doorslaggevend. Van belang kan zijn of geïnvesteerd wordt in een onderdeel van een bedrijfsmiddel, of in twee afzonderlijke bedrijfsmiddelen.²⁵³ Daarnaast kan een investering die nog niet op de energielijst staat, toch kwalificeren.²⁵⁴ Cumulatie tussen EIA en MIA is zoals vermeld onmogelijk.²⁵⁵ Evenmin is de cumulatie van EIA en Vamil mogelijk. In beide gevallen dient een keuze te worden gemaakt.²⁵⁶ Mijns inziens is dit een logische en nodige maatregel. Cumulatie van beide regelingen en de in paragraaf 4.4 bekritiseerde overstimulering wordt op deze manier voorkomen. Het is echter wel mogelijk om naast EIA aanspraak te maken op KIA. Deze situatie wordt later behandeld in paragraaf 5.3.3.2.

²⁵² Art. 3.42, lid 2 Wet IB 2001.

²⁵³ HR 22 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7738, V-N 2007/32.17.

²⁵⁴ Besluit van 17 maart 2014, nr. BLKB 2014/106M, Stcrt. 2014, 8550.

²⁵⁵ Art. 3.42a, lid 6 Wet IB 2001.

²⁵⁶ *Kamerstukken II 2001/2002*, 28 607, nr. 3.

De EIA bedraagt in 2022 een vast percentage van 45,5%.²⁵⁷ In tegenstelling tot het oorspronkelijke voorstel bij invoering van de Wet IB 2001 geldt dit percentage voor alle investeringen, ongeacht de jaarlijkse omvang of het type investering.²⁵⁸ Mijns inziens bevordert dit de eenvoud van de EIA, maar verdwijnt hiermee de mogelijkheid om door middel van meerdere steunpercentages specifieke soorten investeringen te stimuleren.²⁵⁹ Om in aanmerking te komen voor deze aftrek dient het investeringsbedrag hoger te zijn dan het drempelbedrag van € 2.500 per bedrijfsmiddel.²⁶⁰ Het percentage van de EIA kan worden gewijzigd, wat over de jaren ook is gebeurd.²⁶¹ Zo is het percentage als gevolg van wisselend beleid en economische conjunctuurgolven geleidelijk teruggebracht tot 41,5% en 3 jaar later weer verhoogd tot 58%.²⁶² Inmiddels bedraagt het percentage 45,5%. Volgens voormalig staatssecretaris Wiebes is het netto belastingvoordeel bij een percentage van 45% voldoende om ondernemers te stimuleren tot het doen van kwalificerende investeringen.²⁶³

Onderstaand voorbeeld laat zien hoe de EIA leidt tot een financieel voordeel. Cumulatie met de KIA is buiten beschouwing gelaten. Er wordt uitgegaan van een kwalificerende investering in een bedrijfsmiddel op de energielijst van € 150.000 en een marginaal vennootschapsbelastingtarief van 15%.

Jaarwinst voor EIA 2022	€ 100.000
Bedrijfsmiddel in categorie II, dus 45,5% * € 150.000	€ 68.250
Jaarwinst na EIA 2022	€ 31.750
Fiscaal voordeel = 15% * € 68.250	€ 10.237,50

Figuur 10: voorbeeld fiscaal voordeel EIA

De in aanmerking te nemen investeringen zijn net als bij de MIA gebonden aan een maximumbedrag dat in aanmerking wordt genomen voor de EIA. Hierin wordt wederom een

²⁵⁷ Art. 3.42 Wet IB 2001.

²⁵⁸ *Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 110.*

²⁵⁹ Een aanbeveling over het wel of niet hanteren van verschillende steunpercentages volgt in paragraaf 5.4.3.

²⁶⁰ Art. 3.45, lid 4, onderdeel b Wet IB 2001.

²⁶¹ Art. 3.52, lid 2, onderdeel b Wet IB 2001.

²⁶² De jaren 2013 respectievelijk 2016.

²⁶³ Brief Staatssecretaris van Economische Zaken van 14 juni 2018, nr. DGETM-EI/18100279.

onderscheid gemaakt tussen samenwerkingsverbanden en niet-samenwerkingsverbanden.²⁶⁴ Indien geen sprake is van een samenwerkingsverband bedraagt het maximumbedrag dat in aanmerking kan worden genomen voor de EIA € 128 miljoen.²⁶⁵ Voor een samenwerkingsverband wordt het maximumbedrag van € 128 miljoen op de in paragraaf 5.2.3 genoemde manier naar rato van hun winstaandeel over de vennoten verdeeld.²⁶⁶

Om aanspraak te maken op EIA moet een kwalificerende investering worden aangemeld bij RVO.²⁶⁷ In bepaalde situaties dient de aanmelding te worden gedaan binnen een specifieke gestelde termijn, zoals in de situatie waar voortbrengingskosten aan de orde zijn en het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen in het kwartaal volgend op het kwartaal waarin de kosten zijn gemaakt.²⁶⁸

Indien volgens RVO geen sprake is van een kwalificerende investering in een energiebesparend bedrijfsmiddel, kan in bezwaar worden gegaan bij RVO. Vervolgens kan bij afwijzing van het bezwaar in beroep worden gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.²⁶⁹ Geeft RVO een positieve verklaring voor de energie-investeringen dan kan de EIA in de aangifte worden toegepast, waarna de Belastingdienst de aangifte controleert. Indien de Belastingdienst de EIA afwijst, kan in bezwaar en beroep worden gegaan tegen de aanslag.

De EIA kent een horizonbepaling en wordt elke vijf jaar geëvalueerd.²⁷⁰ De eerstvolgende evaluatie vindt plaats in 2023.²⁷¹ Daarnaast is aan de EIA een maximaal budget gebonden, waardoor de EIA bij mogelijke budgetoverschrijding buiten werking kan worden gesteld.²⁷² Het in een jaar niet gebruikte budget wordt meegenomen naar volgende jaren. RVO verwacht in 2022 een budgetoverschrijding van de EIA, waarbij de overschrijding wordt opgevangen

²⁶⁴ Een samenwerkingsverband is een onderneming die voor rekening en risico van meerdere ondernemers of lichamen wordt gedreven.

²⁶⁵ Art. 3.42, lid 4 onderdeel a Wet IB 2001.

²⁶⁶ Art. 3.42, lid 4 onderdeel b Wet IB 2001.

²⁶⁷ Art. 3.42, lid 6 Wet IB 2001 jo. art. 4 Uitvoeringsregeling EIA 2001.

²⁶⁸ Art. 3, lid 1 Uitvoeringsregeling EIA 2001.

²⁶⁹ Art. 3.42, lid 8 Wet IB 2001.

²⁷⁰ Art. 10b.1, lid 1 Wet IB 2001.

²⁷¹ NNV, *Kamerstukken II 2022-23*, 36 202, nr. 24, p. 168.

²⁷² Hoogeveen, 'Cursus Belastingrecht, IB.3.2.23.C.a.

door de huidige aanwezige budgetreserves.²⁷³ Het budget voor de EIA is in 2023 verhoogd met € 100 miljoen verhoogd.

5.3. Toetsing aan de kwaliteitseisen

5.3.1 Doeltreffendheid en doelmatigheid

5.3.1.1 *Doeltreffendheid en doelmatigheid MIA*

Het doel van de MIA is het stimuleren van investeringen in nog niet gebruikte bedrijfsmiddelen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu. Vamil en MIA zijn in 2018 geëvalueerd over de jaren 2011 tot en met 2016.²⁷⁴ De doeltreffendheid is gemeten door de aantallen en omvang van investeringen in milieuvriendelijke technieken te meten en de aannahme te maken dat deze investeringen een verbetering van het milieu tot gevolg hebben. Uit de evaluatie blijkt dat de MIA doeltreffend is. Er wordt in de periode een 2011 tot en met 2016 een financieel voordeel behaald van ongeveer € 700 miljoen.²⁷⁵ Dit financiële voordeel bestaat uit het voordeel dat ondernemers verkrijgen door toepassing van MIA. De vraag is of dit financiële voordeel ook daadwerkelijk leidt tot additionele milieuvriendelijke investeringen met een bijbehorend milieuverbeterend effect. In de periode 2011 tot en met 2016 is bijna € 11 miljard geïnvesteerd met ondersteuning van MIA of Vamil. Uit de evaluatie valt niet op te maken of deze investeringen voornamelijk ingegeven zijn door specifiek MIA, Vamil of een combinatie hiervan. Mijns inziens zal waarschijnlijk de combinatie van MIA en Vamil de ondernemer prikkelen om tot een investering te komen. Het totale financieel voordeel bestaat uit de optelsom van MIA en Vamil, waardoor deze combinatie de investeringsprikkel is. Daarnaast dient rekening te worden gehouden met de in paragraaf 4.3.1 besproken freeriders die de doeltreffendheid verlagen. Het percentage freeriders wordt tussen de 13% en de 40% geschat, wat relatief laag is in verhouding tot andere faciliteiten.²⁷⁶ Wanneer gecorrigeerd wordt voor het aantal freeriders, ligt het additionele investeringsbedrag in de periode 2011 tot en met 2016 tussen de € 3,3 miljard en de € 4,7 miljard. Uit de evaluatie blijkt bovendien dat de MIA bekend is op het moment van de investeringsbeslissing, en daarmee redelijk goed

²⁷³ NNV, *Kamerstukken II 2022-23*, 36 202, nr. 24, p. 168.

²⁷⁴ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018.

²⁷⁵ *Ibid.*, p. 25.

²⁷⁶ *Ibid.*, p. 51.

aansluit op dit moment. Wanneer de MIA bekend is kan gedrag effectief worden gestimuleerd. Slechts 8% tot 24% van de respondenten geeft aan zonder de MIA en de Vamil de investering geheel niet te hebben gedaan.²⁷⁷ De invloed op het investeringsmoment zelf is beperkt. Slechts 2% tot 15% heeft aangegeven de investering uit te stellen als geen gebruik gemaakt kan worden van de faciliteiten. Uit het voorgaande kan geconcludeerd worden dat de MIA een effectief middel is om additionele investeringen in milieuvriendelijke bedrijfsmiddel te stimuleren, ondanks het bestaan van freeriders.

Om een inschatting te maken van de doelmatigheid wordt gekeken naar de totale kosten voor de overheid. Deze kosten bestaan uit het verstrekte financiële voordeel en de uitvoeringslasten bij RVO en de Belastingdienst. In de jaren 2011 tot en met 2016 was het budgettaire beslag van de MIA € 709 miljoen, van het totale budgettaire beslag van de MIA en Vamil van € 819 miljoen. Het aandeel van de MIA bedroeg dus ongeveer 87%. In het onderzoek is doelmatigheid van de MIA en Vamil beoordeeld voor de jaren 2014 tot en met 2016. In die jaren bedroeg het totale budgettaire beslag € 397 miljoen, waarvan € 353 miljoen zag op MIA. De doelmatigheid wordt geschat door de totale investeringen, na correctie voor freeriders, te delen door het budgettaire beslag. Dit leidt tot een totale doelmatigheidsfactor tussen de 11,9 en 8,2, afhankelijk van het aantal freeriders. Dit betekent dat voor elke euro die de overheid uitgeeft aan het beleid, tussen de € 11,90 en € 8,20 in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen wordt geïnvesteerd.²⁷⁸ Het is niet mogelijk om de doelmatigheid van de MIA afzonderlijk te berekenen, maar gesteld kan worden dat de MIA doelmatig is. De MIA maakt van 2014 tot en met 2016 namelijk ongeveer 89% uit van het totale budget, waaruit geconcludeerd kan worden dat een groot deel van de investeringen gedaan is met aanspraak op MIA.

De uitvoeringskosten voor RVO en de Belastingdienst voor beide faciliteiten bedroegen ongeveer € 18 miljoen. Dit is ongeveer 2,2% van het totale verstrekte voordeel, wat mijns inziens acceptabel is.²⁷⁹ De kosten voor het bedrijfsleven bleken in verhouding te staan tot het verkregen voordeel. Slechts 6% van de aanvragers geeft aan de inspanning onacceptabel te

²⁷⁷ Ibid., p. 39.

²⁷⁸ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 54.

²⁷⁹ Ibid., p. 56.

vinden.²⁸⁰ Bedrijven besteden ongeveer 2,7% van het verstrekte financiële voordeel aan een aanvraag.²⁸¹

Uit het voorgaande kan geconcludeerd worden dat de MIA, ondanks het aantal freeriders voldoende doeltreffend is. Eveneens is gebleken dat de MIA doelmatig is. Voor de kwaliteitseis ‘doeltreffendheid en doelmatigheid’ beoordeel ik de MIA als goed (+’).

5.3.1.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid van de EIA

De EIA is in 2018 geëvalueerd over de periode 2012 tot en met 2017.²⁸² Deze evaluatie toetste of de doelen van de EIA op een effectieve en efficiënte manier worden behaald. Volgens de evaluatie is het doel van de EIA: *“het versnellen van de marktintroductie van innovatieve bedrijfsmiddelen die energie-efficiënter zijn dan de op dat moment in de markt gangbare bedrijfsmiddelen”*.²⁸³ In de evaluatie is de netto-energiebesparing berekend door de energiebesparing die ontstaat uit energiezuinige investeringen ondersteund met EIA te verminderen met het deel van de energiebesparing dat toe te rekenen is aan zogenoemde freeriders. Freeriders zijn hier, net als in eerdere hoofdstukken, de ondernemers die investeren in een energiezuinig bedrijfsmiddel en die gebruikmaken van de EIA, terwijl zij zonder de faciliteit ook de investering hadden gedaan. Wederom kunnen er vraagtekens worden gezet bij de negatieve beoordeling van freeriders, hiervoor verwijs ik terug naar de eerdere beschouwing in paragraaf 4.3.1. Voor beoordeling van de doeltreffendheid is het freeriders-effect belangrijk.

Uit de evaluatie blijkt dat 30% van de ondernemers ook zonder EIA de investering in hetzelfde bedrijfsmiddel op hetzelfde tijdstip zou hebben gedaan.²⁸⁴ Dit zijn dus zuivere freeriders. Daarnaast zou 69% van de ondernemers overwegen een minder omvangrijke investering te doen, te investeren op een later moment of in een ander bedrijfsmiddel te investeren.²⁸⁵ Dit kan gedeeltelijk gezien worden als een freeriders-effect, al heeft de EIA mede als doel het zo

²⁸⁰ Ibid., p. 58.

