

Fiscaal instrumentalisme & Innovatiebeleid

Een onderzoek naar het succes van het
Nederlandse fiscale innovatieregime



Naam:	D.M. Hoogwegt
Studentnummer:	349341
Begeleider:	Dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk
Datum:	Rotterdam, 1 september 2015

Voorwoord

Voor u ligt het sluitstuk van mijn studententijd. Erop terugkijkend is het schrijven van de masterscriptie me alleszins meegevallen en heeft het me meer plezier gebracht dan ik bij de start had durven vermoeden. Maar voordat ik met ingang van 2016 full-time aan de slag ga, sla ik eerst nog even de Nederlandse herfst over voor mijn reis door Midden-Amerika!

Er is geen directe persoonlijke link die mijn interesse voor dit onderwerp kan verklaren. Ik ben niet betrokken bij (innoverende) ondernemingen en ik verkeer (gelukkig) niet in de veronderstelling dat ik morgen bij politici en beleidsmakers aan tafel zit om mijn visie te geven op het Nederlandse fiscale (innovatie)beleid. Waarom dan toch dit onderwerp? Voornamelijk omdat het een smeltkroes van verschillende disciplines betreft. Niet alleen fiscaliteit, maar ook politieke belangen, beleidsmatige afwegingen en economische beginselen typeren het innovatiedebat. De theoretische invalshoek van het 'fiscaal instrumentalisme' voegt daar zelfs filosofische karaktertrekken aan toe. Deze multidisciplinaire inborst heeft mij de kans geboden een genuanceerd oordeel te vormen over de werkwijze van de wetgever: van begin tot eind! Fiscaal economen en –juristen moeten zich realiseren dat de fiscaliteit lang niet altijd leidend is.

Een discipline die daarin niet mag ontbreken is de (leer)psychologie. Mijn interesse voor die tak van sport heb ik te danken aan mijn ouders, die beide, weliswaar in verschillende setting, dagelijks met dit vakgebied bezig zijn. Zij, en in het bijzonder ook mijn zus Madelein, hebben mij enorm geholpen een weg te vinden in deze (voor mij onbekende) wetenschap. Mijn broers, Bas en Wouter, hebben een evenzo belangrijke (zij het geen inhoudelijke) bijdrage geleverd: de masterscriptie blijft 'slechts' een middel om af te studeren, dus moest er op zijn tijd ook een borrel gedronken worden! Ik bedank jullie voor de relativerende werking van jullie humor. In dat rijtje horen zeker ook mijn huisgenoten van CasaWdW thuis. Ter onderbreking van het schrijven daalden we zo nu en dan de trap af om een belangrijke (financiële) bijdrage te leveren aan de Rotterdamse horeca.

Tot slot wil ik mijn scriptiebegeleider Yvonne bedanken. Zeg maar eens op een aardige manier tegen een student die in juli al over zijn woordenlimiet heen zit, dat er flink geschraapt moet worden. Je kritiek was altijd opbouwend, met als ultieme doel de student naar een hoger niveau te tillen. Je prettige en informele werkwijze, en extra inspanningen in de eindfase hebben zeker bijgedragen aan dit mooie eindresultaat.

Deze scriptie is afgesloten op 1 september 2015.

“The piecemeal engineer knows, like Socrates, how little he knows. He knows that we can learn only from our mistakes. Accordingly, he will make his way, step by step, carefully comparing the results expected with the results achieved, and always on the look-out for the unavoidable unwanted consequences of any reform; and he will avoid undertaking reforms of a complexity and scope which make it impossible for him to disentangle cause and effects, and to know what he is really doing.”

- Karl Popper in *The Poverty of Historicism* (ontleend aan K. van Aeken, Naar een evolutionair instrumentalisme)

Inhoudsopgave

1.	Inleiding.....	6
1.1.	Aanleiding.....	6
1.2.	Probleemstelling en toetsingskader	9
1.4.	Opbouw	10
1.5.	Afbakening	11
2.	Instrumentalisering van het belastingrecht.....	12
2.1.	Inleiding.....	12
2.2.	Functies van belastingheffing	12
2.2.1.	Budgettaire functie	12
2.2.2.	Instrumentele functie	13
2.2.3.	Steunfunctie	15
2.3.	Instrumentalisme en belastingheffing.....	15
2.3.1.	Inleiding.....	15
2.3.2.	Het begrip ‘Instrumentalisme’	16
2.3.3.	Ontwikkeling van het instrumentalisme	19
2.3.4.	Voor- en nadelen van instrumentalistische belastingwetgeving	23
2.4.	Fiscaal instrumentalisme: zegen of vloek?	29
2.5.	Conclusie/samenvatting	31
3.	Totstandkoming van de innovatiefaciliteiten (Fase 1).....	34
3.1.	Inleiding.....	34
3.2.	Beknopte omschrijving van het Nederlandse fiscale innovatieregime	34
3.2.1.	WBSO.....	34
3.2.2.	RDA.....	35
3.3.	Onderbouwing van het Nederlandse fiscale innovatieregime	36
3.3.1.	WBSO.....	36
3.3.2.	RDA.....	44
3.4.	Conclusie/samenvatting	53
4.	Vormgeving van de innovatiefaciliteiten (Fase 2).....	55
4.1.	Inleiding.....	55
4.2.	Vormgeving van het Nederlandse fiscale innovatieregime	55
4.2.1.	WBSO.....	55
4.2.2.	RDA.....	75

4.3.	Conclusie/samenvatting	88
5.	Evaluatie van & aanbevelingen voor de innovatiefaciliteiten (Fase 3)	90
5.1.	Inleiding	90
5.2.	Doeltreffendheid van het Nederlandse fiscale innovatieregime	90
5.2.1.	WBSO.....	90
5.2.2.	RDA.....	99
5.3.	Doelmatigheid van het Nederlandse fiscale innovatieregime	101
5.3.1.	Inleiding.....	101
5.3.2.	WBSO.....	102
5.3.3.	RDA.....	106
5.4.	Aanbevelingen.....	106
5.5.	Conclusie/samenvatting	110
6.	Samenvatting & conclusie	113
6.1.	Probleemstelling en toetsingskader	113
6.2.	Instrumentalisering van het belastingrecht	114
6.3.	Totstandkoming van de innovatiefaciliteiten (Fase 1)	115
6.4.	Vormgeving van de innovatiefaciliteiten (Fase 2)	116
6.5.	Evaluatie van & aanbevelingen voor de innovatiefaciliteiten (Fase 3)	117
	Literatuurlijst.....	120

Lijst met afkortingen

BBP:	Bruto Binnenlands Product
EBIT:	Earnings Before Interest and Taxes (in Nederlands fiscale terminologie: winst vóór belasting)
MvT:	Memorie van Toelichting
NOB:	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
NvW:	Nota van Wijziging
OESO:	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OSA:	Organisatie voor Strategisch Arbeidsmarktonderzoek
PBTS:	Programmatistische Bedrijfsgerichte Technologiestimulering
RDA:	Research & Development Aftrek
RVO:	Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
RvS:	Raad van State
S&O:	Speur- en Ontwikkelingswerk
S&O-belastingplichtige:	Belastingplichtige die opteert voor de S&O-aftrek o.g.v. art. 3.77 Wet Inkomstenbelasting 2001.
SER:	Sociaal Economische Raad
SKM:	Standaardkostenmodel
TOK-regeling:	Regeling voor Technische Ontwikkelingskredieten
VS:	Verenigde Staten
WBSO:	Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk
Wet IB 1964:	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001:	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964:	Wet op de loonbelasting 1964
Wet Vpb 1969:	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WVA:	Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

In zijn brief van 16 september 2014 liet de heer Wiebes, staatssecretaris van Financiën, het volgende noteren: “De discussie over een nieuwe hervorming van het belastingstelsel speelt alweer een paar jaar. Twee Nederlandse studiecmissies hebben hervormingsvoorstellen neergelegd, maar ook internationale rapporten wijzen op de winst die te halen valt met een hervorming van het belastingstelsel. Het draagvlak voor een aanpak van het stelsel lijkt inmiddels aanzienlijk.”¹

Bovenstaand citaat kan als een duidelijk signaal worden gezien dat de behoefte aan een belastingherziening onderstreept. Hoewel de (politieke) inspanningen van de afgelopen maanden vooralsnog relatief weinig concreets hebben opgeleverd, lijkt de intentie om gehoor te geven aan de groeiende onvrede over het ingewikkelde belastingstelsel wel degelijk aanwezig. Niet alleen burgers begrijpen het niet meer. Ook experts blijken niet meer in staat het aan hen uit te leggen.

Mijn hoop is dat zo’n (toekomstige) herziening wordt aangegrepen om het *gehele* belastingstelsel kritisch onder de loep te nemen en zoveel mogelijk overbodige bepalingen te schrappen. Sinds de belastingherziening van 2001 is een dergelijke operatie niet meer uitgevoerd, en zijn we, gerekend vanaf Balkenende I, bezig met het zesde kabinet in amper 15 jaar. In deze scriptie zal naar voren komen dat dergelijke ontwikkelingen de bestendigheid van het belastingstelsel in gevaar kunnen brengen. Het komt mij voor dat bij elke kabinetsformatie nieuwe politieke paradepaardjes hun weg vinden naar de fiscale wetgeving, om aldaar meer verwarring te zaaien dan een bijdrage te leveren aan het realiseren van beleidsdoeleinden.²

Het is mijn overtuiging dat de zojuist beschreven ontwikkelingen hebben bijgedragen aan het ingewikkelde fiscale stelsel waar belastingplichtigen heden ten dage mee geconfronteerd worden. Naar mijn idee wordt dit mede veroorzaakt door een meer fundamenteel mechanisme: het instrumentalisme. Dit mechanisme behelst het gebruik van het fiscale stelsel voor het verwezenlijken van beleidsdoeleinden welke door de wetgever worden geformuleerd. Het fiscale stelsel wordt daarbij als instrument gebruikt om gedragingen of beslissingen van burgers en bedrijven te beïnvloeden.

De zojuist aangestipte problematiek tezamen met de (toekomstige) belastingherziening, heeft mij doen besluiten het gebruik van instrumentalisme in het Nederlandse fiscale stelsel te onderzoeken.

¹ Brief van staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, Keuzes voor een beter belastingstelsel, 16 september 2014, AFP/2014/780, p.1.

² Frissen spreekt treffend over “maakbaarheidsambities” die via het belastingstelsel gerealiseerd moeten worden. Zie: P. Frissen, Rechtvaardige diefstal, Het Financieel Dagblad, 1 juli 2015, p.9.

Daarbij acht ik het van belang om deze herziening aan te grijpen om een stap terug te doen, en de (meer fundamentele) vraag te stellen waartoe belastingheffing in het leven is geroepen: om inkomsten voor de overheid te genereren, om niet-fiscale beleidsdoeleinden na te streven, of een combinatie van beiden?

Exemplarisch voor de twee uiterste standpunten in dit spectrum is een praktijkvoorbeeld uit de VS. De overheid wilde een boete opleggen aan personen die weigerden zichzelf te verzekeren. Het Amerikaanse congres betitelde dit als een 'belasting', hetgeen in de juridische procedure de rechter aanleiding gaf in te gaan op de invulling van dit begrip. De partij die betiteling als 'belasting' afwees stelde daarover het volgende: "The clear purpose of the assessment is to regulate conduct, not generate revenue for the government."³ Verweerder stelde daar het volgende tegenover: "It is beyond serious question that a tax does not cease to be valid merely because it regulates, discourages, or even definitely deters the activities taxed."⁴ Welke partij heeft gelijk? Of ligt de waarheid in het midden? Het is in deze tijd een belangrijke vraag die een fiscaal econoom zichzelf kan stellen.

Die thematiek speelt ook ten aanzien van stimulering van innovatie, iets dat reeds geruime tijd hoog op de politieke agenda staat. In een brief van de minister van Economische zaken, landbouw en innovatie en de staatssecretarissen van Financiën en van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap aan de Tweede Kamer⁵ zijn, in het kader van een nieuw bedrijfsleven beleid, op 13 september 2011 de volgende drie doelstellingen geformuleerd:

- Nederland in de top 5 van kenniseconomieën in de wereld (in 2020);
- Stijging van de Nederlandse R&D-inspanningen naar 2,5% van het BBP (in 2020); en
- Topconsortia voor Kennis en Innovatie waarin publieke en private partijen participeren voor meer dan € 500 mln waarvan tenminste 40% gefinancierd door het bedrijfsleven (in 2020).

Teneinde dit te realiseren heeft de wetgever besloten ook het fiscale stelsel als instrument te gebruiken, hetgeen is vormgegeven met de innovatiebox (Art. 12b Wet Vpb 1969), de RDA (Art. 3.52a Wet IB 2001) en de WBSO-regeling. Zij vormen aldus het fiscale *middel* van de wetgever om de gewenste gedragsverandering (lees: een toename van innovatieve activiteiten) te realiseren, en zijn aldus typische voorbeelden van fiscaal instrumentalisme. Daar de WBSO-regeling en RDA beide

³ Virginia vs. Sebelius, Memorandum opinion, Eastern district, Civil Action No. 3: 10CV188-HEH, august 2, 2010, p.27. (Ontleend aan: R.S. Avi-Yonah, Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes, Accounting, Economics and Law, vol. 1, issue 1, article 6, 2011, p.2.)

⁴ Virginia vs. Sebelius, t.a.p., p.29.

⁵ Brief van de minister van Economische zaken, landbouw en innovatie en de staatssecretarissen van Financiën en van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap aan de Tweede Kamer, Bedrijfslevenbeleid, 13 september 2011, Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 15, p.3.

inspelen op de inputkant van het innovatieproces en een sterke onderlinge koppeling kennen in de uitvoeringssystematiek, staan deze twee faciliteiten centraal in dit onderzoek. Door deze overeenkomsten is een krachtiger vergelijking mogelijk *tussen* de WBSO-regeling en RDA, welke zich toespitst op de verschillende vormgeving van de fiscale tegemoetkoming. Voorts laat de omvang van dit onderzoek niet toe een allesomvattende analyse te maken van het Nederlandse fiscale innovatieregime.⁶

Dat instrumentalisme evenwel niet onomstreden is blijkt uit het volgende citaat: “Zonder het verleden te romantiseren, kunnen we zeggen dat het belastingrecht lijdt aan een bovenmatig gebrek aan stabiliteit en duurzaamheid. De wetgever draagt daar in belangrijke mate aan bij. De belastingwetgever is hyperactief.”⁷ Niet iedereen is dus in dezelfde mate voorstander van het gebruik van het fiscale stelsel als beleidsinstrument. Gribnau benadrukt dat dit nadelig kan uitwerken als het gaat om stabiliteit en duurzaamheid van het belastingrecht. In deze scriptie zal dan ook aandacht worden besteed aan een algemene omschrijving van instrumentalisme, welke functies het belastingstelsel heeft en wat de voor- en nadelen zijn van (buitensporig) gebruik van instrumentalistische belastingwetgeving.

Het ‘voortraject’ van dergelijke wetgeving is daarbij naar mijn overtuiging van groot belang. Er mag verwacht worden dat, alvorens over te gaan tot uitvoering van instrumentalistische wetgeving, een zorgvuldige afweging wordt gemaakt door de wetgever. Op welke wijze is destijds de totstandkoming onderbouwd? Welke argumenten zijn daarbij aangedragen? De Rekenkamer stelde daarover in een brief aan de Tweede Kamer het volgende: “De onderbouwing voor de keuze van het instrument werd meestal niet schriftelijk vastgelegd en er ontbrak veelal een onderbouwing van de verwachte effectiviteit. Onze aanbeveling was dat de inzet van belastingen als beleidsinstrument zorgvuldig en expliciet moet worden afgewogen, waarbij naast de voordelen ook de nadelen aan de orde komen.”⁸ Daarbij werd verwezen naar eerder door de Rekenkamer geformuleerde aanbevelingen uit 1999. Het is dus maar de vraag of de wetgever zorgvuldig te werk gaat in het ‘voortraject’, of dat het belastingrecht wordt gebruikt voor ‘trial-and-error’ wetgeving.

Naast de onderbouwing van instrumentele wetgeving speelt ook de kwantitatieve toetsing achteraf een belangrijke rol. Aan de hand van instrumentele wetgeving worden burgers, ondernemingen en instellingen gestimuleerd om ‘gewenst gedrag’ te vertonen met als doel een beleidsdoelstelling te

⁶ Wanneer in het vervolg wordt gesproken over het ‘Nederlandse fiscale innovatieregime’, wordt daarmee bedoeld op de WBSO-regeling en de RDA. Zoals toegelicht blijft de innovatiebox voor de verdere verhandeling van dit onderzoek buiten beschouwing.

⁷ J.L.M. Gribnau, Instrumentalisme en vrijheid, NTFR 2012/517, p.1.

⁸ Brief van de Algemene Rekenkamer aan de Tweede Kamer, Belastingen als beleidsinstrument, 27 maart 2008, Kamerstukken II 2007/2008, 26 452, nr. 5, p.8.

realiseren.⁹ Het stimuleren van innovatie via fiscale wetgeving is één ding, maar het gaat uiteindelijk om de realisatie van beleidsdoelstellingen die met specifieke wetgeving werden beoogd. Zonder kwantitatieve toetsing van de (gerealiseerde) effecten is instrumentalistische wetgeving naar mijn overtuiging een betrekkelijk lege huls.

Uit het voorgaande kan worden opgemaakt dat deze scriptie beoogt het gehele wetgevingstraject van het Nederlandse fiscale innovatieregime te behandelen. Daarbij zijn drie fasen te onderscheiden, namelijk:

- de totstandkomings-
- de uitvoerings- en
- de evaluatiefase.

1.2. Probleemstelling en toetsingskader

Het voorgaande leidt tot de volgende probleemstelling:

Kan het Nederlandse fiscale innovatieregime als succesvol worden beschouwd? Zo nee, welke conclusies moeten daaraan worden verbonden en welke aanbevelingen kunnen worden gedaan?

De probleemstelling zal aan de hand van onderstaande deelvragen worden uitgewerkt:

Hoofdstuk 2: Welke functies van belastingheffing zijn er, en welke rol speelt instrumentalisme daarin?

Hoofdstuk 3: Is het Nederlandse fiscale innovatieregime van voldoende onderbouwing voorzien?

Hoofdstuk 4: Heeft de wetgever, gegeven de beleidsdoelstelling, voor de juiste vormgeving van de fiscale innovatiefaciliteiten gekozen?

Hoofdstuk 5: Welke bevindingen komen naar voren bij de evaluatie van de fiscale innovatiefaciliteiten, en welke aanbevelingen kunnen worden gedaan?

Of het Nederlandse fiscale innovatieregime als succesvol kan worden beschouwd wordt beoordeeld aan de hand van de volgende toetsingscriteria¹⁰:

- Fase 1 (*totstandkoming*): bij de totstandkoming zal de *onderbouwing* als toetsingscriterium gelden. Deze toets richt zich op de vraag of voldoende vooronderzoek is uitgevoerd, en of op basis daarvan met voldoende zekerheid kon worden gesteld dat de beoogde beleidsdoelstellingen kunnen worden gerealiseerd.

⁹ J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.1.

¹⁰ De toetsingscriteria van fase 3 zijn gebaseerd op het toetsingskader dat Vermeend, toenmalig staatssecretaris van Financiën, in 1996 zelf introduceerde in het Weekblad voor Fiscaal Recht (W.A. Vermeend, Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209, p.3).

- Fase 2 (*uitvoering*): de vormgeving van de innovatiefaciliteiten vormt de wettelijke ‘vertaling’ van beleidsdoelstellingen, en bepaalt dan ook in belangrijke mate in hoeverre die behaald worden. In de uitvoeringsfase zal dan ook de *vormgeving* van de wetgeving als toetsingscriterium gelden. De analyse zal zich richten op de vraag of, gegeven de beleidsdoelstellingen, de wetgever voor de juiste vormgeving van de innovatiefaciliteiten heeft gekozen. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen twee toetsingsmomenten: (i) vormgeving op het moment van introductie en (ii) de huidige vormgeving. Doordat het Nederlandse fiscale innovatieregime in de loop der jaren diverse malen is aangepast zal daarbij tevens aandacht zijn voor significante wijzigingen. In twee gevallen wordt een significante wijziging verondersteld: (i) indien de innovatiefaciliteiten op onderdelen zijn gewijzigd ten opzichte van de vormgeving op het moment van introductie, en (ii) indien nieuwe elementen aan de fiscale vormgeving zijn toegevoegd. Omdat de vormgeving op het moment van introductie de basis vormt voor de fiscaaltechnische analyse van de innovatiefaciliteiten en tevens als uitgangspunt dient in het kader van de beoordeling van de doorgevoerde wijzigingen, wordt aan het eerste toetsingsmoment verhoudingsgewijs veel aandacht besteed.
- Fase 3 (*evaluatie*): zowel de *doeltreffendheid* als *doelmatigheid* zullen in deze fase als toetsingscriteria worden gebruikt. De doeltreffendheid doelt op de effectiviteit van het beoogde beleid, en spitst zich dus toe op de vraag in welke mate de beleidsdoelstellingen behaald worden en of de ingevoerde wetgeving daar een belangrijke rol in heeft gespeeld. Fiscale wetgeving is doelmatig indien met de beschikbare middelen tegen zo laag mogelijke (uitvoerings)kosten een zo groot mogelijk effect wordt bereikt.¹¹

Het toetsingskader zal worden toegepast op elke individuele faciliteit van het Nederlandse fiscale innovatieregime. Het verschillende karakter van de fasen maakt het tevens mogelijk zowel aan de economische als juridische aspecten aandacht te besteden. Op deze wijze beoog ik een helder totaalbeeld te kunnen schetsen van de totstandkoming, uitvoering en evaluatie van het Nederlandse fiscale innovatieregime.

1.4. Opbouw

Allereerst zal in hoofdstuk 2 aandacht worden besteed aan de verschillende functies van belastingheffing. Het accent ligt daarbij op de ontwikkeling en de voor- en nadelen van het instrumentalisme. In hoofdstuk 3 volgt een uiteenzetting van de totstandkoming van het Nederlandse fiscale innovatieregime (fase 1), gevolgd door analyse van de fiscale vormgeving in

¹¹ W.A. Vermeend, t.a.p., p.3.

hoofdstuk 4 (fase 2). De evaluatiefase van het wetgevingstraject wordt in hoofdstuk 5 besproken (fase 3). Daarbij zal worden ingegaan op bevindingen uit diverse evaluatieonderzoeken en de conclusies die daaraan verbonden moeten worden. Ik zal hoofdstuk 5 afronden met een reeks aanbevelingen. Tot slot voorziet hoofdstuk 6 in een samenvatting en conclusie.

1.5. Afbakening

De beoordeling van de drie fasen in het wetgevingsproces staat centraal in dit onderzoek. Die beoordeling kent een kwalitatief karakter: op basis van literatuuronderzoek, analyse van wetsartikelen en parlementaire geschiedenis wordt een antwoord geformuleerd op de probleemstelling. De beoordeling van het Nederlandse fiscale innovatieregime beperkt zich tot de *fiscale* innovatiefaciliteiten, meer specifiek de WBSO-regeling en de RDA, en is een zuiver nationale aangelegenheid. In dit onderzoek wordt dus geen aandacht besteedt aan de analyse van niet-fiscale innovatiefaciliteiten en wordt tevens niet getoetst of het Nederlandse fiscale innovatieregime in overeenstemming is met de vrijheden zoals neergelegd in Titel IV van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. In het verlengde daarvan wordt tevens niet getoetst of het Nederlandse fiscale innovatieregime in overeenstemming is met het staatssteunregime zoals neergelegd in Titel VII van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Overigens zal van staatssteun geen sprake zijn omdat het Nederlandse fiscale innovatieregime voor elke onderneming in Nederland op dezelfde wijze toepasbaar is en aldus niet is voldaan aan het selectiviteitscriterium (lees: bevoordeling van ‘bepaalde ondernemingen’).

2. Instrumentalisering van het belastingrecht

2.1. Inleiding

Belastingheffing speelt een belangrijke rol in onze samenleving. Voor het kalenderjaar 2015 voorspelt de centrale overheid een belastingopbrengst van € 237,7 mld.¹² Met een geschat BBP van € 669 mld staat in 2015 grofweg 36% van het Nederlandse BBP aan de centrale overheid ter beschikking.¹³ Waarvoor wordt dit bedrag door de centrale overheid aangewend? Het moge duidelijk zijn dat in een volwassen verzorgingsstaat zoals veel west- en noord-Europese landen die momenteel kennen, het takenpakket van de overheid bestaat uit meer dan een select aantal kernfuncties. Belastingheffing wordt inmiddels ook voor niet-fiscale beleidsdoeleinden gebruikt. Alvorens specifiek op het instrumentalisme in te gaan, worden allereerst in bredere zin de functies van belastingheffing besproken.¹⁴ Daarna zal aandacht worden geschonken aan de ontwikkeling van het instrumentalisme en de voor- en nadelen van het (overmatig) gebruik hiervan. Vervolgens kan de volgende voor dit hoofdstuk geformuleerde deelvraag worden beantwoord: *Welke functies van belastingheffing zijn er, en welke rol speelt instrumentalisme daarin?* Er wordt afgesloten met een samenvatting en persoonlijke stellingname ten aanzien van het instrumentalistische gedachtegoed.

2.2. Functies van belastingheffing

2.2.1. Budgettaire functie

Wellicht de meeste bekende functie van belastingheffing is de budgettaire functie. Boer omschrijft deze functie ook wel als de 'primaire functie' van belastingheffing: "(...) het bijeenbrengen van voldoende middelen bestemd voor het uitvoeren van overheidstaken."¹⁵ Andere definitie uit de literatuur zijn "(...) het vergaren van financiële middelen ten behoeve van de bekostiging van de vakdepartementen"¹⁶, of nog kernachtiger: "de belasting wordt geheven ter bekostiging van de overheidsuitgaven."¹⁷ Hoewel op detail verschillend, strekt de budgettaire functie van belastingheffing er dus toe om de overheid van voldoende middelen te voorzien om haar uitgaven te bekostigen.

Bekende kerntaken van de overheid zijn onder andere het organiseren van onderwijs, van veiligheid en een goede gezondheidszorg voor haar burgers. Dergelijke overheidstaken moeten bekostigd

¹² Miljoenennota 2015, Kamerstukken II 2014/2015, 34 000, nr. 1, p.2 (exclusief gasbaten á € 9,1 mld).

¹³ Miljoenennota 2015, t.a.p., p.3 en <http://www.cpb.nl/cijfer/kerngegevens-2011-2015-voor-het-concept-cep-2012>.

¹⁴ In de literatuur wordt verschillend gedacht over de indeling en afbakening van diverse functies van belastingheffing. De functie van paragraaf 2.2. is niet zozeer een oordeel te vormen over die *indeling*, als wel een schets te geven van de divers erkende functies van belastingheffing.

¹⁵ J.P. Boer, *Sturende belastingheffing een monster?*, 2013, p.12.

¹⁶ J.L.M. Gribnau, *Respect voor het recht: de koninklijke weg*, NTFR 2013/444, p.1.

¹⁷ L.G.M. Stevens, *Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, 2015, p.5.

worden uit tot de overheid ter beschikking staande middelen die onder andere via het opleggen van belastingen van belastingplichtigen worden verworven: “A government that cannot tax cannot survive.”¹⁸

2.2.2. Instrumentele functie

Waar de budgettaire functie enkel de vraag beantwoordt hoe via belastingheffing voldoende financiële middelen voor de overheid worden opgehaald, gaat de instrumentele functie een stap verder. Deze functie voorziet in de inzet van het belastingrecht voor het bereiken van niet-fiscale beleidsdoelstellingen.¹⁹ “Het recht zelf geldt als neutraal, centraal staat het doel dat door de politiek is geformuleerd. Het recht is zodoende een middel om veranderingen in de samenleving tot stand te brengen.”²⁰ Met de neutraliteit of ‘onpartijdigheid’ van het belastingrecht wordt aldus de ondergeschiktheid daarvan aan het politieke doel benadrukt.

Gesteld kan worden dat de instrumentele functie, ten opzichte van de meer klassieke budgettaire functie, een verdere evolutie van het belastingrecht behelst. Hoewel de beschikking over voldoende financiële middelen onontbeerlijk blijft, wordt ten opzichte van de budgettaire functie naast een select aantal kernfuncties een breder spectrum aan doelstellingen aangesproken: de niet-fiscale beleidsdoelstellingen. De instrumentele functie is dus op een ander uitgangspunt gestoeld, omdat niet langer het recht maar de niet-fiscale beleidsdoelstelling centraal staat.

Stevens maakt binnen de instrumentele functie van belastingheffing een verdergaand onderscheid tussen drie functies:

(i) allocatieve functie: het uitoefenen van invloed op de toewijzing en onderlinge samenstelling van de productiefactoren in het productieproces.²¹

(ii) stabilisatie functie: het uitoefenen van invloed op een “(...) gelijkmatig verloop van de economische bedrijvigheid”.²² De belastingheffing kan aan de hand van deze functie worden gebruikt voor conjunctuurbeleid.²³ Een bekend economisch fenomeen dat hierbij aansluit is het anticyclische begrotingsbeleid. Overheden die dit beleid voorstaan trachten de conjunctuurgolf af te vlakken en belastingplichtigen te behoeden voor al te extreme economische schommelingen.

(iii) verdelingsfunctie: het uitoefenen van invloed op inkomensverhoudingen zodat deze overeenstemmen met de maatschappelijke opvattingen omtrent een rechtvaardige

¹⁸ R.S. Avi-Yonah, The Three Goals of Taxation, Tax Law Review, vol. 60, no. 1, 2006, p.3.

¹⁹ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.12.

²⁰ R.E.C.M. Niessen, Instrumentalisme en belastingrecht, WFR 1997/653, p.1.

²¹ L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.5.

²² L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.5.

²³ L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.7.

inkomensverdeling.²⁴ Hoewel vaak met elkaar geassocieerd, constateert Gribnau terecht dat herverdeling nadrukkelijk niet hetzelfde is als nivelleren.²⁵ Het gaat om verdeling in de breedste zin van het woord en kan elke welvaartsverschuiving van de ene naar de andere groep behelsen.

De allocatieve functie is in het kader van deze scriptie de meest kenmerkende en relevante functie. Zowel met de WBSO als RDA tracht de overheid het aantrekkelijk te maken om innovatieve activiteiten te ontplooiën of te intensiveren, om aldus invloed uit te oefenen op de toewijzing van productiefactoren in het productieproces. Via de WBSO wordt de arbeidscomponent gestimuleerd en met de RDA alle overige kwalificerende kosten die verbonden zijn aan innovatieve activiteiten.

De welvaartseconomie kent een interessante invalshoek als het gaat om herallocatie van middelen binnen een samenleving. Het eerste welvaarthoofdstuk stelt dat een vrijemarkteconomie onder bepaalde voorwaarden resulteert in een Pareto efficiënte verdeling van welvaart.²⁶ Pareto efficiëntie houdt in dat geen enkel individu beter af kan worden gemaakt zonder een ander slechter af te maken. Indien de voorwaarden van de vrije markt een Pareto efficiënte verdeling in de weg staan wordt gesproken van marktfalen, hetgeen een argument kan zijn voor de overheid om in te grijpen in het marktproces.²⁷ In het kader van het Nederlandse fiscale innovatieregime kan een reden voor overheidsingrijpen worden gevonden in zogenoemde 'positieve externaliteiten', één van de vormen van marktfalen. Rosen constateert een externaliteit indien een activiteit van een bedrijf of individu directe gevolgen heeft voor de welvaart van een ander, zonder dat dit in de prijs wordt gereflecteerd.²⁸ Innovatieve activiteiten kunnen worden beschouwd als een positieve externaliteit: uitvindingen en ontdekkingen zijn waardevolle kennis die dankzij innovatieve ondernemingen voor het brede publiek beschikbaar worden. Ondernemingen genieten echter niet het volledige voordeel van deze positieve externaliteit en zullen derhalve, langs de lijnen van de vrije markt, volgens de welvaartseconomie onvoldoende middelen alloceren aan deze innovatieve activiteiten. Stimulering van overheidswege door toekenning van een fiscale tegemoetkoming tackelt in zo'n geval marktfalen, waardoor het voor ondernemingen aantrekkelijk(er) wordt om innovatieve activiteiten te ontplooiën die in het vrije markt mechanisme niet of in mindere mate tot stand zouden zijn gekomen.

Ook het bestaan van kapitaalmarktimperfecties is een voor deze scriptie relevante vorm van marktfalen. Berk en DeMarzo noemen in dat kader (i) belastingen, (ii) faillissementskosten, (iii)

²⁴ L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.8.

²⁵ J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.1 (Ontleend aan: I. Wallerstein, Historical Capitalism, 1983, p.53-54).

²⁶ J.E. Stiglitz, Economics of the Public Sector, 2000, p.60.

²⁷ J.E. Stiglitz, t.a.p., 2000, p.77.

²⁸ H.S. Rosen en T. Gayer, Public Finance, 2014, p.73.

agencykosten en (iv) asymmetrische informatie.²⁹ Laatstgenoemde kapitaalmarktimperfectie is in het kader van deze scriptie van belang: personen binnen een onderneming zullen doorgaans een informatievoorsprong hebben op externe financiers.³⁰ Dit fenomeen kan een rol spelen bij kredietverlening aan ondernemingen. R&D-intensieve ondernemingen die een kredietaanvraag doen beschikken waarschijnlijk over betere informatie dan de bank ten aanzien van winstgevendheid van R&D-projecten, kans op verlenging van octrooien etc. Deze informatieachterstand zal de bank waarschijnlijk 'voorzichtiger' maken met een lager kredietbedrag als mogelijk gevolg. Het komt mij niet onlogisch voor dat juist bij R&D-intensieve ondernemingen de onzekerheid over de verdien capaciteit, en daarmee over terugbetaling van het geleende bedrag, relatief groot is door de onzekere uitkomsten van R&D-projecten. Een kapitaalmarktimperfectie in de vorm van asymmetrische informatie kan derhalve betekenen dat R&D-intensieve ondernemingen in onvoldoende mate extern krediet verleend krijgen voor potentieel winstgevend R&D-projecten. Teneinde de innovatieve activiteiten in Nederland te stimuleren kan de overheid derhalve in kapitaalmarktimperfecties een reden zien van overheidswege R&D te stimuleren.

2.2.3. Steunfunctie

Een minder prominente functie van het belastingrecht is de steunfunctie. De terminologie impliceert reeds dat een belastingwet die is gestoeld op de steunfunctie haar bestaansrecht aan een andere belastingwet ontleent. Eerstgenoemde geldt in die zin als aanvulling op laatstgenoemde en heeft dus een 'complementair' karakter. Hoewel de vermogensbelasting inmiddels niet meer van kracht is, vond die belasting haar rechtsgrond in de steunfunctie. Heffing van vermogensbelasting maakte het gemakkelijker naleving van verplichtingen op grond van de successie- en inkomstenbelasting te controleren.³¹ Een ander belangrijk voorbeeld is de Wet Vpb 1969. De bestaansreden van deze belasting is "(...) het treffen van ondernemingswinsten die als zodanig niet rechtsreeks in de IB worden betrokken".³²

2.3. Instrumentalisme en belastingheffing

2.3.1. Inleiding

Zoals in voorgaande paragraaf naar voren is gekomen zijn er diverse functies van belastingheffing te onderscheiden. De instrumentele functie is er daar één van. In deze paragraaf zal meer diepgaand aandacht worden geschonken aan de invulling van de instrumentele functie. Belangrijke begrippen zullen daarbij nader worden gedefinieerd, de ontwikkeling van het instrumentalisme zal worden besproken en de voor- en nadelen van het gebruik van instrumentalisme komen aan bod.

²⁹ J. Berk en P. DeMarzo, Corporate Finance, 2011, p.541.

³⁰ J. Berk en P. DeMarzo, t.a.p., 2011, p.533.

³¹ L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.9.

³² S.A.W.J. Strik, Cursus Belastingrecht Vpb.0.0.1.b.

2.3.2. Het begrip 'Instrumentalisme'

2.3.2.1. Instrumentaliteit vs. instrumentalisme

In de literatuur wordt een onderscheid gemaakt tussen 'instrumentalisme' en 'instrumentaliteit'. De volgende metafoor van Gribnau vormt het uitgangspunt om de spanningsverhouding tussen deze twee begrippen te duiden: "Goede ambachtslieden weten dat ze rekening moeten houden met de eigenschappen van het materiaal en de instrumenten die ze gebruiken. Gebruikt men hout en een hamer, dan brengen deze hun eigen mogelijkheden en onmogelijkheden met zich mee. Dat geldt ook voor het (belasting)recht. De fiscalist dient zich te realiseren dat het (belasting)recht zijn eigen intrinsieke eigenschappen heeft die de instrumentalistische mogelijkheden wezenlijk beperken."³³

"*Instrumentaliteit* duidt de functie aan van het recht om te dienen als middel om de maatschappij te ordenen, waarbij deze functie onverbrekkelijk is verbonden met de aan het recht zelf inherente waarde van bescherming."³⁴ Een timmerman die een stoel maakt en daarvoor hout en hamer als materiaal c.q. instrument gebruikt, is strikt gebonden aan de eigenschappen van het materiaal en instrument. Gribnau betoogt dus dat het belastingrecht eigen specifieke karakteristieken heeft die fundamentele waarborgen scheppen, onder andere in het kader van de rechtsbescherming. Hij betitelt dit ook wel als de "internal morality of law".³⁵ De relevantie van die rechtsbescherming is geboren uit de per definitie ongelijke krachtsverhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, welke laatste als bestuursorgaan beschikt over een aantal eenzijdige bevoegdheden waarmee zij ingrijpt in de bestedingsvrijheid van burgers.³⁶ Ook tussen belastingplichtigen en de wetgever is deze ongelijke krachtsverhouding zichtbaar. Belastingheffing kan echter enkel plaatsvinden indien het zogenoemde legaliteitsbeginsel geëerbiedigd wordt: aan onderdanen mogen geen financiële lasten (lees: belastingheffing) worden opgelegd zonder toestemming van de volksvertegenwoordiging.³⁷ Het legaliteitsbeginsel is dus een fundamentele bescherming van belastingplichtigen tegen willekeur van de wetgever: "Transfers through the government wear the mantle of legality and respectability conferred upon them by the political process."³⁸

"*Instrumentalisme* houdt in dat het recht louter als een techniek of middel wordt gezien, dat naar believen ingezet wordt voor politieke beleidsdoeleinden."³⁹ Het belastingrecht is in dat geval niet meer dan een specifieke techniek en puur een product van beleid dat ingezet wordt om beleid te

³³ J.L.M. Gribnau, Grenzen aan instrumentalisering, WFR 1997/807, p.3.

³⁴ J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.2 (Cursivering: D.M. Hoogwegt). (Ontleend aan: R. Foqué en A.C. 't Hart, Instrumentaliteit en rechtsbescherming, 1990).

³⁵ J.L.M. Gribnau, Instrumentalisme en vrijheid, NTFR 2012/517, p.2.

³⁶ J.L.M. Gribnau, Grenzen aan instrumentalisering, WFR 1997/807, p.2.

³⁷ M.J. Hamer, Cursus Belastingrecht FBR 5.0.1.B.a.

³⁸ J.E. Stiglitz, Economics of the Public Sector, 2000, p.451.

³⁹ J.L.M. Gribnau, Instrumentalisme en vrijheid, NTFR 2012/517, p.2 (Cursivering: D.M. Hoogwegt).

implementeren. Instrumentalisme betekent de “dienstbaarheid van het recht aan het beleid.”⁴⁰ Het fundamentele verschil met instrumentaliteit is dat het belastingrecht een *resultante of uitkomst* is en daarmee ondergeschikt is geworden aan de parameters die tot die uitkomst hebben geleid: de beleidsdoelstellingen. Overigens lijkt Gribnau door zijn woordkeuze een betrekkelijk scherpe tegenstelling te willen schetsen. Toch nuanceert hij dit zelf door aan te geven dat enige instrumentaliteit eigen is aan het belastingrecht: “de maatschappelijke functie van het recht is een principieel kenmerk van het recht.”⁴¹ Externe doelen zullen en mogen dus altijd tot op zekere hoogte gediend worden met het belastingrecht, mits dit geschiedt met respect voor de *internal morality of law*.⁴² Een timmerman die de eigenschappen van de materialen waar hij mee werkt negeert, zal niet in staat blijken een kwalitatief goed product tot stand te brengen. In paragraaf 2.3.4.3. wordt in het kader van schending van de *internal morality of law* teruggekomen op Gribnau’s invulling aan het begrip ‘instrumentalisme’.

De onderlinge verhouding tussen instrumentaliteit en instrumentalisme is exemplarisch voor de continue balanceer act waar de wetgever mee wordt geconfronteerd. De *internal morality of law* schept het kader en daarmee de bewegingsvrijheid van de wetgever om niet-fiscale beleidsdoelstellingen via belastingwetgeving na te streven. Boer waarschuwt de wetgever dan ook: “Een verstandige wetgever zoekt de grenzen van deze beperkingen niet op en overschrijdt deze al helemaal niet; hij is zich bewust van het afbreukrisico dat bestaat uit het veronachtzamen van de eerder genoemde rechtswaarden en de bezwaren die daaruit volgen.”⁴³

2.3.2.2. Fiscale stimuleringsmaatregel

Ook de Algemene Rekenkamer erkent naast de budgettaire functie, de rol van belastingheffing als instrument voor het realiseren van niet-fiscale doelstellingen. Daarbij maakt de Algemene Rekenkamer een onderscheid tussen:

- Fiscale stimuleringsregelingen: stimulering van bepaald gedrag door de kosten van gewenste activiteiten te verlagen; en
- Fiscale ontmoedigingsregelingen: regelingen gericht op ontmoediging door middel van kostenverhogingen van bepaalde ongewenste activiteiten.⁴⁴

In het rapport *Belastingen als beleidsinstrument* van de Algemene Rekenkamer wordt aan het einde van de vorige eeuw voor het eerst een duidelijke definitie opgenomen van een fiscale

⁴⁰ J.L.M. Gribnau, Grenzen aan instrumentalisering, WFR 1997/807, p.2.

⁴¹ J.L.M. Gribnau, Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt, TFO 1999/129, p.1.

⁴² J.L.M. Gribnau, Respect voor het recht: de koninklijke weg, NTFR 2013/444, p.1.

⁴³ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.16.

⁴⁴ Algemene Rekenkamer, Belastingen als beleidsinstrument, Kamerstukken II 1998/1999, 26 452, nr. 2, p.5.

stimuleringsmaatregel: *“Een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voorzover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet en die is gericht op stimulering van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.”*⁴⁵ In plaats van een fiscale stimuleringsmaatregel wordt ook wel gesproken van een ‘belastinguitgave’, hetgeen een vertaling is van het begrip ‘tax expenditures’ uit de VS. Halberstadt en de Kam constateren dat ‘belastinguitgave’ een juiste vertaling is van een fiscale stimuleringsmaatregel, fiscale stimuleringsregeling of fiscale tegemoetkoming in het kader van instrumentalistische belastingwetgeving.⁴⁶ Deze termen zullen afwisselend worden gebruikt.⁴⁷

Bij stimuleringsmaatregelen moet het dus gaan om *specifieke* regelingen die *bepaald* gedrag stimuleren of ontmoedigen. Dit impliceert een duidelijk verband tussen maatregel en gedragsverandering: er moet sprake zijn van een causale relatie. Grant voegt hier nog een dimensie aan toe: *“the person offering the incentive means to make one choice more attractive to the person responding to the incentive than any other alternative.”*⁴⁸ Een stimuleringsregeling kwalificeert dus enkel als zodanig indien de wetgever het effect heeft *beoogd*, hetgeen ook door de Rekenkamer wordt erkend. Voorts geeft zij aan dat deze categorie los moet worden gezien van meer *algemene* stimuleringsmaatregelen zoals een algemene tariefsverlaging.⁴⁹

Naast het belang van de causaliteit tussen de specifieke maatregel en vertoning van bepaald gedrag, is ook de primaire heffingsstructuur een belangrijk element in de definitie van een fiscale stimuleringsmaatregel. Deze wordt als volgt gedefinieerd: *“De meest neutrale verwijzing naar de eigenlijke fiscale doelstelling dat een belasting wordt geheven ter financiering van overheidsuitgaven, op een zodanige wijze dat de daaruit voortvloeiende lasten op evenwichtige wijze wordt verdeeld.”*⁵⁰

Deze definitie is niet onberoerd gelaten in de wetenschappelijke discussie, te meer omdat aan de kwalificatie als belastinguitgave politieke belangen zijn verbonden. Zo wordt betoogd dat de politiek dankbaar gebruik kan maken van de interpretatieruimte die besloten ligt in de definitie van de

⁴⁵ Algemene Rekenkamer, t.a.p., Kamerstukken II 1998/1999, 26 452, nr. 2, p.12.

⁴⁶ V. Halberstadt en C.A. de Kam, Over belastinguitgaven, WFR 1976/641, p.1

⁴⁷ Hoewel het niet-fiscale beleidsdoel strikt genomen geen onderdeel uitmaakt van de definitie van een ‘belastinguitgave’, mag dit inmiddels wel aangenomen worden. Zie: I. de Ridder, Belastinguitgaven in Nederland, Documentatieblad Federale Overheidsdienst Financiën – België, vol. 72, no. 3, 2012, p.35 en L. van den Ende e.a., Tax Expenditures in the Netherlands, in: Tax Expenditures – Shedding light on Government Spending through the Tax System, 2004, p.135.

⁴⁸ R.W. Grant, Ethics and Incentives: a Political Approach, The American Political Science Review, vol. 100, no. 1, p.29 (cursivering: D.M. Hoogwegt).

⁴⁹ Algemene Rekenkamer, t.a.p., Kamerstukken II 1998/1999, 26 452, nr. 2, p.5.

