

Kenmerk	W15.11.0507/IV
Datum advies	14 december 2011
Vindplaats	Staatscourant 2012, nr. 116

Volledige tekst

Ontwerpbesluit houdende regels voor de aanvullende aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (Besluit RDA), met nota van toelichting.

Bij Kabinetsmissive van 29 november 2011, no.11.002857, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het ontwerpbesluit houdende regels voor de aanvullende aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (Besluit RDA), met nota van toelichting.

Het ontwerpbesluit strekt ertoe een nadere invulling te geven aan de belastingaftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (Research & Development).

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt naar aanleiding van het ontwerpbesluit een aantal opmerkingen met betrekking tot het vaststellen van het RDA-aftrekpercentage, het niet naleven van de mededelingsplicht, de inwerkingtreding, de verbonden belastingplichtige, direct toerekenbare kosten, het onderscheid tussen kosten en uitgaven, de mededelingsplicht, niet met het kalenderjaar samenvallende boekjaren, nog niet in gebruik genomen bedrijfsmiddelen, de aanvraag van de eerste RDA-beschikking en de artikelsgewijze toelichting. Zij is van oordeel dat in verband daarmee het ontwerpbesluit deels nader dient te worden overwogen.

1. Vaststellen RDA-aftrekpercentage

In het nader rapport(*zie noot 1*) betreffende de eerste nota van wijziging op het Belastingplan 2012(*zie noot 2*) is aangegeven dat het aftrekpercentage voor de kosten en uitgaven voor Research & Development (hierna: RDA-aftrekpercentage) bij algemene maatregel van bestuur definitief wordt ingevuld. Uit het ontwerpbesluit blijkt echter dat het RDA-aftrekpercentage niet bij algemene maatregel van bestuur maar bij ministeriële regeling zal worden vastgesteld.(*zie noot 3*)

Het stelsel van wetgeving heeft als uitgangspunt dat de hoofdelementen van een regeling zoveel mogelijk in de wet worden opgenomen, de nadere uitwerking in een algemene maatregel van bestuur plaatsvindt en dat delegatie aan de minister beperkt dient te blijven tot voorschriften van administratieve aard, uitwerking van de details van een regeling, voorschriften die dikwijls wijziging behoeven en voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld.(*zie noot 4*) Dit uitgangspunt vindt voor fiscale maatregelen in het bijzonder zijn neerslag in artikel 104 van de Grondwet, waarin staat dat belastingen van het Rijk uit kracht van een wet worden geheven. Met deze formulering wordt aangegeven dat delegatie ten aanzien van rijksbelastingen wel is toegestaan, maar slechts in zeer beperkte mate. De Afdeling heeft daarom een voorkeur voor het vaststellen van het RDA-aftrekpercentage bij algemene maatregel van bestuur en niet bij

ministeriële regeling.

De Afdeling adviseert op het vorenstaande in te gaan en het RDA-aftrekpercentage in het ontwerpbesluit op te nemen.

2. Niet naleven mededelingsplicht

In de nieuwe wettelijke regeling van de RDA zijn enkele delegatiebepalingen opgenomen die de bevoegdheid verlenen om bij algemene maatregel van bestuur bepaalde handelingen als overtreding aan te merken (*zie noot 5*), zodat het opleggen van een bestuurlijke boete mogelijk is indien een dergelijke overtreding plaatsvindt. (*zie noot 6*) Het betreft een drietal situaties, namelijk (a) het niet naleven van de eisen die worden gesteld aan de administratie (*zie noot 7*), (b) het verstrekken van zodanig onjuiste gegevens dat het aannemelijk is dat - zo dit ten tijde van de aanvraag van de RDA-beschikking bekend was geweest - een andere beslissing op de aanvraag zou zijn genomen (*zie noot 8*) en (c) het niet nakomen van de verplichting om "eigener beweging" mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in de gegevens die voor de RDA-beschikking van belang zijn. (*zie noot 9*)

De Afdeling merkt op dat in het ontwerpbesluit een verplichting wordt geïntroduceerd om na afloop van het kalenderjaar mededeling te doen van de werkelijke kosten, uitgaven en S&O (*zie noot 10*)-uren. (*zie noot 11*) Aldus kunnen de geschatte gegevens worden vergeleken met de definitieve gegevens en kan een "correctie-RDA-beschikking" (*zie noot 12*) worden afgegeven. Het niet naleven van deze mededelingsplicht - en ook het overschrijden van de termijn waarbinnen deze mededeling moet worden gedaan - worden ingevolge artikel 12, onderdeel a, van het ontwerpbesluit als een overtreding aangemerkt. (*zie noot 13*) De Afdeling ziet hiervoor geen delegatiegrondslag. Situatie (c) kan niet als delegatiegrondslag dienen, aangezien die situatie ziet op het "eigener beweging" melden en dus niet kan zien op de verplicht voorgeschreven mededeling na afloop van het kalenderjaar.

