



Besluit van, houdende regels voor de aanvullende aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (Besluit RDA) [ONTWERP ZOALS AANGEBODEN AAN DE RAAD VAN STATE]

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van Onze Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 23 november 2011, nr. WJZ / 11165204;

Gelet op artikel 3.52a van de Wet inkomstenbelasting 2001;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van nr. W.....);

Gezien het nader rapport van Onze Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van, nr. WJZ

Hebben goedgevonden en verstaan:

Artikel 1 (begripsbepalingen)

In dit besluit en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *wet*: Wet inkomstenbelasting 2001;
- b. *Onze Minister*: Onze Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie;
- c. *RDA-bedrag*: het bedrag, bedoeld in artikel 3.52a, eerste lid van de wet;
- d. *bedrijfsmiddel*: goed dat voor het drijven van een onderneming wordt gebruikt;
- e. *kosten*: al hetgeen is betaald voor de realisatie van eigen speur- en ontwikkelingswerk en voor zover deze betalingen:
 - 1°. niet eerder in aanmerking zijn genomen voor een RDA-beschikking;
 - 2°. uitsluitend dienstbaar zijn aan het uitvoeren van speur- en ontwikkelingswerk;
 - 3°. drukken op de belastingplichtige; en
 - 4°. geen uitgaven zijn als bedoeld in onderdeel n;
- f. *RDA-beschikking*: de beschikking, bedoeld in artikel 3.52a, eerste lid, van de wet;
- g. *correctie-RDA-beschikking*: de beschikking, bedoeld in artikel 3.52a, tweede lid, van de wet;
- h. *speur- en ontwikkelingswerk*: hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 3.52a, vijfde lid, van de wet;
- i. *S&O-belastingplichtige*: belastingplichtige als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel m, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen;
- j. *S&O-inhoudingsplichtige*: inhoudingsplichtige als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel l, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen;
- k. *S&O-uren*: het aantal uren, bedoeld in artikel 23, tweede lid, onderdeel c, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen;
- l. *S&O-verklaring*: verklaring als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel q, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen;
- m. *uitbestede onderzoek*: werkzaamheden die voor de belastingplichtige als speur- en ontwikkelingswerk kunnen worden aangemerkt en door deze belastingplichtige worden uitbesteed aan een derde;
- n. *uitgaven*: al hetgeen is betaald voor de verwerving van nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen voor zover deze betalingen drukken op de belastingplichtige en deze bedrijfsmiddelen:
 - 1°. niet eerder zijn gebruikt; en
 - 2°. dienstbaar zijn aan eigen speur- en ontwikkelingswerk.

Artikel 2 (aanvraag RDA-beschikking)

1. Onze Minister geeft op aanvraag een RDA-beschikking af aan een belastingplichtige.
2. De aanvraag wordt tegelijk ingediend met de aanvraag van een S&O-verklaring.
3. De aanvraag kan namens de belastingplichtige worden ingediend door een S&O-inhoudingsplichtige.



4. Een aanvraag voor een RDA-beschikking wordt ingediend met gebruikmaking van een door Onze Minister vastgesteld formulier.

Artikel 3 (inhoud RDA-beschikking)

De RDA-beschikking bevat:

- a. het werk uit de S&O-verklaring waarvoor de RDA-beschikking wordt afgegeven;
- b. het RDA-bedrag;
- c. de dagtekening van de beschikking;
- d. de periode waarop de RDA-beschikking betrekking heeft;
- e. indien van toepassing het Rechtspersonen en Samenwerkingsverbanden Informatienummer van de belastingplichtige;
- f. indien van toepassing het burgerservicenummer;
- g. indien van toepassing de naam van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid.

Artikel 4 (uitgaven)

1. Uitgaven die ten dele direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht speur- en ontwikkelingswerk als bedoeld in artikel 3.52a, eerste lid, van de wet, komen voor dat deel voor het RDA-bedrag in aanmerking.
2. Een uitgave kan slechts in één RDA-beschikking worden opgenomen.
3. Uitgaven van € 1.000.000 of meer per bedrijfsmiddel komen in enig kalenderjaar voor 20 percent voor het RDA-bedrag in aanmerking.
4. In afwijking van het tweede lid kunnen uitgaven als bedoeld in het derde lid gedurende 5 jaar maximaal eenmaal per kalenderjaar in een RDA-beschikking worden opgenomen.

Artikel 5 (uitgesloten kosten en uitgaven)

1. Tot de kosten worden niet gerekend:
 - a. kosten van uitbestede onderzoek;
 - b. kosten van inhuur van arbeid;
 - c. financieringskosten;
 - d. afschrijvingskosten;
 - e. kosten van grondverwerving of grondverbetering;
 - f. kosten die een vergoeding vormen voor:
 - 1°. het ter beschikking stellen van een bedrijfsmiddel door een met de belastingplichtige die de RDA-beschikking aanvraagt verbonden belastingplichtige; en
 - 2°. waarvoor de verbonden belastingplichtige eerder een RDA-beschikking heeft ontvangen.
2. Een belastingplichtige die de RDA-beschikking aanvraagt wordt in dit besluit geacht met een belastingplichtige te zijn verbonden indien:
 - a. de aanvrager onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van het of toezicht op, dan wel in het kapitaal van de belastingplichtige; of
 - b. de belastingplichtige onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van de aanvrager.
3. Tot de uitgaven worden niet gerekend investeringen die in aanmerking komen voor energie-investeringsaftrek, als bedoeld in artikel 3.42 van de wet, of voor milieu-investeringsaftrek, als bedoeld in artikel 3.42a van de wet.

Artikel 6 (voorwaarden bij verbonden belastingplichtigen)

1. Indien een belastingplichtige die een aanvraag heeft ingediend voor een RDA-beschikking is verbonden met een andere belastingplichtige en tussen deze belastingplichtigen ter zake van hun onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, worden de kosten en uitgaven van de belastingplichtige bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen.
2. De belastingplichtige die een aanvraag heeft ingediend voor een RDA-beschikking neemt in zijn administratie gegevens op waaruit blijkt op welke wijze de in het eerste lid bedoelde voorwaarden tot stand zijn gekomen en waaruit kan worden opgemaakt of er met betrekking tot de totstandge-



komen voorwaarden sprake is van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen.