⁵⁰ Minister van Financiën, Beleidsdoorlichting evaluatie belastinguitgaven, NTFR 2010/1544, nr. AFP2010/303, p.1.

primaire heffingsstructuur, waardoor regelingen bewust buiten het begrip belastinguitgave kunnen worden gehouden. Een reden hiervoor zou kunnen zijn dat kwalificatie tot gevolg heeft dat de regeling elke vijf jaar geëvalueerd moet worden. Jansen stelt dat dit een belangrijke reden is waarom veel politici de hypotheekrenteaftrek tot de primaire heffingsstructuur willen rekenen.⁵¹ Reeds in 1976 werd gesignaleerd dat deze interpretatieruimte een vruchtbare voedingsbodem kon blijken voor meningsverschillen hoe die structuur er precies uitziet, en bovendien een grijs gebied creëert.⁵²

Uit de definitie volgt dat de primaire heffingsstructuur in feite aansluit bij de budgettaire functie van belastingheffing. Boer constateert naar mijn idee terecht dat zonder een duidelijke ‘nullijn’ het echter niet mogelijk is om een *afwijking* te constateren. Alhoewel de gedachte achter de primaire heffingsstructuur hem duidelijk lijkt (“een belastingwet zonder ‘franje’”), ziet hij in het isoleren van stimuleringsmaatregelen als ‘franje’ juist het probleem.⁵³ Zijn betoog om ter definiëring van een fiscale stimuleringsmaatregel nadrukkelijk aansluiting te zoeken bij de doelstelling van de fiscale regeling kent echter ook problemen.⁵⁴ Omdat dergelijke regelingen hun bestaansrecht ontleen aan de te realiseren beleidsdoelstelling is Boers stellingname vanuit theoretisch oogpunt wellicht harmonieuzer, de hiervoor geschetste politieke beïnvloedbaarheid lijkt daarmee onvoldoende uitgebannen. Het komt mij voor dat beschrijving van een beleidsdoelstelling van een fiscale regeling aan een grotere politieke invloed onderhevig is dan de huidige definitie van de primaire heffingsstructuur. Bovendien bestaat de mogelijkheid dat niet slechts één doelstelling ten grondslag ligt aan een fiscale maatregel, hetgeen koppeling aan de beleidsdoelstelling verder compliceert.

2.3.3. Ontwikkeling van het instrumentalisme

2.3.3.1. Ontwikkeling van het gedachtegoed

Hoewel het instrumentalistische gedachtegoed in eerste instantie de meeste aanhang genoot in de VS, vindt het zijn oorsprong in Europa. In de VS bereikte het instrumentalisme rond de tweede wereldoorlog zijn hoogtepunt, waarna de tegengeluiden terrein wonnen. Niessen geeft echter aan dat, ten tijde van zijn schrijven, de instrumentalistische stroming nog steeds heersend was in de VS.⁵⁵

De discussie over instrumentalisme bereikt eind jaren dertig van de vorige eeuw het Nederlandse wetenschappelijke publiek. Niessen citeert Bordewijk die in 1939 het fiscaal instrumentalisme stellig afwijst: “De belastingen zijn niet een middel, dat zich keert tegen het eene bevolkingsdeel ten

⁵¹ M.E. Oenema en M. Evers L.L.M., Verslag afscheidsrede Prof. Dr. J.J.M. Jansen: “Het is uit de hand gelopen”, 15 maart 2012, p.1. Zie ook: 12^e rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte, “Vergrijzing en houdbaarheid”, Kamerstukken II 2005/2006, 30 300, nr. 65, p.79.

⁵² V. Halberstadt en C.A. de Kam, t.a.p., p.3. Zie ook: 12^e rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte, t.a.p., p.78.

⁵³ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.22.

⁵⁴ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.22.

⁵⁵ R.E.C.M. Niessen, t.a.p., p.1.

behoeven van het andere.” Onder anderen Wibaut, van Gijn en Adriani worden in die periode genoemd als pleitbezorgers van het instrumentalistische gedachtegoed, die het belastingrecht zelfs te midden van de sociale wetenschappen plaatsen.⁵⁶ Na de tweede wereldoorlog groeit de acceptatie. Hofstra zou bepleit hebben dat het tevens vanuit theoretisch oogpunt geoorloofd is belastingheffing als instrument te gebruiken om niet-fiscale beleidsdoelstellingen na te streven.⁵⁷ Gribnau spreekt van een “wetgevingsvloed” in die periode en verwijst naar Smeets die begin jaren vijftig aangaf dat de herverdelende en regulerende functie de klassieke budgettaire functie waren gaan overtreffen.⁵⁸

Een ander belangrijk pleitbezorger van het instrumentalistische gedachtegoed is Vermeend, staatssecretaris van Financiën in de periode 1994 tot 2000. Wat mij betreft is hij een belangrijke schakel geweest in verdere erkenning van de inzet van fiscaal instrumentalisme: “Het fiscale beleid van het kabinet-Kok maakt integraal deel uit van het financieel en sociaal-economisch beleid zoals dat hiervoor is geschetst,” om even later te melden dat het kabinet er “expliciet” voor heeft gekozen om het belastingrecht in te zetten als beleidsinstrument.⁵⁹ Vermeend draagt een reeks aan argumenten aan waarom tot die keuze is gekomen, zoals het sociaal-economisch beleid van Paars I met als “speerpunt” het bevorderen van werkgelegenheid, de gevolgen van het globaliseringsproces en de toegenomen beleidsconcurrentie voor het Nederlandse concurrentievermogen, de toegenomen fiscale concurrentie tussen landen en het achterblijven van belastingharmonisatie binnen de EU.⁶⁰

Ik acht het opvallend dat Vermeend de drijvende krachten achter de ontwikkeling van het instrumentalisme voor het overgrote gedeelte buiten de eigen invloedssfeer legt. Deze ‘onvermijdelijkheid’ heeft geresulteerd in een behoorlijke vloed aan kritiek. Op dit punt maakt Gribnau onderscheid tussen *interne* en *externe* prikkels. Getuige zijn omschrijving kunnen alleen *interne* prikkels verband hebben met het gebruik van de belastingwet als beleidsinstrument.⁶¹ Hoewel door hem geen expliciete toelichting op deze keuze wordt gegeven, vermoed ik dat hij doelt op het *proactieve* karakter van instrumentalisme: het fiscale instrument is de *oorzaak* van een gedragsverandering bij belastingssubjecten. Dit in tegenstelling tot een externe prikkel, waarbij fiscale wetswijzigingen een meer *reactief* karakter hebben: externe ontwikkelingen, zoals het door Vermeend aangehaalde globaliseringsproces, zijn de *oorzaak* van fiscale wetswijzigingen, en niet

⁵⁶ R.E.C.M. Niessen, t.a.p., p.2.

⁵⁷ R.E.C.M. Niessen, t.a.p., p.2.

⁵⁸ J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.2.

⁵⁹ W.A. Vermeend, Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209, p.1-2.

⁶⁰ W.A. Vermeend, t.a.p., p.1-2.

⁶¹ J.L.M. Gribnau, Instrumentalisme en vrijheid, NTFR 2012/517, p.1.

omgekeerd. Naar Gribnau's overtuiging is het doel van instrumentalisme om de buitenwereld te sturen en niet allerlei externe ontwikkelingen te volgen.⁶² Enerzijds is die stellingname wellicht de meest zuivere theoretische uitleg van instrumentalisme, anderzijds getuigt het van een naïeve denktrant dat de wetgever volledige controle heeft over de buitenwereld.

Ook Steinmo ziet een ingrijpende internationale ontwikkeling als belangrijke kracht achter het instrumentalisme: "The second world war changed the tax policy climate dramatically."⁶³ Het bleek onmogelijk voor overheden om de hoge kosten van oorlogsvoering op te hoesten zonder de belastingdruk drastisch te verhogen. Om dat te bereiken evolueerde, onder andere in de VS, belastingheffing van een "class tax" naar een "mass tax": ook de midden- en onderklasse werd in de belastingheffing betrokken. Na de oorlog pleitten belastingplichtigen voor het terugdraaien van de lastenverzwaringen, echter gebeurde dit niet.⁶⁴ De gestegen revenuen maakten het dus financieel haalbaar om instrumentalistische belastingwetgeving in te voeren. In samenspel met de opkomst van nieuwe opvattingen over de rol van de staat bleek dit een vruchtbare voedingsbodem voor de (verdere) ontwikkeling van het instrumentalisme.

Voorts wordt ook de opkomst van de welvaartsstaat, een denkbeeld dat naast de traditionele rechtsstaat opbloeide, beschouwd als oorzaak van verdere instrumentalisering. Dientengevolge werd een staatsvorm ontwikkeld waarbij de individuele burger recht kreeg op arbeid, bestaanszekerheid en verzorging. Politieke doelstellingen als het verminderen van de sociale tegenstellingen en de ontwikkeling tot een sociale rechtsstaat in het algemeen, brachten een wijziging in doeleinden van belastingheffing met zich mee.⁶⁵ Gribnau wijst op een daarin opgesloten paradox: "(...) de burgers willen niet dat de overheid zich met hen bemoeit, maar tegelijk verwachten zij dat die overheid van alles en nog wat voor hen regelt".⁶⁶ Hoewel het te ver strekt hieromtrent oorzaak en gevolg te onderscheiden, is het zinnig te constateren dat het niet ondenkbaar is dat belastingplichtigen door een hoger verwachtingspatroon in bepaalde mate hebben bijgedragen aan de ontwikkeling van de welvaartsstaat, met een groeispurt van het instrumentalistische gedachtegoed als resultaat. Het onderling verband heeft de schijn van een zelfvervullende profetie.

Ten tweede ontwikkelde, naast het *sociale* aspect van de welvaartsstaat, de *economische* welvaarspolitiek zich tot een belangrijk zwaartepunt. Door middel van drukverzwaringen en belastingverminderingen werd belastingheffing steeds meer gebruikt voor "(...) structurele en

⁶² J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.1.

⁶³ S. Steinmo, The evolution of policy ideas: tax policy in the 20th century, British Journal of Politics and International Relations, vol. 5, no. 2, 2003, p.211.

⁶⁴ S. Steinmo, t.a.p., p.212-213.

⁶⁵ Ch. P. A. Geppart, Enige aspecten van het Nederlandse belastingstelsel, WFR 1969/719, p.1.

⁶⁶ J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.2.

conjuncturele oogmerken”.⁶⁷ Hieromtrent wijst Geppaart op de in 1950 geïntroduceerde vervroegde afschrijvingsmogelijkheden in de inkomsten- en vennootschapsbelasting als stimulans voor nieuwe investeringen.⁶⁸ Ter aanvulling wijst Stevens op het feit dat de gevolgen van de belastingheffing in de loop der jaren scherper werden geanalyseerd, waardoor ook andere functies van belastingheffing duidelijker konden worden onderkend. Men begon te spreken over *nevendoeleinden* als “(...) de belastingheffing *rechtstreeks* dienstbaar werd gemaakt aan een doelstelling van economische politiek”.⁶⁹ “Door de toenemende rol van de overheid als regulator van het maatschappelijk leven is het aantal nevendoeleinden van de belastingheffing in de loop van de tijd sterk toegenomen.”⁷⁰

2.3.3.2. Ontwikkeling van het begrip

Niet alleen het gedachtegoed, maar ook het *begrip* heeft een evolutie doorgemaakt. Van Aeken wijst hieromtrent op de visie van Aristoteles met betrekking tot de informatie- en communicatiestromen tussen burger en overheid. “In het klassieke Griekenland waren dingen ofwel atomen (eenvoudig) of moleculen (complex).”⁷¹ Juist ten aanzien van het publiek werd van oudsher een atomistische benadering gehanteerd. De rol van dit publiek in de boodschap vanuit de overheid werd daarbij nihil geacht. Aristoteles heeft echter afstand gedaan van die gedachte door de interactie en onderlinge beïnvloeding tussen zender en ontvanger te erkennen.⁷²

Met de ontwikkeling van het transactiemodel sinds de jaren veertig van de vorige eeuw, werd het overbrengen van informatie niet langer als unidirectioneel of statisch gezien, maar als een transactie. Zowel zender (overheid) als ontvanger (publiek) hebben in dit model invloed op elkaar, waardoor de zender overwegingen van de ontvanger mee zal laten wegen in de uiteindelijke boodschap. Naar van Aeken’s overtuiging sluit dit model veel beter aan bij de eigenschappen van het *huidige* instrumentalistische beleid dan het top-down model (lees: de atomistische benadering ten aanzien van ontvangers van de boodschap), hetgeen een verklaring kan zijn dat het instrumentalisme in het huidige tijdsgewricht nog steeds wordt aangewend.⁷³ Van Aeken laat aldus overtuigend zien dat het begrip instrumentalisme allerminst als een statisch begrip moet worden opgevat.

⁶⁷ Ch. P. A. Geppaart, t.a.p., p.1. Een typisch voorbeeld van de in paragraaf 2.1. aangestipte afbakeningsproblematiek, in dit geval tussen de instrumentele- en stabilisatie functie.

⁶⁸ Ch. P. A. Geppaart, t.a.p., p.1.

⁶⁹ L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.5.

⁷⁰ L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.5.

⁷¹ K. van Aeken, Naar een evolutionair instrumentalisme, in: Recht der werkelijkheid (tijdschrift voor de sociaal-wetenschappelijke bestudering van het recht, no.2., 2003, p.25.

⁷² K. van Aeken, t.a.p., 2003, p.25.

⁷³ K. van Aeken, t.a.p., p.25.

2.3.4. Voor- en nadelen van instrumentalistische belastingwetgeving

2.3.4.1. Inleiding

De kritiek op het fiscaal instrumentalisme is niet mals. Bestudering van de uitvoerige literatuur levert een enorme diversiteit aan uitdrukkingen op. Zo wordt gesproken van een “doorgeslagen” en “hyperactieve wetgever”⁷⁴, en is het volgens sommigen volledig “uit de hand gelopen”⁷⁵. Ook wordt geschreven over het “mijnenveld” en de “jungle” die het belastingrecht is geworden.⁷⁶ Kortom: “de beleidsdoelen buitelen over elkaar.”⁷⁷ De “kleurenwaaier” van bezwaren kent dan ook vele schakeringen.⁷⁸ In deze paragraaf worden de belangrijkste voor- en nadelen van instrumentalistische belastingwetgeving besproken en waar nodig van commentaar voorzien.

2.3.4.2. Voordelen

- Aansluiting bij bestaand systeem

Een belangrijk en breed gedragen voordeel van fiscaal instrumentalisme is het feit dat de in te bouwen prikkel binnen het fiscale stelsel aansluiting vindt bij het bestaande systeem van rechtsbescherming.⁷⁹ Dit wordt in bredere zin ook door Stevens erkend: door inbedding in het fiscale stelsel is automatisch “(...) het institutionele fiscale kader beschikbaar (...)”, wijzend op bezwaar- en beroepsprocedures, bevoegdheden van betrokken functionarissen en inlichtingen- en informatieverstrekking.⁸⁰ Niet geheel verassend bepleit ook Vermeend dit standpunt: nieuwe maatregelen kunnen immers veelal “(...) meelopen in een reeds bestaand (administratief) proces en in reeds bestaande geldstromen”.⁸¹ De OECD erkent dat dit argument voor veel landen een reden is geweest over te gaan tot instrumentalisme.⁸²

Naar mijn overtuiging is dit voordeel enkel verdedigbaar in geval het alternatief, namelijk directe overheidsuitgaven in de vorm van een subsidie, in vergelijking met het fiscale stelsel een onderontwikkeld kader kent. Met andere woorden: biedt het kader van subsidieregelingen ten opzichte van het fiscale kader onvoldoende houvast voor het inbedden van financiële prikkels? Bestudering van het rapport *Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies* van de Algemene Rekenkamer levert de volgende informatie op: in 2010 verstreekte de rijksoverheid 633 verschillende subsidies met een gezamenlijk financieel belang van circa € 6 mld. In het

⁷⁴ J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.1.

⁷⁵ M.E. Oenema en M. Evers L.L.M., t.a.p., p.1.

⁷⁶ H.T.P.M. van den Hurk, Het einde van de instrumentalisering, p.113. Geraadpleegd via: <https://www.yumpu.com/nl/document/view/18750779/het-einde-van-de-instrumentalisering-deloitte-deloitte>.

⁷⁷ P. Frissen, Rechtvaardige diefstal, Het Financieele Dagblad, 1 juli 2015.

⁷⁸ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.16.

⁷⁹ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.16.

⁸⁰ L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.7.

⁸¹ W.A. Vermeend, t.a.p., p.3.

⁸² OECD, Taxation and small businesses, 1994, p.98.

Subsidieoverzicht Rijk 2010 dat door de overheid zelf is opgesteld ontbreekt echter nog een vierentwintigtal subsidies, waardoor de Algemene Rekenkamer concludeert dat het bedrag nog hoger uit valt dan € 6 mld.⁸³ Het financiële belang van subsidies is dus groot. Bovendien komt in het rapport naar voren dat ook voor het verstrekken van subsidies voorschriften, richtlijnen en evaluatieraamwerken zijn. Tezamen met het financiële belang lijkt het op zijn minst onwaarschijnlijk dat het bestaande subsidiekader in de administratieve- en uitvoeringssfeer onvoldoende mogelijkheden biedt voor inbedding van financiële prikkels. Gezien de beginselen die ten grondslag liggen aan de belastingheffing, met daarin ingebed onder andere de rechtsbescherming, kan ik de argumentatie in zoverre volgen dat het subsidiekader die specifieke waarborgen van het fiscale stelsel in mindere mate kent. Dat zou een reden kunnen zijn aansluiting te zoeken bij het fiscale stelsel. Bestaande administratieve processen en geldstromen, in bredere zin de 'uitvoeringssfeer', lijken echter geen geldig argument te zijn voor fiscaal instrumentalisme.

- *Doelgerichte werking*

Daarnaast wijst Stevens op de doelgerichte werking van het belastinginstrument. Een fiscale stimuleringsmaatregel zou door haar specifieke karakter effectiever werken en bovendien een minder groot weglekeffect kennen dan generieke maatregelen.⁸⁴ Ook ten aanzien van dit voordeel heb ik mijn twijfels. Allereerst moet het verband tussen *beoogde*- en *feitelijke* werking gelegd worden. Een belangrijk kritiekpunt op fiscaal instrumentalisme is immers onzekerheid omtrent de uitkomsten, de mate waarin dit getoetst kan worden en de vraag of een feitelijk vertoonde gedragsverandering causaal is verbonden met de fiscale stimuleringsmaatregel.⁸⁵ Ten tweede impliceert deze stellingname de premisse dat de wetgever beter in staat is financiële middelen te alloceren dan burgers of ondernemingen. Een generieke belastingverlaging creëert, net als een specifieke fiscale tegemoetkoming, eveneens een hoger besteedbaar inkomen. Burgers en ondernemingen kunnen dit financiële voordeel vervolgens naar eigen inzicht aanwenden. Ook de OECD gaat in op dit punt. Door belastingvoordelen te verlenen voor specifieke activiteiten kan een economisch inefficiënte allocatie van middelen het resultaat zijn.⁸⁶ Dit allocatievraagstuk staat op gespannen voet met het paternalistische karakter van instrumentalisme: is de overheid beter in staat financiële middelen te alloceren om de hoogste maatschappelijke welvaart te creëren?

⁸³ Algemene Rekenkamer, *Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies*, 2010, p.34.

⁸⁴ L.G.M. Stevens, t.a.p., 2015, p.6.

⁸⁵ Op dit punt van kritiek zal in paragraaf 2.3.4.3. nader worden ingegaan.

⁸⁶ C. Crawford and J. Freedman, *Small Business Taxation in: Mirrlees review – dimensions of tax design*, 2010, p.1077.

- *Diversiteit en reikwijdte*

Tot slot draagt Boer de diversiteit en reikwijdte van het fiscale stelsel aan als belangrijke voordelen. Er kan niet alleen gevarieerd worden tussen onder andere vrijstellingen, kortingen en aftrekken, ook differentiatie tussen verschillende groepen belastingplichtigen behoort tot de mogelijkheden.⁸⁷ Kortom: er zijn meer dan voldoende knoppen om aan te draaien. Hierin schuilt echter één van de belangrijkste bezwaren tegen (overmatig) gebruik van instrumentalistische belastingwetgeving. Het doorgronden van de onderliggende mechanismen wordt complexer naarmate het aantal beschikbare ‘knoppen’ toeneemt. Een wetgever die een divers pallet aan stimuleringsmaatregelen in het fiscale stelsel verwerkt loopt het gevaar door de bomen het bos niet meer te kunnen zien.

2.3.4.3. Nadelen

- *Ingewikkeld en onoverzichtelijk fiscaal stelsel*

De belangrijkste kritiek richt zich dan ook op het ontstaan van een ingewikkeld en onoverzichtelijk fiscaal stelsel. Reeds in 1990 werd in het beleidsplan *Zicht op wetgeving* ingegaan op nadelige effecten van instrumentele beleidswetgeving. Zo wordt gesproken over het gevaar van “voortschrijdende regelverdichting”.⁸⁸ Onder andere Jansen⁸⁹, Gribnau⁹⁰ en Boer⁹¹ beamen deze ontwikkeling. Laatstgenoemde draagt daarbij aan dat gebruik van fiscale instrumenten kan leiden tot steeds meer vraag: het zogenaamde ‘wij ook effect’.⁹² Een toenemend aantal fiscale privileges kan resulteren in het verlangen van belastingplichtigen naar meer, zeker indien in de uitgangssituatie van geen enkele fiscale tegemoetkoming gebruik wordt gemaakt. Ik citeer: “Er zit best wat waars in de stelling dat je als maatschappelijke belangengroep een watje bent wanneer je er geen eigen fiscale regeling uit hebt weten te slepen.”⁹³ Langs de lijnen van het ‘wij ook effect’ kan de druk op het aantal fiscale regelingen toenemen, resulterend in gecompliceerde en moeilijk te doorgronden wetgeving. In paragraaf 2.3.3.1. heb ik, zij het in een andere context, reeds gewezen op (het gevaar van) een zelfvervullende profetie: een groeiend aantal fiscale tegemoetkomingen geeft belastingplichtigen aanleiding zich verder te organiseren, hetgeen de druk op het toekennen van extra fiscale regelingen opvoert en kan resulteren in regelverdichting. De OECD spiegelt dit nadeel aan een belangrijke overweging: “Governments may consider tax neutrality an important objective because poorly targeted tax subsidies (...) may lead to similar claims for special treatment for other sectors.”⁹⁴

⁸⁷ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.16.

⁸⁸ Beleidsplan Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990/1991, 22 008, nr. 2, p.16.

⁸⁹ M.E. Oenema en M. Evers L.L.M., t.a.p., p.2.

⁹⁰ J.L.M. Gribnau, Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt, TFO 1999/129, p.4.

⁹¹ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.17.

⁹² J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.17.

⁹³ C.L.J. Caminada e.a., Belasting met beleid, 2007, p.3.

⁹⁴ OECD, t.a.p., 1994, p.97.

- *Verslechterde compliance*

Een ingewikkeld en onoverzichtelijk stelsel werkt bovendien een verslechterde compliance in de hand. “Juist bij beleidsinstrumentele wetgeving kan niet altijd voldoende worden aangesloten bij het rechtsbewustzijn van de burger”, hetgeen een te geringe acceptatie van die normen tot gevolg heeft.⁹⁵ Ook Gribnau wijst op het gevaar van een verminderende belastingmoraal doordat het idee van belasting afdragen als algemene bijdrage aan de schatkist onder het instrumentalisme te lijden heeft. Mede door het beleidsinstrumentele karakter lijkt naar zijn overtuiging de wet in steeds mindere mate de in de samenleving bestaande rechtsnormen te weerspiegelen.⁹⁶ Er lijkt daarmee een gevaar te ontstaan dat belastingplichtigen zich niet meer kunnen identificeren met de vormgeving van het belastingstelsel. Gribnau vreest een calculerende burger als resultaat, die door de complexiteit en onoverzichtelijkheid niet langer oog heeft voor het feit dat belastingheffing, naast het diverse palet aan fiscale faciliteiten, nog steeds een belangrijke rol speelt in het ondersteunen van de samenleving.⁹⁷ Kerntaken als het voorzien in gezondheidszorg, onderwijs en defensie dreigen het als functie van belastingheffing af te leggen tegen het diverse palet aan nevendoeleinden.

Overigens betoogt Vermeend het tegenovergestelde: de maatschappelijke acceptatie van het belastingstelsel en compliance zouden onder begeleiding van fiscaal instrumentalisme juist toenemen.⁹⁸ Ik kan de achtergrond van die redenering niet volgen. Aan fiscale faciliteiten zijn namelijk onlosmakelijk voorwaarden verbonden. Daaraan voldoen wordt dermate belangrijk om aanspraak te maken op een financiële tegemoetkoming dat een enorme druk kan ontstaan op de voorwaarden van fiscale tegemoetkomingen. Voorwaarden zijn in dat geval een soort ‘safe harbour’. Het streven van belastingplichtigen om aan die voorwaarden te voldoen zal naar mijn overtuiging dan ook eerder fraudegevoelig zijn, en aldus de compliance verminderen, dan de bereidheid tot naleving van de belastingwet vergroten.

- *Schending interne rechtswaarden en nieuwe top-down benadering*

Het derde en vierde kritiekpunt moeten in onderlinge samenhang beschouwd worden. Het gaat hier om de spanningsverhouding tussen meergenoemde internal morality of law en de top-down benadering. In paragraaf 2.3.2.1. is reeds aangegeven dat fundamentele rechtsbeginselen de bewegingsvrijheid van de wetgever bepalen om niet-fiscale beleidsdoelstellingen via het fiscale stelsel na te streven. Waar Gribnau hieromtrent waarschuwt voor herintroductie van de traditionele

⁹⁵ Beleidsplan Zicht op wetgeving, t.a.p., p.17.

⁹⁶ J.L.M. Gribnau, Instrumentalisme en vrijheid, NTFR 2012/517, p.2.

⁹⁷ J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.2.

⁹⁸ J.L.M. Gribnau, Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt, TFO 1999/129, p.2.

top-down benadering, betitelt van Aeken die stellingname als “naïef instrumentalisme”.⁹⁹ Deze tegenstelling vraagt om een nadere uitwerking.

Gribnau’s stelling dat instrumentalistische wetgeving een reële bedreiging is voor het ‘rule-of-law’ principe, bescherming door het recht tegen (buitensporige) vormen van machtsuitoefening, kan in twijfel worden getrokken.¹⁰⁰ Hoewel ik de spanningsverhouding begrijp acht ik gebruikers van het belastingrecht nog steeds in belangrijke mate beschermd tegen mogelijke willekeur. Van Aeken draagt hier verschillende sterke argumenten voor aan. Ten eerste kennen wij een democratisch gekozen volksvertegenwoordiging, hetgeen de autonomie van de wetgever ondermijnt.¹⁰¹ Een gekozen volksvertegenwoordiging impliceert dat tijdens het wetgevingsproces de wensen van het electoraat per definitie tot uitdrukking zullen komen. Zie ook paragraaf 2.3.2.1. voor een uiteenzetting van het legaliteitsbeginsel. Bovendien verenigen belastingplichtigen zich in belangenorganisaties die invloed uitoefenen op belastingwetgeving, waardoor zij allermindst als ‘atomistische individuen’ kunnen worden beschouwd en de uiteindelijke boodschap van de zender (overheid) onderhevig is aan beïnvloeding door de ontvangers (belastingplichtigen). Tot slot is er een grote diversiteit aan politieke partijen die voor invoering van nieuwe belastingwetgeving een meerderheid in de Tweede Kamer nodig heeft. Politici zijn zich ervan bewust dat “(...) het politieke machtsspel dat de ontwikkeling van wetgeving tekent, uitmondt in compromissen (...)”.¹⁰² Op basis van deze drie argumenten acht ik de kans dan ook niet groot dat het principe van rule-of-law wordt bedreigd door instrumentalistische belastingwetgeving: er moet een behoorlijk aantal ‘hobbels’ genomen worden alvorens de wetgever met een top-down benadering zonder meer zijn wil kan opleggen aan belastingplichtigen.

Niettegenstaande het voorgaande betoog kan evenwel een nuance worden gemaakt ten aanzien van het *rechtszekerheidsbeginsel*. Deze fundamentele rechtswaarde lijkt onder instrumentalistische belastingwetgeving niet onaantastbaar. Zoals reeds in de inleiding naar voren is gekomen zijn we, gerekend vanaf Balkenende I, bezig met het zesde kabinet in amper 15 jaar. Kort opeenvolgende kabinetten die het instrumentalistische gedachtegoed koesteren kunnen bijdragen aan veranderlijke belastingwetgeving. De duurzaamheid van fiscale wetgeving is daarmee in belangrijke mate afhankelijk geworden van de stabiliteit van een kabinet.¹⁰³ De juiste balans tussen bestendigheid en flexibiliteit kan hierdoor verstoord raken.¹⁰⁴ Cornelisse wijst hieromtrent op een opmerking van de

⁹⁹ K. van Aeken, t.a.p., 2003, p.24.

¹⁰⁰ J.L.M. Gribnau, Instrumentalisme en vrijheid, NTFR 2012/517, p.2.

¹⁰¹ K. van Aeken, t.a.p., 2003, p.25.

¹⁰² K. van Aeken, t.a.p., 2003, p.25 – 26. .

¹⁰³ J.L.M. Gribnau, t.a.p., p.2.

¹⁰⁴ M.E. Oenema en M. Evers L.L.M., t.a.p., p.2.

staatssecretaris van Financiën inhoudende dat een garantie c.q. toezegging van regeringszijde niet langer duurt dan één kabinetsperiode.¹⁰⁵ Hoe kan de wetgever verwachten dat belastingplichtigen ‘gewenst’ gedrag gaan vertonen als gevolg van instrumentalistische wetgeving, als er een reële kans bestaat dat diezelfde wetgever op korte termijn eerder geïntroduceerde wetgeving terugdraait? De situatie op de woningmarkt van de afgelopen jaren is exemplarisch voor de impasse die bij een gebrek aan rechtszekerheid kan ontstaan. Ook het inperken van fiscaalvriendelijk beleid voor milieuvriendelijke auto’s is bepaald geen reclame voor het rechtszekerheidsbeginsel.

- *Twijfelachtige effectiviteit*

Tot slot bestaat er veel onduidelijkheid over de effectiviteit van instrumentalistische belastingwetgeving. Naast de gerealiseerde effecten is het belangrijk te analyseren in hoeverre in de uitvoerings sfeer aandacht bestaat voor de effectiviteit. In 1999 concludeerde de Algemene Rekenkamer dat met name over de invloed van de regelingen op de beoogde (extra) activiteiten en het effect van de regeling op het met de regeling gewenste maatschappelijk doel grotendeels afwezig was.¹⁰⁶ Na wederom een negatieve beoordeling in 2003¹⁰⁷ toont een rapport uit 2008 de eerste significante verbeteringen: belastinguitgaven worden periodiek geëvalueerd en in het algemeen wordt de effectiviteit van de regeling daarin meegenomen.¹⁰⁸ Voorts laat het inzicht in de *gerealiseerde* effecten te wensen over. Gebaseerd op onderzoek verricht door de overheid zelf, komt de Algemene Rekenkamer in haar rapport *Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies* tot de conclusie dat van twintig belastinguitgaven (33%) de effecten onduidelijk zijn en bij zeven (12%) gebleken is dat zij niet effectief zijn. Gecombineerd met zeventien belastinguitgaven (28%) waarbij in het evaluatieonderzoek geen uitspraak is gedaan omtrent de effectiviteit, bestaat van zeker 57% van de belastinguitgaven geen inzicht in de effectiviteit.¹⁰⁹

De respons van de verantwoordelijke bewindspersonen is begrijpelijk, doch onbevredigend. Als reactie op meergenoemd rapport uit 1999 stelt de toenmalig staatssecretaris van Financiën dat het, zelfs al wordt er structureel geëvalueerd, alsnog niet gemakkelijk is concreet aan te geven in welke mate bepaalde effecten kunnen worden toegeschreven aan specifieke fiscale maatregelen.¹¹⁰ De minister van Verkeer en Waterstaat geeft bovendien aan dat evaluatie van één instrument, welke deel uitmaakt van een pakket aan maatregelen, vanwege de complexiteit en de samenhang van die

¹⁰⁵ R.P.C. Cornelisse, Normen en waarden, WFR 2002/1535, p.1.

¹⁰⁶ Algemene Rekenkamer, t.a.p., Kamerstukken II 1998/1999, 26 452, nr. 2, p.41.

¹⁰⁷ Algemene Rekenkamer, Tussen beleid en uitvoering: lessen uit recent onderzoek van de Algemene Rekenkamer, Kamerstukken II 2002/2003, 28 831, nr. 2, p.92.

¹⁰⁸ Algemene Rekenkamer, Belastingen als beleidsinstrument, Kamerstukken II 2007/2008, 26 452, nr. 5, p.7.

¹⁰⁹ Algemene Rekenkamer, t.a.p., 2010, p.17.

¹¹⁰ Algemene Rekenkamer, t.a.p., Kamerstukken II 1998/1999, 26 452, nr. 2, p.42.

maatregelen niet altijd mogelijk of doelmatig is.¹¹¹ Diezelfde tendens zet zich voort in de reactie van de minister van Financiën op het rapport uit 2003. Hij geeft aan dat “(...) het aantonen van effecten van regelingen vrijwel altijd op het probleem stuit dat de aan een regeling toe te schrijven effecten moeilijk te isoleren zijn van de effecten die een gevolg zijn van endogene economische ontwikkelingen”.¹¹²

Het komt mij voor dat deze problemen inderdaad bestaan, denk bijvoorbeeld aan het kwantificeren van inderdieneffecten¹¹³, en derhalve het evaluatieproces bemoeilijken. Deze problematiek kan echter niet als geldige argumentatie worden beschouwd om de kritiek van de Algemene Rekenkamer te weerleggen. Uit de aangehaalde reacties spreekt een gevoel van onmacht en afhankelijkheid van externe factoren waar de bewindspersonen geen invloed op kunnen uitoefenen. Daarmee bouwen zij naar mijn overtuiging juist argumentatie op voor terughoudendheid: wat is immers de waarde van het nastreven van een gedragsverandering als die onmeetbaar is? Instrumentalistische wetgeving zonder mogelijkheid om de doelstelling concreet te toetsen is een lege huls. Getuige de reacties wordt te gemakkelijk voorbij gegaan aan het bestaansrecht van fiscaal instrumentalisme: een regeling die *aantoonbaar* resulteert in een beleidsdoelstelling.¹¹⁴

Het gevaar van die constatering is dat bij het voortbestaan van stimuleringsmaatregelen cadeau effecten ontstaan: “een fiscale beloning voor gedrag dat ook zonder de fiscale prikkel al werd vertoond.”¹¹⁵ Naast Jansen erkennen ook Boer¹¹⁶ en Gribnau¹¹⁷ dit probleem. Inzicht in de relatie tussen oorzaak (fiscale stimuleringsmaatregel) en gevolg (gedragsverandering) kan helpen voorkomen dat dergelijke cadeau effecten optreden en daarmee de effectiviteit en doelmatigheid van een regeling versterken.

2.4. Fiscaal instrumentalisme: zegen of vloek?

Fiscaal instrumentalisme blijkt een complexe aangelegenheid. De aanwezigheid van diverse spanningsverhoudingen maakt het gebruik van fiscaal instrumentalisme niet per definitie onjuist of onwenselijk, maar dient wel de ogen te openen als het gaat om de mogelijke gevolgen daarvan voor het fiscale stelsel. Uit successievelijke rapporten van de Algemene Rekenkamer blijkt nu juist dat die (gewenste) gevolgen vaak omstreden zijn, of het nu gaat om *inzicht* in of feitelijke *effecten* van

¹¹¹ Algemene Rekenkamer, t.a.p., Kamerstukken II 1998/1999, 26 452, nr. 2, p.42.

¹¹² Algemene Rekenkamer, t.a.p., Kamerstukken II 2002/2003, 28 831, nr. 2, p.92.

¹¹³ V. Halberstadt en C.A. de Kam, t.a.p., p.4.

¹¹⁴ Ook in de media blijft het niet onopgemerkt dat de wetgever hier niet altijd even goed van op de hoogte is. Zie: L. Berentsen, Regering kent effect van belastingdouceurtjes vaak niet, Het Financieele Dagblad, 19 maart 2015.

¹¹⁵ M.E. Oenema en M. Evers L.L.M., t.a.p., p.2.

¹¹⁶ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.17.

¹¹⁷ J.L.M. Gribnau, Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt, TFO 1999/129, p.5.

instrumentalistische belastingwetgeving. De rode draad is dan ook dat zorgvuldigheid is geboden. Een wetgever die nota bene zelf erkent dat het meten van causale verbondenheid tussen oorzaak en gevolg complex is, moet zich sterk afvragen of belastingwetgeving in dergelijke situaties wel het gewenste instrument is. Om bij de bewoording van Boer aan te sluiten: “Instrumentalisme is misschien een goed idee, ware het niet dat het zoveel bezwaren kent.”¹¹⁸

De optelsom van de voor- en nadelen maakt mij sceptisch ten aanzien van instrumentalistische belastingwetgeving. De diversiteit en reikwijdte van het fiscale stelsel maken het mogelijk om op haast individueel niveau fiscale faciliteiten op te tuigen. In dit voordeel ligt echter een belangrijk gevaar besloten: een ingewikkeld en onoverzichtelijk belastingstelsel waarover de wetgever de controle verliest. Het belastingstelsel is de belangrijkste inkomstenbron voor de overheid, hetgeen de importantie van controle over en hanteerbaarheid van het stelsel verzwaart. Het is één van de diverse voorbeelden waaruit de onderliggende spanningsverhouding tussen niet-fiscale beleidsdoelstellingen en de gevolgen daarvan voor de vormgeving van het fiscale stelsel blijkt. Telkens zal een zorgvuldige afweging gemaakt moeten worden om al dan niet over te gaan tot fiscaal instrumentalisme.

Het behalen van beleidsdoelstellingen is zowel het begin- als eindstation van dergelijke belastingwetgeving. De aanleiding is gelegen in een maatschappelijke doelstelling en het voortbestaan ervan in de feitelijke gerealiseerde effecten. Zonder kop en staart heeft instrumentalisme naar mijn overtuiging dan ook geen bestaansrecht. Juist ten aanzien van dit fundamentele punt kan de wetgever terecht op felle kritiek rekenen. Hoewel moeilijkheden omtrent empirische staving de evaluatie inderdaad complex kunnen maken, is dit geen legitiem argument om de onduidelijkheid van de gerealiseerde effecten als een ‘feit’ of ‘gegeven’ te beschouwen. Elke inhoud wordt daaraan immers ontnomen indien niet of nauwelijks inzicht bestaat in realisatie van de beleidsdoelstelling, hetgeen de wetgever juist heeft doen besluiten om het fiscale stelsel als instrument te gebruiken. Invoering van wetgeving alleen is dus onvoldoende. Naar mijn overtuiging is er dan ook te weinig aandacht voor het bestaansrecht van fiscaal instrumentalisme: de causale verbondenheid tussen oorzaak (fiscale maatregel) en gevolg (gedragsverandering).

¹¹⁸ J.P. Boer, t.a.p., 2013, p.19.

2.5. Conclusie/samenvatting

De bekendste functie van belastingheffing is de bugettaire functie: het vergaren van financiële middelen ten behoeve van bekostiging van de overheidsuitgaven. Daarnaast kent belastingheffing ook een instrumentele functie: de inzet van het belastingrecht als instrument om niet-fiscale beleidsdoelstellingen te realiseren. Subcategorieën daarvan zijn de (i) allocatieve-, (ii) stabilisatie- en (iii) verdelingsfunctie. De allocatieve functie is de meest kenmerkende en relevante voor deze scriptie, waarbij de overheid volgens de welvaartseconomie in marktfalen rechtvaardiging kan vinden om in te grijpen in het marktproces. Belastingheffing kan tot slot ook bestaansrecht ontlenen aan een andere belastingwet (de steunfunctie).

Instrumentaliteit is de functie van het recht te dienen als middel om de maatschappij te ordenen. Deze functie is onverbrekkelijk verbonden met de aan het recht zelf inherente waarde van bescherming: de *internal morality of law*. Deze rechtswaarden dienen ter bescherming van belastingplichtigen tegen willekeur. Instrumentalisme houdt echter in dat het belastingrecht (louter) als techniek of middel wordt gezien dat wordt ingezet voor politieke beleidsdoelinden. In tegenstelling tot instrumentaliteit is het belastingrecht dan (enkel) dienstbaar aan beleid. Dit kan op gespannen voet staan met de *internal morality of law*.

Een fiscale stimuleringsmaatregel is *“Een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een (i) voorziening in de wet voorzover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet en die is gericht op (ii) stimulering van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.”* De causale relatie tussen oorzaak (maatregel) en gevolg (gedragsverandering) moet bovendien door de wetgever zijn beoogd.

De primaire heffingsstructuur is *“De meest neutrale verwijzing naar de eigenlijke fiscale doelstelling dat een belasting wordt geheven ter financiering van overheidsuitgaven, op een zodanige wijze dat de daaruit voortvloeiende lasten op evenwichtige wijze wordt verdeeld.”* Doordat het lastig is een duidelijke ‘nullijn’ vast te stellen, politici gebruik kunnen maken van interpretatieruimte en significant betere oplossingen niet voorhanden lijken, is de invulling van dit begrip nog steeds onderwerp van discussie.

Het instrumentalistische gedachtegoed maakt vanaf de Tweede Wereldoorlog een groeispurt door. Vermeend gold aan het eind van de vorige eeuw als belangrijk pleitbezorger van het instrumentalisme. Het fiscale beleid maakte vanaf dat moment integraal deel uit van het financieel en sociaal-economisch overheidsbeleid.

Redenen voor de opkomst van het instrumentalisme zoekt Vermeend met name in internationale ontwikkelingen, zoals de globalisering, toegenomen belastingconcurrentie en het achterblijven van belastingharmonisatie binnen de EU. Ook de Tweede Wereldoorlog heeft een belangrijke rol gespeeld, omdat de gestegen overheidsinkomsten instrumentalistische belastingheffing financieel haalbaar maakten. Tezamen met het ontstaan van nieuwe opvattingen over de rol van de staat bleek dit een vruchtbare voedingsbodem voor de ontwikkeling van het instrumentalisme.

Een belangrijke andere verklaring is de opkomst van de sociale- en economische welvaartsopolitiek, met meer aandacht voor individuele rechten op bestaanszekerheid, verzorging en het tegengaan van sociale tegenstellingen. Bovendien werd belastingheffing steeds vaker gebruikt voor structurele en conjuncturele oogmerken. Met de ontwikkeling van het transactiemodel is ook de invulling van het begrip instrumentalisme veranderd, waardoor herintroductie van de top-down benadering onwaarschijnlijk lijkt.

Voordelen van het gebruik van instrumentalistische belastingwetgeving zijn onder andere (i) de aansluiting bij een bestaand systeem (zowel ten aanzien van rechtsbescherming als administratieve processen), (ii) de doelgerichte werking en (iii) de diversiteit en reikwijdte van het fiscale stelsel.

De belangrijkste kritiek richt zich op (i) het ontstaan van een ingewikkeld en onoverzichtelijk stelsel, (ii) verslechterde compliance van belastingplichtigen, (iii) aantasting van de internal morality of law en (iv) de twijfelachtige effectiviteit van fiscaal instrumentalisme.

Een wetgever dient omzichtig met het fiscale instrument om te gaan. De complexiteit van dit vraagstuk moet eerder aanleiding geven tot terughoudendheid, dan tot toegeven aan 'trial-and-error' wetgeving. De inzichtelijkheid in de daadwerkelijk gerealiseerde effecten is beperkt en de diversiteit en reikwijdte van het fiscale stelsel kent een keerzijde: ingewikkelde en onoverzichtelijke belastingwetgeving. Een wetgever die erkent dat de causaliteit van een fiscaal instrument zich moeilijk laat meten, moet zich sterk afvragen of belastingwetgeving in dergelijke situaties wel het gewenste instrument is om gedragsveranderingen te realiseren.

Het Nederlandse fiscale innovatieregime vindt zijn bestaansgrond in het instrumentalistische gedachtegoed, waarmee dit hoofdstuk als 'kapstok' dient voor de analyse van het fiscale innovatieregime. Dat zal langs de lijnen van het toetsingskader in de volgende hoofdstukken geschieden. Heeft de wetgever introductie van deze faciliteiten voldoende onderbouwd? Is bovendien voor de juiste vormgeving gekozen en zijn de resultaten geëvalueerd? Wetenschap van het instrumentalistische gedachtegoed, tezamen met centrale bevindingen omtrent de voor- en nadelen, het belang van causaliteit, de internal morality of law en functies van belastingheffing

stellen de lezer in staat het Nederlandse fiscale innovatieregime aan zijn theoretische achtergrond te koppelen. Hoofdstuk 3, 4 en 5 zullen voorgaande vragen van een antwoord voorzien en uitwijzen of de wetgever bij de introductie van het Nederlandse fiscale innovatieregime de theoretische achtergrond van het fiscaal instrumentalisme voldoende in acht heeft genomen.

3. Totstandkoming van de innovatiefaciliteiten (Fase 1)

3.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het gedachtegoed van fiscaal instrumentalisme, hetgeen de theoretische achtergrond van het Nederlandse fiscale innovatieregime vormt, gekoppeld aan de totstandkoming. Ik heb in voorgaand hoofdstuk benadrukt dat fiscaal instrumentalisme zonder kop en staart naar mijn overtuiging geen bestaansrecht heeft, omdat het realiseren van beleidsdoelstellingen zowel het begin- als eindstation vormt. In dit hoofdstuk vorm ik een oordeel over de 'kop' van het Nederlandse fiscale innovatieregime: de wijze waarop introductie van de innovatiefaciliteiten is onderbouwd. Deze toets correspondeert met fase 1 zoals omschreven in het toetsingskader. Derhalve staat in dit hoofdstuk de volgende vraag centraal: *Is het Nederlandse fiscale innovatieregime van voldoende onderbouwing voorzien?*

Om beoordeling van de onderbouwing mogelijk te maken volgt allereerst een beknopte omschrijving van de innovatiefaciliteiten. Deze omschrijving is op hoofdlijnen en gebaseerd op huidige wetgeving. Vervolgens wordt in chronologische volgorde een oordeel gevormd over de onderbouwing van de WBSO en RDA. Tevens wordt ingegaan op de geformuleerde beleidsdoelstelling. Er wordt afgesloten met een conclusie en samenvatting.