De Afdeling adviseert de verwijzing in artikel 12, onderdeel a, van het ontwerpbesluit naar artikel 10, eerste en tweede lid, van het ontwerpbesluit te schrappen en eerst te voorzien in een deugdelijke delegatiegrondslag.

3. Inwerkingtreding

Ingevolge artikel XXXVIII, eerste lid, onderdeel g, van het Belastingplan 2012 vinden de bepalingen met betrekking tot de RDA-aftrek voor het eerst toepassing "met betrekking tot kosten of uitgaven ter zake van speur- en ontwikkelingwerk dat wordt verricht na 31 december 2011". Daarmee wordt voor de voor aftrek in aanmerking te nemen kosten en uitgaven aangesloten bij het tijdstip waarop de werkzaamheden worden verricht en is niet relevant wanneer de kosten en uitgaven zijn gedaan. Artikel 14 van het ontwerpbesluit staat daarmee op gespannen voet omdat "kosten en uitgaven waarvoor vóór 1 januari 2012 verplichtingen zijn aangegaan" maar die betrekking hebben op speur- en ontwikkelingswerk dat na 31 december 2011 wordt verricht, niet in aanmerking komen voor de RDA-aftrek.

De Afdeling adviseert in de nota van toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig artikel 14 van het ontwerpbesluit in overeenstemming te brengen met artikel XXXVIII, eerste lid, onderdeel g, van het Belastingplan 2012.

4. Verbonden belastingplichtige

Ingevolge het ontwerpbesluit wordt een belastingplichtige die een RDA-beschikking aanvraagt geacht te zijn verbonden met een andere belastingplichtige indien de aanvrager deelneemt in het kapitaal van die belastingplichtige of indien die belastingplichtige deelneemt in het kapitaal van de aanvrager. (*zie noot 14*) Aan de omvang van de kapitaaldeelname wordt geen minimum gesteld. Dit betekent dat ook bij een zeer geringe kapitaaldeelname sprake is van een verbonden belastingplichtige. Deze bepaling is opgenomen om constructies tussen verbonden belastingplichtigen te voorkomen. (*zie noot 15*)

De Afdeling meent dat bij een geringe kapitaaldeelname, bijvoorbeeld bij het bezit van slechts enkele aandelen, geen sprake zal zijn van constructies en vraagt zich af of het daarom niet de voorkeur verdient een grotere kapitaaldeelname toe te staan. Daartoe zou kunnen worden aangesloten bij de kapitaaldeelname van niet meer dan 5% zoals die ook wordt gehanteerd bij de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting. Het voordeel van een dergelijke versoepeling is dat meer recht wordt gedaan aan het anti-misbruikarakter van deze bepaling.

De Afdeling adviseert in de nota van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden en zo nodig het ontwerpbesluit aan te passen.

5. Direct toerekenbare kosten

De RDA-aftrek is in het nieuwe artikel 3.52a, eerste lid, van de Wet IB 2001 aldus geformuleerd dat bij het bepalen van de winst aanvullend in aftrek komt een bedrag aan kosten en uitgaven "die direct toerekenbaar zijn" aan door de belastingplichtige verricht speuren en ontwikkelingswerk. De Afdeling plaatst hier twee kanttekeningen bij.

a. Criteria

Volgens paragraaf 3.1 van de nota van toelichting is het uitgangspunt bij de beoordeling of sprake is van "direct toerekenbare kosten" dat de kosten en uitgaven een duidelijk aanwijsbaar oorzakelijk verband moeten hebben met S&O. Bij de beoordeling of aan het criterium van de directe toerekenbaarheid wordt voldaan, zal Agentschap NL putten uit ervaringen met andere regelingen waar kosten aan projecten worden toegerekend, aldus de nota van toelichting. (*zie noot 16*) Niet is toegelicht welke andere regelingen hier worden bedoeld en welke criteria hierbij worden gehanteerd.