²⁸¹ Ibid., p. 69.

²⁸² CE Delft, ‘Beleidsvaluatie Energie-investeringsaftrek 2012-2017’, 2018.

²⁸³ Ibid., p. 8.

²⁸⁴ Ibid., p. 40.

²⁸⁵ Ibid., p. 39.

vroeg mogelijk investeren tegen een zo groot mogelijke omvang. Ondernemers die anders een latere of lagere investering zouden hebben gedaan, maar door de EIA een eerdere of hogere investering doen zijn mijns inziens dus geen zuivere freeriders. De evaluatie maakt echter geen onderscheid. Dit betekent dat 69% de absolute bovengrens is van het aantal freeriders. Het aantal freeriders ligt dan tussen de 30% en de 69%. Opvallend is dat de bedrijfsomvang een grote invloed heeft op het freeriders-effect. Uit de evaluatie van de Vamil en de MIA blijkt juist dat de bedrijfsomvang weinig invloed heeft op het freeriders-effect. In het kader van de EIA blijkt het percentage freeriders in het mkb rond de 45% te liggen, terwijl dit in het grootbedrijf²⁸⁶ op bijna 70% ligt. Dit hogere percentage komt wellicht voort uit het feit dat financiële prikkels voor het grootbedrijf minder doeltreffend zijn dan voor het mkb. Het grootbedrijf zal investeringen eerder baseren op andere bedrijfseconomische motieven, zoals het voldoen aan veranderende regelgeving of procesoptimalisatie. Investeren in energiebesparende bedrijfsmiddelen kan onderdeel zijn van procesoptimalisatie, maar energiebesparing lijkt niet de doorslaggevende grondslag voor investeren te zijn. Daarnaast is het grootbedrijf naar verwachting beter op de hoogte van de EIA, doordat zij vaker gebruik maken van gespecialiseerde adviseurs. Het freeriders-effect is groter dan bij de Vamil en de MIA. Volgens de evaluatie volgt dit uit het feit dat door ondernemers voor Vamil/MIA-investeringen geen terugverdientijd wordt gehanteerd, in tegenstelling tot EIA-investeringen. De terugverdientijd is de periode voordat de toekomstige opbrengsten hoger zijn dan de investeringskosten. EIA-investeringen zorgen voor een besparing van energieverbruik, wat zorgt voor een verlaging van energiekosten. De kostenverlaging als gevolg van een Vamil/MIA-investering is lastiger te bepalen, wat het hanteren van een terugverdientijd bemoeilijkt.²⁸⁷ Wanneer de terugverdientijd beter inzichtelijk is, is de rentabiliteit van een investering duidelijker voor ondernemers.²⁸⁸ Ondernemers die een terugverdientijd hanteren zijn als gevolg hiervan vaker free-riders.²⁸⁹ Het hoge percentage freeriders zorgt voor een beduidende afname van de doeltreffendheid van de EIA.

²⁸⁶ Bedrijven met meer dan 250 werknemers en een jaaromzet van € 50 miljoen plus of een balanstotaal van € 43 miljoen plus.

²⁸⁷ Bij eventuele CO₂-heffingen is het hanteren van een terugverdientijd bij Vamil/MIA-investeringen beter mogelijk, omdat CO₂-reductie leidt tot een lagere belastingheffing.

²⁸⁸ Aalbers et al., *CentER Working Paper*, 2011.

²⁸⁹ Vollebergh, *PBL*, 2020, p. 9.

De netto energiebesparing is gemeten op basis van een door RVO uitgegeven besparingsgetal per techniek c.q. investering. Op basis hiervan kan een schatting worden gemaakt van de totale energiebesparing en de bespaarde CO₂-uitstoot. Uit deze schatting blijkt dat er over de periode 2012-2016 een totale energiebesparing van 12 tot 27 Peta joule²⁹⁰ gerealiseerd is. Daarnaast is er een totale CO₂-reductie van ongeveer 0,7 tot 1,5 Megaton.²⁹¹ Dit is ongeveer gelijk aan het elektriciteitsverbruik van één tot twee miljoen huishoudens.²⁹² De EIA leidt dus tot een aanzienlijke energie- en CO₂-besparing en blijkt doeltreffend.

Uit de evaluatie blijkt dat de EIA zorgt voor een verhoogde attentiewaarde bij ondernemers.²⁹³ Bedrijfsmiddelen opgenomen op de energielijst worden onder de aandacht van ondernemers gebracht. Daarnaast blijkt het vertrouwen in een bepaalde investering te stijgen indien het is opgenomen op de energielijst. Bij onbekende bedrijfsmiddelen kan dit een gunstig effect zijn, omdat zij anders de fase van marktintroductie wellicht niet doorkomen. De 'zoekkosten' worden hierdoor verlaagd, waardoor meerkosten van bedrijfsmiddelen in de fase van marktintroductie worden weggenomen.²⁹⁴ Hierdoor wordt de terugverdientijd korter, waardoor een investering eerder wordt gedaan.

Bovendien heeft de EIA een positief effect op de aanbodkant. De EIA stimuleert de ontwikkeling van innovatieve bedrijfsmiddelen. Dit betreft indirecte stimulatie, omdat het door toepassing van de EIA bij ondernemers, het voor ontwikkelaars van energiezuinige technologieën aantrekkelijker wordt om nieuwe technieken te ontwikkelen. Deze technieken zullen naar verwachting eerder worden afgenomen. Dit draagt bij aan de doeltreffendheid van de EIA.

De doelmatigheid wordt bepaald door de kosten van de overheid en het bedrijfsleven te relateren aan de netto-investeringen en bijkomende energiebesparing. De uitvoeringskosten van RVO lagen in de periode 2011 tot en met 2016 tussen de € 4,6 miljoen en de € 5,3

²⁹⁰ Eén biljard joule.

²⁹¹ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 46.

²⁹² Uitgaande van het feit dat 1 ton CO₂ gelijk is aan het verbruik van 0,65 huishoudens in Nederland.

²⁹³ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 18.

²⁹⁴ Aalbers et al., *Energy Economics* 31, 2009.

miljoen.²⁹⁵ Deze kosten zien op het verzorgen van de digitale aanvraagprocedure en de bijkomende toetsing en controle, de informerende rol en het opstellen van de energielijst. De controles zijn gebaseerd op het risicoprofiel en zien op ongeveer 30% van de aanvragen en 80% van het totale investeringsbedrag.²⁹⁶ Mijns inziens is dit een aanzienlijk deel en is de controle voldoende. Idealiter zou 100% van het investeringsbedrag onderworpen zijn aan controles, maar dit staat naar verwachting niet in verhouding tot de bijkomende kosten, aangezien dan de resterende 70% van de aanvragen ook gecontroleerd dienen te worden voor een winst van slechts 20% van het investeringsbedrag maal het aantal gevallen waarin daadwerkelijk geen recht bestaat op EIA. De kosten van de Belastingdienst zijn ongeveer € 2 miljoen in totaal over de periode 2011 tot en met 2016.²⁹⁷ De totale kosten voor aanvragers zijn ongeveer € 8,7 miljoen over de periode 2011 tot en met 2016.²⁹⁸

Volgens de evaluatie bedraagt de budgettaire derving van ongeveer € 100 miljoen per jaar.²⁹⁹ De bruto doelmatigheid is bepaald aan de hand van de totale energiebesparing, rekening houdend met de gemiddelde levensduur van het bedrijfsmiddel. Vervolgens is gecorrigeerd voor het freeriders-effect om zo te komen tot een netto doelmatigheid. Hieruit volgt dat elke ton CO₂-reductie de overheid tussen de € 21 en € 46 kost. Om deze kosten te kunnen beoordelen, dient een vergelijking gemaakt te worden met alternatieven maatregelen voor CO₂-reductie, zoals de SDE+-regeling. Vergelijking met de Vamil en de MIA is moeilijk omdat bij de evaluatie van deze regelingen de hoeveelheid CO₂-reductie niet is gemeten. Een ton CO₂-reductie door middel van de SDE+-regeling kostte gemiddeld tussen de € 81 en € 155 in 2020. De EIA is op dit gebied dus doelmatiger dan de SDE+-regeling. Wanneer rekening wordt gehouden met alle kosten, bestaande uit de netto budgettaire derving, de uitvoeringskosten en de administratieve kosten, en dit afgezet wordt tegenover de netto CO₂-reductie, dus de CO₂-reductie minus correctie voor het freeriders-effect, kost de EIA tussen de € 15 en € 17 per ton CO₂-reductie. Ter vergelijking: de SDE+-regeling kost tussen de € 53 en de € 159 per ton CO₂-reductie. De EIA is dus een relatief doelmatige faciliteit.

²⁹⁵ CE Delft, 'Beleidsvaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 57.

²⁹⁶ Ibid., p. 58.

²⁹⁷ Ibid., p. 59.

²⁹⁸ Ibid., p. 60.

²⁹⁹ Ibid., p. 64.

Gebleken is dat de EIA een hoog percentage freeriders heeft, maar wel positieve effecten heeft. Daarnaast blijkt de EIA in verhouding tot een regeling met een vergelijkbare doelstelling voldoende doelmatig. Het hoge percentage freeriders beperkt de doeltreffendheid van de EIA, waardoor de doeltreffendheid en doelmatigheid van de EIA beoordeeld wordt als redelijk ('+/-').

5.3.2 Subsidiariteit en evenredigheid

5.3.2.1 *Subsidiariteit en evenredigheid MIA*

De kwaliteitseis 'subsidiariteit en evenredigheid' ziet op de manier waarop de overheid beleidsdoelen probeert te behalen. Indien de gebruikte manier de meest gewenste manier is, is beleid subsidiair en evenredig. Bij toepassing van MIA mag een deel van het investeringsbedrag direct ten laste van de winst worden gebracht. Uit het in paragraaf 4.3.2 behandelde onderzoek van Aalbers et al. blijkt dat stimulering in de vorm van een directe belastingkorting effectiever is dan stimulering door middel van subsidies of willekeurige afschrijvingen.³⁰⁰ Hieruit zou opgemaakt kunnen worden dat de MIA effectiever is dan de Vamil en dat het geven van een belastingkorting een effectieve c.q. gewenste manier is van fiscaal instrumentalisme. Echter blijkt wel dat de kosten van de overheid hoger zijn in verhouding tot bijvoorbeeld de Vamil. Hier speelt wederom de belastingparadox een rol. Hoe hoger het investeringsbedrag, hoe meer MIA wordt verkregen en hoe meer kosten de overheid zal maken. De vraag is of een grotere investering ook leidt tot gunstigere effecten voor het milieu in verhouding tot lagere investeringen. Wanneer een grotere investering leidt tot een gunstiger milieuverbeterend effect zijn de hogere kosten gerechtvaardigd. Indien dit niet het geval is, zijn de bijkomende hogere kosten niet gerechtvaardigd. Het grotere financiële voordeel wordt dan mijns inziens ten onrechte verleend. In de behandelde evaluatie wordt de aanname gemaakt dat een grotere investering daadwerkelijk leidt tot grotere milieuverbeterende effecten. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft inzake dit probleem een opvallende uitspraak gedaan.³⁰¹ Het betrof een investering in emmissiereducerende melkrobots van ongeveer € 700.000. RVO gaf advies dat voor MIA en Vamil slechts ongeveer € 52.000 in aanmerking kwam, omdat dit deel zag op een emmissiereducerend effect. Het

³⁰⁰ R.F.T. Aalbers et al., *OCFEB Studies in Economic Policy*, 2005, p. 61.

³⁰¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 25 februari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:1351, *V-N 2014/40.10*.

andere deel zag volgens RVO op het melksysteem en kwam niet in aanmerking voor MIA en Vamil. De rechtbank en het hof komen echter tot een andere conclusie en oordelen op basis van een ander milieuvadvis dat slechts € 15.000 van de totale investering ziet op het melksysteem. Aan het overige bedrag is wel een emissiereducerend effect toe te rekenen, waardoor slechts € 15.000 niet in aanmerking komt voor de MIA en Vamil. Dit verschil van ruim € 633.000 tussen beide adviezen is mijns inziens opmerkelijk. Dit verschil laat zien dat over milieuverbeterende effecten anders gedacht kan worden en roept de vraag op of hogere investeringen altijd een hogere milieuverbeterend effect meebrengen en hoe een milieuverbeterend effect gemeten dient te worden. Zonder een objectieve meting van een het effect zal de faciliteit eerder leiden tot onevenredige uitkomsten.

Op basis van het bovenstaande is de MIA redelijk subsidiair en evenredig ('+/-').

5.3.2.2 *Subsidiariteit en evenredigheid van de EIA*

Fiscaal instrumentalisme in de vorm van een directe belastingkorting blijkt een effectieve manier van stimulering.³⁰² Op dit vlak lijkt de EIA dan ook subsidiair. Opvallend is het niet onderbouwde standpunt van voormalig Staatssecretaris Wiebes waarin hij kenbaar maakte dat een steunpercentage van 45% nog voldoende is om ondernemers te stimuleren tot het doen van kwalificerende investeringen.³⁰³ Onderbouwing is mogelijk vanuit economisch perspectief. Uit onderzoek blijkt dat energiekosten 'ondergewaardeerd' worden.³⁰⁴ Onderwaarderen betekent dat relatief minder waarde wordt toegekend aan energiekosten, terwijl ze in absolute zin even hoog zijn als andere kosten. Het is mijns inziens aannemelijk dat indien energiekosten worden ondergewaardeerd, het met energiebesparing te behalen financiële voordeel wordt onderschat. Dit roept echter de vraag op waar de grens ligt voor effectief stimuleren en wanneer het percentage optimaal is. Volgens Ecorys, verantwoordelijk voor de evaluatie van de EIA over de jaren 2006 tot en met 2011, is het effect van de hoogte van het percentage beperkt.³⁰⁵ Gebruikers van de EIA en producenten van energiebesparende bedrijfsmiddelen gaven aan dat de EIA een beperkte financiële prikkel geeft. Dit zou

³⁰² Aalbers et al, *OCFEB Studies in Economic Policy*, 2005, p. 61.

³⁰³ Brief Staatssecretaris van Economische Zaken van 14 juni 2018, nr. DGETM-EI/18100279.