3.2. Beknopte omschrijving van het Nederlandse fiscale innovatieregime

3.2.1. WBSO

Op 26 april 1994 is het WBSO-wetsvoorstel met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 1994 aangenomen door de Eerste Kamer.¹¹⁹ De WBSO bevat twee fiscale faciliteiten: een afdrachtvermindering loonbelasting en premie volksverzekeringen voor inhoudingsplichtigen en een extra aftrekpost voor S&O-belastingplichtigen. Beide faciliteiten hebben betrekking op het verrichten van S&O. Eerstgenoemde faciliteit is per 1 januari 1996 geïncorporeerd in de WVA en staat bekend als de 'S&O-afdrachtvermindering'.

De hoofdregel voor berekening van de S&O-afdrachtvermindering is neergelegd in art. 23 WVA, en luidt als volgt: $14\% \times (\text{S\&O-uren} \times \text{gemiddeld S\&O-uurloon}) + 21\% \times (\text{S\&O-uren} \times \text{gemiddeld S\&O-uurloon voor zover dit product } \text{€ } 250.000 \text{ niet te boven gaat})$. De termen S&O-uren en S&O-uurloon staan voor het aantal uren dat S&O-werknemers voor de inhoudingsplichtige aan S&O besteden, respectievelijk het gemiddelde uurloon dat die werknemers ontvangen. Het gecombineerde percentage van 35% wordt alleen toegepast voorzover de som van het aan S&O-werknemers uitgekeerde salaris niet uitgaat boven € 250.000. S&O-uren kwalificeren alleen als zodanig ter zake

¹¹⁹ Handelingen I, 1993/1994, nr. 30, p.1678.

van werknemers die voor een S&O-inhoudingsplichtige S&O verrichten. De afdrachtvermindering is gemaximeerd op € 14.000.000 per inhoudingsplichtige.

Art. 1 lid 1 onderdeel n WVA definieert S&O (grofweg) als volgt: door een S&O-inhoudingsplichtige, dan wel een S&O-belastingplichtige, systematisch georganiseerde en in een lidstaat van de Europese Unie verrichte werkzaamheden, direct en uitsluitend gericht op (i) technisch-wetenschappelijk onderzoek, (ii) ontwikkeling van nieuwe programmatuur of (onderdelen van) fysieke producten of – productieprocessen, (iii) uitvoeren van haalbaarheidsanalyses voor het verrichten van S&O en (iv) uitvoeren van technisch onderzoek naar wijziging van een productiemethode, mits die wijziging tot duidelijke verbetering leidt.

Naast kwalificatie als S&O is het bovendien van belang dat ten name van de S&O-inhoudingsplichtige een S&O-verklaring is afgegeven. Deze verklaring wordt verstrekt door de minister van Economische Zaken en bevat (i) een omschrijving van de S&O-werkzaamheden, (ii) de periode van verstrekking, (iii) het verwachte aantal S&O-uren van de S&O-werknemers en (iv) een berekening van het bedrag aan S&O-afdrachtvermindering.

De S&O-af trek voor S&O-belastingplichtigen is neergelegd in art. 3.77 Wet IB 2001 en maakt daarmee onderdeel uit van de ondernemersaftrek. Het gaat dus nadrukkelijk niet om een vermindering van afdracht loonbelasting. Getuige dit wetsartikel zijn belangrijke vereisten dat de ondernemer voldoet aan het uren criterium van art. 3.6 Wet IB 2001 en in het kalenderjaar ten minste 500 uur besteedt aan S&O waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven. De S&O-af trek is in beginsel een vast bedrag. Voor 2015 is dit vastgesteld op € 12.421.

3.2.2. RDA

Per 1 januari 2012 is de RDA geïntroduceerd om in aanvulling op de WBSO niet alleen de loonkosten maar ook overige kosten en uitgaven te stimuleren die betrekking hebben op R&D-werkzaamheden.¹²⁰ De faciliteit geldt dus nadrukkelijk als aanvulling op de inputkant van het innovatieproces. “Ingevolge Art. 3.52a lid 1 Wet IB 2001 komt bij het bepalen van de winst *aanvullend* in aftrek een bedrag wegens kosten of uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verrichte S&O, *met uitzondering van loonkosten*, zoals vastgesteld in een door Onze Minister ten name van de belastingplichtige afgegeven RDA-beschikking.”¹²¹ Getuige art. 3.52a lid 5 Wet IB 2001 kent S&O onder de RDA eenzelfde definitie als in de WVA.

¹²⁰ Besluit RDA, Stb. 2011, 657, p.6.

¹²¹ Besluit RDA, t.a.p., p.6-7 (cursivering door D.M. Hoogwegt).

Het grootste gedeelte van het RDA-regime is met het Besluit RDA neergelegd in lagere wetgeving.¹²² 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. De kosten of uitgaven moeten dan wel *direct toerekenbaar* zijn aan het S&O-werk van belastingplichtige. “Uitgangspunt hierbij is dat de kosten en uitgaven een *duidelijk aanwijsbaar oorzakelijk verband* moeten hebben met S&O (...)”.¹²³ Beoordeling van dit criterium geschiedt door de RVO, een uitvoeringsinstantie van het ministerie van Economische Zaken.

Het RDA-bedrag dat is vastgelegd in de RDA-beschikking komt *aanvullend* in aftrek van de winst. Het percentage van de kosten en/of uitgaven dat kwalificeert voor de RDA is voor 2015 vastgesteld op 60%.¹²⁴ Bij een belastingtarief van 25% is een netto voordeel van 15% het resultaat.¹²⁵ De RDA kent geen relatie met de reguliere fiscaal aftrekbare kosten. De RVO is verantwoordelijk voor het vaststellen van de RDA, waardoor de Belastingdienst alleen hoeft te controleren of de door belastingplichtige opgevoerde RDA in overeenstemming is met de afgegeven RDA-beschikking. Voor het overige heeft de RDA geen invloed op de door de Belastingdienst te controleren fiscale winstverantwoording.¹²⁶

3.3. Onderbouwing van het Nederlandse fiscale innovatieregime

3.3.1. WBSO

3.3.1.1. Onderbouwing WBSO

Introductie van de WBSO is volgens Caanen en Huijsmans een uitvloeisel van het driesporenbeleid ter verbetering van de technologische positie van Nederland.¹²⁷ In de Nota Beleidsvisie Technologie presenteerde het kabinet haar visie op verbetering van de Nederlandse concurrentiepositie. Dit moest gestalte krijgen via drie sporen, te weten het (i) stimuleren van de bedrijfs-R&D, (ii) versterken van de kennisinfrastructuur en (iii) verbreding van het draagvlak voor technologie in de samenleving.¹²⁸ De doelstelling van dit beleid is als volgt geformuleerd: “Het moet onze ambitie zijn om de kennisintensiteit van onze economische bedrijvigheid zodanig te verhogen, dat onze positie

¹²² Besluit RDA, t.a.p.

¹²³ Besluit RDA, t.a.p., p.7 (Cursivering: D.M. Hoogwegt).

¹²⁴ Minister van Economische Zaken, Regeling tot wijziging van de Regeling RDA ten behoeve van de vaststelling van het percentage voor de bepaling van het RDA-bedrag, Stcrt. 2014, 36079, nr. WJZ/14152622.

¹²⁵ Minister van Economische Zaken, Regeling tot wijziging van de Regeling RDA ten behoeve van de vaststelling van het percentage voor de bepaling van het RDA-bedrag, Stcrt. 2014, 36079, nr. WJZ/14152622.

¹²⁶ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5, p.6.

¹²⁷ J.CH. Caanen, t.a.p., p.1 en P.A.G.M. Huijsmans, De Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk: een fiscale stimulans om meer te investeren in R&D?, WFR 1997/382, p.4.

¹²⁸ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.2-3.

ten opzichte van de Europese technologische kopgroep (Duitsland, Zweden, Zwitserland en Frankrijk) verbeterd.”¹²⁹

Blijkens de MVT bij het wetsvoorstel WBSO grijpt introductie van de WBSO aan bij het eerste spoor.¹³⁰ Een schets van de beweegredenen voor introductie komt in het volgende citaat samen: “Of het nu gaat om kaas of CD-spelers, bedrijven kunnen zich alleen verzekeren van een stevig marktaandeel door voorop te lopen bij het toepassen van nieuwe technologie. Technologie is de belangrijkste stuwende kracht achter economische vooruitgang. Onze voornaamste concurrenten investeren fors in de versterking van hun technologisch klimaat; er is sprake van een internationale technologierace.”¹³¹ Allereerst is aandacht voor argumenten van algemeen economische aard, om vervolgens in te gaan op argumenten voor de inzet van het fiscale instrument.

(i) *Technologie als stuwende kracht achter economische vooruitgang*

Het meest fundamentele argument om R&D te stimuleren is dat technologie de belangrijkste stuwende kracht is achter economische vooruitgang. In de Nota Beleidsvisie Technologie wordt onder andere een onderzoek van de OESO uit 1992 aangehaald. Daarin wordt aangegeven, aldus de Nota, dat op lange termijn de helft van de economische groei voortkomt uit technologische vooruitgang.¹³² De SER onderstreepte dit.¹³³ Bovendien wordt aangegeven dat daarmee ook de werkgelegenheid meegroeit. Zo kenden R&D-intensieve ondernemingen, gemeten over de periode 1984-1988, in Nederland de sterkste groei van werkgelegenheid. In Duitsland namen ze in een nagenoeg vergelijkbare periode (1984-1991) zelfs 2/3^e van de totale werkgelegenheids groei voor hun rekening. Hoewel de Nota Beleidsvisie Technologie op basis van een onderzoek door de OSA concludeert dat “(...) van technologische vernieuwing per saldo een positief effect op de werkgelegenheid uitgaat”¹³⁴, is dat op basis van het OSA rapport een wat ongenueanceerde stellingname. Zo wordt door de OSA onderscheid gemaakt tussen werkgelegenheids groei binnen organisaties en op sectorniveau, en tussen proces- en productinnovaties. Het effect op de werkgelegenheid van procesinnovatie binnen organisaties blijkt niet eenduidig, waarbij een *geheel nieuw productieproces* eerder zorgt voor een stijging van de arbeidsproductiviteit dan de vraag naar arbeid doet stijgen. Bij een *verbetering* van het productieproces ligt dit verband juist omgekeerd.¹³⁵ Daar komt bij dat het door OSA uitgevoerde onderzoek slechts betrekking heeft op effectmetingen over twee jaren, waardoor lange termijn effecten niet goed kunnen worden beoordeeld. Dit

¹²⁹ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.9.

¹³⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.1.

¹³¹ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.2.

¹³² Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.6.

¹³³ SER, Convergentie en overlegeconomie, no. 15, 1992, p.36.

¹³⁴ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.7.

¹³⁵ J.O.N. Reijnen en A.H. Kleinknecht, Technologie en de vraag naar arbeid, 1992, p.93.

ongenuanceerde beeld geldt eveneens voor de notitie over de sterkste werkgelegenheidsgroei van R&D-intensieve ondernemingen in de periode 1984-1988. Het enquête-onderzoek *Innovatie in de Nederlandse Industrie en Dienstverlening*, waar het kabinet haar opmerking over de sterkste werkgelegenheidsgroei bij R&D-intensieve ondernemingen aan ontleent, is voorzichtiger in haar bevindingen. Een interessante conclusie is dat een positieve relatie tussen R&D-inspanningen en werkgelegenheid met name betrekking heeft op bedrijven die bij de start van het onderzoek in 1983 nog geen R&D-inspanningen verrichtten. Bij panelbedrijven die dat al wel deden blijkt geen significante invloed van de R&D-intensiteit op de groei van de werkgelegenheid waar te nemen.¹³⁶ Helaas wordt in de Nota Beleidsvisie Technologie aldus weinig recht gedaan aan het genuanceerde beeld van de geciteerde onderzoeksresultaten.

(ii) *Versterken van de concurrentiepositie*

Het tweede belangrijke argument is het versterken van de concurrentiepositie. Het toenmalige kabinet hamerde veelvuldig op het achterblijven van de Nederlandse S&O-inspanningen, zowel ten aanzien van zelfstandige ondernemingen als de rol van de overheid. In 1970 investeerden alleen de VS en Zwitserland een significant hoger aandeel van hun BBP in R&D, waar Nederland eind 1993 was afgezakt naar de negende plaats op deze wereldranglijst.¹³⁷ Als percentage van het BBP daalde de R&D-inspanningen in de periode 1987-1992 van 1,4 tot 1,0%.¹³⁸ Ook werd aangegeven dat het overheidsaandeel in de financiering van bedrijfs-S&O in Nederland relatief laag was ten opzichte van de 'kopgroep'. In 1989 nam de overheid in de VS maar liefst 30,9% van de financiering voor haar rekening, ten opzichte van 10,6% in Nederland. Ook Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk, Zweden en Duitsland deden het beter.¹³⁹

In een poging de urgentie van dit probleem te illustreren is President Clinton aangehaald, die in 1993 een voor VS begrippen onorthodox initiatief nam om de rol van de overheid in de ontwikkeling van technologie substantieel te vergroten.¹⁴⁰ Ik citeer: "We must aim directly at (...) new challenges and focus our efforts on the new opportunities before us, recognizing that government can play a key role helping private firms develop and profit from innovations."¹⁴¹ Voor het kabinet kennelijk een teken aan de wand dat zelfs de traditioneel terughoudende overheden bewegen richting intensieve

¹³⁶ A.H. Kleinknecht en J.O.N. Reijnen, *Innovatie in de Nederlandse Industrie en Dienstverlening*, 1990, p.93.

¹³⁷ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.6.

¹³⁸ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.2.

¹³⁹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.3. Recente artikelen in het *Het Financieele Dagblad* lijken dit beeld te bevestigen: F. Gersdorf en F. Rolvink, *Berlijn weet het zeker: innoveren is voorwaarde voor groei*, *Het Financieele Dagblad*, 13 april 2015 en T. Vaessen, *Innovatie Nederland raakt achterop*, *Het Financieele Dagblad*, 1 augustus 2015.

¹⁴⁰ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.8.

¹⁴¹ President William J. Clinton and Vice President Albert Gore, Jr., *Technology for America's Economic Growth, A New Direction to Build Economic Strength*, February 22, 1993.

betrokkenheid bij het private innovatieproces. Ook het feit dat Nederland door haar grote dienstensector relatief weinig R&D-inspanningen kent, werd niet als excuus gezien maar juist als signaal dat moet worden opgeschoven richting een meer kennisintensieve productiestructuur.¹⁴²

(iii) *Europese beleidsconvergentie*

In het verlengde van dit mondiale beeld zag het kabinet ook in de Europese beleidsconvergentie aanleiding innovatie nadrukkelijker te stimuleren. Doordat deze ontwikkeling de ruimte voor overheden om een afwijkend macro-economisch beleid te voeren beperkt, is het belang van de resterende beleidsruimte toegenomen.¹⁴³ Het CPB rapport *Nederland in Drievoud* onderstreepte dit: “Op andere terreinen, met name van vestigingsplaatsfactoren in de ruimste zin des woords is de *capacity to act* van nationale overheden echter nog zeer groot. Beleidsterreinen als onderwijs, technologie, infrastructuur (...) winnen hierdoor aan betekenis en zullen steeds meer de sleutel vormen voor een – ten opzichte van andere landen – relatief gunstige economische ontwikkeling.”¹⁴⁴ Het gegeven dat ook R&D-beleid zich steeds meer op EU-niveau ging ontwikkelen deed niet af aan het Nederlandse standpunt: “Voor Nederland staat centraal dat het EG-technologiebeleid complementair dient te zijn aan nationaal beleid.”¹⁴⁵

(iv) *Positieve externaliteiten*

Ook het bestaan van positieve externaliteiten bij innovatie geldt als belangrijk argument voor introductie van de WBSO. Hoewel het bedrijfsleven uiteraard zelf verantwoordelijk is voor zijn bedrijfs-R&D, zo wordt gesteld, kan het marktmechanisme niet altijd voorzien in “(...) een optimale productie en verspreiding van technologische kennis (...)”.¹⁴⁶ Ik roep paragraaf 2.2.2. in herinnering, waar ik heb aangegeven dat volgens de welvaartseconomie in het bestaan van positieve externaliteiten inderdaad rechtvaardiging kan worden gevonden voor overheidsingrijpen in het marktproces. Innovatieve ondernemingen genieten niet het volledige economische voordeel van kennispillovers, waardoor vanuit maatschappelijk oogpunt te weinig wordt geïnnoveerd. Naast de Nota Beleidsvisie Technologie onderschrijven ook het eerder aangehaalde SER rapport en een artikel van Hall deze rechtvaardiging voor overheidsingrijpen.¹⁴⁷

De legitimiteit van dit argument hangt in belangrijke mate af van hetgeen overheidsingrijpen oplevert: de maatschappelijke baten. De Nota Beleidsvisie Technologie wijst in dat kader op het

¹⁴² Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.10-12.

¹⁴³ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.9.

¹⁴⁴ CPB, *Nederland in drievoud: een scenariostudie van de Nederlandse economie 1990-2015*, 1992, p.375.

¹⁴⁵ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.22.

¹⁴⁶ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.2-3.

¹⁴⁷ SER, t.a.p., 1992, p.36-37 en B.H. Hall, *R&D Tax Policy during the 1980s: success or failure?*, *Tax Policy and the Economy*, vol. 7, 1993, p.5 en Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.3 en 7.

heroverwegingsonderzoek naar de TOK-regeling.¹⁴⁸ “Met het TOK wordt ontwikkelingswerk gestimuleerd door per project een krediet beschikbaar te stellen ter dekking van ten hoogste 60% van de projectkosten.”¹⁴⁹ In een deelrapport wordt gesteld dat, uitgaande van een kredietpercentage van 50%, het TOK tot een ontwikkelingsinspanning leidt van twee maal het aan kredieten verstrekte bedrag. Voor 1988 bedroeg die inspanning f 117 mln (9% van de voor een TOK in aanmerking komende R&D-uitgaven van bedrijven) plus een met TOK-projecten samenhangende omzet van zo’n f 900 mln.¹⁵⁰ Een belangrijke kanttekening uit het TOK-onderzoek is echter dat de gebruikte grootheden geen absolute maten voor de effectiviteit zijn. Een deel van de ontwikkelingsinspanning en de omzet zouden immers ook zonder de kredieten tot stand zijn gekomen.¹⁵¹ Ontbrekend inzicht in dit cadeau-effect (zie paragraaf 2.3.4.3.) maakt inschatting van de maatschappelijke baten dus lastig. Voorts wordt het innovatieinstrument PBTS-biotechnologie in de Nota Beleidsvisie Technologie als een succes gepresenteerd. Volgens de Nota bleek uit de evaluatie dat het instrument een positief effect had op “(...) de omvang, planning en management van onderzoek, op investeringen en op personele inzet”.¹⁵² Wederom is de vraag of voldoende inzicht bestond in het cadeau-effect. Signalen uit latere evaluaties wijzen uit dat dit effect substantieel lijkt.¹⁵³

Het is eveneens belangwekkend dat in meergenoemde Nota Beleidsvisie Technologie wordt gewezen op de relevantie van gunstige randvoorwaarden. Zo spelen een gunstig macro-economisch klimaat en vrije marktwerking een belangrijke rol in het economisch ontwikkelingspotentieel. Bovendien verzekeren goed functionerende markten de benodigde dynamiek voor technologische vernieuwing.¹⁵⁴ Er zijn dus diverse omstandigheden die invloed uitoefenen op het technologiebeleid, maar daar niet direct in verweven zitten. Het feit dat er meerdere sporen zijn waarlangs de kennisintensiteit van Nederland verhoogd moet worden, impliceert bovendien dat intensivering van bedrijfs-R&D daar slechts een *onderdeel* van is. Als één of meerdere randvoorwaarden niet aanwezig zijn kan dit de effectiviteit, en daarmee onderbouwing, van overheidsingrijpen aantasten. Met andere woorden: het kader waarin beleidsprismen worden ingebed moet dusdanige voorwaarden scheppen dat succes redelijkerwijs verwacht kan worden. Eventueel overheidsingrijpen moet daarom

¹⁴⁸ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.12-13.

¹⁴⁹ Kamerstukken II 1989/1990, 16 625, nr. 117, p.76.

¹⁵⁰ Kamerstukken II 1989/1990, 16 625, nr. 117, p.78.

¹⁵¹ Kamerstukken II 1989/1990, 16 625, nr. 117, p.78.

¹⁵² Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.12.

¹⁵³ H. Hufen, *Bestaat Sinterklaas? Verkenning van het Sinterklaaseffect bij de Toepassing van Financiële Stimuleringsmaatregelen voor Bedrijven*, in: *Liefde voor Openbaar Bestuur en Liefde voor de Bestuurskunde*, Liber Amicorum Arthur Ringeling, 2007, p.78 en E.J. Velzing, *Innovatiepolitiek: een reconstructie van het innovatiebeleid van het ministerie van Economische Zaken van 1976 tot en met 2010*, 2013, p.90.

¹⁵⁴ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.6.

altijd geplaatst worden in het reeds bestaande en omvangrijke instrumentarium voor het realiseren van beleidsdoelstellingen.

Voorgaande argumenten van algemeen economische aard brengen mij tot het volgende: waarom heeft het kabinet voor een *fiscaal* instrument gekozen? Meergenoemde MvT geeft een eerste aanzet: “Voor de fiscale vormgeving is gekozen omdat fiscale regelingen (i) door ondernemers en buitenlandse investeerders als een belangrijk onderdeel van het structurele vestigingsklimaat worden beschouwd en (ii) een aantal andere landen een fiscale tegemoetkoming kent voor S&O. Voorts omdat deze vormgeving het mogelijk maakt de (iii) toepassing van de faciliteit in belangrijke mate parallel te laten lopen met de feitelijke uitgaven voor S&O.”¹⁵⁵

(i) Onderdeel van het structurele vestigingsklimaat

Helaas wordt niet onderbouwd waarom de fiscale vormgeving door ondernemers en buitenlandse investeerders als een belangrijk onderdeel van het structurele vestigingsklimaat wordt beschouwd.

(ii) Andere landen kennen een fiscale tegemoetkoming

Wel wordt meer uitvoerig ingegaan op het feit dat andere landen fiscale tegemoetkomingen kennen. Of dat op zichzelf een legitiem argument is om het fiscale instrument ter hand te nemen is maar de vraag, en wat mij betreft sterk afhankelijk van de bewezen effectiviteit van een fiscale prikkel. Een OESO-rapport uit 1992 toont aan dat in de onderzochte OESO-landen de stimulering van S&O in 1989 voor 38,5% gefinancierd werd via belastingprikkel. Over de onderzochte periode van 1986-1989 is overigens een dalende lijn te zien van 47,7% naar 38,5%.¹⁵⁶ In algemene zin heeft ondersteuning van bedrijfs-S&O voor deze landen in de jaren tachtig steeds meer prioriteit gekregen als beleidsdoelstelling.¹⁵⁷ Ook voor de Nederlandse overheid is op dat terrein een sterke kostenstijging te zien. Het belastinginstrument werd echter nog nauwelijks gebruikt voor industrieel ondersteuningsbeleid: rond de 90% van stimuleringsinstrumenten bestond uit subsidies.¹⁵⁸ Huijsmans is van mening dat voor een fiscaal instrument is gekozen omdat de landen waarop Nederland in een achterstandspositie is geraakt, het fiscale instrument al jaren hanteerden.¹⁵⁹ Spiegeling van het beleid aan andere landen blijkt ook uit een opmerking uit de Nota Beleidsvisie Technologie: “Het beleid in de komende jaren zal worden bepaald mede in het licht van de verdere

¹⁵⁵ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.1 (nummering door D.M. Hoogwegt).

¹⁵⁶ OECD, Industrial support policies in OECD countries 1986-1989, 1992, p.22.

¹⁵⁷ OECD, t.a.p., 1992, p.20.

¹⁵⁸ OECD, t.a.p., 1992, p.53.

¹⁵⁹ P.A.G.M. Huijsmans, t.a.p., p.3.

inzet van andere landen bij de beleidsconcurrentie op het terrein van de technologische infrastructuur.”¹⁶⁰ De parlementaire behandeling bevestigt dit beeld in sterke mate.¹⁶¹

Ter onderbouwing wordt nadruk gelegd op effectiviteitsstudies uit de VS. De “teneur” van diverse onderzoeken zou uitwijzen dat “(...) elke gederfde dollar belastinginkomsten tot meer dan een dollar S&O-uitgaven leidt”.¹⁶² De resultaten die Hall aanstipt in zijn artikel wijzen echter uit dat de onderzoeksresultaten ambigu zijn. Uit onderzoek van Eisner blijkt dat het belastingvoordeel voor R&D-activiteiten geringe potentie heeft om R&D-uitgaven te verhogen, en in sommige gevallen zelfs ontmoedigend kan werken.¹⁶³ Mansfield wijst op studies uit de VS, Canada en Zweden waarbij de R&D-uitgaven weliswaar zijn gestegen met één à twee procent, maar deze stijging in alle gevallen substantieel lager waren dan de gederfde overheidsinkomsten.¹⁶⁴ Hall zelf komt wel met een positief verband: een prijsreductie voor R&D van vijf procent resulteert na twee jaar in een stijging van de R&D-uitgaven van tussen de acht en dertien procent. Bovendien zou de stijging in R&D-uitgaven op korte termijn de gederfde overheidsinkomsten overtreffen.¹⁶⁵ Naast de dubbelzinnige resultaten wordt door de onderzoekers ook een aantal relevante kanttekeningen geplaatst, zoals de gevolgen van voorwaartse verliesverrekening¹⁶⁶, korte- en langetermijn effecten, het feit dat stimuleringsmaatregelen niet geïsoleerd beschouwd moeten worden ten opzichte van het bredere belastingsysteem¹⁶⁷, het pro-cyclische karakter van het belastingvoordeel en herclassificatie van ‘reguliere’ uitgaven tot R&D-uitgaven¹⁶⁸. De positieve teneur uit de Nota Beleidsvisie Technologie is daarmee een onrealistische schets van de gepresenteerde resultaten en doet geen recht aan het genuanceerde beeld dat de geciteerde onderzoekers nota bene zelf beschrijven.

(iii) De WBSO loopt parallel met de feitelijke uitgaven voor S&O

Tot slot ga ik kort in op het derde ‘fiscale’ argument: toepassing van de WBSO loopt in belangrijke mate parallel met de feitelijke uitgaven voor S&O. De regering verwachtte hiervan psychologische voordelen.¹⁶⁹ Het ‘parallel lopen’ heeft in dit kader betrekking op toepassing van de faciliteit op het moment dat de loonbelasting door de werkgever wordt afgedragen, waardoor de fiscale

¹⁶⁰ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.4.

¹⁶¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.8 en 21,

¹⁶² Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.4.

¹⁶³ R. Eisner e.a., The new incremental tax credit for R&D: incentive or disincentive?, National Tax Journal, vol. 37, no. 2, 1984, p.171.

¹⁶⁴ E. Mansfield, The R&D tax credit and other technology policy issues, The American Economic Review, vol. 76, no. 2, 1986, p.190 and 193.

¹⁶⁵ B.H. Hall, t.a.p., p.28-29.

¹⁶⁶ R. Altshuler, A dynamic analysis of the research and experimentation credit, National Tax Journal, vol. 41, issue 4, p.464.

¹⁶⁷ B.H. Hall, t.a.p., p.29-30 en P.A.G.M. Huijsmans, t.a.p., p.1.

¹⁶⁸ R. Eisner e.a., t.a.p., p.180.

¹⁶⁹ J.CH. Caanen, t.a.p., p.1.

tegemoetkoming tegelijk met de feitelijke betaling kan worden verzilverd. Tijdens de parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris herhaalde malen bevestigd dit inderdaad als belangrijkste reden te zien voor de gekozen fiscale vormgeving.¹⁷⁰ Daarmee bevestigt hij echter dat dit argument betrekking heeft op de *vormgeving* van het fiscale instrument en niet zozeer op de keuze tussen een fiscaal of niet-fiscaal instrument. In paragraaf 4.2.1.2. wordt hier ruimschoots aandacht aan besteed.

3.3.1.2. Beleidsdoelstelling WBSO

De parlementaire behandeling leert dat het formuleren van een concrete beleidsdoelstelling bij de hoofdlijnen van het eerste spoor is gebleven. Het verlagen van de loonkosten voor werkgevers doet wellicht vermoeden dat het kabinet extra werkgelegenheid heeft willen creëren in de innovatiesector, maar niets daarvan is terug te vinden in de beleidsdoelstelling. De staatssecretaris heeft opvallenderwijs bevestigd dat door de generieke werking van het instrument bewust niet is gekozen voor meer specifieke doeleinden.¹⁷¹ De door de staatssecretaris geformuleerde centrale beleidsdoelstelling sluit dan ook naadloos aan op het eerste spoor: *het stimuleren van bedrijfs-S&O*.¹⁷² Deze algemene formulering creëert verwarring. Kunnen daarmee alle doelstellingen van het eerste spoor worden gekoppeld aan de WBSO? Zijn er naast een ‘centrale’ doelstelling ook ‘nevendoeleinden’? Wordt stimulering gemeten in termen van stijging in R&D-arbeidsplaatsen of in het aantal R&D-verrichtingen van bedrijven? Het lijkt om de *omvang* van de S&O-activiteiten te gaan¹⁷³, hetgeen de vraag oproept wat moet worden verstaan onder ‘activiteiten’. Bovendien heb ik dat moeten destilleren uit hetgeen bij de evaluatie zal worden beoordeeld, zonder dat expliciet is vermeld of het hier een ‘harde’ beleidsdoelstelling betreft. Het ontbreken van een toetsbaar geformuleerde doelstelling zal beoordeling van de resultaten, met de beleidsdoelstelling als leidraad, bemoeilijken.

3.3.1.3. Beoordeling onderbouwing WBSO

Naar mijn inschatting zijn de internationale ontwikkelingen veruit de belangrijkste drijvende kracht gebleken bij de totstandkoming van de WBSO. Ik acht de kans groot dat het kabinet niet tot dit wetsvoorstel was gekomen indien Nederland niet, of niet in dezelfde mate, achterop had gelopen op de mondiale koplopers op het gebied van innovatie. Hoewel bijvoorbeeld het bestaan van positieve externaliteiten ook zonder die internationale ontwikkeling een legitiem argument voor overheidsingrijpen kan zijn, is het mijn overtuiging dat de waarde die daaraan wordt toegekend sterk afhankelijk is van de spiegeling aan de landen om ons heen. Het komt mij voor dat we nu eenmaal niet het zwakste jongetje van de klas willen zijn.

¹⁷⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.16 en 18 en Handelingen I 1993/1994, nr. 30, p.1676.

¹⁷¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p.10.

¹⁷² Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.20.

¹⁷³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p.20.

Vormt de positie op deze ranglijst voldoende onderbouwing om innovatie van overheidswege te stimuleren? Ik beantwoord die vraag met een voorzichtig 'ja'. Het kabinet heeft overtuigend bewijs op tafel gelegd dat Nederland een achterstandspositie heeft opgelopen. Om te klimmen op de ranglijst zijn nu eenmaal extra investeringen nodig. Die ranglijst is evenwel een afgeleide van meer fundamentele argumenten zoals de rol van technologie in economische groei en het bestaan van positieve externaliteiten. De mondiale ranglijst zou immers een lege huls zijn ingeval die niet op steekhoudende argumenten gebaseerd is. In zoverre moet dus wel worden onderbouwd waarom het van belang is om mee te gaan in die ontwikkeling. Waarom heeft de rest van de wereld het bij het rechte eind?

Juist de onderbouwing van die twee argumenten laat te wensen over. Zowel voor de rol van technologie in de werkgelegenheidsgroei als de maatschappelijke baten van innovatie, is gebleken dat het kabinet onzorgvuldig met de geciteerde onderzoeksresultaten is omgegaan. Het geschetste beeld bij de werkgelegenheidsgroei ligt genuanceerder dan het kabinet doet voorkomen. Hetzelfde geldt voor inzicht in het potentiële cadeau-effect van stimulering via de TOK en PBTS-biotechnologie. Door belangrijke kanttekeningen niet te benoemen creëert het kabinet een onzuiver beeld van het stimuleringspotentieel van de WBSO.

De reden om voor het fiscale instrument te kiezen is vooral geënt op de aanwezigheid van vergelijkbare faciliteiten in andere landen en de positieve teneur in effectiviteitsstudies uit de VS. Wederom is overtuigend bewijs aangeleverd dat Nederland in het gebruik van het fiscale instrument een achterstand heeft opgelopen. In zoverre kunnen externe prikkels, in tegenstelling tot Gribnau's opinie uit paragraaf 2.3.3.1., naar mijn overtuiging ten grondslag liggen aan fiscaal instrumentalisme. De positieve teneur uit het artikel van Hall is evenwel niet aanwezig. Daarin wordt juist de dubbelzinnigheid van onderzoeksresultaten geschetst. Ook de stelling dat de maatschappelijke baten de gederfde overheidsinkomsten overtreffen blijkt geen communis opinio. De effectiviteit is simpelweg niet zo evident als het kabinet op basis van de vermelde literatuur doet voorkomen, en dat is een kwalijke zaak.

3.3.2. RDA

3.3.2.1. Onderbouwing RDA

De RDA is voortgekomen uit het nieuwe bedrijfslevenbeleid, gelanceerd door kabinet Rutte I in een brief aan de Tweede Kamer op 4 februari 2011: *Naar de top: de hoofdlijnen van het nieuwe bedrijfslevenbeleid*. "Deze brief zet uiteen hoe we samen met bedrijven en wetenschappers de Nederlandse sectoren aan de wereldtop kunnen houden of brengen."¹⁷⁴ Hoewel de RDA in eerste

¹⁷⁴ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 1, p.1.

aanleg door het kabinet niet in deze plannen was opgenomen, heeft een gebundelde reactie van de topsectoren op het nieuwe bedrijfslevenbeleid dit alsnog bewerkstelligd. Volgens de topsectoren valt het op dat Nederland in vergelijking met andere landen aan de inputkant alleen de loonkosten fiscaal stimuleert.¹⁷⁵ Het uitwerken van een eerste opzet in de bijlage van hun brief typeert het verlangen van ondergetekenden naar een extra aftrekpost voor overige R&D-kosten en -uitgaven. Het voorstel werd door het kabinet positief ontvangen.¹⁷⁶

(i) *Argumenten van algemeen economische aard*

Allereerst wil ik kort aanstippen dat, overeenkomstig de WBSO, ook voor de RDA argumenten van algemene (economische) aard zijn aangedragen. De rode draad uit het bedrijfslevenbeleid is terug te vinden in zowel de parlementaire behandeling als het Besluit RDA van 21 december 2011: “Innovatie is een bron van 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.”¹⁷⁷ Ook Hetebrij schaaft dit onder een “generieke reden” voor het fiscaal stimuleren van innovatie.¹⁷⁸ Gezien de weinig vernieuwende argumenten in vergelijking met de WBSO zal hier verder niet op ingegaan worden.

(ii) *Positieve externaliteiten*

Het tweede argument is het bestaan van positieve externaliteiten. Net als bij onderbouwing van de WBSO speelt het maatschappelijke rendement van innovatie een belangrijke rol: ondernemingen genieten niet het volledige voordeel van door innovatieve activiteiten gecreëerde positieve externaliteiten, waardoor volgens de welvaartseconomie onvoldoende innovatie plaatsvindt. In de toelichting op de NvW wordt gesteld dat het maatschappelijk rendement van extra R&D-uitgaven “(...) 50 tot 100% boven het private rendement” ligt.¹⁷⁹ Hoewel in eerste aanleg niet geheel duidelijk is waar deze conclusie op is gebaseerd, is eenzelfde stelling ingenomen in het later gepubliceerde Besluit RDA. Daarin wordt verwezen naar een CPB publicatie, waaruit ik citeer: “De empirie geeft robuust aan dat de maatschappelijke baten van R&D door bedrijven de private baten overtreffen. Maar de mate waarin dat het geval is, is onduidelijk.”¹⁸⁰ Tabel 5.1. uit diezelfde publicatie illustreert dit: het extra maatschappelijke rendement loopt uiteen van 0 tot 314%. “Verder is aannemelijk dat het maatschappelijk rendement voor een kleine open economie als die van Nederland lager ligt dan voor een grote, relatief gesloten economie als die van de VS, vanwege de kleinere schaal en vanwege

¹⁷⁵ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 14, Bijlage, p.5.

¹⁷⁶ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 14, p.2.

¹⁷⁷ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p.18, Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5, p.3 en Besluit RDA, t.a.p., p.6.

¹⁷⁸ G. Hetebrij, De ins en outs van de Research & Development Aftrek, Forfaitair 2012/223, p.1.

¹⁷⁹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5, p.3.

¹⁸⁰ CPB, Kansrijk kennisbeleid, no. 124, 2006, p.54.

kennispillovers naar het buitenland.”¹⁸¹ Voorts ziet slechts één studie uit de CPB publicatie op Nederland, maar die studie concludeert niets omtrent het maatschappelijk rendement. Het is dus maar de vraag of de resultaten van de studies uit de VS, welke een numerieke meerderheid vormen, zonder meer op Nederland toegepast kunnen worden. Ik kan wederom niet anders concluderen dan dat het kabinet onzorgvuldig met de gepresenteerde onderzoeksresultaten is omgegaan. Dit beeld heb ik ook geschetst bij analyse van de WBSO onderbouwing. Hoewel het bewijs voor positieve maatschappelijke baten sindsdien overtuigender en minder ambigu is geworden, vind ik het alsnog kwalijk dat het kabinet de onderzoeksresultaten rooskleuriger doet voorkomen dan door het CPB is gepresenteerd. De enige juiste conclusie op basis van de geciteerde publicatie is dat *geen negatief* maatschappelijk rendement is gemeten.

(iii) *Complementaire karakter*

Het derde argument heeft betrekking op het ‘complementaire’ karakter van de RDA: “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-afrachtvermindering, de overige R&D-kosten en -investeringen via de RDA en de innovatiewinsten via de octrooibox. Deze fiscale maatregelen tezamen vormen een sterk fiscaal innovatiepakket (...)”.¹⁸² Met de RDA wordt aldus een ‘gat’ opgevuld aan de *inputkant* van het innovatieproces. Dat het completeren van het Nederlandse innovatiepakket één van de kernargumenten is geweest wordt in diverse parlementaire stukken bevestigd.¹⁸³

Het complementaire of ‘aanvullende’ karakter van de RDA heeft als argument kritiek opgeleverd. Allereerst vroegen de leden van de PvdA-fractie de regering in te gaan op kritiek van de NOB: op het punt van stimulering van R&D zou inmiddels sprake zijn van een cumulatie van fiscaal instrumentalisme.¹⁸⁴ Wat mij betreft een relevante vraag omdat het gevaar bestaat dat complementariteit doorslaat in cumulatie en overlap tussen diverse fiscale stimuleringsmaatregelen. Dit kan zowel de effectiviteit als de effectiviteitstoetsing bemoeilijken. In paragraaf 2.3.4.2. heb ik hieromtrent gewezen op de keerzijde van overmatig gebruik van instrumentalistische belastingwetgeving: het doorgronden van de onderliggende mechanismen wordt complexer naarmate het aantal beschikbare ‘knoppen’ toeneemt. De reactie van de staatssecretaris is teleurstellend te noemen. Een simpele verwijzing naar diverse parlementaire stukken en het Besluit

¹⁸¹ CPB, t.a.p., 2006, p.56.

¹⁸² Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5, p.3

¹⁸³ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3 p.18, Kamerstukken II 2011/2012, 32 637, nr. 18, p.30, Handelingen II 2011/2012, nr 23, item 24, p.81, Handelingen I 2011/2012, nr. 11, item 2, p.10 en Besluit RDA, t.a.p., p.6.

¹⁸⁴ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 9, p.17.

RDA had volstaan, aangezien Weekers concludeerde dat met de RDA “(...) een evenwichtig en aantrekkelijk stimuleringspakket (...)” is ontstaan dat investeringen in R&D verder aanjaagt.¹⁸⁵ Ook de heer Ester, Eerste Kamerlid namens de ChristenUnie, vroeg hierop door: “Mijn fractie heeft behoefte aan een toelichting van de staatssecretaris wat nu de verhouding is tussen de drie instrumenten.”¹⁸⁶ Ik sluit mij aan bij deze kritiek. Het vergt niet veel inzicht om te begrijpen dat de RDA complementair is aan het bestaande fiscale stimuleringspakket, maar dat enkele feit legitimeert de introductie daarvan onvoldoende.

(iv) Bewezen effectiviteit

In het verlengde daarvan is voorts het nodige op te merken ten aanzien van de effectiviteit. Weekers verschuilt zich in dit kader achter het eerder behandelde advies van de topsectoren en meergenoemde CPB notitie.¹⁸⁷ Allereerst zet de RvS terecht vraagtekens bij de conclusies die het kabinet aan de CPB notitie verbindt. Aan de verwachte effectiviteit wordt, aldus de RvS, “(...) slechts summier aandacht besteed”.¹⁸⁸ Het kabinet stelt dat het CPB de RDA “kansrijk” noemt in vergelijking met het bestaande innovatiebeleid.¹⁸⁹ Ik noem een aantal belangrijke kanttekeningen uit diezelfde notitie. Ten eerste is het veelal niet duidelijk wat de additionaliteit van een beleidsmaatregel is: “Oftewel, welk deel van de toe- of afname in innovatieactiviteit zou zonder overheidsinterventie niet hebben plaatsgevonden.”¹⁹⁰ Sterker nog: de additionaliteit van de RDA is “(...) onbekend (...)”.¹⁹¹ Ten tweede is er niets bekend over substitutiemogelijkheden tussen R&D-arbeid en R&D-kapitaal, en dus eveneens niet over de gevolgen daarvan voor het ontstaan van kennispillovers. Ten derde wordt, net als door de NOB, gewaarschuwd voor cumulatie van fiscale maatregelen en de mogelijke gevolgen daarvan voor de effectiviteit en efficiëntie.¹⁹² Nogmaals wijs ik op het gebrek aan nuance van de zijde van de staatssecretaris. Op het moment dat onderzoeksresultaten worden aangehaald wordt met het enkele woord ‘kansrijk’ absoluut geen recht gedaan aan diverse kanttekeningen die door het CPB zelf bij haar bevindingen zijn geplaatst. Aldus ontstaat een vertekend beeld van het stimuleringspotentieel van de RDA.

De waarschuwing voor cumulatie doet overigens denken aan het gedachtegoed van de ‘Wet van afnemende meeropbrengsten’, een Nederlandse vertaling van de oorspronkelijk Engelse “Law of

¹⁸⁵ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 10, p.33. Van gelijke strekking: Kamerstukken I 2011/2012, 33 003 enz., nr. G, p.4.

¹⁸⁶ Handelingen I 2011/2012, nr. 11, item 2, p.17.

¹⁸⁷ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p.18 en Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 10, p.34.

¹⁸⁸ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 6, p.2.

¹⁸⁹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 10, p.34.

¹⁹⁰ CPB, Reactie op Research and Development aftrek, 2011, p.4.

¹⁹¹ CPB, t.a.p., 2011, p.4.

¹⁹² CPB, t.a.p., 2011, p.4.

diminishing returns”: na een bepaald punt resulteert elke extra eenheid input afnemende marginale opbrengsten.¹⁹³ Vertaald naar het Nederlandse fiscale innovatieregime betekent dit dat na een bepaald punt één extra eenheid overheidsstimulering minder opbrengsten genereert. De ‘extra eenheid’ is in dit geval de RDA en het ‘punt’ wordt bepaald door de hoeveelheid reeds bestaande innovatiefaciliteiten. Hoe meer fiscale faciliteiten worden opgetuigd, hoe groter het gevaar van cumulatie en hoe lastiger vast te stellen wat de additionele bijdrage is van de faciliteit.

(v) *Verschuiving van specifiek naar generiek beleid*

Een ander belangrijk argument stamt uit het Regeerakkoord: een verschuiving van specifiek naar generiek beleid.¹⁹⁴ Hoewel in de bedrijfslevenbrief nog geen plaats was ingeruimd voor de RDA, werd daar wel als doel gesteld om € 500 mln aan bestaande subsidies om te zetten in lagere lasten voor het bedrijfsleven.¹⁹⁵ Later zou blijken dat de RDA in dat plaatje paste.¹⁹⁶ Minder subsidies zou moeten resulteren in minder uitvoeringskosten voor overheid en ondernemers, minder ambtenaren voor de uitvoering en een hogere toegankelijkheid.

Opvallenderwijs worden deze voordelen geen van allen van een onderbouwing voorzien. Allereerst vind ik het beoogde voordeel in de uitvoeringskosten, met minder ambtenaren als resultaat, wel erg lichtvaardig geredeneerd. Tegenover een lager aantal subsidies staat namelijk een extra fiscale faciliteit. Aan dit laatste wordt echter voorbij gegaan. Het kan leiden tot een toename in de complexiteit van het fiscale stelsel en een stijging van controledruk voor de fiscus. Ook zullen diverse criteria voor toepassing van de RDA, zoals kwalificatie van werkzaamheden als S&O, getoetst en gemonitord moeten worden. Deze overwegingen zijn kennelijk irrelevant geweest voor de afweging tussen subsidies en een fiscaal instrument. Ook ten aanzien van de hogere toegankelijkheid wordt geen steekhoudend argument gepresenteerd.

Voorts speelt de allocatie van middelen in de vrije markt een rol: “De filosofie van dit kabinet is dat ondernemers geen complexe subsidies nodig hebben om te innoveren, maar uitstekende randvoorwaarden. Vanuit deze filosofie bouwt het kabinet aan een versterking van het innovatievermogen met minder subsidies, meer kredieten, een aantrekkelijk fiscaal pakket en een kennisinfrastructuur die ten dienste staat van economie en maatschappij. De RDA en het Innovatiefonds MKB+ geven hier concreet invulling aan.”¹⁹⁷ De generieke opzet van de RDA geeft

¹⁹³ J. Black e.a., *A Dictionary of Economics* (4 ed.), 2012. Geraadpleegd van: <http://www.oxfordreference.com/view/10.1093/acref/9780199696321.001.0001/acref-9780199696321-e-3740>.

¹⁹⁴ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p.18.

¹⁹⁵ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 1, p.12.