De Afdeling adviseert in de nota van toelichting de criteria nader toe te lichten, ook aan de hand van voorbeelden.

b. (Uitsluitend) dienstbaar

In het ontwerpbesluit wordt ook onderscheid gemaakt tussen "kosten" en "uitgaven". Kosten onderscheiden zich - onder meer - van uitgaven doordat kosten "uitsluitend dienstbaar" moeten zijn aan S&O. (*zie noot 17*) Bij uitgaven echter is voldoende dat zij "dienstbaar" zijn aan S&O. (*zie noot 18*) Ook hier (*zie noot 19*) is onduidelijk aan de hand van welke criteria dit wordt beoordeeld.

De Afdeling adviseert ook op dit punt in de nota van toelichting de criteria nader toe te lichten, ook aan de hand van voorbeelden.

6. Onderscheid kosten en uitgaven

Zoals hiervoor onder opmerking 5b is aangegeven maakt het ontwerpbesluit een onderscheid tussen kosten en uitgaven. De Afdeling plaatst vraagtekens bij de noodzaak voor dit onderscheid.

Een van de redenen voor het gemaakte onderscheid is dat kosten "doorgaans" heel specifiek aan S&O kunnen worden toegerekend, terwijl dat voor uitgaven als het realiseren van een nieuw bedrijfspand slechts gedeeltelijk het geval zal zijn, aldus de nota van toelichting. (*zie noot 20*) Om dit onderscheid te maken wordt een nieuw criterium "uitsluitend dienstbaar" (voor kosten) en "dienstbaar" (voor uitgaven) geïntroduceerd. Dit roept de vraag op waarom er niet mee kan worden volstaan het wettelijke criterium "direct toerekenbaar aan" zowel voor de gemaakte kosten als voor de gemaakte uitgaven te hanteren. Ook bij kosten - zeker bij grote kosten - kan het immers zo zijn dat zij niet heel specifiek aan S&O zijn toe te rekenen en dat zij dus niet aan het criterium "uitsluitend dienstbaar" voldoen, terwijl het voor een gedeelte wel om te honoreren S&O-kosten gaat. Daarbij kan worden gedacht aan ingrijpende verbouwingskosten voor een bestaand pand, deels een S&O-laboratorium deels niet-S&O onderdelen van het pand betreffend. Deze verbouwingskosten kwalificeren in het

ontwerpbesluit niet als uitgaven (omdat het een bestaand pand betreft(*zie noot 21*)), terwijl ze ook niet als kosten voor aftrek in aanmerking komen omdat ze niet "uitsluitend dienstbaar" zijn. Waar het om gaat is - zoals voor de uitgaven is verwoord in de nota van toelichting(*zie noot 22*) en zoals ook in artikel 4, eerste lid, van het ontwerpbesluit tot uitdrukking is gebracht - dat kosten en uitgaven die slechts ten dele direct toerekenbaar zijn aan S&O, uitsluitend voor dat deel voor aftrek in aanmerking komen.

Daarnaast is volgens de nota van toelichting een reden voor het maken van een onderscheid tussen kosten en uitgaven dat voorkomen moet worden dat (grote) investeringen slechts zeer tijdelijk worden ingezet voor S&O enkel om de RDA te incasseren.(*zie noot 23*) Daartoe worden "uitgaven" van € 1 mln of meer slechts voor een vijfde deel per jaar (gedurende vijf jaren) in aanmerking genomen.(*zie noot 24*) Het is niet duidelijk waarom een dergelijke grens niet ook zou moeten of kunnen worden gehanteerd voor hoge kosten, bijvoorbeeld ingrijpende verbouwkosten zoals in het hiervoor gegeven voorbeeld.

De Afdeling adviseert hier in de nota van toelichting op in te gaan en zo nodig het ontwerpbesluit aan te passen.

7. Mededelingsplicht

Ingevolge het ontwerpbesluit dient een belastingplichtige die beschikt over een RDA-beschikking, gedurende de periode waarop de RDA-beschikking betrekking heeft een zodanige administratie te voeren dat daaruit op eenvoudige en duidelijke wijze de voor speur- en ontwikkelingswerk gemaakte kosten en uitgaven zijn af te leiden.(*zie noot 25*) Indien de kosten en uitgaven op forfaitaire wijze zijn bepaald (namelijk door uit te gaan van het aantal S&O-uren in de S&O-verklaring(*zie noot 26*)) omdat bij kleinere aanvragen het eisen van inzicht in de kosten en uitgaven tot relatief hoge administratieve lasten kan leiden, geldt die verplichting niet.(*zie noot 27*) Toch dient ook in de situatie waarin kosten en uitgaven op forfaitaire wijze zijn bepaald, op de voet van artikel 10, eerste lid, van het ontwerpbesluit mededeling over de werkelijke kosten en uitgaven te worden gedaan. De Afdeling is van mening dat deze mededelingsplicht in zoverre deze betrekking heeft op de verplichting om gemaakte kosten en uitgaven te melden, niet dient te gelden voor situaties waarin de kosten en uitgaven op forfaitaire wijze zijn bepaald.