³⁰⁴ Hausman, *Bell Journal of Economics*, 1979, p. 33-54.

³⁰⁵ Ecorys, 'Evaluatie Energie Investeringsaftrek, Ex post evaluatie 2006-2011', 2012, p. 12.

betekenen dat het bestaan van de faciliteit belangrijker is dan de daadwerkelijke hoogte van het steunpercentage en dus het te verkrijgen belastingvoordeel. De meest recente evaluatie bevestigt deze zienswijze. Een hoger percentage leidt niet tot meer investeringen en 46% van de ondernemers geeft aan de te behalen de energiebesparing het belangrijkste te vinden en niet het financiële voordeel.³⁰⁶ Dit leidt ertoe dat het percentage op dit moment wellicht te hoog is, wat ten koste gaat van de doelmatigheid van de regeling. Hierdoor neemt ook de belastingparadox onevenredig toe. De kosten van de kant van de overheid zijn niet in verhouding tot de te behalen winst op het gebied van energiebesparing.

Voor de kwaliteitseis 'subsidiariteit en evenredigheid' wordt de EIA beoordeeld als onvoldoende ('-').

5.3.3 Onderlinge afstemming

5.3.3.1 *Onderlinge afstemming MIA*

In paragraaf 4.3.3 is eerder benoemd dat MIA en Vamil dicht bij elkaar liggen. Beide faciliteiten hebben ten doel om investeringen te stimuleren die in het belang zijn van de bescherming van het milieu. Zo wordt voor toegang tot beide faciliteiten dezelfde milieulijst gebruikt en wordt het recht op toegang op dezelfde manier beoordeeld. CE Delft heeft, op basis van een eerder onderzoek van PRC³⁰⁷, onderzocht of samenvoeging van MIA en Vamil kan leiden tot een efficiencyverbetering.³⁰⁸ Hierbij kan de Vamil vervallen en de MIA worden opgehoogd. De samenvoeging zou kunnen leiden tot lagere uitvoeringskosten voor de overheid. Samenvoeging bestaat uit een omzetting van Vamil in MIA. De Vamil vervalt en op alle bedrijfsmiddelen waarop nu alleen Vamil van toepassing is, wordt de MIA van toepassing. Volgens PRC leidt dit tot een beperkte vermindering van de uitvoeringslasten in combinatie met een vermindering van de effectiviteit.³⁰⁹ Het onderzoek van CE Delft bevestigt dit. Bij een omzetting zal een effectiviteitsverlies optreden, omdat investeringen die nadeel ondervinden van de omzetting niet langer zullen plaatsvinden. Dit betreffen in investeringen met een lange afschrijvingstermijn, waarbij ondernemers relatief veel voordeel hebben bij toepassing van de

³⁰⁶ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 53.

³⁰⁷ PRC, 'Onderzoek efficiencyverbetering van de fiscale regelingen MIA en Vamil', 2016.

³⁰⁸ CE Delft, 'Beleidsevaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 60.

³⁰⁹ PRC, 'Onderzoek efficiencyverbetering van de fiscale regelingen MIA en Vamil', 2016, p. 37.

Vamil. Doordat deze investeringen niet meer gedaan worden, zal de Vamil een minder groot aandeel hebben in het totale budget. Daarnaast zal ook het aandeel in het budget van de MIA gedeeltelijk dalen, omdat de niet-gedane investeringen veelal ook in aanmerking zouden komen voor MIA. Daartegenover staat dat de MIA-verhoging leidt tot een groter budgetbeslag. Hierbij dient in acht te worden genomen dat stimulering van hetzelfde doel door middel van de MIA, een directe kostenaftrek, voor de overheid duurder is dan stimulering door middel van de Vamil, het geven van een liquiditeits- en rentevoordeel. CE Delft concludeert dat na samenvoeging het totale budgetbeslag zou moeten stijgen.³¹⁰ Samenvoeging leidt tot een kostenbesparing bij de Belastingdienst. Deze uitvoeringskosten zullen ongeveer gehalveerd kunnen worden van € 6 miljoen naar € 3 miljoen. Deze kostenbesparing vindt voornamelijk plaats omdat de aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting niet langer hoeft te worden gecontroleerd op regulier of willekeurig afschrijven. Een kostenaftrek zoals de MIA vindt plaats in één jaar, terwijl willekeurige afschrijvingen meerdere jaren beslaan. De evaluatie concludeert uiteindelijk dat er geen efficiencywinst geboekt kan worden door samenvoeging van Vamil en MIA. Samenvoeging zal leiden tot hogere kosten bij de overheid en minder effectiviteit.

Naast het laten vervallen van Vamil, heeft PRC de effecten onderzocht van het laten vervallen van MIA. De Vamil treedt dan in de plaats van de MIA. Op dat moment kan dus alleen Vamil worden toegepast op alle bedrijfsmiddelen waar op dat moment alleen MIA op toegepast kan worden. Dit zal negatief uitwerken voor investeringen met een korte afschrijvingstermijn.³¹¹ Dit soort investeringen heeft meer baat bij MIA. Het financiële voordeel voor ondernemers neemt namelijk af, waardoor minder investeringen zullen worden gedaan. Op basis van het voorgaande kan dus gesteld worden dat de doeltreffendheid afneemt als de MIA wordt omgezet in Vamil. De totale kosten voor de overheid zullen waarschijnlijk afnemen. Dit komt voort uit het afnemende financiële voordeel, waardoor er minder aanvragen zullen zijn en het feit dat stimulering door middel van de Vamil minder kost dan stimulering door middel van een belastingkorting. Het onderzoek geeft zonder onderbouwing aan dat bij de Belastingdienst een minimale besparing plaats zal vinden.³¹² Mijns inziens kunnen hier

³¹⁰ CE Delft, 'Beleidsvaluatie MIA\Vamil', 2018, p. 65.

³¹¹ Ibid., p. 29.

³¹² PRC, 'Onderzoek efficiencyverbetering van de fiscale regelingen MIA en Vamil', p. 28.

vraagtekens bij worden gezet, omdat een stijging van het aantal toepassingen van de Vamil zal leiden tot omvangrijkere controles van de aangiften. De Vamil wordt over meerdere jaren toegepast en komt dus langer terug in de aangiften dan de MIA. Het wegvallen van de controles die betrekking hebben op toepassing van de MIA is mijns inziens niet groter te zijn dan het voornoemde effect. Cumulatie van de MIA en de Vamil is hiermee niet ongewenst.

MIA en KIA kunnen wel cumuleren. Beide faciliteiten hebben een ander doel. Door cumulatie worden investeringen tot het maximumbedrag van de KIA extra gestimuleerd. De vraag is of dit wenselijk is en of geen overstimulering plaats vindt. In paragraaf 5.3.3.2 wordt cumulatie verder besproken.

Voor zowel de MIA als EIA komen alleen ongebruikte bedrijfsmiddelen in aanmerking. Dit kan tot problematiek leiden in combinatie met de desinvesteringsbijtelling.³¹³ Het probleem is dat een vervreemding binnen vijf jaar leidt tot desinvesteringsbijtelling bij de verkoper, zonder dat de koper voor het gebruikte bedrijfsmiddel investeringsaftrek kan krijgen. De koper investeert zodoende in een gebruikt bedrijfsmiddel dat, in lijn met doel en strekking van de wet, niet in aanmerking komt voor EIA. Echter is in dit geval een eerder rechtmatig verkregen investeringsaftrek bijgeteld, terwijl deze aftrek vervolgens niet door de ondernemer die het eerder kwalificerende bedrijfsmiddel overneemt opnieuw kan worden verkregen. De berekende aftrek op basis van het gehele initiële investeringsbedrag wordt dus door niemand genoten. Boomsluiters kaart aan dat dit geen recht doet aan de bedrijfsmiddelgerichte doelstelling van de EIA.³¹⁴ Ik deel de kritiek van Boomsluiters. De voornoemde problematiek werkt negatief voor de onderlinge afstemming van de MIA.

Daarnaast kaart Boomsluiters ook aan dat de MIA een negatief effect heeft op de earningsstrippingsmaatregel uit art. 15b Wet VpB 1969.³¹⁵ Indien het jaarlijkse saldo aan renten meer bedraagt dan of 30% van de gecorrigeerde winst of € 1 miljoen, wordt het merendeel uitgesloten van renteaftrek. De gecorrigeerde winst is de fiscale EBITDA, bestaande uit de fiscale winst + het saldo aan renten + afschrijvingen. Probleem is dat

³¹³ Dit geldt alles geldt ook voor de MIA.

³¹⁴ Boomsluiters, *MBB 2020/32*, par. 4.3.

³¹⁵ *Ibid.*, par. 4.4.

toepassing van EIA (en ook MIA) de fiscale winst negatief beïnvloedt, maar hiervoor geen correctie wordt gemaakt bij de bepaling van de fiscale EBITDA. Hierdoor wordt de effectiviteit van de EIA verminderd, omdat ondernemers die onder het bereik van de earningsstrippingsmaatregel vallen hun voordeel aan EIA teruggenomen zien worden door een beperking van de renteaftrek. Ook hier is sprake van een gebrekkige onderlinge afstemming.

In paragraaf 2.4.4.2 een voorbeeld behandeld waar de classificatie van verduurzamingsuitgaven als verbeterings- of moderniseringskosten leidt tot activering van de kosten. Vervolgens kan voor een deel van deze kosten aanspraak gemaakt worden op bijvoorbeeld MIA, alleen blijkt het bepalen van de omvang van de kosten waarop MIA kan worden toegepast complex. Dit heeft een negatief effect de onderlinge afstemming van de MIA.

In paragraaf 5.4 volgt een aanbeveling rondom het laten vervallen of samenvoegen van MIA en Vamil. Vooralsnog wordt de onderlinge afstemming van de MIA beoordeeld als redelijk ('+/-').

5.3.3.2 *Onderlinge afstemming van de EIA*

Zoals vermeld is het niet mogelijk om voor een investering zowel EIA als MIA of de EIA en Vamil te verkrijgen. Daarnaast komen de meeste investeringen waarop subsidie is verleend niet in aanmerking voor EIA. Daarentegen kan wel cumulatie tussen EIA en KIA plaatsvinden. Uit de parlementaire behandeling van de EIA onder de Wet IB 1964 blijkt dat anti-cumulatie van EIA en KIA ertoe zou leiden dat voor mkb-ondernemers een specifieke impuls tot het doen van energiebesparende investeringen verloren gaat.³¹⁶ Anti-cumulatie werd dus ongewenst geacht. Naar aanleiding van de besproken evaluaties kunnen hierbij mijns inziens vraagtekens worden gezet. In de evaluatie is aangegeven dat de hoogte van het percentage, oftewel het financiële voordeel, niet de doorslaggevende factor is voor het doen van een investering in een energiebesparend bedrijfsmiddel. Als dit resultaat verder wordt doorgetrokken, zal anti-cumulatie, een beperkt negatief effect hebben op de investeringsbeslissing bij een

³¹⁶ *Kamerstukken II 1989/90 25 052, nr. 7.*

ondernemer. Investerings in energiebesparende bedrijfsmiddelen leiden namelijk al tot een financieel voordeel, namelijk de bespaarde energiekosten. Daarnaast zal anti-cumulatie leiden tot budgetbesparing bij de KIA, waardoor het EIA-percentage kan worden verhoogd. Dit heeft een positief effect op EIA-investeringen waarbij de investeringsdrempel van de KIA (€332.994)³¹⁷ wordt overschreden. Deze investeringen leiden dan tot een groter financieel voordeel, waardoor ze aantrekkelijker worden voor ondernemers. Ondanks dat blijkt dat de hoogte van het steunpercentage niet doorslaggevend is voor het doen van investeringen, worden energiebesparende-investeringen dan zwaarder gestimuleerd dan overige investeringen, wat mijns inziens gewenst is vanuit de doelstelling van verduurzaming.

Daarnaast is in de vorige paragraaf de problematiek rondom de desinvesteringsbijtelling en de earningstrippingsmaatregel aangekaart. Deze problematiek speelt eveneens bij de EIA, en heeft dus een negatief effect op de onderlinge afstemming.

De problematiek rondom het in paragraaf 2.4.4.2 en in de vorige paragraaf behandelde voorbeeld met betrekking tot verduurzamingsuitgaven en de complexiteit van de bepaling van de omvang van de kosten waarop de EIA kan worden toegepast, heeft ook een negatief effect op de onderlinge afstemming van de EIA.

Ondanks dat er op verschillende vlakken rekening is gehouden met de onderlinge afstemming van de EIA en andere regelingen, bestaan er ook nog gebreken. Daarom wordt de EIA voor de kwaliteitseis onderlinge afstemming beoordeeld als onvoldoende ('-').

5.3.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

5.3.4.1 *Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid MIA*

Zoals benoemd in paragraaf 4.3.4 vertegenwoordigt het mkb ongeveer 95% van het totale investeringsbedrag in milieuvriendelijke technieken. Dit impliceert voldoende toegankelijkheid van de MIA voor het mkb. De digitale aanvraag van de MIA werkt eenvoudig en is toegankelijk. Ondernemers hoeven slechts hun investeringsgegevens in te vullen. Overige bedrijfsgegevens worden automatisch ingevuld. Dit leidt tot lage administratieve

³¹⁷ Art. 3.42, lid 2 Wet IB 2001.

lasten voor het bedrijfsleven. Daarnaast is de MIA eenvoudiger dan de Vamil, omdat de MIA slechts betrekking heeft op één jaar, terwijl de Vamil meerdere jaren beslaat. De benoemde complexiteit van de milieulijst zorgt daarentegen voor hogere administratieve lasten. Voor een beschouwing over de milieulijst verwijs ik naar paragraaf 4.3.4.

De MIA beoordeel ik ten aanzien van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, op basis van het bovenstaande en paragraaf 4.3.4, als redelijk ('+/-').