¹⁹⁶ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 14, p.2.

¹⁹⁷ Kamerstukken II 2011/2012, 32 637, nr. 18, p.17.

markt en bedrijven "(...) meer ruimte om in te zetten op innovatieve activiteiten die het meest zullen renderen".¹⁹⁸ Hetebrij geeft dan ook aan dat de RDA naar verwachting een effectievere verdeling van innovatiesubsidies zal bewerkstelligen doordat de tucht van de markt beter wordt benut.¹⁹⁹ Volgens het kabinet leidt de verschuiving van specifiek naar generiek beleid dan ook tot een effectievere besteding van de innovatiemiddelen.²⁰⁰ Daarmee zou zowel aan de kostenkant (lagere uitvoeringskosten voor overheid en bedrijven) als aan de opbrengstenkant (allocatie van middelen aan kapitaalgoederen die het best renderen) een voordeel worden behaald ten opzichte van specifieke subsidies. Vermoedelijk heeft het kabinet hier aansluiting gezocht bij meergenoemde CPB notitie, alhoewel dit niet expliciet wordt vermeld. Daarin wordt geconcludeerd dat veel themaspecifiek beleid grotendeels als een generieke subsidie uitwerkt. De lagere uitvoeringskosten voor overheid en bedrijven maken echter dat één euro generiek beleid per saldo efficiënter uitwerkt dan één euro specifiek beleid.²⁰¹ Een concrete beoordeling op dit punt is echter lastig aangezien het onduidelijk is of het kabinet de notitie als onderbouwing heeft gebruikt.

De verschuiving van subsidies naar een belastinginstrument roept overigens de vraag op hoe het ervoor staat met het fiscaal instrumentalisme. Weekers poneerde daartoe tijdens de parlementaire behandeling een belangrijke stelling: "(...) je moet wel heel goed bedenken of het belastingmiddel wel het meest geëigende instrument is".²⁰² In dat kader wijst hij op het verschil tussen belastinguitgaven en subsidies: alleen diegenen die ook daadwerkelijk de lasten betalen kunnen van de RDA gebruik maken. No taxes, no gains. Het zou de businesscase moeten laten renderen.²⁰³ Ik vermoed dat Weekers het volgende heeft bedoeld te zeggen: de RDA kan pas worden verzilverd als in een jaar onder de streep een bedrag aan af te dragen belasting resteert.²⁰⁴ De renderende businesscase zou in dat geval slaan op het feit dat winst, ofwel rendement, moet worden behaald om de RDA te kunnen verzilveren. Ik zie in zoverre die koppeling bij een subsidie inderdaad niet. Echter moet Weekers zich wel realiseren dat er geen direct verband hoeft te bestaan tussen het rendement, en dus de (belastbare) winst, van een onderneming en de R&D-activiteiten. Het is zeker niet ondenkbaar dat die belastbare winst is ontstaan uit overige bedrijfsactiviteiten en dus niet causaal is verbonden met de R&D-activiteiten. Die activiteiten kunnen zelfs verliesgevend zijn zonder dat de algehele winstpositie van het bedrijf negatief is. Het betalen van belasting en het verzilveren van de RDA (no taxes, no gains) maakt nog niet dat het innovatieproces rendabel is.

¹⁹⁸ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5, p.4.

¹⁹⁹ G. Hetebrij, t.a.p., p.1

²⁰⁰ Besluit RDA, t.a.p., p.6.

²⁰¹ CPB, t.a.p., 2011, p.2-3.

²⁰² Handelingen I 2011/2012, nr. 12, item 8, p.43-44.

²⁰³ Handelingen I 2011/2012, nr. 12, item 8, p.56.

²⁰⁴ De mogelijkheid van verrekening van verliezen met het voorafgaande aanslagjaar is buiten beschouwing gelaten.

(vi) *Bevorderen vestigingsklimaat*

Ter afsluiting volgt een tweetal argumenten ter onderbouwing van de RDA. Allereerst maakt de RDA onderdeel uit van een aantal maatregelen die bij moeten dragen aan het vestigingsklimaat van hoofdkantoren en bedrijven uit de topsectoren.²⁰⁵ GroenLinks-kamerlid De Boer vraagt zich echter af welke rol belastingen en belastingvrijstellingen spelen in het vestigingsklimaat.²⁰⁶ Ter beantwoording erkent Weekers dat belastingen slechts een onderdeel uitmaken van een complex aan factoren zoals infrastructuur, arbeidsmarkt, opleidingsniveau en maatschappelijke en politieke stabiliteit. Meer specifiek over belastingen meldt hij dat eenvoud en voorspelbaarheid van de regels en toegankelijkheid van de Belastingdienst ook belangrijk worden gevonden. Sterker nog: “In het algemeen zal zekerheid voor een bedrijf belangrijker zijn dan een nog iets lager tarief.”²⁰⁷ De fiscale component in de vestigingsbeslissing, en dus de bevordering van het vestigingsklimaat met de RDA, zou weleens marginaal kunnen zijn.

(vii) *Arbeidsmarktontwikkeling richting schaarste*

Ten tweede wordt in de NvW gesteld dat de RDA is ingevoerd “(...) omdat naar verwachting de arbeidsmarktontwikkeling voor kenniswerkers tendeert naar schaarste (...)”.²⁰⁸ Sterker nog: die verwachte ontwikkeling is de reden geweest om niet-loonkosten en R&D-investeringen te faciliteren.²⁰⁹ Twee aspecten bevreemden mij. Zo is de koppeling tussen het tegengaan van schaarste op de arbeidsmarkt en het faciliteren van kosten die betrekking hebben op R&D-*kapitaal* een opmerkelijke keuze. Het roept de vraag op of het probleem niet is gelegen in de bestaande WBSO, omdat die faciliteit wel voorziet in verlaging van de S&O-*loonkosten* voor werkgevers en kennelijk niet in staat is gebleken de verwachte schaarste op de arbeidsmarkt te voorkomen. Voorts moeten aan de aanbodkant voldoende kenniswerkers beschikbaar zijn, hetgeen om koppeling vraagt met het onderwijssysteem. In het kader van dreigende arbeidsmarkttekorten hebben de topsectoren dan ook geadviseerd arbeidsmarktrelevantie een belangrijkere rol te laten spelen in de bekostiging van scholen en universiteiten.²¹⁰ Naar mijn overtuiging is de RDA op basis van de twee voorgaande argumenten een onlogisch instrument ter bestrijding van de arbeidsmarktontwikkeling.

3.3.2.2. *Beleidsdoelstelling RDA*

In vergelijking met de WBSO is sprake van een verbetering als het gaat om de formulering van de beleidsdoelstelling. In de eerste NvW bij het Belastingplan 2012 meldt de staatssecretaris dat bij evaluatie van de RDA zal worden bezien “(...) in welke mate de RDA een doeltreffende en doelmatige

²⁰⁵ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 15, p.58.

²⁰⁶ Handelingen I 2011/2012, nr. 11, item 2, p.12.

²⁰⁷ Kamerstukken I 2011/2012, 33 003 enz., nr. G, p.16.

²⁰⁸ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5, p.3 (cursivering: D.M. Hoogwegt).

²⁰⁹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5, p.3.

²¹⁰ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 14, Bijlage, p.2.

bijdrage levert aan een toename van de private uitgaven aan R&D. Tevens zullen de andere relevante aspecten, zoals de uitvoeringspraktijk, worden gezien”.²¹¹ Met name de laatste opmerking kan in die vorm niet getoetst worden. Het is in elk geval wel duidelijk dat de doelstelling is de private R&D-uitgaven te doen stijgen, maar begrijpelijkerwijs vraagt de RvS zich af wanneer van dit beoogde effect sprake is.²¹² Welke ‘mate’ van bijdrage heeft het kabinet immers voor ogen? Zijn ze met elke stimulans tevreden of moet deze substantieel zijn? Ondanks de kritiek van de RvS heeft de staatssecretaris het hier echter bij gehouden.²¹³ De doelstelling is weliswaar toetsbaar, maar had naar mijn smaak concreter geformuleerd moeten worden.

3.3.2.3. Beoordeling onderbouwing RDA

Omdat het complementaire karakter van de RDA voor de topsectoren aanleiding is geweest introductie daarvan voor te stellen en het kabinet dit voorstel positief heeft ontvangen, is dit naar mijn overtuiging het belangrijkste argument geweest om de RDA te introduceren. Zonder dit initiatief vanuit de topsectoren was de RDA er niet gekomen, of in elk geval niet per 2012. Het is mijn overtuiging dat het kabinet te gemakkelijk met dit voorstel heeft ingestemd. Complementariteit is op zichzelf onvoldoende om introductie te legitimeren. Het kabinet heeft herhaaldelijk benadrukt dat het daarmee gehoor geeft aan de wens van het bedrijfsleven, maar daarbij een onvoldoende inhoudelijke afweging gemaakt. Tegenover deze wens staan diverse waarschuwingen, onder andere van de zijde van het CPB. Zo moet rekening worden gehouden met cumulatie van fiscale prikkels en is niets bekend over zowel substitutiemogelijkheden tussen R&D-arbeid en R&D-kapitaal als de additionaliteit. Het kabinet heeft op deze punten onvoldoende actie ondernomen. Bovendien vergroot het gedachtegoed van de Wet van afnemende meeropbrengsten de betekenis van deze bezwaren in verhouding tot de internationale ontwikkelingen als legitimering van de faciliteit.

Voorts is de additionaliteit van de RDA onvoldoende in kaart gebracht. Niet alleen bestonden reeds twee fiscale faciliteiten, bestudering van de beschikbare documentatie wijst ook op het bestaan van diverse knelpunten buiten de belastingpraktijk. Zo wordt in diverse CPB publicaties gewezen op financieringsproblemen voor innovatieve ondernemingen door asymmetrische informatie.²¹⁴ Deze vorm van marktfalen is reeds beknopt in paragraaf 2.2.2. aan bod gekomen. Voorts waarschuwen de topsectoren voor kredietproblemen in het kader van de verscherpte eisen uit Basel III.²¹⁵ Ook de rol van het onderwijs in de negatieve ontwikkeling op de arbeidsmarkt voor kenniswerkers is kort aangestipt. Tot slot erkent staatssecretaris Weekers nota bene zelf dat zekerheid voor bedrijven

²¹¹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5, p.5.

²¹² Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 6, p.4.

²¹³ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 6, p.5.

²¹⁴ CPB, t.a.p., 2006, p.58 en CPB, t.a.p., 2011, p.3.

²¹⁵ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 14, Bijlage, p.5.

waarschijnlijk belangrijker is dan een nog iets lager belastingtarief. Dit samenstel van factoren schetst de complexiteit van het innovatievraagstuk. Welke additionele positieve bijdrage kan hierin van de RDA worden verwacht? Hoe concreet is het knelpunt dat om implementatie van de RDA vraagt? Ik moet constateren dat het kabinet een weinig holistische benadering heeft gehanteerd en de RDA er is gekomen omdat deze er simpelweg nog niet was. Dat is het belangrijkste argument geweest voor de topsectoren om de RDA aan te bevelen.²¹⁶ Wellicht had het wegnemen van het financieringsknelpunt, iets dat overtuigender is aangetoond, de RDA-introductie overbodig gemaakt.

Hier wreekt zich ook het onzorgvuldige wetgevingsproces. De RDA heeft via een NvW vorm gekregen omdat de uitwerking op het moment van schrijven van het Belastingplan 2012 nog niet was afgerond.²¹⁷ Vanuit het oogpunt van een zorgvuldige wetgevingsprocedure achtte de RvS het niettemin ongewenst dat "(...) al bij indiening van een wetsvoorstel vaststaat dat een nota van wijziging wordt ingediend".²¹⁸ Ook Stevens ontraadde overhaaste invoering.²¹⁹ Het kabinet wijst op het "(...) noodzakelijk te ontwikkelen tempo".²²⁰ Getuige de afweging van het kabinet was introductie per 2012 een voldongen feit: zij achtte de gekozen procedure beter dan wanneer tegelijk met het Belastingplan 2012 een onvolledig RDA-wetsvoorstel zou zijn aangereikt.²²¹ Het slordige wetgevingsproces resulteert in vragen over inzichtelijkheid in de uiteindelijke resultaten²²², een motie van SGP-kamerlid Dijkgraaf om kwantitatieve doelstellingen schriftelijk vast te leggen²²³, GroenLinks en SP die zich afvragen of er wel heldere doelstellingen zijn geformuleerd²²⁴ en de RvS die het kabinet adviseert met het oog op een zinvolle evaluatie de beoogde effecten "(...) nader te concretiseren (...)".²²⁵

Die haast heeft het kabinet evenwel zichzelf opgelegd. Dat dit een grondiger (fiscaaltechnische) analyse van de rol van de RDA in het innovatievraagstuk heeft belemmerd moet dus ook op haar conto worden geschreven. De uitruil tussen snelheid en zorgvuldigheid is duidelijk in het voordeel van eerstgenoemde beslist.

²¹⁶ Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 14, Bijlage, p.5.

²¹⁷ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p.18.

²¹⁸ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 4, p.4.

²¹⁹ L.G.M. Stevens, Fiscale Beleidsnotities 2012, WFR 2011/1200, p.6.

²²⁰ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 10, p.34.

²²¹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 4, p.6-7.

²²² Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 9, p.18.

²²³ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 54, p.1.

²²⁴ Kamerstukken I 2011/2012, 33 003 enz., nr. C, p.10.

²²⁵ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 6, p.4.

3.4. Conclusie/samenvatting

- *Onderbouwing WBSO*

Internationale ontwikkelingen zijn de drijvende kracht geweest achter de introductie van de WBSO. Waarschijnlijk was deze er niet gekomen indien Nederland niet, of niet in dezelfde mate, achterop had gelopen bij de mondiale koplopers op het gebied van innovatie. Het kabinet heeft die achterstandspositie overtuigend aangetoond, waardoor dit in beginsel voldoende legitimering biedt voor stimulering van innovatie. Ten aanzien van meer fundamentele argumenten, zoals het bestaan van positieve externaliteiten en de invloed van technologie op de economische groei, overtuigt het kabinet evenwel niet. Ongenuanceerde presentatie van onderzoeksresultaten schetst een onzuiver beeld van het stimuleringspotentieel van de WBSO.

Voorts is ook de keuze voor het fiscale instrument vooral geënt op vergelijkbare faciliteiten in andere landen. Hoewel daarvoor overtuigend bewijs wordt geleverd deel ik, in tegenstelling tot het kabinet, de positieve teneur van diverse effectiviteitsonderzoeken niet. De geciteerde literatuur schetst juist een ambigu beeld. De stellingname dat maatschappelijke baten de gederfde overheidsinkomsten overtreffen blijkt tevens geen communis opinio. De onderbouwing is dus in zoverre voldoende dat achterblijven bij internationale ontwikkelingen geen optie is. Evenwel schiet het kabinet tekort als het gaat om onderbouwing van meer fundamentele argumenten.

- *Onderbouwing RDA*

Onderbouwing van de RDA is in belangrijke mate een herhaling van zetten. Evenals bij de WBSO worden argumenten van algemeen economische aard aangedragen, waarbij internationale ontwikkelingen een belangrijke plek innemen. De keuze voor een fiscaal instrument is onderbouwd op grond van complementariteit: vervolmaking van het Nederlandse fiscale innovatiepakket door het laatste gedeelte 'ongedekte' R&D-kosten en -uitgaven bij de fiscale faciliteiten te betrekken. Dit is onvoldoende legitimering. Voorts is het kabinet voorbij gegaan aan belangrijke waarschuwingen van het CPB: cumulatie van fiscale prikkels en onbekendheid over substitutiemogelijkheden tussen R&D-arbeid en R&D-kapitaal en de additionaliteit van de RDA.

Tot slot een aantal overkoepelende thema's. Allereerst moet ik constateren dat een weinig holistische benadering is gehanteerd, in zoverre dat de RDA weliswaar als onderdeel van een breder pakket is geïntroduceerd, doch niet de fundamentele vraag wordt gesteld welke rol de betreffende fiscale faciliteit speelt in dat geheel. Het onderdeel uitmaken van een pakket wordt naar mijn overtuiging te snel aangegrepen als legitimering. Ook is onvoldoende inhoudelijk ingegaan op het complex aan parameters dat het stimuleringspotentieel van de fiscale faciliteiten mogelijk marginaliseert. In het kader van de WBSO en RDA is weliswaar aangestipt dat gunstige

randvoorwaarden respectievelijk zekerheid voor het bedrijfsleven belangrijk zijn, doch lijkt dit de wetgever nimmer te beïnvloeden in haar keuze om fiscaal instrumentalisme in de praktijk te brengen.

In het verlengde daarvan uit ik kritiek op de vaak gebrekkige additionaliteitsoverweging. Zeker bij de RDA had ik bij de argumentatie een accentverschuiving verwacht: faciliteiten die worden *toegevoegd* aan het reeds bestaande instrumentarium vragen om extra onderbouwing. Wat is de meeropbrengst van de faciliteit? Is er sprake van cumulatie? In hoeverre kan dit de effectiviteit van de facilitering beïnvloeden? Aan dergelijke overwegingen is te gemakkelijk voorbij gegaan.

Tot slot geldt met name voor de WBSO dat formulering van de beleidsdoelstelling te wensen over laat. Het blijft beperkt tot generieke en algemene doelstellingen hetgeen de toetsbaarheid van de faciliteit niet ten goede komt. Bij de RDA is hieromtrent sprake van verbetering. Naar mijn overtuiging wordt te weinig stilgestaan bij de rol van de doelstelling tijdens het verdere wetgevingsproces. Een concrete *doelstelling* moet als leidraad fungeren bij vormgeving van het *middel*: de fiscale vorm waarin de faciliteit wordt gegoten.

4. Vormgeving van de innovatiefaciliteiten (Fase 2)

4.1. Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk is gebleken dat de onderbouwing van het Nederlandse fiscale innovatieregime op diverse aspecten te wensen over laat. Bovendien ontbreekt met name voor de WBSO een toetsbaar geformuleerde beleidsdoelstelling. Hierdoor ontbreekt in belangrijke mate de benodigde 'houvast' voor de vervolgstap in het wetgevingsproces: de fiscale vormgeving van de innovatiefaciliteiten. De enige functie van het *middel* (de vormgeving) is immers het realiseren van de beleidsdoelstelling. Ondanks onzorgvuldigheid van de wetgever op dit punt wordt in dit hoofdstuk een antwoord geformuleerd op de volgende deelvraag: *Heeft de wetgever, gegeven de beleidsdoelstelling, voor de juiste vormgeving van de fiscale innovatiefaciliteiten gekozen?*

Allereerst wordt een beschrijving gegeven van de wettelijke vorm waarin de fiscale faciliteiten zijn gegoten. Daarna zal worden beoordeeld of die vormgeving als 'juist' kan worden bestempeld. Zoals in het toetsingskader is aangegeven, wordt onderscheid gemaakt tussen twee toetsingsmomenten: (i) vormgeving op het moment van introductie en (ii) de huidige vormgeving. Doordat het Nederlandse fiscale innovatieregime in de loop der jaren diverse malen is aangepast zal daarbij tevens aandacht zijn voor significante wijzigingen. Omdat de vormgeving op het moment van introductie de basis vormt voor de fiscaaltechnische analyse van de innovatiefaciliteiten en tevens als uitgangspunt dient in het kader van de beoordeling van de doorgevoerde wijzigingen, wordt aan het eerste toetsingsmoment verhoudingsgewijs veel aandacht besteed. Ingeval bij het eerste toetsingsmoment een vormgevingstechnisch knelpunt wordt geconstateerd, maar dit knelpunt inmiddels is weggenomen, wordt daar bij het eerste toetsingsmoment melding van gemaakt. De inhoudelijke analyse van zo'n aanpassing vindt plaats op het tweede toetsingsmoment.

4.2. Vormgeving van het Nederlandse fiscale innovatieregime

4.2.1. WBSO

4.2.1.1. Vormgeving WBSO (1/1/1994)²²⁶

De WBSO voorziet in twee faciliteiten, te weten (i) een tegemoetkoming in de loonkosten die direct zijn verbonden aan S&O en (ii) een verhoging van de zelfstandigenaftrek.²²⁷ Beide onderdelen worden achtereenvolgend behandeld.

²²⁶ Omdat in deze paragraaf de vormgeving op het moment van introductie van de WBSO centraal staat, wordt telkens verwezen naar de oorspronkelijke wetsartikelen. Door wijzigingen sinds 1/1/1994 van zowel de Wet LB 1964 als de Wet IB 1964 en incorporatie van de WBSO in de WVA per 1/1/1996, zal bij het oorspronkelijke wetsartikel telkens via een voetnoot worden aangegeven waar de inhoud van het desbetreffende wetsartikel in de huidige fiscale wetgeving is terug te vinden.

(i) *S&O-afdrachtvermindering voor inhoudingsplichtigen*

De kern van de S&O-afdrachtvermindering is bij introductie van de WBSO in 1994 neergelegd in art. 31 lid 1 van de Wet LB 1964.²²⁸ Ik citeer: “Ten aanzien van werknemers die direct betrokken zijn bij werk dat bij S&O-verklaring als bedoeld in art. 2 van de WBSO is aangemerkt als speur- en ontwikkelingswerk in de zin van die wet, kan de inhoudingsplichtige de over een kalenderjaar op de voet van hoofdstuk IV af te dragen belasting verminderen met de S&O-vermindering. De S&O-vermindering bedraagt 25 percent van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking dat door die werknemers in dat jaar is genoten ter zake van bedoeld speur- en ontwikkelingswerk voor zover dat loon in totaal niet meer bedraagt dan f 100 000, en 12,5 percent van dat loon voor zover dat in totaal meer bedraagt dan f 100 000.”²²⁹ Voorts bedroeg de S&O-afdrachtvermindering per inhoudingsplichtige jaarlijks niet meer dan f 10 000 000.

Ik bespreek allereerst de **S&O-verklaring**. Deze werd op grond van art. 2 WBSO aan een S&O-inhoudingsplichtige uitgereikt die voornemens was in een kalenderjaar S&O te verrichten.²³⁰ Het feit dat werd gesproken over een ‘voornemen’ geeft aan dat de verklaring in beginsel reeds werd uitgereikt voordat het S&O was verricht, met als gevolg een berekeningssystematiek met voor- en nacalculatie. In de S&O-verklaring werden de volgende onderdelen vermeld: (i) kwalificatie van de werkzaamheden als S&O, (ii) het vermoedelijke bedrag aan loon dat samenhangt met S&O en (iii) welk gedeelte daarvan als afdrachtvermindering in aanmerking werd genomen. De S&O-verklaring speelde een sleutelrol in toepassing van de faciliteit: art. 31 Wet LB 1964 eiste dan ook expliciet dat de inhoudingsplichtige beschikte over een S&O-verklaring.²³¹ Uiterlijk drie weken voor het kalenderhalfjaar waarin het S&O-loon zou worden genoten moest de aanvraag voor een S&O-verklaring zijn ingediend. SENTER, de uitvoeringsinstantie voor technologiebeleid van het ministerie van Economische Zaken, besliste binnen negen weken over de aanvraag.²³² Indien nieuwe gegevens aanleiding gaven tot herziening van de beslissing om in eerste aanleg de S&O-verklaring te verstrekken, kon de verklaring worden gewijzigd dan wel ingetrokken. Onjuistheid of onvolledigheid van gegevens of bescheiden die redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn, konden hier geen

²²⁷ P.A.G.M. Huijsmans, De Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk: een fiscale stimulans om meer te investeren in R&D?, WFR 1997/382, p.4.

²²⁸ De kern van de huidige WBSO is terug te vinden in art. 23 WVA.

²²⁹ Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275, p.4.

²³⁰ Dat wordt gesproken over een ‘voornemen’ is in de huidige wetgeving neergelegd in art. 23, lid 1 WVA.

²³¹ Deze eis is neergelegd in het huidige art. 21, lid 1 WVA.

²³² Tijdens introductie van de WBSO heette deze uitvoeringsinstantie ‘SENER’, waarna deze op 1 mei 2004 fuseerde tot SenterNovem. Met ingang van 2010 ging die organisatie verder onder de naam ‘Agentschap NL’ die sinds 1 januari 2014 is opgevolgd door de RVO. De terminologie zal in chronologische volgorde gebruikt worden.

aanleiding toe geven. Het wijzigen of intrekken was mogelijk tot vijf jaren na dagtekening van de S&O-verklaring.

De **S&O-inhoudingsplichtige** kon twee vormen hebben: een inhoudingsplichtige die tevens een onderneming drijft, dan wel een inhoudingsplichtige die *niet* tevens een onderneming drijft, maar S&O verricht krachtens een schriftelijke overeenkomst met en voor rekening van een onderneming, een samenwerkingsverband van degenen die een onderneming drijven of een lichaam als bedoeld in de Wet op de bedrijfsorganisatie (ook wel ‘contract-research’ genoemd).

Voor een uitgebreide omschrijving van de **definitie van S&O** verwijs ik naar paragraaf 3.2.1. Beoordeling van deze definitie was de verantwoordelijkheid van SENTER.²³³ Het S&O moest direct en uitsluitend zijn gericht op technisch-wetenschappelijk onderzoek *of* ontwikkeling van voor de inhoudingsplichtige technisch nieuwe fysieke producten of productieprocessen, dan wel onderdelen daarvan. Ook het daaraan voorafgaande haalbaarheidsonderzoek viel binnen de definitie van S&O. In lid 2 van art. 1 WBSO werden enkele werkzaamheden expliciet uitgezonderd van de S&O-definitie: ten aanzien van marktonderzoek, organisatorische en administratieve werkzaamheden en door de minister van EZ nader aan te wijzen werkzaamheden kan geen aanspraak worden gemaakt op afdrachtvermindering.²³⁴ De minister heeft van deze delegatiebevoegdheid direct gebruik gemaakt met de inwerkingtreding van de Afbakeningsregeling speur- en ontwikkelingswerk.²³⁵

In de **systematiek van afdrachtvermindering** werd gebruik gemaakt van een ‘voorlopige S&O-afdrachtvermindering’. De inhoudingsplichtige bracht bij wijze van voorcalculatie een tijdsevenredig gedeelte van het volgens de twee schijven berekende bedrag, vermeld in de S&O-verklaring, in mindering op zijn aangifte. Het moest dan wel gaan om aangiftetijdvakken die nog niet waren verstreken op het moment van dagtekening van de S&O-verklaring. Het gebruik van een voorcalculatie impliceert evenwel het maken van een nacalculatie, hetgeen aanleiding kan geven tot aanpassingen in de aangifte. De leden 3 en 4 van art. 31 Wet LB 1964 werkten dit als volgt uit: binnen vier maanden na het kalenderjaar gaf de S&O-inhoudingsplichtige in de aangifte het bedrag aan S&O-loon, S&O-vermindering en de toegepaste voorlopige S&O-verminderingen aan. Bedroegende in aanmerking genomen voorlopige verminderingen meer dan de werkelijke S&O-vermindering, dan diende de inhoudingsplichtige dit verschil op aangifte af te dragen. Was het tegenovergestelde het geval, dan gold de aangifte als verzoek om teruggaaf van belasting.²³⁶ Voor gevallen van wijziging of

²³³ J.CH. Caanen, De Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk, WFR 1994/1097, p.2.

²³⁴ Vermelding van de expliciete uitsluitingen correspondeert met het huidige art. 1, lid 3 WVA.

²³⁵ J.CH. Caanen, t.a.p., p.2.

²³⁶ De administratieve uitwerking van verschillen tussen voor- en nacalculatie is in de huidige wetgeving neergelegd in art. 24 en 25 WVA.

intrekking van een S&O-verklaring waren bijzondere regels van toepassing, "(...) die tot doel hebben zo veel en zo vlug als mogelijk is (...) de situatie te scheppen die zou hebben bestaan indien van begin af aan de gewijzigde S&O-verklaring zou zijn afgegeven respectievelijk geen S&O-verklaring zou zijn afgegeven".²³⁷ Een gewijzigde verklaring gaf aanleiding tot correctie van de voorlopige S&O-vermindering tijdens het lopende kalenderjaar, of ingeval de inhoudingsplichtige het gewijzigde bedrag in de S&O-verklaring reeds had overschreden, het onmiddellijk afdragen van het verschil op aangifte. Die laatste situatie was ook van toepassing bij intrekking van de S&O-verklaring.

De **percentages van het tweeschrijven-systeem** konden desgewenst bij ministeriële regeling worden gewijzigd. In art. 32 Wet LB 1964 was hiervoor de delegatiebepaling opgenomen, waarbij wijziging twee maal per jaar kon geschieden.²³⁸ Voorts waren maxima verbonden aan de verhoging van deze percentages. De gewijzigde percentages waren van toepassing op het loon dat wordt genoten op of na de dag waarop de wijziging in werking is getreden, behoudens voorzover dat loon reeds is betrokken in een S&O-verklaring die betrekking heeft op een periode die is aangevangen vóór de wijziging. Hierdoor hadden halfjaarlijkse wijzigingen geen invloed op een S&O-verklaring die voor de start van het kalenderjaar voor een heel jaar waren afgegeven.

"Om te komen tot een zo goed mogelijke toepassing van de faciliteit dienen de in de regeling voorziene S&O-aangiften te zijn voorzien van een accountantsverklaring, behoudens voor zover de aangifte strekt tot afdracht van het totale in mindering gebrachte bedrag (zevende lid)."²³⁹ De accountantsverklaring moest worden afgegeven door een registeraccountant of een accountant-administratieconsulent. Omdat de Belastingdienst nog altijd het mandaat had tot een ander oordeel te komen en een naheffingsaanslag op kon leggen, stelde deze verklaring de toegepaste S&O-vermindering in de aangifte niet definitief veilig.²⁴⁰ Voorts werd van de inhoudingsplichtige verwacht een **ingerichte administratie** bij te houden met betrekking tot (i) het verrichte S&O, (ii) de daarbij betrokken werknemers en (iii) het door die werknemers ter zake van S&O genoten loon. Artikelen 34b en 34c Wet LB 1964 onderstreepten het (eigen)belang van een deugdelijke administratie. Ingeval de voorlopige S&O-verminderingen de feitelijke, bij aangifte vastgestelde S&O-vermindering met 20% of meer overschreden, kon bij verzuim of vergrijp een boete worden opgelegd.²⁴¹ De wetgever verlangde niet van inhoudingsplichtigen dat alle afwijkingen gedurende het aangiftejaar direct

²³⁷ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.9.

²³⁸ Deze delegatiebevoegdheid is na invoering van de WVA terug te vinden in art. 29 WVA.

²³⁹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.19.

²⁴⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.19.

²⁴¹ De bevoegdheid tot het opleggen van boeten is onder de huidige WVA neergelegd in art. 26 WVA.

kunnen worden vertaald in aanpassing van de voorlopige S&O-verminderingen, maar wel dat zij “(...) in grote lijnen het huisje bij het schuurtje laten”.²⁴²

(ii) *Verhoging zelfstandigenaftrek S&O-belastingplichtigen*

S&O-belastingplichtigen kwamen in aanmerking voor de verhoogde zelfstandigenaftrek als bedoeld in art. 44m van de Wet IB 1964.²⁴³ Het vierde lid van dat artikel luidde als volgt: “Ten aanzien van de belastingplichtige die in het kalenderjaar ten minste 875 uren van zijn voor werkzaamheden beschikbare tijd besteedt aan werk dat bij een S&O-verklaring als bedoeld in artikel 2 van de WBSO, is aangemerkt als spur- en ontwikkelingswerk in de zin van die wet, wordt de zelfstandigenaftrek verhoogd met f 6 000.”

Vormgeving van deze faciliteit vertoonde veel overeenkomsten met de S&O-afdrachtvermindering voor S&O-inhoudingsplichtigen. Op gebied van de accountantsverklaring, wijziging van percentages, de S&O-verklaring en koppeling aan als zodanig gekwalificeerd S&O was eenzelfde regime van toepassing. Er is gekozen voor koppeling aan het reeds bestaande urencriterium, waarbij ingeval van verstrekking van de S&O-verklaring het fiscale voordeel werd vertaald in een verhoging van de zelfstandigenaftrek.

4.2.1.2. Analyse vormgeving WBSO (1/1/1994)

- *Koppeling fiscale tegemoetkoming aan afdrachtvermindering in de loonbelasting*

Een belangrijke en bovendien fundamentele discussie is gevoerd omtrent de koppeling van de fiscale tegemoetkoming aan een afdrachtvermindering in de loonbelasting. De gevolgen van deze systematiek zijn met name gelegen in de uitvoerings sfeer: toepassing van voorlopige S&O-afdrachtverminderingen, een ingerichte administratie om dit proces te stroomlijnen, de gevolgen van gewijzigde S&O-verklaringen voor de voorlopige afdrachtverminderingen en het indienen van een aparte aanslag binnen vier maanden na afloop van het aanslagjaar. Exemplarisch daarvoor is dat de leden 2 tot en met 10 van art. 31 Wet LB 1964 allen nodig waren om deze voor- en nacalculatie in goede banen te leiden.²⁴⁴ Caanen schatte in dat ook bij zorgvuldige berekeningen een verschil tussen voor- en nacalculatie “(...) nauwelijks vermijdbaar (...)” is.²⁴⁵

Hieromtrent is door Vermeend aangedragen dat vrijwel alle landen kiezen voor een opzet waarbij de fiscale tegemoetkoming is gekoppeld aan de winstbelasting. Waarom wilde Nederland opnieuw het

²⁴² Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.20.

²⁴³ De verhoging van de zelfstandigenaftrek voor S&O-belastingplichtigen is in de huidige Wet IB 2001 terug te vinden in art. 3.77 Wet IB 2001.

²⁴⁴ Zie eerdere voetnoot omtrent de administratieve uitwerking van verschillen tussen de voor- en nacalculatie. Het huidige regime is terug te vinden in art. 24 en 25 WVA.

²⁴⁵ J.CH. Caanen, t.a.p., p.4.

wiel uitvinden?²⁴⁶ Ook de VVD stond een andere vormgeving voor. De koppeling aan het loon moest in stand blijven, doch de uitvoeringstechniek moest gekoppeld worden aan de winstbelasting. De PvdA schetste een eenvoudig voorbeeld waarbij de R&D-loonkosten met een factor 1,4 worden vermenigvuldigd, welk bedrag van de fiscale winst wordt afgetrokken. Bij een vennootschapsbelastingtarief van 35% levert dat een tegemoetkoming op van 14%. Allereerst zou daarmee een einde komen aan het rondpompen van geld, omdat de tegemoetkoming in de huidige systematiek in de heffing van de inkomsten- of vennootschapsbelasting werd betrokken.²⁴⁷ Lagere loonkosten resulteren immers in een hogere belastbare winst. Ten tweede zou de systematiek van een extra aftrekpost op de fiscale winst een administratieve lastenverlichting teweeg brengen.²⁴⁸ Aldus ontstaan in zo'n systeem twee momenten die van belang zijn: het verkrijgen van de S&O-verklaring en het vaststellen van een S&O-winstaf trek aan het einde van het kalenderjaar. Door het achterwege blijven van voorlopige afdrachtverminderingen gedurende het kalenderjaar acht ik het waarschijnlijk dat dit de benodigde administratieve lasten zal verlichten. Hoewel de staatssecretaris gelijk heeft dat, ongeacht welke variant wordt gekozen, gecompliceerde vraagstukken zoals wat onder S&O dient te worden verstaan en hoeveel loon ermee gemoeid is bij de uitvoering aan de orde komen²⁴⁹, deel ik niet de gevolgtrekking dat de administratieve lasten nagenoeg gelijk zijn. Onder de systematiek van een winstaf trek is het aantal 'omzettingsmomenten' van de administratie in een fiscale tegemoetkoming in belangrijke mate teruggedrongen.

De wetgever hechtte echter in het bijzonder waarde aan het beoogde psychologische effect dat van de gekozen systematiek uitgaat. Het samengaan van het moment waarop de kosten worden gemaakt en het moment waarop de aftrek wordt genoten zou een psychologisch goed werkend systeem moeten zijn.²⁵⁰ Ingeval de tegemoetkoming als aftrek van de fiscale winst wordt genoten is daar geen sprake van: de loonkosten vallen niet samen met het verzilveren van de faciliteit. In het verlengde daarvan ligt de stellingname van de wetgever dat een winstaf trek minder zekerheid biedt aan belastingplichtigen omtrent de fiscale uitwerking van de faciliteit.²⁵¹ Ook minister Andriessen vertelde uit eigen ervaring dat tijdens het beslissingsproces voor R&D-activiteiten in het volgende jaar, een onderneming de voorkeur geeft aan duidelijk kwantificeerbare kostenbesparingen ten opzichte van een vermindering van de winstbelasting welke in elk geval pas na het aanslagjaar

²⁴⁶ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.8.

²⁴⁷ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 4, p.7.

²⁴⁸ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 4, p.7.

²⁴⁹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.15.

²⁵⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.16 en 18.

²⁵¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.13.

verzilverd kan worden.²⁵² Tot slot wees ook de staatssecretaris op de kracht van dit “pay as you go” principe.²⁵³

Hoewel dit beoogde psychologische effect geenszins is onderbouwd, hecht ik daar grote waarde aan. Het bestaansrecht van instrumentalistische belastingwetgeving is immers gelegen in de realisatie van een *gedragsverandering*. Het is dus van belang de mechanismen die deze gedragsverandering tot stand brengen, welke kunnen worden gevonden in de gedragswetenschap, te verklaren. Het leerparadigma dat aansluit bij de onderhavige situatie is de zogenoemde ‘operante conditionering’: “effecten die optreden wanneer veranderingen in de omgeving in relatie staan tot het stellen of nalaten van gedrag.”²⁵⁴ Ook wordt wel gesproken van ‘instrumentele conditionering’, waarbij de term ‘instrumenteel’ aangeeft dat bepaald gedrag instrumenteel is om iets voor elkaar te krijgen.²⁵⁵ Een aantal elementen is van belang: (i) de operant (het gedrag), (ii) de reinforcer (bekrachtiger) en (iii) de relatie tussen beiden.²⁵⁶ Bij instrumentele of operante conditionering moet het subject zelf eerst een handeling verrichten voordat de reinforcer zich voordoet. Het subject heeft aldus nadrukkelijk de controle over de gebeurtenissen die gaan plaatsvinden.²⁵⁷ De vertaalslag naar de WBSO betekent het volgende: een inhoudingsplichtige (subject) besluit S&O te verrichten (operant of gedrag) met een fiscale tegemoetkoming (reinforcer of bekrachtiger) als gevolg. Het *leerproces* waarbij de gevolgen van het instrumentele gedrag van invloed zijn op de waarschijnlijkheid dat het gedrag in de toekomst wederom vertoond wordt, heet operante of instrumentele conditionering.²⁵⁸ Aldus speelt de vormgeving van de WBSO, de reinforcer van het verrichten van S&O, een essentiële rol in de mate waarin belastingsubjecten tot het verrichten van S&O over zullen gaan.

Het psychologische effect dat door het kabinet werd geclaimd, laat zich, met voorgaande theoretische basis als achtergrond, goed verklaren in termen van onzekerheid over het moment waarop de reinforcer zich voordoet: direct bij afdracht van de loonbelasting of in een later stadium als aftrek van de fiscale winst. In welke mate is het *moment* waarop de fiscale tegemoetkoming wordt ontvangen van invloed op het verrichten van S&O? “Aanleren van nieuw of versterken van bestaand gedrag gaat het gemakkelijkst wanneer meteen na uitvoering van het betreffende gedrag, de reinforcer volgt. Het aanleren verloopt het snelst wanneer het gewenste gedrag iedere keer wordt

²⁵² Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.13.

²⁵³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.18.

²⁵⁴ K. Korrelboom en E. ten Broeke, Geïntegreerde cognitieve gedragstherapie – handboek voor theorie en praktijk, 2004, p.57.

²⁵⁵ K. Korrelboom en E. ten Broeke, t.a.p., 2004, p.74.

²⁵⁶ K. Korrelboom en E. ten Broeke, t.a.p., 2004, p.71-72.

²⁵⁷ K. Korrelboom en E. ten Broeke, t.a.p., 2004, p.73.

²⁵⁸ P. Gray, Psychology, 2002, p.106.

beloond.”²⁵⁹ Deze conclusie wordt tevens breed gedragen in de literatuur: vertraging van de reinforcer wordt geassocieerd met het belemmeren of zelfs uitblijven van instrumenteel gedrag, waarbij directe bekrachtiging bij vertoning van dat gedrag stimulerend werkt.²⁶⁰ De leerpsychologie wijst aldus uit dat een fiscale tegemoetkoming die, ten opzichte van het moment waarop instrumenteel gedrag wordt vertoond, langer op zich laat wachten minder stimulerend werkt. Het ‘onderbuikgevoel’ van de wetgever dat het samengaan van het moment waarop de kosten worden gemaakt (lees: het instrumentele gedrag wordt vertoond) en het moment waarop de aftrek wordt genoten (lees: de reinforcer zich voordoet) een psychologisch goed werkend systeem is, wordt door het leerparadigma van operante conditionering ondersteund.

Voor het overige trachtte de wetgever met name de argumenten voor een systematiek van winstaf trek te ontcrachten. Allereerst stelde hij dat zo’n systeem alleen effect heeft voor winstgevende ondernemingen.²⁶¹ Huijsmans vroeg zich in dat kader af of een bedrijf dat geen winst maakt extra R&D-investeringen zal doen, ook al wordt dat fiscaal gestimuleerd.²⁶² Voorts stelde de staatssecretaris dat een groot deel van de bedrijfs-S&O plaatsvindt in fiscaal verlieslijdende bedrijven.²⁶³ Het percentage verlieslijdende bedrijven dat S&O verricht bleek rond de 15% te liggen.²⁶⁴ De staatssecretaris erkende bovendien dat deze raming in een conjunctureel zwakke periode is gemaakt waarin de winstgevendheid van bedrijven onder druk stond.²⁶⁵ Het lijkt derhalve realistisch te stellen dat de raming aan de ruime kant is. VVD-parlementariër de Korte stelde daarop de terechte vraag of het niet logischer is te kiezen voor iets waar 85% in plaats van 15% het meest bij gebaat is.²⁶⁶ Tot slot is ook de fiscale tegemoetkoming onder de WBSO in zoverre onzeker, dat pas na afloop van het kalenderjaar de *omvang* definitief vast komt te staan. De discussie over verschillen in onzekerheid tussen koppeling aan de loonbelasting, zoals gekozen door de wetgever, en de winstbelasting dient zich dus hoofdzakelijk te richten op het *moment* waarop de faciliteit verzilverd kan worden (ofwel: het relatieve timingvoordeel). Het is evenwel de vraag of dit opweegt tegen de prijs: periodieke omzetting van de administratie in voorlopige S&O-afrachtverminderingen, nacalculatie en het doen van een aparte aangifte na afloop van het aanslagjaar.

²⁵⁹ K. Korrelboom en E. ten Broeke, t.a.p., 2004, p.77.

²⁶⁰ T.S. Critchfield and K.A. Lattal, Acquisition of a spatially defined operant with delayed reinforcement, *Journal of the experimental analysis of behavior*, vol. 59, no. 2, 1993, C.A. Bruner e.a., Effects of reinforcement rate and delay on the acquisition of lever pressing by rats, *Journal of the experimental analysis of behavior*, vol. 69, no. 1, 1998 en E.J. Capaldi, Effects of schedule and delay of reinforcement on acquisition speed, *Animal Learning & Behavior*, 1978, vol. 6, no. 3.

²⁶¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.13.

²⁶² P.A.G.M. Huijsmans, t.a.p., p.8.

²⁶³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.13.

²⁶⁴ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.16.

²⁶⁵ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.16.

²⁶⁶ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.6.

Ten tweede zou de systematiek van winstaf trek leiden tot uitsluiting van niet-commerciële instellingen als uitvoerders van uitbesteed S&O, hetgeen met name voor het MKB schadelijk kan zijn. Niet-commerciële instellingen drijven immers geen onderneming in de zin van de Wet Vpb 1969 en kunnen derhalve niet in aanmerking komen voor een aftrekpost op de winst.²⁶⁷ Een oplossing zou echter kunnen zijn de uitbestedende onderneming een S&O-verklaring te verstrekken op basis van het uitbestede werk. Indien ook *indirect* uitbesteed S&O voor de S&O-verklaring in aanmerking komt, wordt tevens bewerkstelligd dat de kwetsbare groep van ondernemingen die via samenwerkingsverbanden innoveert, zoals product- en bedrijf schappen in de agrarische sector, van de faciliteit gebruik kan maken. De extra schakel tussen onderneming (uitbesteder) en niet-commerciële onderzoeksin stelling (uitvoerder) wordt daarmee overbrugd. Het gevolg is evenwel dat twee extra informatiestromen tot stand komen: voor aanvang van het aanslagjaar ter aanvraag van de S&O-verklaring en na afloop ter vaststelling van de daadwerkelijke aftrekpost. De onderneming dient immers te beschikken over het verrichte aantal S&O-uren en -loon van de werknemers van de uitvoerende instelling. Bovendien kan de voorkeur van staatssecretaris Andriessen aldus alsnog in stand blijven: voor uitvoerende instellingen en productschappen is het "(...) betrekkelijk eenvoudig (...)" de benodigde administratie te voeren, om zo de bedrijven daarvoor te behoeden.²⁶⁸ De uitbestedende onderneming hoeft de informatie dus alleen op te vragen.

- *Wijziging van de tegemoetkomingspercentages*

Gegeven de gekozen koppeling aan een afdrachtvermindering in de loonbelasting, kom ik toe aan het volgende aspect in de gekozen vormgeving: de mogelijkheid tot wijziging van de percentages in art. 31 lid 1 Wet LB 1964.²⁶⁹ De vraag komt op in hoeverre dit "budgetbeheersingsmechanisme"²⁷⁰ in verhouding staat tot het positieve psychologische effect van koppeling aan de loonbelastingafdracht: zekerheid van fiscale verzilvering op het moment dat de kosten worden gemaakt. De keuze in het oorspronkelijke wetsvoorstel om vier aanpassingsmogelijkheden per kalenderjaar in te bouwen ontmoette "(...) aanzienlijke bezwaren uit een oogpunt van verwachtingspatronen bij het bedrijfsleven, van rechtszekerheid en van administratieve eenvoud", aldus de RvS.²⁷¹ Een amendement van De Korte, Vermeend en Van der Hoeven heeft dit uiteindelijk tot twee momenten beperkt: 1 januari en 1 juli.²⁷²

²⁶⁷ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.14.