De Afdeling adviseert het ontwerpbesluit aan te passen.

8. Niet met het kalenderjaar samenvallend boekjaar

Belastingplichtigen kunnen een niet met het kalenderjaar samenvallend boekjaar hanteren. Een dergelijke belastingplichtige kan in één boekjaar met verschillende RDA-aftrekpercentages te maken krijgen, aangezien op basis van het nieuwe artikel 3.52a, vierde lid, van de Wet IB 2001 steeds alleen per 1 januari van enig jaar het RDA-aftrekpercentage voor dat kalenderjaar wordt vastgesteld.

De Afdeling adviseert in de nota van toelichting aandacht te besteden aan situaties waarin sprake is van een het gebroken boekjaar, ook aan de hand van voorbeelden.

9. Nog niet in gebruik genomen bedrijfsmiddelen

Volgens artikel 8, tweede lid, van het ontwerpbesluit worden uitgaven niet eerder in aanmerking genomen dan in het kalenderjaar waarin het bedrijfsmiddel waarop zij betrekking hebben, in gebruik is genomen. Deze bepaling, die gelijkenis vertoont met de anti-misbruikbepaling die in artikel 3.44 van de Wet IB 2001 is voorzien voor de kleinschaligheids-, de energie- en de milieu-investeringsaftrek, is niet toegelicht.

De Afdeling adviseert artikel 8, tweede lid, van het ontwerpbesluit nader toe te lichten, ook aan de hand van voorbeelden.

10. Aanvraag eerste RDA-beschikking

Ingevolge artikel 13, eerste lid, van het ontwerpbesluit wordt een aanvraag voor een RDA-

beschikking met betrekking tot een periode van het kalenderjaar 2012 niet eerder in behandeling genomen dan na 1 mei 2012. De toelichting op dit artikel verwijst naar paragraaf 5 van het algemeen deel van de nota van toelichting, waarin echter een toelichting op genoemde datum ontbreekt. De datum van 1 mei 2012 betekent dat bij een aanvraag voor een RDA-beschikking die in het begin van het jaar 2012 wordt gedaan, belanghebbende tot na 1 mei 2012 moet wachten op uitsluitsel over het al dan niet honoreren van zijn aanvraag. De Afdeling adviseert in de nota van toelichting in te gaan op de betekenis van deze datum.

11. Artikelsgewijze toelichting

Het is de Afdeling opgevallen dat er nauwelijks sprake is van een artikelsgewijze toelichting. Er wordt steeds verwezen naar het algemeen deel van de nota van toelichting, hetgeen het lastig maakt de betekenis van de desbetreffende artikelen te achterhalen.

De Afdeling adviseert te voorzien in een zelfstandig leesbare toelichting op de artikelen.

12. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Afdeling naar de bij het advies behorende bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging in dezen geen besluit te nemen dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State

Bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W15.11.0507/IV met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.

- In artikel 1 de definities van "kosten" (onderdeel e), "uitgaven" (onderdeel n), "speur- en ontwikkelingswerk" (onderdeel h) en "bedrijfsmiddel" (onderdeel d) in deze volgorde achter elkaar plaatsen, gelet op hun onderlinge samenhang. Voorts artikel 1, onderdeel i, schrappen aangezien het erin gedefinieerde begrip "S&O-belastingplichtige" verder niet in het ontwerpbesluit voorkomt. Ten slotte in artikel 1 een definitie opnemen van de begrippen "moedermaatschappij" en "fiscale eenheid" (zie ook artikel 1, eerste lid, onderdeel k, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA)).

- In artikel 2 van het ontwerpbesluit tot uitdrukking brengen dat de RDA-beschikking wordt afgegeven aan een belastingplichtige "die voornemens is speur- en ontwikkelingswerk te verrichten", in overeenstemming met de systematiek van de aanvraag van de S&O-verklaring in de artikelen 23 en 27 van de WVA.