Artikel 7 (berekening RDA-bedrag)

1. Het RDA-bedrag belooft het bij ministeriële regeling van Onze Minister na overleg met Onze Minister van Financiën vastgestelde percentage van de som van de kosten en uitgaven.
2. Indien in een tijdvak waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven het totaal aan erkende S&O-uren niet meer dan 150 per kalendermaand belooft, wordt de som van de kosten en uitgaven, bedoeld in het eerste lid, vastgesteld door het totaal aantal erkende S&O-uren te vermenigvuldigen met € 15.
3. Indien de aanvrager aantoont dat de som van de kosten en uitgaven meer dan € 50.000 bedraagt kan het tweede lid op verzoek van de aanvrager buiten toepassing blijven.

Artikel 8 (realisatietermijn kosten en uitgaven)

1. Kosten die in enig kalenderjaar in een RDA-beschikking zijn opgenomen worden betaald voordat de mededeling, bedoeld in artikel 10, eerste lid, voor deze RDA-beschikking wordt gedaan.
2. Uitgaven worden niet eerder in aanmerking genomen dan in het kalenderjaar waarin het bedrijfsmiddel waarop zij betrekking hebben in gebruik is genomen.

Artikel 9 (administratieverplichting)

1. De belastingplichtige die beschikt over een RDA-beschikking voert gedurende de periode waarop de RDA-beschikking betrekking heeft een zodanige administratie dat daaruit op eenvoudige en duidelijke wijze zijn af te leiden de kosten en uitgaven die zijn gemaakt voor het speur- en ontwikkelingswerk waarvoor een RDA-beschikking is afgegeven. De belastingplichtige bewaart deze administratie 5 jaar na afloop van de periode waarop de RDA-beschikking betrekking heeft.
2. De belastingplichtige die beschikt over een RDA-beschikking houdt de administratie, bedoeld in het eerste lid, zodanig bij dat deze binnen twee kalendermaanden na afloop van het kalenderjaar waarop de RDA-beschikking betrekking heeft, beschikbaar is voor controle.
3. Indien de RDA-beschikking betrekking heeft op meerdere projecten dan wordt de administratie per project bijgehouden.
4. Het eerste tot en met het derde lid is niet van toepassing indien de som van de kosten en uitgaven tot stand is gekomen op basis van artikel 7, tweede lid.

Artikel 10 (mededelingsplicht werkelijke kosten en uitgaven)

1. De belastingplichtige die beschikt over een RDA-beschikking doet mededeling aan Onze Minister over de in aanmerking te nemen werkelijke kosten, uitgaven en S&O-uren in de periode waarop de RDA-beschikking betrekking heeft.
2. De belastingplichtige doet de mededeling, bedoeld in het eerste lid, gezamenlijk voor alle op een kalenderjaar betrekking hebbende RDA-beschikkingen binnen drie kalendermaanden na afloop van het kalenderjaar waarop de in dat lid bedoelde RDA-beschikkingen betrekking hebben of, indien dat later is, binnen drie kalendermaanden na de afgifte van de laatste RDA-beschikking die betrekking heeft op dat kalenderjaar.
3. Onze Minister kan bij ministeriële regeling nadere regels stellen ten aanzien van de inhoud van de mededeling en de indiening daarvan.

Artikel 11 (correctie-RDA-beschikking)

1. Onze Minister geeft aan de belastingplichtige die beschikt over een RDA-beschikking en die de in artikel 10, eerste lid, bedoelde mededeling deed, een correctie-RDA-beschikking af voor alle op het kalenderjaar betrekking hebbende RDA-beschikkingen gezamenlijk, waarbij hij het bedrag van de correctie-RDA-beschikking, gespecificeerd naar kosten en uitgaven, vaststelt op basis van de volgens die mededeling werkelijk in aanmerking te nemen kosten, uitgaven en S&O-uren, met dien verstande dat nimmer een hoger RDA-bedrag in aanmerking wordt genomen dan het in de RDA-beschikking(en) opgenomen bedrag.



2. Onze Minister kan aan de belastingplichtige die beschikt over een RDA-beschikking een correctie-RDA-beschikking afgeven indien:
 - a. aannemelijk is dat ter verkrijging van de RDA-beschikking gegevens of bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest;
 - b. aannemelijk is geworden, dat de belastingplichtige een verplichting als bedoeld in artikel 9 niet is nagekomen;
 - c. de belastingplichtige niet tijdig de mededeling bedoeld in artikel 10, eerste lid, heeft gedaan en hiervoor een boete als bedoeld in artikel 12, onderdeel a, is opgelegd.
3. Een correctie-RDA-beschikking krachtens het tweede lid wordt zodanig afgegeven dat het volgens de RDA-beschikking of beschikkingen resterende bedrag overeenkomt met het bedrag waarvan op grond van de bij Onze Minister beschikbare gegevens aannemelijk is dat speur- en ontwikkelingswerk in de desbetreffende periode is verricht.

Artikel 12 (boetebepalingen)

Als overtreding als bedoeld in artikel 3.52a, elfde lid, van de wet wordt aangemerkt:

- a. het niet naleven van de artikelen 6, tweede lid, 9, en 10, eerste en tweede lid; en
- b. het verstrekken van gegevens of bescheiden die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat het aannemelijk is dat op de aanvraag van een RDA-beschikking een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest.

Artikel 13 (aanvraag eerste RDA-beschikking 2012)

1. De aanvraag voor een RDA-beschikking met betrekking tot een periode van het kalenderjaar 2012, wordt niet eerder in behandeling genomen dan na 1 mei 2012.
2. Als kosten en uitgaven zijn of worden gemaakt die samenhangen met S&O-projecten waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven waarvan de periode aanvangt voor 1 juli 2012 dan komen deze kosten en uitgaven in afwijking van artikel 2, tweede lid, op aanvraag in aanmerking voor een RDA-beschikking.
3. Voor een aanvraag als bedoeld in het tweede lid wordt door Onze Minister een formulier vastgesteld.

Artikel 14 (overgangsrecht)

Kosten en uitgaven waarvoor vóór 1 januari 2012 verplichtingen zijn aangegaan door de belastingplichtige komen niet in aanmerking voor het RDA-bedrag.

Artikel 15

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2012.

