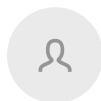


De duurzaamheid van de EIA, MIA en VAMIL

MBB 2020/32



Boomsluit, E.

De energie-investeringsaftrek, de milieu-investeringsaftrek en de willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen zijn in het leven geroepen ter ondersteuning van het Nederlandse energie- en milieubeleid. In deze bijdrage worden de regelingen zelf tegen de duurzaamheidslat gelegd. Onderzocht wordt in hoeverre de faciliteiten toekomstbestendig zijn, of de samenhang met andere fiscale bepalingen in het oog is gehouden en of de wijze waarop de regelingen zijn uitgewerkt is geworteld in de doelstelling en achtergrond ervan. De conclusie luidt dat aanpassing op punten gewenst is.

1. Inleiding

De Wet IB 2001 kent een aantal regelingen, waarmee wordt beoogd ondernemers te stimuleren om bepaalde bedrijfsmiddelen aan te schaffen die in het belang zijn voor energiebesparing en voor het Nederlandse milieu: de energie-investeringsaftrek (hierna: EIA), milieu-investeringsaftrek (hierna: MIA) en de willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen (hierna: VAMIL). ¹ Deze faciliteiten zijn in de jaren negentig van de vorige eeuw in het leven geroepen en worden regelmatig geëvalueerd. Daarbij worden aspecten als effectiviteit, efficiëntie en budgettaire last afgewogen. De uitkomst van de evaluatie bepaalt of de faciliteit wordt bijgesteld, geschorst of afgeschaft. De EIA, MIA en VAMIL zijn in het leven geroepen in het belang van duurzaamheid. In deze bijdrage wordt onderzocht of de regelingen zelf ook als duurzaam kunnen worden beschouwd.

2. Duurzaamheid

Duurzaamheid is een ruim begrip. Men hoeft slechts naar de zeventien Sustainable Development Goals (SDG's) van de OESO te kijken om te beseffen hoe ruim. Hieronder vallen niet alleen energiebesparing en vergroening, maar ook mensenrechten, armoedebestrijding en gezondheid. Met de EIA, MIA en VAMIL ligt de focus op het element milieu, dat wil zeggen op de duurzame verbetering van de leefomgeving. Deze regelingen hebben alleen het gewenste effect als zij zelf ook duurzaam zijn. Het begrip duurzaam wordt in de Van Dale als volgt omschreven: 'lang durend', 'weinig aan slijtage of bederf onderhevig' en 'het milieu weinig belastend'. In de kern omvat de eerste omschrijving ook de laatste twee. In alle gevallen draait het uiteindelijk om behoud op de lange termijn. Voor de EIA, MIA en VAMIL betekent dit dat de regelingen lang genoeg moeten kunnen blijven bestaan om het beoogde effect op optimale wijze te bereiken. Dit vereist voldoende stabiliteit om op te kunnen bouwen, flexibiliteit om in te spelen op veranderende omstandigheden en oog voor de samenhang met andere fiscale bepalingen. Hierna, in par. 4, worden de EIA, MIA en VAMIL aan deze elementen getoetst. Daaraan voorafgaand wordt in par. 3 een kort overzicht van de regelingen gegeven.

3. EIA, MIA en VAMIL

3.1 Algemeen

De EIA en de MIA zijn vormen van investeringsaftrek, geregeld in [art. 3.42 en 3.42a Wet IB 2001](#). De investeringsaftrek is van toepassing op investeringen in kwalificerende bedrijfsmiddelen en komt in aftrek op de jaarwinst. De hoogte van de aftrek

is afhankelijk van de omvang van de investering. Onder investeren wordt volgens [art. 3.43 lid 1 Wet IB 2001](#) verstaan: 'het aangaan van verplichtingen ter zake van de aanschaffing of de verbetering van een bedrijfsmiddel, alsmede het maken van voortbrengingskosten ter zake van een bedrijfsmiddel, voor zover die verplichtingen en kosten op de belastingplichtige drukken.' De wijze waarop de EIA en MIA zijn geregeld, is gebaseerd op die van de al eerder bestaande kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (hierna: KIA).

Indien een bedrijfsmiddel waarvoor de EIA of de MIA is genoten wordt vervreemd binnen een periode van vijf jaar na het begin van het kalenderjaar waarin de investering is gedaan, vindt een desinvesteringsbijtelling plaats. ² Op de overdrachtprijs wordt dan eenzelfde percentage toegepast als is genoten bij de investeringsaftrek. Dit bedrag wordt bij de winst van het jaar van de vervreemding opgeteld. Onttrekking aan het vermogen van de onderneming en bepaalde bestemmingswijzigingen worden op dezelfde wijze behandeld als een vervreemding.

De VAMIL is neergelegd in [art. 3.31 Wet IB 2001](#). Deze faciliteit geeft de ondernemer de mogelijkheid om naar eigen voorkeur het moment van afschrijving op milieu-bedrijfsmiddelen te bepalen. Het voordeel betreft uitsluitend het moment, de VAMIL heeft geen invloed op de totale omvang van de afschrijvingen.