- Ingevolge artikel 5, eerste lid, onderdeel d, worden "afschrijvingskosten" niet tot de kosten gerekend. Ingevolge de definitie van "kosten" (artikel 1, onderdeel e) gaat het bij "kosten" - onder meer - om "al hetgeen is betaald". Genoemd onderdeel d schrappen aangezien het bij afschrijvingskosten niet om betalingen gaat en de afschrijvingskosten dus al op grond van de definitie van "kosten" niet tot de kosten worden gerekend.

Nader rapport (reactie op het advies) van 16 december 2011

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake de bovenvermelde algemene maatregel van bestuur is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

1. Vaststellen RDA-aftrekpercentage

Overeenkomstig het advies is het RDA-aftrekpercentage (40%) in het ontwerpbesluit zelf opgenomen. Daarnaast is een vierde lid aan artikel 7 toegevoegd waarin een bandbreedte wordt gegeven waarbinnen de bevoegdheid op basis van het vierde lid van artikel 3.52a van de Wet Inkomstenbelasting 2001 om het percentage bij ministeriële regeling aan te passen moet worden toegepast.

2. Niet naleven mededelingsplicht

Overeenkomstig het advies is de verwijzing in artikel 12, onderdeel a, van het besluit naar artikel 10, eerste en tweede lid, van het besluit geschrapt. Het niet melden is zodoende enkel een feit waarvoor een correctie-RDA-beschikking kan worden afgegeven. De grondslag hiervoor is gegeven in het derde lid van artikel 3.52a van de Wet inkomstenbelasting 2001. Als geen mededeling wordt gedaan naar aanleiding van een ontvangen RDA-beschikking kan het bestaan van de aanspraak niet worden vastgesteld en zal het RDA bedrag van deze RDA-beschikking zodanig moeten worden gecorrigeerd dat over die periode geen aanspraak op RDA bestaat. In het ontwerp is een bepaling van die strekking toegevoegd. Of naast deze reparatoire sanctie nog een punitieve sanctie noodzakelijk is zal op termijn worden bezien. De ondernemer zal ten minste eenmaal door Agentschap NL worden herinnerd aan de mededeling voordat een correctie-RDA-beschikking zal worden gegeven.

3. Inwerkingtreding

Volgens de Afdeling staat artikel 14 van het ontwerpbesluit op gespannen voet met artikel XXXVIII, eerste lid, onderdeel g, van het Belastingplan 2012. Deze artikelen beogen echter aanvullend te werken en zijn allebei noodzakelijk. RDA kan pas worden aangevraagd voor speur- en ontwikkelingswerk dat start vanaf 1 januari 2012. Artikel XXXVIII verzekert dat projecten die voor 1 januari zijn gestart niet alsnog na 1 januari in aanmerking komen voor RDA. Los daarvan is het echter ook niet de bedoeling dat het budget van de RDA wordt gebruikt voor kosten en uitgaven waarvoor reeds voor 1 januari verplichtingen zijn aangegaan. Het is van belang dat de RDA zoveel mogelijk een bijdrage levert aan het stimuleren van nieuwe S&O-activiteiten. Dat is niet het geval voor die kosten en uitgaven waarvoor reeds verplichtingen zijn aangegaan voordat de algemene maatregel van bestuur van kracht is. Naar aanleiding van het advies is de relatie tussen artikel 14 van het ontwerpbesluit en artikel artikel XXXVIII, eerste lid, onderdeel g, van het Belastingplan 2012 is verduidelijkt in paragraaf 3 van de nota van toelichting.

4. Verbonden belastingplichtige

De Afdeling meent dat bij een geringe kapitaaldeelname, bijvoorbeeld bij het bezit van slechts enkele aandelen, geen sprake zal zijn van constructies en vraagt zich af of het daarom niet de voorkeur verdient een grotere kapitaaldeelname toe te staan, m.a.w. een bodem aan te brengen in het aandelenbezit. De Afdeling constateert terecht dat de bepalingen over verbonden lichamen zijn opgenomen om misbruik van de RDA te kunnen bestrijden. Hierbij is het doel om Agentschap NL waar het misbruik vermoedt effectief te kunnen laten optreden. Het aanbrengen van een bodem zou i.c. tamelijk arbitrair zijn en wellicht ook constructiegevoelig. Gebleken is voorts dat het voormalig tweede lid van artikel 6 in combinatie met de ruime omschrijving van de verbonden belastingplichtigen in sommige gevallen tot grote administratieve inspanningen zou kunnen leiden. Besloten is dan ook om de administratieplicht zoals deze in artikel 6 was opgenomen te schrappen. Artikel 6 is voorts nader toegelicht in het artikelsgewijze deel van de nota van toelichting.