5.3.4.2 *Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de EIA*

RVO voert klanttevredenheidsonderzoeken uit voor de EIA. Hierbij wordt de snelheid, betrouwbaarheid, transparantie en behulpzaamheid van het aanvraagproces als de uiteindelijke toewijzing van de faciliteit beoordeeld. Hieruit blijkt dat EIA even goed scoort als Vamil en MIA.³¹⁸ De algehele klanttevredenheid over EIA is dan ook hoog. Daarnaast blijkt dat aanvragers van EIA ongeveer drie uur besteden aan het verzoek waarbij in 39% van de gevallen adviseurs zijn ingehuurd.³¹⁹ De evaluatie vermeldt dat dit percentage in werkelijkheid waarschijnlijk hoger ligt. De achterliggende redenen voor het inhuren van adviseurs is expertise of omdat de adviseurs al betrokken zijn bij ander advies. Aanvragers van EIA blijken onvoldoende eigen expertise te hebben of de regeling te ingewikkeld te vinden. De EIA blijkt hiermee dus onvoldoende eenvoudig en toegankelijk te zijn. Hierbij dient mijns inziens wel de kanttekening te worden gezet dat het gehele belastingstelsel complex is en gehele vereenvoudiging gewenst is.³²⁰

Voor aanvragers is duidelijk dat een bedrijfsmiddel in aanmerking komt voor EIA wanneer het op de energielijst staat. Het jaarlijks doorvoeren van wijzigingen op de energielijst is van belang voor de doeltreffendheid van de EIA. Dit leidt echter wel tot complicaties voor aanvragers. Zij hebben geen zekerheid dat voor een investering die zij in een later jaar willen doen de EIA nog van toepassing is. Deze onzekerheid is mijns inziens wel in lijn met het doel van de regeling. Het doel van de EIA is deels het naar voren halen van investeringen in

³¹⁸ CE Delft, 'Beleidsvaluatie Energie-investeringsaftrek 2012-2017', 2018, p. 63.

³¹⁹ Ibid., p. 61.

³²⁰ NNV, *Kamerstukken II 2022-23*, 36 202, nr. 24, p. 3.

energiebesparende bedrijfsmiddelen. Door onzekerheid te geven over de facilitering van een investering in een bedrijfsmiddel in latere jaren, ontstaat een prikkel voor ondernemers om de investering zo snel mogelijk te doen. De onduidelijkheid is daarmee te rechtvaardigen vanuit het doel van de regeling.

Op basis van het bovenstaande beschouwing wordt de EIA voor de kwaliteitseis 'eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid' beoordeeld als goed ('+').

5.4 Aanbevelingen

5.4.1 Aanbevelingen voor MIA en EIA

Op het gebied van onderlinge afstemming is het de vraag of cumulatie de EIA en de MIA samen met de KIA gewenst is. Zoals eerder aangegeven leidt een lager steunpercentage van de EIA waarschijnlijk niet tot een lager totaalbedrag aan investeringen. Cumulatie van EIA en KIA leidt min of meer tot een hoger effectief steunpercentage bij investeringen onder het maximumbedrag van de KIA, aangezien beide faciliteiten een aftrek ter grootte van een deel van het investeringsbedrag toestaan. Cumulatie zorgt voor hogere kosten voor de overheid in de vorm van gedeelde belastingopbrengsten, terwijl het niet leidt tot een hoger totaalbedrag aan milieu- of energiebesparende investeringen, zoals uiteengezet in paragraaf 5.3.3.2.

Daarnaast heeft de KIA niet hetzelfde doel als EIA en MIA. Cumulatie bevoordeelt voornamelijk het mkb, waardoor het freeriders-effect in het mkb naar verwachting zal toenemen. Dit doet af aan de doeltreffendheid van de faciliteiten. Om die reden pleit ik voor anti-cumulatie van EIA en MIA met de KIA.

Boomsluiter heeft de problematiek rondom toepassing van de EIA, MIA en de desinvesteringbijtelling benoemd.³²¹ Boomsluiter raadt aan de problematiek op te lossen door de desinvesteringbijtelling niet van toepassing te laten zijn indien een bedrijfsmiddel wordt vervreemd aan een kwalificerende ondernemer, zijnde een ondernemer die bij aanschaf van een ongebruikt bedrijfsmiddel recht zou hebben op EIA of MIA. Indien vervreemding plaatsvindt aan een niet-kwalificerende ondernemer, vindt de desinvesteringbijtelling wel toepassing. Deze oplossing zorgt ervoor dat wanneer het

³²¹ Boomsluiter, *MBB 2020/32*, par. 4.3.

bedrijfsmiddel door een kwalificerende ondernemer wordt gebruikt er ook sprake is van aftrek, waardoor het gehele aftrekkpotentieel wordt benut. Deze aftrek wordt dan geheel genoten door de ondernemer die het kwalificerende bedrijfsmiddel als eerste in gebruik heeft genomen. Op deze manier wordt misbruik in de handel in gebruikte bedrijfsmiddelen voorkomen, omdat de koper van het bedrijfsmiddel geen aftrek verkrijgt, maar wel de situatie wordt gecreëerd dat de gehele in eerste instantie genoten aftrek behouden blijft. Ik sluit mij aan bij deze aanbeveling van Boomsluiters. Hierbij dienen mijns inziens wel twee kanttekeningen te worden geplaatst.

Ten eerste kan het bedrijfsmiddel ten tijde van vervreemding niet meer op de energie- of milieulijst staan. In dat geval dient de verkoper mijns inziens niet het gehele aftrekrecht te verkrijgen. De koper zou namelijk geen recht hebben op EIA of MIA. Het gehele aftrekkpotentieel wordt dan weliswaar niet benut, maar dit is te rechtvaardigen vanuit doel van de EIA en MIA; een energiebesparing of een milieuverbeterend effect op macroniveau. De koper verkrijgt namelijk geen kwalificerend bedrijfsmiddel dat geacht wordt energiebesparende of milieuverbeterende effecten te hebben.

Ten tweede kan oplossing van Boomsluiters uitvoeringstechnisch moeilijk kan zijn. De beoordeling of sprake is van een kwalificerende ondernemer kan voor zowel de verkopende ondernemer, als voor de Belastingdienst bij controle van de aangifte van de verkopende ondernemer, lastig zijn. Benodigde informatie is namelijk in handen van de kopende partij c.q. de partij waarvan de aangifte op dat moment niet gecontroleerd wordt. Daarbij heeft de kopende partij geen belang bij het aantonen van het zijn van een kwalificerende ondernemer, omdat zij zelf geen aftrek verkrijgt. Dit kan hoogstens de prijs van het bedrijfsmiddel drukken, omdat de verkoper geen correctie hoeft te maken voor de initieel verkregen aftrek.³²² Derhalve kan het aantonen van verkoop aan een kwalificerende ondernemer mijns inziens lastig zijn. Optimaal is om deze bewijslast voor zover mogelijk bij de verkopende partij te leggen, maar indien de verkoper niet kan beoordelen of sprake is van een kwalificerende ondernemer, de Belastingdienst deze controle te laten doen. Hierbij bestaat een onderscheid

³²² Een antimisbruikbepaling die systematische verkoop na het benutten van de EIA/MIA tegengaat is waarschijnlijk nodig. Denk aan het bijvoorbeeld één keer per jaar toestaan van de genoemde verkoopsituatie met verkrijging van volledig aftrek.

tussen de Wet IB 2001 en de Wet VpB 1969. Onder de Wet IB 2001 kan een door de Belastingdienst Verklaring ondernemerschap inkomstenbelasting worden afgegeven. Onder de Wet VpB 1969 zijn de voor deze wet binnenlands belastingplichtigen³²³ per definitie ondernemer. Dit minimaliseert de druk op de Belastingdienst, maar zorgt voor een evenredige oplossing geboden voor verkopende ondernemers. Daarnaast kan een inkorting van de termijn waarbinnen de desinvesteringsbijtelling van toepassing is voor investeringen waarover MIA of EIA is verkregen, een uitvoeringstechnisch eenvoudige, generieke maatregel zijn die een deel van de problematiek wegneemt. De termijn kan bijvoorbeeld worden ingekort van vijf naar twee jaar. Een door mij opgesteld tekstueel voorbeeld van de aanpassing van de wettekst met de toevoeging van een nieuw lid 3, 8 en 9 is opgenomen in bijlage 4.

Op het gebied van onderlinge afstemming heeft Boomsluiters ook de problematiek in het kader van de earningsstrippingsmaatregel aangestipt.³²⁴ Hiervoor draagt zij de oplossing aan om de gecorrigeerde winst, oftewel de fiscale EBITDA, te vermeerderen met de in een jaar genoten aftrek door toepassing van MIA of EIA. Mijns inziens is dit een goede oplossing, die uitvoeringstechnisch niet tot problemen leidt. Kanttekening hierbij is dat dit wel leidt tot een verschil met de KIA, waarbij niet wordt gecorrigeerd. Dit leidt tot een discrepantie binnen de investeringsaftrek. Dit verschil valt echter te rechtvaardigen vanuit beleidsoogpunt in het kader van het achterliggende milieudoel, dat bij de KIA ontbreekt. Bovendien is de KIA een regeling ter bevordering van investeringen in het mkb en komt het mkb minder in aanraking met de earningsstrippingsmaatregel.

5.4.2 Aanbevelingen voor MIA

De in paragraaf 4.4 gedane aanbevelingen rondom freeriders en het vereenvoudigen van de milieulijst zijn ook van toepassing op de MIA. Het gaat om dezelfde problematiek. Daarnaast kan specificatie van de milieulijst verder bijdragen aan het doel van de MIA. Onder categorie 1 van de milieulijst vallen investeringen in bedrijfsmiddelen waarvan snelle marktintroductie vanuit milieuoogpunt wenselijk is, of waarbij de meerkosten ten opzichte van het alternatief hoog zijn en die bovendien vrijwel uitsluitend in de landbouw worden gebruikt. Bij deze

³²³ Art. 2 Wet VpB 1969.

³²⁴ Boomsluiters, *MBB 2020/32*, par. 4.3

categorie hoort een steunpercentage van 45%. Een hoog percentage leidt tot een groter financieel voordeel, waardoor het aantrekkelijker wordt om in een milieuvriendelijk alternatief te investeren. Anno 2022 is het 'stikstofprobleem' een actueel onderwerp.³²⁵ Landbouwers zullen moeten overgaan tot een milieuvriendelijke, duurzamere manier van landbouw of worden uitgekocht om de stikstofuitstoot terug te dringen. Mijns inziens kan de MIA bij uitstek een manier zijn om de stikstofuitstoot terug te dringen. Wanneer het percentage van categorie 1 verder opgehoogd wordt, wordt het voor landbouwers voordeliger om te kiezen voor een milieuvriendelijkere investering, met een lagere stikstofuitstoot tot gevolg. Dat dit leidt tot hogere kosten voor de overheid hoeft mijns inziens belemmering te zijn, omdat het alternatief, het uitkopen van landbouwondernemingen, ook een kostbare aangelegenheid is. Daarnaast is verduurzaming van de landbouw mijns inziens een maatschappelijk meer gewenste oplossing dan het uitkopen van boeren. Landbouwers kunnen dan hun beroep blijven uitoefenen, terwijl tegelijkertijd het stikstofprobleem (gedeeltelijk) wordt opgelost.

Een ander probleem anno 2022 is de toegenomen inflatie. De steunpercentages die horen categorieën binnen de MIA zijn ten opzichte van 2021 opgehoogd. Zo is het maximale steunpercentage van 36% naar 45% gestegen. Deze stijging wordt verklaard door toenemende meerkosten van milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen ten opzichte van gangbare bedrijfsmiddelen.³²⁶ Door het verhogen van de steunpercentages worden de meerkosten van investeren in een milieuvriendelijk bedrijfsmiddel gereduceerd, waardoor de effectiviteit van de MIA wordt vergroot. In beginsel is dit mijns inziens een goede ontwikkeling, echter dient wel rekening gehouden te worden met de kosten voor de overheid. Inflatie leidt tot meer uitgaven voor de overheid, waardoor bij hogere steunpercentages meer budget vrijgemaakt zal moeten worden. Dit is een beleidskeuze, maar gezien de hoge prioriteit van de verduurzaming zijn de hogere uitgaves te rechtvaardigen.

De steunpercentages zijn afhankelijk van het soort investeringen en de daarbij horende categorie. Anno 2022 bedraagt het laagste steunpercentage horend bij categorie III 27%. In 2021 bedroeg dit 13,5%. RVO heeft in 2021 aangegeven dat dit laagste steunpercentage bij

³²⁵ NOS, 'Het stikstofprobleem is echt Nederlands, uitgelegd in acht grafieken', 2022.

³²⁶ *Kamerstukken II 2021/22*, 35 927, nr. 3, p. 10-11 en *Kamerstukken II 2021/22*, 35 927, nr. 10, p. 29-33.

investeren in een milieuvriendelijk bedrijfsmiddel slechts leidt tot een netto voordeel van 3,4%.³²⁷ Dit is een relatief beperkte prikkel. Nu het laagste steunpercentage is opgehoogd tot 27%, zal dit naar schatting leiden tot een netto voordeel van 6,8%.³²⁸ Dit is een verbetering, maar nog steeds is het de vraag of dit voordeel omvangrijk genoeg is om voldoende ondernemers over de streep te trekken. Uit de eerder besproken evaluatie blijkt dat de MIA doeltreffend is, maar hieruit bleek niet of de MIA doeltreffender is bij investeringen in Categorie I en II, waar het netto voordeel hoger is, of dat de MIA ook even doeltreffend is voor investeringen in Categorie III, met een relatief laag netto voordeel. Mijns inziens zou het goed zijn om te onderzoeken of de MIA werkelijk zo doeltreffend is als is gesteld voor investeringen in categorie III.

De complexiteit van de bepaling van de omvang waarop MIA of EIA van toepassing kan zijn, veroorzaakt door de classificatie van verduurzamingsuitgaven, dient te worden aangepast bij de bron. Hiervoor verwijs ik naar paragraaf 2.4.5, waar aanbevolen wordt om economische en functionele benadering te gebruiken bij de classificatie van verduurzamingsuitgaven.

Ten slotte lijkt het mij wenselijk milieuverbeterende effecten, indien mogelijk, zoveel mogelijk te meten. In dat geval zullen er minder discussies rondom een mogelijke kwalificatie plaatsvinden en kunnen bedrijfsmiddelen met de sterkste milieuverbeterende effecten, ten opzichte van gangbare bedrijfsmiddelen, extra worden gestimuleerd met een hoog steunpercentage.

