

Vergaderjaar 2011–2012

**33 003**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012)**

**Nr. 6**

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 21 september 2011 en het nader rapport d.d. 5 oktober 2011 bij de nota van wijziging (Kamerstuk 33 003, nr. 5), aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 21 september 2011, no.11.002263, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een nota van wijziging op het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012), met toelichting.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State maakt naar aanleiding van de nota van wijziging een aantal opmerkingen met betrekking tot de effectiviteit van de maatregel, de wettelijke vormgeving, de direct toerekenbare kosten of uitgaven, de Europese aspecten, de evaluatie van de maatregel en de budgettaire aspecten. Zij is van oordeel dat in verband daarmee het voorstel aanpassing behoeft.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 21 september 2011, nr. 11.002263, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake de bovenvermelde nota van wijziging rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 30 september 2011, nr. W06.11.0378/III, bied ik U hierbij aan. Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake de bovenvermelde nota van wijziging is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

#### *1. Inleiding*

*Met de research & development aftrek (hierna: RDA) wordt beoogd Nederland ook in de toekomst aantrekkelijk te houden voor bedrijven om research & development (hierna: R&D) uit te voeren. Het voor de RDA*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van de nota van wijziging zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

*uitgetrokken budget loopt op van € 250 miljoen in 2012 naar structureel € 500 miljoen vanaf 2014. De RDA wordt structureel gefinancierd uit het omzetten van specifieke subsidies, met name voor innovaties.*

*Alvorens inhoudelijk op het voorstel in te gaan, merkt de Afdeling op dat nog heel veel elementen van de RDA bij algemene maatregel van bestuur moeten worden vastgesteld en uitgewerkt. Dit staat in belangrijke mate in de weg aan een inhoudelijke beoordeling van de regeling. Zo is de voorgestelde regeling vergelijkbaar met de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA), de energieinvesteringsaftrek (EIA) en de milieu-investeringsaftrek (MIA). Een belangrijk verschil tussen deze regelingen en de RDA is echter dat de RDA niet alleen geldt voor investeringen in bedrijfsmiddelen, maar ook voor kosten. Onduidelijk is hoe dit verschil in benadering in regelgeving wordt uitgewerkt. Bovendien is onduidelijk hoe de samenloop is tussen de RDA en de KIA, EIA en MIA. Komt bijvoorbeeld een investering in een bedrijfsmiddel zowel in aanmerking voor de KIA als de RDA? Ook de noodzakelijke anti-misbruikbepalingen moeten nog worden uitgewerkt.*

### *1. Inleiding*

Bij de nadere uitwerking van de Research & Development aftrek (RDA) in de algemene maatregel van bestuur zal indien dat nodig blijkt aandacht worden besteed aan mogelijke samenloop met andere fiscale maatregelen (zoals de KIA, EIA en MIA).

### *2. Effectiviteit van de maatregel*

*De Afdeling constateert dat voor wat betreft de onderhavige maatregel sprake is van een fiscale subsidie. Zoals de Afdeling al vaker heeft opgemerkt, kan het inzetten van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoeleinden aanvaardbaar en doeltreffend zijn, maar moeten zorgvuldig de beleidseffectiviteit, kosteneffectiviteit en inpassing binnen de fiscale structuur worden afgewogen.*

*Aan de verwachte effectiviteit van de onderhavige maatregel wordt in de memorie van toelichting slechts summier aandacht besteed. Er wordt verwezen naar het advies van de topteam en een notitie van het Centraal Planbureau waarin de RDA kansrijk wordt geacht in vergelijking met het bestaande innovatiebeleid.<sup>1</sup> De Afdeling wijst er echter op dat in de notitie van het Centraal Planbureau de effectiviteit uitsluitend in kwalitatieve zin wordt beoordeeld. De belangrijkste reden hiervoor is het ontbreken van empirische studies die op overtuigende wijze het causale effect van een beleidsmaatregel op innovatie aantonen. Verder wijst het Centraal Planbureau er op dat winstgevende bedrijven al een fiscale faciliteit ter beschikking hebben in de vorm van de innovatiebox die gericht is op stimulering van innovatie. Aandachtspunt bij de RDA is volgens het Centraal Planbureau de cumulatie van fiscale instrumenten met mogelijke gevolgen voor de effectiviteit en de efficiëntie.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting nader in te gaan op de verwachte effectiviteit van de RDA en nader te onderbouwen waarom in dit geval een generieke fiscale subsidie effectiever is dan een specifieke subsidie.*

### *2. Effectiviteit van de maatregel*

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is in de toelichting nader ingegaan op de verwachte effectiviteit van de RDA en is een nadere onderbouwing gegeven waarom in dit geval een generieke fiscale subsidie effectiever is dan een specifieke subsidie.