²⁶⁸ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.15.

²⁶⁹ De tegemoetkomingspercentages worden onder de huidige wetgeving vermeld in art. 23, lid 3 WVA.

²⁷⁰ Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275b, p.1.

²⁷¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. B, p.4.

²⁷² Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 10, p.1.

Het kabinet gaf aan een afweging te hebben gemaakt tussen budgettaire beheersbaarheid enerzijds, en zekerheid voor de ondernemer anderzijds.²⁷³ “(...) Twee tot op zekere hoogte tegenstrijdige randvoorwaarden”²⁷⁴, aldus de staatssecretaris. Vormt het beheersingsinstrument geen wezenlijk obstakel voor het succes van de regeling?²⁷⁵ Het is een typerend dilemma voor de wetgever: het nastreven van beleidsdoelstellingen binnen een afgebakend (en beperkt) budgettair beslag. Hoewel ik daar terdege begrip voor heb, acht ik het een ongewenste beperking van de zekerheid voor WBSO-gebruikers, omdat een budgetrisico in zijn aard toebehoort aan de wetgever en zo min mogelijk afgewenteld dient te worden. Het feit dat een eenmaal vastgesteld percentage in de S&O-verklaring ook voor de gehele duur van die S&O-verklaring rechtsgeldig blijft, betekent feitelijk dat bedrijven, voor zover daar nog geen S&O-verklaring voor is uitgereikt, alsnog geen zekerheid hebben over het toepasselijke percentage in de tweede helft van het jaar. Het destijds door de staatssecretaris aangedragen voorbeeld bevestigt dit.²⁷⁶ Naar mijn overtuiging weegt het belang van deze extra waarborg in het budgetbeheersingsmechanisme aldus niet op tegen de onzekerheid voor het bedrijfsleven.

De wetgever heeft ervoor gekozen met ingang van 2000 tevens van het halfjaarlijkse aanpassingsmoment af te zien, waardoor vanaf dat moment alleen op 1 januari van enig jaar het tegemoetkomingspercentage kon worden aangepast. Een inhoudelijke analyse van deze wijziging volgt in paragraaf 4.2.1.4.

- *Begripsafbakening*

Inkadering van de fiscale maatregel heeft niet alleen zijn weerslag op het budget, maar ook op de begripsafbakening. Allereerst aandacht voor **kwalificatie van werkzaamheden als S&O**, waarbij ik voor de uitgebreide begripsomschrijving paragraaf 3.2.1. in herinnering roep. De MvT bij het wetsvoorstel WBSO erkent hieromtrent de problematiek ten aanzien van de voormalige INSTIR. Die regeling betrof eveneens een tegemoetkoming voor de aan S&O gerelateerde personeelskosten, zij het in de subsidiesfeer. “Bij de INSTIR was het niet zo heel erg moeilijk om een paar leden van het personeel een witte jas aan te geven en te zeggen: dit is research en ontwikkeling”, aldus minister Andriessen.²⁷⁷ “Een belangrijke toespitsing binnen de S&O-definitie ten opzichte van de definitie die gold voor de INSTIR is dat het moet gaan om *zuiver technologisch* onderzoek.”²⁷⁸ Uitgangspunt daarbij is dat de S&O-fase eindigt bij het gereedkomen van een prototype, respectievelijk de

²⁷³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.17.

²⁷⁴ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p.18.

²⁷⁵ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p.18.

²⁷⁶ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.20.

²⁷⁷ Handelingen I 1993/1994, nr. 30, p.64.

²⁷⁸ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.5 (Cursivering: D.M. Hoogwegt).

afroning van het testen van een nieuwe werkwijze.²⁷⁹ Productievoorbereiding valt derhalve ook niet onder de noemer van S&O omdat met het afronden van het prototype “(...) de vereiste hoge graad van technische onzekerheid is verdwenen”.²⁸⁰

Omwille van de gewenste rechtszekerheid en flexibiliteit, heeft het kabinet gekozen voor een “drietraps-afbakening”: (i) de centrale definitie in art. 1, eerste lid, onderdeel h WBSO²⁸¹, (ii) expliciete uitsluitingen in lid 2 en (iii) een aanvullende delegatiebepaling voor de minister van EZ.²⁸² Het CDA stond naar mijn overtuiging onterecht de tegenovergestelde benadering voor: bij wet regelen van werkzaamheden die al dan niet onder de regeling vallen.²⁸³ Het is een illusie dat de afbakeningsproblematiek met een limitatieve lijst van kwalificerende werkzaamheden verholpen is. Zo’n rigide benadering werkt die problematiek alleen in de hand. Een open norm kan meebewegen met de ontwikkelingen in de praktijk, waar de wetgever aan de hand van een limitatieve lijst veelal achter de feiten aan zal lopen. Zeker in het werkveld van technologische ontwikkelingen gaat de vooruitgang dusdanig snel dat een flexibel beoordelingskader vereist is.²⁸⁴ “Het veld van S&O-werkzaamheden in Nederland is immers zo breed dat zich dat niet in een limitatieve lijst laat vatten.”²⁸⁵ Dat alsnog via ministeriële regeling in specifieke gevallen verduidelijking kan plaatsvinden is daarop een mooie aanvulling. De complementariteit van de afbakeningsinstrumenten blijkt uit de discussie in de Tweede Kamer omtrent kwalificatie van onderzoek- en ontwikkeling naar respectievelijk van software.²⁸⁶ Dankzij het aanvullende karakter van de uitvoeringsregeling heeft het kabinet binnen het kader van de centrale definitie nader invulling kunnen geven aan haar visie op software als kwalificerend S&O. Een geschikt instrument waar sprake is van blijvende onduidelijkheid. Ik sluit mij dan ook aan bij de gekozen afbakeningsstrategie van het kabinet.

Een tweede onderdeel in de begripsafbakening is het inbouwen van ruimte voor **niet-commerciële onderzoeksinstellingen**. Dergelijke instellingen die contract-research verrichten voor ondernemingen, daarbij inbegrepen de eerder vermelde product- en bedrijfsschappen, maakten dus ook aanspraak op een S&O-afdrachtvermindering. Dit gold met name als ondersteuning aan het MKB

²⁷⁹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.12.

²⁸⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p.26.

²⁸¹ Deze centrale definitie is onder de huidige wetgeving terug te vinden in art. 1, lid 1, onderdeel n WVA.

²⁸² Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p.12.

²⁸³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 4, p.6.

²⁸⁴ Zo noemt de PvdA de snelle ontwikkelingen op het gebied van informatica en telematica. Zie: Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 4, p.7.

²⁸⁵ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p 17.

²⁸⁶ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p 21 en 22. Discussie en argumentatie hieromtrent herhalen zich op vrijwel identieke wijze in de Eerste Kamer, zie: Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275a, p.1 en Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275b, p.2.

omdat die groep relatief veel onderzoek uitbesteedt.²⁸⁷ Aandachtspunt is evenwel dat de afdrachtvermindering wordt toegepast bij de *uitvoerder* en niet bij de onderneming, hetgeen het CDA heeft doen besluiten met een alternatief te komen waarbij de onderneming in diens S&O-aanvraag het uitbestede S&O-loon opneemt. Dit zou recht doen aan het uitgangspunt dat *bedrijfsgebonden* S&O in deze regeling centraal staat.²⁸⁸ Het kabinet constateerde echter terecht dat hiermee de gelden weliswaar direct bij de onderneming terecht komen, maar daarmee ook de administratieve lasten voor die categorie ondernemingen verzaagd worden. De uitbesteder moet de uitvoerder immers om allerlei personeelsgegevens en informatie over het loon vragen om de S&O-aanvraag te completeren. Het voorstel van het kabinet vrijwaarde het uitbestedenende MKB daar juist van.²⁸⁹ Deze informatiestroom moet voorts, in tegenstelling tot de eerder beschreven winstaf trek methodiek, bij elke aangiftetermijn loonbelasting tot stand komen. Bovendien moet de uitbesteder voldoende loonkosten maken om aan verzilvering van de afdrachtvermindering toe te komen. Diezelfde problematiek doet zich voor bij de winstaf trek methodiek, ingeval de fiscale winst ontoereikend is om de faciliteit geheel te verzilveren.

Een belangrijk pijnpunt is de doorberekening van de S&O-tegemoetkoming aan de achterliggende uitbestedende ondernemingen. Verschillende partijen signaleerden het gevaar dat instellingen een eigen belang kunnen nastreven door een gedeelte van de tegemoetkoming op te strijken.²⁹⁰ Het kabinet stelde echter simpelweg ervan uit te gaan dat deze instellingen het kostenvoordeel doorberekenen in de prijs van het onderzoekscontract.²⁹¹ Gezien de raming dat liefst f 60 mln naar niet-commerciële instellingen zou gaan (ongeveer 17% van het budgettaire beslag) was de relevantie wat mij betreft groot, en de stellingname van het kabinet des te onbevredigender. Het is zeer de vraag in hoeverre de praktijk zich zou schikken naar het wensbeeld van de wetgever.

Met ingang van 2015 heeft de wetgever een ingrijpende wijziging doorgevoerd: niet-commerciële onderzoeksinstellingen maken vanaf dat moment geen aanspraak meer op de S&O-afdrachtvermindering. Een analyse van de argumentatie hieromtrent volgt in paragraaf 4.2.1.4.

- *Berekeningssystematiek met twee schijven*

Nu in het kader van de S&O-inhoudingsplichtigen een duidelijk accent is gelegd op de specifieke rol van het MKB in S&O, roept dit de vraag op welke elementen daar nog meer aan bijdragen. Allereerst de berekeningssystematiek aan de hand van twee schijven. De gekozen variant, de eerste f 100 000

²⁸⁷ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p.1.

²⁸⁸ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.19.

²⁸⁹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.19.

²⁹⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 4, p.5 en Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.7.

²⁹¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p.11.

tegen een percentage van 25% en het overige tegen 12,5%²⁹², was de uitkomst van een vergelijking tussen meerdere varianten waarbij zowel de lengte van de eerste schijf als de percentages verschillen. De gekozen variant is gebaseerd op signalen uit het bedrijfsleven dat “drempelproblemen” zich met name manifesteren bij bedrijven die tot ongeveer f 100 000 aan S&O-loonkosten besteden. “Deze variant zou ertoe leiden dat het deel van het budget dat toekomt aan het MKB toeneemt tot bijna 40%.”²⁹³ Overige varianten, waaronder die van het CDA, wisten dit percentage nimmer te overtreffen.²⁹⁴ De additionaliteit van deze tariefdifferentiatie moet evenwel in het bredere spectrum aan MKB-specifieke maatregelen geplaatst worden: het aangrijpen bij de loonkosten valt relatief gunstig uit voor het MKB omdat het aandeel van de loonkosten in de S&O-uitgaven in die sector hoger is dan in het bedrijfsleven als geheel (75% om 50%²⁹⁵), de uitbestede R&D is onder de regeling gebracht, er is een plafond aan de tegemoetkoming waardoor grote ondernemingen zich beperkt zien in hun beroep op de regeling en voor S&O-belastingplichtigen is er een verhoging van de zelfstandigenaftrek.²⁹⁶ Het kabinet was in eerste aanleg dan ook niet enthousiast over voorstellen van de VVD, CDA en PvdA²⁹⁷ om twee schijven te introduceren. De additionaliteit lijkt evenwel duidelijk: in de oorspronkelijke opzet kwam naar schatting ongeveer 33% van het budget ten goede aan het MKB.

- *Verhoging zelfstandigenaftrek voor S&O-belastingplichtigen*

Tot slot is ook de verhoging van de zelfstandigenaftrek voor S&O-belastingplichtigen een direct gevolg van MKB-specifieke stimulering van S&O. Deze maatregel is ingevoerd door een amendement waarvan de strekking was om de fiscale faciliteit voor S&O uit te breiden naar de ondernemer natuurlijke persoon die *zelf* S&O verricht.²⁹⁸ Aldus werd tegemoetgekomen aan “(...) Willie Wortels met hun Lampje die wat aan speur- en ontwikkelingswerk doen”.²⁹⁹ Door juist aan te haken bij de zelfstandigenaftrek, een overweging van puur technische aard, werd volgens Vermeend aangesloten bij een reeds bestaand instrument dat ook door de fiscus al gecontroleerd wordt.³⁰⁰ Hoewel de staatssecretaris de voorgestane aansluiting begreep, vreesde hij het “(...) praktisch oncontroleerbaar (...)” geachte uren criterium. Juist die regelingen zijn vatbaar voor oneigenlijk gebruik. Bovendien zou

²⁹² Ingevoerd n.a.v. een amendement van Vermeend, Van der Hoeven en De Korte: Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 9.

²⁹³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.17.

²⁹⁴ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6, p.17.

²⁹⁵ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5, p. 1.

²⁹⁶ Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275b, p.4.

²⁹⁷ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 4, p.8, 10 en 11.

²⁹⁸ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 8, p.2.

²⁹⁹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.9.

³⁰⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.9.

het om een beperkte groep gaan, aangezien men met innovatie al snel met een BV gaat werken.³⁰¹ Dat wordt evenwel niet ondersteund met feiten.

Caanen onderschrijft de "(...) verleiding om te majoreren (...)" door de keuze voor een alles-of-niets drempel. Hij pleitte er dan ook voor een aparte fiscale aftrekpost te maken, los van de bestaande zelfstandigenaftrek, waarbij, gezien de overeenkomstige administratieve verplichtingen, evenals bij de S&O-inhoudingsplichtigen wordt aangesloten bij de *feitelijke* S&O-uren.³⁰² Voorts maakt de verhoging onderdeel uit van de zelfstandigenaftrek, waardoor aan het urencriterium van 1225 uren voldaan moet zijn. Pas daarna vindt verhoging van de zelfstandigenaftrek plaats, mits van die overschreden drempel van 1225 uren minimaal 875 uren aan S&O is verricht. Naar zijn inschatting zal een gedeelte van de zelfstandigen deze drempel niet behalen.³⁰³

4.2.1.3. Beoordeling vormgeving WBSO (1/1/1994)

Omdat in paragraaf 3.3.1.2. is gebleken dat het kabinet tot een weinig concrete beleidsdoelstelling is gekomen, wordt de beoordeling langs die lijn bemoeilijkt. Desalniettemin zal de volgende vraag als uitgangspunt dienen: *in welke mate heeft de WBSO een positief effect op de omvang van bedrijfs-S&O?*

In dat kader hecht ik veel waarde aan (rechts)zekerheid. Ik heb aangegeven dat met name het relatieve timingvoordeel van koppeling aan de afdracht loonbelasting een sterk argument is van de winstaf trek methodiek af te zien. Het bewijs dat de leerpsychologie daarvoor met het mechanisme van operante conditionering levert, is overtuigend. De beleidsdoelstelling om de omvang van bedrijfs-S&O te doen stijgen, zal vanuit die achtergrond eerder gerealiseerd worden. De prijs van de gekozen vormgeving is evenwel dat de administratieve lasten, de volgende parameter waarvan ik het belang groot acht, naar mijn inschatting hoger zullen uitvallen. Dit krijgt gestalte in de vorm van omzettingmomenten van de administratie in voorlopige S&O-afdrachtverminderingen gedurende het kalenderjaar, voor- en nacalculatie en een aparte aangifte na afloop van het kalenderjaar.

De afweging tussen het psychologische effect en de administratieve lasten moet naar mijn stellige overtuiging in het voordeel van eerstgenoemde worden beslist. Hoewel de administratieve lasten een belangrijke aspect zijn, is dat in zekere zin een *afgeleide* van de gekozen vormgeving en weegt het niet op tegen het argument dat dusdanig inspeelt op de *kern* van de WBSO: het bewerkstelligen van een gedragsverandering. De leerpsychologie levert daar overtuigend bewijs voor. Ik steun derhalve koppeling van de WBSO aan de loonbelastingdracht.

³⁰¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.18.

³⁰² J.CH. Caanen, t.a.p., p.8.

³⁰³ J.CH. Caanen, t.a.p., p.8.

Gegeven dat oordeel kan de wetgever overigens op enkele punten bekritiseerd worden. Zo doet de aanpassingsmogelijkheid van het tegemoetkomingspercentage halverwege het kalenderjaar afbreuk aan de zekerheid voor gebruikers van de regeling. De wetgever had dit risico dat aan haar toebehoort niet bij het bedrijfsleven mogen neerleggen, met dien verstande dat zij had moeten afzien van deze *extra tussentijdse* waarborg in het budgetbeheersingsmechanisme. Het is bovendien de vraag in hoeverre uitvoerende niet-commerciële instellingen gehoor zullen geven aan het wensbeeld van de wetgever de WBSO door te berekenen aan de uitbestedende ondernemingen. Gezien de herhaaldelijke nadruk die is gelegd op MKB-specifieke stimulering had dit pijnpunt een concreter antwoord van kabinetszijde verdiend. Evenwel is het mijn inschatting dat deze kritiekpunten niet dusdanig afbreuk doen aan de *kern* van de WBSO (de “pay as you go” gedachte, een goed afbakeningsinstrumentarium en de gebleken additionaliteit van het tweeschijven-systeem voor het MKB), dat het een weinig succesvolle faciliteit zal blijken. In zoverre oordeel ik de vormgeving dus juist.

Ter afsluiting wil ik een tweetal opmerkingen maken, te beginnen met de beleidsdoelstelling. Het is mij opgevallen dat in de parlementaire discussie de rol van het MKB overheersend is geweest. Niet voor niets heeft de wetgever er voor gekozen een vijftal MKB-specifieke elementen in de WBSO te verwerken. Ook de VVD heeft tijdens de parlementaire behandeling aangegeven dat vooral het innoverende MKB over een drempel geholpen moet worden.³⁰⁴ Het roept bij mij de vraag op of met name stimulering van bedrijfs-S&O bij het MKB niet de feitelijke beleidsdoelstelling is geweest. Ingeval dat van meet af als uitgangspunt was genomen, was wellicht een andere (parlementaire) discussie tot stand gekomen en waren andere afwegingen gemaakt. Hier wreekt zich dus nadrukkelijk een onduidelijk geformuleerde beleidsdoelstelling.

Ten tweede wijs ik op de rol van het budgettaire beslag, niet zozeer ten aanzien van de fiscaaltechnische vormgeving als wel voor de toetsbaarheid daarvan aan de beleidsdoelstelling. Ik voorzie een reële kans dat een budget van f 350 mln hoe dan ook op gaat, ongeacht de keuze voor een systeem van winstaf trek of vermindering afdracht loonbelasting. Is het in dat geval meetbaar wat de werkelijke stimuleringspotentie is van de gekozen vormgeving? Reikt die in werkelijkheid verder dan f 350 mln? Kan dit vergeleken worden met een alternatieve vormgevingswijze? Aldus werkt een relatief beperkt budget een ‘succesvolle’ evaluatie in de hand omdat uitputting van het budget al snel als een positief signaal kan worden opgevat. Hoewel ik mij terdege bewust ben van de beperkte speelruimte aan kabinetszijde, moet ik constateren dat dit de beantwoording van voorgaande vragen wezenlijk bemoeilijkt.

³⁰⁴ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.6.

4.2.1.4. *Wijzigingen en huidige vormgeving WBSO (1/1/1994 – 1/1/2015)*

Zoals ook in paragraaf 3.2.1. is aangegeven, is de S&O-afdrachtvermindering per 1 januari 1996 geïncorporeerd in de WVA. Op zichzelf heeft die wijziging weinig veranderd aan de fiscaaltechnische vormgeving van de faciliteit. De meest relevante wijzigingen die zich daarna hebben voorgedaan zullen in chronologische volgorde worden behandeld.

- *Beperking aanpassingsmogelijkheid tegemoetkomingspercentages*

Een aanzienlijke verbetering is de beperking van de aanpassingsmogelijkheid van tegemoetkomingspercentages tot slechts één maal per jaar, en wel op op 1 januari. Zie voor mijn eerdere en uitgebreider oordeel hieromtrent paragraaf 4.2.1.2. Het budgetrisico dat aan de wetgever toebehoort had niet bij gebruikers van de regeling mogen worden neergelegd, met dien verstande dat zij had moeten afzien van deze *extra tussentijdse* waarborg in het budgetbeheersingsmechanisme. Deze wijziging is met ingang van 2000 in werking getreden.³⁰⁵

- *Faciliteit voor technostarters*

Met ingang van 2001 is de S&O-afdrachtvermindering uitgebreid met een parallele faciliteit voor startende ondernemers, ook wel aangeduid als ‘technostarters’. In de Industriebrief van de minister van EZ aan de Tweede Kamer werd geconcludeerd dat Nederland op dit vlak achterliep op de internationale ontwikkelingen. Behalve knelpunten in de kapitaalmarkt zouden ook geringe aandacht voor ondernemerschap in het technische onderwijs hierin een rol spelen.³⁰⁶ Het Belastingplan 2001 liet dan ook de volgende wijziging zien: verlenging van de eerste schijf en verhoging van het toepasselijke percentage van 40 naar 60% voor startende ondernemingen die S&O verrichten.³⁰⁷

De wetgever dient zich in dit kader af te vragen wat de additionaliteit is van deze maatregel binnen het bredere stimuleringspakket. De Industriebrief spreekt over “(...) gebundelde inzet van verschillende elementen (...)”, “(...) integrale ondersteuning (...)” vergelijkbaar met venture-capital bedrijven in de VS en Engeland en een “(...) specifieke infrastructuur (...)”.³⁰⁸ Het brede pallet aan faciliteiten (een expert netwerk, coaching, business partners en financiering) doet afbreuk aan de potentiële resultaten van een verhoging van 20% voor technostarters. Ook de legitimering door koppeling aan kapitaalmarktimperfecties roept de vraag op of een *indirecte reparatie* de juiste methode is. Voor innovatieve starters waren reeds technostartersfondsen opgericht ter financiering van R&D-projecten.³⁰⁹ Mijn voorkeur gaat in eerste aanleg uit naar gerichte aanpak van financieringsproblematiek voordat het fiscale stelsel wordt aangegrepen om de financieringskosten

³⁰⁵ Kamerstukken II 1999/2000, 26 820, nr. 3, p.13.

³⁰⁶ Kamerstukken II 1998/1999, 26 628, nr. 1, p.31.

³⁰⁷ Kamerstukken II 2000/2001, 27 431, nr. 3, p.11.

³⁰⁸ Kamerstukken II 1998/1999, 26 628, nr. 1, p.31.

³⁰⁹ Kamerstukken II 1998/1999, 26 628, nr. 1, p.30.

indirect te verlagen.³¹⁰ Gezien de in paragraaf 2.3.4.3. benoemde nadelen van fiscaal instrumentalisme kunnen nadelige neveneffecten optreden waardoor de maatregel minder doeltreffend en doelmatig kan zijn.

- *Berekening S&O-bedrag*

In het Belastingplan 2006 is ten aanzien van de berekening van het S&O-bedrag in de S&O-verklaring een aantal ingrijpende wijzigingen doorgevoerd. Het rapport van de Werkgroep stroomlijning uitvoering WBSO deed in het kader van beperking van de administratieve lasten het voorstel om de op dat moment bestaande berekeningsmethoden, inhoudingsplichtigen konden namelijk ook kiezen voor een 'vereenvoudigde methode', te combineren in één werkbare methode voor berekening van het S&O-loon. Dit zou bovendien discussie moeten voorkomen over het al dan niet meenemen van speciale looncategorieën als verlofuren of uren van tijdelijke arbeidsongeschiktheid.³¹¹

Het kabinet geeft in het Belastingplan 2006 aan dat in het nieuwe voorstel wordt uitgegaan van het aantal uren waarover loon is *betaald*. Daarbij is het niet relevant of op die uren is gewerkt, waardoor ziekturen, mits uitbetaald, worden meegenomen in de berekening. Deze aansluiting zou administratieve lastenverlichting op moeten leveren doordat eenvoudig uit de loonadministratie blijkt over welke uren aan de werknemer loon is uitbetaald.³¹² Ik deel de mening van het kabinet dat het achterwege blijven van allerlei correcties op het aantal *gewerkte* uren, waarbij overwerk bijvoorbeeld al dan niet meegenomen moet worden, een administratieve lastenverlichting creëert en de WBSO mogelijk aantrekkelijker maakt.

In de derde NvW van het Belastingplan 2006 is een volgende aanpassing gemaakt: voortaan wordt gewerkt met het *gemiddelde* uurloon van S&O-werknemers van de inhoudingsplichtige.³¹³ Waar in de MvT van het Belastingplan 2006 nog werd gekozen voor berekening van het S&O-loon *op individuele basis*³¹⁴, is daar met het oog op de toekomst vanaf gezien. Het was de bedoeling dat gegevens uit voorgaande jaren inhoudingsplichtigen gaan helpen nauwkeuriger schattingen te doen bij aanvraag van de S&O-verklaring. "Het feitelijk door een werknemer verdiende uurloon is dan niet meer bepalend voor de omvang van de afdrachtvermindering."³¹⁵ Deze wijziging is de basis geweest voor de berekeningssystematiek zoals kort aangestipt in paragraaf 3.3.2.1.

³¹⁰ Kamerstukken II 2000/2001, 27 431, nr. 3, p.12 (Cursivering: D.M. Hoogwegt).

³¹¹ Kamerstukken II 2004/2005, 29 515, nr. 47, p.21.

³¹² Kamerstukken II 2005/2006, 30 306, nr. 3, p.9.

³¹³ Kamerstukken II 2005/2006, 30 306, nr. 31, p.20-21.

³¹⁴ Kamerstukken II 2005/2006, 30 306, nr. 3, p.56.

³¹⁵ Kamerstukken II 2005/2006, 30 306, nr. 31, p.20-21.

- *Correctie-S&O-verklaring en meldingsplicht*

Het belang van die nauwkeuriger schattingen blijkt uit een aantal andere maatregelen die per 1 januari 2006 zijn geïntroduceerd. Zo is de aangifte die binnen vier maanden na afloop van het kalenderjaar ingediend moest worden vervangen door een correctie-S&O-verklaring. Deze is voorts gecombineerd met een meldingsplicht in art. 24 lid 2 WVA. Indien de werkelijk in aanmerking genomen afdrachtverminderingen minder bedragen dan de totale S&O-afdrachtvermindering in de S&O-verklaring, mits het aantal bestede uren minder is dan 90% van het in de S&O-verklaring opgenomen aantal uren (lees: de margeregeling), dient de inhoudingsplichtige daar melding van te doen. Art. 25 WVA bepaalt vervolgens dat in vier gevallen een correctie-S&O-verklaring kan worden afgegeven: (i) indien de inhoudingsplichtige voorgenoemde mededeling heeft gedaan, (ii) indien die mededeling ten onrechte niet is gedaan, (iii) indien aannemelijk is dat ter verkrijging van de S&O-verklaring onjuiste of onvolledige gegevens zijn verstrekt die in een andere beslissing op de aanvraag hadden geresulteerd en (iv) indien de ingerichte administratie niet voldoet.

Opvallenderwijs lijkt hier geen ruimte voor een correctie-S&O-verklaring ingeval de som van voorlopige afdrachtverminderingen aan het einde van de periode *meer* bedraagt dan de totale afdrachtvermindering in de S&O-verklaring. De tekst van art. 25 lid 4 WVA bevestigt dit vermoeden. Derhalve lijkt het risico van een te lage inschatting bij aanvraag van een S&O-verklaring onaantrekkelijk voor inhoudingsplichtigen, waardoor de schattingen in elk geval niet aan de lage kant zullen zijn. Evenwel leken inhoudingsplichtigen in zoverre speelruimte te hebben dat, mochten zij binnen de marge van 90% blijven, geen meldingsplicht geldt en derhalve geen correctie-S&O-verklaring kan worden opgelegd. Nu met ingang van 2013 die margeregeling is afgeschaft is ook die laatste speelruimte weggenomen. Dus in alle gevallen van onderrealisatie zal melding moeten worden gemaakt en een correctie-S&O-verklaring worden opgelegd.³¹⁶

Het is maar zeer de vraag of de door het kabinet geclaimde vereenvoudiging ook bewaarheid zal worden.³¹⁷ Hoewel de eindaangifte na afloop van het kalenderjaar is komen te vervallen, is daar een meldingsplicht voor in de plaats gekomen. Inhoudingsplichtigen zullen omtrent monitoring van de daadwerkelijke S&O-uren naar mijn oordeel derhalve geen verbetering ervaren. De systematiek van voorlopige afdrachtverminderingen blijft onverminderd in stand, hetgeen betekent dat verschillen tussen de voor- en nacalculatie ook na afschaffing van de eindaangifte van belang zullen blijven.

³¹⁶ G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht LB.11.9.a6.

³¹⁷ Kamerstukken II 2006/2007, 30 804, nr. 3, p.9-10.

- *Uitsluiting inhoudingsplichtigen die geen onderneming drijven*

De meest recente wijziging behelst een op het oog aanzienlijke inperking van de WBSO per 1 januari 2015: inhoudingsplichtigen die geen onderneming drijven kunnen niet langer als S&O-inhoudingsplichtigen worden aangemerkt. Samenwerkingsverbanden van degenen die een onderneming drijven of een lichaam als bedoeld in de Wet op de bedrijfsorganisatie kunnen aldus niet langer in aanmerking komen voor een S&O-afdrachtvermindering.³¹⁸ Het Belastingplan 2015 geeft een duidelijke reden voor deze wijziging: “In 69% van de gevallen komt het voordeel (...) niet of niet volledig bij het bedrijfsleven terecht.”³¹⁹ Het vrijgevalen budget door het schrappen van contract-research wordt aangewend voor het behouden gedeelte van de regeling, waardoor, aldus het kabinet, de S&O-afdrachtvermindering beter gericht is op de doelstelling: het stimuleren van *zelfstandig* speur-en ontwikkelingwerk.³²⁰

Drie aspecten zijn naar mijn overtuiging opvallend. Allereerst wordt de nadruk gelegd op het stimuleren van *zelfstandig* S&O, hetgeen bij introductie van de faciliteit niet expliciet als beleidsdoelstelling naar voren is gekomen maar hieromtrent wel als belangrijk argument is aangedragen. Het is raadselachtig waarom uitbestede S&O als ‘minderwaardige’ vorm van S&O wordt beschouwd. MKB ondernemingen zullen verhoudingsgewijs vaker de schaal niet bezitten om R&D-medewerkers aan te nemen en de kosten te dragen van het opstarten en onderhouden van een eigen R&D-afdeling. Gebruik maken van dwarsverbanden, hetgeen ook het MKB in staat stelt aan innovatie te doen, is bovendien één van de speerpunten van het driesporenbeleid: betere onderlinge samenwerking op R&D-gebied tussen bedrijfsleven en wetenschap.³²¹ Voor de economie als geheel, het kabinet wilde immers dat Nederland zou klimmen op de internationale lijst van R&D-intensieve kenniseconomiën, zou het goed zijn om uitbesteed S&O voor toepassing van de WBSO te behouden.

Ten tweede is in paragraaf 4.2.1.2. gebleken dat het uitbestedende MKB deze maatregel nodig had, onder andere in de landbouwsector waar veel R&D werd uitbesteed via product- en bedrijfsschappen. Deze samenwerkingsverbanden en achterliggende participanten zouden toepassing van de WBSO anders mislopen. Ook het in paragraaf 4.2.1.2. vermelde vijftal MKB-specifieke maatregelen illustreert de waarde van deze categorie WBSO-gebruikers voor de wetgever.³²² Tot slot is het maar de vraag of het volledig schrappen van deze ingang tot de WBSO de oplossing is. Het argument dat zo weinig van het fiscale voordeel bij het bedrijfsleven terecht komt is immers gelegen in de gekozen *vormgeving*: de fiscale tegemoetkoming wordt genoten door de uitvoerende instelling en zou

³¹⁸ G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht LB.11.9.b2.

³¹⁹ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, p.11.

³²⁰ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, p.11.

³²¹ Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2, p.3.

³²² Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275b, p.4.

moeten worden doorgegeven aan de uitbesteder. Zie hieromtrent paragraaf 4.2.1.2. waar diverse politieke partijen hiervoor hebben gewaarschuwd.³²³ Ik acht het onwenselijk dat een groep MKB-ondernemingen door deze wetswijziging toepassing van de WBSO dreigt mis te lopen. In verhouding tot het gepropageerde belang van het MKB en het feit dat het een *uitvoeringstechnische weeffout* betreft, welke in eerste instantie een poging tot reparatie verdient, is algehele uitsluiting van deze categorie ondernemingen naar mijn oordeel dan ook overhaast en te rigoreus.

4.2.1.5. Beoordeling vormgeving WBSO (1/1/1994 – 1/1/2015)

Evenals in paragraaf 4.2.1.3. staat bij de beoordeling van de vormgeving de volgende vraag centraal: *in welke mate heeft de WBSO een positief effect op de omvang van bedrijfs-S&O?*

Sinds de introductie van de WBSO in 1994 zijn diverse veranderingen doorgevoerd. In paragraaf 4.2.1.2. heb ik geconcludeerd dat in het kader van onzekerheid bij gebruikers van de WBSO, de halfjaarlijkse aanpassingsmogelijkheid van het tegemoetkomingspercentage achterwege had moeten blijven. Een positief signaal is dat de wetgever hier met ingang van 2000 gehoor aan heeft gegeven. Dit neemt in elk geval één onzekere factor weg in het planningsproces van inhoudingsplichtigen die overwegen na 1 juli in het kalenderjaar nieuwe R&D-activiteiten te ontplooiën. Ook de wijze waarop de wetgever gebruikt heeft gemaakt van uitvoeringsregelingen om onduidelijkheden weg te nemen en haar visie op de centrale definitie nader in te vullen, stemt tot tevredenheid.

Van een aantal wijzigingen is het onduidelijk of deze een verbetering, verslechtering of geen van beide betreft. De additionaliteit van de extra tegemoetkoming voor technostarters is moeilijk in te schatten. Hoewel de vereenvoudiging van het loonbegrip in eerste aanleg een positieve wijziging lijkt, is ook hieromtrent de vraag of de combinatie met een correctie-S&O-verklaring en introductie van een meldingsplichtig uiteindelijk een administratieve lastenverlichting zal bewerkstelligen.

Een negatieve maatregel is uitsluiting van inhoudingsplichtigen die geen onderneming drijven maar in opdracht van een onderneming, of samenwerkingsverbanden van ondernemingen, contract-research verrichten. Het wensbeeld van de wetgever dat doorberekening van de fiscale faciliteit zou plaatsvinden is weliswaar onjuist gebleken, maar algehele uitsluiting is een te drastische maatregel. Problematiek omtrent doorberekening had dan ook langs een technische aanpassing gecorrigeerd moeten worden zodat de gedachte achter de initiële vormgeving, welke naar mijn overtuiging niet aan kracht heeft ingeboed, in stand had kunnen blijven.

³²³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 4, p.5 en Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14, p.7.

De fiscaaltechnische ontwikkeling van de WBSO levert dus een ambigu beeld op. Gezien de tendens van structurele budgetoverschrijdingen in de laatste jaren, onder andere 2008³²⁴, 2009³²⁵, 2010³²⁶, 2011³²⁷ en 2012³²⁸, kan haast niet ontkend worden dat sprake is van een succesvolle fiscale stimuleringsmaatregel. De vraag komt op wat in zo'n geval de waarde is van bovenstaande zuiver fiscaaltechnische beoordeling. In paragraaf 4.2.1.3. heb ik deze thematiek reeds aangestipt: in hoeverre kan een fiscale regeling waarvan *structureel* sprake is van budgetoverschrijding vanuit fiscaaltechnisch perspectief verkeerd vormgegeven zijn? Het bemoeilijkt toetsbaarheid aan de beleidsdoelstelling, omdat een beperkt budgettair beslag per definitie een bovengrens stelt aan de maximaal haalbare stimulering van bedrijfs-S&O. De wetgever kan zich derhalve in bepaalde mate vormgevingsfouten permitteren zonder dat daarvan het effect blijkt uit onderuitputting van de regeling. De conclusie moet dan ook zijn dat de gekozen vormgeving in zoverre juist is.

4.2.2. RDA

4.2.2.1. Vormgeving RDA (1/1/2012)

Zoals in paragraaf 3.2.2. is aangegeven, is de uitvoeringstechniek van de RDA met name neergelegd in lagere wetgeving: het besluit RDA van 21 december 2011. Getuige lid 1 van art. 3.52a Wet IB 2001 wordt in een RDA-beschikking, afgegeven door de minister van Economische Zaken, een bedrag vastgelegd dat *aanvullend* in aftrek komt van de fiscale winst. Dit bedrag heeft betrekking op kosten of uitgaven, met uitzondering van loonkosten, die *direct toerekenbaar* zijn aan door de belastingplichtige verrichte S&O. Voorgaande vormt de basis van de fiscale stimuleringsmaatregel.

In art. 3.52a Wet IB 2001 is verder nog een aantal elementen van belang. Zo is in lid 4 de mogelijkheid geschapen om per 1 Januari van enig jaar het percentage voor de berekening van het bedrag in de RDA-beschikking te wijzigen, teneinde zoveel mogelijk evenwicht te bereiken tussen de belastingderving en het daarvoor beschikbare bedrag in de rijksbegroting.

Evenals bij de WBSO is ook bij de RDA zichtbaar dat belastingplichtigen met bepaalde administratieve verplichtingen te maken hebben. De gemene deler van lid 8 tot en met 11 van art. 3.52a Wet IB 2001 is dat niet nakoming van deze verplichtingen, zoals het uit eigen beweging melden van onjuistheden of onvolledigheden en niet voldoen aan de administratieve eisen, tot een overtreding kan leiden met een boete als resultaat.

³²⁴ Kamerstukken II 2008/2009, 32 128, nr. 3, p.10.

³²⁵ Kamerstukken II 2010/2011, 32 504, nr. 3, p.10.

³²⁶ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p.41.

³²⁷ Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 3, p.14.

³²⁸ Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 3, p.17.

Ten aanzien van de **begripsafbakening** is duidelijk aansluiting gezocht bij het uitvoeringskader van de WBSO. Voor begrippen als ‘S&O-inhoudingsplichtige’, ‘S&O-uren’ en ‘S&O-verklaring’ wordt in art. 1 van het Besluit RDA direct verwezen naar de WVA. De kosten en uitgaven die voor de RDA kwalificeren worden als volgt gedefinieerd:

- a) Kosten: al hetgeen is betaald voor de *realisatie* van eigen S&O en voor zover deze betalingen:
 - i. niet eerder in aanmerking zijn genomen voor een RDA-beschikking;
 - ii. *uitsluitend dienstbaar* zijn aan het uitvoeren van S&O;
 - iii. drukken op de belastingplichtige; en
 - iv. geen uitgaven zijn.
- b) Uitgaven: al hetgeen is betaald voor de *verwerving* van nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen voor zover deze betalingen drukken op de belastingplichtige en deze bedrijfsmiddelen:
 - i. niet eerder zijn gebruikt; en
 - ii. *dienstbaar* zijn aan eigen S&O.

Een bedrijfsmiddel is, getuige art. 1 onderdeel f Besluit RDA, een “goed dat voor het drijven van een onderneming wordt gebruikt.”

In de **RDA-beschikking** wordt onder andere het volgende opgenomen: (i) het werk uit de S&O-verklaring waarvoor de beschikking wordt afgegeven, (ii) het RDA-bedrag en (iii) de periode waarop de beschikking betrekking heeft. De aanvraag RDA-beschikking dient door de belastingplichtige tegelijk met de aanvraag voor een S&O-verklaring te worden ingediend.

Art. 4 Besluit RDA regelt de **toerekening van kwalificerende uitgaven**. Zo komen uitgaven die ten dele direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verrichte S&O slechts voor dat gedeelte in aanmerking voor het RDA-bedrag. Voor kosten lijkt gedeeltelijke toerekening in beginsel niet mogelijk doordat onderscheid wordt gemaakt in het ‘dienstbaarheids criterium’: kosten dienen *uitsluitend* dienstbaar te zijn aan het uitvoeren van S&O waar dit voor uitgaven *niet uitsluitend* het geval behoeft te zijn. Ook komen uitgaven van € 1.000.000 of meer per bedrijfsmiddel in enig kalenderjaar voor 20% voor het RDA-bedrag in aanmerking, waardoor de uitgave gedurende vijf jaar wordt gespreid. Dit vormt een uitzondering op de hoofdregel dat een uitgave slechts één maal in een RDA-beschikking wordt opgenomen.

Uitgesloten kosten betreffen onder andere (i) kosten van uitbesteed onderzoek, (ii) kosten van inhuur van arbeid, (iii) financieringskosten, (iv) kosten van grondverwerving of grondverbetering en (v) kosten die een vergoeding zijn voor ter beschikking stelling van bedrijfsmiddelen door een met de belastingplichtige verbonden belastingplichtige en waarvoor laatstgenoemde eerder een RDA-beschikking heeft ontvangen. Financieringskosten zijn uitgesloten omdat het kabinet het gebruik van

vreemd vermogen boven eigen vermogen ter financiering van S&O niet wenst te stimuleren.³²⁹ Grondverwervings- of grondverbeteringskosten zijn uitgesloten wegens te geringe directe samenhang met S&O.³³⁰ Met het oog op gevaar voor dubbeltelling vallen ook afschrijvingen onder de uitgesloten kosten. Dit gevaar ontstaat ingeval een uitgave tot de RDA-grondslag wordt gerekend en vervolgens de afschrijvingskosten ook.³³¹ Tot de **uitgesloten uitgaven** worden gerekend investeringen die reeds in aanmerking komen voor energie-investeringsaftrek of milieu-investeringsaftrek, en uitgaven ter zake van grondverwerving en grondverbetering.

In art. 7 Besluit RDA is de **berekening van het RDA-bedrag** neergelegd, waarbij een aantal berekeningswijzen is te onderscheiden. De hoofdregel stelt het RDA-bedrag op 40% van de som van de kosten en uitgaven. Mocht echter in een tijdvak waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven het totaal aan erkende S&O-uren niet meer belopen dan 150 per kalendermaand, dan wordt de som van uitgaven en kosten vastgesteld aan de hand van het RDA-forfait: vermenigvuldiging van het aantal S&O-uren met € 15. De belastingplichtige heeft overigens de mogelijkheid van die berekeningswijze af te zien, indien hij aantoont dat de som van de kosten en uitgaven meer bedraagt dan € 50.000 per kalenderjaar.

Verplichtingen van administratieve aard hebben in art. 9 en 10 Besluit RDA nader vorm gekregen. Zo bestaat een mededelingsplicht voor belastingplichtigen om binnen drie kalendermaanden na afloop van het kalenderjaar waarop de RDA-beschikking betrekking heeft, mededeling te doen over de in aanmerking te nemen *werkelijke* (i) kosten, (ii) uitgaven en (iii) S&O-uren waarop de RDA-beschikking betrekking heeft. Op grond van art. 8 Besluit RDA moeten die kosten daadwerkelijk betaald zijn voordat de mededeling, uiterlijk drie maanden na afloop van het kalenderjaar, wordt gedaan. Zo ontstaat eenzelfde systematiek als bij de WBSO: er wordt vooraf vastgesteld wat in het betreffende kalenderjaar maximaal als RDA-bedrag in aanmerking wordt genomen, waardoor na afloop zal moeten worden vastgesteld of dit bedrag ook daadwerkelijk is betaald of uitgegeven. Art. 11 Besluit RDA regelt het "sluitstuk" van de RDA: de **correctie-RDA-beschikking**.³³² De werkelijke kosten, uitgaven en S&O-uren die de belastingplichtige met zijn mededeling kenbaar heeft gemaakt gelden als uitgangspunt voor vaststelling van de correctie-RDA-beschikking, met dien verstande dat nimmer een hoger RDA-bedrag in aanmerking wordt genomen dan in de initiële RDA-beschikking was opgenomen. Indien de werkelijke S&O-kosten en –uitgaven lager uitvallen dan het bedrag in de initiële RDA-beschikking, volgt een neerwaartse bijstelling van de RDA. Eenzelfde systematiek is aan bod gekomen bij de S&O-afdrachtvermindering: het bedrag in de oorspronkelijke S&O-verklaring

³²⁹ Besluit RDA, t.a.p., p.8.

³³⁰ Besluit RDA, t.a.p., p.8-9.

³³¹ G. Hetebrij, De ins en outs van de Research & Development Aftrek, Forfaitair 2012/223, p.2.

³³² Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), AmvB van 21 december 2011, V-N 2012/5.5.1., p.12.

vormt de absolute bovengrens van de in aanmerking te nemen afdrachtvermindering. De correctie-RDA-beschikking kan onder andere worden afgegeven indien *aannemelijk* is dat onjuiste informatie is overlegd waardoor een andere beslissing is genomen op de aanvraag. Ingeval de belastingplichtige niet tijdig aan de mededelingsplicht heeft voldaan wordt de RDA-beschikking zelfs tot nihil gecorrigeerd. Ook indien niet is voldaan aan de administratieverplichtingen uit art. 9 Besluit RDA kan correctie plaatsvinden. Die verplichtingen zien op een zodanige administratie dat daaruit op eenvoudige en duidelijke wijze is af te leiden welke kosten en uitgaven zijn gemaakt. Die administratie moet minimaal tot het tijdstip van de mededeling uit art. 10 gevoerd worden, binnen twee maanden na afloop van het kalenderjaar ter controle beschikbaar zijn en 5 jaar bewaard blijven. Tot slot moet de administratie *per project* gevoerd worden.