Artikel 16

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit RDA.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

De Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie,



NOTA VAN TOELICHTING

I. Algemeen

1. Inleiding:

Innovatie is een bron voor duurzame economische groei en levert een belangrijke bijdrage aan de versterking van het concurrentievermogen van Nederland. Bovendien is innovatie een belangrijke bron van arbeidsproductiviteit en welvaart. Bedrijven investeren uit zichzelf echter minder in Research en Development (R&D) dan maatschappelijk gezien optimaal is, omdat zij de kennis-spillovers waar andere bedrijven van kunnen meeprofiteren niet meewegen in hun beslissing over hun R&D-inspanningen. Het maatschappelijk rendement van extra R&D-uitgaven ligt dan ook 50 tot 100% boven het private rendement.¹ Om deze reden stimuleert de overheid bedrijven om te investeren in R&D. R&D-loonkosten worden reeds gefaciliteerd via de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O) en de aftrek S&O voor IB-ondernemers (gezamenlijk ook wel WBSO genoemd). Omdat naar verwachting de arbeidsmarktontwikkeling voor kenniswerkers tendeert naar schaarste, is het wenselijk niet alleen loonkosten die betrekking hebben op R&D fiscaal te stimuleren. Door ook de daarbij behorende kosten en uitgaven in overweging te nemen worden investeringen in R&D-kapitaal en R&D-arbeid evenwichtiger behandeld. Het kabinet wil dan ook een Research en Development Aftrek (RDA) introduceren.² Met de RDA blijft Nederland ook in de toekomst aantrekkelijk voor bedrijven om R&D uit te voeren. De RDA wordt als extra aftrekpost in aanmerking genomen bij de fiscale winstbepaling.

Met de RDA creëert Nederland een sterk en compleet pakket van fiscale maatregelen om R&D-activiteiten van bedrijven in Nederland te stimuleren: de R&D-loonkosten via de S&O-afdrachtvermindering, de overige R&D-kosten en -investeringen via de RDA en de innovatiewinsten via de innovatiebox. Deze fiscale maatregelen tezamen vormen een sterk fiscaal innovatiepakket dat R&D-investeringen verder aanjaagt en het vestigingsklimaat verder versterkt.

De RDA wordt structureel gefinancierd uit het ombuigen van specifieke subsidies, met name voor innovatie. Het kabinet geeft hiermee uitvoering aan de in het Regeerakkoord aangekondigde verschuiving van specifiek naar generiek beleid. Dit leidt tot een effectievere besteding van de middelen voor innovatie. De RDA kent lagere uitvoeringskosten voor de overheid en lagere administratieve lasten voor bedrijven dan het specifieke beleid. Bovendien geeft de generieke opzet van de RDA markt en bedrijven meer ruimte om in te zetten op innovatieve activiteiten die het meest zullen renderen. Tevens komt het kabinet hiermee tegemoet aan het advies van de topteams om subsidiegelden aan te wenden voor een fiscale regeling, gericht op de exploitatie- en investeringskosten van R&D.³ Tot slot acht het Centraal Planbureau de RDA kansrijk in vergelijking met het bestaande innovatiebeleid.⁴ Bij het ontwerp van deze amvb is gestreefd om zo nauw mogelijk aan te sluiten bij de uitvoeringspraktijk van de WBSO. Hierna zal worden uitgelegd hoe de RDA straks in de praktijk zal moeten werken en wat de verhouding tussen de RDA en de WBSO is.

2. Speur- en ontwikkelingswerk

Ingevolge het voorgestelde artikel 3.52a, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: wet) komt bij het bepalen van de winst aanvullend in aftrek een bedrag wegens kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht S&O, met uitzondering van loonkosten, zoals vastgesteld in een door Onze Minister ten name van de belastingplichtige afgegeven RDA-beschikking. Speur- en ontwikkelingswerk is datgene wat ingevolge het vijfde lid van artikel 3.52a van de wet als zodanig is aangemerkt in een aan een belastingplichtige verstrekte S&O-verklaring. De S&O-verklaring is dus leidend bij de beantwoording van de vraag of bepaalde kosten en uitgaven in aanmerking komen voor een RDA-beschikking.

In principe komen alle ondernemers voor een S&O-verklaring in aanmerking. Het maakt daarbij niet uit hoe groot de onderneming is of in welke bedrijfssector een onderneming actief is. De S&O-verklaring wordt afgegeven voor ontwikkelingsprojecten, technisch onderzoek, technisch wetenschappelijk onderzoek en de analyse van de technische haalbaarheid van eigen S&O. Afhankelijk van het type project gelden bepaalde beoordelingscriteria. Niet alle werkzaamheden die bij een S&O-project komen kijken, kunnen worden aangemerkt als S&O. Wat wel en niet onder S&O wordt verstaan is op te maken uit de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premies voor de volksverzekeringen (WvA) en de Afbakeningsregeling S&O. Hierbij omschrijft de WvA wat S&O is en sluit de Afbakeningsregeling S&O expliciet een aantal activiteiten uit.

¹ Kansrijk kennisbeleid, CPB document 124.

² Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 5.

³ Aanbiedingsbrief van de plannen van aanpak van de topteams, 17 juni 2011.

⁴ Reactie op Research en Development aftrek, CPB notitie 17 juni 2011.



3. Kosten of uitgaven

Kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht S&O, met uitzondering van loonkosten, kunnen kwalificeren voor de RDA. Kosten en uitgaven komen uitsluitend voor het RDA-bedrag in aanmerking indien de verplichtingen hiervoor na 1 januari 2012 zijn aangegaan. Hiervoor is gekozen om te voorkomen dat eventuele investeringsbeslissingen uit het verleden onbedoeld aanspraak maken op budget dat gericht is om investeringsbeslissingen in de toekomst te stimuleren.

3.1. direct toerekenbaar

Kosten of uitgaven komen voor een RDA-beschikking in aanmerking indien deze voortvloeien uit S&O op basis waarvan een S&O-verklaring is afgegeven. Voorwaarde daarbij is dat de kosten of uitgaven direct toerekenbaar zijn aan werk dat is gedaan door de belastingplichtige. Agentschap NL zal van geval tot geval beoordelen of aan het criterium van de directe toerekenbaarheid wordt voldaan. 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. Uitgangspunt hierbij is dat de kosten en uitgaven een duidelijk aanwijsbaar oorzakelijk verband moeten hebben met S&O.

Kosten moeten 'uitsluitend dienstbaar' zijn aan S&O. Om als uitgave te kwalificeren moet een nieuw vervaardigd bedrijfsmiddel 'dienstbaar' zijn aan S&O. Dit verschil wordt ingegeven door de aard van uitgaven en kosten. Kosten kunnen doorgaans heel specifiek aan S&O worden toegerekend terwijl dat voor een grote uitgave als het realiseren van een nieuw bedrijfspand doorgaans slechts gedeeltelijk het geval zal zijn. Het is niet de bedoeling dat deze investeringen in dat geval in het geheel niet voor de RDA in aanmerking zouden komen. Daarom is gekozen om voor uitgave het criterium 'dienstbaar' te hanteren. Indien een uitgave slechts ten dele direct toerekenbaar is aan door de belastingplichtige verricht S&O komt deze uitgave uitsluitend voor dat deel voor het RDA-bedrag in aanmerking.

