

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
Mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 4 november 2011

Betreft: **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Ontwerp Algemene Maatregel van Bestuur ten behoeve van de Research en Development Aftrek (RDA) zoals voorgesteld in de eerste nota van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012**

Geachte leden van de Commissie,

Op 7 oktober 2011 is bij eerste nota van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012 de aanvullende aftrek speur- en ontwikkelingswerk voorgesteld. De Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs ("de Orde") heeft in deze nota van wijziging en het deel van de nota naar aanleiding van het verslag dat op deze nota van wijziging ziet aanleiding gezien tot het geven van commentaar, dat op 28 oktober 2011 aan de Vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer is toegezonden.

De Orde heeft inmiddels met belangstelling kennis genomen van het op 31 oktober 2011 verschenen ontwerp voor een Algemene Maatregel van Bestuur (hierna: concept-AMvB). De concept-AMvB en concept-toelichting (hierna: toelichting) daarop geven de Orde aanleiding tot het hiernavolgende aanvullende commentaar.

De Orde raadt de Kamerleden aan de Staatssecretaris van Financiën een reactie te vragen op de in dit commentaar opgeworpen punten.

Samenvatting

1. De Orde begrijpt dat de keuze om kernelementen, zoals de grondslag en het tarief, niet in de Wet IB 2001 vast te leggen maar in een AMvB noodzakelijk is om de RDA met ingang van 2012 mogelijk te maken. De Orde deelt deze visie niet. Zeker niet ten aanzien van het tarief. De Orde pleit voor de opname van zoveel mogelijk elementen van de regeling in de wet.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.

1

2. De Orde betreurt het dat een aantal punten, zoals de forfaitaire regeling van artikel 6, lid 2 en de in artikel 11 op te nemen boetebepalingen, nog niet zijn uitgewerkt en wordt graag in staat gesteld om desgewenst nader commentaar te geven op de AMvB nadat deze is uitgewerkt.
3. Ten slotte heeft de Orde een groot aantal vraagpunten vanwege de vele onduidelijkheden in de concept-AMvB en in de concept-toelichting. Deze staan opgenomen in het uitgebreide commentaar. De Orde verzoekt de Staatssecretaris van Financiën ("staatssecretaris") een heldere toelichting te geven op deze vraagpunten.

Uitgebreid commentaar

De belangrijkste bezwaren en vraagpunten van de Orde met betrekking tot de concept-AMvB en de toelichting zijn de volgende.

Artikel 1 (begripsbepalingen)

1. Onduidelijk is of bij de uitleg van het begrip bedrijfsmiddel aangesloten kan worden bij de betekenis van dit begrip in de Wet inkomstenbelasting 2001. De Orde vraagt dit aspect nader toe te lichten.

Artikel 2 (aanvraag RDA-beschikking) en artikel 9 (mededelingsplicht werkelijke kosten en uitgaven)

2. Zoals in onderdeel 5 van de toelichting op de concept-AMvB enigszins wordt aangegeven, kan er een discordantie zijn tussen het S&O-traject en het Vpb-traject. Immers, de S&O-verklaring wordt uitsluitend afgegeven aan de rechtspersoon die werkgever/inhoudingsplichtige is en een project (in beginsel) voor eigen rekening en risico uitvoert. Als de werkgever als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, staat vast dat deze dochter namens de moeder van de fiscale eenheid de aanvraag voor de RDA-beschikking mag indienen (artikel 2, lid 2 van de concept-AMvB; zie ook artikel 3, onderdelen d en e van de concept-AMvB). Zoals bekend werken sommige concerns met employment companies die al het personeel in dienst hebben en welke vervolgens het personeel te werk stellen bij andere concernvennootschappen.

Kan de staatssecretaris bevestigen dat de RDA ook beschikbaar is ingeval S&O-projecten binnen de fiscale eenheid worden uitgevoerd door een andere gevoegde maatschappij dan de employment company?

3. Een facet dat nauw verband houdt met het voorgaande punt is dat de RDA-regeling aanknoopt bij *betalingen* van kosten en uitgaven. Het is volgens de Orde gewenst dat de toelichting (onderdeel 5 of elders) bij de definitieve AMvB wordt verduidelijkt in die zin dat wordt vastgelegd dat, om voor een RDA-beschikking in aanmerking te komen, het voldoende is dat de kosten en uitgaven zijn betaald door de belastingplichtige (lees: fiscale eenheid) en dat (dus) niet vereist is dat de kosten en uitgaven zijn betaald door de S&O-inhoudingsplichtige.