4.2.2.2. Analyse vormgeving RDA (1/1/2012)

- Verhouding tot de WBSO

Allereerst is van belang stil te staan bij de verhouding tot de WBSO. In het Besluit RDA zal “slechts sporadisch” worden verwezen naar begrippen in de belastingwetgeving, in welk geval het uitsluitend gaat om begrippen die gelden voor uitvoering van de WBSO (en dus voor de RDA). “Voor het overige krijgt de RDA een zelfstandig begrippenkader (...).”³³³ Het Agentschap NL zal zich dan ook niet uit hoeven laten over uitleg van fiscale begrippen, waarvan het primaat bij de Belastingdienst ligt.³³⁴ Analyse door de NTFR-redactie wijst inderdaad uit dat ‘kosten’, ‘uitgaven’ en ‘lasten’ allen een afwijkende definitie kennen ten opzichte van de fiscale begripsbepaling. Het gevolg is dat de (niet-belasting)rechter uiteindelijk invulling moet geven aan de gekozen terminologie.³³⁵ Met koppeling aan de S&O-verklaring maakt de wetgever dankbaar gebruik van de expertise van Agentschap NL: “De uitvoering, het toezicht en de handhaving zal door Agentschap NL worden gedaan.”³³⁶ Tot slot zijn ook de toerekening van kosten en uitgaven aan S&O-projecten waarvoor een S&O-verklaring is verleend, en de aanvraagperiode van de RDA-beschikking direct gekoppeld aan de S&O-verklaring.³³⁷

Dat de belastingplichtige hiermee wordt geconfronteerd met een tweede begrippenkader acht De Nies onlogisch. Het had meer voor de hand gelegen om de expertise van de Belastingdienst te benutten en uitleg van de RDA te koppelen aan de fiscale systematiek. Bovendien zou op zodanige wijze, evenals bij de innovatiebox, gebruik kunnen worden gemaakt van kennis over

³³³ Kamerstukken I 2011/2012, 33 003 enz., nr. D, p.16.

³³⁴ Kamerstukken I 2011/2012, 33 003 enz., nr. D, p.16.

³³⁵ Commentaar NTFR-redactie, Ontwerp AmvB Research en Development Aftrek (RDA), NTFR 2011/2486, nr. OI/I/11156275, p.3.

³³⁶ Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.12.

³³⁷ Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.10.

verrekenprijsmethoden bij de toerekening van kosten en uitgaven aan de RDA-grondslag.³³⁸ Gegeven de koppeling aan de S&O-verklaring is de gekozen vormgeving in mijn ogen echter de juiste, waarbij kan worden verwezen naar afwegingen bij vormgeving van de WBSO. Zo is de faciliteit weliswaar ingebed in het fiscale stelsel, de beleidsdoelstelling ligt primair op het terrein van een ander departement.³³⁹ Bovendien wordt de faciliteit toegekend op basis van een niet-fiscaal criterium, waardoor de toetsingsverantwoordelijkheid, in lijn met diverse andere wetten, wordt gelegd bij het betreffende beleidsdepartement.³⁴⁰ Aldus wordt één beleidslijn gevolgd en kan worden aangesloten bij de verschillende expertise van zowel het Agentschap NL en de Belastingdienst.

Is koppeling aan de WBSO, en derhalve aan de S&O-verklaring, daarentegen wel logisch? Het paradoxale gevolg van die keuze is het feit dat de RDA, door koppeling aan de S&O-verklaring, geen toepassing kan vinden zonder verrichte arbeidsinspanningen ter zake van S&O. De Nies komt terecht tot de conclusie dat dit niet past binnen het eigenlijke karakter van de RDA. Die is immers kosten en uitgaven, zijnde *niet-loonkosten*, in het kader van S&O te stimuleren.³⁴¹ Ook de NOB heeft in overweging gegeven, zij het in een andere context, de RDA-beschikking en S&O-verklaring los te koppelen voor wat betreft de arbeidsureneis. Een belastingplichtige die alleen kapitaal inbrengt in een transparant samenwerkingsverband zal vanwege het ontbreken van S&O-arbeidsuren geen aanspraak kunnen maken op de RDA.³⁴² Ook De Nies wijst op dit knelpunt.³⁴³ Het kabinet stelt in haar reactie dat de arbeidsureneis nu eenmaal ligt besloten in de WBSO, en dankzij die koppeling wel aangesloten kan worden bij het toetsingskader voor kwalificerende kosten en uitgaven ter zake van S&O.³⁴⁴ Evenals De Nies zie ik echter een middenweg. Ook met loskoppeling van de arbeidsureneis kan in het begrippenkader worden aangesloten bij de S&O-definitie uit de WVA.³⁴⁵ Het toetsingskader voor S&O blijft daarmee in stand. Het gevaar dat kosten en uitgaven onder de RDA gaan vallen zonder dat S&O wordt verricht is aldus eveneens weggenomen.

³³⁸ IJ. de Nies, Hoofdlijnen van de Research & Development Aftrek, WFR 2012/692, p.3-4.

³³⁹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.5.

³⁴⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3, p.6.

³⁴¹ IJ. de Nies, Belangrijkste knelpunten van de Research en Development Aftrek, WFR 2012/1030, p.2.

³⁴² Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 17, p.66

³⁴³ IJ. de Nies, t.a.p., p.2

³⁴⁴ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 17, p.66

³⁴⁵ IJ. de Nies, t.a.p., p.2

- *Definiëring van (uitgesloten) kosten*

Een tweede punt is definiëring van de kosten. Zie paragraaf 4.2.2.1. voor de exacte omschrijving. Omdat kosten volgens het kabinet doorgaans heel specifiek aan S&O worden toegerekend, is gekozen voor het *uitsluitende* dienstbaarheids criterium.³⁴⁶ Onduidelijkheid omtrent bijvoorbeeld het in aanmerking nemen van huurkosten, waarbij slechts een gedeelte van het pand voor S&O wordt aangewend, voorzie ik niet, in tegenstelling tot hetgeen De Nies constateert. Dergelijke kosten zouden mogelijk buiten de RDA-grondslag vallen.³⁴⁷ De bewoording ‘voor zover deze betalingen uitsluitend dienstbaar zijn’ voorkomt dat naar mijn overtuiging. Indien een gedeelte van de gemaakte kosten betrekking heeft op S&O, dan zijn die kosten *voor dat gedeelte* uitsluitend dienstbaar aan S&O. Ik sluit mij overigens wel aan bij De Nies als het gaat om onduidelijkheid ten aanzien van overlap tussen de criteria ‘uitsluitend dienstbaar’ en ‘direct toerekenbaar’. “Indien kosten immers direct toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht S&O, laat het zich niet goed denken dat na die toerekening vervolgens het bedrag aan kosten niet uitsluitend dienstbaar is aan S&O.”³⁴⁸ De lading was inderdaad ook gedekt als was gekozen voor het opnemen van kosten in de RDA-grondslag “indien en voor zover deze toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht S&O.”³⁴⁹ Dit had de nodige onduidelijkheid ten aanzien van de dubbele causaliteitseis weggenomen.

Er is ook een beperkt aantal categorieën van kosten uitgesloten. Het kabinet heeft hiervoor gekozen om de regeling zo generiek mogelijk te houden en omdat het op voorhand onmogelijk is een limitatieve lijst van kosten op te nemen die in aanmerking komen voor de RDA-grondslag.³⁵⁰ Die benadering komt mij juist voor, echter zijn de gemaakte keuzes voor discussie vatbaar. De belangrijkste uitsluiting is naar mijn overtuiging die van kosten van uitbesteed onderzoek. “Met deze uitsluiting wordt voorkomen dat bedrijven werkzaamheden aan elkaar uitbesteden, om zo hetzelfde S&O meerdere malen onder de RDA te kunnen brengen”³⁵¹, aldus de wetgever. Er doet zich hier ogenschijnlijk een tegenstrijdigheid voor ten opzichte van keuzes die gemaakt zijn bij introductie van de WBSO. Daar is nadrukkelijk het belang van samenwerkingsverbanden geïllustreerd die, met name in de agrarische sector, onderzoek uitbesteden aan derde partijen. Desalniettemin heeft de wetgever voor de RDA gekozen aan te sluiten bij door de belastingplichtige *zelf* verrichte S&O. Op kamervragen van het CDA en de ChristenUnie geeft het kabinet geen duidelijke verklaring voor deze ongelijkheid tussen de WBSO en de RDA.³⁵² Wel wordt bevestigd dat indien het ontwikkelde bedrijfsmiddel voor

³⁴⁶ Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.6.

³⁴⁷ IJ. de Nies, t.a.p., p.3.

³⁴⁸ IJ. de Nies, Hoofdlijnen van de Research & Development Aftrek, WFR 2012/692, p.6.

³⁴⁹ IJ. de Nies, t.a.p., p.6.

³⁵⁰ Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.7.

³⁵¹ Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.7.

³⁵² Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 10, p.34.

een S&O-project wordt ingezet, het als uitgave deel kan uitmaken van de RDA-grondslag.³⁵³ Hoewel dit een verzachtende omstandigheid is, levert dit naarmate de ontwikkeling langere tijd bestrijkt een steeds groter liquiditeitsnadeel op voor de belastingplichtige. Zeker als de uiteindelijke uitgave boven de € 1.000.000 uitkomt en over vijf jaren wordt verspreid, waarbij bovendien het bedrijfsmiddel gedurende een langere periode voor S&O-projecten moet worden aangewend. Het belangrijkste tegenargument is echter dat een uitgave per definitie slaat op een nieuw vervaardigd bedrijfsmiddel, waardoor uitbesteed S&O dat daar niet toe leidt alsnog is uitgesloten. Om de private R&D-uitgaven te laten stijgen verdient het in aanmerking kunnen nemen van kosten voor uitbesteed S&O dus de duidelijke voorkeur.

- *Definiëring van uitgaven*

Bij definiëring van de uitgaven is, in tegenstelling tot definiëring van de *kosten*, vereist dat de uitgaven 'slechts' *dienstbaar* zijn aan S&O. De wetgever motiveert die keuze om te voorkomen dat grote uitgaven als verwerving van een bedrijfspand anders niet voor de RDA in aanmerking zouden komen. De kans is inderdaad aanzienlijk dat niet het gehele bedrijfspand voor S&O zal worden aangewend. In art. 4 lid 1 Besluit RDA is dan ook opgenomen dat uitgaven die ten dele direct toerekenbaar zijn aan S&O ook voor dat gedeelte voor het RDA-bedrag in aanmerking komen.³⁵⁴ Evenals bij de kosten geldt echter dat deze benadering reeds blijkt uit de gekozen formulering: uitgaven zijn "al hetgeen is betaald voor de verwerving van nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen voor zover deze betalingen drukken op de belastingplichtige en deze bedrijfsmiddelen (i) niet eerder zijn gebruikt en (ii) *dienstbaar* zijn aan eigen S&O. 'Voor zover dienstbaar' dekt eenzelfde lading als het eerder door De Nies voorgestelde 'indien en voor zover deze toerekenbaar zijn aan door de belastingplichtige verricht S&O'. Het onderscheid dat de wetgever maakt tussen het dienstbaarheids criterium van kosten en uitgaven is in mijn ogen dan ook onnodig. Een en ander hangt overigens wel af van de grammaticale interpretatie. Zo kan ook betoogd worden dat 'voor zover' alleen slaat op de betalingen en niet op het vervolg van de definitie, waaronder het dienstbaarheids criterium. Partiële toerekening op grond van art. 4 lid 1 Besluit RDA zou juist weer een bevestiging van het tegenovergestelde zijn. Het moge duidelijk zijn dat het onderscheid in dienstbaarheids criterium onnodige verwarring heeft gezaaid.

Daarnaast lijkt de tekst in het Besluit RDA geen ruimte te bieden voor uitgaven omtrent nieuw verworven bedrijfsmiddelen die voor S&O-projecten worden ingezet, doch waar nog geen S&O-verklaring voor is verleend. Omdat de bedrijfsmiddelen derhalve op het moment van verlening van de S&O-verklaring al in gebruik zijn genomen kwalificeren deze naar de letter van het Besluit RDA

³⁵³ IJ. de Nies, t.a.p., p.6.

³⁵⁴ Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.6.

niet als uitgave voor de RDA-grondslag. De onredelijke uitkomst is in zo'n geval dat, ondanks dat het bedrijfsmiddel nieuw is vervaardigd en voor een project is ingezet waar uiteindelijk een S&O-verklaring voor verleend wordt, door koppeling van het toetsingsmoment aan het afgeven van de RDA-beschikking de uitgave buiten de RDA-grondslag valt.³⁵⁵ Terecht wordt in dit kader een fundamentele overweging voorgelegd: waarom mag een ondernemer niet kiezen om achteraf, als kosten en uitgaven in aanmerking worden genomen, een RDA-beschikking aan te vragen?³⁵⁶ Hier wreekt zich de verregaande koppeling aan de WBSO, met als gevolg dat de systematiek van inschattingen vooraf met correcties achteraf die aan de S&O-verklaring verbonden is, ook voor de RDA geldt. In paragraaf 4.2.1.2. heb ik gewezen op de systematiek van voor- en nacalculatie als belangrijk nadeel van de WBSO. Bij de RDA doet dergelijke problematiek zich eveneens voor: het vooraf inschatten van kosten en uitgaven impliceert dat er sprake is van een 'timing-mismatch': op het moment dat de RDA-beschikking wordt vastgesteld zijn de werkelijke kosten en uitgaven nog niet gemaakt. Het gevolg is een reeks anti-misbruik bepalingen ten aanzien van verplichte betalingstermijnen en een reële kans op correcties van RDA-beschikkingen. Deze gevolgen van koppeling aan de WBSO hebben de in essentie eenvoudige RDA alleen maar ingewikkelder gemaakt.

- *Uitgaven boven € 1.000.000*

Door het eenmalige karakter van een uitgave doet zich bovendien de mogelijkheid voor om het verworven bedrijfsmiddel slechts kort in te zetten voor S&O, gevolgd door verkoop. De uitgave wordt echter wel volledig betrokken in de RDA-grondslag.³⁵⁷ De wetgever heeft daartoe een maatregel genomen voor uitgaven boven de € 1.000.000. Door deze uitgaven voor maximaal 20% per kalenderjaar gedurende vijf jaren in aanmerking te nemen, tracht de wetgever aldus te voorkomen dat grote investeringen slechts tijdelijk voor S&O worden ingezet.³⁵⁸ Opvallenderwijs constateert het kabinet dat grote investeringen daarmee "ongunstiger" zijn in verband met de vijfjaarstermijn.³⁵⁹ Kennelijk is zij niet in staat gebleken een anti-misbruikbepaling te formuleren waar dezelfde werking vanuit gaat, maar een minder ongunstige behandeling als resultaat kent. Verzachtende voorwaarden zijn dat het bedrijfsmiddel niet vijf jaar lang hoeft worden ingezet voor hetzelfde S&O-project en de vijf jaren niet aaneengesloten hoeven zijn.³⁶⁰ Het voorstel van De Nies om alleen het surplus te

³⁵⁵ IJ. de Nies, Belangrijkste knelpunten van de Research en Development Aftrek, WFR 2012/1030, p.4.

³⁵⁶ Commentaar NTFR-redactie, t.a.p., p.3.

³⁵⁷ IJ. de Nies, Hoofdlijnen van de Research & Development Aftrek, WFR 2012/692, p.8.

³⁵⁸ Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.8.

³⁵⁹ Besluit RDA, t.a.p., p.10.

³⁶⁰ Besluit RDA, t.a.p., p.16.

verdelen over meerdere jaren acht ik sympathieker.³⁶¹ Zo worden belastingplichtigen tot het bedrag van de drempel gelijk behandeld.

- *RDA-forfait en correctie-RDA-beschikking*

Wat betreft de berekening van het RDA-bedrag, is het van belang stil te staan bij het zogenoemde RDA-forfait. Tot opname van deze uitzondering is besloten omdat voor kleinere aanvragen het vereisen van inzicht in de kosten en uitgaven kan leiden tot relatief hoge administratieve lasten. De keuze voor een drempel van 150 S&O-uren per kalenderjaar resulteert naar schatting tot 55 à 60 procent van de aanvragers die het forfait zullen toepassen.³⁶² Het betreft overigens geen keuzeregeling. Onder het forfait zijn twee correcties mogelijk. Allereerst is het 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 zo'n geval bedraagt de correctie-RDA-beschikking het verschil in S&O-uren vermenigvuldigd met het tarief van € 15. Ten tweede kan een ondernemer hebben ingeschat 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."³⁶³ Het forfait kan voordelig zijn als de kosten van het voeren van een administratie hoger zijn dan het mogelijke verlies door S&O-kosten en uitgaven die boven het forfait uitkomen. Ingeval voor relatief kleine projecten grote uitgaven worden gedaan kan het forfait juist nadelig uitwerken.³⁶⁴ Voor dit laatste geval is een uitzondering geformuleerd in art. 7 lid 3 Besluit RDA: indien de aanvrager aantoont dat de som van de kosten en uitgaven meer dan € 50.000 per kalenderjaar bedraagt, blijft het tweede lid *op verzoek* van de aanvrager in dat kalenderjaar buiten toepassing.

Er is een aantal bezwaren te maken ten aanzien van de gekozen vormgeving van het forfait. Ten eerste moet de belastingplichtige reeds bij de aanvraag van een RDA-beschikking aantonen of de grens van € 50.000 al dan niet behaald wordt. Het verzoek voor geen toepassing van het RDA-forfait kan dus niet achteraf worden gedaan. Omdat *gedurende* het kalenderjaar de werkelijke kosten en uitgaven worden gemaakt zal het lastig zijn deze beslissing op voorhand te maken.³⁶⁵ Ook kunnen R&D-plannen van de belastingplichtige tijdens het kalenderjaar wijzigen. Het feit dat deze keuzemogelijkheid ook nog eens afhankelijk is van het werkelijke aantal S&O-uren, maakt dat er dus twee onzekere factoren zijn op het moment dat het verzoek moet worden ingediend. Een en ander heeft als resultaat dat kennis over de werkelijke uitgaven en kosten aan het einde van het

³⁶¹ IJ. de Nies, Belangrijkste knelpunten van de Research en Development Aftrek, WFR 2012/1030, p.5.

³⁶² Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.9.

³⁶³ Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), t.a.p., p.9.

³⁶⁴ G. Hetebrij, t.a.p., p.2.

³⁶⁵ IJ. de Nies, t.a.p., p.7.

kalenderjaar geen gevolgen meer kan hebben voor belastingplichtigen om al dan niet voor toepassing van de uitzondering op het RDA-forfait te kiezen.

Het derde bezwaarpunt ziet op uitwerking van een eventuele correctie via de correctie-RDA-beschikking, welke alleen ziet op een neerwaartse bijstelling van het RDA-bedrag. Zowel de NOB als NTFR-redactie achten dit opvallend.³⁶⁶ Ook De Nies pleit in het kader van de rechtspositie van belastingplichtigen voor een bijstellingsmogelijkheid naar boven.³⁶⁷ Het effect dat belastingplichtigen aldus nauwkeuriger berekeningen zullen maken van kosten en uitgaven zie ik, in tegenstelling tot het kabinet, niet gebeuren. De NTFR-redactie wijst terecht op het belang van de aanvrager te “majoreren”.³⁶⁸ Hetebrij verwacht dan ook dat schattingen aan de hoge kant zullen zijn.³⁶⁹ In het kader van de WBSO is dit reeds in paragraaf 4.2.1.4. aangestipt. De gevolgtrekking van minder af te geven correctie-RDA-beschikkingen, en daardoor meer eenvoud in uitvoering, komt mij derhalve onlogisch voor. Het feit dat de wetgever wijst op de budgettaire beheersbaarheid die van deze systematiek uit zou moeten gaan, lijkt hieromtrent dan ook het meest logische argument.³⁷⁰

Tot slot een bezwaarpunt van meer fundamentele aard. Evenals bij kwalificatie van uitgaven voor de RDA-grondslag wreekt zich hier de nadrukkelijke koppeling aan de WBSO: de mogelijkheid die via het forfait wordt geboden is gekoppeld aan het aantal S&O-uren. De reden dat ook daar een uitzondering op geformuleerd moet worden ligt naar mijn overtuiging in het volgende besloten: er hoeft geen direct verband te bestaan tussen het karakter van de gefaciliteerde (niet-loon)kosten en uitgaven en de omvang van het aantal S&O-uren. Grote investeringen gaan niet per definitie gepaard met een hoog aantal S&O-uren. Omdat het RDA-forfait, een uitzondering op de hoofdregel, daar in beginsel wel vanuit gaat, dient op die uitzondering ook een uitzondering te worden geconstrueerd. In mijn ogen legt lid 3 van art. 7 Besluit RDA dan ook duidelijk bloot dat de ‘alles-of-niets’ benadering van de wetgever ten aanzien van koppeling aan de WBSO onwerkbaar is en resulteert in een onnodig complexe faciliteit.

Uit voorgaande fiscaaltechnische analyse van de RDA blijkt duidelijk dat de ‘krampachtige’ koppeling aan de WBSO de gemene deler is ten aanzien van een groot aantal kritiekpunten. Uitvoeringstechnische reparaties zijn het directe gevolg van de paradoxale koppeling aan de arbeidsinspanningen-eis, de timing-mismatch die zich voordoet bij uitgaven voor nieuw verworven bedrijfsmiddelen en het construeren van uitzondering op uitzondering voor toepassing van het RDA-

³⁶⁶ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 17, p.65 en Commentaar NTFR-redactie, t.a.p., p.3.

³⁶⁷ IJ. de Nies, Hoofdlijnen van de Research & Development Aftrek, WFR 2012/692, p.10.

³⁶⁸ Commentaar NTFR-redactie, t.a.p., p.3.

³⁶⁹ G. Hetebrij, t.a.p., p.3.

³⁷⁰ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 17, p.65.

forfait. Het fundamenteel verschillende fiscaaltechnische karakter tussen de WBSO en RDA ligt hieraan ten grondslag: waar de systematiek van voor- en nacalculatie bij de WBSO werd gerechtvaardigd door psychologische effecten van periodieke verzilvering, is dat gezien de eenmalige verzilvering na afloop van het kalenderjaar bij de RDA niet het geval. Evenwel wordt de RDA-gebruiker wel geconfronteerd met de administratieve lasten die daarvan het gevolg zijn. Verregaande aansluiting bij de WBSO heeft de RDA aldus onnodig gecompliceerd. De rekenkundige exercities die daar het directe gevolg van zijn hadden zoveel als mogelijk voorkomen moeten, en bovenal kunnen, worden.

- *Haastige wetgevingsproces*

Een aspect dat hieromtrent vooralsnog onbelicht is gelaten betreft het volgende: waarom is gekozen voor fiscale verzilvering via een extra aftrek van de winst? De gegevens die het kabinet in 2011 tot haar beschikking had over de WBSO logen er niet om: doeltreffendheid en doelmatigheid van die faciliteit wordt in twee evaluaties uit 2002 en 2007 breed gedragen.³⁷¹ Het laat zich raden waarom de wetgever bij de RDA van die succesvol gebleken verzilveringssystematiek is afgeweken. Het is naar mijn oordeel bijzonder kwalijk dat bij de vormgeving van de RDA, een faciliteit waarvan nota bene het aanvullende karakter op de WBSO het belangrijkste argument was om tot introductie over te gaan, niet of nauwelijks gebruik is gemaakt van dergelijke gegevens. Op basis van de parlementaire stukken kan ik niet anders concluderen. Dat het voorstel van de topsectoren was vormgegeven met een aftrek van de verschuldigde belasting is naar mijn overtuiging de meest plausibele reden dat de RDA aldus is vormgegeven. In combinatie met het haastige wetgevingsproces, zoals in paragraaf 3.3.2.3. uiteengezet, lijkt geen ruimte meer gevonden voor een grondige analyse van de optimale vormgeving. Een constatering van CDA-kamerlid Omtzigt kenschetst een ander nadelig gevolg van de het haastige wetgevingsproces: “essentiële onderdelen” van de maatregel, zoals percentages, maxima en minima, worden gedelegeerd naar lagere wetgeving.³⁷² De NOB geeft in overweging op zijn minst de grondslagbepaling en het percentage op te nemen in de wettelijke bepaling.³⁷³ Dat het om zulke kernelementen van de regeling gaat acht De Nies dan ook niet goed voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen.³⁷⁴ Ook in de Eerste Kamer is dit opgemerkt.³⁷⁵

³⁷¹ Een uitgebreide analyse van die evaluaties volgt in hoofdstuk 5 (fase 3 van het toetsingskader).

³⁷² Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 77, p.20.

³⁷³ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 17, p.65.

³⁷⁴ IJ. de Nies, t.a.p., p.1-2.

³⁷⁵ Handelingen I 2011/2012, nr. 12, p.60.

4.2.2.3. *Beoordeling vormgeving RDA (1/1/2012)*

Evenals bij de WBSO dient de beleidsdoelstelling als uitgangspunt voor de fiscaaltechnische beoordeling van de RDA. Op basis van paragraaf 3.3.2.2. dient derhalve op de volgende vraag een antwoord geformuleerd te worden: *Levert de RDA een doeltreffende en doelmatige bijdrage aan een toename van de private R&D-uitgaven?* De wetgever heeft ervoor gekozen nadrukkelijk aansluiting te zoeken bij de WBSO. Ik heb aangetoond dat die faciliteit zich daar echter niet voor leent omdat fundamentele verschillen bestaan tussen het fiscaaltechnische karakter van de WBSO en de RDA: periodieke verzilvering gedurende het kalenderjaar versus een eenmalige aftrek na afloop van het kalenderjaar. Aldus is een timing-mismatch veroorzaakt: ten tijde van de vaststelling van de RDA-beschikking zijn de werkelijke kosten en uitgaven nog niet gemaakt. Bij de S&O-afdrachtvermindering kan die systematiek worden gerechtvaardigd door psychologische effecten. De wetgever heeft die systematiek bij de RDA echter nooit beoogd, hetgeen een voortijdige RDA-beschikking overbodig maakt en de uitvoerings sfeer onnodig compliceert. Tot slot is het paradoxale gevolg dat een faciliteit die nadrukkelijk niet-loonkosten beoogt te stimuleren, alleen verleend wordt indien S&O-arbeidsinspanningen worden geleverd. Dit resulteert in reparatiebepalingen, zoals bij de uitzondering op het RDA-forfait, die een in de basis verkeerd uitgangspunt moeten rectificeren.

Tevens laat het zich raden waarom de wetgever, gezien succesvolle evaluaties van de WBSO, bij de RDA een afwijkende verzilveringssysteem heeft willen hanteren. Dat voor een faciliteit die als aanvulling geldt op de WBSO geen gebruik is gemaakt van dergelijke informatie is een kwalijke zaak. Naar mijn overtuiging is het voorstel van de topsectoren de reden van de gekozen vormgeving, en heeft het haastige wetgevingsproces het onmogelijk gemaakt een grondige fiscaaltechnische analyse te verrichten. Dat heeft ook geresulteerd in het delegeren van essentiële onderdelen, zoals het tarief en de grondslag, naar lagere wetgeving. Zowel door de RvS, parlementariërs als de literatuur is hier kritiek op geuit. Zeker bij instrumentalistische belastingwetgeving zou het tempo ondergeschikt moeten zijn aan de kwaliteit: ondoorzichtige wetgeving staat op gespannen voet met rechtszekerheid, een belangrijke interne rechtswaarde. Ook schaadt dit proces het stimuleringspotentieel, en daarmee de effectiviteit, van de RDA. Dit doet afbreuk aan het bestaansrecht van instrumentalistische wetgeving.

Gegeven koppeling aan de WBSO resteert alsnog een aantal aandachtspunten. Zo bestaat onduidelijkheid omtrent de mogelijke overlap tussen twee causaliteitscriteria: '(uitsluitend) dienstbaar' en 'direct toerekenbaar'. Voorts worden kosten van uitbesteed onderzoek, welke onder

de WBSO nadrukkelijk in de faciliteit zijn betrokken, uitgesloten van de faciliteit.³⁷⁶ Tevens had de anti-misbruikbepaling terzake van uitgaven boven € 1.000.000 beter vormgegeven kunnen worden.

Evenals bij de WBSO hecht ik veel waarde aan (rechts)zekerheid. Het is van groot belang dat belastingplichtigen ten aanzien van investeringen weten waar ze aan toe zijn. Blijft de fiscale faciliteit in zijn huidige (aantrekkelijke) vorm voortbestaan? In het delegeren van essentiële aspecten van de regeling schuilt het gevaar van een ondoorzichtige faciliteit. Ook de uitleg van diverse bepalingen laat te wensen over. Op het onderdeel van rechtszekerheid scoort de RDA aldus onvoldoende. Tot slot heeft de nadrukkelijke koppeling aan de WBSO voor een onnodig gecompliceerde RDA gezorgd, waardoor de faciliteit ook ten aanzien van de administratieve lasten niet goed scoort. Op basis van de fiscaaltechnische vormgeving van de RDA schat ik aldus in dat deze fiscale stimuleringsmaatregel een beperkte potentie heeft om de private R&D-uitgaven te laten stijgen.

4.2.2.4. *Wijzigingen en huidige vormgeving RDA (1/1/2012 - 1/1/2015)*

Omdat de RDA nog betrekkelijk kort in de fiscale wetgeving is ingebed, beperken de wijzigingen zich tot het gebruik van de delegatiebepaling in lid 4 van art. 3.52a Wet IB 2001: het aanpassen van het percentage voor de berekening van het RDA-bedrag. In het oorspronkelijke Besluit RDA was dit percentage gesteld op 40% van de toerekenbare kosten en uitgaven. Met ingang van 2013 is dit percentage verhoogd naar 54%.³⁷⁷ Voor 2014 en 2015 is dit nog eens verhoogd tot 60%.³⁷⁸ Ook de budgettaire ruimte is meermaals aangepast. In het kader van de doeltreffendheid zal hier in paragraaf 5.2.2. nader invulling aan worden gegeven. Hetzelfde geldt voor de gepresenteerde bevindingen in het Belastingplan 2015 ten aanzien van negatieve signalen uit het bedrijfsleven over diverse aspecten van de RDA. Die kritiek heeft geresulteerd in nader onderzoek over een mogelijke samenvoeging van de RDA met de S&O-afdrachtvermindering tot één geïntegreerde regeling.³⁷⁹ Op dinsdag 7 juli 2015 kopt het Financieele Dagblad: “Kabinet voegt belangrijke subsidieregelingen samen”.³⁸⁰ Minister Henk Kamp heeft in een brief aan de Tweede Kamer de voorgenomen integratie van de RDA met de WBSO bevestigd. De beoogde datum van inwerkingtreding is 1 januari 2016.³⁸¹

³⁷⁶ Met ingang van 2015 is uitbesteed onderzoek aan niet-commerciële instellingen onder de WBSO afgeschaft. Op het moment van introductie van de RDA, per 1 januari 2012, was dit echter nog niet het geval.

³⁷⁷ Minister van Economische Zaken, Regeling tot wijziging van de Regeling RDA ten behoeve van de wijziging van het percentage voor de bepaling van het RDA-bedrag, Stcrt. 2012, 25946, nr. WJZ / 12359140.

³⁷⁸ Minister van Economische Zaken, Regeling tot wijziging van de Regeling RDA ten behoeve van de vaststelling van het percentage voor de bepaling van het RDA-bedrag, Stcrt. 2013, 34912, nr. WJZ / 13180503 en Minister van Economische Zaken, Regeling tot wijziging van de Regeling RDA ten behoeve van de vaststelling van het percentage voor de bepaling van het RDA-bedrag, Stcrt. 2014, 36079, nr. WJZ / 14152622.

³⁷⁹ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, p.11.

³⁸⁰ T. Vaessen, Kabinet voegt belangrijke subsidieregelingen samen, Het Financieele Dagblad, 7 juli 2015.

³⁸¹ Brief minister van Economische Zaken aan Tweede Kamer, Integratie van fiscale innovatieregelingen WBSO en RDA, 7 juli 2015, DBGI-I&K/15079043.

4.3. Conclusie/samenvatting

- *Vormgeving WBSO*

Het psychologische effect dat de wetgever verwacht van koppeling aan de afdracht loonbelasting, is op basis van het leerpsychologische mechanisme van operante conditionering een overtuigend argument om die koppeling te legitimeren. Evenwel levert dit administratieve lasten op in de vorm van omzettingmomenten van de administratie in voorlopige S&O-afdrachtverminderingen gedurende het kalenderjaar. Omdat het psychologische effect dusdanig inspeelt op de kern van de WBSO, het bewerkstelligen van een gedragsverandering, steun ik de gekozen koppeling.

Gegeven dat oordeel resteert met name een tweetal kritiekpunten op de vormgeving op het moment van introductie. Zo had de wetgever in het kader van de (rechts)zekerheid af moeten zien van de extra tussentijdse waarborg in het budgetbeheersingsmechanisme. Ook was de vraag in hoeverre uitvoerende niet-commerciële instellingen de fiscale tegemoetkoming zouden doorberekenen aan de uitbestedende ondernemingen. De begripsafbakening en het tweeschijvensysteem leken wel goed vormgegeven.

Er is een aantal belangrijke aanpassingen gemaakt. Positief is in dat opzicht dat de wetgever per 2000 niet langer halfjaarlijks de tegemoetkomingspercentages kan aanpassen. Ook de vereenvoudiging van het loonbegrip en de wijze waarop met uitvoeringsregelingen invulling is gegeven aan de drietraps-afbakening overtuigen. Van de additionaliteit van de extra tegemoetkoming voor technostarters en introductie van de correctie-S&O-verklaring en meldingsplicht zijn de bijdragen aan de aantrekkingskracht van de fiscale regeling minder evident. Een wijziging die ik afwijst is uitsluiting van niet-commerciële instellingen die S&O verrichten voor ondernemingen. Een technische aanpassing had deze beslissing kunnen voorkomen.

In welke mate heeft de WBSO een positief effect op de omvang van bedrijfs-S&O? Toetsbaarheid van de fiscaaltechnische vormgeving aan de beleidsdoelstelling wordt bemoeilijkt doordat een beperkt budgettair beslag per definitie een bovengrens stelt aan het stimuleringspotentieel. De wetgever kan in bepaalde mate vormgevingstechnische steken laten vallen zonder onderuitputting van de regeling als resultaat. Evenwel is het mijn inschatting dat dit niet dusdanig afbreuk doet aan de kern van de WBSO (o.a. de “pay as you go” gedachte en een goed afbakeningsinstrumentarium), dat het een weinig succesvolle faciliteit zal blijken. In zoverre oordeel ik de vormgeving dus juist.

- *Vormgeving RDA*

Een fundamentele weeffout in de vormgeving van de RDA is de verregaande koppeling aan de WBSO. Het fiscaaltechnische karakter van beide regelingen loopt daarvoor te ver uiteen: de WBSO wordt *gedurende het kalenderjaar* verzilverd terwijl de RDA *eenmalig na afloop* van het kalenderjaar als

extra aftrek van de winst in aanmerking wordt genomen. Het psychologische effect heeft bij de WBSO de gekozen vormgeving gerechtvaardigd, maar daarvan is in het geval van de RDA geenszins sprake. De timing-mismatch tussen verzilvering van de fiscale tegemoetkoming en het vaststellen van de uitgaven en kosten in de RDA-beschikking, kent een onnodig gecompliceerde RDA als resultaat. Het paradoxale gevolg is een faciliteit die nadrukkelijk niet-loonkosten beoogt te stimuleren, doch alleen verleend wordt indien S&O-arbeidsinspanningen worden geleverd. Dit resulteert in reparatiebepalingen die een in de basis verkeerd uitgangspunt moeten rectificeren. De wetgever heeft zich onvoldoende gerealiseerd dat een middenweg bestond waarbij voor kwalificatie van kosten en uitgaven alsnog aangesloten kan worden bij S&O zoals beschreven in de WVA en de beoordelingsexpertise van het Agentschap NL benut wordt. Tevens is onduidelijk waarom is afgeweken van de bewezen succesvolle verzilveringssystematiek van de WBSO. De nadrukkelijke spiegeling aan de WBSO bij de onderbouwing van de faciliteit is bij de vormgeving afwezig. Het haastige wetgevingsproces is hier de meest logische verklaring voor.

Gegeven die koppeling resteert alsnog een aantal aandachtspunten. Zo bestaat onduidelijkheid omtrent de mogelijk overlap tussen twee causaliteitscriteria: '(uitsluitend) dienstbaar' en 'direct toerekenbaar'. Voorts worden kosten van uitbesteed onderzoek, welke onder de WBSO nadrukkelijk in de faciliteit zijn betrokken, uitgesloten van de faciliteit. Tot slot had de anti-misbruikbepaling voor uitgaven boven € 1.000.000 beter vormgegeven kunnen worden.

Levert de RDA een doeltreffende en doelmatige bijdrage aan een toename van de private R&D-uitgaven? Door het haastige wetgevingsproces zijn essentiële aspecten van de regeling als de grondslag en het tarief gedelegeerd naar lagere wetgeving. Daarin schuilt het gevaar van een ondoorzichtige faciliteit, hetgeen de (rechts)zekerheid niet ten goede komt. Ook de uitleg van diverse bepalingen laat te wensen over. Tot slot heeft de nadrukkelijke koppeling aan de WBSO voor een onnodig gecompliceerde RDA gezorgd, waardoor de RDA ook ten aanzien van de administratieve lasten niet goed scoort. Op basis van de fiscaaltechnische vormgeving van de RDA schat ik aldus in dat deze fiscale stimuleringsmaatregel een beperkte potentie heeft om de private R&D-uitgaven te doen stijgen.

5. Evaluatie van & aanbevelingen voor de innovatiefaciliteiten (Fase 3)

5.1. Inleiding

De laatste fase van het wetgevingsproces betreft de evaluatie van de fiscale stimuleringsmaatregelen. Meermaals is aangegeven dat fiscaal instrumentalisme zonder kop en staart naar mijn overtuiging geen bestaansrecht heeft. Waar in hoofdstuk 3 de ‘kop’ (fase 1) centraal stond, zal in dit hoofdstuk worden stil gestaan bij de ‘staart’ (fase 3): kwantitatieve toetsing van de mate waarin de beleidsdoelstellingen worden gerealiseerd. Geleid door de volgende deelvraag vormt dit hoofdstuk het sluitstuk van mijn beoordeling van het wetgevingsproces als geheel: *Welke bevindingen komen naar voren bij de evaluatie van de fiscale innovatiefaciliteiten, en welke aanbevelingen kunnen worden gedaan?*

Allereerst zal de doeltreffendheid van de WBSO en RDA worden beoordeeld. Vervolgens wordt gekeken naar de kosten die gekoppeld zijn aan uitvoering van de faciliteiten, zowel vanuit het perspectief van de gebruikers als de betrokken overheidsinstanties. Het gaat dan om een doelmatigheidstoets. Alvorens af te sluiten met een conclusie en samenvatting worden enkele overkoepelende aanbevelingen geformuleerd, gericht op het wetgevingsproces in zijn totaliteit.

5.2. Doeltreffendheid van het Nederlandse fiscale innovatieregime

5.2.1. WBSO

5.2.1.1. Doeltreffendheid WBSO

De WBSO is gedurende zijn bestaan diverse malen geëvalueerd. De belangrijkste en meest omvangrijke evaluaties hebben betrekking op de volgende perioden: 1994-2001, 2001-2005 en 2006-2010. Deze drie evaluaties gelden in deze paragraaf als uitgangspunt.

In de evaluaties wordt in het kader van doeltreffendheid gesproken over het **‘eerste orde effect’**: **“of en in welke mate de WBSO tot meer S&O-activiteiten leidt bij bedrijven.”**³⁸² De resultaten van de drie evaluaties kennen eenzelfde boodschap: de WBSO levert een significante bijdrage aan stijging van de S&O-inspanningen van bedrijven. Dit blijkt onder andere uit de econometrische analyses. Bij de eerste evaluatie, gepubliceerd in 2002, kwam dit, op korte termijn, neer op € 1,01 tot € 1,02 extra S&O-uitgaven door bedrijven per € 1 ontvangen WBSO. Gebruikers van de WBSO gaven dus gemiddeld één tot twee eurocent extra uit aan S&O-loon per ontvangen euro WBSO.³⁸³ Dit effect heeft alleen betrekking op S&O-loonkosten en niet op overige S&O-uitgaven, zoals investeringen in

³⁸² E. Brouwer e.a., WBSO nader beschouwd – onderzoek naar de effectiviteit van de WBSO, 2002, p.2.

³⁸³ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.6.

machines.³⁸⁴ Ook uit de tweede evaluatie, gepubliceerd in 2007, bleek dat “(...) de WBSO doet wat zij beoogt, namelijk de private uitgaven aan speur- en ontwikkelingswerk verhogen”.³⁸⁵ De BFTB, de additionele S&O-uitgaven door gebruikers per ontvangen WBSO, werd geschat op een bandbreedte tussen de € 1,50 en € 1,94, met € 1,72 als meest waarschijnlijke schatting.³⁸⁶ Bovenop de ontvangen euro WBSO investeerden gebruikers van de WBSO dus gemiddeld tussen de € 0,50 en € 0,94 extra eigen middelen in S&O. In tegenstelling tot de evaluatie uit 2002 ziet dit effect op *alle* S&O-uitgaven, dus inclusief machines, apparatuur enzovoorts. De BFTB voor enkel S&O-loonkosten werd gemeten tussen € 1,05 en € 1,49, met als meest waarschijnlijke schatting € 1,27.³⁸⁷ Evenals de eerste evaluatie ziet ook de derde evaluatie, gepubliceerd in 2012, alleen op de BFTB ten aanzien van S&O-*loonkosten*. Voor de periode 2006-2010 is dit effect geschat tussen de € 1,55 en € 1,99, met als meest waarschijnlijke waarde € 1,77.³⁸⁸ Aldus is door de jaren heen een stijgende lijn te zien in de stimulering van S&O.

Naast de gevoeligheid van de gepresenteerde BFTB voor de econometrische modelkeuze en gekozen berekeningswijze³⁸⁹, en het lagere *netto*-effect (zie paragraaf 4.2.1.2.: de fiscale tegemoetkoming levert enerzijds een afdrachtvermindering op maar verhoogt anderzijds de belastbare grondslag)³⁹⁰, is een aantal overige aspecten van belang voor de interpretatie van het eerste-orde effect: (i) de causaliteit, (ii) het loonkosteneffect, (iii) het onderscheid naar grootteklassen en (vi) de maatschappelijke baten. Onderdeel (iii) wordt toegespitst op (iii.i) de deadweight-loss en (iii.ii) de elasticiteit.

- *Ad (i): Causaliteit*

In paragraaf 2.4. heb ik reeds aangegeven dat de wetgever naar mijn overtuiging te weinig aandacht heeft voor de causaliteit: ligt de WBSO *aantoonbaar* ten grondslag aan een stijging van private S&O-uitgaven? De ‘richting’ van dit verband is essentieel voor legitimering van instrumentalistische belastingwetgeving. Het eerste evaluatieonderzoek over de periode 1994-2001 geeft een schets van dit thema. In het algemeen wordt aangenomen dat toekenning van de WBSO een verlaging van de S&O-loonkosten bewerkstelligt en aldus S&O-activiteiten (extra) stimuleert. “Men kan echter ook redeneren dat juist innovatieve bedrijven met S&O-loonuitgaven WBSO aanvragen met de bedoeling

³⁸⁴ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, Evaluatie WBSO 2001-2005 – Effecten, doelgroepbereik en uitvoering, 2007, p.6.

³⁸⁵ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.6.

³⁸⁶ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.6.

³⁸⁷ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.6.

³⁸⁸ W.H.J. Verhoeven e.a., Evaluatie WBSO 2006-2010 - Effecten, doelgroepbereik en uitvoering, 2012, p.7.

³⁸⁹ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.6.

³⁹⁰ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.7.

te besparen op reeds voorgenomen S&O-projecten (omgekeerde causaliteit).³⁹¹ Ondanks dat de causaliteit niet meetbaar was, is deze wel aannemelijk gemaakt. Ten eerste wordt opgemerkt dat de regeling zo is ontworpen dat alleen WBSO kan worden verkregen voor *voorgenomen* S&O-projecten.³⁹² Dit argument gaat evenwel alleen op voor bedrijven die voor het aanvragen van de WBSO nog geen S&O-uitgaven deden. Immers: hoe kan iets de oorzaak zijn als het nog niet aanwezig was voordat het gevolg zich voordoet? Het evaluatierapport erkent dit.³⁹³ Voorts is de causaliteit aannemelijk gemaakt door de prijselasticiteit te schatten tussen ontvangen WBSO-gelden en de S&O-activiteiten. De economische redenering is dat van een verlaging van het S&O-prijsniveau, tengevolge van verlaging van de S&O-loonkosten, een stimulerende werking uitgaat op de omvang van de private S&O-uitgaven.³⁹⁴ Bevindingen omtrent de prijselasticiteit ondersteunen deze redenering. Op korte termijn is een prijselasticiteit van -0,110 gemeten en op lange termijn -1.116. Dit betekent dat als het prijsniveau van S&O met 1% daalt de totale S&O-uitgaven op de korte en lange termijn respectievelijk 0,11% en 1,12% stijgen.³⁹⁵ Deze resultaten worden verder ondersteund door nagenoeg identieke schattingen van negen andere OESO landen. Ook bij het tweede evaluatieonderzoek bleek dit causaliteitsprobleem methodologisch nog niet gepareerd.³⁹⁶ Het derde onderzoek heeft dankzij meer geavanceerde schattingstechnieken de causaliteit wel "(...) veel beter gewaarborgd (...)".³⁹⁷

De *omvang* van de omgekeerde causaliteit is alleen in het evaluatieonderzoek uit 2002 gemeten. Het substitutie-effect, de mate waarin de WBSO wordt gebruikt om op eigen loonkosten te besparen, werd geschat binnen een bandbreedte van 0,7 tot 1,3.³⁹⁸ Bij waarden onder 1 is sprake van een substitutie-effect.³⁹⁹ "Bezien over de gehele populatie van bedrijven met WBSO kwam additionaliteit *gemiddeld* net iets vaker voor dan substitutie."⁴⁰⁰ De enquête-resultaten laten daarentegen wel een significant grootte-effect zien als het gaat om het eerste-orde effect.⁴⁰¹

³⁹¹ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.22.

³⁹² E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.36.

³⁹³ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.36.

³⁹⁴ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.22.

³⁹⁵ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.85.

³⁹⁶ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.43.

³⁹⁷ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.60.

³⁹⁸ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.36.

³⁹⁹ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.7.

⁴⁰⁰ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.7 (cursivering: D.M. Hoogwegt).

⁴⁰¹ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.36.

- *Ad (ii): Loonkosteneffect*

Het loonkosteneffect is een graadmeter voor de mate waarin het fiscale voordeel van de WBSO, een verlaging van de afdracht loonbelasting, wordt vertaald in verhoging van het loon van S&O-werknemers. Hoe groter het loonkosteneffect, hoe minder de stijging van het aantal S&O-uren (het volume-effect) en hoe groter de neerwaartse correctie van de BFTB. Het evaluatierapport uit 2007 komt uit op een loonkosteneffect van 9%.⁴⁰² Dit percentage kwam over de periode 2006-2010 licht hoger uit: 10,4%.⁴⁰³ Over 2001-2005 resteerde alsnog een BFTB van € 1,61 als beste schatting, en voor 2006-2010 een BFTB van € 1,59. De additionaliteit blijft aldus ruimschoots overeind.