3.2 Kosten

Niet alle kosten komen voor het RDA-bedrag in aanmerking. Het moet gaan om kosten die niet eerder in aanmerking zijn genomen voor een RDA-beschikking, uitsluitend dienstbaar zijn aan het uitvoeren van S&O en drukken op de belastingplichtige. Ook is het uiteraard niet de bedoeling dat een uitgave later ook als kostenpost wordt opgevoerd. Kosten moeten worden betaald voordat de mededeling over de werkelijk in aanmerking te nemen kosten, uitgaven en S&O-uren voor het kalenderjaar waarvoor deze kosten in aanmerking zijn genomen voor het RDA-bedrag moet zijn ingediend. Hiermee wordt verzekerd dat kosten die worden opgegeven voor een RDA-beschikking ook binnen een redelijke termijn na het afgeven van de RDA-beschikking worden betaald. Deze regeling zorgt er tevens voor dat het mogelijk is dat kosten die in oktober in enig kalenderjaar zijn opgenomen in een RDA-beschikking mogen worden betaald in februari van het jaar volgend op dat kalenderjaar. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan de ervaring dat het niet altijd mogelijk is om kosten op korte termijn te betalen. Dat zal natuurlijk vooral voorkomen voor kosten die worden opgevoerd in een RDA-beschikking aan het einde van een kalenderjaar. Als de RDA-beschikking is afgegeven aan een fiscale eenheid dan maakt het niet uit welke onderneming binnen deze fiscale eenheid de kosten betaald. Omdat uitgaven voor het RDA-bedrag in aanmerking komen ligt het voor de hand om afschrijvingen niet voor het RDA-bedrag in aanmerking te nemen, omdat dit de facto zou resulteren in een dubbeltelling. Ook financieringskosten komen niet voor het RDA-bedrag in aanmerking. Hiervoor is gekozen, omdat de regeling niet het gebruik van vreemd vermogen bij het doen van S&O wil bevoordelen boven de inzet van eigen vermogen. Voor financiering van R&D zijn daarnaast ook andere instrumenten zoals het Revolverend Innovatiefonds MKB+ beschikbaar.

Ook kosten van uitbesteed onderzoek komen niet in aanmerking voor het RDA-bedrag indien het gaat om werkzaamheden die voor de belastingplichtige als S&O kunnen worden aangemerkt en door deze belastingplichtige worden uitbesteed aan een derde. Met deze uitsluiting wordt voorkomen dat bedrijven werkzaamheden aan elkaar uitbesteden, enkel om zo voor hetzelfde S&O meerdere malen onder de RDA te brengen. Voor de huidige formulering is tevens gekozen, omdat bij de beoordeling of iets als uitbesteed onderzoek kwalificeert niet het oogmerk van een eventuele derde bepalend is, maar de positie van de belastingplichtige die wil dat dit onderzoek als kosten in aanmerking wordt genomen voor het RDA-bedrag. Hierdoor kan rekening worden gehouden met de bijzondere omstandigheden van de aanvrager en wordt tevens voorkomen dat gekeken moet worden naar eventuele derden die mogelijk niet in Nederland gevestigd zijn.

Loonkosten komen niet in aanmerking voor het RDA-bedrag. Dat geldt ook voor kosten als gevolg van de inhuur van arbeid. Dat is logisch, omdat loonkosten ook niet in aanmerking komen voor de RDA. Het zou ook niet consequent zijn om de inhuur van arbeid fiscaal gunstiger te maken dan de inzet van eigen werknemers. Deze uitzondering wordt echter uitdrukkelijk genoemd, omdat een belastingplichtige zelf geen loonbelasting of premie voor de volksverzekeringen afdraagt voor de inhuur van arbeid. Er bestaat daarmee een verschil met de loonkosten die worden gefaciliteerd via de WBSO. Om te



voorkomen dat onduidelijkheid bestaat is de inhuur van arbeid uitdrukkelijk uitgesloten. Kosten van grondverwerving of grondverbetering komen niet in aanmerking voor het RDA-bedrag. Kosten voor grondverwerving hangen in het algemeen te weinig direct samen met S&O en worden daarom categorisch uitgesloten. Grondverwerving of grondverbetering kan ook niet worden opgevoerd als uitgave omdat het hier niet gaat om nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen. Daarbij komt dat deze regeling vooral beoogt uitgaven te stimuleren in bedrijfsmiddelen die na betaling in waarde afnemen. Dat is bij grondverwerving of grondverbetering doorgaans niet aan de orde. Kosten voor bedrijfsmiddelen die door een met de aanvrager verbonden belastingplichtige ter beschikking zijn gesteld en waarvoor deze belastingplichtige eerder een RDA-beschikking heeft ontvangen worden ook uitgezonderd. Deze uitzondering is opgenomen om constructies tussen verbonden belastingplichtigen met als doel om voor hetzelfde bedrijfsmiddel tweemaal RDA te kunnen ontvangen te voorkomen.

In deze regeling is ervoor gekozen om een beperkt aantal categorieën kosten uit te sluiten. Hiervoor is gekozen om de regeling zo generiek mogelijk te houden en het op voorhand onmogelijk is om alle kosten die mogelijk met S&O samen kunnen hangen te benoemen. Kosten waar bij het opstellen van dit besluit rekening mee is gehouden en die afhankelijk van het S&O zouden kunnen kwalificeren zijn de:

- aanschaf van verbruiksgoederen, materialen en grondstoffen voor het doen van proeven of het maken van proefbatches;
- aanschaf van materialen en onderdelen voor het zelf vervaardigen van prototypes in het kader van een eigen ontwikkelingsproject;
- kosten voor het laten vervaardigen van prototypes door derden in het kader van een eigen ontwikkelingsproject;
- aanschaf van licenties voor specifieke softwarepakketten of ICT-tools die noodzakelijk zijn in het kader van een eigen S&O-project;
- kosten voor het doen van metingen aan of het testen van prototypes in het kader van een eigen S&O-project; en
- kosten van huur of lease van apparatuur van derden welke noodzakelijk zijn in het kader van een eigen S&O-project.