5.4.3 Aanbevelingen voor EIA

Het is bekend dat de energielijst zorgt voor een verhoogde attentiewaarde bij ondernemers. Dit zorgt voor zowel een vervroeging van het investeringstijdstip, als een positief effect op de ontwikkeling van innovatieve bedrijfsmiddelen. Deze effecten kunnen mijns inziens groter zijn, indien de energielijst beter onder de aandacht wordt gebracht van ondernemers. De behandelde evaluatie benoemt dat de mogelijke toepassing van de EIA en in het bijzonder de

³²⁷ *Kamerstukken II 2021/22*, 35 927, nr. 10, p. 29-33.

³²⁸ Steunpercentage maal het marginale vennootschapsbelastingtarief van 25%.

energielijst actiever en gericht gecommuniceerd kan worden naar ondernemers.³²⁹ Hier sluit ik mij bij aan.

Het hoge percentage freeriders is schadelijk voor de doeltreffendheid van de regeling. Aan freeriders kan zoals vermeld geen eenzijdig moreel oordeel worden verbonden, omdat freeriders in beginsel uit zichzelf al willen investeren in een energiebesparend bedrijfsmiddel en enkel gebruik maken van de van toepassing zijnde faciliteit. Het is dan ook onmogelijk om het gehele freeriders-effect te voorkomen. Redenen tot investeren zijn bij de aanvraag onbekend en het is mijns inziens niet mogelijk om deze redenen door middel van bijvoorbeeld een uitgebreidere toegangstest te achterhalen. Daarnaast verschilt de terugverdientijd voor een investering per bedrijf. Dit hangt af bijvoorbeeld af van eventuele schaalvoordelen en bedrijfsspecifieke interne rentabiliteitseisen. Het freeriders-effect kan verminderd worden door het ophogen van het minimale investeringsbedrag, omdat het freeriders-effect hoger is bij kleine investeringen. Het minimale investeringsbedrag bedraagt nu € 2.500. Verdere ophoging leidt waarschijnlijk tot een minder freeriders. Kanttekening is dat dit ondernemers schaadt die kleinere investeringen willen doen, waarbij de EIA de rentabiliteit verhoogt. Vanuit de doelstelling van de EIA kunnen kleine investeringen worden uitgezonderd, omdat deze investeringen zonder toepassing van de EIA ook worden gedaan. Mijns inziens is het dan ook aan te bevelen om het minimale investeringsbedrag op te hogen.

Een hoog steunpercentage gaat ten koste van de doelmatigheid en de evenredigheid van de faciliteit. Gebleken is dat de hoogte van het steunpercentage geen doorslaggevende factor is voor de totale omvang van het aantal investeringen. Het bestaan van de faciliteit zou belangrijker kunnen zijn dan de hoogte van het percentage. Daarentegen zou het gebruik van meerdere steunpercentages meer waarde kunnen geven aan het hoogste steunpercentage. Het bestaan van de faciliteit is belangrijk, maar verschillen in het te verkrijgen financieel voordeel door middel van verschillende steunpercentages kunnen ondernemers prikkelen om een energie-investering te doen waarop het hoogste steunpercentage van toepassing is. Uit de economische literatuur blijkt dat het stimuleren van milieuvriendelijke investeringen, bijvoorbeeld door middel van een belastingkorting of subsidie, optimaal plaats vindt indien

³²⁹ CE Delft, 'Beleidsvaluatie Energie-investeringsaftrek 2012-2017', 2018, p. 74.

het te verkrijgen financieel voordeel voor ondernemers toeneemt wanneer een investering milieuvriendelijker is.³³⁰ Met betrekking met energie-investeringen beveel ik daarom aan om een hoger steunpercentage toe te kennen aan investeringen met veel energiebesparing en dit steunpercentage te verlagen naarmate de energiebesparing afneemt. Vanwege het feit dat ondernemers energiekosten onderwaarden, zal het steunpercentage voor investeringen met veel energiebesparing relatief groter moeten zijn dan het steunpercentage voor investeringen met minder energiebesparingen.³³¹ Differentiatie in tarieven gaat enigszins ten koste van de eenvoud van de EIA. Uit de evaluatie Vamil en MIA blijkt dat het hanteren van meerdere percentages niet als overmatig complex wordt gezien, zolang het aantal categorieën beperkt blijft.³³²

Daarentegen kan het huidige uniforme percentage nog steeds te hoog zijn. Het is denkbaar dat het bij tariefdifferentiatie ontstane hoogste steunpercentage voor investeringen met de meeste energiebesparing in het optimum lager dient te zijn dan het huidige uniforme steunpercentage. Verder onderzoek dient uit te wijzen wat het optimale steunpercentage moet zijn.

De onzekerheid rondom de energielijst vermindert de duidelijkheid van de EIA. Zoals benoemd is flexibiliteit op de energielijst van groot belang voor de doeltreffendheid van de regeling en in lijn met het doel van de EIA. De besproken evaluatie beveelt aan de dynamiek van de energielijst te waarborgen.³³³ Ik sluit mij hierbij aan. Het is mijns inziens echter wel aan te bevelen om bij wijzigingen van de energielijst duidelijk en gemotiveerd aan te geven welke bedrijfsmiddelen zullen worden verwijderd. Daarnaast is mijns inziens aan te bevelen om hetzelfde te doen met nieuw op de lijst te plaatsen bedrijfsmiddelen. Hierdoor krijgen ondernemers meer duidelijkheid voorafgaand aan hun investeringsbeslissing, en wordt de EIA toegankelijker.

³³⁰ Wada, *Springer; Society for Environmental Economics and Policy Studies – SEEPS*, 2019.

³³¹ Allcott et al., *Journal of Public Economics*, 2014, p. 72–88

³³² CE Delft, 'Beleidsvaluatie Energie-investeringsaftrek 2012-2017', 2018, p. 60.

³³³ *Ibid.*, p.73.

5.5 Deelconclusie

De investeringsaftrek, die bestaat uit KIA, MIA en EIA stelt belastingplichtigen in staat om bovenop de afschrijvingen een additioneel gedeelte van het investeringsbedrag in een kwalificerend bedrijfsmiddel in aftrek te brengen van de jaarwinst. De KIA heeft als doel het bevorderen van investeringen in het mkb. Het doel van de MIA is om bij voorgenomen investeringen in bedrijfsmiddelen de ondernemer te laten kiezen voor het milieuvriendelijke alternatief. Om in aanmerking te komen voor de MIA moet geïnvesteerd worden in een nieuw bedrijfsmiddel dat is vermeld op de milieulijst. Bij toepassing van MIA kan de ondernemer een deel van het investeringsbedrag direct ten laste brengen van de jaarwinst. De hoogte van deze aftrek hangt af van het type investering, met bijbehorende categorie en steunpercentage. Daarnaast kent de MIA overlap met de Vamil, zoals het gebruik van dezelfde milieulijst en dezelfde manier van aanvragen.

De EIA heeft als doel het stimuleren van investeringen in energiebesparende bedrijfsmiddelen. Wanneer een ondernemer investeert in een niet eerder gebruikt bedrijfsmiddel, kan naast de afschrijving een additioneel deel van het investeringsbedrag direct in het jaar van investeren ten laste van de winst worden gebracht.

Na de uiteenzetting van de MIA en de EIA kan de volgende deelvraag worden beantwoord:

Voldoet de investeringsaftrek, in het bijzonder de MIA en de EIA, aan de kwaliteitseisen van wetgeving, bestaan er eventuele knelpunten en hoe kunnen deze worden verholpen?

Gebleken is dat door toepassing van MIA, de ondernemers een financieel voordeel verkrijgen en dat milieuvriendelijke investeringen worden gestimuleerd. Het verkregen voordeel blijkt daarbij in verhouding te staan tot de kosten. De MIA blijkt doeltreffend en doelmatig. De EIA heeft een hoog freeriders-effect, wat negatief is voor de doeltreffendheid en doelmatigheid van de faciliteit. Daarentegen zorgt de EIA voor CO₂-reductie, kent het een positief effect in de vorm van een verhoogde attentiewaarde en werkt het positief voor de aanbodkant energiebesparende bedrijfsmiddelen. Daarnaast blijkt de EIA doelmatig in vergelijking met andere CO₂-reducerende maatregelen

Gebleken is dat een belastingkorting een effectieve manier is van fiscaal instrumentalisme, al is de bepaling van de hoogte van de aftrek niet optimaal en lastig bepaalbaar. De MIA blijkt redelijk subsidiair en evenredig. De EIA kent een steunpercentage van 45,5%. Het gebruik van meerdere steunpercentages lijkt gewenst, maar het hoogste steunpercentage kan waarschijnlijk lager zijn, wat een positief effect heeft op de subsidiariteit en evenredigheid van de faciliteit, die nu wordt beoordeeld als onvoldoende.

Uit onderzoek blijkt dat samenvoeging van de MIA en de Vamil niet leidt tot grote kostenbesparingen of een hogere doeltreffendheid. Cumulatie van MIA en EIA samen met de KIA lijkt ongewenst. Bovendien bestaat problematiek rondom toepassing van de MIA en de EIA en de desinvesteringsbijtelling bij vervreemding en de MIA en de EIA in combinatie met de earningsstrippingsmaatregel. De problematiek rondom de classificatie van verduurzamingsuitgaven werkt tevens door naar de MIA en EIA, doordat complexiteit van de te bepalen omvang van de kosten waarop MIA en EIA van toepassing kan zijn toeneemt. Dit alles leidt tot onvoldoende onderlinge afstemming tussen EIA en andere wetgeving.

De MIA en de EIA blijken redelijk eenvoudig, duidelijk en toegankelijk, doordat ondernemers de MIA en EIA weten toe te passen, ondanks dat de milieulijst complex is en wijzigingen worden doorgevoerd op de energielijst.

Dit leidt tot het volgende schematische overzichten:

MIA	Beoordeling
Doeltreffendheid en doelmatigheid	+
Subsidiariteit en evenredigheid	+/-
Onderlinge afstemming	+/-
Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	+/-

Figuur 11: Schematisch overzicht beoordeling MIA

EIA	Beoordeling
Doeltreffendheid en doelmatigheid	+/-
Subsidiariteit en evenredigheid	-
Onderlinge afstemming	-
Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	+

Figuur 12: Schematisch overzicht beoordeling EIA

Anti-cumulatie van MIA, EIA met KIA wordt aanbevolen. Dit heeft een gunstig effect op de doelmatigheid en evenredigheid van de faciliteit. Hierdoor kan het EIA-percentage worden verhoogd en dit neemt verschil tussen ondernemers met kleine energiebesparende investeringen die de KIA kunnen toepassen en ondernemers met grote energiebesparende investeringen die boven het drempelbedrag van de KIA uitkomen weg.

De problematiek rondom de desinvesteringsbijtelling kan worden opgelost door de desinvesteringsbijtelling achterwege te laten bij vervreemding aan een ondernemer die bij aanschaf hetzelfde niet eerder gebruikte bedrijfsmiddel recht zou hebben gehad op MIA of EIA. Dit kan wel leiden tot uitvoeringstechnische problematiek. Deze problematiek kan gedeeltelijk worden opgelost door de termijn waarbinnen de desinvesteringsbijtelling van toepassing is, voor investeringen waarover MIA of EIA is verkregen, in te korten van vijf naar twee jaar. Een eigen voorstel voor aanpassing van de wettekst is opgenomen in bijlage 4. Het negatieve effect van de earningsstrippingsmaatregel kan worden aangepakt door bij bepaling van de gecorrigeerde winst een correctie te maken voor genoten MIA of EIA. Het verschil dat ontstaat met de KIA is hierbij te verantwoorden vanuit het achterliggende beleidsmatige doel van de faciliteiten. De doorwerking van de problematiek rondom verduurzamingsuitgaven dient opgelost te worden door het hanteren van een meer economische en functionele benadering bij de classificatie van deze kosten.

Eerdere aanbevelingen die ik heb gedaan bij de Vamil rondom de aanpak van freeriders en het vereenvoudigen van de milieulijst gelden ook voor de MIA. Daarnaast kan een verhoging van de MIA bijdragen aan de innovatieve vermindering van het stikstofprobleem door een hoger steunpercentage, en dus financieel voordeel, toe te kennen aan stikstofreducerende investeringen. Daarentegen kunnen stijgende inflatie en stijgende steunpercentages zorgen

voor een groter beslag op het overheidsbudget. Desondanks lijkt dit gerechtvaardigd door de hoge prioriteit van verduurzaming. Het laagste steunpercentage leidt tot een laag nettovoordeel, wat aanleiding is voor de aanbeveling om de doeltreffendheid van investeringen onderhevig aan dit laagste steunpercentage te onderzoeken.

Aanbevolen wordt om de energielijst, evenals eventuele wijzingen, duidelijker en gericht onder de aandacht te brengen van ondernemers. Ter bestrijding van het freeriders-effect is het verder ophogen van het minimale investeringsbedrag gewenst. Tevens wordt aanbevolen het freeriders-effect te verminderen door de introductie van meerdere steunpercentages. Ondernemers blijken energiekosten en het daarmee te behalen financieel voordeel door energiebesparing onder te waarderen, daarom moet bij investeringen met een hoge energiebesparing een grotere prikkel aanwezig zijn. Deze investeringen doen beter recht aan het doel van de EIA dan investeringen met minder energiebesparing. Tevens moet onderzocht worden of het huidige uniforme steunpercentage niet hoger is dan het in de aanbevolen situatie optimale steunpercentage.

6. Conclusie

Het bestrijden van klimaatverandering is anno 2022 een belangrijk maatschappelijk en politiek onderwerp. De overheid poogt verduurzaming, in deze scriptie gedefinieerd als duurzaamheid en een schoon milieu, bij ondernemers te stimuleren met fiscaal instrumentalisme, waaronder fiscale milieu-investeringsfaciliteiten. Deze faciliteiten zorgen bij ondernemers in de inkomsten- en vennootschapsbelasting voor een fiscaal voordeel bij de bepaling van de belastbare jaarwinst. De jaarwinst wordt bepaald met de regels van goedkoopmansgebruik. Om verduurzaming bij ondernemers te bereiken is het wenselijk dat de fiscale investeringsfaciliteiten en de jaarwinstbepaling hieraan bijdragen. Dit heeft geleid tot de volgende probleemstelling in deze scriptie, die op basis van voorgaande hoofdstukken en de daar beantwoorde deelvragen kan worden beantwoord:

In hoeverre stimuleren de jaarwinstbepalingsregels en de fiscale milieu-investeringsfaciliteiten de verduurzaming van ondernemingen? Welke aanpassingen ter verbetering zijn mogelijk?