- *Ad (iii): Onderscheid in additionaliteit naar grootteklassen*

Het belang van een onderscheid naar grootteklassen blijkt onder andere uit de parlementaire behandeling waarin herhaaldelijk aandacht is geweest voor het MKB. Zie ook paragraaf 4.2.1.2. voor het vijftal MKB-specifieke maatregelen. Het evaluatieonderzoek uit 2002 stelt dat de gemeten gemiddelde BFTB van € 1,01 tot € 1,02 "(...) tamelijk onafhankelijk is van grootteklasse en branche".⁴⁰⁴ Dit beeld wordt echter niet bevestigd in de daaropvolgende evaluaties. De evaluatie uit 2007 concludeert dat de additionaliteit bij een grotere omvang over het algemeen afneemt, hetgeen de vormgeving van de WBSO met twee schijven legitimeert.⁴⁰⁵ In 2012 lijkt daarentegen tot een andere conclusie te worden gekomen: de BFTB neemt af naarmate het gemiddelde kortingspercentage toeneemt. Omdat dit percentage voor grotere bedrijven gemiddeld genomen lager uitvalt, impliceert dit dat de BFTB hoger is voor grotere bedrijven.⁴⁰⁶

Dit enigszins opmerkelijke verschil in resultaten roept vragen op. Hoewel het evaluatierapport uit 2007 herhaaldelijk stelt dat de additionaliteit bij grotere bedrijven over het algemeen afneemt⁴⁰⁷, wordt in 2012 geconcludeerd dat het onderzoek uit 2007 impliceert dat de BFTB toeneemt met de grootte van de bedrijven.⁴⁰⁸ Omdat in beide evaluaties eenzelfde definitie van additionaliteit wordt gehanteerd, laat het zich raden waaruit die constatering kan worden opgemaakt. Naar mijn inschatting zou dit kunnen voortkomen uit de verschillende classificatie van de gemeten S&O-uitgaven: de metingen uit 2007 zien op *alle* S&O-uitgaven waar die uit 2012 alleen de S&O-*loonkosten* betreffen. De economische verklaring uit laatstgenoemde evaluatie sluit hier op aan: "S&O vergt veelal investeringen in apparaten en laboratoria, die voor kleine bedrijven moeilijk zijn op te brengen. De tengevolge van de WBSO lagere loonuitgaven voor S&O-personeel helpt S&O

⁴⁰² J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.47.

⁴⁰³ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.65.

⁴⁰⁴ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.6.

⁴⁰⁵ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.6.

⁴⁰⁶ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.13.

⁴⁰⁷ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.6, 45, 50-52 en 81.

⁴⁰⁸ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.13.

mogelijk te maken.”⁴⁰⁹ Dergelijke investeringen zijn in 2007 wel als S&O-uitgaven meegenomen maar kwamen in 2012 niet tot uitdrukking. Overigens is in laatstgenoemde evaluatie voor het eerst *kwantitatief* beoordeeld naar grootteklassen, waar de conclusies uit 2007 zijn gebaseerd op een enquête. Die resultaten zijn vanzelfsprekend minder “hard” omdat het gaat om “(...) percepties van gebruikers (...)”.⁴¹⁰

- (iii.i): *Deadweight loss*

Voorts is het voor een vergelijking tussen grootteklassen van belang de ‘deadweight loss’, bekend uit paragraaf 2.3.4.3. als het ‘cadeau-effect’, in de analyse te betrekken. De econometrische analyses wijzen uit dat deze deadweight loss kleiner is voor kleinere bedrijven. De evaluatie uit 2012 berekent daarvoor een percentage tussen de 26% en 36%, ten opzichte van een gemiddelde bandbreedte van 49% tot 61% en een bandbreedte van 59% tot 71% voor hele grote bedrijven.⁴¹¹ Het mag dan niet geheel duidelijk zijn hoe de BFTB zich in *absolute termen* verhoudt tot verschillende grootteklassen, gemeten in deadweight loss is één euro WBSO beter besteed aan kleinere bedrijven: er worden minder ‘cadeautjes’ uitgedeeld.

- (iii.ii): *Elasticiteit*

De elasticiteit ziet op de *relatieve verandering* in S&O-uitgaven als gevolg van 1% verhoging in WBSO. Het evaluatierapport uit 2012 merkt op dat de BFTB en elasticiteit twee kanten van dezelfde medaille vormen: “In absolute termen (BFTB) heeft het grootbedrijf het meeste voordeel van de WBSO, in relatieve termen (procentuele veranderingen) heeft het MKB juist het meeste voordeel van de WBSO.”⁴¹² De logische verklaring hiervoor is dat het initiële S&O-niveau bij kleine bedrijven lager is, waardoor een bepaald effect in absolute bedragen, in relatieve zin zwaarder doorweegt.⁴¹³ Kortom: hoewel één euro WBSO door kleine bedrijven in mindere mate wordt omgezet in extra S&O-uitgaven, is de *relatieve toename* van de S&O-uitgaven hoger dan bij grotere bedrijven. “Bij grote bedrijven zet de WBSO aan tot meer private S&O, terwijl de WBSO bij kleinere bedrijven er juist voor zorgt dat de drempel wordt verlaagd om aan S&O te doen.”⁴¹⁴ Overigens betekent een BFTB kleiner dan één euro niet dat fiscale stimulering niet werkt. “Zolang de BFTB (ruim) groter is dan nul zullen bedrijven als gevolg van de WBSO meer in speur- en ontwikkelingswerk investeren.”⁴¹⁵

⁴⁰⁹ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.13.

⁴¹⁰ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.47.

⁴¹¹ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.13.

⁴¹² W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.66.

⁴¹³ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.66.

⁴¹⁴ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.7.

⁴¹⁵ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.44.

- *Ad (iv): Externe effecten*

Gezien de relevantie van de beoogde maatschappelijke baten bij onderbouwing van de WBSO (fase 1), zie daarvoor paragraaf 3.3.1.1., vormt het aantonen daarvan een belangrijke aspect van het bestaansrecht van deze faciliteit. In de eerste en tweede evaluatie kon daar nog geen *kwantitatieve* uitspraak over worden gedaan, waardoor het bleef bij de inschatting dat de maatschappelijke baten hoger waren dan het gemeten eerste-orde effect (lees: de toename van private S&O-uitgaven).⁴¹⁶ In het derde evaluatierapport is men hier wel in geslaagd, en wel als afgeleide van het *indirecte* tweede-orde effect: het effect van de WBSO op het omzetaandeel van nieuwe producten en diensten bij een *andere* onderneming.⁴¹⁷ De elasticiteit van dit externe effect werd gemeten op 0,16: “een 1%-toename van de S&O-loonuitgaven van andere bedrijven in de eigen sector gaat gepaard met een toename van het omzetaandeel van nieuwe producten en diensten voor een individueel bedrijf met 0,16%.”⁴¹⁸ Het feit dat externe effecten daadwerkelijk gemeten kunnen worden en positief blijken, kan als een belangrijke stap worden beschouwd in de legitimering van de WBSO.

Naast econometrische methoden is bij de evaluaties uit 2007 en 2012 ook gebruik gemaakt van ***kwantitatieve gegevens*** in de vorm van enquêtes. Naar mijn overtuiging wordt terecht gewezen op de zeggingskracht van de uitkomsten: resultaten zijn “(...) vanzelfsprekend een samenstelling van rationele uitkomsten en emoties”⁴¹⁹ en daardoor minder “hard”⁴²⁰ in vergelijking met econometrische resultaten. Omdat de enquêtes voorgaande bevindingen in belangrijke mate onderstrepen, beperk ik mij tot de belangrijkste bevindingen. Zowel het evaluatierapport uit 2007 als 2012 komen tot de conclusie dat het merendeel van de respondenten (rond de 60%) aangeeft als gevolg van de WBSO meer S&O te verrichten.⁴²¹ Daarin is bovendien onderscheid te maken tussen simpelweg meer S&O-uitgaven, maar ook verbeterde haalbaarheid en meer risicovolle S&O-projecten. Bedrijven die geen stimulerings-effect ondervinden zien het simpelweg als ‘meevaller’.⁴²² Ook het beeld omtrent de deadweight loss wordt in de enquête bevestigd: in 2012 geeft 80% van de *grote* bedrijven aan ook zonder de WBSO ongewijzigd door te gaan.⁴²³

In paragraaf 4.2.1.4. heb ik vraagtekens gezet bij de additionaliteit van de in 2001 geïntroduceerde ***technostarters-regeling***, omdat startende R&D-ondernemingen ook op andere vlakken, onder meer via kredietfaciliteiten, extra gesteund werden. Ik oordeelde dat de rol van een extra tegemoetkoming

⁴¹⁶ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.7 en J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.7.

⁴¹⁷ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.71.

⁴¹⁸ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.72.

⁴¹⁹ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.66.

⁴²⁰ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.47.

⁴²¹ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.49 en W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.66.

⁴²² J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.49.

⁴²³ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.68.

wel eens marginaal zou kunnen zijn. Het evaluatieonderzoek uit 2007 wijst weliswaar uit dat het aandeel kleine bedrijven dat gebruik maakt van de WBSO sinds 2001 verder is gestegen. Die stabiele trend is sinds introductie van de WBSO in 1994 reeds gaande.⁴²⁴ In 2010 betrof het percentage uiteindelijk 55%.⁴²⁵ Er is bovendien een tweetal aspecten dat koppeling van deze trend aan introductie van de technostarters-regeling beïnvloedt. Allereerst gaat het om enquête-resultaten, waardoor de objectiviteit niet geheel gewaarborgd kan worden. Ten tweede is met ingang van 2001 tevens de eerste schijf verlengd, hetgeen ook een maatregel is die gericht is op kleine bedrijven. Uit de derde evaluatie is echter op te maken dat het hogere percentage voor starters effect heeft, zij het op indirecte wijze. Modelberekeningen impliceren dat 78% van de S&O door starters zonder de WBSO niet tot stand zou zijn gekomen. Ondanks de relatief lage BFTB bij startende ondernemers, zie daarvoor eerder in deze paragraaf, zorgt de relatief hoge WBSO per euro ervoor dat extra veel S&O wordt uitgelokt.⁴²⁶ Dat het juist om uitlokken gaat versterkt de legitimering van het extra hoge tegemoetkomingspercentage voor startende R&D-ondernemingen.

Een ander punt in paragraaf 4.2.1.4. betrof de problematiek omtrent de beoogde doorberekening van de S&O-afrachtvermindering door **niet-commerciële onderzoeksinstellingen** aan uitbestedende ondernemingen. Dit probleem werd in de eerste evaluatie uit 2002 reeds gesignaleerd.⁴²⁷ Nader onderzoek was echter geboden.⁴²⁸ In 2007 bleek uit enquête-onderzoek dat slechts 21% van de kennisinstellingen de ontvangen WBSO doorberekende aan hun opdrachtgevers. Dit is dan ook het belangrijkste verbeterpunt dat in het evaluatierapport wordt aangedragen.⁴²⁹ In 2012 werd weliswaar een verbetering geconstateerd, gemiddeld gaf 54% van de kennisinstellingen (een deel van) de WBSO-gelden door, maar alsnog gaf 46% helemaal *niets* door aan de opdrachtgevende bedrijven.⁴³⁰ Deze negatieve conclusie wordt evenwel in belangrijke mate gemarginaliseerd doordat het percentage van de WBSO dat naar kennisinstellingen vloeide slechts 3% van het totaal bedroeg.⁴³¹

Het kabinet heeft deze negatieve evaluaties aangegrepen om toekenning van de WBSO aan kennisinstellingen met ingang van 2015 geheel te schrappen. Ik heb in paragraaf 4.2.1.4. aangegeven dit een overtrokken reactie te vinden, daar eerst gekeken dient te worden naar reparatie van de

⁴²⁴ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.34.

⁴²⁵ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.45.

⁴²⁶ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.64.

⁴²⁷ Zie ook paragraaf 4.2.1.2. waarin ik een verwijzing maak naar diverse politieke partijen die het kabinet bij behandeling van het wetsvoorstel in 1993 reeds wezen op dit probleem.

⁴²⁸ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.44.

⁴²⁹ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.9.

⁴³⁰ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.24.

⁴³¹ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.9.

uitvoeringssystematiek. Daar heb ik ook aangegeven dat juist samenwerking tussen bedrijfsleven en kennisinstellingen als één van de sporen in het driesporenbeleid is genoemd. Het derde evaluatierapport concludeert bovendien dat naast kennisinstellingen zelf, met name ZZP'ers en het MKB van mening zijn dat door de WBSO beter met kennisinstellingen wordt samengewerkt. Tevens wordt door ZZP'ers en het MKB aangegeven dat zij beter in staat zijn extern verkregen kennis toe te passen.⁴³² Wellicht is juist de uitvoeringstechnische weeffout de oorzaak van de geringe doeltreffendheid.

Tot slot wil ik stil staan bij de effectiviteit van de **verhoging van de zelfstandigenaftrek**. Zowel in 2007 als 2012 werden hier uitspraken over gedaan, waarbij eerstgenoemde evaluatie volledig is gebaseerd op enquête-resultaten en laatstgenoemde voor het eerst ook modelschattingen geeft omtrent additionaliteit. De centrale conclusie in het evaluatierapport uit 2007 is dat de WBSO niet optimaal aansluit bij zelfstandigen.⁴³³ In vergelijking met andere gebruikers geeft een hoger percentage (36%) aan geen effect te ondervinden van de WBSO op de S&O-inspanningen. Mogelijke verklaringen zijn volgens het rapport: (i) de aftrek is een lumpsum die boven het vereiste aantal S&O-uren niet tot meer S&O leidt, (ii) er is op voorhand onzekerheid over het behalen van de urenrempel, (iii) ongunstige winstposities belemmeren het effectueren van de faciliteit en vormen een minder goede basis om *structureel* meer in S&O te investeren en (iv) er is een gebrek aan werktijd voor ZZP'ers om naast het reguliere werk zelf S&O te verrichten.⁴³⁴ Op basis van de enquête-resultaten kan evenwel geen uitspraak worden gedaan over wat nu de exacte oorzaak is. Wel worden mogelijk verbeteringen aangedragen, zoals (i) verdere verlaging van de urenrempel, (ii) toekennen van onverzilverde rechten via cash refund systemen en (iii) een variabele aftrek welke *direct* samenhangt met het aantal S&O-uren.⁴³⁵ Zie ook paragraaf. 4.2.1.2. voor aansluiting bij het advies van Caanen om koppeling aan de *feitelijke* S&O-uren te bewerkstelligen.

In het evaluatierapport uit 2012 worden andere conclusies getrokken. Vooraf dient wel opgemerkt te worden dat deze resultaten slechts "indicatief" zijn gezien de gemaakte veronderstellingen en relatief grote standaardfouten van de geschatte parameters. De relatief omvangrijke bandbreedte is exemplarisch voor de onzekerheid van de schattingen: "De *gemiddelde* BFTB komt met circa 1,8 relatief hoog uit (met als bandbreedte 0,5 – 3,1)."⁴³⁶ Ook de *gemiddelde marginale* BFTB is met 1,4 (bandbreedte 0,3 – 2,5) hoog te noemen. Dit beeld wordt bevestigd in de enquête-resultaten.⁴³⁷

⁴³² W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.70 en 74-75.

⁴³³ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.9.

⁴³⁴ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.51.

⁴³⁵ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.85.

⁴³⁶ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.63.

⁴³⁷ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.63.

Volgens het rapport zijn dit opmerkelijke resultaten omdat de systematiek van de regeling afwijkt van die voor inhoudingsplichtigen: er is geen *directe* koppeling met de feitelijk verrichte S&O-inspanningen. Hoewel de maximale aftrek bij 500 S&O-uren reeds is verzekerd, laten gegevens van het toenmalige Agentschap NL zien dat zelfstandigen gemiddeld 700 S&O-uren verrichten.⁴³⁸ Vanuit die redenering acht ook ik het opmerkelijk dat de *gemiddelde marginale* BFTB dusdanig van omvang is: één *extra* euro WBSO zou gemiddeld genomen, gezien de overschrijding van de minimale uredrempel, weinig extra S&O-inspanningen op moeten leveren.

Het feit dat de resultaten uit 2007 en 2012 elkaar tegenspreken en de effecten niet volgens dezelfde methode zijn gemeten (enquête-resultaten versus modelschattingen), bemoeilijkt het op waarde schatten van de doeltreffendheid van de S&O-aftrek. Ondanks de onzekerheid waarmee de modelschattingen uit 2012 zijn omgeven, zijn de geschatte bandbreedten beiden positief. Op basis daarvan moet geconstateerd worden dat, in lijn met de conclusie in onderdeel (iii.ii) van deze paragraaf, elke BFTB boven nul in beginsel tot extra S&O-investeringen leidt. Daarmee lijkt de S&O-aftrek een doeltreffende maatregel.

5.2.1.2. Beoordeling doeltreffendheid WBSO

Uitgangspunt voor beoordeling van de doeltreffendheid is het eerste orde effect. Die resultaten bevestigen, bovendien met een stijgende trend, dat de WBSO gemiddeld een positieve bijdrage levert aan stijging van de S&O-(loon)uitgaven. Dit algemene beeld wordt in belangrijke mate onderstreept door diverse aspecten die van belang zijn voor de interpretatie van het eerste orde effect. Zo is via de causaliteit aannemelijk gemaakt dat de WBSO aantoonbaar ten grondslag ligt aan een toename van de private S&O-(loon)uitgaven. Ondanks dat een beperkt loonkosteneffect aanwezig is blijft de BFTB overtuigend overeind. Met de deadweight-loss is aangetoond dat in absolute zin de BFTB bij kleinere bedrijven minder lijkt, doch het cadeau-effect significant lager ligt dan bij grote ondernemingen. Het evaluatierapport uit 2012 concludeert dat de WBSO aan de 'onderkant' met name aanspoort tot het verrichten van S&O en grote ondernemingen aanzet tot *extra* S&O-uitgaven. In aanvulling op de uitgebreide literatuur, zie daarvoor de paragrafen 3.3.1.1. en 3.3.2.1., zijn met het derde evaluatierapport voorts de positieve externe effecten *kwantitatief* aangetoond. Dit is een belangrijke stap in de legitimering van de WBSO als fiscale stimuleringsmaatregel.

Voorts is ook voor de S&O-aftrek een positieve BFTB gemeten. Hoewel de modelschattingen met de nodige onzekerheid zijn omgeven, moet worden geconcludeerd dat de S&O-aftrek aanzet tot extra S&O-investeringen en daarmee een doeltreffende maatregel is.

⁴³⁸ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.63.

De doorgevoerde wijzigingen in het WBSO-regime laten op basis van de onderzoeksresultaten een wisselend beeld zien. Het evaluatierapport uit 2012 heeft aangetoond dat de regeling voor technostarters resulteert in extra aansporing van beginnende innovatieve ondernemingen. Ten aanzien van de toegang voor niet-commerciële onderzoeksinstellingen zijn de resultaten minder eenduidig. Hoewel het evident is dat de S&O-afdrachtvermindering slechts in geringe mate wordt doorgegeven aan uitbestedende ondernemingen, hetgeen een teken is van lage doeltreffendheid in het kader van stimulering van bedrijfs-S&O, lijken de enquête-resultaten te wijzen op voldoende doeltreffendheid voor met name het MKB en ZZP'ers. Omdat de beperkte doorberekening van de S&O-afdrachtvermindering door niet-commerciële onderzoeksinstellingen mogelijk te wijten is aan een uitvoeringstechnische weeffout, blijft het naar mijn overtuiging opvallend dat direct is overgegaan tot algehele uitsluiting van niet-commerciële onderzoeksinstellingen. Ook in het bredere kader van het driesporenbeleid past stimulering van samenwerking tussen het innoverende bedrijfsleven en kennisinstellingen.

Op basis van voorgaande bevindingen kan ik niet anders concluderen dan dat de WBSO een doeltreffende stimuleringsmaatregel is gebleken. Op overtuigende wijze is herhaaldelijk aangetoond dat deze fiscale stimuleringsmaatregel een positieve bijdrage levert aan de omvang van de private S&O-uitgaven.

5.2.2. RDA

5.2.2.1. Doeltreffendheid RDA

Het vaststellen van de doeltreffendheid van de RDA is een lastige opgave, omdat het een betrekkelijk 'jonge' regeling is. Bovendien is op 7 juli 2015 het voornemen uitgesproken om de RDA samen te voegen met de WBSO.⁴³⁹ Evenwel kunnen de gepubliceerde cijfers over het gebruik van de RDA in recente jaren als indicatie in de beoordeling worden meegenomen. Zo blijkt dat sprake is geweest van **structurele onderuitputting** van het beschikbare budget: € 120 mln in 2012⁴⁴⁰ en € 153 mln in 2013.⁴⁴¹ Gegevens over 2014 zijn nog niet bekend. Dit heeft geresulteerd in aanzienlijke budgettaire verschuivingen: vanaf 2014 is structureel € 60 mln van het RDA-budget overgeheveld naar het budget voor S&O-afdrachtverminderingen.⁴⁴² In 2015 gaat het om een bedrag van € 214 mln.⁴⁴³ Overigens zijn daar nog gedeeltelijk kortingen bijgekomen van tussen de € 168 mln en € 275 mln in

⁴³⁹ Brief minister van Economische Zaken aan Tweede Kamer, t.a.p., DBGI-I&K/15079043.

⁴⁴⁰ Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 3, p.18.

⁴⁴¹ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, p.11.

⁴⁴² Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 3, p.18.

⁴⁴³ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, p.11-12.

het kader van een omvangrijke bezuinigingsoperatie op innovatieregelingen.⁴⁴⁴ Deze gegevens zijn indicatief voor een lage doeltreffendheid van de RDA.

Verdere aanwijzingen kunnen worden gevonden in de brief van minister Kamp aan de Tweede Kamer omtrent de voorgenomen integratie van de RDA in de WBSO.⁴⁴⁵ Het belangrijkste gesignaleerde knelpunt betreft de **onzekerheid over het exacte fiscale voordeel** op het moment van investeren, hetgeen zich met name zou voordoen bij (startende) innovatieve ondernemingen die niet of nauwelijks winst maken. De oorzaak is gelegen in vormgeving van de verzilvering: een extra aftrekpost van de verschuldigde belasting. Weliswaar is er een verrekeningsmogelijkheid in een later boekjaar, maar het beoogde liquiditeitsvoordeel doet zich pas later voor. In zo'n geval moet de ondernemer de RDA meefinancieren, hetgeen door de moeizame kredietverlening aan het MKB geen gemakkelijk opgave is, aldus minister Kamp in meergenoemde kamerbrief.⁴⁴⁶

Een ander knelpunt dat in de kamerbrief wordt genoemd is het volgende: de RDA heeft geen invloed op de EBIT waardoor **accountancyregels** het niet mogelijk maken de RDA als gegarandeerde kostenverlaging in te boeken.⁴⁴⁷ De Nies bevestigt dat de RDA alleen van invloed is op de uiteindelijke belastbare winst, maar verder los staat van de reguliere fiscale winst- en kostenbepaling.⁴⁴⁸ De conclusie in de kamerbrief is derhalve in zoverre juist dat de RDA niet wordt meegenomen in de berekening van de EBIT. Dit geldt echter voor alle fiscale faciliteiten die worden verzilverd als aanvullende aftrek van de belastbare winst of het belastbare bedrag.⁴⁴⁹ Dat de WBSO wel 'doorwerkt' in de EBIT komt door het drukkende effect op de loonkosten, een component die wel als bedrijfslast wordt meegewogen in de vaststelling van de EBIT. Dit is echter een betrekkelijk unieke situatie: een studie van de OESO naar belastingprikkels voor R&D in 29 landen leert dat 48 van de in totaal 54 fiscale faciliteiten als aftrek van de belastbare winst of het belastbare bedrag wordt verzilverd.⁴⁵⁰ Het argument dat de administratieve verwerking niet tot de juiste investeringsprikkel leidt en dit de investeringen in Nederland niet ten goede komt, gaat dus niet op. De redactie van Vakstudie Nieuws betitelt dit argument terecht als "ver gezocht".⁴⁵¹

⁴⁴⁴ Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 3, p.16.

⁴⁴⁵ Brief minister van Economische Zaken aan Tweede Kamer, t.a.p., DBGI-I&K/15079043.

⁴⁴⁶ Brief minister van Economische Zaken aan Tweede Kamer, t.a.p., DBGI-I&K/15079043, p.3.

⁴⁴⁷ Brief minister van Economische Zaken aan Tweede Kamer, t.a.p., DBGI-I&K/15079043, p.3-4.

⁴⁴⁸ J. de Nies, Hoofdlijnen van de Research & Development Aftrek, WFR 2012/692, p.2.

⁴⁴⁹ J. Klaassen en M.N. Hoogendoorn, Externe Verslaggeving, 2004, p.217.

⁴⁵⁰ OECD, Summary description of R&D tax incentive schemes for OECD countries and selected economies, 2013.

⁴⁵¹ Aantekening redactie Vakstudie Nieuws, Samenvoeging WBSO en RDA, V-N 2015/34.12, p.4.

5.2.2.2. *Beoordeling doeltreffendheid RDA*

De kwantitatieve toetsing beperkt zich tot de structurele onderuitputting van het budget, en kan slechts als indicatief worden beschouwd. Overige negatieve signalen omtrent de doeltreffendheid kunnen onder andere worden gevonden in het voornemen tot samenvoeging van de RDA met de S&O-afdrachtvermindering. Daaraan ten grondslag ligt de onzekerheid over het exacte fiscale voordeel en internationale accountancyregels. Die twee argumenten kunnen naar mijn overtuiging echter niet volledig verklaren waarom de RDA weinig succesvol is gebleken. Het feit dat dusdanig veel landen wereldwijd de fiscale verzilvering vormgeven als aftrek van de winst of van het belastbare bedrag, is een indicatie dat een dergelijk systeem wel degelijk succesvol kan zijn. Het lijkt mij zeer onwaarschijnlijk dat de doeltreffendheid in al deze landen laag is. Bovendien wordt een overgrote meerderheid van landen eveneens geconfronteerd met internationale accountancyregels, waardoor dit argument weinig onderscheidend is. Dit brengt mij tot eenzelfde inschatting als in paragraaf 4.2.2.3.: de potentie als het gaat om administratieve eenvoud van een eenmalige verzilvering aan het einde van het kalenderjaar, is door de gekozen vormgeving van de RDA niet bereikt.

5.3. Doelmatigheid van het Nederlandse fiscale innovatieregime

5.3.1. Inleiding

Zoals in paragraaf 1.3. is aangegeven, is de doelmatigheidseis ontleend aan een artikel van toenmalig staatssecretaris van Financiën Vermeend. De kern van de doelmatigheidstoets wordt gevormd door het criterium dat "(...) met de beschikbare middelen tegen zo laag mogelijke (uitvoerings)kosten een zo groot mogelijk effect dient te worden bereikt".⁴⁵² Het kostenbegrip kan zeer breed worden opgevat. Uitvoeringskosten voor de overheid en administratieve lasten voor de gebruikers van de regeling zijn daarvan het meest concreet, maar ook kosten die zijn verbonden aan een complexer fiscaal stelsel kunnen in die analyse worden meegewogen. Die laatste categorie laat zich evenwel lastig uitdrukken in concrete cijfers. Om die reden zal mijn aandacht in deze paragraaf met name uitgaan naar de eerste twee categoriën: (i) administratieve lasten voor gebruikers en (ii) uitvoeringskosten voor de overheid.⁴⁵³ Indien mogelijkheden worden gevonden voor het verlagen van één van deze kostencategoriën wordt in zoverre niet aan de doelmatigheidstoets voldaan.

⁴⁵² W.A. Vermeend, Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209, p.3.

⁴⁵³ De 'overheid' kan opgedeeld worden in SENTER, SenterNovem, Agentschap NL en RVO enerzijds en de Belastingdienst anderzijds. Evenals in paragraaf 4.2.2.1. is aangegeven, zal de verschillende terminologie voor de uitvoeringsinstantie van het ministerie van Economische Zaken in chronologische volgorde worden gebruikt.

5.3.2. WBSO

5.3.2.1. Doelmatigheid WBSO

Ad (i) – Administratieve lasten WBSO-gebruikers

“Administratieve lasten zijn de kosten om te voldoen aan informatieverplichtingen en daarmee gepaard gaande handelingen, voortvloeiend uit wetgeving, regels en regelingen van de overheid.”⁴⁵⁴

Deze **definitie** is ontleend aan een proefschrift van Nijsen over informatieverplichtingen van het bedrijfsleven.⁴⁵⁵ Voor de WBSO moet gedacht worden aan het op de hoogte blijven van de regeling, het aanvragen van een S&O-verklaring, het bijhouden en archiveren van de S&O-administratie en meewerken aan controles.⁴⁵⁶ Vervolgens is met het SKM aan de hand van het aantal handelingen, tijd per handeling en tarief de totale administratieve last vastgesteld.⁴⁵⁷

Tabel 1 toont een specificatie naar kostencategoriën van de totale administratieve lasten in 2005.

Tabel 1: Raming administratieve lasten WBSO 2005.⁴⁵⁸

<i>Informatieverplichting</i>	<i>Handelingen</i>	<i>Adm. Lasten (x € 1.000)</i>
Op de hoogte blijven van de regeling	Bestuderen van regelgeving, kennis nemen van wijzigingen	247
Aanvraag S&O-verklaring (indien via intermediair)	Bijdragen aan projectbeschrijving, communicatie, out-of-pocket kosten intermediair	9.282
Aanvraag S&O-verklaring (indien eigen aanvraag)	Aanvraagprogramma downloaden, bedrijfsgegevens invullen, projectbeschrijvingen opstellen, aanvullende informatie verstrekken, etc.	3.070
S&O-administratie bijhouden en archiveren	- Urenadministratie	17.927
	- Projectadministratie	3.103
		21.030
Overige verplichtingen	Controles, afrekeningsaangifte, etc.	260
TOTAAL		33.888

“In verhouding tot het totaal van de *toegekende* afdrachtvermindering van de WBSO in 2005 (€ 475 mln) gaat één euro WBSO gepaard met ongeveer € 0,07 aan administratieve lasten.”⁴⁵⁹ Voor 2010 werd een administratieve last berekend van eenzelfde orde van grootte: € 0,08 per euro *beschikbare* WBSO.⁴⁶⁰ Een zuiverder vergelijking is echter om ook voor 2010 een verhouding te berekenen op basis van de *toegekende* WBSO. Dit leidt dan tot een uitkomst van € 0,07. Ondanks dat beide berekeningen zijn gebaseerd op hetzelfde SKM, is een belangrijke nuance dat voor 2010 wel is gecorrigeerd voor het feit dat een deel van de verplichtingen die voor de WBSO als administratieve

⁴⁵⁴ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.69.

⁴⁵⁵ A.F.M. Nijsen, Dansen met de octopus: een bestuurskundige visie op informatieverplichtingen van het bedrijfsleven in de sociale rechtsstaat, 2003.

⁴⁵⁶ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.69-70.

⁴⁵⁷ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.70. Het standaardkostenmodel is ontleend aan: IPAC, Meten is weten: Handleiding voor het definiëren en meten van administratieve lasten voor het bedrijfsleven, 2003.

⁴⁵⁸ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.70 (Ontleend aan EIM/MERIT, Administratieve lastenonderzoek WBSO).

⁴⁵⁹ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.70.

⁴⁶⁰ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.104.

last worden aangemerkt, ook zonder toepassing van de WBSO in stand zouden blijven. Bedrijven kunnen er bijvoorbeeld baat bij hebben ook voor hun eigen administratie, zonder toepassing van de WBSO, inzicht te hebben in het aantal verrichte S&O-uren. De resultaten voor 2010 zijn hiervoor 'gezuiverd': alleen de *meerkosten* die bedrijven specifiek ten behoeve van de WBSO maken, worden tot de administratieve lasten gerekend.⁴⁶¹

Dit betekent dat de gemeten € 0,07 voor het jaar 2005 gecorrigeerd moet worden. Het evaluatierapport gebruikt hiervoor enquête-resultaten als leidraad: 27% van de WBSO-gebruikers zou de projectadministratie geheel afschaffen en 11% zou dit gedeeltelijk doen. Deze percentages komen voor de urenadministratie neer op respectievelijk 32% en 8%. Ingeval wordt aangenomen dat de vereenvoudigde administratie de helft van de oorspronkelijke last is, komen de *meerkosten* van de S&O-administratie uit op ongeveer € 0,04 per euro WBSO.⁴⁶² Daarmee komen de gemiddelde administratieve lasten voor 2005 overeen met die van innovatiesubsidieregelingen verstrekt door het ministerie van Economische Zaken. Die lagen gemiddeld tussen de 1% en 5%.⁴⁶³

Om een betekenisvolle vergelijking tussen 2005 en 2010 mogelijk te maken is het eveneens belangrijk om de administratieve lasten *per aanvraag* in kaart te brengen. Weliswaar zijn de administratieve lasten op macroniveau gestegen, € 0,08 is immers hoger dan de zojuist berekende € 0,04, maar de administratieve lasten *per aanvraag* zijn gedaald. Dit komt door het fors toegenomen gebruik van de WBSO.⁴⁶⁴ Analyse van de evaluatierapporten laat inderdaad zien dat de toegekende WBSO tussen 2005 en 2010 procentueel harder is gestegen dan het aantal aanvragen. De daling van administratieve lasten per aanvraag lijkt in eerste aanleg zeer beperkt: van € 2,23 in 2005 naar € 2,16 in 2010. Voor de meest zuivere vergelijking moet echter gecorrigeerd worden voor tariefstijgingen die in de vermenigvuldiging van het SKM tot uitdrukking komen.⁴⁶⁵ De administratieve lasten *per aanvraag* met en zonder intermediair, gecorrigeerd voor tariefstijgingen, zijn tussen 2005 en 2010 met respectievelijk 10,1% en 20,7% gedaald.⁴⁶⁶ Aldus wordt geconcludeerd dat de WBSO voor gebruikers een kostenefficiënte regeling is.⁴⁶⁷

De enquête-resultaten uit 2002 en 2007 laten evenwel zien dat vermindering van de administratieve lasten als voornaamste aanpassing van de WBSO wordt aangedragen.⁴⁶⁸ Een aantal kanttekeningen is van belang. Ten eerste is gebleken dat een groot aantal WBSO-gebruikers ook zonder toepassing van

⁴⁶¹ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.103-104.

⁴⁶² J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.71.

⁴⁶³ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.70.

⁴⁶⁴ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.104.

⁴⁶⁵ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.105.

⁴⁶⁶ W.H.J. Verhoeven e.a., Evaluatie WBSO 2006-2010 – Bijlagenrapport, 2012, p.80.

⁴⁶⁷ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.106.

⁴⁶⁸ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.74-75 en E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.61.

de WBSO haar project- en urenadministratie geheel of in vereenvoudigde vorm zal doorzetten. Daarnaast stelt het eerste evaluatierapport dat uit eerdere onderzoeken bekend is dat “(...) veel ondernemingen elke vorm van administratie in relatie tot de overheid, ook al staat hier een aanzienlijke vermindering van de loonbelasting tegenover, al snel beschouwen als een belasting”.⁴⁶⁹ Voorts lijkt sprake te zijn van een ervaringsfactor: nieuwe WBSO-gebruikers zijn over de hele linie negatiever over uitvoering van de regeling dan structurele WBSO-gebruikers.⁴⁷⁰ Het is niet onwaarschijnlijk dat een deel van de negatieve beoordelingen voor die factor gecorrigeerd dient te worden. Er zijn ook aanwijzingen voor een negatief verband tussen de S&O-intensiteit en het aantal dagen per jaar dat gemiddeld nodig is voor het indienen van een WBSO-aanvraag.⁴⁷¹ Tot slot komt het mij logisch voor dat een regeling niet té vaak gewijzigd moet worden. In zekere zin sluit dit punt aan bij het rechtszekerheidsbeginsel uit paragraaf 2.3.4. Daar is aangegeven dat continuïteit in de wetgeving een bijdrage kan leveren aan het realiseren van beleidsdoelstellingen: té veranderlijke instrumentalistische wetgeving kan het effect op de gewenste gedragsverandering beperken. Studies aangedragen door het tweede evaluatierapport onderschrijven deze conclusie: effectiviteit van een beleidsmaatregel neemt af naarmate deze volatieler is. Ook instabiliteit in het verleden draagt bij aan de verwachting dat wijzigingen in de toekomst waarschijnlijk(er) zijn.⁴⁷² Een eerder onderzoek signaleert eveneens dat volatieleit van een beleidsmaatregel een negatieve invloed kan hebben op de stimulering van private S&O-uitgaven.⁴⁷³

Ad (ii) – Uitvoeringskosten overheid

De gemene deler van evaluaties in 2007 en 2012, de uitvoeringskosten voor de overheid zijn pas vanaf de tweede evaluatie duidelijk in kaart gebracht, is dat de WBSO ten aanzien van uitvoeringskosten een efficiënte fiscale regeling is. Voor 2005 zijn de uitvoeringskosten geschat op € 11,3 mln, ten opzicht van € 9,4 mln in 2001. Weliswaar is sprake van een stijging, maar deze houdt “gelijke tred” met de ontwikkeling van de toegekende WBSO.⁴⁷⁴ Per euro WBSO zijn de uitvoeringskosten € 0,02, hetgeen als een “bescheiden” bedrag wordt betiteld in vergelijking met andere regelingen.⁴⁷⁵ Ook voor 2010 wordt op € 0,02 uitvoeringskosten per euro WBSO uitgekomen.⁴⁷⁶ Een duidelijk zichtbare trend is dat een steeds hoger percentage van de

⁴⁶⁹ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.66.

⁴⁷⁰ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.59.

⁴⁷¹ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.65.

⁴⁷² D. Guellec and B. van Pottelsberghe de la Potterie, The Impact of Public R&D Expenditure on Business R&D, OECD Science, no. 4, 2000, p.17.

⁴⁷³ H. Capron and B. van Pottelsberghe de la Potterie, Public Support to Business R&D: A Survey and Some New Quantitative Evidence, in: OECD, Policy Evaluation in Innovation and Technology – Towards Best Practices, 1997, p.184.

⁴⁷⁴ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.69.

⁴⁷⁵ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.69.

⁴⁷⁶ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.102.

uitvoeringskosten betrekking heeft op het Agentschap NL: voor 2001, 2005 en 2010 respectievelijk 63%, 64% en 94%.⁴⁷⁷ De aanzienlijke verschuiving tussen 2005 en 2010 kan worden verklaard door inperking van de rol van de Belastingdienst in het uitvoeringsproces.⁴⁷⁸

De enquête-resultaten onderschrijven de tevredenheid van WBSO-gebruikers over de uitvoeringsinstanties: SENTER en de Belastingdienst werden in 2002 gemiddeld met een 6,8 beoordeeld.⁴⁷⁹ In de evaluaties van 2007 en 2010 is alleen nog een beoordeling gegeven van respectievelijk SenterNovem en het Agentschap NL: een 7,4 voor 2007⁴⁸⁰ en een 7,6 voor 2010.⁴⁸¹ Dat dit uitstekende beoordelingen zijn blijkt uit de ruime ervaring met klanttevredenheidsonderzoeken: "Bij meer geformaliseerde diensten waarbij de communicatie vooral per telefoon of e-mail verloopt, en waarbij de gebruiker aan een aantal formele eisen moet voldoen, is de bandbreedte 7,0 à 7,5."⁴⁸² De WBSO wordt tot deze middencategorie gerekend omdat het geen zuiver verplichte regeling is maar ook geen sprake is van dusdanig persoonlijk contact tussen dienstverlener en gebruiker.⁴⁸³ Dat sprake is van een structurele stijging in de beoordeling kan ook als positief worden opgevat.

5.3.2.2. Beoordeling doelmatigheid WBSO

De administratieve lasten voor WBSO-gebruikers lijken in kwantitatieve zin beperkt te blijven. Weliswaar zijn de administratieve lasten per euro toegekende WBSO tussen 2005 en 2010 op macro-niveau gestegen, per aanvraag zijn deze aanzienlijk gedaald. Bovendien is de stijging op macro-niveau verklaarbaar door het toegenomen gebruik van de WBSO. De enquête-resultaten wijzen uit dat de administratieve lasten als belangrijkste knelpunt worden ervaren, ondanks dat 65% van de respondenten de WBSO het liefst ongewijzigd ziet.⁴⁸⁴ Hieromtrent zijn belangrijke kanttekeningen geplaatst, waaronder de invloed van de ervaringsfactor, het feit dat de project- en urenadministratie ook zonder toepassing van de WBSO veelvuldig zal worden voortgezet en de potentiële effectiviteitsschade van volatiele wetgeving. Mede daardoor is de WBSO naar mijn overtuiging een doelmatige stimuleringsmaatregel voor WBSO-gebruikers. Ten aanzien van de uitvoeringskosten voor de overheid zijn de signalen nog eenduidiger: zowel uit kwantitatieve analyses als enquête-resultaten blijkt dat de uitvoeringskosten bescheiden zijn en de uitvoeringsinstanties op positieve, en bovendien structureel stijgende, beoordelingen kunnen rekenen.

⁴⁷⁷ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.69 en W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.102.

⁴⁷⁸ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.69.

⁴⁷⁹ E. Brouwer e.a., t.a.p., 2002, p.59.

⁴⁸⁰ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.72.

⁴⁸¹ W.H.J. Verhoeven e.a., t.a.p., 2012, p.21.

⁴⁸² J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.73.

⁴⁸³ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.73.

⁴⁸⁴ J.P.J. de Jong en W.H.J. Verhoeven, t.a.p., 2007, p.74-75.

5.3.3. RDA

5.3.3.1. Doelmatigheid RDA

Gezien het gebrek aan cijfers over de uitvoeringskosten enerzijds en de administratieve lasten anderzijds, beperkt mijn oordeel over de doelmatigheid zich tot inschattingen op basis van mijn bevindingen in par. 4.2.2.2.

5.3.3.2. Beoordeling doelmatigheid RDA

Mijn conclusie ligt in belangrijke mate in het verlengde van mijn conclusie over de doeltreffendheid: voor een fiscale faciliteit die eenmalig aan het einde van het kalenderjaar in aftrek wordt gebracht, kent de RDA een relatief gecompliceerde uitvoeringssystematiek. In paragraaf 4.2.2.2. heb ik vastgesteld dat koppeling aan de uitvoeringspraktijk van de WBSO een timing-mismatch heeft veroorzaakt. De periodieke afdrachtverminderingen van de WBSO zijn gelegitimeerd door de psychologische effecten die daar vanuit gaan, hetgeen voor de verzilveringssystematiek van de RDA niet opgaat. De RDA-gebruiker wordt echter wel geconfronteerd met de administratieve lasten die daar het gevolg van zijn.

Derhalve is mijn inschatting dat de RDA aanzienlijke steken laat vallen ten aanzien van de doelmatigheid. Met een eenvoudigere uitvoeringssystematiek had de RDA naar mijn overtuiging tegen lagere kosten een groter stimuleringspotentieel gekend. Een besparing op de administratieve lasten en hogere doelmatigheid waren het gevolg geweest.

De mogelijke kostenbesparing voor de uitvoeringsinstanties komt mij minder evident voor. Doelmatigheidswinst is met name te behalen in minder handelingen vooraf, omdat loskoppeling van de WBSO voortijdige inschatting van R&D-kosten en –uitgaven overbodig maakt. Het vooraf afgeven van een RDA-beschikking zou in dat geval niet meer benodigd zijn. Het lijkt er echter op dat in belangrijke mate slechts sprake is van verschuiving in de tijd: de controle van opgevoerde R&D-kosten en –uitgaven aan het *einde van het kalenderjaar* wordt immers belangrijker. Ook belangrijke aspecten als de classificatie van R&D-kosten en –uitgaven door de RVO blijft in stand. Aldus lijkt de doelmatigheidswinst vooral te behalen bij de administratieve lasten voor de RDA-gebruikers.

5.4. Aanbevelingen

Alle fasen van het wetgevingsproces zijn inmiddels aan bod gekomen, hetgeen vraagt om een overkoepelende analyse van mijn bevindingen en de aanbevelingen die daaruit voortvloeien. Dit zal fasegewijs gestalte krijgen, waarbij met name wordt teruggegrepen naar de paragrafen 2.5, 3.4 en 4.3 waarin ik per fase mijn conclusies heb gepresenteerd.

- *Onderbouwing (Fase 1)*

Een overkoepelende aanbeveling ten aanzien van de onderbouwing van beide faciliteiten is het aanwenden van een **zorgvuldigere en meer genuanceerde benaderingswijze**. Zowel bij de WBSO als RDA zijn voorspellingen gunstiger gepresenteerd dan op basis van de geciteerde onderzoeken is vast te stellen. Kwalijk is bovendien dat bij de RDA diverse concrete waarschuwingen van het CPB (onder andere cumulatie van fiscale maatregelen en onbekendheid van de additionaliteit) onvoldoende in acht zijn genomen. Zeker gezien de nadrukkelijke koppeling van deze waarschuwingen met de in paragraaf 2.3.4.3. benoemde nadelen van fiscaal instrumentalisme, denk aan een ingewikkeld en onoverzichtelijk fiscaal stelsel en de twijfelachtige effectiviteit, dient de wetgever hier veel zorgvuldiger mee om te gaan. Aldus is een ongenueanceerd beeld geschetst van het stimuleringspotentieel van de WBSO en RDA.

Die aanpak komt ook naar voren in het zich herhaaldelijk conformeren aan de internationale ontwikkelingen, zowel omtrent de algemene (economische) onderbouwing van stimulering als de keuze voor het fiscale instrument. Hoewel de relatief kleine en open Nederlandse economie voor haar ontwikkeling sterk afhankelijk is van (investeringen uit) andere landen, hetgeen spiegeling aan het beleid in ontwikkelde economiën legitimeert, is ook de internationale ranglijst gebaseerd op onderliggende argumentatie. Ik zie dan ook graag **meer aandacht voor fundamentele argumenten** die legitimeren waarom met de internationale ontwikkelingen moet worden meebewogen. Die onderbouwing is onvoldoende gebleken.

