

No.W06.11.0378/III

's-Gravenhage, 30 september 2011

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.

### 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 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 milieuinvesteringsaftrek (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.

### 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

AAN DE KONINGIN

advies van de topteams 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 winstgevendende 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.

### 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>2</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.

### 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

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

<sup>2</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).

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.

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.

#### 5. EU-aspecten

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012 is opgemerkt dat de RDA EU-proof dient te zijn.<sup>3</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.

#### 6. Evaluatie van de RDA

In de Fiscale agenda<sup>4</sup> wordt opgemerkt dat voor zover grondslagversmalleren 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>5</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 bezien 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

---

<sup>3</sup> Paragraaf 2.2.6.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32470, nr. 1, blz. 24.

<sup>5</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).

evaluatie en met het oog op een zinvolle evaluatie een meer concreet en toetsbaar doel van de RDA vast te leggen.

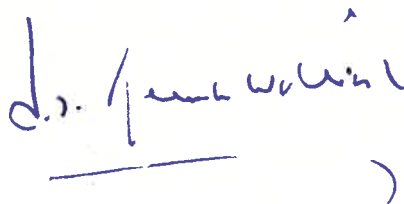
#### 7. Budgettaire aspecten

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 budgetsystematiek 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 budgetsystematiek aan te passen.

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,

  
\_\_\_\_\_