Goedkoopmansgebruik kent een dynamische invulling en is onderhevig aan bedrijfseconomische en maatschappelijke ontwikkelingen. Het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel vormen hiervan de basis. Wanneer geïnvesteerd wordt in een bedrijfsmiddel bepaalt goed koopmansgebruik wanneer de uitgaven in aftrek komen, ook wanneer geïnvesteerd wordt in verduurzamingsuitgaven. Dit zijn uitgaven ten behoeve van de verduurzaming van een onderneming. Met betrekking tot aftrektijdstip vindt de volgende categorisatie plaats:

1. Onderhoudsuitgaven, waarbij de uitgaven direct ten laste van de winst komen;
2. Verbeteringsuitgaven, waarbij de uitgaven worden geactiveerd;
3. Moderniseringsuitgaven, waarbij de uitgaven gedeeltelijk worden geactiveerd voor zover zij de kosten van identiek herstel van het bedrijfsmiddel overtreffen, en direct ten laste van de winst komen voor zover zij zien op onderhoud.

Deze categorisatie is gemaakt op basis van een in de jurisprudentie ontwikkelde bouw- en installatietechnische benadering. Categorisering blijkt complex en de bouw- en

installatietechnische benadering bemoeilijkt verduurzaming. Onder de genoemde benadering zal elke technische verbetering van een bedrijfsmiddel leiden tot gedeeltelijke activering van de uitgaven. Dit is ongewenst met het oog op verduurzaming waarbij technologische ontwikkelingen belangrijk zijn en daarnaast strijdig met de beleidsprioriteiten van de overheid. Bovendien werkt de categorisatie door naar de beperking afschrijving gebouwen van art. 3.30a Wet IB 2001. Een modernere economische en functionele benadering zal verduurzaming stimuleren in plaats van bemoeilijken. Door middel van een goedkeurend beleidsbesluit kan deze modernere benadering worden toegepast.³³⁴

Goed koopmansgebruik biedt ondernemers de mogelijkheid om een passiefpost te vormen voor toekomstige uitgaven, in de vorm van een voorziening. Dit is mogelijk indien wordt voldaan aan het oorsprongsvereiste, het toerekeningsvereiste en het zekerheidsvereiste. Voor reguliere onderhouds- en kapitaalsuitgaven kan geen voorziening worden gevormd. Problematisch is dat een ondernemer op het moment van vorming van de voorziening door de complexe classificatie van verduurzamingsuitgaven niet kan inschatten of de verduurzamingsuitgaven kwalificeren als verbeterings- of moderniseringsuitgaven, welke (gedeeltelijk) kwalificeren als kapitaalsuitgaven en waarvoor dus geen voorziening kan worden gevormd. Daarnaast bestaat, sinds de staatssecretaris het piekvereiste in zijn beleid heeft geïntroduceerd³³⁵, discussie over de vorming van een voorziening voor a-periodiek onderhoud. Het piekvereiste kent voor voorzieningen geen grondslag in de jurisprudentie en bemoeilijkt verduurzaming, omdat een piek in de uitgaven van een te vervangen onderdeel van een bedrijfsmiddel niet inherent is aan een piek in de uitgaven voor het gehele bedrijfsmiddel. Aanbevolen wordt om afstand te nemen van het ingenomen standpunt rondom het piekvereiste en de componentenbenadering te bevestigen. Het kunnen vormen van een voorziening voor klimaatgevolgen is uitzonderlijk en onwenselijk. Een goedkeuring door middel van een beleidsbesluit voor de vorming van deze voorziening wordt afgeraden.

Om de fiscale milieu-investeringsfaciliteiten te kunnen toetsen aan het stimuleren van verduurzaming zijn zij beoordeeld op basis van kwaliteitseisen uit de nota Zicht op

³³⁴ Zie voor een door mij opgesteld tekstueel voorbeeld van dit beleidsbesluit bijlage 1.

³³⁵ Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344.

Wetgeving.³³⁶ Deze kwaliteitseisen zijn opgesteld om de rechtsstatelijke en bestuurlijke kwaliteit van wetgeving, waaronder beleidsmatige instrumentele wetgeving die ziet op verduurzaming, te toetsen. Er is veel kritiek op de kwaliteit van instrumentele wetgeving, waardoor voor dit onderzoek als relevante kwaliteitseisen zijn gekozen:

1. Doeltreffendheid en doelmatigheid
2. Subsidiariteit en evenredigheid
3. Onderlinge afstemming
4. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

De te behandelen fiscale milieu-investeringsfaciliteiten zijn getoetst op elke relevante kwaliteitseis en als volgt beoordeeld:

- ('++') Zeer goed
- ('+') Goed
- ('+/-') Redelijk
- ('-') Matig
- ('-/-') Slecht

Eén van de fiscale milieu-investeringsfaciliteiten is de Vamil. De Vamil staat een willekeurige afschrijving toe over 75% van het investeringsbedrag van een bedrijfsmiddel. De Vamil kan worden toegepast indien wordt geïnvesteerd in een ongebruikt, innovatief en duurzaam bedrijfsmiddel opgenomen op de milieulijst. Het doel van de Vamil is het stimuleren van investeringen in het belang van de bescherming van het milieu. Het toestaan van willekeurige afschrijving blijkt een effectieve manier van fiscaal instrumentalisme en leidt tot een liquiditeits- en rentevoordeel voor de ondernemers, wat leidt tot voldoende subsidiariteit en evenredigheid. De Vamil blijkt voldoende doeltreffend en doelmatig, maar kent een groot free-riderseffect. Dit free-riderseffect kan worden beperkt door het overstimuleren van investeringen te voorkomen. Investerings worden dan niet relatief overmatig, bijvoorbeeld dubbel of te zwaar, gestimuleerd. Daarnaast kan verduurzaming beter worden gestimuleerd

³³⁶ Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2, p. 2.

indien de Vamil niet slechts ziet op innovatieve bedrijfsmiddelen. Toepassing van de Vamil vindt vaak tegelijkertijd plaats met MIA, maar integratie van beide regelingen leidt niet tot meer doeltreffendheid of grote kostenbesparingen. Daarnaast blijkt de problematiek rondom de categorisatie van verduurzamingsuitgaven op basis van een bouw- en installatietechnische benadering door te werken naar de Vamil, waardoor het oplossen van deze voornoemde problematiek urgenter wordt. Tenslotte blijkt de milieulijst te complex en dient deze te worden vereenvoudigd. De voorgaande beoordeling leidt tot het volgende schematische overzicht:

Vamil	Beoordeling
Doeltreffendheid en doelmatigheid	+
Subsidiariteit en evenredigheid	++
Onderlinge afstemming	+/-
Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	+/-

Figuur 13: Schematisch overzicht beoordeling Vamil

Andere fiscale milieu-investeringsfaciliteiten zijn de MIA en EIA. Zij stellen ondernemers in staat om bovenop de afschrijvingen een additioneel gedeelte van het investeringsbedrag in een kwalificerend bedrijfsmiddel in aftrek te brengen van de jaarwinst. Samen met de KIA maken de MIA en EIA deel uit van de investeringsaftrek. De KIA kent geen specifiek verduurzamingsdoel en is daarom in deze scriptie niet getoetst aan de kwaliteitseisen. Het doel van de MIA is om bij voorgenomen investeringen in bedrijfsmiddelen de ondernemer te laten kiezen voor het milieuvriendelijke alternatief. De MIA kent overlap met de Vamil en kan toegepast worden bij een bedrijfsmiddel vermeld op dezelfde milieulijst. De EIA heeft als doel het stimuleren van investeringen in energiebesparende bedrijfsmiddelen en kan toegepast worden indien geïnvesteerd wordt in een bedrijfsmiddel vermeld op de energielijst. EIA en MIA kunnen niet tegelijkertijd worden toegepast.

De MIA blijkt doeltreffend en doelmatig, aangezien milieuvriendelijke investeringen gestimuleerd worden, maar kent een groot free-riderseffect. Het free-riderseffect kan worden verminderd door beperking van overstimulering. Aanbevolen wordt om het steunpercentage van de MIA-categorie dat ziet op stikstofreducerende investeringen op te hogen, omdat dit kan bijdragen aan het oplossen van het stikstofprobleem, waarbij landbouwers moeten

overgaan tot een milieuvriendelijke, duurzamere manier van landbouw of worden uitgekocht om de stikstofuitstoot terug te dringen. Ophoging van het steunpercentage voor stikstofreducerende investering zal samen met stijgende inflatie leiden tot hogere uitgaven aan de kant van de overheid, maar de hoge prioriteit van verduurzaming rechtvaardigt deze stijging. Het laagste MIA-steunpercentage kent een beperkt netto-financieel-voordeel, waardoor nader onderzoek naar de doeltreffendheid van dit steunpercentage wordt aanbevolen.

De EIA kent een zeer hoog free-riderseffect, maar zorgt voor voldoende CO₂-reductie, een verhoogde attentiewaarde voor energiebesparende bedrijfsmiddelen en heeft een positief effect op de aanbodkant van de markt voor energiebesparende bedrijfsmiddelen. Daarnaast blijkt de EIA doelmatig in vergelijking met andere CO₂-reducerende maatregelen. Het hoge free-riderseffect kan worden bestreden door ophoging van het minimale investeringsbedrag en de introductie van meerdere steunpercentages. Daarnaast blijkt dat ondernemers het te behalen financieel voordeel van energiebesparing onderschatten, waardoor zij een grotere prikkel nodig hebben om energiebesparende investeringen te doen.

De MIA en EIA geven een belastingkorting aan ondernemers, wat een effectieve manier blijkt van fiscaal instrumentalisme. Echter zal differentiatie in het steunpercentage van de EIA en bijkomende verlaging van het hoogste steunpercentage zorgen een verbetering van de subsidiariteit en evenredigheid.

De onderlinge afstemming van MIA en EIA kent verbeterpunten. MIA en EIA kunnen niet cumuleren, maar de huidige cumulatie tussen de KIA en beide faciliteiten lijkt ongewenst. Anti-cumulatie leidt tot een beter evenwicht tussen grote en kleine energiebesparende investeringen. Bovendien bestaat problematiek rondom toepassing van MIA en EIA in combinatie met desinvesteringbijtelling bij vervreemding. Aanbevolen wordt om deze problematiek weg te nemen door het achterwege laten van de desinvesteringbijtelling, indien de koper bij aanschaf van hetzelfde niet eerder gebruikte bedrijfsmiddel recht zou hebben gehad op MIA of EIA.³³⁷ Daarnaast wordt aanbevolen de termijn waarbinnen de

³³⁷ Een door mij opgesteld voorstel tot aanpassing van de wettekst is opgenomen in bijlage 4.

desinvesteringsbijtelling bij vervreemding wordt toegepast bij investeringen waarover MIA of EIA is verkregen, in te korten van vijf naar twee jaar. Verder bestaat problematiek rondom de earningsstrippingsmaatregel, wat opgelost kan worden door het toestaan van een correctie voor genoten MIA of EIA. Doorwerking van de classificatie van verduurzamingsuitgaven leidt tot verhoogde complexiteit bij de bepaling van de omvang van de kosten waarop MIA of EIA kan worden toegepast. De aanbevolen oplossing is het eerdergenoemde hanteren van een meer economische en functionele benadering bij de classificatie van deze kosten.

De MIA en EIA blijken redelijk eenvoudig, duidelijk en toegankelijk. De milieulijst, die naast de MIA ook van toepassing is op de Vamil, blijkt echter overmatig complex. Daarnaast zal het duidelijker en gericht onder de aandacht brengen van wijzigingen op de milieu- en energielijst leiden tot meer duidelijkheid en toegankelijkheid. Eerdergenoemde differentiatie in de steunpercentages van de EIA zal niet leiden tot een bovenmatige complexiteit van de energielijst.

De voorgaande beoordeling van de MIA en de EIA leidt tot de volgende schematische overzichten:

MIA	Beoordeling
Doeltreffendheid en doelmatigheid	+
Subsidiariteit en evenredigheid	+/-
Onderlinge afstemming	+/-
Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	+/-

Figuur 14: Schematisch overzicht beoordeling MIA

EIA	Beoordeling
Doeltreffendheid en doelmatigheid	+/-
Subsidiariteit en evenredigheid	-
Onderlinge afstemming	-
Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	+

Figuur 15: Schematisch overzicht beoordeling EIA

Op basis van deze scriptie kan geconcludeerd worden dat de overheid poogt verduurzaming van ondernemingen fiscaal te stimuleren, maar dat hierbij zoals aangegeven nog veel verbeteringen mogelijk zijn. Bij het implementeren van aanpassingen zal altijd een afweging moeten worden gemaakt tussen toenemende overheidsuitgaven en de prioriteit van verduurzaming. Het is aan het huidige en de toekomstige kabinetten om deze afweging te maken. Mijns inziens zou het huidige kabinet een langetermijnvisie in acht moeten nemen. Hierdoor zal hopelijk worden ingezien dat wanneer verduurzaming nu geen prioriteit krijgt en niet onder meer fiscaal gestimuleerd wordt, toekomstige kabinetten de opgelopen milieuschade niet meer kunnen herstellen. Afsluitend wil ik het kabinet dan ook oproepen om in het belang van het toekomstige Nederland anno 2023 op fiscaal gebied een verschil te maken met het faciliteren van verduurzaming. Ik hoop dat deze scriptie met de benoemde problematiek en aanbevelingen hieraan kan bijdragen.