Voorts wordt nauwelijks onderbouwd waarom het fiscale instrument is gekozen ter stimulering van innovatie. Bij de WBSO is die afweging gekoppeld aan de hiervoor beschreven internationale ontwikkelingen, waar ingeval van de RDA de afweging zelfs geheel achterwege is gebleven. Een voorstel van de topsectoren bleek voor laatstgenoemde faciliteit voldoende aanleiding om het fiscale instrument ter hand te nemen. Mijn aanbeveling is dan ook een **meer nadrukkelijke afweging te maken tussen de beschikbare beleidsinstrumenten**. In paragraaf 2.3.4. is gewezen op voor- en nadelen van de inzet van het fiscale stelsel als instrument om gedragsveranderingen te bewerkstelligen. De parlementaire stukken wijzen uit dat hieromtrent een onvoldoende expliciete afweging is gemaakt, waardoor fiscaal instrumentalisme aan bestaansrecht inboet.

In het verlengde daarvan lijkt, met name bij introductie van de RDA, een weinig holistische benadering gehanteerd. In het kader van de WBSO en RDA is weliswaar *geconstateerd* dat gunstige randvoorwaarden respectievelijk zekerheid voor het bedrijfsleven zeer belangrijk zijn, doch wordt de noodzakelijke vervolgvraag niet gesteld: met inachtneming van het reeds aanwezige stimuleringsinstrumentarium en de economische realiteit waarin de nieuwe fiscale maatregel wordt

ingebod, welke additionaliteit kan dan nog aan introductie van deze faciliteit worden toegekend? Weliswaar wordt deze vraag impliciet gesteld door het belang van (onder andere) randvoorwaarden te erkennen, maar wordt hier geen concreet antwoord op geformuleerd. Aldus lijkt dit de wetgever nimmer te beïnvloeden in haar keuze om fiscaal instrumentalisme in de praktijk te brengen. Dat de RDA onderdeel uitmaakt van een breder innovatiepakket, en daarmee op basis van complementariteit is geïntroduceerd, is op zichzelf onvoldoende legitimering. Ik zou de wetgever willen aanbevelen **een expliciete afweging te maken omtrent de additionaliteit van nieuwe fiscale stimuleringsmaatregelen.**

Ter afsluiting van de eerste fase van het wetgevingsproces dient een *toetsbare* beleidsdoelstelling geformuleerd te worden. Hoewel bij de RDA duidelijk sprake is van verbetering ten opzichte van de WBSO, resteert ook omtrent de toetsbaarheid onduidelijkheid. Zonder de relevantie daarvan te marginaliseren, acht ik het bovendien van belang dat de wetgever **in bredere zin waarde toekent aan een concrete beleidsdoelstelling.** Dit vergemakkelijkt niet alleen de toetsbaarheid, maar dient ook als leidraad te fungeren bij de vormgeving van het *middel*: de fiscale vorm waarin de faciliteit wordt gegoten. Die vorm zal immers bepalend zijn voor het realiseren van de beleidsdoelstelling.

- *Vormgeving (Fase 2)*

Als het gaat om beoordeling van de vormgeving van de WBSO en RDA, is de (rechts)zekerheid een belangrijke beslissingsparameter. Hoewel koppeling aan de afdracht loonbelasting bij de WBSO een overtuigend pluspunt is in dat kader, het gedragspsychologische mechanisme van operante conditionering levert hieromtrent overtuigend bewijs, heeft dit de wetgever er *in eerste aanleg* niet van weerhouden een extra aanpassingsmogelijkheid van het tegemoetkomingspercentage in te bouwen gedurende het kalenderjaar. De rechtsonzekere componenten in de RDA-regeling zijn talrijker aanwezig door het delegeren van essentiële onderdelen van de faciliteit, denk bijvoorbeeld aan het tarief en de grondslag, naar lagere wetgeving. Ik hecht grote waarde aan het inperken van rechtsonzekere componenten bij fiscaal instrumentalisme, omdat naar mijn inschatting de beoogde gedragsverandering zich in mindere mate zal voordoen bij veranderlijke wetgeving. Zeker ingeval van lange termijn investeringen als die in R&D. Dit is ook door staatssecretaris Weekers onderkent.⁴⁸⁵ In paragraaf 5.3.2. zijn ter onderbouwing hieromtrent onderzoeken aangedragen. Ik raad de wetgever dan ook aan in de toekomst meer nadruk te leggen op het **vermijden van rechtsonzekere componenten in fiscale stimuleringsmaatregelen.**

Ingeval van de RDA is dit naar alle waarschijnlijkheid het gevolg van een haastig wetgevingsproces. Dientengevolge is het niet meer mogelijk gebleken deze kernelementen van de regeling op te nemen

⁴⁸⁵ Zie paragraaf 3.3.2.1.

in het fiscale wetsartikel. Voorts is het mijn inschatting dat daardoor onvoldoende is stilgestaan bij de succesvolle evaluaties van de WBSO uit 2002 en 2007. Ik heb niet kunnen concluderen dat de wetgever tijdens het wetgevingsproces bij die uitkomsten stil heeft gestaan. Waarom moest het wiel opnieuw uitgevonden worden? Voorgaande kritiek is een direct gevolg van de uitruil tussen snelheid en zorgvuldigheid, welke duidelijk in het voordeel van eerstgenoemde is beslist. Juist bij fiscaal instrumentalisme, wetgeving die met veel onzekerheid is omgeven gedurende alle fasen van het wetgevingsproces, dient zorgvuldigheid te prevaleren boven versnelde introductie van een faciliteit. Mijn aanbeveling is in het vervolg **tijd te nemen voor een deugdelijke fiscaaltechnische analyse.**

- *Evaluatie (Fase 3)*

Over het succes van de WBSO lijkt geen twijfel mogelijk: zowel ten aanzien van de doeltreffend- als doelmatigheid scoort deze fiscale stimuleringsmaatregel goed. Ik blijf evenwel de keuze van de wetgever om niet-commerciële onderzoeksinstellingen geheel van de S&O-afdrachtvermindering uit te sluiten, een opmerkelijke en bovendien té ingrijpende maatregel vinden. Gezien de mogelijke doeltreffendheid voor met name het MKB en ZZP'ers, en de beoogde intensivering van samenwerking tussen het bedrijfsleven en kennisinstellingen binnen het driesporenbeleid, is de gekozen weg naar mijn overtuiging niet de juiste. Voorts is onvoldoende onderzoek verricht naar de oorzaak van dit knelpunt, welke wellicht in de uitvoeringssystematiek is gelegen. Mijn aanbeveling is dan ook in de toekomst **eerst de oorzaak van een knelpunt aan te tonen alvorens de vormgeving van de fiscale stimuleringsmaatregel aan te passen.**

In tegenstelling tot de WBSO is bij de RDA sprake van zowel een *lage* doeltreffend- als doelmatigheid. De meest plausibele verklaring hiervoor is het haastige wetgevingsproces, in welk kader ik reeds hiervoor bij de vormgeving een aanbeveling heb gedaan in de toekomst de tijd te nemen voor een deugdelijke fiscaaltechnische analyse. Hetzelfde geldt voor mijn aanbeveling om rechtsonzekere componenten zoveel als mogelijk te vermijden.

Ter aanvulling dient de wetgever zich voorts te realiseren dat verregaande koppeling van de RDA aan de WBSO vanuit het perspectief van uitvoeringstechnische eenvoud wellicht aantrekkelijk leek, het opstellen van nieuwe uitvoeringsregels kan immers geheel of ten dele achterwege blijven, doch het fiscaaltechnische karakter van de RDA zich daar niet voor leent. De fiscale verzilveringssysteematiek is daarvoor te verschillend gebleken, hetgeen een belangrijke verklaring kan zijn voor de lage doeltreffend- en doelmatigheid. Ik adviseer de wetgever dan ook, alvorens (elementen van) fiscale maatregelen aan elkaar te koppelen, **het onderlinge verband tussen de fiscale verzilverings- en uitvoeringssystematiek beter te bewaken.**

5.5. Conclusie/samenvatting

- *WBSO: doeltreffendheid en doelmatigheid.*

De drie evaluatierapporten uit 2002, 2007 en 2012 tonen allen aan dat de WBSO, in toenemende mate, een doeltreffende fiscale stimuleringsmaatregel is. De meest waarschijnlijke schattingen van de BFTB zijn tussen € 1,01 en € 1,02 voor de evaluatie uit 2002, respectievelijk € 1,27 en € 1,77 voor de daaropvolgende evaluaties. Het betreft hier alleen de BFTB ten aanzien van S&O-*loonkosten*. Voorts is de causaliteit aangetoond en blijkt het loonkosteneffect beperkt. Een analyse naar grootteklassen in combinatie met de gemeten deadweight-loss en elasticiteit, toont aan dat in *absolute zin* de BFTB bij kleinere bedrijven minder lijkt, doch het cadeau-effect significant lager ligt dan bij grote ondernemingen. Tot slot wordt in het derde evaluatierapport de elasticiteit van het externe effect gemeten op 0,16, hetgeen aantoont dat de maatschappelijke baten hoger liggen dan de hiervoor vermelde *private* BFTB.

De WBSO is ook een doelmatige maatregel. De zuivere *meerkosten* van de S&O-administratie per euro WBSO komen voor 2005 uit op € 0,04. Dit is in lijn met andere innovatiesubsidieregelingen van het ministerie van Economische Zaken. Weliswaar zijn de administratieve lasten in 2010 op macro-niveau gestegen, de administratieve lasten *per aanvraag* zijn significant gedaald. Dit komt door het toegenomen gebruik van de WBSO. Gecorrigeerd voor tariefstijgingen betekent dit een daling van 10,1% voor aanvragen met intermediair en 20,7% voor aanvragen zonder. Ondanks dat een duidelijke meerderheid van de gebruikers de WBSO liefst ongewijzigd ziet, blijkt uit enquête-resultaten dat de administratieve lasten als belangrijkste knelpunt worden ervaren. De ervaringsfactor, het feit dat de project- en urenadministratie ook zonder toepassing van de WBSO veelvuldig zal worden voortgezet en de potentiële effectiviteitsschade van volatiele wetgeving relativeren dit in belangrijke mate.

- *RDA: doeltreffendheid en doelmatigheid.*

De kwantitatieve toetsing beperkt zich tot de structurele onderuitputting van het budget en kan slechts als indicatief worden beschouwd. Overige negatieve signalen omtrent de doeltreffendheid kunnen onder andere worden gevonden in de voorgenomen samenvoeging van de RDA met de S&O-afdrachtvermindering, waaraan onzekerheid omtrent het fiscale voordeel en internationale accountancyregels ten grondslag hebben gelegen. Evenwel wordt de overgrote meerderheid van landen met diezelfde accountancyregels geconfronteerd, hetgeen tevens onaannemelijk maakt dat een systematiek van een extra aftrek van de winst niet succesvol kan zijn. De onevenredig hoge administratieve lasten in verhouding tot de eenvoudige verzilveringssysteem lijken hierin van doorslaggevend belang.

Die onevenredigheid lijkt ook ten grondslag te liggen aan de, naar mijn inschatting, geringe doelmatigheid van de RDA als het gaat om administratieve lasten voor de gebruikers. Gezien het gebrek aan cijfers hieromtrent beperkt mijn oordeel zich tot inschattingen op basis van mijn bevindingen in paragraaf 4.2.2.2. De administratieve 'prijs' van koppeling aan de WBSO is voor de RDA niet gelegitimeerd door het positieve psychologische effect van de verzilveringssystematiek. Mogelijkheden tot kostenbesparingen voor uitvoeringsinstanties lijken beperkt. De RDA lijkt dus in zoverre ondoelmatig, dat door een besparing op administratieve lasten tegen lagere kosten een even groot dan wel grotere stimulering van private R&D-uitgaven was bereikt.

- *Aanbevelingen.*

Aanbevelingen omtrent onderbouwing van de innovatiefaciliteiten (fase 1) richten zich hoofdzakelijk op gebrekkige of het geheel ontbreken van essentiële afwegingen. Zo dient meer aandacht te zijn voor fundamentele argumenten als vormen van marktfalen en positieve maatschappelijke baten, is een nadrukkelijker afweging vereist tussen de beschikbare beleidsinstrumenten en is de additionaliteitsafweging onvoldoende. Ook de ongenueanceerde wijze waarop onderzoeksresultaten worden gepresenteerd en aldus een onevenwichtig beeld wordt geschetst van het stimuleringspotentieel van de faciliteiten, dient de wetgever te verbeteren. Tot slot is mijn advies om in bredere zin waarde toe te kennen aan het formuleren van concrete beleidsdoelstellingen, welke als leidraad zouden moeten gelden bij de wettelijke vormgeving van de fiscale innovatiefaciliteiten.

Ten aanzien van de vormgevingsfase van het wetgevingsproces (fase 2) is een tweetal aanbevelingen gedaan. Allereerst dient het vermijden van rechtsonzekere componenten meer prioriteit te krijgen. Hoewel dit in mindere mate van toepassing is op de WBSO, het gaat dan alleen om de aanpassingsmogelijkheid van het tegemoetkomingspercentage gedurende het kalenderjaar, is bij de RDA een groot aantal kernelementen van de regeling gedelegeerd naar lagere wetgeving. In onderzoeken is aangetoond dat de volatiliteit van wetgeving een negatieve invloed heeft op het stimuleringspotentieel van een fiscale maatregel. Tot slot toont het wetgevingsproces van de RDA de gevolgen van té haastige wetgeving. Juist bij fiscaal instrumentalisme dient zorgvuldigheid te prevaleren boven versnelde introductie van een faciliteit, zodat de wetgever zichzelf in staat stelt een deugdelijke fiscaaltechnische analyse te maken.

Tot slot zijn op basis van de wetsevaluaties (fase 3) twee aanbevelingen gedaan. Ten eerste is de volledige uitsluiting van niet-commerciële onderzoeksinstanties van toegang tot de S&O-afdrachtvermindering naar mijn overtuiging geen juiste keuze, omdat er signalen zijn die wijzen op voldoende doeltreffendheid voor met name het MKB en ZZP'ers. Van evenzo groot belang is het feit dat de oorzaak van dit knelpunt, de S&O-afdrachtvermindering werd relatief weinig doorgegeven aan

de uitbestedende ondernemingen, niet is aangetoond. Mijn aanbeveling is dan ook in de toekomst eerst de oorzaak van een knelpunt aan te tonen alvorens de vormgeving van de fiscale stimuleringsmaatregel aan te passen. Ten tweede kan verregaande koppeling van fiscale faciliteiten vanuit het perspectief van uitvoeringstechnische eenvoud wellicht aantrekkelijk lijken, de fiscale verzilveringssystematiek moet zich daar wel voor lenen. Ik adviseer de wetgever dan ook, alvorens (elementen van) fiscale maatregelen aan elkaar te koppelen, het onderlinge verband tussen de fiscale verzilverings- en uitvoeringssystematiek beter te bewaken.

6. Samenvatting & conclusie

6.1. Probleemstelling en toetsingskader

In zijn kamerbrief van 16 september 2014 erkent de staatssecretaris van Financiën de groeiende onvrede over het ingewikkelde Nederlandse belastingstelsel. Hoewel de recente (politieke) inspanningen vooralsnog weinig concreets hebben opgeleverd, lijkt onder burgers en experts een breed draagvlak te bestaan voor een ingrijpende herziening van het belastingstelsel. Naast de politieke volatiliteit van de afgelopen 15 jaar is naar mijn overtuiging een meer fundamenteel mechanisme debet aan het huidige ingewikkelde fiscale stelsel: het instrumentalisme. Dit mechanisme behelst het gebruik van het fiscale stelsel als *instrument* voor het verwezenlijken van door de wetgever geformuleerde beleidsdoeleinden.

Het Nederlandse fiscale innovatiebeleid is daar een duidelijk voorbeeld van. Teneinde innovatie te stimuleren is aan de inputkant van het innovatieproces een tweetal fiscale instrumenten beschikbaar: de WBSO-regeling en de RDA (Art. 3.52a Wet IB 2001). Beide faciliteiten zijn in deze scriptie onderzocht, waarbij ik mij heb gericht op de beoordeling van drie fasen in het wetgevingsproces: (i) de totstandkomings-, (ii) uitvoerings- en (iii) evaluatiefase. Het voorgaande heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

Kan het Nederlandse fiscale innovatieregime als succesvol worden beschouwd? Zo nee, welke conclusies moeten daaraan worden verbonden en welke aanbevelingen kunnen worden gedaan?

Deze probleemstelling is beantwoord onder begeleiding van de volgende deelvragen:

Hoofdstuk 2: Welke functies van belastingheffing zijn er, en welke rol speelt instrumentalisme daarin?

Hoofdstuk 3: Is het Nederlandse fiscale innovatieregime van voldoende onderbouwing voorzien?

Hoofdstuk 4: Heeft de wetgever, gegeven de beleidsdoelstelling, voor de juiste vormgeving van de fiscale innovatiefaciliteiten gekozen?

Hoofdstuk 5: Welke bevindingen komen naar voren bij de evaluatie van de fiscale innovatiefaciliteiten, en welke aanbevelingen kunnen worden gedaan?

6.2. Instrumentalisering van het belastingrecht

Welke functies van belastingheffing zijn er, en welke rol speelt instrumentalisme daarin?

De bekendste functie van belastingheffing is de budgettaire functie: het vergaren van financiële middelen ten behoeve van bekostiging van de overheidsuitgaven. Daarnaast kent belastingheffing ook een instrumentele functie: de inzet van het belastingrecht als instrument om niet-fiscale beleidsdoelstellingen te realiseren. Subcategorieën daarvan zijn de (i) allocatieve-, (ii) stabilisatie- en (iii) verdelingsfunctie. Belastingheffing kan tot slot ook bestaansrecht ontleen aan een andere belastingwet (de steunfunctie).

Instrumentaliteit is de functie van het recht te dienen als middel om de maatschappij te ordenen. Deze functie is onverbreekbaar verbonden met de aan het recht zelf inherente waarde van bescherming: de *internal morality of law*. Deze rechtswaarden dienen ter bescherming van belastingplichtigen tegen willekeur. Instrumentalisme houdt echter in dat het belastingrecht (louter) als techniek of middel wordt gezien dat wordt ingezet voor politieke beleidsdoeleinden, waarbij het (enkel) *dienstbaar* is aan beleid. Dit kan op gespannen voet staan met de *internal morality of law*.

De Tweede Wereldoorlog, globalisering, toegenomen belastingconcurrentie en de opkomst van de sociale- en economische welvaartspolitiek hebben bijgedragen aan de opkomst van het instrumentalisme. Mede door toenmalig staatssecretaris Vermeend maakte het fiscale beleid vanaf eind vorige eeuw integraal deel uit van het financieel-economische overheidsbeleid. Tot slot is door de ontwikkeling van het transactiemodel de invulling van het begrip instrumentalisme veranderd.

Voordelen van het gebruik van instrumentalistische belastingwetgeving zijn onder andere (i) de aansluiting bij een bestaand systeem, (ii) de doelgerichte werking en (iii) de diversiteit en reikwijdte van het fiscale stelsel. De belangrijkste nadelen zijn (i) het ontstaan van een ingewikkeld en onoverzichtelijk stelsel, (ii) verslechterde compliance van belastingplichtigen, (iii) aantasting van de *internal morality of law* en (iv) de twijfelachtige effectiviteit van fiscaal instrumentalisme.

Een wetgever dient omzichtig met het fiscale instrument om te gaan. De complexiteit en beperkte inzichtelijkheid in de gerealiseerde effecten moeten eerder aanleiding geven tot terughoudendheid, dan tot toegeven aan 'trial-and-error' wetgeving. Een wetgever die erkent dat de causaliteit van een fiscaal instrument zich moeilijk laat meten, moet zich sterk afvragen of belastingwetgeving in dergelijke situaties wel het gewenste instrument is om de beoogde gedragsverandering te realiseren.

6.3. Totstandkoming van de innovatiefaciliteiten (Fase 1)

Is het Nederlandse fiscale innovatieregime van voldoende onderbouwing voorzien?

- WBSO

Internationale ontwikkelingen zijn de drijvende kracht geweest achter de introductie van de WBSO. Het kabinet heeft de achterstandspositie op de mondiale kopgroep overtuigend aangetoond, hetgeen stimulering van innovatie in beginsel voldoende legitimeert. Ten aanzien van meer fundamentele argumenten, zoals het bestaan van positieve externaliteiten en de invloed van technologie op de economische groei, overtuigt het kabinet evenwel niet. De ongenueanceerde presentatie van onderzoeksresultaten schetst een onzuiver beeld van het stimuleringspotentieel van de WBSO.

Ook de keuze voor het fiscale instrument is vooral geënt op vergelijkbare faciliteiten in andere landen. Hoewel daarvoor overtuigend bewijs wordt geleverd blijkt de door het kabinet gepropageerde 'positieve teneur' niet uit de geciteerde effectiviteitsonderzoeken. Hetzelfde geldt voor de stellingname dat de maatschappelijke baten de gederfde overheidsinkomsten overtreffen. De onderbouwing is dus in zoverre voldoende dat achterblijven bij internationale ontwikkelingen geen optie is. Evenwel schiet het kabinet tekort als het gaat om meer fundamentele argumenten.

- RDA

Evenals bij de WBSO spelen internationale ontwikkelingen een belangrijke rol bij de argumenten van algemeen economische aard. De keuze voor een fiscaal instrument op basis van complementariteit, vervolmaking van het Nederlandse fiscale innovatiepakket door *overige* R&D-kosten en -uitgaven bij de fiscale faciliteiten te betrekken, biedt onvoldoende legitimering. Voorts is het kabinet voorbij gegaan aan belangrijke waarschuwingen van het CPB omtrent cumulatie van fiscale prikkels en onbekendheid over substitutiemogelijkheden tussen R&D-arbeid en -kapitaal.

Tot slot wijs ik op een tweetal overkoepelende thema's. Allereerst is door de wetgever een weinig holistische benadering gehanteerd. De RDA is weliswaar als onderdeel van een pakket geïntroduceerd, maar de fundamentele vraag welke rol de RDA daarin speelt is niet gesteld. Ook is onvoldoende inhoudelijk ingegaan op het complex aan parameters dat het stimuleringspotentieel van de fiscale faciliteiten mogelijk marginaliseert. Aansluitend uit ik kritiek op de vaak gebrekkige additionaliteitsoverweging. Zeker bij de RDA had ik bij de argumentatie een accentverschuiving verwacht: faciliteiten die worden *toegevoegd* aan het reeds bestaande instrumentarium vragen om stevige onderbouwing van de meeropbrengst. Tot slot wordt naar mijn overtuiging te weinig waarde toegekend aan een toetsbaar geformuleerde beleidsdoelstelling tijdens het verdere

wetgevingsproces. Een concrete *doelstelling* moet als leidraad fungeren bij vormgeving van het *middel*: de fiscale vorm waarin de faciliteit wordt gegoten.

6.4. Vormgeving van de innovatiefaciliteiten (Fase 2)

Heeft de wetgever, gegeven de beleidsdoelstelling, voor de juiste vormgeving van de fiscale innovatiefaciliteiten gekozen?

- WBSO

Het psychologische effect dat de wetgever verwacht van koppeling aan de afdracht loonbelasting, is op basis van het leerpsychologische mechanisme van operante conditionering een overtuigend argument om die koppeling te legitimeren. Niettegenstaande de daaruit voortvloeiende administratieve lasten in de uitvoeringssystematiek, speelt het psychologische effect dusdanig in op de *kern* van de WBSO (het bewerkstelligen van een gedragsverandering) dat ik de gekozen koppeling steun.

Gegeven dat oordeel resteert met name een tweetal kritiekpunten op de vormgeving *op het moment van introductie*. Zo had de wetgever in het kader van de (rechts)zekerheid af moeten zien van de extra tussentijdse waarborg in het budgetbeheersingsmechanisme. Ook was het de vraag in hoeverre uitvoerende niet-commerciële instellingen de fiscale tegemoetkoming zouden doorberekenen aan de uitbestedende ondernemingen.

Positieve ontwikkelingen in de fiscale vormgeving zijn het niet langer halfjaarlijks kunnen aanpassen van de tegemoetkomingspercentages (2000), vereenvoudiging van het loonbegrip (2006) en de wijze waarop met uitvoeringsregelingen invulling is gegeven aan het S&O-begrip. De extra tegemoetkoming voor technostarters en introductie van de correctie-S&O-verklaring en meldingsplicht zijn minder evident positieve bijdragen aan de WBSO. Een negatieve ontwikkeling is de uitsluiting van niet-commerciële instellingen die S&O verrichten voor ondernemingen (2015).

In welke mate heeft de WBSO een positief effect op de omvang van bedrijfs-S&O? Door een beperkt budgettair beslag kan de wetgever in zekere mate vormgevingstechnische steken laten vallen zonder onderuitputting van de regeling als resultaat. Evenwel is het mijn inschatting dat dit niet dusdanig afbreuk doet aan de *kern* van de WBSO (o.a. de “pay as you go” gedachte en een goed afbakeningsinstrumentarium), waardoor ik de vormgeving in zoverre juist acht.

- RDA

Een fundamentele weeffout in de vormgeving van de RDA is de verregaande koppeling aan de WBSO. Het fiscaaltechnische karakter van beide regelingen loopt daarvoor te ver uiteen: de WBSO wordt *gedurende het kalenderjaar* verzilverd terwijl de RDA *eenmalig na afloop* van het kalenderjaar als

extra aftrek van de winst verzilverd. Het psychologische effect heeft bij de WBSO de gekozen vormgeving gerechtvaardigd, waarvan in het geval van de RDA geen sprake is. De timing-mismatch tussen fiscale verzilvering en vaststelling van de uitgaven en kosten in de RDA-beschikking, resulteert in een onnodig gecompliceerde RDA. Reparatiebepalingen moeten die in de basis verkeerde koppeling rectificeren. Tot slot is het onduidelijk waarom de wetgever is afgeweken van de bewezen succesvolle verzilveringssystematiek van de WBSO.

Naast het voorgaande bestaat onduidelijkheid omtrent de mogelijke overlap tussen twee causaliteitscriteria, worden kosten van uitbesteed onderzoek, welke onder de WBSO nadrukkelijk in de faciliteit zijn betrokken, uitgesloten van de faciliteit en had de anti-misbruikbepaling voor uitgaven boven € 1.000.000 beter vormgegeven kunnen worden.

Levert de RDA een bijdrage aan een toename van de private R&D-uitgaven? Door het haastige wetgevingsproces zijn essentiële aspecten van de regeling als de grondslag en het tarief gedelegeerd naar lagere wetgeving, hetgeen de (rechts)zekerheid aantast. Ook de nadrukkelijk koppeling aan de WBSO heeft voor een onnodig gecompliceerde uitvoeringssystematiek gezorgd, met hoge administratieve lasten als gevolg. Aldus kent de RDA een beperkt stimuleringspotentieel.

6.5. Evaluatie van & aanbevelingen voor de innovatiefaciliteiten (Fase 3)

Welke bevindingen komen naar voren bij de evaluatie van de fiscale innovatiefaciliteiten, en welke aanbevelingen kunnen worden gedaan?

- *WBSO: doeltreffendheid en doelmatigheid.*

De drie evaluatierapporten uit 2002, 2007 en 2012 tonen allen aan dat de WBSO een *doeltreffende* fiscale stimuleringsmaatregel is. De meest waarschijnlijke schattingen van de BFTB ten aanzien van S&O-loonkosten zijn tussen € 1,01 en € 1,02 voor de evaluatie uit 2002, respectievelijk € 1,27 en € 1,77 voor de daaropvolgende evaluaties. Voorts is de causaliteit aangetoond en blijkt het loonkosteneffect beperkt. Verder is aangetoond dat de BFTB in absolute zin bij kleinere bedrijven minder lijkt, doch het cadeau-effect significant lager ligt dan bij grote ondernemingen. Tot slot bewijst het derde evaluatierapport de aanwezigheid van maatschappelijke baten.

De WBSO is ook een *doelmatige* maatregel. De zuivere *meerkosten* van de S&O-administratie per euro WBSO zijn voor 2005 in lijn met andere innovatiesubsidieregelingen van het ministerie van Economische Zaken. Voorts zijn de administratieve lasten *per aanvraag* (gecorrigeerd voor tariefstijgingen) in 2010, met en zonder intermediair, respectievelijk 10,1% en 20,7% gedaald. De ervaringsfactor, (gedeeltelijke) voortzetting van de project- en urenadministratie zonder toepassing

van de WBSO en de gevolgen van volatiele wetgeving relativeren de resterende kritiek op de administratieve uitvoeringslast.

- *RDA: doeltreffendheid en doelmatigheid.*

De structurele onderuitputting van het budget wijst op een lage doeltreffendheid, maar kan slechts als indicatief worden beschouwd. Overige negatieve signalen omtrent de doeltreffendheid kunnen worden gevonden in het voornemen tot samenvoeging van de RDA met de S&O-afdrachtvermindering, waaraan onzekerheid omtrent het fiscale voordeel en internationale accountancyregels ten grondslag hebben gelegen. Evenwel wordt de overgrote meerderheid van landen met diezelfde accountancyregels geconfronteerd, hetgeen tevens onaannemelijk maakt dat een systematiek van een extra aftrek van de winst niet succesvol kan zijn. De onevenredig hoge administratieve lasten in verhouding tot de eenvoudige verzilveringssystematiek lijken bepalend.

Die onevenredigheid lijkt ook ten grondslag te liggen aan de geringe doelmatigheid ten aanzien van administratieve lasten voor de gebruikers. Door het gebrek aan concrete cijfers beperkt mijn oordeel zich tot inschattingen op basis van mijn bevindingen in paragraaf 4.2.2.2. De administratieve 'prijs' van koppeling aan de WBSO is voor de RDA niet gelegitimeerd door het positieve psychologische effect van de verzilveringssystematiek. Mogelijkheden tot kostenbesparingen voor uitvoeringsinstanties lijken beperkt.

- *Aanbevelingen.*

Aanbevelingen omtrent onderbouwing van de faciliteiten (fase 1) richten zich hoofdzakelijk op gebrekkige of het geheel ontbreken van essentiële afwegingen. Zo dient meer aandacht te zijn voor fundamentele argumenten als vormen van marktfalen en positieve maatschappelijke baten, is een nadrukkelijker afweging vereist tussen de beschikbare beleidsinstrumenten en is de additionaliteitsafweging onvoldoende. Ook de ongenueanceerde wijze waarop onderzoeksresultaten worden gepresenteerd dient de wetgever te verbeteren. Tot slot is mijn advies om in bredere zin waarde te hechten aan het formuleren van concrete beleidsdoelstellingen.

Ten aanzien van de vormgevingsfase van het wetgevingsproces (fase 2) dient allereerst het vermijden van rechtsonzekere componenten meer prioriteit te krijgen. Met name bij de RDA is een groot aantal kernelementen van de regeling gedelegeerd naar lagere wetgeving. In onderzoeken is aangetoond dat de volatilititeit van wetgeving een negatieve invloed heeft op het stimuleringspotentieel. Ook toont het wetgevingsproces van de RDA de gevolgen van té haastige wetgeving. Juist bij fiscaal instrumentalisme dient zorgvuldigheid te prevaleren boven versnelde introductie van een faciliteit, zodat de wetgever zichzelf in staat stelt een deugdelijke fiscaaltechnische analyse te maken.

Tot slot geven de wetsevaluaties (fase 3) aanleiding tot twee aanbevelingen. Zo dient eerst de oorzaak van een knelpunt aangetoond te worden alvorens de vormgeving van de fiscale stimuleringsmaatregel op dat punt wordt aangepast. De volledige uitsluiting van niet-commerciële onderzoeksinstellingen van toegang tot de S&O-afdrachtvermindering is hier hét voorbeeld van. Voorts adviseer ik de wetgever, voordat (elementen van) fiscale maatregelen aan elkaar worden gekoppeld, het onderlinge verband tussen de fiscale verzilverings- en uitvoeringssystematiek beter te bewaken. De specifieke verzilveringssystematiek van faciliteiten moet zich hier immers voor lenen.

Literatuurlijst

Aeken, K. van, Naar een evolutionair instrumentalisme, in: *Recht der Werkelijkheid – Tijdschrift voor de sociaal-wetenschappelijke bestudering van het recht*, no.2., 2003.

Algemene Rekenkamer, *Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies*, Den Haag, 2010.

Altshuler, R., A Dynamic Analysis of the Research and Experimentation Credit, *National Tax Journal*, vol. 41, no. 4, 1988.

AMvB van 21 december 2011, *Stb.* 2011, 657, Besluit RDA (art. 3.52a Wet IB 2001), V-N 2012/5.5.1.

Avi-Yonah, R.S., Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes, *Accounting, Economics and Law*, vol. 1, issue 1, article 6, 2011.

Avi-Yonah, R.S., The Three Goals of Taxation, *Tax Law Review*, vol. 60, no. 1, 2006.

Berk, J. and P. DeMarzo, *Corporate Finance*, Pearson Education: Boston, 2011.

Boer, J.P., *Sturende belastingheffing een monster?*, Sdu Uitgevers: Den Haag, 2013.

Brouwer, E. e.a., *WBSO nader beschouwd – Onderzoek naar de effectiviteit van de WBSO*, In opdracht van het ministerie van Economische Zaken (DG Innovatie), 2002.

Bruner, C.A. e.a., Effects of reinforcement rate and delay on the acquisition of lever pressing by rats, *Journal of the Experimental Analysis of Behavior*, vol. 69, no. 1, 1998.

Caanen, J.CH., *De Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk*, WFR 1994/1097.

Caminada, C.L.J. e.a., *Belasting met beleid*, Sdu Uitgevers: Den Haag, 2007.

Capaldi, E.J., Effects of schedule and delay of reinforcement on acquisition speed, *Animal Learning & Behavior*, vol. 6, no. 3, 1978.

Capron, H. and B. van Pottelsberghe de la Potterie, Public Support to Business R&D: A Survey and Some New Quantitative Evidence, in: *Policy Evaluation in Innovation and Technology – Towards Best Practices*, Paris: OECD, 1997.

Clinton, William J. and Albert Gore, Jr., *Technology for America's Economic Growth – A New Direction to Build Economic Strength*, February 22, 1993.

Cornelisse, R.P.C., *Normen en waarden*, WFR 2002/1535.

CPB, *Kansrijk kennisbeleid*, no. 124, 2006.

CPB, *Nederland in drievoud – Een scenariostudie van de Nederlandse economie 1990-2015*, Sdu Uitgeverij: Den Haag, 1992.

CPB, *Reactie op Research and Development aftrek*, 2011.

- Crawford, C. and J. Freedman, Small Business Taxation, in: The Mirrlees Review – Dimensions of tax design, Oxford University Press: Oxford, 2010.
- Critchfield, T.S. and K.A. Lattal, Acquisition of a spatially defined operant with delayed reinforcement, Journal of the experimental analysis of behavior, vol. 59, no. 2, 1993.
- Ende, L. van den e.a., Tax Expenditures in the Netherlands, in: Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, The World Bank, 2004.
- Geppaart, Ch.P.A., Enige aspecten van het Nederlandse belastingstelsel, WFR 1969/719.
- Grant, R.W., Ethics and Incentives: a Political Approach, The American Political Science Review, vol. 100, no. 1, 2006.
- Gray, P., Psychology, Worth Publishers: New York, 2002.
- Gribnau, J.L.M., Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt, TFO 1999/129.
- Gribnau, J.L.M., Grenzen aan instrumentalisering, WFR 1997/807.
- Gribnau, J.L.M., Instrumentalisme en vrijheid, NTFR 2012/517.
- Gribnau, J.L.M., Respect voor het recht: de koninklijke weg, NTFR 2013/444.
- Guellec, D. and B. van Pottelsberghe de la Potterie, The Impact of Public R&D Expenditure on Business R&D, OECD Science, Technology and Industry Working Papers, no. 4, 2000.
- Halberstadt, V. en C.A. de Kam, Over belastinguitgaven, WFR 1976/641.
- Hall, B.H., R&D Tax Policy during the 1980s: success or failure?, Tax Policy and the Economy, vol. 7, National Bureau of Economic Research, MIT Press, 1993.
- Hamer, M.J., Cursus Belastingrecht FBR 5.0.1.B.a.
- Hetebrij, G., De ins en outs van de Research & Development Aftrek, Forfaitair 2012/223.
- Hufen, H., Bestaat Sinterklaas? Verkenning van het Sinterklaaseffect bij de Toepassing van Financiële Stimuleringsmaatregelen voor Bedrijven, in: Liefde voor het Openbaar Bestuur en Liefde voor de Bestuurskunde, Liber Amicorum aangeboden aan Arthur Ringeling, Eburon: Delft, 2007.
- Huijsmans, P.A.G.M., De Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk: een fiscale stimulans om meer te investeren in R&D?, WFR 1997/382.
- IPAL, Meten is weten – Handleiding voor het definiëren en meten van administratieve lasten voor het bedrijfsleven, Den Haag, 2003.
- Jong, J.P.J. de en W.H.J. Verhoeven, Evaluatie WBSO 2001-2005 – Effecten, doelgroepbereik en uitvoering, EIM en UNU-MERIT: Zoetermeer, 2007.
- Klaassen, J. en M.N. Hoogendoorn, Externe Verslaggeving, Noordhoff Uitgevers: Houten, 2004.

Kleinknecht, A.H. en J.O.N. Reijnen, *Innovatie in de Nederlandse Industrie en Dienstverlening, Beleidsstudies Technologie Economie*, Ministerie van Economische Zaken, Den Haag, 1990.

Korrelboom, K. en E. ten Broeke, *Geïntegreerde cognitieve gedragstherapie – Handboek voor theorie en praktijk*, Uitgeverij Coutinho: Bussum, 2004.

Mansfield, E., *The R&D Tax Credit and Other Technology Policy Issues*, *The American Economic Review*, vol. 76, no. 2, 1986.

Minister van Economische Zaken, Kamp, H.G.J., *Brief aan Tweede Kamer, Integratie van fiscale innovatieregelingen WBSO en RDA*, 7 juli 2015, DBGI-I&K/15079043.

Minister van Financiën, *Beleidsdoorlichting evaluatie belastinguitgaven*, nr. AFP2010/303, NTFR 2010/1544.

Nies, IJ. de, *Belangrijkste knelpunten van de Research en Development Aftrek*, WFR 2012/1030.

Nies, IJ. de, *Hoofdlijnen van de Research & Development Aftrek*, WFR 2012/692.

Niessen, R.E.C.M., *Instrumentalisme en belastingrecht*, WFR 1997/653.

Nijssen, A.F.M., *Dansen met de octopus: een bestuurskundige visie op informatieverplichtingen van het bedrijfsleven in de sociale rechtsstaat*, Eburon: Delft, 2003.

NTFR-redactie, *Ontwerp AMvB Research en Development Aftrek (RDA)*, Commentaar bij AMvB door Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 31 oktober 2011, nr. OI/I/11156275, NTFR 2011/2486.

OECD, *Industrial Support Policies in OECD Countries 1986-1989*, Paris: OECD, 1992.

OECD, *Summary Description of R&D Tax Incentive Schemes for OECD Countries and Selected Economies*, Paris: OECD, 2013.

OECD, *Taxation and Small Businesses*, Paris: OECD, 1994.

Oenema, M.E. en M. Evers L.L.M., *Verslag afscheidsrede Prof. Dr. J.J.M. Jansen: "Het is uit de hand gelopen"*, 15 maart 2012.

R. Eisner e.a., *The New Incremental Tax Credit for R&D: Incentive or Disincentive?*, *National Tax Journal*, vol. 37, no. 2, 1988.

Reijnen, J.O.N. en A.H. Kleinknecht, *Technologie en de vraag naar arbeid*, OSA-werkdocument W107, OSA: Den Haag, 1992.

Ridder, I. de, *Belastinguitgaven in Nederland*, *Documentatieblad Federale Overheidsdienst Financiën – België*, vol. 72, no. 3, 2012.

Rosen, H.S. and T. Gayer, *Public Finance*, McGraw-Hill Education: New York, 2014.

SER, *Convergentie en overleconomie*, no. 15, 1992.

Staatssecretaris van Financiën, Wiebes, E., Brief aan de Tweede Kamer, Keuzes voor een beter belastingstelsel, 16 september 2014, AFP/2014/780.

Steinmo, S., The evolution of policy ideas: tax policy in the 20th century, *British Journal of Politics and International Relations*, vol. 5, no. 2, 2003.

Stevens, L.G.M., *Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Wolters Kluwer: Deventer, 2015.

Stevens, L.G.M., *Fiscale Beleidsnotities 2012*, WFR 2011/1200.

Stiglitz, J.E., *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton & Company: New York/London, 2000.

Strik, S.A.W.J., *Cursus Belastingrecht Vpb.0.0.1.b*.

Vakstudie Nieuws-redactie, *Samenvoeging WBSO en RDA, Aantekening redactie bij brief minister van Economische Zaken, V-N 2015/34.12*.

Velzing, E.J., *Innovatiepolitiek – Een reconstructie van het innovatiebeleid van het ministerie van Economische Zaken van 1976 tot en met 2010*, Eburon: Delft, 2013.

Verhoeven, W.H.J. e.a., *Evaluatie WBSO 2006-2010 – Bijlagenrapport*, EIM: Zoetermeer, 2012.

Verhoeven, W.H.J. e.a., *Evaluatie WBSO 2006-2010 - Effecten, doelgroepbereik en uitvoering*, EIM: Zoetermeer, 2012.

Vermeend, W.A., *Instrumentalisering van het belastingrecht*, WFR 1996/209.

Westen, G.W.B. van, *Cursus Belastingrecht LB.11.9.a6*.

Westen, G.W.B. van, *Cursus Belastingrecht LB.11.9.b2*.

Kamerstukken

Handelingen I 1993/1994, nr. 30.

Handelingen I 2011/2012, nr. 11, item 2.

Handelingen I 2011/2012, nr. 12, item 8.

Handelingen II 2011/2012, nr 23, item 24.

Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275.

Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275a.

Kamerstukken I 1993/1994, 23 477, nr. 275b.

Kamerstukken I 2011/2012, 33 003 enz., nr. C.

Kamerstukken I 2011/2012, 33 003 enz., nr. D.

Kamerstukken I 2011/2012, 33 003 enz., nr. G.

Kamerstukken II 1989/1990, 16 625, nr. 117.

Kamerstukken II 1990/1991, 22 008, nr. 2.

Kamerstukken II 1992/1993, 23 206, nr. 2.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 3.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 4.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 5.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 6.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 8.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 9.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 10.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. 14.

Kamerstukken II 1993/1994, 23 477, nr. B.

Kamerstukken II 1997/1998, 25 810, nr. 2.

Kamerstukken II 1998/1999, 26 628, nr. 1.

Kamerstukken II 1998/1999, 26 452, nr. 2.

Kamerstukken II 1999/2000, 26 820, nr. 3.

Kamerstukken II 2000/2001, 27 431, nr. 3.

Kamerstukken II 2002/2003, 28 831, nr. 2.

Kamerstukken II 2004/2005, 29 515, nr. 47

Kamerstukken II 2005/2006, 30 300, nr. 65.

Kamerstukken II 2005/2006, 30 306 , nr. 3.

Kamerstukken II 2005/2006, 30 306 , nr. 31.

Kamerstukken II 2006/2007, 30 804, nr. 3.

Kamerstukken II 2007/2008, 26 452, nr. 5.

Kamerstukken II 2008/2009, 32 128, nr. 3.

Kamerstukken II 2010/2011, 32 504, nr. 3.

Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 1.

Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 14.

Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 14, Bijlage.

Kamerstukken II 2010/2011, 32 637, nr. 15.

Kamerstukken II 2011/2012, 32 637, nr. 18.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 4.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 5.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 6.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 9.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 10.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 17.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 54.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 77.

Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 3.

Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 3.

Kamerstukken II 2014/2015, 34 000, nr. 1.

Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3.

Staatsblad/Staatscourant

Besluit RDA, Stb. 2011, 657.

Minister van Economische Zaken, Regeling tot wijziging van de Regeling RDA ten behoeve van de vaststelling van het percentage voor de bepaling van het RDA-bedrag, Stcrt. 2014, 36079, nr. WJZ/14152622.

Minister van Economische Zaken, Regeling tot wijziging van de Regeling RDA ten behoeve van de wijziging van het percentage voor de bepaling van het RDA-bedrag, Stcrt. 2012, 25946, nr. WJZ / 12359140.

Minister van Economische Zaken, Regeling tot wijziging van de Regeling RDA ten behoeve van de vaststelling van het percentage voor de bepaling van het RDA-bedrag, Stcrt. 2013, 34912, nr. WJZ / 13180503.

Jurisprudentie

Virginia vs. Sebelius, Memorandum opinion, Eastern district, Civil Action No. 3: 10CV188-HEH, August 2, 2010.

Internet

CPB, Kerngegevens 2011-2015 voor het concept-CEP 2012. Geraadpleegd van:
<http://www.cpb.nl/cijfer/kerngegevens-2011-2015-voor-het-concept-cep-2012>.

Hurk, H.T.P.M. van den, Het einde van de instrumentalisering. Geraadpleegd van:
<https://www.yumpu.com/nl/document/view/18750779/het-einde-van-de-instrumentalisering-deloitte-deloitte>.

J. Black e.a., A Dictionary of Economics (4 ed.), Oxford University Press: Oxford, 2012. Geraadpleegd van: <http://www.oxfordreference.com/view/10.1093/acref/9780199696321.001.0001/acref-9780199696321-e-3740>.

Krantenartikelen

Berentsen, L., Regering kent effect van belastingdouceurtjes vaak niet, Het Financieele Dagblad, 19 maart 2015.

Frissen, P., Rechtvaardige diefstal, Het Financieele Dagblad, 1 juli 2015.

Gersdorf, F. en F. Rolvink, Berlijn weet het zeker: innoveren is voorwaarde voor groei, Het Financieele Dagblad, 13 april 2015.

Vaessen, T., Kabinet voegt belangrijke subsidieregelingen samen, Het Financieele Dagblad, 7 juli 2015.

Vaessen, T., Innovatie Nederland raakt achterop, Het Financieele Dagblad, 1 augustus 2015.