Voor elk van de drie regelingen is jaarlijks een budget beschikbaar. Bij overschrijding van het budget kan de desbetreffende regeling door de minister buiten werking worden gesteld dan wel worden aangepast. ³

Aan de EIA, MIA en VAMIL is een zogenoemde horizonbepaling verbonden. Deze is ingevoerd bij het Belastingplan 2014 en houdt in dat de regelingen regelmatig worden geëvalueerd en dat aan de hand van die evaluatie wordt besloten om de regeling al dan niet te continueren. De regeling vervalt automatisch met ingang van het in de horizonbepaling genoemde tijdstip, tenzij uit de evaluatie volgt dat de regeling doelmatig en effectief is. De horizonbepaling is neergelegd in [art. 10b.1 lid 1 Wet IB 2001](#). De eerstvolgende vervaldatum is 1 januari 2024.

In de hierna volgende subparagrafen wordt aan elk van de regelingen afzonderlijk aandacht besteed.

3.2 EIA

De EIA is in het leven geroepen in 1997 met als doel om het bedrijfsleven een steun in de rug te bieden bij het zoeken naar wegen om te komen tot energiebesparing en tot het inzetten van duurzame energiebronnen. ⁴ Naar aanleiding van het Energieakkoord voor duurzame groei is daarbij sinds 2013 de nadruk komen te liggen op energiebesparing. ⁵ Voor de vormgeving is aansluiting gezocht bij de al langer bestaande KIA. ⁶ De EIA is van toepassing op investeringen in bedrijfsmiddelen die als aangewezen energie-bedrijfsmiddelen zijn vermeld op de Energielijst, welke lijst jaarlijks wordt geactualiseerd. ⁷ Onder voorwaarden kunnen advieskosten tot de aanschaffings- of voortbrengingskosten worden gerekend. ⁸ Voorwaarde voor toepassing van de EIA is dat de bedrijfsmiddelen niet eerder gebruikt zijn.

[Art. 3.45 Wet IB 2001](#) geeft aan welke bedrijfsmiddelen zijn uitgesloten van de EIA. Daartoe behoren bedrijfsmiddelen die worden gebruikt in een onderneming op de winst waarvan een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is. ⁹ Hetzelfde geldt voor bedrijfsmiddelen die ter beschikking worden gesteld aan in het buitenland gevestigde ondernemingen of aan ondernemingen op de winst waarvan een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is. ¹⁰ Laatstgenoemde uitsluiting dient ter voorkoming van de zogenoemde Holland-routing, waarvan in het verleden gebruik werd gemaakt in het kader van de WIR.

Van de kwalificerende investeringen kan 45% in aftrek worden gebracht. ¹¹ Per jaar kan door een ondernemer ten hoogste voor een bedrag van € 124 miljoen als energie-investeringen in aanmerking worden genomen. ¹² Voor bedrijfsmiddelen waarvan het investeringsbedrag minder bedraagt dan € 2.500 bestaat geen recht op de EIA. ¹³ Dit bodembedrag is ingevoerd na de evaluatie van de regeling in 2013. ¹⁴ Het budget 2020 voor de EIA is € 147 miljoen.

Om in aanmerking te komen voor de EIA heeft de ondernemer een verklaring van de Minister van Economische Zaken en Klimaat nodig dat sprake is van een energie-investering en moet hij bij aangifte kiezen voor toepassing van de EIA. ¹⁵ Daarnaast moet hij de investering binnen drie maanden bij de Minister van Economische Zaken en Klimaat. ¹⁶

3.3 MIA

In 1999 heeft de MIA het licht gezien. Evenals de EIA volgt de MIA de opzet van de KIA. ¹⁷ Met de MIA wordt beoogd om duurzame investeringen aantrekkelijker te maken ter ondersteuning van het milieubeleid. ¹⁸ De MIA kan niet cumuleren met de EIA. ¹⁹ Beide regelingen hebben een eigen plaats in het kader van de duurzaamheid, zo volgt ook uit de volgende passage uit de parlementaire geschiedenis van het Belastingplan 2010: 'Met de energie-investeringsaftrek wordt het bedrijfsleven een steun in de rug geboden bij het zoeken naar wegen om te komen tot energiebesparing en de inzet van duurzame energiebronnen. ... De milieu-investeringsaftrek beoogt investeringen in bedrijfsmiddelen te bevorderen die van belang zijn voor het Nederlandse milieu.' ²⁰

De kwalificerende milieu-investeringen staan vermeld op de Milieulijst. ²¹ Ook deze lijst wordt doorgaans jaarlijks geactualiseerd. De milieu-investeringen zijn onderverdeeld in drie categorieën, met elk een eigen aftrekpercentage. Voor categorie I is de aftrek 36%, voor categorie II 27% en voor categorie III 13,5%. ²² Voorbeelden uit de Milieulijst zijn een vegetatiedak (categorie I), een regenwaterinstallatie (categorie II) en duurzaam beton (categorie III). Kleine en middelgrote ondernemingen kunnen de MIA toepassen op bepaalde milieu-advieskosten, zoals kosten voor een advies tot vermindering van emissies. ²³ Net als bij de EIA komen eerder gebruikte bedrijfsmiddelen niet in aanmerking. ²⁴