Kosten die niet in aanmerking komen voor RDA – omdat deze niet direct toerekenbaar zijn aan S&O activiteiten – zijn onder meer :

- Kosten van de lease-auto voor de R&D-directeur;
- Overheadkosten voor zover niet direct en uitsluitend dienstbaar aan R&D;
- Licenties voor softwarepakketten die voor algemeen bedrijfsgebruik zijn bedoeld;
- Abonnementen op kranten en tijdschriften; en
- Kosten voor opleidingen of kosten voor beurs- en congresbezoeken.

3.3 Uitgaven

Naast de kosten komen ook uitgaven voor het RDA-bedrag in aanmerking. Bij uitgaven gaat het om de verwerving van bedrijfsmiddelen. Een uitgave kan slechts eenmaal in één kalenderjaar in een RDA-beschikking worden opgenomen. Niet elke aanschaf van een bedrijfsmiddel classificeert als uitgave voor de RDA-beschikking. Het moet gaan om betaalde, nieuwe en niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen. Ook moet het zoals eerder beschreven gaan om bedrijfsmiddelen voorzover zij dienstbaar zijn aan eigen S&O. Door te eisen dat het gaat om nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen die niet eerder zijn gebruikt wordt voorkomen dat voor dezelfde bedrijfsmiddelen naar verloop van tijd meerdere malen RDA kan worden ontvangen. Van belang is uiteraard ook dat de belastingplichtige zelf de lasten van de uitgave draagt.

Investeringskosten die in aanmerking komen voor energie-investeringsaftrek (EIA) of milieu-investeringsaftrek (MIA) worden ook niet in aanmerking genomen voor het RDA-bedrag. Hoewel niet wordt aangenomen dat het frequent zal voorkomen dat investeringen die in aanmerking komen voor de EIA of MIA ook in aanmerking komen voor een RDA-beschikking wordt stapeling van investeringssubsidies onwenselijk geacht.

In afwijking van de hoofdregel kunnen uitgaven boven € 1.000.000,- in meerdere kalenderjaren in een RDA-beschikking worden opgenomen. Voor uitgaven hoger dan € 1.000.000 geldt dat deze per jaar voor een vijfde deel in aanmerking worden genomen voor het RDA-bedrag. Hiervoor is gekozen om te voorkomen dat (grote) investeringen slechts zeer tijdelijk worden ingezet voor S&O enkel om de RDA te incasseren. Deze regeling zorgt dat uitgaven van boven de € 1.000.000 voor ten minste 5 jaar moeten zijn te relateren aan S&O om voor de volledige aftrek in aanmerking te komen.

Omdat uitgaven van boven de € 1.000.000 5 jaar moeten zijn te relateren aan S&O zijn deze uitgaven ongunstiger vanuit het perspectief van de belastingplichtige die een RDA-beschikking aanvraagt. De verleiding kan bestaan om uitgaven op te splitsen om zodoende het bedrag van € 1.000.000 te omzeilen. Uitgaven laten zich echter niet gemakkelijk splitsen, omdat het moet gaan om bedrijfsmiddelen die zelfstandig moeten zijn te relateren aan S&O. Agentschap NL beoordeelt of een uitgave al



dan niet terecht door de aanvrager is aangemerkt als bedrijfsmiddel dat als zelfstandige uitgave kwalificeert.

Evenals voor de kosten is er ook voor de uitgaven voor gekozen om een beperkt aantal categorieën uitgaven uit te sluiten. Uitgaven waar bij het opstellen van dit besluit rekening mee is gehouden en die afhankelijk van het S&O kunnen kwalificeren zijn:

- (delen van) gebouwen direct en uitsluitend dienstbaar aan S&O-werkzaamheden;
- Apparatuur of instrumenten specifiek bedoeld voor speur- en ontwikkelingswerk;
- Apparatuur of instrumenten specifiek bedoeld voor het kunnen vervaardigen van modellen, proefbatches of prototypes zonder productieve/commerciële eindbestemming; en
- ICT-middelen specifiek bedoeld voor speur- en ontwikkelingswerk.

Uitgaven die niet kwalificeren zijn onder meer:

- Investerings die voortvloeien uit de uitkomsten van een technisch onderzoeksproject;
- Investerings in apparatuur of instrumenten die door derden (al dan niet binnen een S&O-project) zijn ontwikkeld en die als bedrijfsmiddel in plaats van R&D-middel worden ingezet;
- Investerings in apparatuur, instrumenten of faciliteiten ten behoeve van door derden te verrichten speur- en ontwikkelingswerk;
- Investerings in meer algemeen inzetbare ICT-middelen;

3.4 Overig

Het is mogelijk dat aan een belastingplichtige een RDA-beschikking wordt afgegeven waar meerdere S&O-projecten in worden onderkend. Indien in een RDA-beschikking meer dan één project wordt vermeld kan de belastingplichtige binnen die projecten schuiven met de gerealiseerde kosten en uitgaven. Van belang is vooral het moment van de correctie-RDA-beschikking die na afloop van het kalenderjaar door Agentschap NL wordt afgegeven als reactie op een verplichte mededeling van belastingplichtigen aan wie in dat kalenderjaar een RDA-beschikking is afgegeven. In deze mededeling wordt door de belastingplichtige aangegeven hoeveel kosten, uitgaven en S&O-uren het in het voorgaande kalenderjaar werkelijk in aanmerking komen voor het RDA.

4. Berekenen RDA-bedrag

Bij het bepalen van de winst komt het RDA-bedrag in aftrek dat is opgenomen in de RDA-beschikking. Dit RDA-bedrag is een percentage van de kosten en uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan S&O dat is erkend in een S&O-verklaring. Het percentage wordt in een ministeriële regeling bepaald. Dit percentage zal gezien het vierde lid van artikel 3.52a van de wet altijd met ingang van 1 januari worden bepaald. Vanaf 1 januari 2012 zal een percentage van 40% gaan gelden.

De hoofdregel bij het bepalen van de RDA zijn de werkelijke kosten en uitgaven. Voor kleinere aanvragen kan het vereisen van inzicht in de kosten en uitgaven echter leiden tot relatief hoge administratieve lasten. Voor aanvragers die per maand minder dan 150 S&O-uren realiseren geldt daarom een forfait. Het forfaitaire tarief belooft € 15 per S&O-uur. Het forfait geldt per RDA-aanvraag en het daarop betrekking hebbende tijdvak. Het forfait is dan ook gekoppeld aan het aantal toegekende S&O-uren in de S&O-verklaring. De schatting is dat door het gekozen forfait jaarlijks tussen de 55 en 60 procent van de aanvragers onder het forfait zal komen te vallen.