<sup>1</sup> Reactie op Research en Development aftrek, CPB notitie 17 juni 2011.

### 3. Wettelijke vormgeving

*Ingevolge het voorgestelde artikel 3.52a, lid 1, Wet IB 2001 komt bij het bepalen van de winst «een bedrag» aanvullend in aftrek. Uit de toelichting blijkt dat dit bedrag is gebaseerd op de vermenigvuldiging van een grondslag met het RDA-aftrekpercentage. Zowel de grondslag als het RDA-aftrekpercentage worden in een algemene maatregel van bestuur opgenomen.*

*De Afdeling heeft meermalen opgemerkt dat delegatie van regelgevende bevoegdheid op het terrein van de belastingen zich niet mag uitstrekken tot de essentialia van de belastingheffing.<sup>1</sup> Tot die essentialia behoren het belastbaar feit, (de basis van) het tarief en de kring van belastingplichtigen. De grondslag en het RDA-aftrekpercentage behoren naar het oordeel van de Afdeling tot het belastbare feit. De grondslag en het RDA-aftrekpercentage dienen dan ook in wet zelf te worden opgenomen en niet bij algemene maatregel van bestuur te worden vastgesteld, omdat dit op gespannen voet staat met artikel 104 Grondwet.*

*De Afdeling adviseert de grondslag en het RDA-aftrekpercentage in de wet zelf op te nemen.*

### 3. Wettelijke vormgeving

In de onderhavige nota van wijziging is een duidelijk kader aangegeven voor de additionele fiscale aftrek voor speur- en ontwikkelingswerkzaamheden. Het moet gaan om kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht speur- en ontwikkelingswerk, met uitzondering van loonkosten. Voor de definitie van speur- en ontwikkelingswerk wordt aangesloten bij artikel 1, eerste lid, onderdeel n, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Er is voor gekozen om de grondslag in te vullen bij algemene maatregel van bestuur, nu de toepassing van deze grondslag wordt opgedragen aan het Agentschap NL. Het voordeel van deze keuze is dat er meer flexibiliteit is ten aanzien van de invulling van de regeling en dat al te gedetailleerde wetgeving op het niveau van een formele wet kan worden vermeden. Aangezien het gaat om een gebudgetteerde regeling is het zonder de nadere uitwerking van de grondslag thans nog niet mogelijk om het aftrekpercentage definitief te bepalen en in de wet vast te leggen. Zowel grondslag als percentage zullen daarom bij algemene maatregel van bestuur definitief worden ingevuld. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is er wel voor gekozen om op een aantal punten die raken aan de formeel juridische rechtsbescherming van de belastingplichtige, de wettelijke basis te versterken. Nu een duidelijk kader van de faciliteit in de onderhavige nota van wijziging is opgenomen, is er geen reden om aan te nemen dat op dit punt de rechten van de belastingplichtigen in het gedrang komen.

### 4. Direct toerekenbare kosten of uitgaven

*De RDA geldt voor kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht speur- en ontwikkelingswerk, met uitzondering van loonkosten. Voor de definitie van speur- en ontwikkelingswerk wordt aangesloten bij artikel 1, eerste lid, onderdeel n, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Uit de toelichting blijkt niet wat moet worden verstaan onder «direct toerekenbare kosten of uitgaven». Zo vraagt de Afdeling zich bijvoorbeeld af hoe de kosten en uitgaven van een gebouw moeten worden toegerekend aan speur- en ontwikkelingswerk als in het gebouw ook andere ondernemingsactiviteiten plaatsvinden.*

<sup>1</sup> Zie onder meer de adviezen van de Afdeling van 29 augustus 2001 over het Belastingplan 2002 (W06.01.0384/IV, Kamerstukken II 2001/02, 28 015, A) en van 29 juni 2004 over de afschaffing gebruikersdeel OZB op woningen (W04.04.0155/I, Kamerstukken II 2004/05, 30 096, nr. 5).

