



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, 28 oktober 2011

**Betreft:**        **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012 en het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012 en de eerste en derde nota van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012 en het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012, alsmede van de eerste, tweede en derde nota van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012.

De Orde heeft op 6 oktober 2011 haar commentaar gegeven op het wetsvoorstel Belastingplan 2012 en het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012. De nota naar aanleiding van het verslag bij deze wetsvoorstellen en de derde nota van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012 geeft de Orde aanleiding om voor een aantal punten de aandacht te vragen. In *onderdeel I* van deze brief treft u deze punten aan.

Daarnaast geeft de eerste nota van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012 (de aanvullende aftrek speur-en ontwikkelingswerk) en het deel van de nota naar aanleiding van het verslag dat op deze nota van wijziging ziet, aanleiding tot het geven van commentaar. Dit commentaar treft u in *onderdeel II* van deze brief aan.

*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

De Orde is verheugd dat de Staatssecretaris van Financiën te kennen heeft gegeven sympathiek te staan tegenover het voorstel van de Orde om het voorgestelde artikel 15ad Wet Vpb. 1969 anders vorm te geven. Naar de mening van de Orde elimineert de door de Orde bepleite transactiegebonden aanpak twee grote nadelen van het voorgestelde artikel 15ad, te weten de gesignaleerde overkill en de onvoorspelbaarheid van de renteaftrek. De Orde volgt de ontwikkelingen op dit punt met grote belangstelling

Tot slot beraadt de Orde zich nog op de vraag of zij bij afzonderlijke brief nader zal ingaan op de mening van de Staatssecretaris (zie pagina 31 van de nota naar aanleiding van het verslag bij het Belastingplan 2012 (de objectvrijstelling) dat het door de Orde voorgestelde alternatief om opstartverliezen in aftrek te brengen tot meer gecompliceerde regelgeving zou leiden.

### ***Onderdeel I:***

#### *Wet LB 1964 (30% regeling)*

1. De leden van de CDA fractie (zie nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Belastingplan 2012, bladzijde 91) hebben de vraag gesteld of de 150 kilometergrens wel eerlijk en evenredig uitwerkt. Deze vraag is naar de mening van de Orde niet afdoende beantwoord. Het lijkt de Orde derhalve nuttig om de vraag nog eens helder te stellen, zodat hier een duidelijk antwoord op kan worden gegeven.

De Orde meent dat voor de 150 kilometergrens, gezien de vergelijking die in de toelichting steeds wordt gemaakt tussen werknemers met een reisafstand (woonwerkverkeer) van meer of minder dan 150 km, niet moet worden aangesloten bij de woonafstand tot de Nederlandse grens, maar bij de woonafstand tot het werkadres. Dit voorkomt dat de regel onevenwichtig uitpakt en dat strijdigheid optreedt met het EU-recht. Graag verneemt de Orde of de regeling op die wijze kan worden aangepast.

#### *Gelijkstelling lidmaatschapsrecht coöperatie met aandeel*

2. De Orde heeft met instemming kennis genomen van de derde nota van wijziging bij het Belastingplan 2012, waarin een lidmaatschapsrecht in een coöperatie voor de dividendbelasting gelijk wordt gesteld met een aandeel in plaats van met een winstbewijs zoals oorspronkelijk was voorgesteld. De Orde onderschrijft de argumenten die ten faveure van deze wijziging zijn gebezigd in de nota naar aanleiding van het verslag. Het komt de Orde echter voor dat dezelfde argumenten ook gelden voor de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting. De Orde stelt derhalve voor om ook in de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting een lidmaatschapsrecht in een coöperatie voortaan gelijk te stellen met een aandeel in plaats van, zoals thans het geval is in artikel 4.5a Wet IB 2001, met een winstbewijs.

Vanwege de doorwerking naar de aanmerkelijkbelangregeling in de vennootschapsbelasting, wordt op deze wijze voor de drie belastingen, dividendbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, eenzelfde gelijkstelling van een lidmaatschapsrecht in een coöperatie met een aandeel tot stand gebracht en is eenheid van wetgeving gewaarborgd. Graag een reactie op dit voorstel.

#### *Aanvullende vraag overdrachtsbelasting*

3. Medio 2011 heeft de Staatssecretaris aangegeven dat de reorganisatiefaciliteiten in de overdrachtsbelasting zouden worden gestroomlijnd en worden uitgebreid tot (pensioen) stichtingen en verenigingen (V-N 2011/25.10). De Orde heeft in het Belastingplan 2012 niets kunnen terugvinden over dit voorstel en verzoekt om een toelichting.