De uitsluitingen van art. 3.45 Wet IB 2001 met het oog op gebruik in het buitenland, die in par. 3.2 zijn genoemd terzake van de EIA, gelden ook voor de MIA. Per jaar kan door een ondernemer ten hoogste voor een bedrag van € 25 miljoen als milieu-investeringen in aanmerking worden genomen. Als hoofdregel geldt een maximumbedrag van € 25 miljoen per bedrijfsmiddel. Voor sommige bedrijfsmiddelen is in de Milieulijst een lager maximumbedrag opgenomen. ²⁵ Op grond van art. 3.45 lid 4 onderdeel b Wet IB 2001 zijn investeringen die minder bedragen dan € 2.500 uitgesloten van de MIA. Het budget voor de MIA bedraagt € 124 miljoen in 2020. Naar aanleiding van het Urgenda-arrest ²⁶ is het oorspronkelijke budget van € 114 miljoen eenmalig verhoogd met € 10 miljoen om de maatregelen ter vermindering van CO₂-uitstoot een extra stimulans te geven. De ondernemer moet bij aangifte kiezen voor de MIA ²⁷ en de investering binnen drie maanden aanmelden bij de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. ²⁸

3.4 VAMIL

De VAMIL is in haar huidige vorm, de willekeurige afschrijving op milieubedrijfsmiddelen, tot stand gekomen in 1994. De afkorting VAMIL dateert van de periode voor 1994, toen de regeling voor 'vervroegde afschrijvingen op milieu-investeringen' gold, maar wordt nog steeds gebruikt. De regeling is opgenomen in art. 3.31 Wet IB 2001. Het doel van de VAMIL is om duurzame investeringen met een langere terugverdientijd en daarmee een hoger investeringsrisico aantrekkelijker te maken. ²⁹ De VAMIL geldt voor milieu-investeringen die in Nederland worden gebruikt en, onder nadere voorwaarden, ³⁰ eveneens voor milieu-investeringen die in het buitenland worden gebruikt.

Om in aanmerking te komen voor de VAMIL moeten de bedrijfsmiddelen zijn aangewezen als bedrijfsmiddelen die in het belang zijn van de bescherming van het Nederlandse milieu. Voor in het buitenland gebruikte investeringen kan daarbij worden gedacht aan investeringen ter vermindering van lucht- en waterverontreiniging. ³¹ De aanwijzing wordt verricht door de Minister van Infrastructuur en Waterstaat, in overeenstemming met de Minister van Financiën en na overleg met de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. ³² Als milieubedrijfsmiddelen kunnen uitsluitend worden aangewezen bedrijfsmiddelen die in Nederland nog niet gangbaar zijn, niet eerder zijn gebruikt en er in belangrijke mate toe kunnen bijdragen dat de nadelige gevolgen voor het Nederlandse milieu van menselijke activiteiten in de vorm van verontreiniging, aantasting of uitputting worden voorkomen, beperkt of ongedaan gemaakt. ³³ De voor de VAMIL aangewezen bedrijfsmiddelen zijn vermeld in de Milieulijst, waarin ook de voor de MIA kwalificerende milieu-investeringen

zijn opgenomen. Veel van de op de lijst vermelde bedrijfsmiddelen kwalificeren zowel voor de MIA als voor de VAMIL, maar de lijst kent ook bedrijfsmiddelen die uitsluitend voor de MIA dan wel uitsluitend voor de VAMIL in aanmerking komen.

De willekeurige afschrijving geldt voor 75% van de investering. Voor de resterende 25% geldt het gewone afschrijvingsregime. De beperking van [art. 3.30a Wet IB 2001](#) geldt niet voor afschrijvingen op milieugebouwen. Per jaar kan door een ondernemer ten hoogste voor een bedrag van € 25 miljoen als VAMIL-investeringen in aanmerking worden genomen. Als hoofdregel geldt een maximumbedrag van € 25 miljoen per bedrijfsmiddel. Voor sommige bedrijfsmiddelen is in de Milieulijst een lager maximumbedrag opgenomen. ³⁴ Evenals de EIA en de MIA kent de VAMIL een bodembedrag van € 2.500. ³⁵ Het budget 2020 voor de VAMIL bedraagt € 25 miljoen.

De ondernemer moet op de VAMIL een beroep doen in de aangifte en de investering binnen drie maanden aanmelden bij de Minister van Economische Zaken en Klimaat. ³⁶

3.5 Evaluaties 2013 en 2018

In 2013 ³⁷ en in 2018 ³⁸ zijn de EIA, MIA en VAMIL geëvalueerd. Uit de evaluatie EIA 2013 bleek dat er relatief veel kleine meldingen voor de EIA werden gedaan, welke gepaard gingen met enerzijds een gering fiscaal voordeel en anderzijds hoge administratieve lasten. Dit heeft ertoe geleid dat het bodembedrag voor een investering om in aanmerking te komen voor de EIA met ingang van 2014 is verhoogd van € 450 naar € 2.500. Om de MIA en VAMIL in lijn te houden met de EIA, is ook voor die regelingen het bodembedrag verhoogd naar € 2.500. Een andere reden voor de verhoging van het bodembedrag was om het aantal free riders – ondernemingen die de investeringen ook zonder de fiscale stimulans hadden verricht – in met name de EIA terug te dringen. In 2018 is het percentage free riders opnieuw onderzocht. Daaruit bleek dat het percentage slechts beperkt was gedaald, maar dat het aandeel MKB daarin wel duidelijk was afgenomen.