*De Afdeling adviseert in de toelichting nader in te gaan op wat moet worden verstaan onder «direct toerekenbare kosten of uitgaven» en het voorstel zo nodig aan te passen.*

#### *4. Direct toerekenbare kosten of uitgaven*

De vraag wat voor de RDA moet worden verstaan onder «direct toerekenbare kosten of uitgaven» zal worden beantwoord in de aangekondigde lagere regelgeving. Daarbij zal onder andere ook worden ingegaan op de vraag hoe wordt omgegaan met bedrijfsmiddelen in gemengd gebruik. Hier kan wel reeds worden opgemerkt, zoals naar aanleiding van het advies van de Afdeling thans ook in de toelichting is opgenomen, dat de kosten van aan derden uitbesteed speur- en ontwikkelingswerk in beginsel niet zullen kwalificeren voor de RDA.

#### *5. EU-aspecten*

*In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012 is opgemerkt dat de RDA EU-proof dient te zijn.<sup>1</sup> De Afdeling veronderstelt dat hier met name wordt bedoeld of sprake is van staatssteun. In de memorie van toelichting bij de onderhavige nota van wijziging wordt echter niet ingegaan op de EU-aspecten en op de vraag of de maatregel bijvoorbeeld bij de Europese Commissie is aangemeld.*

*De Afdeling adviseert hier in de toelichting aandacht aan te besteden.*

#### *5. EU-aspecten*

Vanwege het generieke karakter van de maatregel is er geen sprake van staatssteun en zijn er dus geen Europeesrechtelijke aspecten aan de maatregel verbonden. De toelichting is op dit punt aangevuld.

#### *6. Evaluatie van de RDA*

*In de Fiscale agenda<sup>2</sup> wordt opgemerkt dat voor zover grondslagversmallers en heffingskortingen het karakter hebben van een belastinguitgave, een horizonbepaling over de duur van de regeling voor de hand ligt. In het wetsvoorstel Belastingplan 2012 is daarom een aantal horizonbepalingen opgenomen die inhouden dat een bepaling na vijf jaar vervalt en slechts wordt gecontinueerd na een positieve evaluatie. Zoals de Afdeling in haar advies over het wetsvoorstel Belastingplan 2012 heeft opgemerkt, onderschrijft zij nut en noodzaak van horizonbepalingen.<sup>3</sup> In de onderhavige nota van wijziging is echter geen horizonbepaling opgenomen; volgens de toelichting zal de RDA binnen vijf jaar (uiterlijk voor het einde van 2016) worden geëvalueerd.*

*Verder constateert de Afdeling dat het beoogde doel van de RDA slechts in algemene bewoordingen is weergegeven. Met de RDA wordt beoogd Nederland ook in de toekomst aantrekkelijk te houden voor bedrijven om R&D uit te voeren. Uit de toelichting volgt verder dat bij de evaluatie zal worden gezien in welke mate de RDA een doeltreffende en doelmatige bijdrage levert aan een toename van de private uitgaven aan R&D. Met het oog op een zinvolle evaluatie is het naar het oordeel van de Afdeling noodzakelijk nader te concretiseren wanneer van dit beoogde effect sprake is.*

*De Afdeling adviseert een horizonbepaling op te nemen die inhoudt dat de RDA na vijf jaar komt te vervallen en slechts wordt gecontinueerd na een positieve evaluatie en met het oog op een zinvolle evaluatie een meer concreet en toetsbaar doel van de RDA vast te leggen.*

<sup>1</sup> Paragraaf 2.2.6.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 470, nr. 1, blz. 24.

<sup>3</sup> Zie het advies van de Afdeling van 12 september 2011 over het Belastingplan 2012 (W06.11.0343, Kamerstukken II 2010/11, 33 003, nr. 4).