De Orde verzoekt de staatssecretaris deze verduidelijking aan te brengen.

4. In artikel 2 staat dat de aanvraag voor de RDA-beschikking tegelijk met de aanvraag voor de S&O-verklaring moet worden ingediend. Dit betekent dat steeds voorafgaand aan het R&D-project een aanvraag moet worden gedaan en dat daarbij dus noodzakelijkerwijs moet worden uitgegaan van geschatte kosten. Op basis van die inschatting wordt de RDA-beschikking afgegeven. Binnen 3 maanden na afloop van het kalenderjaar moet de belastingplichtige mededeling doen over de werkelijk gemaakte kosten (artikel 9). Bij een afwijking zal een correctie RDA-beschikking worden afgegeven.

Het komt de Orde voor dat deze systematiek erg omslachtig en administratief onnodig ingewikkeld is. De Orde heeft een voorkeur voor een systematiek waarin in één keer achteraf de werkelijke RDA-kosten worden vastgesteld. Dit maakt ook artikel 7, lid 1 van de AMvB overbodig. Dat lid bepaalt dat uitgaven pas in aanmerking komen voor RDA-aftrek indien zij zijn gedaan voordat de mededeling als bedoeld in artikel 10, lid 1 is gedaan (de Orde vermoedt dat hier een verwijzing naar artikel 9, lid 1 hoort te staan).

De Orde vraagt om een reactie.

5. De Orde vraagt de staatssecretaris om de volgende vragen te beantwoorden:
- Wordt een RDA-beschikking afgegeven indien een S&O-verklaring wordt ingetrokken, bijvoorbeeld omdat Agentschap NL bij controle achteraf tot de bevinding komt dat de S&O-inhoudingsplichtige niet aan de administratieve eisen heeft voldaan?
 - Kan de staatssecretaris bevestigen dat processuele tekortkomingen in de aanvraag van de RDA-beschikking er niet toe leiden dat ook de aanvraag van de S&O-verklaring wordt afgewezen, aangezien de WBSO een zelfstandige wettelijk gefundeerde regeling is?
 - Wat is de betekenis van artikel 3, onderdeel a en artikel 10, lid 3 van de concept-AMvB in het licht van het feit dat een RDA-beschikking is gekoppeld aan kosten en uitgaven (niet zijnde loonkosten)?
 - Kan de staatssecretaris bevestigen dat de voor een gegeven project ingediende RDA-aanvraag een langere termijn kan betreffen dan de – gelijktijdig ingediende – aanvraag voor een S&O-verklaring?
6. De Orde begrijpt uit de toelichting bij punt 5 dat Agentschap NL bij de beoordeling van de aanvragen allereerst beoordeelt of de projecten die de aanvrager voornemens is uit te voeren in aanmerking komen voor een S&O-verklaring. Indien deze beoordeling positief is wordt bezien op hoeveel S&O-uren, zo nodig gesplitst naar de gehonoreerde projecten, de aanvrager recht heeft. Op basis daarvan wordt de S&O-verklaring verstrekt. Het lijkt erop dat beide facetten, (i) de beoordeling van de projecten en (ii) het aantal uren gezamenlijk de S&O-verklaring bepalen. De kosten of uitgaven die zien op de RDA worden vervolgens toegerekend aan de projecten die in het kader van de S&O-verklaring zijn erkend. In zoverre lijkt het gehonoreerde aantal

S&O-uren van ondergeschikt belang voor de RDA-beschikking. Onduidelijk is echter of een S&O-verklaring wordt afgegeven als er geen te honoreren S&O-uren zijn (bijvoorbeeld omdat het plafond bereikt is).

De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat de beoordeling van de projecten leidend is voor toepassing van de RDA in plaats van al dan niet te honoreren S&O uren. De Orde merkt op dat dit kan worden uitgewerkt door middel van een zogenoemde 'nihil uren S&O-verklaring'.

7. De Orde vraagt de staatssecretaris om de werking van de RDA-regeling toe te lichten in de volgende situatie. Een belastingplichtige dient ultimo jaar 1 een aanvraag voor een RDA-beschikking in voor een project dat zal leiden tot zowel kosten als uitgaven. Ten tijde van de aanvraag is al duidelijk dat de investering pas in jaar 3 in gebruik zal worden genomen. In jaar 2 vindt de uitgave plaats en doen de kosten zich voor. Kan de staatssecretaris bevestigen dat de RDA-beschikking met betrekking tot de uitgaven in jaar 2 kan worden afgegeven en dat op grond van artikel 3.52a, lid 1 Wet IB 2001 de RDA in jaar 2 kan worden genoten, ondanks de ingebruikname in jaar 3?