In het rapport uit 2013 werd de aanbeveling gedaan om te onderzoeken of het (procedureel) samengaan al dan niet in combinatie met de integratie van de MIA en VAMIL tot een verdere verbetering zou kunnen leiden. Dit onderzoek heeft in 2016 plaatsgevonden. ³⁹ De staatssecretaris heeft in de uitkomst van dat onderzoek geen reden gezien om de huidige regelingen op dit punt aan te passen. ⁴⁰

Uit de evaluatie EIA 2018 volgde dat vooral het bestaan van de EIA en de Energielijst effect hebben op de keuze voor energie-investeringen. De hoogte van het aftrekpercentage bleek minder relevant. Ook liet het onderzoek zien dat een eerdere verhoging in 2016 van het aftrekpercentage van 41,5% naar 58% niet had geleid tot een groter bruto-investerings-effect. Als gevolg daarvan is het percentage voor de EIA met ingang van 2019 verlaagd naar 45%. ⁴¹

Uit de evaluaties komt naar voren dat de Energielijst en de Milieulijst een grote attentiewaarde hebben. De lijsten maken niet alleen de ondernemers bekend met het bestaan van de energie- en milieubedrijfsmiddelen, maar bieden ook vertrouwen in de kwaliteit en effectiviteit van de op de lijsten vermelde technieken en geven een indicatie van de richting die de overheid met het energie- en milieubeleid wil volgen. De lijsten worden zeer regelmatig aangepast. Door middel van de jaarlijkse actualisatie van de Energielijst wordt de versnelde marktintroductie van de bedrijfsmiddelen gestimuleerd. ⁴² Met de aanpassingen van de Milieulijst wordt beoogd om steeds te blijven aansluiten bij de prioriteiten in het milieubeleid en bij de ontwikkelingen in de industriële sector. ⁴³

4. Toetsing

4.1 Inleiding

In de hiernavolgende paragrafen worden de regelingen voor de EIA, MIA en VAMIL afgezet tegen het in par. 2 beschreven duurzaamheidsconcept. Elementen die daarbij aan bod komen zijn stabiliteit, flexibiliteit en samenhang. De regelmatige

evaluaties en aanpassingen van de regelingen en de aandacht voor het up-to-date houden van de Energielijst en de Milieulijst geven de EIA, MIA en VAMIL de benodigde flexibiliteit om de regelingen toekomstbestendig te maken. De horizonbepaling daarentegen wijst in de tegenovergestelde richting. In par. 4.2 wordt hierop nader ingegaan. Par. 4.3 is gewijd aan de voorwaarde dat de bedrijfsmiddelen ongebruikt moeten zijn, bezien in samenhang met de desinvesteringsbijtelling. De combinatie van deze voorwaarden maakt dat de EIA en MIA onevenwichtig kunnen uitwerken. In par. 4.4 komt de samenhang met andere fiscale bepalingen aan de orde. Daarin wordt aandacht besteed aan het feit dat bij de vormgeving van de EBITDA-regeling geen rekening is gehouden met de EIA en de MIA.

4.2 Horizonbepaling

Aan de EIA, MIA en VAMIL is sinds 2014 een horizonbepaling verbonden, die is neergelegd in art. 10b.1 lid 1 Wet IB 2001. De horizonbepaling houdt in dat de faciliteiten automatisch met ingang van een bepaald tijdstip vervallen, tenzij uit een daaraan voorafgaande evaluatie van de regelingen blijkt dat deze voldoende doelmatig en effectief zijn. De horizonbepaling ontnemt aan de regelingen het karakter van duurzaamheid, in de betekenis van lange termijn perspectief. Dit geldt vooral door de manier waarop de bepaling is geformuleerd: ‘De artikelen 3.31, 3.42 en 3.42a vervallen met ingang van 1 januari 2024.’

In de praktijk blijkt de soep niet zo heet te worden gegeten. De voorgaande horizonbepaling liep af per 1 januari 2019. Na een positieve evaluatie zijn de EIA, MIA en VAMIL voor een periode van vijf jaar verlengd. Desondanks kan deze duidelijke stip aan de horizon demotiverend werken. Het brengt een element van onzekerheid met zich mee dat ongewenst is in het kader van een stabiel investeringsbeleid. De onzekerheid betreft niet alleen de vraag of de regelingen worden verlengd, maar ook het tijdstip waarop dit bekend zal worden gemaakt. Laatstgenoemd tijdstip is immers afhankelijk van het afronden van de evaluatie. Dit blijkt soms relatief laat te zijn. Zo zijn de evaluatie voor de vervaldatum van 1 januari 2019 en de kabinetsreactie daarop pas in juni 2018 naar de Tweede Kamer verzonden.