Bibliografie

Jurisprudentielijst

- HR 11 februari 1953, nr. 11 101, ECLI:NL:HR:1953:AY3178, *BNB 1953/72*.
- HR 11 maart 1953, nr. 11 214, ECLI:NL:HR:1953:AY3490, *BNB 1953/119*.
- HR 8 april 1953, nr. 11 257, ECLI:NL:HR:1953:AY3230, *BNB 1953/146*.
- HR 17 maart 1954, nr. 11 676, ECLI:NL:HR:1954:AY2422, *BNB 1955/140*.
- HR 2 maart 1955, nr. 12 147, ECLI:NL:HR:1955:AY2414, *BNB 1955/132*.
- HR 28 november 1956, nr. 12 919, ECLI:NL:HR:1956:AY1578, *BNB 1957/131*.
- HR 24 april 1957, nr. 13 193, ECLI:NL:HR:1957:AY1629, *BNB 1957/190*.
- HR 8 mei 1957, nr. 12 931, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, *BNB 1957/208*.
- HR 17 november 1957, nr. 13 341, ECLI:NL:HR:1957:AY1054, *BNB 1958/8*.
- HR 16 april 1958, nr. 13 531, ECLI:NL:HR:1958:AY1818, *BNB 1958/178*.
- HR 19 november 1958, nr. 13 693, ECLI:NL:HR:1958:AY0704, *BNB 1959/6*.
- HR 15 april 1959, nr. 13 915, ECLI:NL:HR:1959:AY1765, *BNB 1959/235*.
- HR 17 juni 1959, nr. 13 902, ECLI:NL:HR:1959:EY0900, *BNB 1959/304*.
- HR 1 juni 1960, nr. 14 278, ECLI:NL:PHR:1991:7, *BNB 1960/185*.
- HR 16 november 1960, nr. 14 384, ECLI:NL:HR:1960:AX8094, *BNB 1961/4*.
- HR 7 juni 1961, nr. 14 564, ECLI:NL:HR:1961:AX8246, *BNB 1961/314*.
- HR 13 december 1961, nr. 14 732, ECLI:NL:HR:1962:AX8067, *BNB 1962/294*.
- HR 20 oktober 1971, nr. 16 591, ECLI:NL:HR:1971:AX5064, *BNB 1971/237*.
- HR 14 juni 1972, nr. 16 803, ECLI:NL:HR:1972:AY4394, *BNB 1972/166*.
- HR 3 oktober 1979, nr. 19 452, ECLI:NL:HR:1979:AX0116, *BNB 1980/231*.
- HR 11 december 1985, nr. 23 159, ECLI:NL:PHR:1985:AW8138, *BNB 1987/187*.
- HR 26 maart 1986, nr. 23 312, ECLI:NL:HR:1986:AW8059, *BNB 1986/245*.
- HR 7 december 1988, nr. 25 148, ECLI:NL:HR:1988:ZC3949, *BNB 1989/119*.
- HR 12 april 1989, nr. 24 935, ECLI:NL:HR:1989:ZC4017, *BNB 1989/157*.
- HR 20 september 1989, nr. 25 821, ECLI:NL:HR:1989:ZC4106, nr. 25 821, *BNB 1990/32*.
- HR 19 februari 1992, nr. 27 937, ECLI:NL:HR:1992:ZC4895, *BNB 1992/228*.
- HR 11 maart 1992, nr. 26 101, ECLI:NL:HR:1992:ZC4917, *BNB 1992/170*.

HR 8 september 1993, nr. 28 871, ECLI:NL:HR:1993:ZC5432, *BNB 1994/92*.

HR 9 maart 1994, nr. 29 010, ECLI:NL:HR:1994:ZC5615, *BNB 1994/178*.

HR 23 maart 1994, nr. 29 089, ECLI:NL:HR:1994:ZC5635, *BNB 1994/165*.

HR 16 december 1995, nr. 30 593, ECLI:NL:HR:1995:AA3105, *BNB 1996/58*.

HR 19 juni 1996, nr. 30 823, ECLI:NL:HR:1996/264, *BNB 1996/264*.

HR 8 juli 1996, nr. 31 422, ECLI:NL:HR:1996:AA2035, *BNB 1997/37*.

HR 27 november 1996, nr. 31.836, ECLI:NL:HR:1996:AA1515, *BNB 1997/25*.

HR 27 augustus 1997, nr. 32 180, ECLI:NL:HR:1997:AA3319, *BNB 1998/16*.

HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, *BNB 1998/409*.

HR 7 oktober 1998, nr. 31 810, ECLI:NL:HR:1998:AA2312, *BNB 1998/413*.

HR 28 november 2003, nr. 38 313, ECLI:NL:HR:2003:AN9073, *BNB 2004/77*.

HR 27 februari 2004, nr. 39 490, ECLI:NL:HR:2004:AO4493, *BNB 2004/153*.

HR 22 juni 2007, nr. 43 435, ECLI:NL:HR:2007:BA7738, *V-N 2007/32.17*.

HR 10 augustus 2007, nr. 41 794, ECLI:NL:PHR:2007:AU3977, *BNB 2007/229*.

HR 5 februari 2010, nr. 08/01597, ECLI:NL:HR:2010:BL1957, *V-N 2010/12.12*.

HR 28 januari 2011, nr. 10/00650, ECLI:NL:HR:2011:BN6391, *BNB 2011/85*.

HR 24 juni 2011, nr. 10/01299, ECLI:NL:2011:BP5707, *BNB 2011/246*.

HR 29 mei 2020, nr. 18/02268, ECLI:NL:HR:2020:972, *BNB 2020/152*.

HR 25 februari 2022, nr. 21/00564, ECLI:NL:HR:2022:312, *V-N 2022/11.6*.

Hof Arnhem-Leeuwarden 25 februari 2014, nr. BK 12/00374, ECLI:NL:GHARL:2014:1351, *V-N 2014/40.10*.

Rb. Breda 27 september 2006, AWB 05/562 ECLI:NL:RBBRE:2006:AZ1640, *V-N 2007/17.22*.

Rb. Zeeland-West-Brabant 9 september 2021, nr. AWB-18 _7892, ECLI:NL:RBZWB:2021:4546, *V-N 2021/51.2.1*.

Literatuurlijst

Aalbers et al., *OCFEB Studies in Economic Policy*, 2005.

R.F.T. Aalbers, E.C.M. van der Heijden, A.G.C. van Lomwel, J.H.M. Nelissen, J.J.M. Potters, D.P. van Soest en H.R.J. Vollebergh, Naar een Optimaal Design voor Investeringsubsidies in Milieuvriendelijke Technieken, 2005, *OCFEB Studies in Economic Policy*, nr. 15.

Aalbers et al., *Energy Economics*, 2009.

R.F.T. Aalbers, E. van der Heijden, J. Potters, D.P. van Soest & H.R.J. Vollebergh, 'Technology adoption subsidies: An experiment with managers', *Energy Economics* 31, 2009, p. 431–442.

Aalbers et al., *CentER Working Paper*, 2011.

R.F.T. Aalbers, H.L.F. de Groot en H.R.J. Vollebergh, Rents from energy technology subsidies, *CentER Working Paper*, 2011-109, Tilburg.

Algemene Rekenkamer, Rapport: 'Zicht op belastingverlichtende regelingen', 2017.

Rapport van de Algemene Rekenkamer, 'Zicht op belastingverlichtende regelingen', 31 januari 2017.

Allcott et al., *Journal of Public Economics*, 2014.

H. Allcott, S. Mullainathan en D. Taubinsky, 'Energy Policy with Externalities and Internalities' *Journal of Public Economics*, 2014, vol. 112, issue C, p. 72-88.

Boomsluiters, *MBB 2020/32*.

E. Boomsluiters, 'De duurzaamheid van de EIA, MIA en VAMIL', *MBB 2020/32*.

Berg et al., *European Journal of Operational Research*, 2001.

M. Berg, A. De Waegenaere, J.L. Wielhouwer, Optimal tax depreciation with uncertain future cash-flows, *European Journal of Operational Research*, 2001, nr. 132.

Berkhout en Van der Heijden, *FED 2003/242*.

T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Fiscale padafhankelijkheid en hiërarchie tussen beginselen van goed koopmansgebruik', *FED 2003/242*

Berkhout, *WFR 2005/1173*.

T.M. Berkhout, 'De laatste benen van het traditionele fiscale kostenmodel', *WFR 2005/1173*.

Berkhout, NTFR 2013/982.

T.M. Berkhout, 'Activeren, tenzij: ingrijpende renovaties en transformaties van vastgoedcomplexen', *NTFR 2013/982*.

Berkhout en Van der Heijden, WFR 2016/9.

T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', *WFR 2016/9*.

Boomsluit, MBB 2020/32.

E. Boomsluit, 'De duurzaamheid van de EIA, MIA en VAMIL', *MBB 2020/32*.

Bruijsten, WFR 2005/450.

C. Bruijsten, 'Een rangorderegeling voor de beginselen van goed koopmansgebruik', *WFR 2005/450*.

Bruijsten en Doornebal, WFR 2013/1212,

C. Bruijsten en J. Doornebal, 'Methoden voor aftrek van uitgaven wegens aanschaf, verbetering en onderhoud van bedrijfsmiddelen', *WFR 2013/1212*.

Bruins Slot, WFR 2020/79.

W. Bruins Slot, 'Een coronavoorziening in 2019', *WFR 2020/79*.

CE Delft, Beleidsvaluatie MIA\Vamil, 2018.

CE Delft, Beleidsvaluatie MIA\Vamil, in opdracht van het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat, Delft: 8 februari 2018.

CE Delft, Beleidsvaluatie Energieinvesteringsaftrek 2012-2017, 2018.

CE Delft, Beleidsvaluatie Energieinvesteringsaftrek 2012-2017, in opdracht van het ministerie van Economische Zaken, Delft: 12 februari 2018.

Caminda en Stevens, *WFR 2017/50*.

K. Caminda en L. Stevens, 'Instrumenteel fiscaal beleid: oorzaak van complexiteit en scheefgroei', *WFR 2017/50*.

Doornebal, *NTFR 2003/469*.

J. Doornebal, 'Invulling van goed koopmansgebruik', *NTFR 2003/469*.

Douma en Lubbers, *WFR 2002/111*.

S.C.W. Douma en A.O. Lubbers, 'De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven', *WFR 2002/111*.

Ecorys, *Evaluatie Energie Investeringsaftrek, Ex post evaluatie 2006-2011, 2012*.

Evaluatie Energie Investeringsaftrek, Ex post evaluatie 2006-2011, in opdracht van het ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie, Rotterdam: 1 november 2012.

Essers, *Cursus Belastingrecht*.

P.H.J. Essers, *Inkomstenbelasting*, A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & A.C. Rijkers (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer.

Gribnau, *TFO 1999/129*.

J.L.M. Gribnau, *Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt*, *TFO 1999/129*.

Guenther en Sansing, *The Accounting Review, 2004*.

D.A. Guenther en R.C. Sansing, *The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities*, *The Accounting Review*, 2004, Vol. 79 No. 2, p. 444.

Hausman, *Bell Journal of Economics, 1979*.

J. Hausman, "Individual Discount Rates and the Purchase and Utilization of Energy-Using Durables", *Bell Journal of Economics*, 1979, vol. 10, issue 1, 33-54

Jackson, *The Accounting Review Vol. 83 No.2.*

S.B. Jackson, The effect of firms' depreciation method choice on managers' capital investment decisions, *The Accounting Review Vol. 83 No.2*, 2008.

Kavelaars, *WFR 2015/282.*

P. Kavelaars, 'Fiscaal milieu-instrumentalisme: liever niet', *WFR 2015/282*.

Lubbers, *WFR 2016/38.*

A.O. Lubbers, 'Plofkipvoorzieningen op de korrel', *WFR 2016/38*.

Lubbers, *WFR 2022/44.*

A.O. Lubbers, 'Klimaatverandering en goed koopmansgebruik', *WFR 2022/44*.

Meussen, *TFO 2003/139.*

G.T.K. Meussen, 'Ontwikkelingen rondom goed koopmansgebruik in de jurisprudentie vanaf 1990', *TFO 2003/139*

Niessen, *WFR 1997/653.*

R.E.C.M. Niessen, 'Instrumentalisme en belastingrecht', *WFR 1997/653*.

Nijs, *Neoliberalism 2.0 : regulating and financing globalizing markets : a pigovian approach for 21st century markets.*

L. Nijs, 'Neoliberalism 2.0 : regulating and financing globalizing markets : a pigovian approach for 21st century markets', Palgrave Macmillan.

Pigou, *The economics of welfare, 1924*

A.C. Pigou, '*The Economics of Welfare*' London :Macmillan, 1924.

Policy Research Corporation, *Onderzoek efficiencyverbetering van de fiscale regelingen MIA en Vamil, 2016.*

Policy Research Corporation, Onderzoek efficiencyverbetering van de fiscale regelingen MIA en Vamil, in opdracht van het ministerie van Infrastructuur en Milieu, Rotterdam: 8 februari 2016.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2010/38.13.

Redactie Vakstudie Nieuws bij Besluit van 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M, *Stcrt. 2010, 12741, V-N 2010/38.13.*

Stevens, Fiscus, ik ben je vriendje niet!

L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Deventer: Wolters Kluwer.

Van der Heijden, WFR 2017/161.

J.M. van der Heijden, 'Geen inhaal bij voorziening groot onderhoud', *WFR 2017/161.*

Van der Heijden, TFO 2019/165.1.

J.M. van der Heijden, 'Fiscaal verduurzamen en moderniseren', *TFO 2019/165.1.*

Van Heekeren en Frima, Evaluatie MIA en VAMIL 2005-2010, 2012.

Van Heekeren en Frima, *Evaluatie MIA en VAMIL 2005-2010*, in opdracht van Ministerie van Infrastructuur en Milieu, Den Haag, november 2012.

Van Meerkerk et al., Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving 2018.

J. van Meerkerk et al., *Fiscale vergroening en de auto van de zaak. Ex-postanalyse van een vergroening van de fiscale bijtelling en een verkenning van ontwikkelingen binnen de zakelijke mobiliteit*, Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving 2018.

Van Soest, WFR 1970/509.

C. van Soest, 'Kosten van onderhoud en verbetering onroerend goed', *WFR 1970/509.*

Visser en Van der Vloet, WFR 2020/159.

P. Visser en R.E.F.M. van der Vloet, 'Introductie van een piekvereiste voor het vormen van een fiscale voorziening groot onderhoud?', *WFR 2020/159.*

Vollebergh, PBL, 2020.

H. Vollebergh, 'Free-riding binnen de perken', *PBL*, 2020.

Wielhouwer et al., Center for Economic Research, 2000.

J.L. Wielhouwer et al., Optimal tax depreciation under a progressive tax system, Center for Economic Research, 2000.

Wada, Springer; Society for Environmental Economics and Policy Studies – SEEPS, 2019.

Y. Wada, 2019. "Discriminatory tax and subsidy on environmental behaviors," *Environmental Economics and Policy Studies*, Springer; Society for Environmental Economics and Policy Studies - SEEPS, vol. 21(1), p. 25-36.