De ondernemer levert in eerste instantie een schatting aan voor het door hem te realiseren S&O-uren. Het is dus mogelijk dat het aantal gerealiseerde uren afwijkt van het aantal uren dat vooraf is opgegeven. Indien de ondernemer minder S&O-uren schat dan die hij uiteindelijk realiseert dan is dat, in lijn met de WBSO, voor risico van de ondernemer. Indien hij minder uren realiseert dan zal dat door middel van een correctie-S&O-verklaring worden gecorrigeerd. Hierbij zijn twee type correcties denkbaar. Het is mogelijk dat een ondernemer inschatte dat hij onder het forfait zou vallen en dat hij vervolgens alsnog minder uren realiseerde dan hij had voorzien. In dit geval zal de correctie-RDA-beschikking het bedrag belopen van het product van het aantal niet gerealiseerde uren en het tarief. Het alternatief is dat een ondernemer schatte dat hij meer S&O-uren realiseerde dan het forfait, maar uiteindelijk op basis van het aantal gerealiseerde uren toch onder het forfait komt te vallen. Deze situatie resulteert in een correctie op basis van het forfait waar dus de werkelijk gemaakte kosten en uitgaven buiten beschouwing blijven.

Het is mogelijk dat een onderneming in enig kalenderjaar relatief weinig S&O-uren realiseert, maar toch (incidenteel) hoge kosten en uitgaven voor S&O heeft. In deze situatie kan de toepassing van een forfait erg nadelig zijn. Voor die gevallen geldt een uitzondering. Indien een onderneming meer dan € 50.000,- aan kosten en uitgaven realiseert dan kan deze onderneming, ongeacht het aantal in een tijdvak gerealiseerde S&O-uren, op verzoek aanspraak maken op RDA gebaseerd op kosten en uitgaven. Indien na afloop van het kalenderjaar blijkt dat de onderneming minder dan € 50.000,- aan werkelijke kosten en uitgaven heeft gemaakt dan wordt het RDA-bedrag alsnog vastgesteld op basis van de forfaitaire berekening en blijven de werkelijk gemaakte kosten en uitgaven buiten beschouwing.



5. Aanvraag

De aanvraag voor een RDA-beschikking wordt door de aanvrager tegelijk ingediend met de aanvraag voor een S&O-verklaring. De aanvraag zal moeten worden gedaan bij Agentschap NL. Agentschap NL zal bij de beoordeling van de aanvragen allereerst oordelen 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. Wanneer de S&O-verklaring vaststaat wordt door Agentschap NL beoordeeld welke kosten of uitgaven direct toerekenbaar zijn aan de projecten die in het kader van de S&O-verklaring zijn erkend. Deze kosten of uitgaven worden geschat voor de periode waarop de S&O-verklaring betrekking heeft. Tegen zowel de S&O-verklaring als de RDA-beschikking staat bezwaar en beroep open.

De RDA-beschikking is gekoppeld aan de S&O-verklaring. Dit betekent in de eerste plaats dat kosten of uitgaven enkel voor een RDA-beschikking in aanmerking komen indien deze worden gemaakt voor projecten die als S&O zijn herkend. Daarnaast is ook de aanvraagperiode van de RDA-beschikking gekoppeld aan de S&O-verklaring. In het kader van de WBSO is het mogelijk op verschillende momenten een aanvraag in te dienen en zelf de aanvraagperiode te kiezen. Deze vrijheid heeft ook gevolgen voor de RDA-beschikking, omdat die de termijnen van de S&O-verklaring volgt.

Het komt voor dat binnen een fiscale eenheid de werknemers niet in dezelfde rechtspersoon zijn ondergebracht als waar de kosten en uitgaven voor S&O worden gemaakt. Om ervoor te zorgen dat kosten en uitgaven van speur- en ontwikkelingswerk effectief in aanmerking kunnen komen voor het RDA-bedrag is het nodig dat het niet uitmaakt waar die binnen een fiscale eenheid worden gemaakt. Daarom is er voor gekozen dat een RDA-beschikking kan worden aangevraagd door een belastingplichtige (lees ook: fiscale eenheid). De kosten en uitgaven die door de belastingplichtige worden gemaakt moeten natuurlijk wel gerelateerd zijn aan S&O. In de praktijk betekent dit echter dan ook dat een aanvraag voor een RDA-beschikking altijd tegelijk moet worden ingediend door de onderneming die de S&O-verklaring aanvraagt. Dat kan in het geval van een fiscale eenheid dus ook een dochteronderneming zijn, wanneer deze dochter ook een S&O-verklaring aanvraagt. Deze dochter dient de aanvraag voor een RDA-beschikking echter wel in namens de fiscale eenheid.

Indien twee ondernemingen deel uitmaken van een fiscale eenheid waarvan één van deze ondernemingen over de S&O-verklaring beschikt terwijl de kosten en uitgaven in het kader van S&O overwegend in een andere onderneming worden gemaakt dan kan deze andere onderneming niet zelfstandig een RDA-beschikking aanvragen. De kosten en uitgaven van deze andere onderneming kunnen voor de RDA-beschikking in aanmerking komen wanneer de aanvraag wordt gedaan door een S&O-inhoudsplichtige of door de belastingplichtige.

De RDA-beschikking is in het eerste half jaar na de inwerkingtreding van dit besluit voor wat betreft de indieningstermijn nog niet gekoppeld aan de S&O-verklaring. Indien de aanvrager een S&O-verklaring wenst vanaf 1 januari 2012 zou hij voor 30 november 2011 een aanvraag moeten hebben ingediend. Een ondernemer kan echter voor 30 november 2011 nog geen aanvraag indienen voor een RDA-beschikking, omdat de regelgeving dan nog niet in werking is getreden. Omdat het wenselijk is ondernemers in de gelegenheid te stellen om vanaf 1 januari 2012 aanspraak te kunnen laten maken op een RDA-beschikking voor kosten en uitgaven die vanaf 1 januari 2012 worden gemaakt wordt gedurende een opstartperiode in overgangsrecht voorzien.

Kosten en uitgaven die worden gemaakt en die samenhangen met S&O-projecten en waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven waarvan de periode aanvangt voor 1 juli 2011 dan komen deze uitgaven op aanvraag in aanmerking voor een RDA-beschikking. Voor een aanvraag waarbij kosten en uitgaven als bedoeld in de vorige zin in aanmerking worden genomen voor RDA wordt een formulier vastgesteld. S&O-belastingplichtigen en S&O-inhoudingsplichtigen die baat kunnen hebben bij de overgangsregeling wordt het formulier toegezonden. Vanaf 1 juli 2012 loopt de aanvraagprocedure synchroon met de aanvraag voor een S&O-verklaring.