Artikel 4 (kosten en uitgaven)

8. Artikel 4 lid 1 van de concept-AMvB bepaalt dat kosten en uitgaven die ten dele direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht S&O als bedoeld in artikel 3.52a, eerste lid, van de wet, alleen voor dat deel voor het RDA-bedrag in aanmerking komen. De situatie kan zich voordoen dat in latere jaren een groter deel van de (kosten en) uitgaven aan kwalificerende S&O toerekenbaar is.

De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat de verhoging in aanmerking komt om te worden opgenomen in een RDA-beschikking. Daarbij verzoekt de Orde of de staatssecretaris kan aangeven of ter zake van de verhoging een nieuwe RDA-aanvraag moet worden gedaan en of de RDA-beschikking wordt herzien dan wel dat ter zake van de verhoging een nieuwe RDA-beschikking wordt verleend.

9. Daarnaast begrijpt de Orde uit artikel 4 en vooral uit de toelichting op dat artikel dat het gaat om direct toerekenbare kosten. Of kosten direct toerekenbaar zijn, wordt beoordeeld door AgentschapNL. Die zal putten uit ervaringen met andere regelingen. De Orde verzoekt in ieder geval om een nadere toelichting en vraagt bekend te maken welke andere regelingen dat dan zijn. Meer principiële is de vraag of de directe toerekening van kosten niet meer thuishoort binnen het kader van goed koopmansgebruik en dus overgelaten moet worden aan de inspecteur.
10. De Orde vraagt de staatssecretaris om aan te geven hoe de RDA uitwerkt in de volgende situatie. In jaar 1 wordt een uitgave gedaan met betrekking tot het kwalificerende project 1. Hiervoor wordt een RDA-beschikking afgegeven voor een gedeelte van die uitgave. In jaar 2 blijkt dat de eerdere uitgave ook wordt ingezet voor – het eveneens kwalificerende – project 2. Kan de staatssecretaris, gezien de op kasbasis gebaseerde definitie van uitgaven in artikel 1, onderdeel n van de concept-AMvB, bevestigen dat in jaar 2 ook een RDA-beschikking wordt afgegeven voor

project 2, ter zake van (een aanvullend deel van) de uitgave in jaar 1? Het bedrijfsmiddel is immers nog steeds dienstbaar aan S&O.

11. Het voorgestelde art 3.52a lid 3 Wet IB 2001 geeft aan wat ten aanzien van de RDA-beschikking mag/moet worden geregeld in de AMvB. De concept-AMvB stelt de eis dat "uitgaven" bedrijfsmiddelen betreffen die nieuw vervaardigd zijn en niet eerder zijn gebruikt. Wat er zij van het verschil tussen beide criteria, deze lijken een nogal strikte toepassing te zijn van het wettelijke criterium "direct toerekenbaar" in lid 1 van dat wetsartikel. Naar de mening van de Orde zouden dergelijke aanvullende eisen in de wet moeten worden vastgelegd en niet in lagere regelgeving. Graag een reactie.
12. Door de op betaling gerichte begrippen kosten en uitgaven in de RDA-regeling, lijken lasten voortvloeiend uit gebruik van zelf ontwikkelde intellectuele eigendommen en intern geproduceerde diensten uitgesloten van de RDA-beschikking. Dit bevoordeelt de positie van externe dienstverleners.

De Orde vraagt de Staatssecretaris aan te geven of de Orde dit goed begrijpt en zo ja, of hij dit effect gewenst acht.

13. De Orde verzoekt het voorkomen van de samenloop tussen de EIA, de MIA en de RDA duidelijk in de wet tot uitdrukking te brengen.

Artikel 5 (uitgesloten kosten en uitgaven)

14. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat het bij uitbested onderzoek (artikel 5, lid 1, onderdeel a van de concept-AMvB) gaat om uitbesteding aan partijen buiten de belastingplichtige/de fiscale eenheid.
15. De Orde begrijpt dat loonkosten niet in aanmerking komen voor de RDA. De Orde verzoekt dat dit duidelijk wordt opgenomen in de tekst van de wet en de AMvB.