Besluiten

Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 25 juli 1995, nr. DB95/2229U.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 7 december 2005, nr. CPP2005/1402M.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën 17 maart 2014, nr. BLKB 2014/106M.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 8 december 2016, nr. 2016-101667.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 26 februari 2020, nr. 2019-129344.

Ministeriële regeling Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat van 7 december 2021, IENW/BSK-2021/304716, Stcrt. 2021, 47737.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 1948/49, 1 251, nr. 3.

Handelingen I 1950/1951, 1 251.

Kamerstukken II 1989/90, 20 872, nr. 3.

Kamerstukken II 1989/90, 21 343, nr. 3.

Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 1-2 (Nota Zicht op wetgeving 1991).

Kamerstukken II 1996/1997, 25 052, nr. 7.

Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3.

Kamerstukken II 2001/2002, 28 607, nr. 3.

Kamerstukken II 2002/03, 28 742, nr. 5.

Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 5.

Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 3.

Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 10.

Kamerstukken I 2022-23, 36 202, nr. 24, p. 3.

Overige bronnen

Beleidsprioriteiten Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst, 16 februari 2018.

Brief Staatssecretaris van Economische Zaken, 14 juni 2018, nr. DGETM-EI/18100279

CBS, 'Wat is duurzaamheid?', <https://www.cbs.nl/nl-nl/faq/specifiek/wat-is-duurzaamheid->

Coalitieakkoord 2021 – 2025, 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst'.

Energieakkoord voor duurzame groei 2013, 6 september 2018.

Klimaatakkoord 28 juni 2019, Den Haag: 28 juni 2019.

Intergovernmental Panel on Climate Change, 'Climate Change 2022, Impacts, Adaptation and Vulnerability', <https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg2/>.

NOS, 'Het stikstofprobleem is echt Nederlands, uitgelegd in acht grafieken', 2022, <https://nos.nl/collectie/13901/artikel/2436073-het-stikstofprobleem-is-echt-nederlands-uitgelegd-in-acht-grafieken>.

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO), <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/isde/zakelijke-gebruikers>, geraadpleegd op 3 juni 2022.

Bijlage 1: Concept beleidsbesluit verduurzamingsuitgaven

Voorstel voor een beleidsbesluit verduurzamingsuitgaven (Lasse Fröberg)

De Staatssecretaris van Financiën (etc.)

1. Inleiding

Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 1979, nr. 19 452, ECLI:NL:1979:AX0116, dienen kosten met betrekking tot investeringen in bedrijfsmiddelen die leiden tot een wezenlijke verandering op basis van goed koopmansgebruik te worden geactiveerd en middels afschrijvingen ten laste van de winst worden gebracht. Indien geen sprake is van een wezenlijke verandering, doch wel sprake is van modernisering waardoor het bedrijfsmiddel beter dienstbaar wordt aan de onderneming, dient het deel van de kosten dat de potentiële kosten van identiek herstel van het bedrijfsmiddel overschrijdt, te worden geactiveerd. Het deel dat ziet op potentieel identiek herstel wordt op basis van goed koopmansgebruik direct ten laste van de winst gebracht.

Vanwege de vanuit de overheid gewenste verduurzaming van ondernemingen in Nederland, worden in dit besluit enkele handvatten geboden op het gebied van goedkoopmansgebruik en de kwalificatie van uitgaven gericht op verduurzaming (hierna: verduurzamingsuitgaven). In dit besluit wordt goedgekeurd dat verduurzamingsuitgaven in bepaalde situaties direct ten laste van de winst mogen worden gebracht, ongeacht of sprake is van een zekere modernisering.

2. Classificatie verduurzamingsuitgaven

Onder verduurzamingsuitgaven vallen kosten die ondernemingen maken ten behoeve van de verduurzaming door middel van investeringen in bedrijfsmiddelen. Onder verduurzamingsuitgaven vallen investeringen in energie-, water-, afval- en emissiereducerende bedrijfsmiddelen. Het is aan de belastingplichtige om aannemelijk te

maken dat sprake is van een investering met bovengenoemde effecten. Dit is mogelijk door aan te tonen dat het bedrijfsmiddel ten tijde van investering op de milieu- of energielijst stond, of op basis van andere feiten en omstandigheden, zoals werkelijk verbruik, aan te tonen dat een bedrijfsmiddel leidt tot een energie-, water-, afval-, of emissiereducerend effect.

Verduurzamingsuitgaven worden onderverdeeld in de volgende drie categorieën met bijbehorende kenmerken:

- Onderhoudsuitgaven, waarbij achteruitgang en verval van een bedrijfsmiddel wordt voorkomen.
- Moderniseringsuitgaven: waarbij het bedrijfsmiddel wordt vervangen vanwege achteruitgang en dit gaat gepaard met vernieuwing waardoor het bedrijfsmiddel moderner is en meer nutprestaties levert. Er is expliciet geen sprake van een wezenlijke verandering.
- Verbeteringsuitgaven: waarbij het bedrijfsmiddel een wezenlijke verandering ondergaat en wordt verbeterd.

Van de behandeling van onderhoudsuitgaven wordt in dit besluit niet behandeld. Toerekening van de kosten vindt plaats op basis van goed koopmansgebruik. Dit besluit geeft geen goedkeuring voor een afwijking van toerekening op basis van goedkoopmansgebruik.

3. Behandeling verbeterings- en moderniseringsuitgaven

Wanneer verduurzamingsuitgaven worden gedaan en daarbij sprake is van een wezenlijke verandering, dienen de kosten in beginsel te worden geactiveerd. Onder een wezenlijke verandering wordt verstaan: een bedrijfsmiddel dat naar inrichting, aard of omvang een wijziging ondergaat. Goedgekeurd wordt dat deze beoordeling plaats vindt op basis van een economische en functionele benadering in plaats van de bouw- en installatietechnische benadering als in het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 1998, nr. 31 810, ECLI:NL:HR:1998:AA2312, *BNB 1998/413*. Bij de economische en functionele benadering is de functie van het bedrijfsmiddel binnen de onderneming doorslaggevend. Daarnaast moet het bedrijfsmiddel economisch een vergelijkbare plek in de onderneming innemen. Bij

investeringen in bedrijfsmiddelen die dezelfde functie hebben binnen de onderneming, maar zien op uitbreiding of vergroting van de onderneming worden is sprake van een wezenlijke verandering.

Indien een bedrijfsmiddel na besteding van verduurzamingsuitgaven economisch en functioneel gezien niet veranderd is en dus dezelfde functie binnen de onderneming heeft, wordt geacht geen sprake te zijn van een wezenlijke verandering en mogen de kosten direct ten laste van de winst worden gebracht. Het is aan de belastingplichtige om aannemelijk te kunnen maken dat een bedrijfsmiddel na besteding van de verduurzamingsuitgaven dezelfde functie binnen de onderneming heeft. De door veranderende milieuwet- en milieuregelgeving noodzakelijke verduurzamingsuitgaven kunnen direct ten laste van de winst worden gebracht, voor zover zij geen wezenlijke verandering bewerkstelligen.

Indien een bedrijfsmiddel na besteding van verduurzamingsuitgaven economisch en functioneel gezien veranderd is, is wel sprake van een wezenlijke verandering en dienen de kosten middels afschrijvingen ten laste van de winst te worden gebracht.

Wanneer verduurzamingsuitgaven worden gedaan en daarbij een zekere modernisering plaats vindt, bijvoorbeeld door technologische vooruitgang, maar waarbij geen sprake is van een 'wezenlijke verandering' mogen de gemaakte kosten direct ten laste van de winst worden gebracht. Het feit dat de kosten uitgaan boven identiek herstel van het bedrijfsmiddel doet hier niet aan af.

Voorgaande goedkeuring ziet niet op kosten waarvoor eerder een voorziening of kostenegaliseringsreserve is gevormd. Deze mogen niet direct ten laste van de winst worden gebracht en dienen te worden geactiveerd.

Voorgaande goedkeuring ziet niet op situaties waarbij in de jaarlijkse afschrijving rekening is gehouden met versnelde afschrijving van de componenten van een bedrijfsmiddel. De kosten dienen dan in overeenstemming met het arrest van de Hoge Raad van 2 maart 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2414, *BNB 1955/132* te worden geactiveerd.

Bijlage 2: Rekenkundige uitwerking Vamil toename verdisconteringsvoet

Aannames

Investeringsbedrag	€ 200.000
Restwaarde	€ 20.000
Af te schrijven bedrag	€ 180.000
Marginaal VpB-tarief	25%

Afschrijvingstermijn 5 jaar met een verdisconteringsvoet van 5%

Afschrijving zonder Vamil

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Afschrijving (€)	36.000	36.000	36.000	36.000	36.000	180.000
Fiscaal voordeel afschrijving (€)	9.000	9.000	9.000	9.000	9.000	45.000

Afschrijving met Vamil

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Afschrijving (€)	135.000	11.250	11.250	11.250	11.250	180.000
Liquiditeitsvoordeel (€)	33.750	2.813	2.813	2.813	2.813	45.000
Verschuiving voordeel afschrijving (€)	24.750	-6.188	-6.188	-6.188	-6.188	0
Netto contante waarde van de belasting verschuiving (€)	24.750	-5.893	-5.612	-5.345	-5.090	2.809

Afschrijvingstermijn 5 jaar met een verdisconteringsvoet van 10%

Afschrijving met Vamil

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Afschrijving (€)	135.000	11.250	11.250	11.250	11.250	180.000
Fiscaal voordeel afschrijving (€)	33.750	2.813	2.813	2.813	2.813	45.000
Liquiditeitsvoordeel (€)	24.750	-6.188	-6.188	-6.188	-6.188	0
Netto Contante waarde van de belastingverschrijving (€)	24.750	-5.625	-5.114	-4.649	-4.226	5.136

Bijlage 3: Rekenkundige uitwerking Vamil afname verdisconteringsvoet en afschrijvingstermijn

Aannames

Investeringsbedrag	€ 20.000
Restwaarde	€ 0
Af te schrijven bedrag	€ 20.000
Marginaal VpB-tarief	25%
Disconteringsvoet	3%

Afschrijvingstermijn 5 jaar

Afschrijving zonder Vamil

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Afschrijving (€)	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	20.000
Fiscaal voordeel afschrijving (€)	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	5.000

Afschrijving met Vamil

Jaar	1	2	3	4	5	Totaal
Afschrijving (€)	15.000	1.250	1.250	1.250	1.250	20.000
Fiscaal voordeel afschrijving (€)	3.750	313	313	313	313	5.000
Liquiditeitsvoordeel (€)	2.750	-688	-688	-688	-688	0
Netto Contante waarde van de belastingverschuiving (€)	2.750	-667	-648	-629	-611	194

Bijlage 4: Eigen voorstel tot aanpassing van art. 3.47 Wet Inkomstenbelasting 2001

Artikel 3.47. Desinvesteringsbijtelling

1. Indien in een kalenderjaar tegen overdrachtprijzen voor een bedrag van meer dan € 2300 aan goederen wordt vervreemd, wordt van de overdrachtprijzen een gelijk percentage als ter zake van de investering in die goederen als investeringsaftrek in aanmerking is genomen, ten bate van de winst over dat jaar gebracht (desinvesteringsbijtelling).
2. Desinvesteringsbijtelling heeft alleen plaats voorzover de vervreemding plaatsvindt binnen vijf jaar na het begin van het kalenderjaar waarin de investering heeft plaatsgevonden en wordt over geen hoger bedrag berekend dan het investeringsbedrag voorzover daarover investeringsaftrek in aanmerking is genomen.

Nieuw:

3. *Indien en voorzover de in aanmerking genomen investeringsaftrek bestaat uit energie-investeringsaftrek als in artikel 3.42 of milieu-investeringsaftrek als in artikel 3.42a, heeft met uitzondering van het tweede lid, desinvesteringsbijtelling alleen plaats voorzover de vervreemding plaatsvindt binnen twee jaar na het begin van het kalenderjaar waarin de investering heeft plaatsgevonden en wordt over geen hoger bedrag berekend dan het investeringsbedrag voorzover daarover investeringsaftrek in aanmerking is genomen.*
4. Met vervreemding wordt gelijkgesteld:
 - a. het onttrekken van een goed aan de onderneming;
 - b. het wijzigen van de bestemming van een goed zodanig dat dit gaat voldoen aan de omschrijving van artikel 3.45, tweede lid, onderdeel a, en vierde lid, onderdeel a, en
 - c. het wijzigen van de bestemming van een goed zodanig dat dit gaat voldoen aan de omschrijving van artikel 3.45, eerste lid, onderdeel a, onder 2°.

5. Voor de toepassing van het derde lid geldt de waarde in het economische verkeer van het goed als overdrachtsprijs.
6. Indien een investering ongedaan wordt gemaakt, of voor een investering een vermindering, teruggaaf of vergoeding wordt genoten, geldt dat als vervreemding van een goed en geldt het bedrag van die investering, vermindering, teruggaaf of vergoeding als overdrachtsprijs.
7. Onder ongedaan maken van een investering wordt mede verstaan:
 - a. het niet betaald zijn binnen twaalf maanden na het aangaan van de verplichting van ten minste 25% van het investeringsbedrag ter zake van die verplichting, tenzij het bedrijfsmiddel binnen die periode in gebruik is genomen en
 - b. het niet in gebruik genomen zijn van een bedrijfsmiddel binnen drie jaar na het begin van het kalenderjaar waarin de investering is gedaan.

Nieuw:

8. *Het eerste lid is niet van toepassing indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat:*
 - a. *de goederen als genoemd in eerste lid worden vervreemd aan een belastingplichtige die bij aanschaf van deze goederen als een ongebruikt bedrijfsmiddel recht zou hebben op de investeringsaftrek als in artikel 3.40; en*
 - b. *de goederen als genoemd in het eerste lid op het moment van vervreemding kwalificeren als energie-investeringen als in artikel 3.42, tweede lid of kwalificeren als energie-investeringen als in artikel 3.42a, tweede lid.*

Nieuw:

9. *Het zevende lid kan door een belastingplichtige die goederen vervreemd maximaal eenmaal per kalenderjaar worden toegepast.*
10. Onze Minister kan bepalen dat het derde lid, onderdeel c, of het zesde lid niet van toepassing is.