Burgers acht de horizonbepaling voor de EIA, MIA en VAMIL in overeenstemming met het politiek-ethische beginsel van legitieme verwachtingen, omdat de bepaling de belastingplichtigen zekerheid biedt over de termijn waarin ze in ieder geval een beroep kunnen doen op de regeling. ⁴⁴ Op het punt van de politiek-ethische beginselen valt er inderdaad weinig op de regeling af te dingen. Op het punt van effectiviteit echter wel. Een insteek waar bij een negatieve evaluatie in eerste instantie wordt ingezet op aanpassing en verbetering van de regeling, in plaats van op het laten vervallen daarvan, geeft meer vertrouwen en past beter in het langetermijnperspectief van de duurzaamheid.

4.3 De eis van ongebruikte bedrijfsmiddelen en de desinvesteringsbijtelling

Voor de opzet van de EIA en MIA is aansluiting gezocht bij de KIA. Deze insteek draagt echter het gevaar van ongepaste doorwerking in zich, waarbij de verschillende achtergrond van de regelingen over het hoofd wordt gezien.

Met de KIA wordt beoogd de doorgroei van kleinere ondernemingen te stimuleren in het belang van de economie en de werkgelegenheid. ⁴⁵ Daarbij ligt de focus op investeringen van relatief geringe omvang en wordt uitgegaan van het totaal aan investeringen in het relevante jaar. Voor de KIA kwalificeren zowel nieuwe als gebruikte bedrijfsmiddelen. De KIA is daarmee gericht op de investerende onderneming, hetgeen ook volgt uit het feit dat geen recht bestaat op KIA, indien de bedrijfsmiddelen ter beschikking worden gesteld aan derden. ⁴⁶

Het oogmerk van de EIA en MIA is de marktintroductie van bepaalde bedrijfsmiddelen in het belang van het Nederlandse milieu. Het betreft hier in het algemeen investeringen waarmee grote bedragen zijn gemoeid. Slechts ongebruikte bedrijfsmiddelen komen in aanmerking. Het ter beschikking stellen van de bedrijfsmiddelen aan derden staat in beginsel ⁴⁷ niet aan toepassing van de EIA en MIA in de weg. De EIA en MIA zijn daarmee gericht op het milieuvriendelijke bedrijfsmiddel zelf.

In de vormgeving van de EIA en MIA is onvoldoende rekening gehouden met het verschil in doelstelling ten opzichte van de KIA. Dit is vooral zichtbaar in de voorwaarde dat voor de EIA en MIA sprake moet zijn van ongebruikte bedrijfsmiddelen, in combinatie met de desinvesteringbijtelling.

De voorwaarde van ongebruikte bedrijfsmiddelen is voor de EIA toegelicht tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 1997: 'In antwoord op deze vraag merken wij op dat voorzover de investeringen betrekking hebben op eerder gebruikte bedrijfsmiddelen, op macroniveau geen toename van energiebesparing wordt verkregen. Een ander aspect is dat door het stellen van deze eis wordt voorkomen dat uitsluitend met het oog op het verkrijgen van energie-investeringsaftrek transacties plaatsvinden met reeds gebruikte bedrijfsmiddelen.' ⁴⁸ Voor de MIA en VAMIL heeft de staatssecretaris in zijn brief van 17 september 2013 een toelichting gegeven: 'De fiscale regelingen Mia en Vamil zijn bedoeld om de keuze van de investeerder te beïnvloeden richting het milieuvriendelijkere alternatief. Mia en Vamil beperken zich tot de marktintroductie en marktverbreidingsfase van het investeringsgoed.' ⁴⁹ De voorwaarde dat de bedrijfsmiddelen ongebruikt moeten zijn, kent daarmee een tweeledige achtergrond. Enerzijds wordt beoogd om de regelingen in lijn te houden met de doelstelling ervan, te weten 'de marktintroductie en marktverbreiding' van de milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen. Anderzijds wenst de wetgever met het stellen van de voorwaarde te voorkomen dat een handel in tweedehands EIA- en MIA-bedrijfsmiddelen ontstaat.

Bezien vanuit de genoemde overwegingen lijkt de voorwaarde van ongebruikte bedrijfsmiddelen in eerste instantie aan te sluiten bij de achtergrond van de regelingen. Wanneer deze echter wordt beschouwd in combinatie met de desinvesteringbijtelling, ontstaat een ander beeld.

De desinvesteringbijtelling vindt toepassing bij vervreemding ⁵⁰ van het bedrijfsmiddel binnen een periode van vijf jaar na de investering en resulteert in een bijtelling bij de winst van de vervreemder in het jaar van de vervreemding. De regeling is neergelegd in art. 3.47 Wet IB 2001 en geldt op dezelfde wijze voor de KIA, EIA en MIA. De doelstelling van de desinvesteringbijtelling is om een correctie aan te brengen op de investeringsaftrek, indien het bedrijfsmiddel wordt verkocht, voordat het voor de onderneming de relevante nutsprestaties heeft geleverd. ⁵¹ Daarnaast wordt met de maatregel beoogd om misbruik te voorkomen.