6. Administratie

De belastingplichtige die beschikt over een RDA-beschikking moet indien hij aanspraak maakt op RDA op basis van kosten en uitgaven (dus niet het forfait) een administratie bijhouden. Hij moet deze administratie ook gedurende vijf jaar bewaren opdat deze zo nodig door Agentschap NL kan worden gecontroleerd. De administratie moet ook binnen twee maanden na afloop van het kalenderjaar waarop de RDA-beschikking betrekking heeft beschikbaar zijn voor controle. Dat is geen onredelijke eis en is bovendien noodzakelijk, omdat de belastingplichtige die beschikt over een RDA-beschikking anders ook niet in staat zal zijn om tijdig de verplichte mededeling over de werkelijk in aanmerking komende kosten en uitgaven te doen.

In de meeste gevallen worden verschillende projecten (werken) onderkend in de S&O-verklaring. In deze gevallen is het nuttig en noodzakelijk (ook voor de controle) dat de administratie ook is ingericht op deze projecten. Indien de RDA-beschikking betrekking heeft op meerdere projecten dan moet de administratie dan ook per project worden bijgehouden.



7. Verplichte mededeling

Belastingplichtigen die een RDA-beschikking hebben ontvangen moeten na afloop van het kalenderjaar een verplichte mededeling doen over de werkelijk in aanmerking te nemen kosten, uitgaven en S&O-uren in de periode waarop de RDA-beschikking betrekking heeft. Hiervoor is gekozen, omdat kosten en uitgaven moeilijk vooraf zijn in te schatten. Daarbij moet ook worden voorkomen dat bedrijven misbruik kunnen maken van deze regeling. Door een mededeling te eisen zijn ondernemingen die bewust ruime schattingen aanleveren en daarna een onjuiste mededeling doen te vervolgen voor fraude.

Een aantal ondernemingen zullen in een jaar meer dan één RDA-beschikking ontvangen. Deze ondernemingen kunnen de mededeling in één keer voor alle ontvangen RDA-beschikkingen in een kalenderjaar doen. De belastingplichtige (lees ook: fiscale eenheid) zal de mededeling moeten doen voor eventueel aanwezige dochters die namens deze belastingplichtige een RDA-beschikking hebben aangevraagd. Dit is logisch, omdat deze belastingplichtige de RDA-beschikkingen ook kan verzilveren en op deze manier ook verantwoordelijk wordt voor de inhoud van de mededeling.

Ook ondernemingen die RDA ontvangen op basis van het forfait dienen het werkelijk gerealiseerde aantal S&O-uren te melden. Deze mededeling zal overigens nooit kunnen leiden tot een bovenwaartse bijstelling van het RDA-bedrag.

Ten behoeve van de mededeling zal een voorziening worden getroffen waardoor ondernemers eenvoudig de gewenste gegevens (werkelijke kosten, uitgaven en S&O-uren) kunnen aanleveren. Dit zal daarom niet in veel extra administratieve lasten resulteren.

8. Correctie-RDA-beschikking

De correctie-RDA-beschikking is het sluitstuk van de RDA. De correctie-RDA-beschikking zorgt ervoor dat een belastingplichtige krijgt wat hij in een jaar werkelijk aan kosten en uitgaven heeft gerealiseerd. Indien gebruik wordt gemaakt van een forfait dan sluit de correctie-RDA-beschikking aan bij de werkelijk gerealiseerde S&O-uren.

De correctie-RDA-beschikking kan ook worden gebruikt om misbruik te voorkomen. Zo kan Onze Minister een correctie-RDA-beschikking afgeven indien aannemelijk is dat ter verkrijging van de RDA-beschikking gegevens of bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest. Ook kan een correctie-RDA-beschikking volgen indien aannemelijk is geworden dat de belastingplichtige zijn administratie niet heeft bijgehouden. Voorts is het mogelijk dat een correctie-RDA-beschikking wordt opgelegd indien de belastingplichtige een RDA-beschikking heeft ontvangen, maar geen mededeling over de werkelijk in aanmerking te nemen S&O-uren, kosten en uitgaven heeft gedaan. Hij krijgt deze correctie-RDA-beschikking in dat geval echter pas nadat hij hiervoor eerder een boete heeft ontvangen. Hiermee wordt voorkomen dat een belastingplichtige te snel aanspraak op RDA verliest.

9. Uitvoering, toezicht en handhaving

De uitvoering, het toezicht en de handhaving zal door Agentschap NL worden gedaan. Hierover worden momenteel afspraken gemaakt. Op basis van het wetsvoorstel zal Agentschap NL over voldoende bevoegdheden beschikken om de taken naar behoren uit te voeren.

10. Gevolgen voor bedrijfsleven

Bij de vormgeving van de RDA is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de vormgeving van de WBSO om zo dubbele gegevensaanlevering en administratieverplichtingen te vermijden. Dit geldt ook met betrekking tot controles door Agentschap NL, die gecombineerd plaats kunnen vinden. Dit zorgt ervoor dat de administratieve lasten per RDA-traject lager zullen zijn dan bij een aanvraag voor een S&O-verklaring. Een gemiddeld WBSO-traject kent voor een onderneming ongeveer € 1750 aan administratieve lasten. Een eerste inschatting voor de additionele administratieve lasten van een RDA-traject bedraagt tussen de € 250 en € 500. Op basis van het geschatte aantal RDA aanvragen van 18.000 worden de administratieve lasten in de structurele situatie ingeschat op een bedrag tussen de € 4,5 mln. en € 9 mln. De administratieve lasten worden uiteindelijk geraamd tussen de 0,9% en 1,8%.

11. Overleg en advisering

Bij het opstellen van dit besluit is overleg gevoerd met diverse bedrijven en VNO-NCW en MKB-Nederland. Voorts is rekenschap gehouden met de commentaren van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.



12. Evaluatie

Dit besluit zal gedurende de eerste vijf jaar doorlopend worden gemonitord. Daarnaast zal de RDA binnen vijf jaar uiterlijk voor het einde van 2016 worden geëvalueerd. Hier zal een nulmeting aan voorafgaan. In deze nulmeting worden doelstellingen opgenomen en indicatoren geformuleerd voor het meten van de effectiviteit. In de Nota van Wijziging is al aangegeven dat in de evaluatie bezien zal worden in welke mate de RDA een doeltreffende en doelmatige bijdrage levert aan een toename van de private uitgaven aan S&O. Tevens zullen bij de evaluatie ook andere relevante aspecten, zoals de uitvoeringspraktijk, worden bezien.