5. Direct toerekenbare kosten

a. Criteria

De Afdeling vraagt naar de regelingen waaruit Agentschap NL zal putten om het begrip "direct toerekenbare kosten" in te vullen en welke criteria hierbij worden gehanteerd. De regeling waarmee de onderhavige algemene maatregel van bestuur het meest direct mee samenhangt is de WBSO. Dat is ook logisch, omdat het op de voet van artikel 3.52a, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 moet gaan om "kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht speur- en ontwikkelingswerk". Hierbij zal dus worden gekeken in hoeverre kosten en uitgaven nog toerekenbaar zijn aan verricht speur- en ontwikkelingswerk. Nadere criteria zijn hiervoor niet te geven, omdat van geval tot geval zal afhangen welke kosten en uitgaven van de belastingplichtige redelijkerwijs aan S&O kunnen worden toegerekend. Dit zal in de uitvoering dan ook nader moeten worden ingevuld. Zoals te doen gebruikelijk zal Agentschap NL nadere informatie verschaffen over de wijze waarop in de praktijk uitvoering wordt gegeven aan dit besluit. In de nota van toelichting is naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling verduidelijkt dat het gaat om ervaring die door Agentschap NL is opgedaan bij het uitvoeren van de WBSO.

b. (Uitsluitend) dienstbaar

De Afdeling vindt de criteria die bepalen dat uitgaven "dienstbaar" zijn aan S&O onvoldoende en adviseert dit nader toe te lichten, ook aan de hand van voorbeelden. Bij uitgaven moet het gaan om bedrijfsmiddelen, waarop doorgaans wordt afgeschreven. Het betreft vaak grote investeringen in apparatuur of onroerende goederen. Voor zover deze investeringen "uitsluitend dienstbaar" zijn aan S&O bestaat er geen probleem. Het criterium "dienstbaar" is vooral geformuleerd met het oog op onroerende goederen zoals gebouwen. Zo zal een investering in een nieuw lab vaak onlosmakelijk verbonden zijn aan een (nieuw) gebouw. De investering - waarop wordt afgeschreven - wordt doorgaans gedaan op het niveau van het hele gebouw. Echter niet het hele gebouw hoeft uitsluitend dienstbaar te zijn aan S&O. Daarom is gekozen om voor uitgaven het criterium "dienstbaar" te hanteren.

6. Onderscheid kosten en uitgaven

De Afdeling vraagt zich af waarom niet kan worden volstaan met het wettelijke criterium "direct toerekenbaar aan". Het antwoord is gelegen in de aard van kosten en uitgaven. Bij kosten gaat het vaak om kleinere bedragen die veelal heel specifiek aan S&O kunnen worden toegerekend. Het is onwenselijk om voor deze kleinere bedragen van geval tot geval te beoordelen of, en zo ja in welke mate, de bewuste kosten kunnen worden toegerekend aan S&O. Dit zou immers problemen geven in de uitvoering, zowel door de ondernemers als door Agentschap NL. Daarom moeten kosten ook uitsluitend dienstbaar zijn aan S&O. Dit zorgt er immers voor dat deze bedragen in zijn geheel opgenomen kunnen worden in het RDA-bedrag. Voor uitgaven is wel zinvol om na te gaan voor welk deel het bewuste bedrijfsmiddel dienstbaar is aan S&O. Zo zal het onwenselijk te zijn om een gebouw waarin zowel een laboratorium als een productieafdeling is opgenomen in zijn geheel in aanmerking te nemen voor het RDA-bedrag. Andersom zal het ook niet wenselijk zijn om een dergelijk gebouw buiten het bereik van het RDA-bedrag te houden, omdat het niet uitsluitend dienstbaar is aan S&O.

De Afdeling merkt voorts op verbouwingkosten niet kwalificeren als uitgaven, omdat het hier om een bestaand pand gaat. Een grote verbouwing zal in de regel wel als bedrijfsmiddel worden geactiveerd en derhalve als een uitgave worden gekwalificeerd. In dit verband moet ook acht worden geslagen op het feit dat eerst moet worden gezien of iets als uitgave kan worden geclassificeerd. Pas als blijkt dat dit niet zo is kan worden gekeken of het hier gaat om kosten. Dit systeem volgt uit de definities waarin wordt aangegeven dat van kosten

uitsluitend sprake kan zijn indien het niet gaat om een uitgave.