#### *Artikel 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen ('AWR')*

4. In het artikel 10a AWR is een extra verplichting voor belastingplichtigen opgenomen om onjuistheden of onvolledigheden die hen zijn gebleken uit eigen beweging te melden. Deze verplichting is met een volstrekt ongeclausuleerde delegatiebevoegdheid opgenomen. Dat staat op gespannen voet met aanwijzingen 23 en 24 van de Aanwijzingen voor de regelgeving. Daarin staat dat voorschriften waarin een sanctie is geregeld, in de wet moeten worden opgenomen. Dat geldt dus ook voor de verplichtingen waarvoor die sanctie gaat gelden. In het voorgestelde artikel 10a AWR is nu niet opgenomen welke gebleken onjuistheden moeten worden gemeld. Belastingplichtigen kunnen hun verplichtingen dus niet uit de wet kennen. De vergelijking met de aangifteverplichting is geen juiste omdat die verplichting wel degelijk uit de wet volgt.

De toezegging dat het kabinet niet voornemens is binnen afzienbare termijn nieuwe gevallen onder deze verplichting te brengen, stelt enigszins gerust maar houdt de staatssecretaris tegelijkertijd niet tegen om desalniettemin toch nieuwe gevallen in het besluit onder te brengen wanneer dat zo uitkomt. Bovendien kan een belastingplichtige aan een dergelijke toezegging in een procedure geen vertrouwen ontlenuen.

Dat er juridisch sprake is van twee verschillende handelingen bij het niet nakomen van de meldingsplicht en het bijvoorbeeld te weinig betalen van omzetbelasting, is juist. Toch zal een willekeurige belastingplichtige dat juridische onderscheid niet kunnen maken. Deze krijgt een boete omdat hij een onjuistheid in de aangifte omzetbelasting in het verleden niet heeft gemeld en hij krijgt tevens een boete omdat ten gevolge van deze melding te weinig belasting is betaald. Door de mogelijke cumulatie van de boetes kan de bestraffing disproportioneel worden, bijvoorbeeld 75% bij een grofschuldige te lage betaling (25%) en een opzettelijke nalaten van de melding (50%). Dat daarmee in de strafmaat geen rekening wordt gehouden is onredelijk. Graag een reactie op het bovenstaande.

*Renteregeling (art. 30fe AWR)*

5. De nieuwe renteregeling komt er op neer dat belastingplichtigen in de praktijk geen rente vergoed zullen krijgen indien zij geld van de Belastingdienst ontvangen. Zij blijven echter wel rente verschuldigd indien belasting moet worden betaald. Dat is onevenwichtig. De aanvankelijke rechtvaardiging voor heffingsrente, te weten dat deze dient ter compensatie van het geleden rentenadeel c.q. het genoten rentevoordeel, is weggevallen. De vraag luidt dan ook wat de rechtvaardiging is voor het berekenen van rente in deze regeling. De overheid wil het sparen van belastingplichtigen bij de Belastingdienst tegengaan. Het betoog in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen (paragraaf 4.4.) overtuigt niet. In de meerderheid van de gevallen wordt inderdaad uitstel van betaling verleend. Wanneer de belastingplichtige uiteindelijk toch het openstaande bedrag moet betalen dan moet hij daarover in de toekomst de wettelijke rente betalen. Die bedraagt nu 4% en dat is hoger dan de rente die hij in de markt ontvangt. Hiermee wordt het sparen door de belastingplichtige bij de Belastingdienst omgezet in sparen bij de belastingplichtige door de overheid. Dat in uitzonderingsgevallen waarin uitstel van betaling wordt geweigerd, wel rente wordt vergoed maakt de regeling niet evenwichtig. De Orde verzoekt deze regeling niet in te voeren.

*Onderdeel II**Aanvullende aftrek speur- en ontwikkelingswerk (artikel 3.52a Wet IB 2001)**Samenvatting*

De Orde is verheugd dat in tijden van bezuiniging het Kabinet oog houdt voor innovatie in Nederland. Hiervan getuigt de thans voorgestelde Research & Development Aftrek (hierna: RDA) in artikel 3.52a Wet inkomstenbelasting 2001 ("Wet IB 2001") "Aanvullende aftrek speur- en ontwikkelingswerk". De Orde vindt het tevens positief dat de RDA direct toegankelijk is voor de ondernemer in de inkomstenbelasting (hierna: IB-ondernemer) en zich niet, net als de innovatiebox, beperkt tot belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting.