Artikel 7 (realisatietermijn kosten en uitgaven)

16. Artikel 1, letter N van het conceptbesluit definieert uitgaven en verwijst daarbij naar 'al hetgeen is betaald voor de verwerving van nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen (...)'. Artikel 7, tweede lid van het conceptbesluit geeft echter aan dat uitgaven niet eerder in aanmerking genomen worden dan in het kalenderjaar waarin het bedrijfsmiddel waarop zij betrekking hebben in gebruik is genomen. Strikt genomen impliceert dit dat een investering in een laboratorium waarvoor de betaling over meerdere jaren gespreid plaatsvindt en in jaar 1 in (het geheel) in gebruik wordt genomen slechts voor het deel dat in jaar 1 daadwerkelijk betaald wordt in aanmerking komt voor de RDA.

De Orde vraagt de staatssecretaris de samenhang tussen bedoelde bepalingen te verduidelijken.

17. Hiervoor is opgemerkt dat artikel 7, tweede lid van het conceptbesluit aansluiting zoekt bij de datum van ingebruikname van een investering. In voorkomende gevallen zal een bedrijfsmiddel eerder in gebruik worden genomen dan de overdracht van het economisch eigendom en de daarbij behorende verplichtingen. Wij denken hierbij aan varianten op huurkoop, sale - and lease back en kortdurende proef- en testperiodes. Daarnaast merkt de Orde op dat een uitgave die in januari 2012 in gebruik wordt genomen niet in aanmerking komt voor de RDA indien de S&O-verklaring slechts van toepassing is met ingang van 1 februari 2012. De uitgave is immers reeds in gebruik genomen en kwalificeert niet langer voor de RDA.

De Orde vraagt de staatssecretaris de term ingebruikname te verduidelijken.

18. Aanverwant aan het bovenstaande is onduidelijk hoe de RDA uitwerkt wanneer een moedermaatschappij een RDA-beschikking heeft aangevraagd voor een investering van een dochtermaatschappij en deze dochtermaatschappij daaropvolgend ontvoegd wordt, en wel nog vóór de ingebruikname van het bedrijfsmiddel. Tot op zekere hoogte geldt hetzelfde voor de situatie waarbij een dochter de RDA-aanvraag indient nog buiten haar fiscale eenheidsperiode en deze dochter daaropvolgend gevoegd wordt in een fiscale eenheid en vervolgens de investering door een andere vennootschap in gebruik wordt genomen. In beide gevallen houdt de RDA-aanvraag geen verband met de vennootschap die het bedrijfsmiddel in gebruik neemt.

De Orde vraagt of de regeling die voor dergelijke gevallen getroffen is in een aantal investeringsaftrekbepalingen eveneens kan worden toegepast.

Aanvullend verzoekt de Orde om aan de hand van voorbeelden in te gaan op de wijze waarop met de RDA-aftrek, c.q. correcties moet worden omgegaan bij voeging en ontvoeging van een dochtermaatschappij in, respectievelijk uit een fiscale eenheid.

Artikel 8 (administratieve verplichtingen)

19. Artikel 8, lid 1 bepaalt dat de belastingplichtige een zodanige administratie dient te voeren dat daaruit op eenvoudige en duidelijke wijze is af te leiden wat de RDA-kosten zijn. De Orde constateert dat de eenvoudigheidseis additioneel is in vergelijking met bijvoorbeeld artikel 52 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen ("AWR"). Dat artikel stelt slechts de duidelijkheidseis. Ook wijken de administratieve vereisten af van de administratieve vereisten uit artikel 24 van de Wet afdrachtvermindering loonbelasting en premie volksverzekering.

De Orde meent dat de overkoepelende administratieplicht voldoende is. Artikel 8 kan geschrapt worden. Wel geeft de Orde dan in overweging om art. 3.52a, lid 6, Wet IB 2001 aan te vullen met een verwijzing naar artikel 52 AWR. De Orde verzoekt om een reactie.

Artikel 9 (mededelingsplicht werkelijke kosten en uitgaven) en artikel 10 (correctie RDA-beschikking)

20. Blijkens onderdeel 7 van de toelichting is het kennelijk de bedoeling belastingplichtigen die bewust onjuiste ruime schattingen aanleveren en daarna een onjuiste melding doen strafrechtelijk te vervolgen voor fraude. De Orde begrijpt dit zo dat daarbij sprake moet zijn van een *opzettelijk* onjuiste melding.

De Orde vraagt de staatssecretaris waarom op dit punt niet wordt gekozen voor bestuursrechtelijke sancties.

21. De Orde vraagt zich af of de correctie-RDA-beschikking, naast situaties waarin de werkelijk in aanmerking te nemen kosten en uitgaven afwijken van de eerdere schattingen, ook betrekking heeft op situaties waarin de mate van *dienstbaarheid* van een uitgave ten tijde van de mededeling als genoemd in artikel 9, lid 1 van de concept-AMvB geringer blijkt te zijn geweest dan ten tijde van de aanvraag werd verondersteld. De Orde verzoekt om een reactie van de staatssecretaris.