II. Artikelen

Artikel 1

Dit besluit wordt uitgevoerd door Agentschap NL. De interpretatie van begrippen in dit besluit mogen de interpretatie van soortgelijke begrippen in de belastingwetgeving niet beïnvloeden. In de Nota van Wijziging die de aanleiding vormt voor dit besluit is hierover al opgemerkt dat: 'Wanneer Agentschap NL een beschikking afgeeft op basis van een bepaalde omvang door het agentschap vastgestelde S&O-kosten, zegt die beschikking derhalve niets over de regulier fiscaal aftrekbare kosten'. De begrippen in dit artikel houden dan ook enkel verband met specifieke bepalingen in de belastingwetgeving indien dat expliciet is aangegeven.

Artikel 2

Dit artikel regelt de aanvraag van een RDA-beschikking en is nader toegelicht onder 5. Van belang is om te benadrukken dat een aanvraag voor een RDA-beschikking tegelijk moet worden ingediend met de aanvraag van een S&O-verklaring. Dit geldt dus ook voor de termijnen die zijn opgenomen in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (artikelen 21 en 22). Het aanvraagformulier zal begin 2012 worden gepubliceerd, zodat aanvragen vanaf 1 mei 2012 in behandeling kunnen worden genomen (zie ook artikel 13).

Artikel 3

Dit artikel verzekert dat de belangrijkste informatie in de RDA-beschikking wordt opgenomen.

Artikelen 4 en 5

Deze artikelen zijn toegelicht onder 3.

Artikel 6

Het is niet de bedoeling dat verbonden belastingplichtigen doelbewust prijsafspraken maken om de kosten en uitgaven ten behoeve van een RDA-beschikking kunstmatig op te drijven. Om deze reden is dit artikel geïntroduceerd dat is geïnspireerd door artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Agentschap NL heeft dan ook de bevoegdheid om zo nodig kosten en uitgaven te corrigeren indien zij van mening is dat door de aanvrager voorwaarden zijn gehanteerd die in het economische verkeer niet door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen.

Artikel 7

Dit artikel is toegelicht onder 4.

Artikel 8

Het is niet de bedoeling RDA te verstekken voor kosten die uiteindelijk niet worden betaald. Kosten moeten betaald zijn voordat de mededeling ten behoeve van de correctie-RDA-verklaring wordt gedaan. Dit zorgt ervoor dat de belastingplichtige snel wordt gecorrigeerd indien de betaalde kosten lager blijken te zijn dan oorspronkelijk is voorzien.

Artikel 9

Dit artikel is toegelicht onder 6.



Artikel 10

Dit artikel is toegelicht onder 7.

Artikel 11

Dit artikel is toegelicht onder 8.

Artikel 12

De boete wordt opgelegd op basis van artikel 3.52a, elfde lid, van de wet. De boete kan ten hoogste € 100.000 bedragen of, indien dit meer is, tweemaal het bedrag dat voor de desbetreffende periode in de RDA-beschikking is opgenomen. Het kan hierbij dan ook om forse boetes gaan. Dat is ook wenselijk. De RDA-beschikking gaat in eerste instantie uit van schattingen waarbij vertrouwen wordt geschonken aan belastingplichtigen die RDA willen ontvangen. Een afschrikwekkende boete moet ervoor zorgdragen dat dit vertrouwen niet wordt misbruikt.

Artikel 13

Dit artikel is toegelicht onder 5.

Artikel 14

Om te voorkomen dat kosten en uitgaven die zijn gemaakt voordat dit besluit in werking treedt in aanmerking moeten worden genomen voor het RDA-bedrag zijn deze kosten en uitgaven uitgesloten. Het is van belang dat de RDA een bijdrage levert aan het stimuleren van extra uitgaven aan S&O. Dat is niet het geval voor die kosten en uitgaven die al zijn gemaakt voordat dit besluit van kracht was.

De Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie,



Advies Raad van State

No. W15.11.0507/IV
's-Gravenhage, 14 december 2011

Aan de Koningin

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 rapport¹ betreffende de eerste nota van wijziging op het Belastingplan 2012² 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.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.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 merken⁵, zodat het opleggen van een bestuurlijke boete mogelijk is indien een dergelijke overtreding plaatsvindt.⁶ Het betreft een drietal situaties, namelijk (a) het niet naleven van de eisen die worden gesteld aan de administratie⁷, (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 genomen⁸ 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.⁹

De Afdeling merkt op dat in het ontwerpbesluit een verplichting wordt geïntroduceerd om na afloop

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.



van het kalenderjaar mededeling te doen van de werkelijke kosten, uitgaven en S&O¹⁰-uren.¹¹ Aldus kunnen de geschatte gegevens worden vergeleken met de definitieve gegevens en kan een 'correctie-RDA-beschikking'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.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 ontwikkelingswerk 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.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.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 speur- 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

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.



aan projecten worden toegerekend, aldus de nota van toelichting.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.¹⁷ Bij uitgaven echter is voldoende dat zij 'dienstbaar' zijn aan S&O.¹⁸ Ook hier¹⁹ 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.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 verbouwkosten voor een bestaand pand, deels een S&O-laboratorium deels niet-S&O onderdelen van het pand betreffend. Deze verbouwkosten kwalificeren in het ontwerpbesluit niet als uitgaven (omdat het een bestaand pand betreft²¹), 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 uitdrukking in de nota van toelichting²² 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.²³ Daartoe worden 'uitgaven' van € 1 mln of meer slechts voor een vijfde deel per jaar (gedurende vijf jaren) in aanmerking genomen.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.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-verklaring²⁶) omdat bij kleinere aanvragen het eisen van inzicht in de kosten en uitgaven tot relatief hoge administratieve lasten kan leiden, geldt die verplichting niet.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

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.



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-afrekpercentages 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-afrekpercentage 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 uitsluitel 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,
H.D. Tjeenk Willink.*



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

's-Gravenhage, 16 december 2011
Nr. WJZ / 11178390

Aan de Koningin

Nader rapport inzake het ontwerp van een algemene maatregel van bestuur, houdende regels voor de aanvullende aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (Besluit RDA)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 29 november 2011, nr. 11.002857, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde ontwerp van een algemene maatregel van bestuur rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 14 december 2011, nr. W15.11.0507/IV, bied ik U hierbij aan.

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 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 verbouwingkosten. Vooral nog 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) beslaat. Dit is tevens in paragraaf 5 van de nota van toelichting verduidelijkt.

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,
M.J.M. Verhagen.*