## 6. Evaluatie van de RDA

Het kabinet merkt op dat het in het algemeen voor belastinguitgaven voor de hand ligt om een horizonbepaling op te nemen. Het was daarom – zoals vermeld in bijlage 5 van de Miljoenennota 2012 – initieel ook de bedoeling om voor de RDA een horizonbepaling te laten gelden. Hiervan is uiteindelijk afgezien in verband met de wenselijkheid van stabiliteit van het vestigingsklimaat. De RDA speelt naar verwachting een belangrijke rol bij de keuze van een onderneming om investeringen in een innovatief project wel of niet door te laten gaan. Voor veel investeringen geldt dat het om langetermijnbeslissingen gaat. Het vooraf stellen van een horizon van 5 jaar leidt tot onzekerheid voor investeerders in innovatieve langetermijnprojecten.

Het bovenstaande neemt niet weg dat een gedegen evaluatie wenselijk is. Daarom is wel toegezegd om de regeling na 5 jaar te evalueren. Deze evaluatie kan dan samenlopen met de volgende evaluatie van de reeds bestaande S&O-afdrachtvermindering, die qua doelstelling sterk gelieerd is aan de RDA. Een gelijke evaluatiesystematiek ligt in dit geval voor de hand.

Voor wat betreft de toetsbaarheid van de doelen van de RDA merkt het kabinet het volgende op. In de toelichting staat vermeld dat bezien wordt in welke mate de RDA een doeltreffende en doelmatige bijdrage levert aan een toename van de private uitgaven aan R&D. De omvang van de private R&D-uitgaven is een concreet en meetbaar gegeven. Onder andere het CBS houdt de ontwikkeling van private R&D-uitgaven van jaar tot jaar bij. In de evaluatie zal vervolgens ingegaan worden op de vraag in hoeverre de RDA samenhangt met de ontwikkeling van private R&D. Het is hierbij zaak om in het bijzonder in te gaan op de causaliteit en additionaliteit bij het meten van de resultaten. Ten slotte wordt opgemerkt dat ook de uitvoeringsaspecten van de regeling in de evaluatie worden meegenomen. De hiervoor genoemde uitgangspunten voor de evaluatie zijn in lijn met de door de minister van EL&I gegeven bestuurlijke reactie op het conceptrapport Innovatiebeleid van de Algemene Rekenkamer.<sup>1</sup>

### 7. Budgettaire aspecten

*Gegeven de voorgestelde systematiek van de RDA, kan de omvang van het budgettaire beslag pas na afloop van het begrotingsjaar definitief worden vastgesteld. Dan wordt bepaald of sprake is van een overschrijding of onderuitputting en kan zo nodig worden bijgestuurd. De budgetsystematiek werkt in de praktijk als volgt. Een budgettaire overschrijding of onderuitputting over het jaar t-1 wordt gecompenseerd in de begroting voor het jaar t+1.*

*De Afdeling merkt hierover op dat deze budgetsysteematiek niet langer werkt als de RDA in enig jaar wordt beëindigd. Bij beëindiging ontbreekt immers het jaar t+1.*

*De Afdeling adviseert hier in de toelichting aandacht aan te besteden en zo nodig de budgetsysteematiek aan te passen.*

### 7. Budgettaire aspecten

De realisatie van het budgettaire beslag van de RDA kan, zoals de Afdeling advisering van de Raad van State terecht opmerkt, pas na afloop van het begrotingsjaar definitief worden vastgesteld. Aan de hand van de dan bekende onderuitputting of overschrijding kunnen dan voor een volgend jaar de parameters van de regeling worden bijgesteld. Daarbij worden, indien daartoe aanleiding is, tevens reeds bekende ontwikkelingen

<sup>1</sup> Bestuurlijke reactie op conceptrapport Innovatiebeleid, 25 augustus 2011, pag. 6–9.

betrokken. Met ingang van het jaar dat de regeling eventueel wordt afgeschaft valt het budget vrij. Is er een resterend overschot of tekort, dan wordt dit verwerkt in het bestaande lastenkader, bij voorkeur gericht op het desbetreffende beleidsterrein.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om de samenloop met wetsvoorstel 32 450 te regelen. Daarnaast is een aantal redactionele en technische verbeteringen in de nota van wijziging en in de toelichting aangebracht.

*De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging goed te vinden dat de nota van wijziging wordt gezonden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De vice-president van de Raad van State,  
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken in te stemmen met toezending van de gewijzigde nota van wijziging en de gewijzigde toelichting aan de Tweede Kamer der Staten Generaal.

De staatssecretaris van Financiën,  
F. H. H. Weekers