De Afdeling vraagt waarom de grens van € 1.000.000 niet ook zou moeten of kunnen worden gehanteerd voor hoge kosten, bijvoorbeeld ingrijpende verbouwkosten. Vooralsnog wordt niet verwacht dat kosten in deze orde van grote worden gemaakt. Indien het op termijn toch noodzakelijk wordt om voor kosten een drempel in te voeren zal het conceptbesluit worden aangepast.

7. Mededelingsplicht

De Afdeling signaleert dat in de situatie waarin kosten en uitgaven op forfaitaire wijze zijn bepaald, op de voet van artikel 10, eerste lid, van het ontwerpbesluit mededeling over de werkelijke kosten en uitgaven moet worden gedaan. De Afdeling is van mening dat deze mededelingsplicht in zoverre deze betrekking heeft op de verplichting om gemaakte kosten en uitgaven te melden, niet dient te gelden voor situaties waarin de kosten en uitgaven op forfaitaire wijze zijn bepaald.

De mening van de Afdeling wordt volledig ondersteund. In artikel 10, eerste lid wordt bepaald dat de in aanmerking te nemen werkelijke kosten, uitgaven en S&O-uren moeten worden medegedeeld. Indien werkelijke kosten en uitgaven niet in aanmerking worden genomen is het op basis van artikel 10, eerste lid ook niet nodig deze mede te delen. Indien een aanvraag wordt gedaan op basis van het forfait worden werkelijke S&O-uren wel in aanmerking genomen. Deze S&O-uren moeten in die situatie dus wel worden gemeld. Om dit te verduidelijken is een additionele passage opgenomen in paragraaf 7 van de nota van toelichting.

8. Niet met het kalenderjaar samenvallend boekjaar

De Afdeling merkt op dat een belastingplichtige een niet met het kalenderjaar samenvallend boekjaar kan hanteren en vraagt om aandacht te besteden aan situaties waarin sprake is van het gebroken boekjaar, ook aan de hand van voorbeelden.

Evenals bij de WBSO kunnen ondernemingen meerdere aanvragen per kalenderjaar indienen. De periode waarop deze aanvragen zien liggen binnen één kalenderjaar. Dit betekent dat voor een project dat loopt van november tot maart, twee aanvragen moeten worden ingediend. Het gaat dan om een eerste aanvraag van oktober tot januari en een tweede van januari tot en met maart. Voor deze twee aanvragen geldt het percentage dat betrekking heeft op de periode waarop de beschikking ziet. Voor de vraag welk bedrag aan RDA terecht komt in de aangifte is de dagtekening van de RDA-beschikking beslissend. Het bedrag aan RDA dat de belastingplichtige met een gebroken boekjaar opneemt in zijn aangifte is de optelsom van de RDA-beschikkingen (inclusief correctie-RDA-beschikkingen) welke zijn afgegeven in de periode die het gebroken boekjaar (of verlengd boekjaar).

9. Nog niet in gebruik genomen bedrijfsmiddelen

De Afdeling adviseert artikel 8, tweede lid, nader toe te lichten. In dit artikel wordt bepaald dat uitgaven niet eerder in aanmerking worden genomen voor het RDA-bedrag dan in het kalenderjaar waarin het bedrijfsmiddel waarop zij betrekking hebben in gebruik is genomen.

Artikel 8, tweede lid, is in het conceptbesluit opgenomen om te voorkomen dat uitgaven in aanmerking komen voor een RDA-beschikking zonder dat deze ook daadwerkelijk binnen een redelijke termijn worden gebruikt voor S&O. Concreet betekent dit dat als bedrijfsmiddelen zoals een R&D-lab of instrumenten in enig jaar worden opgenomen in een RDA-beschikking, dit lab of deze instrumenten ook in dat jaar in gebruik moeten worden genomen om aanspraak te houden op het RDA-bedrag. Deze verduidelijking is ook opgenomen in de nota van toelichting.