1. De Orde constateert dat het wetsvoorstel omtrent de RDA een groot aantal onduidelijkheden bevat, aangezien de nadere invulling van deze regeling wordt gedelegeerd naar, op het moment van publicatie van de nota van wijziging nog niet verschenen, lagere regelgeving. De Orde is van mening dat de grondslagbepaling en het bijbehorende percentage op grond waarvan de uiteindelijk in aanmerking te nemen RDA wordt berekend in het kader van de rechtszekerheid in de wettekst thuis horen

De Orde geeft de Staatssecretaris in overweging de grondslagbepaling en het bijbehorende percentage voor het vaststellen van de RDA in de wettelijke bepaling op te nemen en dit niet te delegeren aan lagere regelgeving.

2. Door het ontbreken van een exacte invulling van de RDA in het wetsvoorstel is nog niet geheel duidelijk op welke wijze belastingplichtigen dienen te opteren voor de regeling.

Gezien de koppeling met de zogenoemde S&O-verklaring waarvan de aanvraag door inhoudingsplichtigen voor de tijdvakken startend op 1 januari 2012 vóór 1 december 2011 dienen te zijn ingediend, zou het wenselijk zijn dat de Staatssecretaris op korte termijn meer duidelijkheid omtrent het indienen van de aanvraag kan verschaffen door bepalingen hieromtrent in de wet zelf op te nemen.

3. De Orde signaleert tevens dat de indruk wordt gewekt dat samenwerkingsverbanden niet in aanmerking komen voor de RDA. Onder de huidige fiscale behandeling van transparante samenwerkingsverbanden is dit naar de mening van de Orde in sommige gevallen onjuist.

De Orde verzoekt de Staatssecretaris te verduidelijken in welke situaties de deelnemers aan een samenwerkingsverband in aanmerking komen voor toepassing van de RDA.

4. De Orde geeft de Staatssecretaris in overweging de afgifte van de RDA-beschikking los te koppelen van de S&O-verklaring voor zover het de eis betreft dat ter zake van het project arbeidsuren gemaakt dienen te worden. In verband daarmee pleit de Orde ervoor om van de RDA-beschikking een zelfstandige beschikking te maken. Hiermee worden knelpunten ten aanzien van samenwerkingsverbanden en de verhouding IB-ondernemer en inhoudingsplichtigen op eenvoudige wijze weggenomen, terwijl het overige deel van het bekende toetsingskader van de het systeem van S&O-verklaring voor de RDA van toepassing kan blijven.
5. De Orde vraagt de Staatssecretaris tevens aan te geven op welke wijze de RDA en de innovatiebox naast elkaar bestaan.

#### *Uitgebreid commentaar*

De belangrijkste bezwaren en vraagpunten van de Orde met betrekking tot de RDA zijn de volgende.

1. De voorgestelde wettekst bevat nog zeer weinig inhoudelijke informatie over de uiteindelijke vormgeving van de RDA en beperkt zich slechts tot de contouren. Naar de mening van de Orde dienen te veel kenmerkende aspecten van de regeling, zoals de bepaling van de grondslag en het percentage op grond waarvan de uiteindelijk in aanmerking te nemen RDA wordt berekend, nog bekend te worden gemaakt. Voorgenoemde ontbrekende elementen zijn dermate essentieel, dat deze omwille van de rechtszekerheid in de wettekst thuishoren en niet dienen te worden gedelegeerd naar lagere regelgeving.

De Orde geeft de Staatssecretaris derhalve in overweging om met name de grondslagbepaling en het percentage op grond waarvan de uiteindelijk in aanmerking te nemen RDA wordt berekend in de wettelijke bepaling op te nemen en dit niet te delegeren aan lagere regelgeving. Het is van belang voor de besluitvorming tijdens het wetgevingsproces, dat gevolg wordt gegeven aan de toezegging in de nota naar aanleiding

van het verslag, om nog voor het eerste wetgevingsoverleg van 31 oktober 2011 de lagere regelgeving te publiceren.

In het verlengde hiervan bestaat tevens onduidelijkheid over de wijze van opteren voor de RDA-beschikking, anders dan dat deze gekoppeld is aan de S&O-verklaring. Ten aanzien van deze laatste verklaring ligt voor inhoudingsplichtigen het uiterste moment van indienen gelegen vóór 1 december 2011 ten aanzien van tijdvakken die starten op 1 januari 2012. Ook in dit kader vraagt de Orde de Staatssecretaris te overwegen om op korte termijn de belastingplichtige duidelijkheid te bieden omtrent het (proces van het) verkrijgen van de RDA-beschikking en regelgeving hieromtrent in de wet zelf op te nemen.