De desinvesteringbijtelling wordt berekend door op de overdrachtsprijs hetzelfde percentage toe te passen als destijds voor de investeringsaftrek is genoten. Dit wordt hierna toegelicht aan de hand van een voorbeeld. Een ondernemer schaft in 2017 een bedrijfsmiddel aan voor € 50.000 en geniet daarvoor een investeringsaftrek (KIA, 28%) van € 14.000. In 2020 verkoopt hij het bedrijfsmiddel voor € 30.000. De desinvesteringbijtelling bedraagt 28% daarvan ofwel € 8.400. Indien de koper van het desbetreffende bedrijfsmiddel kwalificeert voor de KIA, kan deze op zijn beurt weer gebruik maken van de faciliteit, waarbij hij een aftrek geniet van € 8.400. Op deze wijze wordt terzake van het bedrijfsmiddel in totaal 28% van het gehele investeringsbedrag ad € 50.000 aan aftrek genoten. ⁵² Deze opzet sluit aan bij de ondernemingsgerichte doelstelling van de KIA.

Voor de EIA en MIA werkt het anders uit. Vervreemding van het bedrijfsmiddel binnen vijf jaar na de aankoop leidt tot een desinvesteringbijtelling bij de verkopende ondernemer, zonder dat daartegenover een investeringsaftrek bij de koper staat. Uitsluiting van de investeringsaftrek bij de koper van een gebruikt energie- of milieubedrijfsmiddel is in lijn met de bedoeling van de wetgever, zoals hierboven weergegeven. De toepassing van de desinvesteringbijtelling sluit daar echter niet bij aan. Aan de bedrijfsmiddelgerichte doelstelling van de EIA en MIA zou recht worden gedaan, indien in ieder geval eenmaal ergens aftrek terzake van gehele investeringsbedrag kan worden genoten. Dit kan worden bereikt door de desinvesteringbijtelling voor de EIA en MIA buiten toepassing te laten, indien het bedrijfsmiddel wordt vervreemd aan een kwalificerende ondernemer. Een kwalificerende ondernemer is een ondernemer die bij de aanschaf van een ongebruikt energie- of milieubedrijfsmiddel recht zou hebben gehad op de EIA of MIA. Hiermee wordt de doelstelling van de regeling, het gebruik van bedrijfsmiddelen in het belang van het Nederlandse milieu, recht gedaan, ⁵³ terwijl tevens misbruik wordt voorkomen, doordat de desinvesteringbijtelling wel in werking treedt bij vervreemding van het bedrijfsmiddel aan een niet-kwalificerende koper, zoals een in het buitenland gevestigde ondernemer. ⁵⁴ Per saldo wordt dan hetzelfde

resultaat bereikt als bij de KIA, te weten aftrek voor het geheel, zolang het bedrijfsmiddel door een kwalificerende ondernemer wordt gebruikt. In het voorbeeld van de KIA wordt het bedrag van de aftrek verdeeld over de twee investerende ondernemers. Bij de EIA en MIA zou de aftrek dan in zijn geheel worden toegepast bij de ondernemer die de marktintroductie van het bedrijfsmiddel voor zijn rekening heeft genomen. Zodoende wordt een evenwichtige situatie bereikt, die in lijn is met de door de wetgever genoemde uitgangspunten. De introductie van nieuwe energie- en milieubedrijfsmiddelen wordt gestimuleerd en tegelijkertijd wordt – door het behoud van de voorwaarde van ongebruikte bedrijfsmiddelen – voorkomen dat een tweedehandsmarkt ontstaat uitsluitend met het oog op het verkrijgen van de investeringsaftrek.

4.4 Doorwerking naar de EBITDA-regeling van [art. 15b Wet Vpb 1969](#)

Art. 15b Wet Vpb 1969 bevat de earningsstrippingmaatregel. Met de maatregel, welke is gebaseerd op ATAD1, ⁵⁵ wordt beoogd om grondslaguitholling door middel van renteaftrek tegen te gaan. De renteaftrek wordt uitgesloten, voor zover het saldo aan renten in een jaar meer bedraagt dan het hoogste van de volgende twee bedragen: 30% van de gecorrigeerde winst dan wel € 1.000.000. ⁵⁶ De gecorrigeerde winst is de fiscale winst vermeerderd met het saldo aan renten van het jaar, de afschrijvingen op bedrijfsmiddelen en de afwaarderingen tot op lagere bedrijfswaarde, ook wel genoemd fiscale EBITDA, waarbij EBITDA staat voor ‘earnings before interest, taxes, depreciation and amortization’. Met de fiscale winst in dit verband wordt bedoeld de winst in de zin van [art. 7 lid 3 Wet Vpb 1969](#).

Toepassing van de EIA of MIA resulteert in een lagere fiscale winst, maar deze verlaging wordt in art. 15b Wet Vpb 1969 niet gecorrigeerd. De belastingplichtige loopt daardoor sneller tegen het renteaftrekplafond aan. Gebruikmaking van de EIA of MIA heeft met andere woorden een averechts effect op de renteaftrekmogelijkheden van een vennootschap. Dit is niet alleen in strijd met de gedachte achter de fiscale EBITDA als maatstaf, ⁵⁷ het vermindert ook de effectiviteit van de EIA en MIA, omdat het voordeel van de investeringsaftrek in voorkomende gevallen (deels) wordt teruggenomen door de beperking van de renteaftrek. Daarnaast resulteert dit een ongegrond verschil met de VAMIL. De faciliteit van de VAMIL heeft de vorm van een afschrijvingsmogelijkheid en wordt daarom wel meegenomen in de correctie van art. 15b Wet Vpb 1969.