10. Aanvraag eerste RDA-beschikking

De Afdeling adviseert in de nota van toelichting in te gaan op de betekenis van de datum van

1 mei. Artikel 13 is het gevolg van de snelle invoering van de RDA. De uitvoering is nog onvoldoende voorbereid op de komst van de RDA om aanvragen vanaf 1 januari 2012 in behandeling te kunnen nemen. Aanvragen kunnen daarom vanaf 1 mei 2012 worden ingediend. De procedure voor de aanvraag loopt vanaf 1 mei 2012 gelijk met WBSO-projecten die starten vanaf 1 juli 2012. In het tweede lid wordt de situatie beschreven voor projecten die in de periode van 1 januari 2012 tot 1 juli 2012 zijn gestart. Voor die projecten is het immers niet mogelijk om tijdig een RDA-beschikking te ontvangen. Voor deze projecten wordt geregeld dat ze op basis van een separate procedure, op verzoek, in aanmerking kunnen komen voor een RDA-beschikking. Om aan het advies van de Afdeling tegemoet te komen is deze uitleg ook in het artikelsgewijze deel van de nota van toelichting opgenomen.

11. Artikelsgewijze toelichting

De Afdeling advisering adviseert te voorzien in een zelfstandig leesbare toelichting op de artikelen. Hieraan is gehoor gegeven. Enkel wordt nog verwezen naar paragrafen in het algemene deel indien daar alle daarover te vermelden informatie al is weergegeven.

12. Redactionele opmerkingen en overige wijzigingen

Aan de redactionele opmerkingen van de Raad van State is gevolg gegeven, met dien verstande dat door de definitie “moedermaatschappij” het invoegen van een definitie voor “fiscale eenheid” niet langer noodzakelijk was.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal redactionele en technische verbeteringen in de algemene maatregel van bestuur en de nota van toelichting aan te brengen. Daarbij is met name verduidelijkt tot welk moment de belastingplichtige verplicht is om zijn administratie bij te houden.

Ik moge U hierbij het gewijzigde ontwerpbesluit en de gewijzigde nota van toelichting met bijlage doen toekomen en U verzoeken overeenkomstig dit ontwerp te besluiten.

De Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie

(1) Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 6, punt 3.

(2) De wettelijke vormgeving van de Research en Development aftrek in de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft plaatsgevonden in de eerste nota van wijziging op het Belastingplan 2012 (Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 5, artikel 3.52a (nieuw) van de Wet inkomstenbelasting 2001).

(3) Artikel 7, eerste lid.

(4) Zie aanwijzingen 22, 23 en 26, eerste lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

(5) Artikel 3.52a (nieuw), achtste, negende en tiende lid, van de Wet IB 2001 (Kamerstukken I 2011/12, 33 003, B, artikel I, onderdeel Ba).

(6) Artikel 3.52a (nieuw), elfde lid, van de Wet IB 2001.

(7) Artikel 3.52a (nieuw), tiende lid, van de Wet IB 2001.

(8) Artikel 3.52a (nieuw), negende lid, van de Wet IB 2001.

(9) Artikel 3.52a (nieuw), achtste lid, van de Wet IB 2001.

(10) Speur- en Ontwikkelingswerk.

(11) Artikel 10.

(12) Artikel 11, eerste lid, eerste volzin, van het ontwerpbesluit.

(13) Zie de verwijzing in artikel 12, onderdeel a, van het ontwerpbesluit naar artikel 10, eerste respectievelijk tweede lid, van het ontwerpbesluit.

(14) Artikel 5, tweede lid, onderdeel a, slotzinsnede, respectievelijk onderdeel b,

slotzinsnede.

- (15) Algemeen deel van de nota van toelichting, paragraaf 3.2, zesde alinea.
- (16) Paragraaf 3.1, eerste alinea.
- (17) Artikel 1, onderdeel e, 2°.
- (18) Artikel 1, onderdeel n, 2°.
- (19) Paragraaf 3.1, laatste alinea.
- (20) Paragraaf 3.1, laatste alinea.
- (21) Een bestaand pand valt niet onder het element "nieuw vervaardigd bedrijfsmiddel" in de definitie van uitgaven (zie artikel 1, onderdeel n, van het ontwerpbesluit).
- (22) Paragraaf 3.1, laatste volzin.
- (23) Paragraaf 3.3, derde alinea.
- (24) Artikel 4, derde en vierde lid.
- (25) Artikel 9, eerste lid.
- (26) Artikel 7, tweede lid.
- (27) Artikel 9, vierde lid.

[Gehele tekst ontwerpregeling met toelichting \(pdf, 124 kB\)](#)