2. Wanneer een RDA-beschikking te hoog is vastgesteld biedt het tweede lid van art. 3.52a Wet IB 2001 de mogelijkheid deze te herzien door middel van een correctie-RDA-beschikking. De Orde constateert dat deze mogelijkheid niet wordt geboden in geval de RDA-beschikking te laag is vastgesteld, zodat deze in het voordeel van de belastingplichtige kan worden bijgesteld.

De Orde geeft de Staatssecretaris in overweging de regeling op dit punt aan te passen.

3. De Staatssecretaris heeft in de nota naar aanleiding van het verslag ter zake van samenwerkingsverbanden aangegeven dat uitbesteed onderzoek niet in aanmerking komt voor toepassing van de RDA. De Orde vraagt de Staatssecretaris te verduidelijken hoe deze opmerking zich verhoudt tot de situatie dat twee belastingplichtigen via een fiscaal transparant lichaam samenwerken en zo hun R&D-activiteiten vormgeven. Indien de belastingplichtigen over een S&O-verklaring beschikken ter zake van hun werkzaamheden in het samenwerkingsverband, zouden zij naar oordeel van de Orde kunnen opteren voor de RDA. Dit zou bij loskoppeling van de RDA-beschikking van de S&O-uren (zie hierna: punt 4) niet anders moeten zijn.
4. De RDA wordt gekoppeld aan een aan de belastingplichtige verstrekte S&O-verklaring. Vanwege het reeds bekende beoordelingskader dat ten grondslag ligt aan het afgeven van een S&O-verklaring acht de Orde het positief dat wordt aangesloten bij een bekend en bestaand systeem uit de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA). Ten aanzien van de koppeling van de RDA aan een aan de belastingplichtige verstrekte S&O-verklaring (art. 3.52a, vijfde lid, Wet IB 2001), signaleert de Orde echter een aantal knelpunten.

Doordat dat de RDA is gekoppeld aan de verstrekking van een S&O-verklaring concludeert de Orde dat IB-ondernemers hierbij in het nadeel zijn ten opzichte van de inhoudingsplichtige. Op grond van art. 27 WVA komt de IB-ondernemer slechts in aanmerking voor een S&O-verklaring indien deze ten minste 500 uur aan speur- en ontwikkelingswerk verricht. Deze minimum eis geldt voor een inhoudingsplichtige niet (zie art. 22 en 23 WVA). Daarnaast past naar mening van de Orde een arbeidsuren-eis die indirect voor de verkrijging van de RDA wordt gesteld door koppeling aan de S&O-verklaring, niet bij het karakter van de RDA, welke immers ziet op kosten en uitgaven zijnde niet-loonkosten.

De Orde draagt de Staatssecretaris als oplossing hiervoor aan om het afgeven van een RDA-beschikking los te koppelen van de verstrekking van een S&O-verklaring wat betreft de daarin opgenomen te verrichten S&O-uren en geeft derhalve in overweging om van de RDA-beschikking een zelfstandige beschikking te maken. Daarbij kan het overige deel van het toetsingskader van de S&O-verklaring van toepassing blijven voor het afgeven van een RDA-beschikking. Zodoende hebben inhoudingsplichtigen en IB-ondernemers gelijk toegang tot de RDA.

Verder speelt ten aanzien van de koppeling van de RDA met de S&O-verklaring het volgende. Wanneer de inbreng in een fiscaal transparant samenwerkingsverband tussen twee belastingplichtigen zich beperkt tot respectievelijk de inbreng van kapitaal door de een en de inbreng van arbeid door de ander, kan de inbrenger van arbeid een S&O-verklaring verkrijgen. De inbrenger van kapitaal kan geen S&O-verklaring verkrijgen aangezien deze geen arbeid in het project inbrengt en heeft daarmee derhalve geen toegang tot de RDA voor de kosten en uitgaven die verband houden met zijn inbreng van kapitaal. Vergelijkbare problematiek speelt overigens ten aanzien van de S&O-verklaring en de uitbesteding van werkzaamheden via contract-R&D.

Zoals betoogd bij het vorige knelpunt, biedt ook hier de loskoppeling van de RDA-beschikking van de S&O-verklaring met betrekking tot de eis S&O-uren te maken een eenvoudige oplossing voor voornoemd knelpunt.

In het algemeen komen met een verzelfstandiging van de RDA-beschikking kapitaalintensieve innovatieve projecten waarvoor de RDA is bedoeld, maar waarvoor afgifte van een S&O-verklaring niet mogelijk zou zijn, wel onder de reikwijdte van de RDA. De Orde vraagt een reactie op bovenstaande punten.