22. Op grond van artikel 9, lid 1 van de concept-AMvB is een belastingplichtige gehouden om binnen drie kalendermaanden na afloop van het kalenderjaar opgave te doen van de werkelijk in aanmerking te nemen kosten. Uit artikel 10, lid 2, onderdeel c van de concept-AMvB lijkt te volgen dat een boete kan worden opgelegd wegens het niet tijdig doen van deze mededeling. De Orde vraagt zich af op grond van welke wettelijke bepaling een dergelijke boete kan worden opgelegd. In het voorgestelde artikel 3.52a, lid 8, 9 en 10 Wet IB 2001 worden de beboetbare gedragingen omschreven. Het niet tijdig mededelen van de werkelijk gemaakte kosten valt naar de mening van de Orde noch onder de omschrijving van lid 8, waar de overtreding bestaat uit het melden van onjuistheden of onvolledigheden, noch onder die van lid 9 of lid 10. De Orde wijst erop dat artikel 5:4, lid 1 Awb bepaalt dat de bevoegdheid tot het opleggen van bestuurlijke boetes slechts bestaat voor zover zij bij of krachtens de wet is verleend. De Orde verzoekt om een reactie van de staatssecretaris.

23. Voorts lijkt op grond van de tekst van het wetsvoorstel (artikel 3.52a, lid 11 Wet IB 2001) een hoge boete (tot maximaal € 100.000 of tweemaal het bedrag dat voor de desbetreffende periode in de RDA-beschikking is opgenomen) te kunnen worden opgelegd zonder dat sprake is van opzet of grove schuld. Een boete van een dergelijke omvang voor een niet opzettelijk of grofschuldige begane gedraging lijkt op voorhand niet in verhouding te staan met het verwijt dat aan de belastingplichtige ter zake kan worden gemaakt. De Orde dringt er dan ook op aan om in genoemde wettekst aan te sluiten bij de tekst van het eveneens in het kader van het Belastingplan 2012 voorstelde artikel 10a AWR. Daarin is uitdrukkelijk opgenomen dat het niet voldoen aan een mededelingsplicht slechts wordt beboet wanneer sprake is van opzet of grove schuld. Overigens verwijst de Orde naar haar kritiek op invoering van artikel 10a AWR. De Orde acht het onwenselijk dat nu in een heffingswet een vergelijkbare mededelingsplicht wordt opgenomen die bovendien niet aansluit bij de omschrijving van de beboetbare gedraging in de AWR. De Orde vraagt om een reactie van de staatssecretaris.

Artikel 12 (aanvraag eerste RDA-beschikking 2012)

24. Eventuele voor de RDA kwalificerende uitgaven voor de periode die loopt van 1 januari 2012 tot 1 mei 2012 worden gekoppeld aan S&O aanvragen die voor 30 november 2011 zijn aangevraagd. Hiervoor is opgemerkt dat grote bedrijven doorgaans minder belang hebben bij WBSO gelden dan het MKB. Dit onderscheid zal vanaf 1 januari toenemen als gevolg van de daling van de loongrens. Het is de vraag of grote bedrijven als gevolg van deze beperkte aanvraagtermijn voldoende tijd hebben om te anticiperen op de RDA. Aangezien de RDA in zijn huidige opzet juist beoogd R&D kapitaal te stimuleren en grote bedrijven doorgaans R&D-kapitaalintensiever zijn dan het MKB, bestaat het risico dat juist de beoogde doelgroep als gevolg van de beperkte indieningstermijn niet bereikt wordt.

De Orde pleit voor een eenmalige verlenging van de indieningstermijn voor S&O projecten die aanvangen vanaf 1 januari 2012.

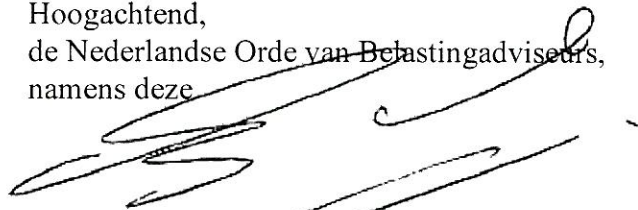
Tot slot

25. De Orde verzoekt tot slot om in te gaan op haar vragen in haar eerdere commentaar van 28 oktober 2011.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter commissie Wetsvoorstellen