Deze problematiek kan worden weggenomen door middel van aanpassing van art. 15b Wet Vpb 1969. Om tot de gecorrigeerde winst te komen, dient de fiscale winst eveneens te worden vermeerderd met de bedragen die in het desbetreffende jaar in aftrek zijn gebracht als gevolg van toepassing van de EIA en MIA.

5. Conclusie

In deze bijdrage zijn de EIA, MIA en VAMIL tegen de duurzaamheidslat gelegd. Onderzocht is hoe de regelingen scoren op de elementen stabiliteit, flexibiliteit en samenhang.

Geconcludeerd is dat de flexibiliteit ervan de regelingen toekomstbestendig maakt, maar dat de horizonbepaling, door de wijze waarop deze is geformuleerd, weer afdoet aan het langetermijnperspectief. De heldere stip aan de horizon lijkt enerzijds rechtszekerheid te bieden, maar de afhankelijkheid van de evaluaties en de mogelijk last-minute bekendmaking van de uitkomsten ervan, kunnen een negatieve impact op het vertrouwen hebben.

Op het gebied van stabiliteit en samenhang zijn in dit artikel twee aandachtspunten aan bod gekomen. In de eerste plaats is gebleken dat het volgen van de opzet van de KIA onevenwichtig uitwerkt voor de EIA en MIA, met name daar waar de eis van ongebruikte bedrijfsmiddelen wordt gezien in samenhang met de desinvesteringbijtelling. Voorgesteld wordt om de desinvesteringbijtelling voor de EIA en MIA buiten toepassing te laten in die gevallen waarin het bedrijfsmiddel wordt vervreemd aan een kwalificerende ondernemer.

Tenslotte is de doorwerking naar de EBITDA-regeling van art. 15b Wet Vpb 1969 besproken. Art. 15b Wet Vpb 1969 voorziet in haar huidige vorm wel in een correctie voor de VAMIL, maar niet voor de EIA en MIA, waardoor de effectiviteit van laatstgenoemde regelingen wordt verminderd. Het evenwicht kan worden hersteld door de EBITDA-regeling op dit punt aan te passen.

Mr. dr. E. Boomsluiters

Mr. dr. E. Boomsluiters is als universitair docent verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Voetnoten

- 1). Via [art. 8 Wet Vpb](#) 1969 gelden deze faciliteiten ook voor de vennootschapsbelasting.
- 2). [Art. 3.47 Wet IB](#) 2001. De desinvesteringbijtelling vindt alleen toepassing indien in een kalenderjaar tegen overdrachtprijzen van meer dan € 2.400 wordt vervreemd.
- 3). [Art. 3.52 Wet IB](#) 2001.
- 4). Belastingplan 1997. [Kamerstukken II 1996/97, 25052, nr. 3 \(MvT\), p. 3](#).
- 5). Voor investeringen in duurzame energie geldt een subsidieregeling. *Rapport 'Energieakkoord voor duurzame groei'*, SER, 2013, p. 57.
- 6). Belastingplan 1997. *Kamerstukken II 1996/97, 25052, nr. 3 (MvT)*, p. 3 e.v. De KIA is ingevoerd in 1990 en sinds 2001 geregeld in [art. 3.41 Wet IB](#) 2001.
- 7). Uitv.reg. EIA 2001, bijlage I.
- 8). [Art. 3.42 lid 5 Wet IB](#) 2001.
- 9). Art. 3.45 lid 1 onderdeel a ten tweede Wet IB 2001.
- 10). Art. 3.45 lid 4 onderdeel a Wet IB 2001.
- 11). Percentage 2020. [Art. 3.42 lid 3 Wet IB](#) 2001.
- 12). [Art. 3.42 lid 4 Wet IB](#) 2001.
- 13). Art. 3.45 lid 4 onderdeel b Wet IB 2001.
- 14). Zie paragraaf 3.5 hierna.
- 15). [Art. 3.42 lid 1 Wet IB](#) 2001.
- 16). [Art. 3.42 lid 6 Wet IB](#) 2001 jo. art. 3 Uitv.reg. EIA 2001.

- 17) . [Kamerstukken II 1999/2000, 26532, nr. 5 \(NV\), p. 15.](#)
- 18) . Brief Staatssecretaris van Financiën 19 december 2016, [Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 75, p. 2.](#)
- 19) . [Art. 3.42a lid 6 Wet IB 2001.](#)
- 20) . Belastingplan 2010, [Kamerstukken II 2009/10, 32128, nr. 10 \(NV\), p. 17.](#)
- 21) . Bijlage bij Aanwijzingsregeling willekeurige afschrijving en investeringsaftrek milieu-investeringen 2009, Regeling van 9 februari 2009, nr. DGM/K&L2009006710, laatstelijk herzien bij Regeling van 20 juni 2020.
- 22) . Percentages 2020. Art. 3.42a lid 3 Wet IB 2001.
- 23) . Art. 3.42a lid 4 en lid 5 Wet IB 2001.
- 24) . Art. 3.42a lid 1 Wet IB 2001.
- 25) . Art. 3.42a lid 2 Wet IB 2001 resp. art. 3 Aanw.reg. VAMIL en MIA 2009.
- 26) . HR 20 december 2019, [ECLI:NL:HR:2019:2006](#), NJ 2020/41.
- 27) . Art. 3.42a lid 1 Wet IB 2001.
- 28) . Art. 3.42a lid 7 en 8 Wet IB 2001 jo. [art. 2 Meld.reg. mia 2001.](#)
- 29) . Brief Staatssecretaris van Financiën 19 december 2016, [Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 75, p. 2.](#)
- 30) . Zie art. 3.31 lid 4 Wet IB 2001.
- 31) . [Kamerstukken II 1994/95, 24111, nr. 6 \(NV\), p. 1.](#)
- 32) . Art. 3.31 lid 2 Wet IB 2001 jo. [art. 2 t/m 5 Uitv.reg. WA 2001.](#)
- 33) . Art. 3.31 lid 3 Wet IB 2001.
- 34) . Art. 3.31 lid 2 Wet IB 2001 resp. art. 3 Aanw.reg. VAMIL en MIA 2009.
- 35) . [Art. 4 lid 2 Uitv.reg. WA 2001.](#)
- 36) . [Art. 3.36 Wet IB 2001](#) jo. art. 2 Uitv.reg. WA 2001.
- 37) . Brief Staatssecretaris van Financiën 17 september 2013 nr. AFP 2013/609, [Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 5.](#) Rapport Evaluatie EIA, ex post evaluatie 2006-2011, Rapport Evaluatie MIA en VAMIL 2005-2010, een ex post evaluatie en Rapport Evaluatie MIA/VAMIL, onderdeel effectiviteit.

- 38) . Brief Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat 7 juni 2018, nr. IENW/BSK-2018/64934. Rapport Beleidsevaluatie MIA/VAMIL 2011-2016. Brief Staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat 14 juni 2018, nr. DGETM-EI/18100279. Rapport Beleidsevaluatie EIA 2012-2017.
- 39) . Policy Research Corporation, Onderzoek efficiencyverbetering van de fiscale regelingen MIA en VAMIL, Eindrapport 8 februari 2016.
- 40) . Brief Staatssecretaris van Financiën, 19 december 2016, nr. 2016-0000219602, *Kamerstukken II* 2016/17, 34552, nr. 75.
- 41) . Brief Staatssecretaris van Economische Zaken 14 juni 2018, nr. DGETM-EI/18100279.
- 42) . Rapport Beleidsevaluatie EIA 2012-2017, p. 6-7 en 33.
- 43) . Rapport Beleidsevaluatie MIA/VAMIL 2011-2016, p. 6-7 en 24.
- 44) . I.J.J. Burgers, 'Energietransitie, fiscaliteit en het respecteren van legitieme verwachtingen', *NTR* 2013/2056.
- 45) . Art. 3.41 Wet IB 2001. *Kamerstukken II* 1989/90, 21343, nr. 3 (MvT), p. 109 en [Kamerstukken II 2009/10, 32128, nr. 3 \(MvT\), p. 9](#).
- 46) . Art. 3.45 lid 2 onderdeel a Wet IB 2001.
- 47) . Wel uitgesloten is de ter beschikking stelling aan buitenlandse ondernemers, de zogenoemde Holland-routing. Art. 3.45 lid 4 Wet IB 2001.
- 48) . Belastingplan 1997. [Kamerstukken II 1996/97, 25052, nr. 7 \(NV\), p. 12](#).
- 49) . Brief Staatssecretaris van Financiën 17 september 2013 nr. AFP 2013/609, [Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 5, p. 3](#).
- 50) . Het begrip vervreemding wordt in art. 3.47 lid 3 Wet IB 2001 uitgebreid met onder meer de onttrekking aan het ondernemingsvermogen.
- 51) . Zie *Kamerstukken II* 1977/78, 14377, nr. 9 (MvA), p. 74 (betreffende de WIR): 'dat het ons juist voorkomt dat ontvangen investeringsbijdragen worden terugbetaald indien een investeerder een belangrijk gedeelte van het bedrag aan investering dat ten grondslag ligt aan de bijdrage, niet heeft aangewend in zijn onderneming.'
- 52) . Per saldo € 5.600 bij de eerste gebruiker en € 8.400 bij de tweede gebruiker.
- 53) . Zie ook *Kamerstukken II* 1979/80, 15562, nr. 3, p. 28 t.a.v. de WIR.
- 54) . Vergelijk de uitbreiding van het begrip vervreemding in art. 3.47 lid 3 Wet IB 2001.
- 55) . Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD 1).
- 56) . Art. 15b lid 1 Wet Vpb 1969.

57) . Zie E. Nijkeuter & L. Brilman, 'Over de fiscale gevolgen van een "fiscale EBITDA" als maatstaf', *WFR* 2019/201.