5. De Orde vraagt tevens aandacht voor mogelijke samenloop met de regeling van de innovatiebox.

De Orde vraagt de Staatssecretaris te bevestigen dat de in te lopen drempel van art. 12b. vijfde lid, Wet Vpb 1969, welke bestaat uit de voortbrengingskosten van een immaterieel activum, niet wordt verhoogd door toepassing van de fictieve kostenpost RDA.

In het verlengde daarvan werpt de Orde de vraag op hoe de RDA de aan de innovatiebox toe te wijzen voordelen beïnvloedt. Wanneer de RDA uiteindelijk het in de innovatiebox te belasten voordeel zou verlagen, verlaagt dit naar de mening van de Orde de effectiviteit van de regeling aangezien de RDA daarmee tegen slechts effectief 5 procent in aftrek kan worden gebracht van het resultaat. De volgende uitwerking volgt naar mening van de Orde uit de huidige wettelijke systematiek:

Voorbeeld ten aanzien van een immaterieel activum dat is ondergebracht in de innovatiebox.

Voortbrengingskosten (hier tevens basis voor de RDA): 1.000 (aftrekbaar tegen regulier tarief)

RDA: 40% van 1.000 = 400

Voordelen uit hoofde van het immaterieel activum: 5.000

Drempel innovatiebox: 1.000 (belast tegen regulier tarief)

Belast in de innovatiebox: 5.000 -/- 1.000 = 4.000

Totaal belastbare bedrag: -/- 1.000 + 1.000 + (5/25 \* 4.000) -/- 400 = 400

Totaal verschuldigde vennootschapsbelasting: 400 \* 25% = 100

De Orde vraagt de Staatssecretaris in het verlengde van zijn opmerking dat de RDA complementair is aan de reeds bestaande instrumenten ter stimulering van innovatie, te bevestigen dat de RDA niet behoort tot het in de innovatiebox te belasten voordeel uit hoofde van een immaterieel activum, maar dat deze direct het uiteindelijke belastbare bedrag vermindert.

6. De Orde merkt op dat art. 12b Wet Vpb zowel een faciliteit biedt aan voordelen uit immateriële activa die zijn geoctrooieerd als aan voordelen die zijn voortgevloeid uit werkzaamheden waarvoor S&O aftrek is verkregen. In de regeling voor RDA ontbreekt een faciliteit voor octrooieerbare immateriële activa. Het zou de Orde consistent voorkomen dat de RDA ook gaat gelden voor kosten in verband met octrooieerbare immateriële activa.
7. De Orde verzoekt de Staatssecretaris om aan te geven hoe moet worden omgegaan met de RDA aftrek en beschikking indien een vennootschap wordt gevoegd of ontvoegd in een fiscale eenheid. De Orde meent dat het logisch lijkt dat de aftrek bij voeging overgaat op de fiscale eenheid en kan worden afgezet tegen de fiscale eenheidwinst. Dit ongeacht of de RDA beschikking is aangevraagd voor of na voeging. Bij ontvoeging zal de RDA beschikking meegaan naar de maatschappij waarin de S&O kosten worden gemaakt (art. 15aj, lid 5, Wet Vpb). Hetzelfde geldt voor de situatie waarin sprake is van een juridische fusie en juridische splitsing.
8. De Orde verzoekt de Staatssecretaris om te bevestigen dat de omvang van de RDA wordt bepaald door AgentschapNL (bladzijde 6 Nota naar aanleiding van het verslag) en dat de Inspecteur hierbij geen enkele rol speelt.
9. De Orde maakt uit het systeem voor stimulering van innovatiekosten op dat alle direct toerekenbare R&D-kosten worden gefaciliteerd. Loonkosten via de S&O afdrachtvermindering en de niet-loonkosten via de RDA. Uit bladzijde 8 van de nota naar aanleiding van het verslag blijkt echter dat er ook kosten zijn die mogelijk helemaal niet gefaciliteerd worden. De Orde vraagt een toelichting op deze kosten en naar argumenten om een bepaalde categorie kosten niet te faciliteren. De Orde meent dat de uitvoering van de wet- en regelgeving gediend is met een zo gering mogelijk aantal soorten kosten. Elke verdere afbakening levert namelijk discussie op. In de voorgestelde regeling moet reeds worden beoordeeld welke kosten wel en niet direct toerekenbaar zijn.



Daarnaast is dan het onderscheid loonkosten, wel gefaciliteerde niet-loonkosten en niet-gefaciliteerde niet-loonkosten relevant. De Orde meent dat voor een laatste categorie geen plaats is. Graag een reactie van de Staatssecretaris.

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.I. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen