

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRUK VERBODEN

Erasmus School of Economics (ESE)

Fiscaal Economisch Instituut (FEI)

Masterscriptie Fiscale Economie

Fiscaal Innovatiebeleid

-

Een onderzoek naar de fiscale stimulering van innovatie

Auteur:	Brent Kok
Studentnummer:	508845
Begeleider:	Prof. Dr. P. Kavelaars
Tweede beoordelaar:	Mr. Y. Vink
Datum:	19-12-2019

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Voorwoord

Deze scriptie komt voort uit mijn interesse in startups en het bijbehorende innovatiebeleid op fiscaal gebied door de Nederlandse overheid. Dit aangezien ik ten tijde van de start van het schrijven van deze scriptie zelf bij de opzet van een startup betrokken was. Bij deze startup was de grootste kostenpost op dat moment het doen van onderzoeks- en ontwikkelingswerk. Met het oog hierop kwam ik in aanraking met de ingewikkelde (fiscale) (innovatie)regelingen waar een startende ondernemer met veel onderzoeks- en ontwikkelingskosten mee te maken krijgt. Zelfs voor een masterstudent fiscale economie was dit een aardige uitdaging. En dan te bedenken dat de meeste hoogwaardige technische ontwikkelingen, met een groot belang voor onze samenleving, grotendeels worden opgezet door (logischerwijs) technisch geschoolde studenten met weinig tot geen juridische, laat staan fiscale kennis.

Het viel mij op dat er in de Nederlandse fiscale wetgeving slechts beperkte regelingen zijn die innovatie stimuleren, waarbij de regelingen op het eerste oog statisch overkomen en de toegankelijkheid niet altijd even gemakkelijk is. Weliswaar is het zo dat wij met onze startup worden bijgestaan door een incubator (YES!Delft) van waaruit wij advies krijgen op onder andere strategisch, juridisch en financieel gebied. Dit bleef echter op een voorlichtend niveau waardoor wij voor de implementatie dus al snel moesten uitwijken naar juridische en belastingadvieskantoren. Aangezien ikzelf reeds bij verschillende advieskantoren heb rondgelopen en de uren tarieven daar ook heb meegekregen, weet ik dat de doorsnee startende ondernemer hier simpelweg niet genoeg middelen voor heeft.

Nu begin ik aan mijn analyse van het Nederlandse fiscale innovatiebeleid in een tijd waar de *buzzwords* zoals *Blockchain*, *Artificial Intelligence* en *Big Data* overal zijn te vinden en de top 10 grootste beursgenoteerde bedrijven niet langer de grote oliebedrijven zijn, maar voor 50% bestaat uit tech-giganten. Voor de snel veranderende wereld is het namelijk vereist dat ook de overheid een frisse blik heeft op toezicht en wetgeving.

Deze scriptie is afgerond op 12 oktober 2019.

“Europe and its citizens should realise that their way of life is under threat but also that the path to prosperity through research and innovation is open if large scale action is taken now by their leaders before it is too late.”

Aho in The Esko Aho Report (2006), “Creating an Innovative Europe”

Inhoudsopgave

VOORWOORD	2
INHOUDSOPGAVE.....	4
AFKORTINGENLIJST	6
1. INLEIDING	7
1.1 AANLEIDING	7
1.2 PROBLEEMSTELLING.....	11
1.3 OPBOUW EN METHODOLOGIE	13
1.4 AFBAKENING	14
2. DEFINITIE EN ECONOMISCH BELANG VAN INNOVATIE.....	16
2.1 INLEIDING	16
2.2 DE TERM INNOVATIE	16
2.2.1 Algemeen	16
2.2.2 Definities gehanteerd door OESO, EU en Nederland.....	20
2.3 HET BELANG VAN INNOVATIE	25
2.4 WAAROM FISCAAL INSTRUMENTALISME?	31
2.5 SAMENVATTING EN CONCLUSIES.....	37
3. NEDERLANDS FISCAAL INNOVATIEBELEID.....	40
3.1 INLEIDING	40
3.2 DE WBSO	41
3.2.1 Wettelijk kader	41
3.2.2 Toetsing aan de criteria.....	44
3.3 DE RDA.....	52
3.3.1 Wettelijk kader	52
3.3.2 Toetsing aan de criteria.....	55
3.4 DE INNOVATIEBOX	62
3.4.1 Wettelijk kader	62
3.4.2 Toetsing aan de criteria.....	66
3.5 SAMENVATTING EN CONCLUSIES.....	73
4. ALTERNATIEF FISCAAL INNOVATIEBELEID.....	75
4.1 INLEIDING	75
4.2 METHODEN EN VORMGEVING	76
4.2.1 Inleiding.....	76
4.2.2 De volume gebaseerde en incrementele methode	76
4.2.3 Vormgeving van het voordeel.....	80
4.2.4 Tussenconclusie.....	82
4.3 AANSLUITING BIJ DE IN- OF OUTPUTZIJDE	83
4.3.1 Inleiding.....	83
4.3.2 Inputzijde	83
4.3.3 Output	89
4.4 SAMENVATTING EN CONCLUSIES.....	94
5. CONCLUSIE EN AANBEVELINGEN.....	96
5.1 PROBLEEMSTELLING EN TOETSINGSKADER	96
5.2 INNOVATIE.....	97
5.3 NEDERLANDS BELEID.....	98
5.4 ALTERNATIEF BELEID	99

5.5 AANBEVELINGEN	101
LITERATUURLIJST	105

Afkortingenlijst

ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BBP	Bruto Binnenlands Product
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BERD	Business Enterprise Expenditure on R&D
BRIICS	Brazil, Russia, India, Indonesia, China and South Africa
CPB	Centraal Plan Bureau
CREST	Committee for Scientific and Technical Research
EBIT	Earnings Before Interest and Tax
EBITDA	Earnings Before Interest Tax Depreciation and Amortization
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
MFP	Multifactor Productivity
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
O&O	Onderzoek- & Ontwikkelingwerk
RDA	Research & Development Aftrek
RVO	Rijksdienst Voor Ondernemend Nederland
R&D	Research & Development
S&O	Speur- & Ontwikkelingswerk
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WBSO	Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk
Wet LB 1964	Wet op de Loonbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet VPB 1969	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
WVA	Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen
ZZP	Zelfstandige zonder personeel

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Historisch gezien heeft belastingheffing primair een budgettair doel, namelijk het binnenbrengen van financiële middelen voor de overheid. In een Nota uit het vergaderjaar 1997-1998 geeft de Tweede Kamer reeds aan dat in de toekomst de nadruk evenzeer zal liggen op deze kernfunctie.¹ Daarnaast erkenden zij toen echter al dat belastingheffing tevens een onderliggend doel vervult, welke wellicht in de huidige tijd van groter belang is, namelijk instrumentalisme. Dat houdt in dat de overheid belastingheffing kan gebruiken om andere doelstellingen van haar beleid te realiseren. Hierbij kan worden gedacht aan het realiseren van de klimaatdoelstellingen door middel van de invoering van een energie-tax of het stimuleren van elektrisch rijden door hierop een lager bijtellingstarief van toepassing te laten zijn. Nederland is hier geen uitzondering in; in andere OESO-landen wordt eveneens volop gebruik gemaakt van fiscaal instrumentalisme ter verbetering van onder andere het vestigingsklimaat, ondernemerschap en het milieu.

Bij het optimaliseren van het belastingstelsel met het oog op de bovenstaande doelstellingen wordt gekeken naar het creëren van een op ondernemingsgebied goed concurrerend fiscaal vestigingsklimaat. Historisch gezien wordt het vestigingsklimaat van Nederland als gunstig aangemerkt, als gevolg van haar rulingbeleid, de vele verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en de vele faciliteiten in de vennootschapsbelasting zoals de fiscale eenheid en de deelnemingsvrijstelling.² Voornoemde regelingen en verdragen hebben echter een algemeen karakter en gelden in beginsel, mits aan de toegangsvereisten wordt voldaan, voor alle belastingplichtigen in Nederland. Wanneer wordt overgegaan tot instrumentalisme, worden de regelingen opgezet met een specifiek gericht doel, zoals het terugbrengen van de CO₂-uitstoot of het stimuleren van bijvoorbeeld puls-vissen. Hierbij staat voorop dat door de wetgever een analyse wordt gemaakt van de mogelijke gevolgen van een dergelijke regeling. Denk hierbij niet alleen aan de budgettaire gevolgen maar met name aan de gedragsreactie van de subjecten en de effectiviteit van de regeling

¹ *Kamerstukken II*, 1997/98, 25 810, nr. 2

² Zie artikelen 13 e.v. en 15 e.v. van de Wet Vennootschapsbelasting 1969

in het realiseren van het beoogde doel. De budgettaire effecten zullen zich uiten in een derving van inkomsten, ook wel belastinguitgaven genoemd, als gevolg van een extra vrijstelling, aftrekpost of een verlaagd tarief. Indien deze maatregelen dan op zichzelf worden gezien, lijkt een tariefverhoging onontkoombaar, ware het niet dat de stimulering ook een inverdieneffect zal hebben door bijvoorbeeld een toename in economische activiteiten. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de overheid in haar budgettaire berekeningen, in het verband met de bijkomende grote onzekerheid, geen rekening houdt met inverdieneffecten.

Uit verschillende bronnen blijkt reeds dat een van de beleidsdoelen van de afgelopen kabinetten het stimuleren van innovatie is. Zo blijkt ook uit het huidige Regeerakkoord 'Vertrouwen in de Toekomst' uit 2017 dat wordt gekeken naar hervormingen voor zekerheid en kansen in een nieuwe economie, waarvoor geld wordt uitgetrokken voor onderzoek, digitalisering, een aantrekkelijk ondernemersklimaat en innovatie.³ Verder wordt aangehaald dat ondernemers van onschatbare waarde zijn en als motor van de Nederlandse economie fungeren, aangezien een groot deel van de banen en welvaart mogelijkheden biedt om ons te ontwikkelen valt te danken aan onder andere innovatieve gevestigde ondernemingen en startups. Dit is dan ook de beweegreden voor de regering om te investeren in onderzoek en innovatie met als doel sociaal, economisch en digitaal de Europese koploper te worden. Hiervoor dient de Nederlandse overheid echter een gunstig vestigingsklimaat te realiseren en deze bedrijven en onderzoekers die 'ook echt iets toevoegen aan onze economie en samenleving' de ruimte te geven. Een hierop aangepast en op innovatie gericht beleid kan dergelijk doelen, namelijk het stimuleren van de economische groei en de werkgelegenheid, realiseren.

Onderstaand is een lijst opgenomen van de manieren waarop het kabinet de innovatiekracht in Nederland wil versterken⁴:

- "Het kabinet investeert 200 miljoen euro per jaar in fundamenteel onderzoek. Onderdeel daarvan is een extra investering bij grote technologische instituten

³ Regeerakkoord 'Vertrouwen in de Toekomst'

⁴ Regeerakkoord 'Vertrouwen in de Toekomst'

die aantoonbaar aan marktbehoeften tegemoetkomen en publiek-private samenwerking bij universiteiten en hogescholen met focus op bèta en techniek.

- Het topsectorenbeleid, gericht op samenwerking van bedrijfsleven, kennisinstellingen en overheid zal sterker worden gefocust op de economische kansen die de volgende drie grote maatschappelijke thema's bieden:
 - o Energietransitie/duurzaamheid;
 - o Landbouw/water/voedsel; en
 - o Quantum/hightech/Nano/fotonica.
- De mainport-status van de regio Eindhoven wordt samen met de regio uitgewerkt.
- ESTEC in Noordwijk is de grootste locatie van het European Space Agency. Gezien het grote belang voor het internationaal aanzien van de Nederlandse hightechindustrie zet het kabinet – zo nodig met middelen uit de regionale envelop - in op behoud van deze locatie.
- De overheid gaat als *launching customer* innovatie aanjagen door meer gebruik te maken van de Small Business Innovation Research regeling (SBIR), bijvoorbeeld vanuit Defensie en Rijkswaterstaat.
- Het MKB verdient een krachtiger rol in het innovatiebeleid. De MKB Innovatiestimulering Regio en Topsectoren (MIT) en de innovatiekredieten voor het MKB worden uitgebreid.
- Om de (grens)barrières voor digitaal ondernemerschap weg te nemen zal het kabinet zich in Europa inzetten om te komen tot een Europese digitale markt.”

Dit alles bij elkaar, exclusief de gelden voor het innovatie- en topsectorenbeleid levert een innovatiebudget op van ca. 4 miljard euro, inclusief de 1,7 miljard euro welke middels Invest-NL als risicodragend kapitaal zal worden gebruikt. Invest-NL is een investeringsinstelling van de Nederlandse overheid welke zich focust op de ontwikkeling en financiering van maatschappelijke transitieopgaven op de volgende gebieden: energie, verduurzaming, mobiliteit en voedsel en maatschappelijke domeinen als zorg, veiligheid en onderwijs. Eveneens zal het zich richten op het verbeteren van de toegang tot Europese gelden.⁵

⁵ Nederlands Investeringsagentschap, geraadpleegd via:
<https://www.nederlandsinvesteringsagentschap.nl/organisatie/nia-en-invest-nl>

Het kabinet geeft tevens aan dat het zich bezig (zal) houd(t)(en) met het inventariseren van eventuele knelpunten in de regelgeving, toezicht en handhaving welke aan duurzame innovaties in de weg staan, met als doel deze op te lossen. Daarbij blijft zij erop aandringen dat er in Europees verband zoveel mogelijk een *level playing field* dient te ontstaan, om ruimte te scheppen voor ‘Europese productie en verkoop en onze innovatieve industrie’.⁶ Wellicht dat hierbij wordt gehoopt op meer coulance vanuit de Europese Unie met betrekking tot het invoeren van innovatie stimulerende regelingen. Aangezien Nederland deel uitmaakt van de Europese Unie, dient zij zich op grond van art. 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU) aan de staatssteun regels te houden.⁷ Dit houdt in dat de Nederlandse wetgever bij het invoeren van nieuwe regelingen, rekening dient te houden met de criteria welke zijn vastgelegd in dit artikel. Het doel van deze regeling is het voorkomen van verstoringen van de interne markt veroorzaakt door wetgeving van lidstaten welke worden bekostigd vanuit de staatskas en specifiek ten goede komen aan de bepaalde goederen en/of producten. Met betrekking tot de eerdergenoemde financierings- en ontwikkelingsinstelling Invest-NL is goedkeuring gegeven vanuit de Europese Commissie.⁸

Opvallend bij dit alles is echter dat fiscale instrumenten in de lijst ontbreken en dat overwegend gebruik wordt gemaakt van directe en risicodragende investeringen, waarvan de naam reeds verklapt dat de effectiviteit pas achteraf kan worden gemeten. Dit eveneens met het oog op het feit dat fiscaliteit een veel gebruikt instrument is van de Nederlandse overheid voor het realiseren van haar beleidsdoelen. Zo zijn er reeds verschillende fiscale regelingen opgenomen in de Nederlandse wet welke direct of indirect van invloed zijn op innovatie. Neem bijvoorbeeld de Wet Bevordering Speuren en Ontwikkelingswerk (hierna: WBSO); onder deze regeling komt de inhoudingsplichtige voor de loonbelasting in aanmerking voor een afdrachtvermindering van de loonbelasting. In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kennen we daarnaast de innovatiebox. Deze regeling geeft innovatieve bedrijven een korting op de te betalen winstbelasting, door het belastingtarief op

⁶ Regeerakkoord ‘Vertrouwen in de Toekomst’

⁷ Artikel 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

⁸ European Commission – Daily News – 6/6/2019 geraadpleegd via http://europa.eu/rapid/press-release_MEX-19-2909_en.htm

innovatiewinsten te verlagen van 25% naar 7%. Opvallend is nu dat deze regeling is ingeperkt: tot 2018 gold namelijk een verlaagd tarief van 5% in plaats van de huidige 7%. Verder gelden nog andere wetsaanpassingen die indirect van invloed zijn op innovatieve ondernemingen. Met indirect wordt bedoeld dat deze regelingen niet alleen van toepassing zijn op innovatieve ondernemingen. Hierbij kan worden gedacht aan een inperking van de verliesverrekeningstermijn, het niet opnemen van een standalone uitzondering onder de earningsstripping maatregel uit de ATAD en de inperking van de 30%-regeling welke eveneens van belang zijn voor innoverende bedrijven, met het oog op de te maken kosten voor onderzoek, lage opbrengsten en vaak verliezen in de ontwikkelingsfase en het aantrekken van gekwalificeerd personeel uit het buitenland.

Kortom, de Nederlandse overheid hecht belang aan het stimuleren van innovatie en maakt hier een significante (lees: ca. € 4 miljard) ruimte voor in de begroting. Hierbij maakt zij naast de fiscale regelingen geen gebruik van fiscaal instrumentalisme en perkt hier zelfs de bestaande regelingen in. Zij kiest dus voor directe uitgaven in plaats van belastinguitgaven in de vorm een fiscale stimuleringen, welke de staatskas pas geld kosten op het moment dat zich ook daadwerkelijk economische activiteiten afspelen in Nederland.

1.2 Probleemstelling

Het bovenstaande is voor mij de aanleiding geweest om in deze scriptie te analyseren op welke manier Nederland haar doelstelling, om door middel van het stimuleren van innovatie op sociaal, economisch en digitaal gebied de Europese koploper te worden, kan bereiken met behulp van fiscaal innovatiebeleid. Hierbij staat de volgende vraag centraal:

- Maakt Nederland optimaal gebruik van de fiscale mogelijkheden om innovatie te stimuleren of zijn er andere systemen welke innovatie op een meer optimale wijze fiscaal stimuleren?

Om tot een beantwoording van de centrale vraag te kunnen komen, wordt gebruik gemaakt van een aantal deelvragen, namelijk:

Hoofdstuk 2:

- i. Wat verstaat men onder de term innovatie?
- ii. Wat is het belang van (het stimuleren van) innovatie?
- iii. Wat maakt fiscaal instrumentalisme geschikt om innovatie te stimuleren?

Hoofdstuk 3:

- i. Op welke wijze is het Nederlandse fiscale innovatiebeleid momenteel vormgegeven?

Hoofdstuk 4:

- i. Welke alternatieve systemen zijn er om door middel van fiscaal instrumentalisme innovatie te stimuleren?

Aan de term optimaal wordt invulling gegeven door dit te toetsen op de volgende punten: rechtmatigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid en uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid⁹:

a. Rechtmatigheid

Dit criterium is wellicht de meest triviale van de lijst. Het spreekt voor zich dat wetten in overeenstemming dienen te zijn met het recht. Hierbij dient men te denken aan het in ere houden van verschillende rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het rechtzekerheidsbeginsel.

b. Doeltreffendheid en doelmatigheid

De term doeltreffendheid kan ook worden beschreven als effectiviteit, terwijl doelmatigheid ziet op de efficiëntie van de betreffende rechtsregel. Hiermee wordt respectievelijk bedoeld dat de regeling in belangrijke mate de vooraf opgestelde doelstellingen van de wetgever dient te vervullen, waarbij de verhouding tussen de baten en lasten niet té ongunstig is.

c. Subsidiariteit en evenredigheid

Dit criterium komt voort uit de gedachte dat de overheid niet op ieder mogelijk denkbaar aspect van de samenleving ingrijpt door middel van overheidsbeleid. De functie is eigenlijk tweeledig, zo dient vooraf te worden gezien of overheidsingrijpen wel gewenst is en achteraf dient te worden gezien of het desbetreffende ingrijpen niet verder gaat dan nodig.

⁹ Zoals vastgelegd in de Nota Zicht op Wetgeving, waarop in Hoofdstuk 3 verder wordt ingegaan

d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Met name bij instrumentalisme zijn uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid cruciaal. Aangezien de regeling kans maakt om een dode letter te worden op het moment dat deze niet uitvoerbaar en handhaafbaar blijkt.¹⁰ In dit geval speelt bij de uitvoerbaarheid ook de deskundigheid en capaciteit van de Belastingdienst mee. Waarbij handhaafbaarheid ziet op de mogelijkheden tot naleving van de wetgeving en de budgettaire gevolgen hiervan.

e. Onderlinge afstemming

Het is vanzelfsprekend dat regelingen elkaar niet dienen tegen te werken. Als bijvoorbeeld bij instrumentalisme onderlinge afstemming achterwege blijft ontstaan er tegenstrijdige prikkels waardoor inconsistente wetgeving tot stand komt.

f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Als wetgeving aan alle eerdergenoemde criteria voldoet, kan deze alsnog een beperkte budgettaire of instrumentele uitwerking hebben indien de regeling simpelweg niet eenvoudig, duidelijk en toegankelijk is. Ook deze criteria werken twee kanten op, ze dienen namelijk te gelden voor zowel de belastingplichtigen als de rechters en uitvoerende macht.

1.3 Opbouw en methodologie

Allereerst wordt in het volgende hoofdstuk gekeken naar de term 'innovatie'. Hierbij wordt uiteengezet wat de term inhoudt en wat het belang van innovatie in het algemeen is. Dit wordt gedaan aan de hand van voorbeelden, literatuur, OESO-rapporten en overheidsstukken van de EU en Nederland. Hieruit volgt een antwoord op de vraag wat men onder innovatie verstaat. Vervolgens wordt overgegaan tot de behandeling van het belang van de afgebakende term innovatie. Met behulp hiervan kan worden gezien wat het belang is van het stimuleren van innovatie, waaruit tevens zal blijken of het beleid van de Nederlandse regering kan worden gerechtvaardigd. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van internationale en nationale artikelen, OESO-rapporten, economische analyses en overheidsstukken waaruit de invulling en zienswijze van de EU en de Nederlandse overheid van/op innovatie duidelijk zal worden. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 bekeken welke regelingen Nederland momenteel op fiscaal gebied hanteert ter bevordering van innovatie. Hier wordt

¹⁰ *Kamerstukken II*, 1990/91, 22 008, nr. 2, Zicht op wetgeving, p. 27

stilstaan bij de WBSO-regeling, de inmiddels afgeschafte Research & Development Aftrek (hierna: RDA) en de innovatiebox. Op die manier wordt een volledig overzicht gegeven van de mogelijke vormen van fiscaal innovatiebeleid gericht op de in- en output kant. Zoals reeds is besproken richt de innovatiebox zich op een verlaging van de winstbelasting (output) en de WBSO-regeling richt zich op de afdrachtvermindering van de loonbelasting (input van de factor arbeid). De RDA richtte zich op het stimuleren van investeringen in R&D-activa (input van de factor kapitaal). De regelingen worden in dat hoofdstuk getoetst aan de hierboven besproken criteria, welke zijn vastgelegd in de Nota Zicht op Wetgeving. Om een dergelijke weergave van de relevante regelingen te geven wordt gebruik gemaakt van de wetteksten, parlementaire geschiedenis en cijfers betreffende de budgettaire en gebruikseffecten van de regelingen. Hierop volgend wordt in hoofdstuk 4 overgegaan tot een analyse van andere systemen betreffende fiscaal instrumentalisme. Hierbij wordt zowel gekeken naar regelingen welke reeds door andere landen worden gehanteerd evenals nog niet ingevoerde systemen. Dergelijke systemen worden aan de hand van onder andere OESO-rapporten en economische papers geanalyseerd. Vervolgens wordt overgegaan tot een conclusie betreffende de bovenstaande analyses. Wanneer in hoofdstuk 5 een conclusie is gevormd betreffende de toegevoegde waarde van het stimuleren van innovatie en de Nederlandse en alternatieve regelingen, wordt middels een aantal aanbevelingen een advies geformuleerd aangaande de lessen die de Nederlandse wetgever hieruit kan trekken.

1.4 Afbakening

Zoals de titel van deze scriptie en de vraagstelling reeds impliceren, wordt bij de analyse slechts de nadruk gelegd op de specifieke Nederlandse en alternatieve fiscale regelingen. Waarbij echter wel, zoals reeds uit paragraaf 1.1 is gebleken, op verscheidene plekken een vergelijking wordt gemaakt met de strategie van directe investering e.d. zoals is gebleken uit het Regeerakkoord. Bij dezen wordt er echter vanuit gegaan dat fiscaal instrumentalisme een geschikte wijze is om innovatie te stimuleren. In hoofdstuk 2 wordt uiteengezet waarom fiscaal instrumentalisme geschikt is voor de stimulering van innovatie. Verder dient te worden opgemerkt dat bij de analyse van de alternatieve fiscale innovatie stimulerende systemen slechts marginaal wordt getoetst of de buitenlandse regelingen bij implementatie in de

Nederlandse wet eventueel in strijd kunnen zijn met de staatssteun regels uit art. 107 VwEU. Eveneens wordt geen rekening gehouden met eventuele strijdigheid met de Europese verkeersvrijheden.

2. Definitie en economisch belang van innovatie

2.1 Inleiding

In het onderhavige hoofdstuk wordt allereerst in paragraaf 2.2 een definitie en afbakening gegeven van innovatie zoals dat begrip in deze scriptie centraal staat. Dit begrip wordt vormgegeven door gebruik te maken van een aantal artikelen. Vervolgens wordt deze definitie vergeleken met de definities zoals de OESO, de EU en de Nederlandse wetgever deze hanteren. Waarbij voor de Nederlandse invulling onder andere wordt gekeken naar de invulling welke geldt als vereiste voor de WBSO-regeling en de innovatiebox. Dit is noodzakelijk om te bezien waarop het fiscale innovatiebeleid zich uiteindelijk zal gaan richten. Vervolgens wordt in paragraaf 2.3 overgegaan tot het weergeven van het belang van innovatie. Daarbij wordt gebruik gemaakt van onder andere economische analyses, literatuur, OESO-rapporten en overheidsstukken van de EU en Nederland. Vervolgens wordt in paragraaf 2.4 bekeken wat fiscaal instrumentalisme een geschikt middel maakt om innovatie te stimuleren. Als gevolg van deze stapsgewijze behandeling kan uiteindelijk een antwoord worden geformuleerd op de drie deelvragen die in dit hoofdstuk centraal staan, namelijk:

- i. Wat verstaat men onder de term innovatie?
- ii. Wat is het belang van (het stimuleren van) innovatie?
- iii. Wat maakt fiscaal instrumentalisme geschikt om innovatie te stimuleren?

2.2 De term innovatie

2.2.1 Algemeen

Innovatie en innoveren zijn nogal brede termen. Oorspronkelijk is het woord innovatie afkomstig van het Latijnse woord *innovatio*; dit houdt een vernieuwing of verandering in. Hierbij kan men zich echter afvragen of het bij innovatie slechts gaat over het ontwikkelen van nieuwe technologieën en materialen of dat kan het ook gaan om het samenvoegen van bestaande technieken om zo tot een nieuw(e) technologie, dan wel product te komen. Of moet er worden gekeken naar de uiteindelijke functionele werking van de uitvinding. Zie hiervoor bijvoorbeeld de ontwikkeling van de smartphone in 1992: het concept van de mobiele telefoon was reeds in 1973

ontwikkeld door Martin Cooper en ook het internet (1969)¹¹, de camera (1826)¹² en de Walkman (1979)¹³ waren reeds bekend. De functionele uitwerking was echter nieuw: men had een eenvoudig draagbare computer waarmee men zowel telefonisch als via het internet bereikbaar was en zelfs foto's mee kon maken en muziek kon afspelen. Het valt moeilijk te ontkennen dat het onze samenleving significant heeft beïnvloed. Dit betekent echter niet dat iedere vernieuwing, verandering of samenvoeging ook daadwerkelijk innovatie is. Maar anderzijds betekent dit ook niet dat innovatie is gelimiteerd tot het doen van uitvindingen met betrekking tot nieuwe soft- en hardware producten. Innovatie kan namelijk ook zien op het verbeteren van bepaalde arbeidsprocessen, marketing of de managementstructuur binnen een onderneming; dit wordt ook wel sociale innovatie genoemd.

De term innovatie is in de literatuur talloze keren besproken en daarmee zijn er dan ook verschillende invullingen van dezelfde term. Onderstaand wordt op chronologische volgorde de definitie van een aantal schrijvers behandeld. Zo begin ik met Schumpeter; hij maakte in 1934 een onderscheid tussen de volgende vijf categorieën van innovatie¹⁴:

1. Nieuwe, dan wel kwalitatief verbeterde producten/goederen;
2. Nieuwe productiemethoden;
3. De ontwikkeling van nieuwe afzetmarkten;
4. Nieuwe bronnen van de aanvoer van grondstoffen en halffabricaten; en
5. Het creëren van nieuwe soorten organisatiestructuren.

De meest tastbare soorten innovatie zijn afkomstig uit categorie 1 en 2; dit zijn dan ook de twee vereiste categorieën voor het uitvoeren van technologische innovatie. Deze vormen zijn bij nagenoeg iedereen bekend en zijn vergelijkbaar met het eerdergenoemde voorbeeld. De definitie die Schumpeter voor innovatie hanteert, is de volgende: *"Innovation is defined as the commercial or industrial application of*

¹¹ De eerste versie van het internet, het ARPA-net werd in 1969 reeds door de Amerikaanse overheid gebruikt

¹² De Fransman Joseph Nicéphore Niépce wordt gezien als de eerste man die in 1826 een 'foto' maakte

¹³ Op 21 juni 1979 voor het eerst op de markt gebracht door Sony

¹⁴ Schumpeter, J., The Theory of Economic Development, Harvard University Press, 1934

*something new—a new product, process, or method of production; a new market or source of supply; a new form of commercial, business, or financial organization.”*¹⁵

Circa 50 jaar later geeft Drucker een wat bredere en meer vage term van innovatie. Op pagina 36 van zijn boek *‘Innovation and Entrepreneurship’* uit 1985, beschrijft hij innovatie namelijk als: *“the act that endows resources with a new capacity to create wealth”*.¹⁶ Ondanks dat Drucker een beknopte uitleg geeft aan de definitie, kan worden opgemerkt dat hier de passage *‘to create wealth’*, mogelijk ziet op de vercommercialisering van de nieuwgevonden technologie of productiemethode.

Minder dan 20 jaar na Drucker geeft Amidon in haar boek uit 2003 echter een meer uitgebreide term van innovatie, welke in essentie overeenkomt met de definitie gegeven door Schumpeter in 1934, namelijk: *“Innovation encompasses the full spectrum, from creative idea generation through full profitable commercialization. Successful innovation depends on converting knowledge stocks and flows into marketable goods and services.”*¹⁷ Het opvallende aan de definitie van Amidon is dat hierin het gehele proces van innovatie wordt meegenomen.

Clark & Wheelwright hebben in 1993 een model ontwikkeld waaruit blijkt dat innovatie doorgaans in drie fasen verloopt¹⁸:

1. In fase 1 worden ideeën met bijbehorende conceptversies gegenereerd;
2. In fase 2 vindt als het ware een filtering plaats, waarna de ideeën met de meeste potentie overblijven; en
3. In fase 3 wordt 1 of een kleine hoeveelheid ideeën vertaald naar een uitvoerbaar project.

Fase 4, ondanks dat deze niet door hen wordt genoemd, is de feitelijke uitvoering waaruit zal blijken of de gestelde doelstellingen ook daadwerkelijk kunnen worden gehaald. Aan de hand van Amidon zouden we er dan nog een vijfde fase aan toe kunnen voegen waarin de commercialisatie is opgenomen. Amidon haalt in haar boek

¹⁵ Schumpeter, J., *The Theory of Economic Development*, Harvard University Press, 1934

¹⁶ Drucker, P.F., *‘Innovation and Entrepreneurship: practice and principles*, Butterworth-Heinemann, 1985

¹⁷ Amidon, D., *“The Innovation Super Highway*, Routledge London, 2003

¹⁸ Clark, K.B., en Wheelwright, S.C., *Managing New Product and Process Development: Text and Cases*. Harvard Business School, 1993

tevens een quote aan van de toenmalige (2000) premier van Singapore Goh Chok Tong, welke in een speech zijn eigen definitie geeft van innovatie: *“To many people, the word “innovate” conjures up images of science labs, high-tech computers, and people with a string of degrees working in a faraway place called Silicon Valley. But that is incorrect. Innovation is nothing more than coming up with good ideas and implementing them to realize their value. It is about value creation.”*¹⁹ Ook uit deze omschrijving blijkt dat het bij innovatie daadwerkelijk dient te gaan over de implementatie van de gevonden ideeën, waarbij het zeker niet alleen gaat om het doen van uitvindingen.

In 2008 is vanuit een *Advisory Committee*, welke bestond uit academici en hooggeplaatste functionarissen waaronder onder andere de toenmalige CEO's van Microsoft, 3M en IBM, een advies geschreven aan de toenmalige Amerikaanse *Secretary of Commerce* Carlos M. Gutierrez betreffende het meten van innovatie in de 21^e eeuw. In dit advies is aan het begin het begrip innovatie als volgt afgebakend: *“The design, invention, development and/or implementation of new or altered products, services, processes, systems, organizational structures, or business models for the purpose of creating new value for customers and financial returns for the firm.”*²⁰

Ondanks dat de behandelde bronnen meer dan 70 jaar uit elkaar liggen, komen in essentie de definities nog steeds overeen met elkaar. Hieruit volgt dus al dat het enkel doen van uitvindingen niet aan deze definitie voldoet. Bij uitvindingen, volgens de Van Dale, ‘een vernuftig gevonden oplossing, meestal op technisch gebied’, ontbreekt namelijk het vereiste dat ook daadwerkelijk de markt wordt bereikt of dat er waarde wordt gecreëerd met de uitvinding. Zo heeft een gedane uitvinding wel de potentie om uit te groeien tot innovatie, wanneer deze praktisch wordt toegepast in de maatschappij. De rode draad welke door de gegeven definities loopt en als essentie kan worden beschouwd in het onderscheid tussen een uitvinding en innovatie, is het daadwerkelijke toevoegen van waarde ofwel commercialiseren. Iets waar de eerste aangehaalde schrijver in een van zijn voetnoten al de nadruk op heeft gelegd. Zo

¹⁹ Afkomstig uit een speech door Premier Goh Chok Tong van Singapore op 4 april 2000, geraadpleegd via: <http://www.nas.gov.sg/archivesonline/speeches/view-html?filename=2000040401.htm>

²⁰ Advisory Committee, Innovation Measurement – Tracking the State of Innovation in the American Economy, 2008

haalde Schumpeter aan dat het verschil tussen innovatie en uitvinding, waar de innovator en uitvinder een en dezelfde persoon kunnen zijn, is dat innovatie ziet op de commerciële toepassing van enig idee.²¹ Dit onderscheid valt ook terug te zien bij de *Advisory Committee*, waaruit tevens een meer pragmatische uitwerking vloeide. Dus de innovatie an sich dient ook daadwerkelijk nieuwe waarde toe te voegen en hieruit dienen financiële middelen terug te vloeien naar de onderneming. Dit valt onder andere op te maken uit de volgende passages uit de gegeven definities:

- ‘... *to create wealth*’
- ‘... *for the purpose of creating new value for customers and financial returns for the firm.*’
- ‘... *the commercial application of any new idea.*’
- ‘... *the commercial or industrial application*’
- ‘... *full profitable commercialization*’

2.2.2 Definities gehanteerd door OESO, EU en Nederland

2.2.2.1 Inleiding

Nu in de voorgaande subparagraaf uiteen is gezet welke definities er door de jaren heen zijn gehanteerd in de literatuur, dient te worden gezien of deze overeenkomen met de definities welke worden gehanteerd door de relevante instituties. Met het oog op de uiteindelijke stimulering van innovatie vanuit de overheid, is het belang van een gelijke invulling van begrippen significant. Zoals blijkt uit het *European Innovation Scoreboard* staat Nederland per capita gezien namelijk voorop op het gebied van wetenschappelijke publicaties en het aantal patenten. De voor innovatie noodzakelijke koppeling van de uiteindelijke vercommercialisering, zoals in paragraaf 2.2.1 is aangehaald, ontbreekt echter aangezien Nederland zich hier ergens in de middenmoot bevindt.²² Op grond van deze simpele constatering kunnen logischerwijs geen conclusies worden getrokken, het is echter wel degelijk opmerkelijk dat dergelijke getallen uiteenlopen. Tevens zou het spijtig zijn als deze mismatch optreedt door het hanteren van een verschillend begrip tussen de overheid en de industrie. In deze subparagraaf wordt opeenvolgend uiteengezet welke invulling de

²¹ J. Schumpeter, *The Theory of Economic Development*, Harvard University Press, 1934

²² European Innovation Scoreboard (EIS), geraadpleegd via <https://interactivetool.eu/EIS/>

eerdergenoemde instituties (OESO, EU en Nederland) geven aan het begrip innovatie.

2.2.2.2 OESO-begrip

Op haar *Business Strategy* pagina zet de OESO allereerst vrij algemeen uiteen dat zij vier typen innovatie erkent, namelijk²³:

1. Productinnovatie: een goed of dienst welke nieuw of significant verbeterd is. Hieronder vallen ook significante verbeteringen in technische specificaties, componenten en materialen, software, gebruiksvriendelijkheid en functionele eigenschappen;
2. Procesinnovatie: een nieuw of significant vernieuwde productie- of leveringsmethode. Hieronder vallen ook significante aanpassingen in technieken, gereedschappen en/of software;
3. Marketinginnovatie: een nieuwe marketingmethode waaronder significante aanpassingen in product design of verpakking, product placement, product promotie of prijsstelling; en
4. Organisatorische innovatie: een nieuwe organisatorische methode in bedrijfsvoering, structurering van de werkomgeving of interactie met externe partijen.

Wat ontbreekt in de gegeven definities is het eerder besproken vercommercialiseren van de nieuwe techniek. In haar Rapport uit 2015 haalt zij echter een andere definitie aan waar dit aspect wel in wordt verwerkt, namelijk: “... *innovation involves the creation and diffusion of new products, processes and methods.*”.²⁴ Hier gaat het niet alleen om de creatie van nieuwe producten, processen en methoden, maar ook om de *diffusion*. Die term is afkomstig van onder andere de *Law of Diffusion of Innovations*. Deze theorie, afkomstig van Everett Rogers, ziet op de verspreiding en acceptatie van innovatie binnen een maatschappij, welke is verdeeld in *innovators*, *early adoptors*, *early majority*, *late majority* en *laggards*.²⁵ Verderop in het OESO-rapport wordt gesteld dat de definitie van innovatie eigenlijk veel breder is dan

²³ OECD Innovation Strategy, geraadpleegd via <https://www.oecd.org/site/innovationstrategy/defininginnovation.htm>

²⁴ OECD (2015), *The Innovative Imperative: Contributing to productivity, growth and well-being*, OECD Publishing, Paris.

²⁵ Rogers, E.M., *Diffusion of Innovations*, 2003

wetenschap en technologie en dat het ziet op investeringen in een scala van *knowledge-based* activa welke verder reiken dan alleen onderzoek- en ontwikkelingswerk. De vier genoemde types komen daarnaast overeen met de definitie gegeven in de *Oslo Manual* uit 2005, waarin de term 'implementatie' van de nieuwe of significant verbeterde producten, processen, marketingmethode of organisatorische processen, is toegevoegd.²⁶ Met deze toevoeging ligt de OESO-invulling van het begrip innovatie in essentie in lijn met de eerder in subparagraaf 2.2.1 vastgestelde invulling.

2.2.2.3 EU-begrip

Op haar innovatie pagina haalt de Europese Commissie (hierna: EC) allereerst aan dat innovatie van een uitermate groot belang is, aangezien de export van de EU voor 80% bestaat uit industrie en dat 65% van de investeringen in R&D-werkzaamheden uit de private sector gericht is op fabricage.²⁷ Daarnaast verzamelt de EC ieder jaar middels een enquête onder lidstaten informatie over innovatie door bedrijven met het oog op product- en procesinnovatie.²⁸ Uit deze enquête, de zogenoemde *Community Innovation Survey*, blijkt dat een innovatie wordt omschreven als het gebruik van een nieuw idee, een nieuw of significant verbeterd product (goed of dienst) geïntroduceerd op de markt, of de introductie van een nieuw of significant verbeterd proces binnen een onderneming, waar deze nog niet eerder is gebruikt.²⁹ Hierbij wordt opgemerkt dat innovatie voortkomt uit nieuwe technologische ontwikkelingen, nieuwe combinaties van technologieën of het gebruik maken van kennis overgenomen van derden.

In plaats van vier categorieën, maakt de EC een verdeling in twee categorieën waarbij het gaat om het feit dat de innovatie nieuw is voor de onderneming welke deze invoert, namelijk:

1. Productinnovatie, waarbij het gaat om de daadwerkelijke introductie van een nieuw of significant verbeterd(e) goed of dienst. Voor productinnovaties geldt echter dat deze niet per se nieuw hoeven te zijn op de markt; en

²⁶ Eurostat & OECD, Oslo Manual, 2005

²⁷ Europese Commissie, geraadpleegd via https://ec.europa.eu/growth/industry/innovation_en

²⁸ Verordening (EG), Nr. 1450/2004 van de Commissie van 13 augustus 2004

²⁹ Europese Commissie, geraadpleegd via <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Innovation>

2. Procesinnovatie, waarbij het gaat om de implementatie van nieuwe of significant verbeterde productieprocessen, distributiemethoden of ondersteuningsactiviteiten voor goederen of diensten. De onderneming welke de procesinnovatie doorvoert, hoeft echter niet per se de eerste onderneming te zijn die deze processen introduceert.

Opmerkelijk is dat de EC alleen eist dat de proces- of productinnovatie nieuw is voor de invoerende onderneming en dat zij niet eist dat de onderneming deze zelf heeft ontwikkeld. De term innoveren slaat voor de EC dus echt op het introduceren van nieuwe producten en processen voor de desbetreffende onderneming en niet zozeer voor de gehele markt. Als kanttekening voegt de EC hieraan toe dat het puur verkopen van door andere ondernemingen ontwikkelde en geproduceerde innovaties, niet als innoveren wordt aangemerkt.³⁰

2.2.2.4 Nederland

Aangezien Nederland deel uit maakt van zowel de OESO als de EU, zal zij zich in essentie aansluiten bij de definities afkomstig van deze instanties. Dit eveneens aangezien Nederland ook de eerder besproken *Community Innovation Survey* heeft ingevuld. Daarnaast is het echter, met name met het oog op de analyse in het volgende hoofdstuk van belang, welk begrip onder andere de Nederlandse wetgever daadwerkelijk hanteert.

Zonder al te ver in detail te treden over de WBSO-regeling, wordt hier kort gekeken naar hoe onder deze innovatie stimulerende maatregelen een invulling wordt gegeven aan de term innovatie.³¹ Uit de Handleiding WBSO 2019 blijkt dat wordt weggebleven van de invulling van de term innovatie, maar hier wordt een project geschikt geacht indien het ziet op de ontwikkeling van 'technisch nieuwe (onderdelen van) producten, productieprocessen en programmatuur'. Waarbij de voorwaarde geldt dat het bij producten en productieprocessen om tastbare, fysieke zaken moet gaan.³²

³⁰ Europese Commissie, geraadpleegd via <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Innovation>

³¹ In Hoofdstuk 3 wordt dieper ingegaan op de werking van de WBSO-regeling

³² Handleiding WBSO 2019 – In opdracht van het ministerie van Economische Zaken en Klimaat: Duurzaam, Agrarisch, Innovatief en Internationaal ondernemen

Evenals bij de WBSO-regeling wordt kort bekeken hoe de Nederlandse wetgever invulling heeft gegeven aan het begrip innovatie voor de innovatiebox. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever omwille van de duidelijkheid ervoor heeft gekozen om aan te sluiten bij de vereisten van een octrooi.³³ Dit onder andere aangezien het bestaan van octrooien in een openbaar register kan worden getoetst. Een octrooi is in feite een juridisch recht om een innovatie te gebruiken. Bij de regeling is bewust voor octrooien gekozen in plaats van bijvoorbeeld *trademarks* omdat de verhouding tot technische innovatie direct aanwezig is bij octrooien. Een van de vereisten voor het vastleggen van een octrooi is namelijk dat het moet gaan om een technische oplossing voor een geconstateerd probleem. Ter verduidelijking wordt nog genoemd dat het bij het succes van een merkrecht meer draait om de achterliggende marketingstrategie dan het technisch-wetenschappelijke onderzoek en ontwikkeling.³⁴ Hierbij dient te worden opgemerkt dat de innovatiebox ziet op een vermindering van de winstbelasting van een onderneming, waarbij de commercialisatie dus reeds vaststaat. Tevens is het zo dat de innovatiebox in 2017 is aangepast en sindsdien wordt aangesloten bij de definitie welke wordt gehanteerd door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (hierna: RVO). Met ingang van deze wijziging wordt aldus eenzelfde definitie gehanteerd voor de toegang tot zowel de WBSO-regeling als de innovatiebox. Hierbij gaat het om het afgeven van een Speur- en Ontwikkelingswerk - verklaring (hierna: S&O-verklaring) door de RVO, waarop in hoofdstuk 3 verder wordt ingegaan bij de behandeling van de WBSO-regeling.

Het Centraal Planbureau (hierna: CPB) hanteert in een van haar rapporten de volgende definitie van innovatie, namelijk 'het voor het eerst op de markt brengen van nieuwe producten en diensten en het voor het eerst gebruiken van nieuwe productieprocessen'.³⁵ Het Centraal Bureau voor de Statistiek (hierna: CBS) hanteert op haar website een breder begrip, namelijk 'alle activiteiten die gericht zijn op vernieuwing in een bedrijf'.³⁶ Met het oog op eerder behandelde begrippen valt hier direct op dat bij de definitie van het CBS het commercialiseren ontbreekt. Bij de

³³ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 23-24 (NV)

³⁴ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 23-24 (NV)

³⁵ CPB (2016), *Kansrijk innovatiebeleid*. Den Haag: Centraal Planbureau, geraadpleegd via: <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/cpb-boek-20-kansrijk-innovatiebeleid.pdf>

³⁶ Website CBS geraadpleegd via: <https://www.cbs.nl/nl-nl/onze-diensten/methoden/begrippen?tab=i#id=innovatie>

daaropvolgende toelichting wordt deze invulling iets genuanceerd, waardoor impliciet kan worden verstaan dat het wel degelijk dient te gaan om het op de markt brengen van producten, diensten of processen. Hierbij kan niet onopgemerkt blijven dat het merkwaardig is dat de overheid geen eenduidig begrip hanteert voor een concept dat een dermate significante plaats inneemt op haar beleidsagenda.

Ondanks dat er een groot aantal verschillende definities de revue zijn gepasseerd, kan een rode draad worden onderscheiden. Ter afsluiting van deze paragraaf wordt dan ook door het samenvoegen van de verschillende invullingen uit/door zowel de literatuur als de OESO, EU en Nederland tot een sluitende definitie gekomen over wat in deze scriptie wordt verstaan onder de term innovatie:

Innovatie is de commercialisatie (het op de markt brengen, introduceren of implementeren binnen een onderneming) van nieuwe of significant verbeterde producten, processen of diensten om economische/financiële waarde te creëren.

Nu een eenduidig antwoord is gevonden op de eerste deelvraag welke centraal staat in dit hoofdstuk, kan in de volgende paragraaf worden gezien wat het belang is van deze innovatie. Dit wordt gedaan aan de hand van literatuur, OESO-rapporten en economische analyses.

2.3 Het belang van innovatie

Zoals uit de inleiding van subparagraaf 2.2.2 al is gebleken, bestaat er in Nederland een mismatch tussen het niveau van de creatie en bescherming van kennis en de daadwerkelijke commercialisering hiervan. Dit punt wordt door Noteboom ook aangehaald tijdens zijn rede bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar bedrijfswetenschap aan de Universiteit van Tilburg.³⁷ Deze rede is afkomstig uit 2004 en zou wellicht verouderd kunnen zijn, echter na het raadplegen van de *European Innovation Scoreboard* blijkt dat dergelijke waarnemingen nog steeds een feit zijn voor de Nederlandse economie.³⁸ Nu is echter de vraag of wij juist tevreden moeten zijn met het niveau aan kenniscreatie in Nederland of ons zorgen moeten maken over de

³⁷ Noteboom, N., Innovatie: theorie en beleid, Rede uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt hoogleraar bedrijfswetenschap aan de Universiteit van Tilburg op 8 oktober 2004

³⁸ European Innovation Scoreboard (EIS), geraadpleegd via <https://interactivetool.eu/EIS/>

achterlopende commercialisatie daarvan. In deze paragraaf wordt dan ook onderzocht wat het (economische) belang van deze commercialisatie en dus innovatie is.

In haar rapport uit 2015 haalt de OESO aan dat innovatie een *key driver* is voor economische groei en ontwikkeling, waarbij het de basis vormt voor nieuwe ondernemingen, nieuwe banen en productiviteitsgroei.³⁹ Dat innovatie (en private R&D) een positieve invloed heeft op de economische groei en arbeidsproductiviteit blijkt ook uit een meta-analyse door Koopmans en Donselaar. Uit hun onderzoek blijkt dat bij benadering €1 extra aan R&D-uitgaven bij private ondernemingen op de lange termijn leidt tot een toename van het BBP met €4,5.⁴⁰ Als (fiscaal) econoom ben je bij het lezen van rapporten en papers geneigd om slechts aandacht te besteden aan de economische aspecten, maar de OESO haalt in haar rapport aan dat het belang van innovatie in meer dan alleen het voorstuwen van economische groei ligt. Zo wordt gesteld dat innovatie eveneens kan bijdragen aan het verhelpen van dringende sociale en mondiale uitdagingen, inclusief demografische verschuivingen, ziekterisico's, schaarse middelen en klimaatverandering.⁴¹ Hieruit volgt dat innovatieve economieën niet alleen productiever zijn, maar ook weerbaarder en flexibeler met het oog op veranderingen in de markt en maatschappij en dat deze economieën eerder in staat zijn om hogere levensstandaarden te ondersteunen.

Amidon betoogt in haar boek dat wij voor échte waarde creatie niet langer dienen te focussen op financieel kapitaal, maar op de immateriële waarde, welke voortkomt uit de interactie tussen mensen, staten en gemeenschappen, waarbij innovatie dé manier is om die waarde creatie te realiseren.⁴² Kennis, of wel intellectueel eigendom is volgens haar de nieuwe bron van economische welvaart. Een proces van innovatie maakt het vervolgens echter mogelijk om dit waarde potentieel om te zetten in producten, diensten of andere initiatieven. Onvermijdelijk wordt hier nu toch de koppeling gemaakt met de voorgaande paragraaf. De waarde welke als het ware verborgen zit in kenniscreatie, welke bijvoorbeeld is gedaan door middel van

³⁹ OECD (2015), *The Innovative Imperative: Contributing to productivity, growth and well-being*, OECD Publishing, Paris.

⁴⁰ Koopmans, C. & Donselaar, P., Een meta-analyse van het effect van R&D op productiviteit, *Economisch Statistische Berichten*, 100 (4717), pp. 518 – 521.

⁴¹ OECD (2015), *The Innovative Imperative: Contributing to productivity, growth and well-being*, OECD Publishing, Paris.

⁴² Amidon, D., *The Innovation Super Highway*, Routledge London, 2003

uitvindingen, opent zich logischerwijs pas voor de maatschappij op het moment dat deze haar toe komt middels innovatie. Hieruit volgt dat kennis creatie dus ook pas de economische groei en ontwikkeling (en de andere door de OESO gestelde punten) kan stimuleren op het moment dat sprake is van innovatie.

Dergelijke productiviteitsgroei, economische groei en ontwikkeling is met name voor de Europese landen van belang, aangezien zij als gevolg van globalisering hoofdzakelijk in de klassieke productie-industrie steeds minder concurrerend blijken.⁴³ Hierbij dient echter genoemd te worden dat innovatie voor de Europese landen niet alleen op het gebied van de klassieke productie-industrie noodzakelijk is. Op 7 juni 2019 meldt Reuters namelijk dat de Europese Unie bij de aanleg van haar 5G-netwerk tegen extra kosten van 55 miljard euro aan kan lopen indien zij besluit om Chinese tech bedrijven zoals Huawei te weigeren.⁴⁴ Dergelijke analyses spreken voor de noodzaak van innovatie. Momenteel is de Europese Unie voor de efficiënte invoering van deze technologie namelijk afhankelijk van de kennis van onder andere Chinese tech bedrijven. Ondanks dat de weigering van deze Chinese tech bedrijven een politieke aangelegenheid is, duidt dit wel op het belang van het ontwikkelen van eigen technologieën. Dit bericht lijkt volledig tegen de kijk van Bhidé in te gaan; in zijn paper betoogde hij namelijk dat landen niet dienen te vrezen voor het feit dat kenniscreatie eventueel wordt uitbesteed naar andere landen, waaronder China.⁴⁵ Volgens Bhidé ligt het belang namelijk niet bij het hebben van de kennis maar bij “*Venturesome consumption*”, dit is de bereidwilligheid en mogelijkheid van consumenten en bedrijven om producten en technologieën afkomstig van wetenschappelijk onderzoek op de meest effectieve manier te gebruiken. Bij dit onderzoek dient wel te worden vermeld dat het zag op de Verenigde Staten, waar het specifiek ingaat op een aantal voorbeelden zoals Apple.

⁴³ Innovatie en Strategie van Lissabon, Mededeling van de Commissie van 11 maart 2003, "Innovatiebeleid: actualisering van de aanpak van de Europese Unie in de context van de strategie van Lissabon", COM(2003) 112

⁴⁴ Gwénaëlle Barzic, 'Europe's 5G to cost \$62 billion more if Chinese vendors banned: telcos', 7 juni 2019, Reuters

⁴⁵ Bhidé, 'The Venturesome Economy: How Innovation Sustains Prosperity in a More Connected World', 2009

In hun boek 'Innoveren om te overleven' brengen Clarysse en De Wolf nog eens drie argumenten naar voren welke aantonen dat innovatie van cruciaal belang is.⁴⁶ Allereerst wijzen zij erop dat een steeds groter deel van de economische groei kan worden verklaard door de kenniseconomie. Vervolgens halen zij, net als de OESO, aan dat innovatie leidt tot productiviteitsverbetering, met als gevolg een toename in de overlevingskansen. Hiermee komen zij tot hun derde argument, namelijk dat bedrijven genoodzaakt zijn om te innoveren indien zij in de huidige geglobaliseerde wereld willen overleven. Hierbij kan een link worden gelegd met de weerbaarheid en flexibiliteit van gevestigde bedrijven zoals uit het eerdergenoemde OESO-rapport. Zoals verderop in deze paragraaf wordt besproken, noemde Schumpeter dit "*creative destruction*".

De door de OESO genoemde en beoogde economische en productiviteitsgroei wordt onderbouwd door economische theorieën en onderzoeken van onder andere Abramovitz en Solow. Ondanks dat de paper van Abramovitz onderhand bijna authentiek is (1950), wordt haar belang nog steeds erkend.⁴⁷ Zijn onderzoek is eigenlijk vrij eenvoudig gestart, namelijk door te bekijken hoe men de output van een economie kan vergroten: (1) simpelweg door het verhogen van de input van kapitaal of arbeid, of (2) door het benutten van nieuwe technologieën of productiemethoden om met dezelfde input een grotere output te leveren. Vervolgens heeft hij over de periode 1870 tot en met 1950 voor de Amerikaanse economie de groei gemeten van de input (kapitaal en arbeid) en dit vergeleken met de output (economische groei). Hieruit volgde dat slechts 15% van de economische groei kon worden verklaard door de toename van de factoren kapitaal en arbeid. Deze uitkomst leidde ertoe dat er een onverklaarbaar overschot van 85% resteerde. De OESO noemt dit overschot in haar rapport *The Innovative Imperative* een zogenaamde *Multifactor Productivity* (hierna: MFP). Deze MFP is het deel van de economische groei dat niet kan worden verklaard door de verhoogde input van kapitaal en arbeid. De bijdrage van innovatie aan de MFP kan volgens de OESO worden onderverdeeld in 3 segmenten⁴⁸:

1. Een bijdrage afkomstig van technologische vooruitgang in productiematerialen;
2. Een bijdrage afkomstig van investeringen in immateriële activa, zoals R&D; en

⁴⁶ Clarysse, B., De Wolf, K., *Innoveren om te overleven*, Leuven, 2006

⁴⁷ Abramovitz, M., 'Resource and Output Trends in the United States Since 1870', 1956

⁴⁸ OECD (2015), *The Innovative Imperative: Contributing to productivity, growth and well-being*, OECD Publishing, Paris.

3. Een bijdrage afkomstig van een verhoogde efficiëntie in het gebruik van kapitaal en arbeid.

Het onderzoek van Abramovitz is vervolgens door andere economen, waaronder de Nobelprijswinnaar Solow, herhaald. Hieruit is het zogenoemde *Solow Growth Model* voortgekomen, waaruit economische groei wordt verklaard aan de hand van drie bronnen: kapitaal-accumulatie, bevolkingsgroei en technologische vooruitgang (innovatie).⁴⁹ De uiteindelijke resultaten van Solow kwamen echter nagenoeg geheel overeen met die van Abramovitz. Solow kwam namelijk ook op een onverklaarbaar overschot (MFP) van 85%. In het OESO-rapport wordt eenzelfde verklaring gegeven als de verklaring welke door Solow is aangehaald voor het meer dan significante overschot uit de gedane onderzoeken. De gemeten economische groei is namelijk afhankelijk van innovatie aangezien deze niet alleen afkomstig kan zijn van de accumulatie van de input van kapitaal en arbeid. Bovenstaande betekent echter niet dat de gehele MFP ook daadwerkelijk kan worden toebedeeld aan het conto van innovatie. De OESO noemt namelijk ook het door Schumpeter aangehaalde fenomeen dat innovatie gepaard gaat met '*creative destruction*', doordat nieuwe innovatieve bedrijven door efficiënter te werk te gaan, productiever zijn en de concurrentie uit de markt verdrijven. Hierdoor kunnen bij de meting van de omvang van innovatie eventuele dubbeltellingen ontstaan. De OESO noemt dit ook en stelt dat in hun metingen uit 2015 op zijn minst 50% van de economische groei wordt veroorzaakt door innovatie. Dus met arbeid en kapitaal welke een deel van 15% vertegenwoordigen, kan het uiteindelijke overschot (MFP) van 85% voor een significant deel worden toebedeeld aan innovatie.

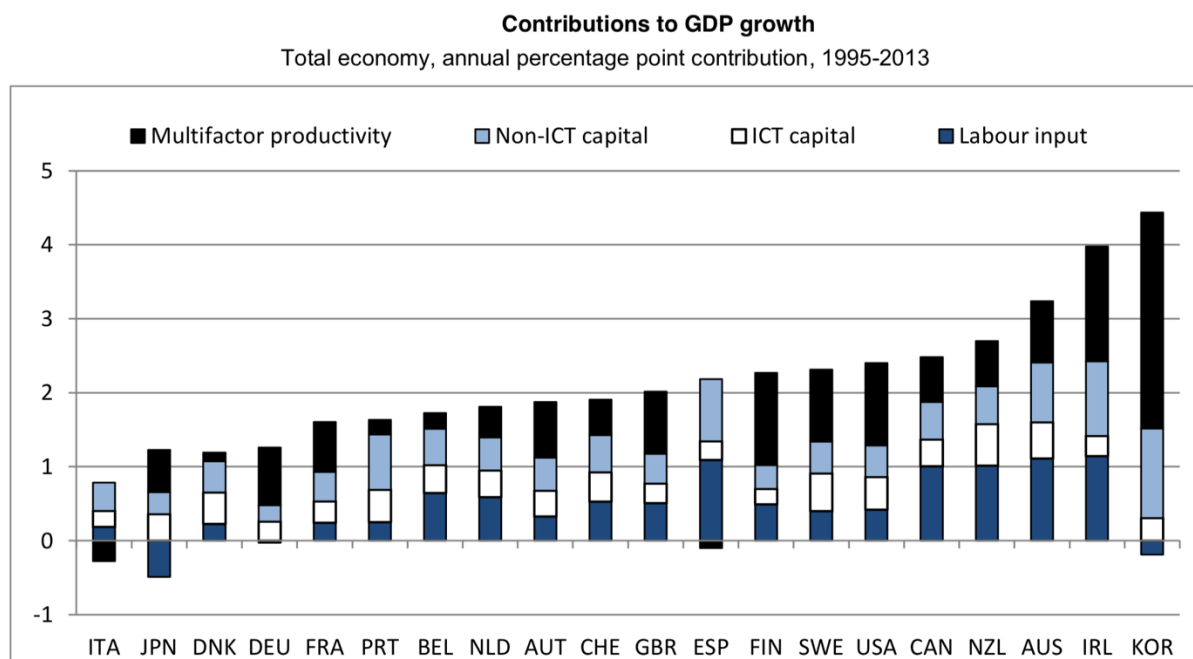
Het OESO-rapport noemt verder dat aan de hand van verschillende studies ziende op lange termijn economische ontwikkeling en groei, kan worden aangetoond dat de toename in MFP de stuwende kracht is achter economische groei.⁵⁰ Zo refereren zij aan een OESO-rapport waaruit is gebleken dat het verschil in de inkomensverdeling tussen OESO-landen, grotendeels het resultaat is van de verschillen in MFP.⁵¹ Hier

⁴⁹ Solow, R.M., 'A contribution to the theory of economic growth', 1956

⁵⁰ O.a. Braconier, H., Nicoletti, G., Westmore, B. (2014), "Policy challenges for the next 50 years", *OECD Economic Policy Papers*, No. 9, OECD Publishing, Paris

⁵¹ OECD (2015b), *The Future of Productivity*, OECD Publishing, Paris

voegen zij aan toe dat de input van arbeid in veel OESO-landen en sommige opkomende economieën minder belangrijk is geworden, door vergrijzing van de bevolking en een krimp van de arbeidsmarkt.⁵² Uit de onderstaande grafiek kan worden opgemaakt dat het aandeel van de MFP in de economische groei van Nederland nog redelijk klein is in vergelijking met landen als Korea en Finland. De grafiek toont echter wel aan wat de potentiële bijdrage kan zijn van de MFP en wat dit kan doen met de economische groei. Dit valt met name op wanneer Korea en Spanje met elkaar worden vergeleken. In Spanje is een groot deel van de economische groei afkomstig van de input van arbeid, terwijl dit in Korea zelfs negatief is:



Source: OECD (2015b), OECD Compendium of Productivity Indicators, 2015, based on OECD Productivity Database, January 2015.

Nu we weten wat het belang is van innovatie en waarop moet worden gelet, dient nog te worden vermeld dat de eerder aangehaalde mismatch, welke is gebleken uit de European Innovation Scoreboard tussen kenniscreatie en daadwerkelijke toegevoegde waarde in de vorm van innovatie, deels kan worden verklaard aan de hand van een onderzoek door Van Ark. In zijn onderzoek naar een dergelijke (economische) productiviteit paradox in de nieuwe digitale economie, onderscheidt hij twee fases, namelijk de “*installation phase*” en de “*deployment phase*”.⁵³ Een

⁵² OECD (2015), *The Innovative Imperative: Contributing to productivity, growth and well-being*, OECD Publishing, Paris.

⁵³ Van Ark, B., ‘*Productivity paradox of the new Digital Economy*’, 2016, <http://www.csls.ca/ipm/31/vanark.pdf>

zogenoemde installatie of ontwikkelingsfase en de fase waarin de daadwerkelijke uitrol plaatsvindt. Hierdoor treedt doorgaans een vertraging op tussen het creëren van kennis en de commercialisatie hiervan. Deze theorie is oorspronkelijk afkomstig van de econome Carlotta Perez.⁵⁴ Daarnaast heeft Van Ark nog een andere verklaring voor de daling in investeringen in ICT-activa en de dalende omzet van de nieuwe digitale economie als percentage van het BBP. Deze daling komt volgens hem namelijk voort uit het feit dat de nieuwe digitale economie niet zozeer een markt is waarin activa worden aangeschaft, maar dat er een steeds grotere beweging richting diensten (*services*) plaatsvindt. Aangezien de hele EU zich echter in een *sharing & services economy* begeeft, neem bijvoorbeeld bedrijven als AirBnB en Uber, gaat dit argument niet op voor Nederland alleen.

Nu wij weten wat wordt verstaan onder de term innovatie en wat het belang van innovatie is voor de economische productiviteit en groei, is ook het belang van stimulering van innovatie duidelijk geworden. In de volgende paragraaf wordt bekeken waarom fiscaal instrumentalisme een geschikt middel is om innovatie te stimuleren. Dit wordt gedaan aan de hand van de literatuur en verschillende OESO-rapporten.

2.4 Waarom fiscaal instrumentalisme?

Nu is besproken wat het belang is van het eerder afgebakende begrip innovatie, kan worden begonnen met het fiscale aspect. Er zijn immers genoeg redenen gevonden voor het stimuleren van innovatie, maar is de fiscaliteit hier wel een geschikt instrument voor? Zoals is gebleken uit de inleiding van deze scriptie, heeft fiscaliteit ook een instrumenteel karakter, maar er zijn verscheidene andere stimuleringsmogelijkheden, zoals directe investeringen, het beschermen van intellectueel eigendom in de vorm van patenten en octrooien maar ook subsidies en het ter beschikking stellen van onderzoeksfaciliteiten.

Overheden spelen een cruciale rol in het scheppen van een gunstig ondernemersklimaat, het aantrekken van investeringen, het laten aansluiten bij overheidsbeleid en het overbruggen van bepaalde handelsbarrières met het oog op

⁵⁴ In haar boek *'Technological Revolutions and Financial Capital'* (2002) geeft Carlotta Perez een verklaring voor de cycli van groei en crises die elkaar opvolgen bij de introductie van innovaties.

innovatie.⁵⁵ Dergelijk beleid moet echter zorgvuldig worden opgezet als een samenwerkend geheel. Onderzoek toont namelijk aan dat het terugdraaien en aanpassen van verschillende innovatie stimulerende regelingen leidt tot een afname in efficiëntie.⁵⁶ In de keuze voor het financieel stimuleren van R&D-activiteiten en innovatie hebben overheden als het ware twee keuzes: directe investeringen in de vorm van subsidies e.d. of fiscale stimulering. Van deze twee opties is de fiscale stimulering de meest neutrale. Hiermee kan immers innovatie in het algemeen worden gestimuleerd in plaats van het subsidiëren van een klein aantal ondernemingen. Dit is een sterk argument voor het hanteren van fiscale stimulering in plaats van directe investeringen, aangezien de overheid vaak als gevolg van informatie asymmetrie minder goed kan bepalen welke bedrijven en sectoren specifiek gestimuleerd moeten worden middels subsidiëring.⁵⁷ De fiscaliteit is daarentegen toegankelijk voor belastingplichtigen ongeacht hun specifieke sector en werkt hierin dus generiek door innovatie in alle sectoren te stimuleren. Beide vormen van stimulering brengen administratieve lasten met zich. Bij directe investeringen zal de overheid de *due diligence*-taak van normaal gesproken de private investeerder moeten volbrengen. Bij fiscale regelingen zal de belastingplichtige moeten voldoen aan de vooraf opgestelde voorwaarden, waarna de Belastingdienst op haar beurt eveneens een controle (al dan niet steekproefsgewijs) van de cijfers zal uitvoeren. Een voordeel van fiscale stimulering is dat het voor het Midden- en Kleinbedrijf (hierna: MKB) toegankelijker en beter te voorspellen is dan directe investeringen.⁵⁸ Veel subsidieregelingen worden immers ingericht als een loterij (neem bijvoorbeeld het MIT Haalbaarheidsproject⁵⁹), terwijl de belastingplichtige bij een beroep op de fiscale stimulering kan vertrouwen op de wettelijke regeling. Een nadeel van fiscale stimulering is echter dat vooraf geen vaste budgettaire impact kan worden gegeven, denk hierbij aan de eerdergenoemde complexiteit van het meten van de inverdieneffecten.

⁵⁵ OECD (2015), *The Innovative Imperative: Contributing to productivity, growth and well-being*, OECD Publishing, Paris.

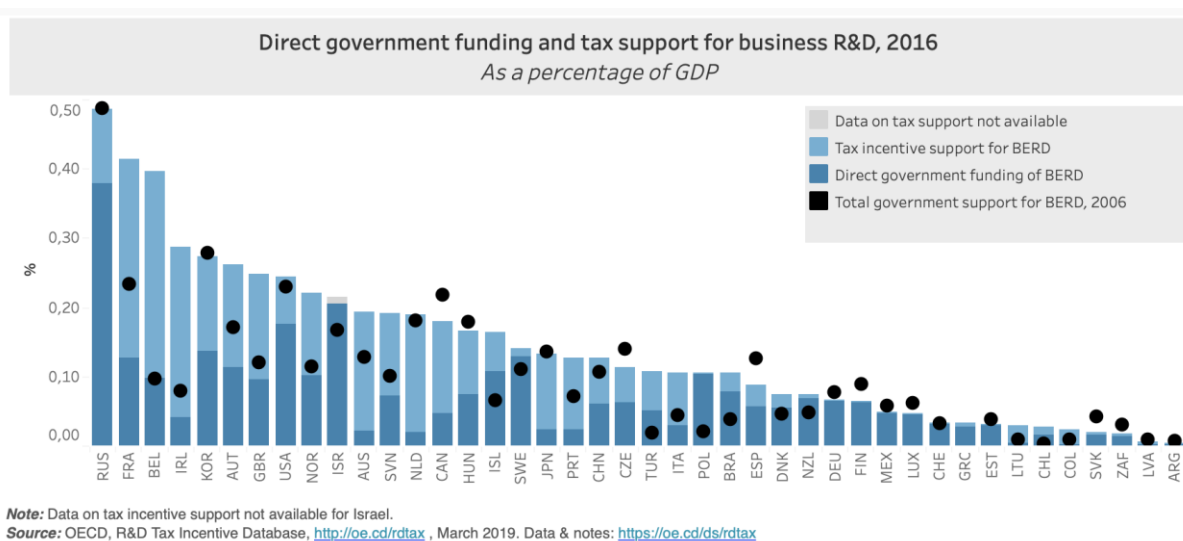
⁵⁶ Westmore, B. (2013), "R&D, Patenting and Growth: The Role of Public Policy", OECD Economics Department Working Papers, No. 1047, OECD Publishing, Paris

⁵⁷ Van Pottelsberghe, B., Megally, E., & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

⁵⁸ Van Pottelsberghe, B., Megally, E., & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

⁵⁹ RVO geraadpleegd via <https://www.rvo.nl/subsidies-regelingen/mit-haalbaarheidsproject>

Met het oog op onder andere de bovenstaande argumenten maakt een groot aantal landen gebruik van fiscale innovatie stimulerende maatregelen. Uit de onderstaande grafiek blijkt dat het overgrote deel van de OESO- en BRIICS-landen fiscale regelingen hanteert die innovatie stimuleren. Hierbij dient te worden vermeld dat BERD staat voor *Business Enterprise Expenditure on R&D* en dat in nagenoeg alle landen het percentage aan fiscale maatregelen boven het niveau aan directe subsidies ligt, evenals het feit dat de stimulering door meer dan de helft van de landen over de afgelopen tien jaar in intensiteit is toegenomen:



Uit de Innovatie Strategie van de OESO uit 2010 blijkt dat een bevorderend fiscaal stelsel een van de cruciale onderdelen is van een raamwerk ter stimulering van economische groei en innovatie.⁶⁰ In een ander rapport van de OESO, ook uit 2010, wordt het belang van fiscaal beleid voor het stimuleren van economische groei nader toegelicht. In dit rapport wordt gestart met de factoren welke een invloed hebben op economische groei zoals het investeringsklimaat, de mate van innovatie, de arbeidsmarkt (voldoende gekwalificeerd personeel), administratieve en juridische lasten en zekerheid. De fiscaliteit heeft op elk van deze factoren een invloed, waarmee fiscaliteit dus direct een significante invloed heeft op de economische groei.⁶¹ Dit mede aangezien door middel van fiscaal instrumentalisme zowel aan de in- als output kant

⁶⁰ OECD (2010), *The OECD Innovation Strategy: Getting a Head Start on Tomorrow*, OECD Publishing, Paris.

⁶¹ OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Publishing, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en>

kan worden gestimuleerd. Neem bijvoorbeeld de eerder besproken innovatiebox. Deze zal geen invloed hebben op de bovengenoemde factoren indien de onderneming geen winst maakt; de regeling richt zich immers op het lager belasten van de output (lees: winst). De WBSO daarentegen kan ongeacht het resultaat van de onderneming, haar invloed uitoefenen op de bovengenoemde factoren door de input kant (lees: arbeid) te stimuleren.

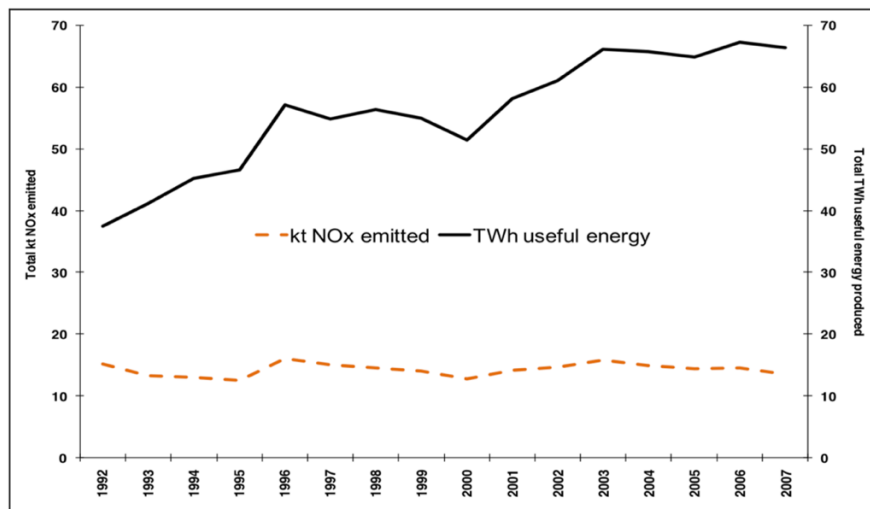
Uit het OESO-rapport *Taxation, Innovation and the Environment* blijkt dat fiscaal instrumentalisme het commercieel aantrekkelijker maakt voor zowel ondernemingen die innoveren als investeerders om te investeren in onderzoek en innovatie.⁶² Dit rapport ziet weliswaar op zogenoemde groene belastingen op vervuilende productieprocessen en het stimuleren van innovatie op het gebied van groenere alternatieve energiebronnen, maar hieruit blijkt wel de sterke werking van fiscaal instrumentalisme. Neem bijvoorbeeld de Zweedse milieubelasting waardoor in Zweden gevestigde fabrieken een belasting van 40 Zweedse Kronen per kilogram aan NO_x-uitstoot (o.a. stikstofoxide en stikstofdioxide) verschuldigd werden. Uit de onderstaande grafiek blijkt dat de energie output (gemeten in TWh) van de fabrieken welke onder de milieubelasting vallen tussen de jaren 1992 en 2007 met 77% is toegenomen.⁶³ Tegelijkertijd is de uitstoot van de schadelijke stoffen NO_x min of meer gelijk gebleven. Daarnaast is de uitstoot intensiteit van de fabrieken welke onder de milieubelasting vallen met ca. 50% afgenomen van 407 tot 205 kg NO_x per GWh aan output van bruikbare energie.

⁶² OECD (2010), *Taxation, Innovation and the Environment*, OECD Publishing. Paris.

⁶³ Afkomstig uit OECD (2010), *Taxation, Innovation and the Environment*, OECD Publishing. Paris. en Höglund-Isaksson, L. en Sterner, T., (2009), *Innovation effects of the Swedish NO_x charge*, OECD Global Forum on Eco-Innovation, OECD Publishing, Paris. en SEPA (2008), Database of information from annual surveys of plants regulated by the Swedish NO_x charge.

Figure 1. Total NOx emissions and total output of useful energy

From all plants regulated by the NOx charge, 1992-2007



Hiernaast dient wel te worden opgemerkt dat voor het behalen van verschillende doelen ook verschillende soorten fiscale maatregelen dienen te worden toegepast. Fiscaliteit maakt het, zoals ook blijkt uit het OESO-rapport *Taxation, Innovation and the Environment*, immers mogelijk om door het gehele innovatieproces heen te stimuleren en hierbij aan zowel de vraag- als aanbodkant door te werken. Door bijvoorbeeld het stimuleren van investeringen in onderzoeks- en ontwikkelingswerk of het lager belasten van gekwalificeerd personeel vanuit het buitenland. Dit laatste is in de Nederlandse wetgeving opgenomen onder de WBSO-regeling en op een indirecte wijze in artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) welke bekend staat als de eerdergenoemde 30%-regeling. Daarnaast maakt fiscaliteit het mogelijk om te bepalen in welke fase van de onderneming wordt gestimuleerd. Bijvoorbeeld in de onderzoeksfase door een korting te geven op de loonheffingen voor medewerkers die onderzoeks- en ontwikkelingswerk doen. Of door het lager belasten van inkomensstromen afkomstig uit octrooien en patenten. Verdere voorbeelden van fiscaal instrumentalisme kunnen onder andere worden gevonden op het gebied van de indirecte belastingen. Op het gebied van douaneheffingen kan namelijk ook fiscaal instrumentalisme worden aangetroffen, denk hier aan het feit dat goederen die onze productiviteit dienen te verhogen tegen een 0%-tarief kunnen worden ingevoerd. Neem bijvoorbeeld een MacBook en een AppleTV: de MacBook wordt geacht onze productiviteit te verhogen en is dus belast tegen 0%, terwijl de AppleTV als amusement dient en dus tegen hoger tarief belast is. Ten tijde van het schrijven van

deze scriptie was er veel ophef omtrent de bijtelling op elektrische en hybride auto's welke werd verhoogd; ook dit is fiscaal instrumentalisme.

Uit een onderzoek door *Dialogic* in opdracht van het Ministerie van Financiën, naar de effectiviteit van de Nederlandse innovatiebox in de jaren 2007 tot en met 2012, blijkt dat deze innovatie stimulerende maatregel wel degelijk een significant effect heeft gehad op het niveau aan R&D-activiteiten door de onderzochte ondernemingen.⁶⁴ De geobserveerde bedrijven lopen uiteen van slechts 110 in 2007 tot 2647 in 2012. Uit het onderzoek is tevens gebleken dat voor de periode 2008-2012 elke euro belastingvermindering door middel van de innovatiebox, resulteerde in €0,54 aan extra R&D-werkzaamheden en innovatie.⁶⁵ Bij de beoordeling van dit resultaat dient te worden vermeld dat dit niet per se als laag wordt ervaren aangezien ook de spillover-effecten van R&D-werkzaamheden en innovatie moeten worden meegenomen. Spillover-effecten zijn de voordelen die andere ondernemingen en markten ondervinden van R&D-werkzaamheden en innovatie. Met betrekking tot de WBSO-regeling is door *Dialogic* voor de periode 2011 tot en met 2017 een soortgelijk onderzoek gedaan. Hieruit is gebleken dat de WBSO-regeling over de onderzochte periode bij ondernemingen leidde tot €0,90 aan extra uitgaven aan S&O-loonkosten per euro aan ontvangen WBSO-subsidie. Over het tijdvak 2008-2017 blijkt dat de WBSO-regeling zelfs leidt tot €1,26 aan extra uitgaven aan S&O-loonkosten per euro aan ontvangen WBSO-subsidie.⁶⁶ Het feit dat fiscaliteit een geschikt instrument is voor het stimuleren van innovatie, houdt echter niet in dat andere stimuleringsmogelijkheden niet doeltreffend of effectief kunnen zijn. Sterker nog, de OESO raadt het in haar paper *The Innovation Imperative* overheden juist aan om een gebalanceerde mix van meerdere beleidsmaatregelen in te voeren ter bevordering van innovatie.⁶⁷ Dit blijkt eveneens uit het rapport *Taxation, Innovation and the Environment*, waarin wordt aangehaald dat het invoeren van eenzijdige fiscale stimuleringsmaatregelen een minimaal effect heeft op innovatie wanneer hiervoor alleen naar de fiscaliteit wordt gekeken.⁶⁸ Dergelijke fiscale stimulering, bijvoorbeeld

⁶⁴ Den Hartog, P. et al., Evaluatie innovatiebox 2010-2012, *Dialogic*, Utrecht, November 2015

⁶⁵ Den Hartog, P. et al., Evaluatie innovatiebox 2010-2012, *Dialogic*, Utrecht, November 2015

⁶⁶ Op beide onderzoeken wordt in Hoofdstuk 3 verder ingegaan bij de behandeling van de WBSO en de innovatiebox.

⁶⁷ OECD (2015), *The Innovative Imperative: Contributing to productivity, growth and well-being*, OECD Publishing, Paris.

⁶⁸ OECD (2010), *Taxation, Innovation and the Environment*, OECD Publishing. Paris.

voor het verrichten van onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden naar alternatieve energiebronnen, loont voor de ondernemer pas als er vanuit de overheid ook een bepaalde (belasting)last of wettelijk vereiste wordt opgelegd aan andere vervuilende bedrijven.

Al met al kan worden geconcludeerd dat fiscaal instrumentalisme een geschikt middel is om innovatie te stimuleren, maar zeker niet als enkele maatregel moet worden beschouwd. De OESO haalt in haar Innovatie Strategie tevens aan dat voor het stimuleren van innovatie door overheden, op de volgende gebieden waarde kan worden toegevoegd door middel van beleidsmaatregelen. Fiscaal instrumentalisme is een van de middelen om de onderstaande onderdelen van een geschikt ondernemingsklimaat tot stand te laten komen⁶⁹:

- Het beschikken over gekwalificeerde en hoogopgeleide arbeidsmarkt, draagt bij aan het genereren en naar de markt brengen van nieuwe ideeën;
- Een betrouwbaar ondernemingsklimaat waarin investeringen in intellectueel eigendom en nieuwe technologieën worden gestimuleerd;
- Een solide en efficiënt systeem voor kenniscreatie en -verspreiding, gericht op overdracht van technologie en het oprichten van kennis markten;
- Beleidsmaatregelen gericht op het stimuleren van innovatie- en ondernemerschapsactiviteiten; en
- Een sterke focus op handhaving (naleving) en implementatie van beleidsmaatregelen, leidt tot een vergroot vertrouwen in de overheid.

2.5 Samenvatting en conclusies

Uit de inleiding van deze scriptie is gebleken dat de Nederlandse overheid waarde hecht aan, en zich inzet voor innovatie. Aangezien dit onderzoek zich richt op de wijze waarop Nederland dit doet en hoe zij dit op fiscaal gebied eventueel kan verbeteren, diende in het onderhavige hoofdstuk allereerst een aantal zaken te worden verduidelijkt. Waarbij de volgende deelvragen centraal staan:

- i. *Wat verstaat men onder de term innovatie?*
- ii. *Wat is vervolgens het belang van (het stimuleren van) innovatie?*

⁶⁹ OECD Innovation Strategy, geraadpleegd via <https://www.oecd.org/site/innovationstrategy/defininginnovation.htm>

iii. *Wat maakt fiscaal instrumentalisme geschikt om innovatie te stimuleren?*

In dit hoofdstuk is dan ook begonnen met de uitleg, invulling en afbakening van het begrip innovatie. Dit is gedaan door middel van de literatuur en begrippen die worden gehanteerd door de OESO, EU en de Nederlandse wetgever. In paragraaf 2.2 is ten slotte tot een eenduidige definitie gekomen van het begrip innovatie, waarmee direct een antwoord is gevormd op de eerste deelvraag welke centraal staat in dit hoofdstuk: *Innovatie is de commercialisatie (het op de markt brengen, introduceren of implementeren binnen een onderneming) van nieuwe of significant verbeterde producten, processen of diensten om economische/financiële waarde te creëren.*

Na een verduidelijking van het begrip innovatie kon worden overgegaan tot de tweede deelvraag, betreffende het belang van innovatie. Waarmee duidelijk is geworden of het ook daadwerkelijk gewenst is om innovatie te stimuleren. Klassiek gezien wordt economische groei opgebouwd uit (1) simpelweg het verhogen van de input van kapitaal of arbeid, of (2) door het benutten van nieuwe technologieën of productiemethoden om met dezelfde input een grotere economische output te leveren. Uit verschillende economische analyses is gebleken dat een groot deel van de economische groei niet afkomstig is van de verhoging van de input van kapitaal en arbeid, maar van een statistisch onverklaarbaar deel de zogenoemde *Multifactor Productivity* (MFP). Uit metingen van de OESO uit 2015 blijkt dat op zijn minst 50% van de economische groei wordt veroorzaakt door innovatie. Daarnaast noemt de OESO dat aan de hand van verschillende studies ziende op lange termijn economische ontwikkeling en groei, kan worden aangetoond dat een toename in de MFP de stuwende kracht is achter economische groei. Ander onderzoek heeft daarnaast aangetoond dat bij benadering €1 extra aan R&D-uitgaven bij private ondernemingen op de lange termijn leidt tot een toename van het BBP met €4,50.

Vervolgens werd overgegaan op de derde deelvraag welke centraal stond in dit hoofdstuk. Uit deze paragraaf is gebleken dat fiscaliteit een noodzakelijk middel is ter bevordering van economische groei en innovatie. De fiscaliteit heeft immers invloed op verscheidene factoren die van belang zijn voor economische groei, zoals het investeringsklimaat, de mate van innovatie, de arbeidsmarkt (voldoende gekwalificeerd personeel), administratieve en juridische lasten en zekerheid. Uit het

OESO-rapport *Taxation, Innovation and the Environment* blijkt dat fiscaal instrumentalisme het commercieel aantrekkelijker maakt voor zowel ondernemingen die innoveren als investeerders om te investeren in onderzoek en innovatie. Ondanks dat fiscaliteit een geschikt instrument is om innovatie te stimuleren, dient te worden vermeld dat de effectiviteit achterblijft indien wordt gekozen voor het enkele gebruik van de fiscaliteit. De OESO raadt het dan ook aan om een gebalanceerde mix van meerdere beleidsmaatregelen in te voeren ter bevordering van innovatie.

Daarnaast dient te worden opgemerkt dat fiscaal instrumentalisme zowel op de in- als output kant kan acteren. Nu de invulling en het belang van innovatie zijn verduidelijkt, kan in het volgende hoofdstuk worden bekeken hoe de Nederlandse wetgever momenteel innovatie fiscaal stimuleert. Om een volledig beeld te schetsen worden de WBSO-regeling (input van arbeid), de reeds afgeschafte RDA (input van kapitaal) en de innovatiebox (output) apart behandeld. De regelingen worden niet alleen uiteengezet maar ook getoetst aan de criteria uit de Nota Zicht op Wetgeving.

3. Nederlands Fiscaal Innovatiebeleid

3.1 Inleiding

Zoals in hoofdstuk 1 is opgemerkt, maakt de Nederlandse regering een significant budget vrij voor de directe stimulering van innovatie, terwijl verscheidene fiscale directe en indirecte regelingen juist worden ingeperkt. Denk hierbij aan het verhogen van het innovatiebox tarief, het inkorten van de termijn van de 30%-regeling en het verkorten van de verliesverrekeningstermijn welke voor R&D-intensieve bedrijven een belemmering zal vormen. In dit hoofdstuk wordt het huidige Nederlandse fiscale innovatiebeleid daarom uiteengezet en geanalyseerd. Zoals reeds uit het voorgaande hoofdstuk is gebleken, hanteert de Nederlandse wetgever verschillende fiscale innovatie stimulerende maatregelen. Hierbij kan worden gedacht aan regelingen die direct of indirect invloed hebben op innoverende ondernemingen. In dit hoofdstuk wordt op de Nederlandse directe regelingen ingegaan, namelijk de WBSO-regeling, de RDA en de innovatiebox. Ondanks dat de RDA reeds is afgeschaft en deels is ondergebracht bij de WBSO-regeling, wordt deze meegenomen. Dit aangezien op die manier een volledig beeld wordt geschetst van de stimulering aan de inputzijde (arbeid en kapitaal) en outputzijde (winst). Een dergelijke behandeling komt de uiteindelijk te formuleren aanbevelingen in hoofdstuk 5 ook ten goede.

De subvraag die centraal staat in dit hoofdstuk is de volgende:

- i. Op welke wijze is het Nederlandse fiscale innovatiebeleid momenteel vormgegeven?

In de volgende paragrafen wordt ingegaan op de behandeling van opeenvolgend de WBSO-regeling, de RDA en de innovatiebox. Deze regelingen worden eerst ieder apart uiteengezet aan de hand van de parlementaire geschiedenis en de relevante wetsartikelen en literatuur. Vervolgens wordt iedere regeling apart getoetst aan de criteria uit de Nota zicht op wetgeving met behulp van de parlementaire geschiedenis, economische analyses en andere literatuur. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie waarin aan de hand van de uitgewerkte criteria een waardeoordeel wordt geveld over het huidige Nederlandse fiscale innovatiebeleid.

3.2 De WBSO

3.2.1 Wettelijk kader

De WBSO-regeling is vastgelegd in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen regeling (hierna: WVA). Hierin is bepaald dat een inhoudingsplichtige voor de loonbelasting onder bepaalde voorwaarden niet alle door hem ingehouden loonbelasting en premies voor de volksverzekeringen hoeft af te dragen. Voor de specifieke situaties welke zijn genoemd in de WVA, waarbij aan bepaalde voorwaarden dient te worden voldaan, komt de inhoudingsplichtige in aanmerking voor een afdrachtvermindering. De WBSO is ingevoerd met het doel de technologische positie van Nederland te verbeteren.⁷⁰ Met behulp van de WBSO wordt dit doel nagestreefd door spur- en ontwikkelingswerk (hierna: S&O) te stimuleren middels een verlaging van de loonkosten.⁷¹ De WBSO is dus ondergebracht in de loonheffingssfeer en dient als kostenverlaging voor de ondernemer die zich richt op S&O. Op die manier wordt het relatief aantrekkelijker voor werkgevers om hun werknemers S&O-projecten te laten uitvoeren. De reguliere loonkosten komen immers niet in aanmerking voor een dergelijke afdrachtvermindering. De afdrachtvermindering voor S&O is vastgelegd in artikel 21 van de WVA en werkt via art. 3.77 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) door naar de ondernemers onder de Wet IB 2001. Aangezien zelfstandige ondernemers onder de Wet IB 2001 niet belastingplichtig zijn voor de loonbelasting, kunnen zij de WBSO-korting via hun aangifte inkomstenbelasting verrekenen indien zij voor de regeling in aanmerking komen.⁷²

Voordat gebruik kan worden gemaakt van de afdrachtvermindering dient de inhoudingsplichtige te beschikken over een S&O-verklaring. In art. 23 lid 1 WVA kan worden gevonden dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat gaat over de beoordeling en het verstrekken van een S&O-verklaring, dit heeft de minister ondergebracht bij de RVO. In de aanvraag dienen de specifieke als S&O te classificeren werkzaamheden te worden beschreven, evenals de periode waarin de werkzaamheden zullen plaatsvinden en het aantal uren dat aan S&O zal worden

⁷⁰ Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel voor invoering van de WBSO, Tweede Kamer, vergaderjaar 1993-1994, 23 477, nr. 3

⁷¹ MvT, *Kamerstukken II*, 1995/96, 24 458, nr. 3

⁷² De verrekening via de inkomstenbelasting werkt via art. 1 WVA en art. 3.6 en 3.77 van de Wet IB 2001

gewerkt.⁷³ Als gevolg van de integratie van de RDA en de WBSO, dient tevens een schatting te worden gemaakt van de te maken kosten en uitgaven, evenals het S&O-bedrag. Naast het opgeven van de daadwerkelijke kosten en uitgaven, kan er met ingang van 2016 via art. 23 lid 4 WVA ook worden geopteerd voor een forfait. Dit wordt simpelweg gedaan door het niet invullen van de ruimte voor kosten en uitgaven. De RVO gaat dan uit van een afdrachtvermindering welke wordt berekend over een uurtarief van €29 en een kostenforfait van €10 per uur voor de eerste 1.800 uur en €4 voor de overige uren.⁷⁴ Het forfait dient ervoor om de administratieve lasten voor kleine aanvragen te beperken.⁷⁵

Uit de Regeling betreffende de voorschriften voor de S&O-afdrachtvermindering blijkt dat werkzaamheden welke zien op de invoering en commercialisatie van nieuwe producten, processen en programmatuur niet als S&O-werkzaamheden worden aangemerkt.⁷⁶ Hieruit kan worden afgeleid dat logischerwijs de nadruk van de regeling ligt op het uitvoeren van de S&O-werkzaamheden met als uiteindelijk doel de commercialisatie. De overheid steunt de onderneming niet langer wanneer wordt overgegaan tot de daadwerkelijk commercialisatie van de uitgevoerde S&O-werkzaamheden. De WBSO-regeling richt zich immers op stimulering van S&O-loonkosten, de innovatiebox geldt daarentegen als stimulans voor de uiteindelijke commercialisatie. Daarnaast is in de toelichting bij de Regeling een lijst opgenomen met activiteiten welke niet onder S&O-werkzaamheden vallen, voor de volledige lijst wordt verwezen naar de toelichting.⁷⁷ De vereisten voor toetreding tot de WBSO zijn vastgelegd onder art. 1 WVA en ter verduidelijking eveneens opgenomen in de Handleiding WBSO 2019⁷⁸:

- De aanvrager ontwikkelt zelf een product, productieproces of programmatuur of voert technisch- wetenschappelijk onderzoek (TWO) uit;
- De aanvrager lost zelf de technische knelpunten bij zijn ontwikkeling op;

⁷³ De verschillende aanvraagformulieren kunnen worden gevonden via <https://mijn.rvo.nl/wbso>

⁷⁴ Aan het eind van deze paragraaf wordt dit verduidelijkt aan de hand van een voorbeeld.

⁷⁵ MvT, *Kamerstukken II*, 2015/16, 34 302, nr. 3

⁷⁶ Regeling van de Minister van Economische Zaken van 22 oktober 2015, nr. WJZ/15116106, houdende voorschriften betreffende de S&O-afdrachtvermindering (Regeling S&O-afdrachtvermindering)

⁷⁷ Toelichting bij de regeling van 22 oktober 2015, nr. WJZ15116106, Staatscourant. 2015, 42 769

⁷⁸ De Handleiding WBSO 2019 – In opdracht van het ministerie van Economische Zaken en Klimaat, “Duurzaam, Agrarisch, Innovatief en Internationaal ondernemen”

- WBSO kan alleen worden aangevraagd voor toekomstige S&O-werkzaamheden;
- Het project dient plaats te vinden binnen de Europese Unie;
- De aanvrager dient belastingplichtig te zijn voor de Wet VPB 1969 of de Wet IB 2001 in Nederland;
- Het mag niet gaan om een publieke kennisinstelling;
- Voor ondernemingen onder de Wet IB 2001 dient minimaal 500 uur aan ontwikkeling of onderzoek plaats te vinden; en/of
- Voor bedrijven onder de Wet VPB 1969 geldt dat loonheffing dient te worden afgedragen voor de werknemers die de S&O-werkzaamheden verrichten.

Wanneer een S&O-verklaring wordt afgegeven kan aanspraak worden gemaakt op de afdrachtvermindering, dit met terugwerkende kracht tot het moment van de datum welke is vermeld op de aanvraag. De beslistermijn is gesteld op drie maanden, waardoor het zo kan zijn dat het S&O-project reeds is gestart en er nog geen beslissing is genomen door de RVO. De inhoudingsplichtige mag de afdrachtvermindering pas verrekenen vanaf het moment dat de verklaring door de RVO is afgegeven. Voor het berekenen van de afdrachtvermindering worden voor rechtspersonen (BV's en NV's) de volgende gegevens gebruikt:

- S&O-uren (vermeld op het aanvraagformulier);
- S&O-uurloon (dit is het loon van de S&O-medewerkers van twee jaar geleden of het forfaitaire uurloon van €29);
- S&O-kosten (de daadwerkelijke kosten of een forfait van €10 per uur voor de eerste 1.800 S&O-uren en €4 voor alle andere uren); en
- De relevante tariefschijven, waarbij de drempel voor schijfovergang is gesteld op €350.000 aan loonkosten:

○ 1 ^e schijf	32%
○ 1 ^e schijf starters	40%
○ 2 ^e schijf	16%
- Waarbij de volgende formule wordt gebruikt voor de berekening van de afdrachtvermindering:

Afdrachtvermindering WBSO

$$= ((S\&O_uren \times S\&O_uurloon) + (kosten\ en\ uitgaven)) \\ \times \% \text{ schijf 1 of 2}$$

Dit betekent dat voor bijvoorbeeld een technisch wetenschappelijk S&O-project met 1.500 uur aan S&O-werkzaamheden, waarbij zowel voor het uurloon als de kosten en uitgaven voor het forfait wordt gekozen, voor een afdrachtvermindering tussen de €18.720 en €23.400 in aanmerking wordt gekomen onder de WBSO.

3.2.2 Toetsing aan de criteria

Nu in de vorige subparagraaf een beknopte uiteenzetting is gegeven van de WBSO-regeling, wordt de regeling in deze subparagraaf getoetst aan de criteria uit de Nota zicht op wetgeving.

a. Rechtmatigheid

In beginsel kan niet iedere belastingplichtige toegang krijgen tot de WBSO, aangezien men in het bezit moet zijn van een S&O-verklaring. Deze verklaring wordt voor zowel VPB- als IB-ondernemers afgegeven, waarbij dus geen sprake is van een strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Voor de IB-ondernemer wordt echter wel de extra eis gesteld dat deze minimaal 500 uur per jaar aan S&O-werkzaamheden besteedt. Wanneer de S&O-werkzaamheden echter vanuit een vaste inrichting plaatsvinden kan geen aanspraak worden gemaakt op een S&O-verklaring en dus ook niet op de afdrachtvermindering.

Voor het rechtszekerheidsbeginsel is formeel vereist dat de rechtsregel kenbaar, duidelijk, ondubbelzinnig en duurzaam is.⁷⁹ De WBSO-regeling is gepubliceerd, kenbaar gemaakt in het staatsblad en tevens duidelijk vastgelegd in de WVA. Daarnaast bevat de regeling geen dubbelzinnige bepalingen en is duurzaamheid over de jaren uitgewezen. Eerder is reeds aangehaald dat frequente wijzigingen van rechtsregels onzekerheid veroorzaken en de effectiviteit van regelingen niet ten goede

⁷⁹ Gribnau, J. L. M. (2006). Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving. In *Vijf jaar Wet IB 2001* (pp. 27-66). Deventer: Kluwer.

komt. Aangezien verder geen terugwerkende kracht bepalingen zijn opgenomen bij de invoering van de WBSO-regeling, is ook sprake van materiële rechtszekerheid.

Het vertrouwensbeginsel ziet op het feit dat de belastingplichtige erop mag vertrouwen dat de afdrachtvermindering ook daadwerkelijk kan worden verrekend wanneer de S&O-verklaring wordt afgegeven. Aangezien de beslistermijn drie maanden is, kan het zijn dat de werkzaamheden reeds zijn aangevangen. Indien de afdrachtvermindering direct zou worden verrekend en achteraf blijkt dat geen S&O-verklaring wordt afgegeven, dient de afdrachtvermindering te worden teruggedraaid. Om deze problematiek op te lossen mag de belastingplichtige pas rekening houden met de afdrachtvermindering als de S&O-verklaring is afgegeven, waarna de afdrachtvermindering voor de reeds aangevangen werkzaamheden met terugwerkende kracht alsnog kan worden verrekend.

b. Doeltreffendheid en doelmatigheid

Het doel van de Nederlandse overheid is om 2,5% van het BBP aan gecombineerde publieke en private uitgaven aan R&D te realiseren.⁸⁰ Het doel van de WBSO-regeling richt zich op de private bedrijven en dient om private R&D bij alle bedrijven in Nederland te stimuleren. Met 'alle bedrijven' wordt bedoeld dat dit ongeacht grootte of sector geschiedt. Uit de brief van de Staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat uit april 2019 blijkt echter dat met name het MKB en starters een belangrijke doelgroep vormen, aangezien zij in sterkere mate belemmeringen ondervinden bij innovatie.⁸¹ Denk hierbij aan financieringsmogelijkheden en de kosten voor de bescherming van intellectueel eigendom.

Uit onderzoek door Dialogic in opdracht van het ministerie van Economische Zaken en Klimaat blijkt dat in 2017 21.265 bedrijven gebruik hebben gemaakt van de WBSO-regeling. 97% van deze ondernemingen zijn MKB-bedrijven, waaruit kan worden opgemaakt dat de regeling in die verhouding grotendeels ten goede komt aan deze doelgroep. Het Nederlandse MKB bestaat uit ongeveer 1,1 miljoen bedrijven, waarbij de Industrie, Informatie en Communicatie en Specialistische Zakelijke Diensten,

⁸⁰ Kamerbrief, 'Naar Missie gedreven Innovatiebeleid met Impact', 13 juli 2018

⁸¹ Brief van de Staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat van 11 april 2019, *Kamerstukken II*, 2018-19, 32 637 en 33 009 nr. 358

sectoren zijn die significante R&D-uitgaven doen.⁸² Die drie sectoren bevatten samen ca. 450.000 ondernemingen, waarbij het erop neer komt dat hiervan ca. 4,5% gebruik maakt van de WBSO-regeling. In absolute getallen dient echter te worden opgemerkt dat, ondanks dat het slechts bij slechts 3% van de bedrijven om het grootbedrijf gaat, hier 37% van het budget naartoe gaat.⁸³

Uit de econometrische analyse van de WBSO-regeling over de periode 2011 – 2017 door Dialogic blijkt dat bedrijven €0,90 extra uitgeven aan S&O-loonkosten op het moment dat zij €1 WBSO-korting ontvangen. Hierbij dient wel te worden opgemerkt dat het totale effect op de S&O-uitgaven groter kan zijn in verband met de complementariteit en spillover effecten tussen S&O-loonuitgaven en overige S&O-uitgaven. Loonuitgaven zijn immers niet de enige kosten die gemaakt worden voor het uitvoeren van S&O-werkzaamheden. Tevens dient te worden genoemd dat uit de analyse van Dialogic een hogere uitkomst volgde bij de analyse over de periode 2008 – 2017, namelijk €1,26 aan extra uitgaven per €1 aan WBSO-korting. Hieruit kan worden afgeleid dat het effect van de WBSO in deze verhouding iets is afgenomen over de tijd, maar uit de analyse kunnen geen duidelijke oorzaken worden gegeven.

Volgens het CPB kan de doelmatigheid van de WBSO en de RDA worden vergoot door het stellen van strengere eisen aan de nieuwheidsvereisten. Op die manier kan namelijk het maatschappelijke rendement van de gestimuleerde R&D-activiteiten worden vergroot.⁸⁴ Door de huidige invulling kunnen bedrijven die producten van concurrenten proberen na te bouwen namelijk ook aanspraak maken op de WBSO. Ik ben van mening dat het uitsluiten van dergelijke activiteiten de uitvoerbaarheid en toegankelijkheid van de regeling te ingrijpend zou verslechteren.

c. Subsidiariteit en evenredigheid

Aangezien dit criterium tweeledig is, wordt allereerst de subsidiariteit behandeld en vervolgens de evenredigheid. Uit de analyse in hoofdstuk 2 betreffende het belang van innovatie en fiscaal instrumentalisme is gebleken dat overheidsingrijpen op het

⁸² De Staat van het MKB, geraadpleegd via <https://www.staatvanhetmkb.nl/factsfigures>

⁸³ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie WBSO 2011-2017*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van EZK, Februari 2019

⁸⁴ CPB, Kansrijk Innovatiebeleid

gebied van de stimulering van innovatie gerechtvaardigd is. Daarnaast is de beoordeling van de WBSO-aanvraag en het afgeven van een S&O-verklaring neergelegd bij de RVO en niet bij de centrale uitvoerende instantie op dit gebied, de Belastingdienst. Met het oog op het expertise niveau dat aanwezig is bij de RVO, is dit een juiste keuze met betrekking tot de subsidiariteit van de WBSO-regeling.

Met het oog op de evenredigheid kunnen aspecten als de drie jaarlijkse indieningsmogelijkheden worden genoemd en het feit dat de belastingplichtige een vormvrije aanvraag kan indienen op het moment dat zij in tijdnood komt voor het indienen van de volledige aanvraag.⁸⁵ Hiermee wordt de belastingplichtige een uitstel van drie weken verleend om de volledige aanvraag op orde te krijgen. Vervolgens wordt aan de hand van de gespecificeerde criteria binnen drie maanden beslist of de S&O-verklaring daadwerkelijk wordt afgegeven.⁸⁶ Daarnaast is het echter zo dat de uren welke worden ingediend middels de aanvraag ook daadwerkelijk vast staan voor de aanvraagperiode. Hier kan worden afgevraagd of dit een evenredige uitwerking ten gevolge heeft, aangezien S&O-werkzaamheden doorgaans onvoorspelbaar zijn en het aantal te besteden uren dus niet bijvoorbeeld een halfjaar van tevoren vast zullen staan. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever dit bewust heeft gedaan om recht te doen aan het feit dat de S&O-werkzaamheden deel uitmaken van de totale bedrijfsvoering en geen gelegenheidsactiviteiten zijn.⁸⁷ Daarnaast blijkt dat de belastingplichtige welke beschikt over een S&O-verklaring achteraf dient te kunnen aantonen dat de door hem uitgevoerde werkzaamheden ook daadwerkelijk ‘een oorspronkelijk en niet-routinematig karakter, met een hoge graad van technische onzekerheid’ hadden.⁸⁸ Met het oog op de omvang van de te hanteren afdrachtvermindering lijkt dit een evenredige handelwijze, welke tevens in lijn ligt met het doel van de regeling.

d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Voor de uitvoerbaarheid van wettelijke regelingen is het niveau van de deskundigheid en de capaciteit van doorgaans de Belastingdienst van belang. De uitvoering met het

⁸⁵ Verslag van een schriftelijk overleg, Kamerstukken II 1993/94, 23 477, nr. 6, p. 20–21.

⁸⁶ Toelichting bij de regeling van 22 oktober 2015, nr. WJZ15116106, Staatscourant. 2015, 42 769

⁸⁷ Verslag van een schriftelijk overleg, Kamerstukken II 1993/94, 23 477, nr. 6, p. 20–21.

⁸⁸ Toelichting bij de regeling van 22 oktober 2015, nr. WJZ15116106, Staatscourant. 2015, 42 769

oog op het expertise niveau van de RVO is voor de WBSO-regeling bij deze instantie neergelegd. In de parlementaire geschiedenis valt te lezen dat met ingang van 2016 zowel de uitvoering en het toezicht als de handhaving van de geïntegreerde S&O-afdrachtvermindering door de RVO wordt verzorgd.⁸⁹ De toename in uitvoeringskosten werd toen beperkt geacht aangezien de RVO de uitvoering reeds verregaand had geïntegreerd.⁹⁰ Hiermee is tevens tegemoetgekomen aan de wens van het bedrijfsleven om zich slechts op één uitvoerende instantie te richten voor de WBSO-regeling.⁹¹ De uitvoering is gestructureerd opgezet door de RVO; er zijn vaste indieningsdeadlines en indieningsmogelijkheden vastgelegd. Zo dient een aanvraag te geschieden aan de hand van een van de drie op de website weergegeven aanvraagformulieren. Dit maakt beoordeling van de verzoeken een gestructureerd proces aangezien niet kan worden afgeweken van de voorgeschreven formulieren. Bij onduidelijkheden in de aanvraag stelt de RVO een aantal aanvullende vragen om een duidelijk inzicht te krijgen in het S&O-project. Een ander aspect wat de uitvoerbaarheid ten goede komt is de mogelijkheid om gebruik te maken van een forfait binnen de WBSO-regeling. Dit maakt de berekening en uitvoering van het voordeel voor zowel de belastingplichtige als de RVO eenvoudiger. Daarnaast vermeldt de Staatssecretaris in zijn brief uit april 2019 dat hij gaat onderzoeken of de beslistermijn omtrent de S&O-verklaring kan worden verkort.⁹²

Voorgaande komt de handhaafbaarheid eveneens ten goede. De belastingplichtige dient de uit te voeren en uitgevoerde S&O-werkzaamheden vast te leggen en tevens een bijbehorende uren administratie bij te houden vanaf de start van de werkzaamheden. Hierbij dient te worden vermeld dat de afdrachtvermindering pas kan worden verwerkt op het moment dat de S&O-verklaring daadwerkelijk is afgegeven. De RVO voert steekproefsgewijs controle uit op basis van de risicofactoren van de aanvrager, waarbij geldt dat de controle intensiever plaatsvindt naarmate het risico groter is.⁹³ Tijdens deze controles wordt de WBSO-urenadministratie doorgenomen en de RVO kan langsgaan bij de aanvrager om te inspecteren of de S&O-

⁸⁹ MvT, Kamerstukken II, 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 27.

⁹⁰ MvT, Kamerstukken II, 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 27.

⁹¹ Belastingplan 2006

⁹² Brief van de Staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat van 11 april 2019, *Kamerstukken II*, 2018-19, 32 637 en 33 009 nr. 358

⁹³ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie WBSO 2011-2017*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van EZK, Februari 2019

werkzaamheden dan ook daadwerkelijk plaatsvinden.⁹⁴ Indien blijkt dat de administratie niet op orde is of de S&O-werkzaamheden niet daadwerkelijk plaatsvinden, kan de RVO een boete opleggen.⁹⁵ Daarnaast wordt de afdrachtvermindering teruggevorderd inclusief de wettelijke rente. Volgens het CPB zijn er aanwijzingen dat oneigenlijk gebruik van de WBSO plaatsvindt en dat dit kan worden tegengegaan door betere informatievoorziening, meer controles en hogere boetes.⁹⁶

In 2017 zijn in totaal 35.515 WBSO-aanvragen toegekend aan 21.265 bedrijven. In de onderstaande tabel kan worden gevonden waar de uitvoeringskosten voor al deze aanvragen uit bestaan en wat de omvang hiervan is.⁹⁷ Het totaal van 18,2 miljoen bedraagt ongeveer 1,5% van het totale budget voor de WBSO. De uitvoeringskosten van zowel de RVO als de Belastingdienst samen komen neer op gemiddeld €0,02 per toegekende euro aan WBSO.⁹⁸

Uitvoeringskosten WBSO (incl. RDA in 2012-2015) in € miljoen	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Beoordelen en afhandelen aanvragen	11,1	13,8	13,8	13,8	12,6	13,2	11,8
Uitvoeren van controles (achteraf) incl. opstellen van correcties en boetes	2,6	2,4	2,9	2,8	2,6	2,7	2,9
Uitvoeren van bezwaar & beroep	0,8	1,1	1,3	1,1	1,1	1,2	1,4
<i>Subtotaal</i>	<i>14,5</i>	<i>17,3</i>	<i>17,9</i>	<i>17,6</i>	<i>16,3</i>	<i>17,1</i>	<i>16,1</i>
Overige kosten (klantcontact, automatisering, communicatie, beleidsinteractie, etc.)	1,1	3,1	3,0	2,7	3,5	1,7	2,1
Totaal	15,6	20,4	20,9	20,3	19,8	18,8	18,2

e. Onderlinge afstemming

De verscheidene innovatie stimulerende regelingen die in de wet zijn opgenomen, richten zich ieder op een ander 'deel' van de onderneming en streven hetzelfde doel

⁹⁴ Toelichting bij de regeling van 22 oktober 2015, nr. WJZ15116106, Staatscourant. 2015, 42 769

⁹⁵ Art. 25 en 26 WVA

⁹⁶ CPB, Kansrijk Innovatiebeleid

⁹⁷ www.rvo.nl

⁹⁸ Brief van de Staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat van 11 april 2019, *Kamerstukken II*, 2018-19, 32 637 en 33 009 nr. 358

na, namelijk het stimuleren van innovatie. Daarnaast kennen de regelingen een andere invalshoek: de WBSO-regeling richt zich op het loon, de RDA op een stimulering van de input factor kapitaal en de innovatiebox op de winst. Aangezien de S&O-verklaring, zoals zal blijken uit de volgende paragraaf, ook van belang is voor de innovatiebox en de (afgeschafte) RDA, treden hier geen tegenstrijdigheden op. Dit aangezien eenzelfde visie wordt gehanteerd door de RVO en op dit gebied dus geen conflicten kunnen ontstaan tussen de uitvoerende instanties. Hierdoor worden eveneens geen inconsistente en conflicterende prikkels gegeven vanuit de wetgever naar de belastingplichtige in dit geval. Het voorgaande komt de consistentie van het Nederlandse fiscale innovatiebeleid ten goede.

f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Allereerst dient te worden vermeld dat de informatie met betrekking tot de werking, de aanvraag en de procedure van de WBSO-regeling eenvoudig te verkrijgen is via de website van de RVO. Daarnaast is de regeling toegankelijk doordat de belastingplichtige zelf een aanvraagformulier kan downloaden van de website en deze vervolgens zonder enige fiscale kennis kan invullen. In het aanvraagformulier wordt immers informatie gevraagd betreffende de vormgeving van het project, waarbij de aanvrager zelf als specialist zal gelden. Bij onzekerheden betreffende de te maken kosten kan daarnaast voor het forfait worden gekozen door simpelweg de ruimtes waar de kosten worden weergegeven, leeg te laten. Daarnaast worden de beoordelingscriteria en andere relevante gegevens weergegeven op de website van de RVO. Zo is de formule voor de berekening vrij eenvoudig en wanneer de belastingplichtige hier niet uitkomt is er nog de rekenhulp.⁹⁹ Daarnaast is het voor de belastingplichtige eenvoudig en duidelijk dat slechts met één uitvoerende instantie, namelijk de RVO, dient te worden gecommuniceerd.

Een bijzondere constatering is echter dat uit het onderzoek van Dialogic blijkt dat het aantal belastingplichtigen dat een intermediair gebruikt voor de aanvraag juist toeneemt, namelijk een stijging van 79% in 2011 naar 85% van de inhoudingsplichtigen in 2017.¹⁰⁰ Uit de gehouden enquête onder bedrijven die gebruik

⁹⁹ Geraadpleegd via <https://regelhulpenvoorbedrijven.nl/wbso/>

¹⁰⁰ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie WBSO 2011-2017*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van EZK, Februari 2019

maken van een intermediair worden de volgende redenen gegeven, namelijk dat een bedrijf zelf geen tijd heeft voor de aanvraag (46%), dat het bedrijf geen ervaring heeft met het doen van een aanvraag (43%) en dat het bedrijf geen inzicht heeft in de subsidiemogelijkheden (37%). Hier komt bij dat bedrijven een kostenafweging maken en tussen de kosten voor de intermediair en de kosten die zij zelf zouden maken voor het inlezen, opstellen en indienen van de aanvraag. Verder geven bedrijven aan dat intermediairs de ‘taal’ van de RVO beter spreken en beter op de hoogte zijn van de procedures e.d. (slechts 10%). Uit de enquête blijkt dat sommige bedrijven de aanvraag zelf zouden doen indien deze eenvoudiger en transparanter is. Hieraan dient niet te zwaar te worden getild aangezien de respondenten uit de enquête die zelf de aanvraag indienen, hebben aangegeven dat de aanvraag eenvoudig zelf te doen is en dat intermediairs niet altijd over de vereiste vakkennis beschikken om de inhoudelijke delen van de aanvraag te doen.¹⁰¹ Verder kan onduidelijkheid optreden doordat het project reeds kan zijn aangevangen zonder dat de belastingplichtige in het bezit is van een S&O-verklaring. De beslistermijn is namelijk gesteld op drie maanden, waardoor het zo kan zijn dat het S&O-project reeds is gestart en er nog geen beslissing is door de RVO. De inhoudingsplichtige mag de afdrachtvermindering pas verrekenen vanaf het moment dat de verklaring vanuit de RVO is afgegeven. In het kader hiervan heeft de Staatssecretaris echter aangegeven dat hij onderzoek zal doen naar een snellere afhandeling van toekomstige WBSO-aanvragen.¹⁰² In de Miljoenennota 2020 staat tevens vermeld dat de WBSO flexibeler en toegankelijker wordt vanaf 2020, dit aangezien dan vier aanvragen per jaar mogen worden ingediend en dat de ‘tussenmaand’ wordt afgeschaft.¹⁰³

Ondanks het feit dat door een groot aantal bedrijven gebruikt wordt gemaakt van een intermediair, kan uit de drie hoofdredenen worden opgemaakt dat zij geen tijd voor, ervaring met of geen kennis hebben van de WBSO-regeling. Hieruit kan worden opgemaakt dat geen sprake is van een onduidelijke of moeilijke aanvraagprocedure. Al met al dient te worden geconcludeerd dat alle relevante informatie over de

¹⁰¹ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie WBSO 2011-2017*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van EZK, Februari 2019

¹⁰² Brief Staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat van 11 april 2019, *Kamerstukken II*, 2018-19, 32 637 en 33 009 nr. 358

¹⁰³ Miljoenennota 2020

procedure, toegang tot en werking van de regeling duidelijk zijn te vinden op de website van de RVO.

3.3 De RDA

3.3.1 Wettelijk kader

De RDA, voluit de Research & Development Aftrek, is geïntroduceerd met het Belastingplan 2012 en trad in werking voor alle kwalificerende kosten en uitgaven vanaf 1 januari 2012.¹⁰⁴ Het doel van de regeling was Nederland ook in de toekomst aantrekkelijk te houden voor bedrijven om R&D-werkzaamheden uit te voeren.¹⁰⁵ Om dit te bereiken, richtte de RDA zich op het verlagen van de directe kosten van R&D, uitgezonderd loonkosten. Met de invoering van de RDA heeft Nederland het toenmalige fiscale innovatiebeleid gecompleteerd door naast de loonkosten en de innovatiewinsten ook de overige directe R&D-kosten (uitgaven en investeringen) te stimuleren.¹⁰⁶ Hiermee is ook de verschuiving van specifiek innovatiebeleid middels subsidieregelingen naar generiek beleid middels fiscale stimulering gerealiseerd. Uit een brief van de Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie blijkt dat het kabinet voor €500 miljoen aan specifieke subsidies voor innovatie heeft geschrapt en deze heeft omgezet in generiek fiscaal beleid.¹⁰⁷ Uit de brief blijkt eveneens dat de generieke maatregelen zoals de RDA in de regel eenvoudiger en beter toegankelijk zijn. De Staatssecretaris haalt eveneens aan dat het toenmalige kabinet met de invoering van de RDA eveneens tegemoet is gekomen aan het advies van de topteams om een fiscale regeling in te richten op de exploitatie- en investeringskosten van R&D.¹⁰⁸ De topteams zijn door het kabinet voor de gekozen topsectoren ingesteld aan de hand van het nieuwe bedrijvenbeleid, zoals afkomstig uit de kabinetsbrief 'Naar de top' en het Instellingsbesluit topteams.¹⁰⁹ Deze topteams werden door de minister samengesteld en hadden ten doel om de Tweede Kamer te adviseren omtrent het aantrekkelijk maken en houden van Nederland als vestigings- en investeringsland.

¹⁰⁴ Belastingplan 2012

¹⁰⁵ Memorie van Toelichting, *Kamerstukken II*, 2011/12, 33 003, nr. 3

¹⁰⁶ Brief Staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 31 oktober 2011, *Kamerstukken II*, 2011-12, 33 003 nr. 15

¹⁰⁷ Brief Staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 23 juni 2011, *Kamerstukken II*, 2011-12, 32 637 nr. 14

¹⁰⁸ Brief Staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 31 oktober 2011, *Kamerstukken II*, 2011-12, 33 003 nr. 15

¹⁰⁹ Brief Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 4 februari 2011, *Kamerstukken II*, 2010-11, 32 637 nr. 1

Met ingang van 1 januari 2016 is de RDA echter afgeschaft en ondergebracht onder de kosten en uitgaven van de WBSO-regeling.¹¹⁰ In deze paragraaf wordt ingegaan op de vervallen regeling. Dit aangezien deze regeling aansloot bij de stimulering van de input factor kapitaal via de winstsfeer. Op die manier wordt een volledig beeld geschetst van de stimulering van de in- en output factoren. Waarbij een stimulering van exploitatie- en investeringskosten van R&D mijns inziens niet dient aan te sluiten bij de loonheffingen. De huidige RDA is immers geïntegreerd in de WBSO en vindt dus niet langer zijn werking via de winstbelasting maar via de loonheffingen. Hierdoor wordt de RDA in een nog grotere mate¹¹¹ afhankelijk van de hoogte van de S&O-uren, terwijl het juist dient te gaan om kosten en uitgaven die niet zien op loonkosten. De link met de geïntegreerde RDA wordt slechts incidenteel opgenomen.

De RDA vond zijn wettelijke basis in art. 3.52a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en het Besluit RDA. Middels de schakelbepaling van art. 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en art. 8 van de Wet VPB 1969 werkte de RDA door naar de fiscale winstbepaling in de vennootschapsbelasting. Gemaakte zakelijke kosten komen in beginsel in aftrek bij het bepalen van de winst van een onderneming. Om uitgaven en kosten met een specifiek R&D-karakter te stimuleren, werd op grond van de RDA echter een extra aftrek met betrekking tot specifieke S&O-uitgaven en kosten toegelaten bij de bepaling van de fiscale winst. Hierdoor daalden de netto kosten van innovatieve activiteiten, met als gevolg een ondernemer die met hetzelfde budget meer kan investeren in innovatie.¹¹²

Over de jaren 2012, 2013 en 2014 was het RDA-percentages vastgesteld op respectievelijk 40, 54 en 60 procent.¹¹³ De hoogte van de RDA-aftrek werd bepaald door de kwalificerende S&O-uitgaven en kosten te vermenigvuldigen met het desbetreffende percentage. Naast de percentages over de daadwerkelijke kosten en uitgaven kon ook worden gekozen voor een forfait van €15 per S&O uur. Dit gold voor

¹¹⁰ Zie Belastingplan 2016 en Brief Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015, Kamerstukken II, 34 002, nr. 106

¹¹¹ Zoals zal blijken was de opzichzelfstaande RDA ook reeds afhankelijk van de S&O-verklaring

¹¹² Nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II*, 2011/12, 33 003, nr. 10

¹¹³ Uit de NvT bij het besluit van 21 december 2011, Stb. 2011, 657, blijkt dat de RDA een gebudgetteerde regeling was (500 miljoen in 2014, 375 miljoen in 2013 en 250 miljoen in 2012), werd het percentage afhankelijk van het gebruik in het voorgaande jaar en de budgettaire ruimte bijgesteld. Dit is tevens wettelijk vastgesteld in art. 7 van het Besluit RDA.

ondernemers die niet meer dan 150 S&O-uren per kalendermaand realiseerden. In die gevallen werd de RDA-af trek op grond van art. 7 van het Besluit RDA forfaitair bepaald aan de hand van het aantal S&O-uren in de S&O-verklaring vermenigvuldigd met €15. Vervolgens werd de RDA bepaald door de uitkomst te vermenigvuldigen met het geldende RDA-percentag e. Hierbij dient te worden vermeld dat ook een coulanceregeling gold voor kleinere ondernemers. Indien een onderneming in een kalenderjaar namelijk minder dan €50.000 aan werkelijke kosten en uitgaven had dan werd het RDA-bedrag alsnog door middel van het forfait bepaald, waarbij de werkelijke kosten buiten beschouwing bleven. Indien de kosten boven de €50.000 uitkwamen kon de onderneming ongeacht het aantal uren verzoeken om de werkelijke kosten te gebruiken.¹¹⁴ De kosten en uitgaven kwamen voor de RDA in aanmerking indien zij direct toerekenbaar waren aan de door de belastingplichtige te verrichten S&O-werkzaamheden. Bij de invoering van de RDA oordeelde het Agentschap NL over het criterium van het direct toerekenbaar zijn van de uitgaven en kosten. In 2014 is het Agentschap NL en de Dienst Regelingen gefuseerd tot de eerder besproken RVO. De RVO was verantwoordelijk voor de vaststelling van de omvang van de RDA. De Belastingdienst was op haar beurt verantwoordelijk voor de vaststelling van de fiscale winst, zonder gebonden te zijn aan de vaststelling door de RVO.¹¹⁵

Voor de toetsing van directe toerekenbaarheid was het uitgangspunt dat een duidelijk aanwijsbaar oorzakelijk verband moest bestaan tussen de uitgaven en kosten en de S&O-werkzaamheden. Met betrekking tot de toetsing van de S&O-werkzaamheden werd aangesloten bij wat onder de WVA en dus door de RVO onder S&O wordt verstaan. Bij een RDA-aanvraag werd allereerst bezien of het door de belastingplichtige beschreven project in aanmerking kwam voor een S&O-verklaring. Vervolgens werd geoordeeld over het aanwijsbare oorzakelijke verband tussen enerzijds de uitgaven en kosten en anderzijds de S&O-werkzaamheden. Waarbij de kosten en uitgaven dus enkel in aanmerking kwamen voor de RDA indien deze het desbetreffende S&O-project dienden. Voor kwalificerende kosten gold dat deze ‘uitsluitend dienstbaar’ moesten zijn aan de S&O-werkzaamheden, terwijl voor uitgaven gold dat deze ‘dienstbaar’ zijn aan de S&O-werkzaamheden. Voor dit

¹¹⁴ Art. 7 Besluit RDA

¹¹⁵ NvT bij het besluit van 21 december 2011, Stb. 2011, 657

onderscheid is gekozen aangezien kosten doorgaans tamelijk gemakkelijk kunnen worden herleid terwijl dit voor uitgaven complex kon uitwerken. Neem bijvoorbeeld een nieuw kantoorpand. Naar alle waarschijnlijkheid zal het pand niet exclusief voor S&O worden aangewend. Vandaar dat onder het criterium ‘dienstbaar’ de uitgaven voor het pand naar rato in aanmerking kwamen voor de RDA-aftrek.

Logischerwijs diende het bij bedrijfsmiddelen, om te voorkomen dat dezelfde bedrijfsmiddelen meerdere keren voor de RDA-aftrek in aanmerking kwamen, te gaan om daadwerkelijk betaalde en nieuwe of niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen waarbij de kosten door de belastingplichtige werden gedragen.¹¹⁶ Daarnaast was nog een andere antimisbruikbepaling van toepassing voor uitgaven boven de €1.000.000. Namelijk dat deze over vijf kalenderjaren dienden te worden verspreid. In het Besluit RDA was eveneens een *at arm's length*-bepaling opgenomen. Hieruit volgde dat bij ministeriële regeling een aanpassing in de uitgaven en kosten kon worden doorgevoerd indien bleek dat belastingplichtige een prijs was overeengekomen welke in het economische verkeer niet door willekeurige derden overeen zou zijn gekomen.

In art. 5 van het Besluit RDA waren verschillende kostenposten opgenomen die niet voor de RDA in aanmerking komen. Hieronder vielen bijvoorbeeld afschrijvingskosten aangezien het daarbij niet ging om betalingen. Daarnaast waren ook financieringskosten uitgesloten aangezien de regeling niet was ingericht om het gebruik van vreemd vermogen te stimuleren voor S&O-uitgaven. Aangezien de lijst redelijk triviaal is, wordt voor de volledige opsomming verwezen naar het vervallen artikel 5 van het Besluit RDA.

3.3.2 Toetsing aan de criteria

In deze paragraaf wordt de afgeschafte RDA getoetst aan de criteria uit de Nota zicht op wetgeving. Toetsing aan de criteria is voor deze regeling niet zozeer relevant voor een waardeoordeel over het huidige Nederlandse fiscale innovatiebeleid, de regeling is immers reeds afgeschaft. Desalniettemin is de toetsing van de regeling wel degelijk van belang voor de analyse van alternatieve systemen in hoofdstuk 4 en het doen van aanbevelingen in hoofdstuk 5. Dit mede doordat de afgeschafte RDA zag op de

¹¹⁶ Art. 4 Besluit RDA

stimulering van de input factor kapitaal via de winstsfeer. Aangezien het doel van deze scriptie is om te onderzoeken welke innovatie stimulerende maatregelen optimaal werken, wordt immers zowel de in- als de outputzijde geanalyseerd. In deze paragraaf staat voorop dat een waardeoordeel kan worden gevormd over de stimulering van de input factor kapitaal via de winstsfeer. Hiervoor is een analyse van de historische RDA noodzakelijk, aangezien de huidige geïntegreerde RDA niet alleen aan betekenis heeft ingeboet maar ook is gekoppeld aan de loonheffing. In deze paragraaf wordt daarnaast slechts incidenteel een verwijzing opgenomen naar de geïntegreerde RDA en de huidige werking met de WBSO. In paragraaf 3.2.1 is namelijk reeds benoemd dat het opnemen van de kosten en uitgaven in de WBSO het gevolg is van de integratie met de RDA.

a. Rechtmatigheid

Omtrent het gelijkheidsbeginsel dient allereerst te worden vermeld dat de RDA toegankelijk was voor belastingplichtigen onder de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Aangezien de belastingplichtige echter over een S&O-verklaring diende te beschikken, was het, evenals bij de WBSO-regeling, niet mogelijk om aanspraak te maken op de aftrek wanneer de S&O-werkzaamheden vanuit een vaste inrichting werden verricht.

Voor het rechtszekerheidsbeginsel is formeel vereist dat de rechtsregel kenbaar, duidelijk, ondubbelzinnig en duurzaam is.¹¹⁷ De RDA is inmiddels afgeschaft en ondergebracht bij de WBSO-regeling. Daarnaast werkt de regeling enigszins dubbelzinnig uit in de gevallen dat omwille van juridische argumenten wordt gekozen voor een structurering waarbij de uitgaven en kosten voor activa en de loonkosten in aparte entiteiten wordt voortgezet. Vanwege het vereiste dat voor de RDA ook sprake diende te zijn van S&O-werkzaamheden leidt dit tot een weigering van de aftrek. Dit is tegenstrijdig aangezien de RDA zich juist diende te richten op kosten en uitgaven, uitgezonderd loonkosten. Eerder is aangehaald dat frequente wijzigingen van rechtsregels onzekerheid veroorzaken en de effectiviteit van regelingen niet ten goede komt. Het variabele percentage van de RDA over de jaren heen wordt echter niet als

¹¹⁷ Gribnau, J. L. M. (2006). Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving. In *Vijf jaar Wet IB 2001* (pp. 27-66). Deventer: Kluwer.

schadelijk gezien. De korte levensduur van de RDA als opzichzelfstaande regeling en de latere samenvoeging met de WBSO-regeling per 1 januari 2016, is de algehele rechtszekerheid niet ten goede gekomen. De onzekerheid die kon optreden doordat de RDA zich in de winstsfeer bevond, waarbij verzilvering van het RDA-voordeel afhankelijk was van de winstgevendheid van de onderneming, dient niet te worden verward met de rechtszekerheid van de regeling.

Het vertrouwensbeginsel ziet op het feit dat de belastingplichtige erop mag vertrouwen dat de aftrek ook daadwerkelijk kan worden verrekend wanneer de RDA-beschikking wordt afgegeven. Daarnaast is het zo dat tegen zowel de S&O-verklaring als de RDA-beschikking bezwaar en beroep kon worden aangetekend. De problematiek omtrent de beslistermijn van drie maanden speelde geen rol bij de RDA aangezien de aangiften voor de IB en VPB pas na het einde van het jaar worden gedaan. Aangezien het inschatten van de kosten en uitgaven gepaard gaat met veel onzekerheid was in artikel 11 van het Besluit RDA een RDA-correctie opgenomen welke de aftrek corrigeerde naar het werkelijke niveau van kosten en uitgaven.

b. Doeltreffendheid en doelmatigheid

Het doel van de Nederlandse overheid is om 2,5% van het BBP aan gecombineerde publieke en private uitgaven aan R&D te realiseren.¹¹⁸ De RDA richtte zich op de private bedrijven en diende om investeringen in private R&D bij alle bedrijven in Nederland te stimuleren. Met ‘alle bedrijven’ wordt bedoeld dat dit ongeacht grootte of sector geschiedt. In het Belastingplan 2012 is aangegeven dat de RDA uiterlijk in 2016 zou worden geëvalueerd.¹¹⁹ Door de vele bezwaren vanuit het bedrijfsleven over de verzilvering van het RDA-voordeel is de regeling uiteindelijk met ingang van 1 januari 2016 afgeschaft en ondergebracht bij de WBSO-regeling.¹²⁰ Het grootste deel van de bezwaren was afkomstig van het feit dat de RDA zich in de winstsfeer afspeelde. Een belastingplichtige diende namelijk winst te maken voordat het RDA-voordeel ook daadwerkelijk kon worden verzilverd. In het Belastingplan 2015 en de brief van de minister komt naar voren dat de kritiek mogelijkerwijs te maken heeft met de algehele lagere winstgevendheid van het bedrijfsleven in de jaren na de crisis en het karakter

¹¹⁸ Kamerbrief, ‘Naar Missie gedreven Innovatiebeleid met Impact’, 13 juli 2018

¹¹⁹ Belastingplan 2012 en Kamerstukken II, 2011/12, 33003, nr. 5 en 6

¹²⁰ Brief Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015, *Kamerstukken II*, 34 002, nr. 106

van startende innovatieve ondernemingen.¹²¹ Deze ondernemingen realiseren in de opstartfase doorgaans weinig tot geen winst als gevolg van significante investeringen.

De belangrijkste bezwaren vanuit het bedrijfsleven, welke de uiteindelijke reden waren voor de afschaffing en samenvoeging van de RDA, zijn de volgende¹²²:

- De relatie tussen de hoogte van de winst en het RDA-voordeel. Ondanks dat het netto voordeel kan worden gegeven, zegt dit nog niets over de exacte hoogte van het RDA-voordeel¹²³;
- Het RDA-voordeel kan in latere jaren door middel van voorwaartse verliesverrekening worden verrekend, waardoor dit zich ook pas later in de vorm van een liquiditeitsvoordeel uit. Als gevolg hiervan dienen ook deze uitgestelde stromen te worden gefinancierd;
- Doordat het RDA-voordeel deel uitmaakte van de winstberekening had de RDA geen invloed op de zogenaamde *Earnings Before Interest and Tax* (hierna: EBIT). De EBIT is een internationaal veel gehanteerde maatstaf voor het vergelijken van ondernemingen en investeringsprojecten middels ratio's. Evenals het verkrijgen van financiering door bedrijven van alle groottes. Doordat het RDA-voordeel momenteel wordt uitgesloten van de EBIT, wordt een onvolledig beeld geschetst van ondernemingen en R&D-projecten in verschillende landen. Door te zorgen dat het RDA-voordeel wel wordt meegenomen in de EBIT, verbetert de business case op grond van het vestigingsklimaat voor investeringen in Nederland; en
- Bij verscheidene structuren met een buitenlandse moedermaatschappij vloeide het RDA-voordeel naar de moeder.

Aan een deel van deze kritiek is tegemoetgekomen door de RDA en de WBSO samen te voegen in een geïntegreerde regeling in de loonheffingssfeer.¹²⁴ Over de wenselijkheid hiervan kan worden gesteld dat ondernemingen die weinig loonkosten realiseren, nu een kleiner voordeel ervaren van de geïntegreerde RDA. Evenals het feit dat het een opmerkelijke keuze is om de stimulering voor kosten en uitgaven voor

¹²¹ Belastingplan 2015

¹²² Brief Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015, *Kamerstukken II*, 34 002, nr. 106

¹²³ Het netto voordeel is immers simpelweg het RDA-percentages vermenigvuldigd met het statutaire belastingtarief.

¹²⁴ Belastingplan 2016

R&D onder te brengen in de loonheffingssfeer. Een uitgebreide analyse van deze aanpak komt in hoofdstuk 4 aan de orde bij de behandeling van de alternatieve systemen.

c. Subsidiariteit en evenredigheid

Evenals de WBSO-regeling, was de uitvoering van de RDA ondergebracht bij de RVO. Met betrekking hiertoe kan worden gesteld dat de subsidiariteit van de RDA positief kan worden beoordeeld. Met het oog op het expertise niveau dat aanwezig is bij de RVO, is dit een juiste keuze met betrekking tot de subsidiariteit van de RDA. Daarnaast was de gedeelde verantwoordelijkheid tussen de Belastingdienst en de RVO niet wenselijk. Door de RDA en WBSO samen te voegen is aan deze bezwaren tegemoetgekomen.

Het feit dat een forfaitaire regeling was opgenomen in de RDA, pleit voor de evenredigheid van de regeling. Verder was eveneens de optie opgenomen om rekening te houden met de daadwerkelijke uitgaven en gemaakte kosten. Het vereiste dat een S&O-verklaring en dus S&O-loonkosten vereist waren (zijn) voor de toepassing van de RDA kan als enigszins onevenredig worden beschouwd. Dit aangezien de RDA juist dient te zien op de kosten en uitgaven. Het vereiste van de S&O-verklaring kan echter worden gerechtvaardigd met het oog op het waarborgen van het innovatieve karakter van de kosten en uitgaven. Voor verdere aangelegenheden betreffende de aanvraag van de S&O-verklaring wordt verwezen naar paragraaf 3.2.2.

d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Met de invoering van de RDA is duidelijk gekozen voor generiek fiscaal beleid in plaats van specifiek beleid. Waarbij generiek beleid zowel lagere uitvoeringskosten kent voor de overheid als lagere administratieve lasten voor het bedrijfsleven.¹²⁵ Voor de uitvoerbaarheid van de RDA is het niveau van de deskundigheid en de capaciteit van doorgaans de Belastingdienst van belang. Zoals reeds eerder is besproken, is de uitvoering met het oog op het expertise niveau van de RVO, bij deze instantie

¹²⁵ Brief Staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 31 oktober 2011, *Kamerstukken II*, 2011-12, 33 003 nr. 15

neergelegd. De geschatte administratieve lasten voor 2014 lagen rond de 1,1% tot 1,4% van het beschikbare budget van €500 miljoen.¹²⁶ De koppeling van de aanvraagprocedure en de uitvoering van WBSO en de RDA middels de S&O-verklaring, vertaalde zich in beperkte additionele administratieve lasten van de RDA.¹²⁷ Uit onderzoek door Dialogic blijkt dat de uitvoeringskosten rond de €3 miljoen lagen in 2012.¹²⁸ Hieruit blijkt eveneens dat de kosten voor de WBSO en de RDA met name drukken op de RVO en dat de kosten voor de Belastingdienst budgettair bescheiden kunnen worden genoemd. Voor de opzet van de aanvraag en indieningsprocedures door de RVO wordt verwezen naar paragraaf 3.2.2.

Met betrekking tot de handhaafbaarheid van de regeling was in de artikelen 10 en 12 van het Besluit RDA het e.e.a. vastgelegd. In artikel 10 was een bepaling opgenomen waarin de belastingplichtige werd verplicht om een mededeling te doen met betrekking tot de werkelijk in aanmerking te nemen kosten, uitgaven en de gemaakt S&O-uren. Dit gold als een controlemechanisme om ondernemingen die bewust te ruime schattingen instuurden aan het begin van het jaar eruit te filteren.¹²⁹ Aangezien de RDA-beschikking op een vertrouwensbasis middels schattingen werd afgegeven dienden aan fraude gevallen hoge afschrikwekkende boetes te hangen. Dit om ervoor te zorgen dat het vertrouwen niet door belastingplichtigen werd misbruikt. In art. 3.52a lid 11 was dan ook een boete van ten hoogste €100.000 of tweemaal het bedrag uit de RDA-beschikking vastgelegd. Boetes konden worden uitgeschreven voor onder andere het niet nakomen van de administratieve vereisten. Boetes voor de bewust onjuiste schattingen konden logischerwijs niet worden opgelegd aan belastingplichtigen onder het forfait.¹³⁰ Bij de in paragraaf 3.3.1 besproken drempel van een miljoen euro kunnen vraagtekens worden gezet. Dit aangezien uitgaven voor bijvoorbeeld kantoorpanden of hoogwaardige apparatuur doorgaans boven deze norm zal liggen. Deze regeling bevordert de controlemogelijkheden maar werkt daarnaast ook hogere administratieve lasten voor zowel de uitvoerende instantie als de belastingplichtigen in de hand.

¹²⁶ Toelichting bij de ministeriële regeling van 9 december 2013, Stcrt. 2013, 34912, p. 2

¹²⁷ Toelichting bij de ministeriële regeling van 9 december 2013, Stcrt. 2013, 34912, p. 2

¹²⁸ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie WBSO 2011-2017*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van EZK, Februari 2019

¹²⁹ NvT bij besluit van 21 december 2011, Stb. 2011, 657, p. 17

¹³⁰ Art. 9 lid 4 Besluit RDA – hier werd juist afgezien van een schatting

e. Onderlinge afstemming

De verscheidene innovatie stimulerende regelingen, richten zich ieder op een ander 'deel' van de onderneming. Desalniettemin streven zij hetzelfde doel na, namelijk het stimuleren van innovatie en het verbeteren van het Nederlandse vestigingsklimaat voor R&D-werkzaamheden en -investeringen. Daarnaast kennen de regelingen een andere invalshoek: de WBSO-regeling richt zich op het loon, de RDA op een stimulering van de input factor kapitaal en de innovatiebox op de winst. Aangezien de S&O-verklaring, zoals zal blijken uit de volgende paragraaf, ook van belang is voor de innovatiebox en de WBSO, treden hier geen tegenstrijdigheden op. Dit aangezien eenzelfde visie wordt gehanteerd door de RVO en op dit gebied dus geen conflicten konden ontstaan tussen de uitvoerende instanties.

Aangezien de RDA is geïntegreerd met de WBSO, kan over de huidige onderlinge afstemming worden gesteld dat zij eenzelfde doel nastreven en op dezelfde manier uitwerken. Over de wenselijkheid van de integratie van de RDA valt te twisten aangezien de aftrek voor uitgaven en kosten nu afhankelijk is van en wordt verrekend via de loonheffingen. Zoals reeds onder de doeltreffendheid is besproken, liggen de innovatiebox, RDA en WBSO-regeling op een lijn als het gaat om het generieke karakter van de regelingen. Door de integratie van de RDA zijn de regelingen eveneens optimaal afgestemd.

f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Door het expliciet uitsluiten van bepaalde kosten en uitgaven in het Besluit RDA, werd duidelijkheid verschaft over het gebruik van de regeling. Zoals vermeld onder paragraaf 3.2.2 is informatie over de S&O-verklaring eenvoudig te verkrijgen via de website van de RVO. Dit gold dus ook voor de RDA. Tegelijkertijd werd door het toestaan van een forfaitair bedrag ook de eenvoud en toegankelijkheid vergroot. Door de huidige koppeling van de S&O-verklaring met de RDA en de WBSO-regeling is het aanvragen van de verklaring eenvoudig en duidelijk. Dit is des te meer vereenvoudigd door de integratie van de RDA in de WBSO. Voorwaarde van de integratie van de

RDA en WBSO was namelijk ook dat dit tot een eenvoudigere aanvraagprocedure en uitvoering zou leiden voor zowel de Belastingdienst als het bedrijfsleven.¹³¹

3.4 De Innovatiebox

3.4.1 Wettelijk kader

In 2007 werd de innovatiebox onder haar toenmalige naam, de octrooi-box, ingevoerd in de Wet VPB 1969. Per 2010 is de regeling naast de inhoudelijke wijzigingen ook van naam gewijzigd en is deze vanaf dat moment bekend onder de naam innovatiebox. De regeling houdt in dat op winst uit bepaalde afgebakende innovatieve activiteiten een lager effectief vennootschapsbelastingtarief drukt, namelijk 7% in plaats van 20% respectievelijk 25%.¹³² Tot en met 2017 gold hiervoor nog een lager tarief van 5%, maar vanaf 1 januari 2018 geldt het tarief van 7%. Het doel van de innovatiebox is het stimuleren van innovatieve werkzaamheden en het verbeteren van het Nederlandse vestigingsklimaat. Door het verlaagde tarief wordt het immers aantrekkelijker om innovatieve activiteiten te verrichten in Nederland, wat ten goede komt aan de welvaartsgroei, hoogwaardige werkgelegenheid en het versterken van de Nederlandse economie.¹³³ Daarnaast stimuleert de innovatiebox in het bijzonder de exploitatie van R&D. In tegenstelling tot de eerder besproken regelingen richt de innovatiebox zich dan ook op de output factor, namelijk de winst. Logischerwijs is het voor de belastingplichtige dus vereist dat deze winst maakt. Zoals is gebleken uit de analyse in de vorige paragraaf, kan de afhankelijkheid van winst de effectiviteit verminderen.

De regeling is vastgelegd onder afdeling 2.3 van Hoofdstuk II van de Wet VPB 1969 in de artikelen 12b tot en met 12bg. In deze afdeling wordt het subject van binnenlands belastingplichtigen behandeld. Dit betekent echter niet dat de innovatiebox slechts is voorbehouden aan binnenlands belastingplichtigen. Uit onder andere het Besluit Innovatiebox van 2 december 2017 blijkt dat de innovatiebox ook voor buitenlandse belastingplichtige toegankelijk is.¹³⁴

¹³¹ Belastingplan 2015 en *Kamerstukken II*, 2014-15, 34 002, nr. 3 en Brief Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015, *Kamerstukken II*, 34 002, nr. 106

¹³² In de periode 2018 – 2021 worden de vennootschapsbelastingtarieven stapsgewijs verlaagd naar respectievelijk 15% en 20,5%.

¹³³ MvT, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 14

¹³⁴ Besluit Innovatiebox 2 december 2017, 21-11-2017, Stcrt. 2017, 68 678

In art. 12b wordt aangegeven dat de netto voordelen uit kwalificerende immateriële activa voor 7/H-deel in aanmerking worden genomen, waarbij de H staat voor het hoogste tarief uit art. 22 Wet VPB 1969. Dit werkt in de praktijk als volgt uit:

Stel, Innovatie B.V. behaalt in 2019 met haar kwalificerende immateriële activum een winst van €250.000. Dan zou dit betekenen dat 7/25^e-deel (25% is immers het hoogste tarief uit art. 22 Wet VPB 1969 in 2019) van €250.000 in aanmerking kan worden genomen. Dit komt neer op €70.000, welke wordt belast tegen een tarief van 25%.¹³⁵ Voorgaande resulteert in een te betalen belastingbedrag van €17.500 en dus een effectief belastingtarief van 7%, namelijk €17.500 te betalen belasting over €250.000 aan winst.

Daarnaast wordt opgemerkt dat de innovatiebox alleen van toepassing is op een positief saldo van deze netto voordelen. Indien per saldo dus een verlies wordt gemaakt, wordt dit tegen het hoge VPB-tarief van 19% respectievelijk 25% verrekend. In die zin werkt de regeling dus positief uit voor de belastingplichtige. Dit wordt mede veroorzaakt doordat de innovatiebox een regeling is waarvoor de belastingplichtige bij het doen van de aangifte opteert.¹³⁶ Een belastingplichtige zal immers niet opteren voor het afzetten van zijn verliezen tegen een lager tarief. Verder is een forfaitaire regeling ingevoerd om tegemoet te komen aan de administratieve lasten voor kleinere ondernemers. Hieruit volgt dat het innovatievoordeel gedurende 3 jaar wordt bepaald op 25% van de winst met een maximum van €100.000.¹³⁷

Zoals uit het voorbeeld blijkt, wordt innovatie bevorderd met behulp van de innovatiebox aangezien bedrijven worden gestimuleerd om S&O-werkzaamheden te verrichten en het de succesvolle bedrijven beloont, namelijk met een verlaagd tarief bij het maken van winst.¹³⁸ Voorwaarde voor de toetreding tot de innovatiebox is dan ook dat de belastingplichtige over een kwalificerend immaterieel activum beschikt. Het immaterieel activum wordt als kwalificerend aangemerkt indien deze is voortgekomen uit speur- en ontwikkelingswerk waarbij de belastingplichtige beschikte over een S&O-verklaring van de RVO. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever op

¹³⁵ Om de uitwerking van de innovatiebox beter weer te geven wordt hier afgezien van het tariefopstapje van 19% over de eerste €200.000

¹³⁶ Art. 12 Wet VPB 1969

¹³⁷ Aanhangsel van de Handelingen, *Kamerstukken II*, 2017-18, nr. 1030, 2 februari 2018

¹³⁸ MvT, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, nr. 3

die manier de binding met kwalificerende innovatieve activiteiten in Nederland versterkt en het innovatieve karakter van de regeling heeft geprobeerd te waarborgen.¹³⁹ Dit heeft ten gevolge dat voor de uitvoering van de innovatiebox mede wordt gekeken naar de RVO, aangezien deze instantie de S&O-verklaring afgeeft en beschikt over inhoudelijke experts met hoogwaardige expertise op het gebied van S&O en het bedrijfsleven. Naast de voorwaarde omtrent het beschikken over een kwalificerend immaterieel activum, geldt voor 'andere' of wel 'grotere' belastingplichtigen de aanvullende voorwaarde van het beschikken over een 'juridisch toegangsticket'. Uit art. 12ba valt op te maken wat onder 'kleinere' belastingplichtigen kan worden verstaan, waarbij aan beide eisen cumulatief moet worden voldaan, namelijk belastingplichtigen die:

- a. gedurende 5 jaar minder dan €37,5 miljoen aan voordelen uit immateriële activa (waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven) realiseren; en
- b. gedurende 5 jaar minder dan €250 miljoen aan netto-omzet genereren.

Indien aan een van beide eisen niet wordt voldaan, wordt de belastingplichtige als 'grotere' belastingplichtige aangemerkt. Als gevolg daarvan is de innovatiebox slechts toegankelijk indien de belastingplichtige naast de S&O-verklaring over het 'juridische toegangsticket' beschikt. Met het oog op de afspraken uit het anti-BEPS-project van de OESO-landen worden de activa die in aanmerking komen voor preferentiële regimes, zoals de innovatiebox, beperkt tot die activa waarvoor een octrooi of een functioneel vergelijkbaar recht is afgegeven. In dit kader is de volgende limitatieve lijst opgenomen¹⁴⁰:

- Gebruiksmodel;
- Kwekersrecht;
- Weesgeneesmiddelen;
- Aanvullende beschermingscertificaten; en
- Programmatuur.

Hierbij dient te worden opgemerkt dat ook de aanvraag of exclusieve licentie van een octrooi hieronder valt, evenals een immaterieel activum dat samenhangt met een immaterieel activum waarvoor wel een 'juridisch toegangsticket' is afgegeven.¹⁴¹

¹³⁹ Nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II*, 2016/17, p. 37 & 49

¹⁴⁰ Adviesafdeling Raad van State en nader rapport, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, p. 8-9

¹⁴¹ Nota naar aanleiding van het Verslag, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, p. 35-36

In aanvulling op bovenstaande voorwaarden geldt nog een extra voorwaarde afkomstig uit de *anti base erosion and profit shifting* (anti-BEPS) actiepunten van de OESO, namelijk de nexusbenadering.¹⁴² Op grond hiervan kan slechts in het geval van voldoende substantiële activiteiten binnen Nederland, toepassing van de innovatiebox plaatsvinden. Als graadmeter voor de substantiële activiteiten wordt gebruik gemaakt van de uitgaven van de belastingplichtige ten behoeve van de voortbrenging van de immateriële activa. Dit is gedaan met het oog op het tegengaan van de uitbesteding van S&O-werkzaamheden. Een dergelijke benadering wordt ook door andere landen gehanteerd en heeft niet alleen effect op de innovatiebox. Zo weigert Duitsland bijvoorbeeld de aftrek van betalingen aan dochterondernemingen die onder een innovatiebox regime vallen, tenzij deze op basis van de nexusbenadering uitwerkt. De kwalificerende voordelen worden aldus aan de hand van de volgende formule uit art. 12bb berekend:

$$Kwalificerende voordelen = \frac{Kwalificerende uitgaven}{Totale uitgaven} \times Voordelen$$

Stel Innovatie B.V. behaalt in 2019 €120.000 aan netto omzet uit kwalificerende immateriële activa. Uitgaven voor de ontwikkeling van het activum bedragen tot dat moment €200.000. Hiervan bedraagt het deel dat Innovatie B.V. zelf aan S&O heeft verricht €100.000, het deel dat zij aan derden heeft uitbesteed €25.000 en het deel dat zij aan haar groepsmaatschappij heeft uitbesteed €75.000. De kwalificerende uitgaven bedragen nu €100.000 plus het aan derden uitbestede bedrag van €25.000, maal de factor 1,3. Bovenstaande leidt tot het volgende bedrag aan kwalificerende voordelen waarover vervolgens het verlaagde tarief verschuldigd is:

$$€97.500 \text{ aan kwalificerende voordelen} = \frac{(100.000 + 25.000) \times 1,3}{200.000} \times 120.000$$

De praktijk wijst echter uit dat het niet eenvoudig is om de kwalificerende voordelen te bepalen. Doorgaans worden de voordelen aan de hand van economische benaderingen vastgesteld. Waarbij de beschikbare methoden de volgende zijn: de

¹⁴² BEPS-actiepunt 5

afpelmethode, de kosten gerelateerde methode en de per-activummethode.¹⁴³ Met behulp van een functionele analyse van de risico's, functies en activa op grond van art. 8b lid 3 Wet VPB 1969 wordt tot een te hanteren methode gekomen voor de bepaling van de toerekenbare voordelen. Hierbij is de aard en het belang van de kwalificerende activa in de bedrijfsvoering van de belastingplichtige van doorslaggevend belang. Hierbij kan het dus voor komen dat verschillende toerekeningsmethoden voor verschillende activa naast elkaar worden toegepast.¹⁴⁴

De afpelmethode ziet op de situaties waarin de octrooi- en S&O-activa tot de belangrijkste functies van de onderneming behoren en van significant belang zijn voor de bedrijfsvoering. Vervolgens worden alle functies binnen de onderneming opgedeeld in kernfuncties en de routinematige/ondersteunende functies. Delen van de winst worden allereerst op basis van de kosten gerelateerde methode gealloceerd aan de routinematige/ondersteunende functies. Waarna de restwinst naar rato over de kernfuncties wordt verdeeld. In lijn met de kosten gerelateerde methode geldt dat de octrooi- en S&O-activa niet centraal staan in de bedrijfsvoering en slechts bijkomstig zijn. Deze methode richt zich vervolgens op het bepalen van de voordelen aan de hand van de gemaakte kosten voor de ontwikkeling van deze activa. Op grond van de per-activummethode wordt per octrooi of S&O-activum bepaald wat de voortbrengingskosten en de bijbehorende voordelen zijn. Bij deze methode staat voorop dat de innovaties incidenteel plaatsvinden of dat zij geen integraal deel uitmaken van de bedrijfsvoering.

3.4.2 Toetsing aan de criteria

In deze paragraaf wordt de innovatiebox getoetst met behulp van de criteria uit de Nota zicht op wetgeving. De staatssecretaris had een oorspronkelijke evaluatie van de regeling gepland voor 2010, toen is de regeling echter herzien en vervolgens was een grondige analyse in 2013 niet haalbaar. De staatssecretaris heeft middels een brief in 2013 aangegeven dat een representatieve evaluatie over de effectiviteit van

¹⁴³ Besluit innovatiebox 1 september 2014, Stcrt. 2014, 25 141

¹⁴⁴ Besluit innovatiebox 1 september 2014, Stcrt. 2014, 25 141

de regeling pas in 2015 mogelijk zou zijn.¹⁴⁵ Mede aan de hand van dat rapport wordt bekeken of de innovatiebox voldoende scoort op doelmatigheid en doeltreffendheid.

a. Rechtmatigheid

De innovatiebox is opgenomen in de Wet VPB 1969 en op grond daarvan alleen toegankelijk voor rechtspersonen welke als belastingplichtige worden aangemerkt op grond van art. 2 en 3 van de Wet VPB 1969. In beginsel is dit in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Dit kan echter op grond van de ‘ruime beoordelingsvrijheid’ van de wetgever worden gerechtvaardigd.¹⁴⁶ Daarentegen pleit de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) echter wel voor het opnemen van IB-ondernemers onder de innovatiebox. Op die manier krijgt het MKB nog meer mogelijkheden om gebruik te maken van de aanwezige innovatieregelingen, waardoor de doelgroep beter wordt bereikt.¹⁴⁷

Voor het rechtszekerheidsbeginsel is formeel vereist dat de rechtsregel kenbaar, duidelijk, ondubbelzinnig en duurzaam is.¹⁴⁸ De regeling is opgenomen in de Wet VPB 1969 in 2007 en is inmiddels tweemaal ingrijpend gewijzigd. Dergelijke wijzigingen komen de regeling niet ten goede, zoals ook blijkt uit de evaluatie van de Nederlandse innovatiebox door de OESO.¹⁴⁹

Het vertrouwensbeginsel ziet op het feit dat de belastingplichtige erop mag vertrouwen dat de winstbelasting ook daadwerkelijk wordt verlaagd indien een beschikking is afgegeven en op het vertrouwen op het afgeven van de beschikking. Bij onzekerheden op dit gebied kan de belastingplichtige echter in overleg treden met de Belastingdienst en een vaststellingsovereenkomst te sluiten. Dit werkt als het ware als een tax ruling, waarin de belastingplichtige afspraken maakt met de Belastingdienst over het te verwachten voordeel en de administratieve lasten, waarna zij een overeenkomst

¹⁴⁵ Brief Staatssecretaris van Financiën van 12 juli 2013, nr. AFP/U 2013 468 en Brief Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2013, nr. AFP/U 2013 423

¹⁴⁶ EHRM, 22 juni 1999, zaak Della Cija/Italië, BNB 2002/398

¹⁴⁷ Nederlandse Orde voor Belastingadviseurs op 15 maart 2016, geraadpleegd via: <https://www.nob.net/nob-commentaar-bij-de-evaluatie-van-de-innovatiebox>

¹⁴⁸ Gribnau, J. L. M. (2006). Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving. In *Vijf jaar Wet IB 2001* (pp. 27-66). Deventer: Kluwer.

¹⁴⁹ OECD (2014), *OECD Reviews of Innovation Policy: Netherlands 2014*, OECD Publishing, Paris

sluiten op basis van de besproken feiten en omstandigheden. Uit het onderzoek door Dialogic blijkt dat een groot aantal bedrijven gebruik maakt van deze optie.¹⁵⁰

b. Doeltreffendheid en doelmatigheid

De innovatiebox heeft eigenlijk twee doelstellingen, namelijk enerzijds het verbeteren van het vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven om op die manier hoogwaardige werkgelegenheid aan te trekken en hier te behouden en anderzijds het bevorderen van R&D-werkzaamheden in Nederland.¹⁵¹

De bijdrage aan innovatie en hoogwaardige werkgelegenheid in Nederland wordt gewaarborgd door de eis te stellen dat de belastingplichtige zelf het immaterieel activum heeft voortgebracht. Op die manier wordt gegarandeerd dat kunstmatige structuren geen voordelen behalen uit de innovatiebox.¹⁵² Anderzijds wordt reële economische activiteit gestimuleerd evenals de bevordering van het vestigingsklimaat.¹⁵³ Vakstudie Nieuws concludeert uit het onderzoek dat dit eveneens zal leiden tot meer innovatieve diensten en producten en een bijdrage levert aan de innovatienetwerken en innovatiesystemen evenals een hogere productiviteit.¹⁵⁴

Uit het onderzoek door Dialogic blijkt dat de innovatiebox het behouden en aantrekken van R&D-activiteiten en hoogwaardige werkgelegenheid bevordert en dus de doelstelling betreffende het vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven behaalt.¹⁵⁵ In het onderzoek heeft Dialogic om tot een evaluatie van de innovatiebox te komen CBS-microdata van 5.756 ondernemingen onderzocht over de periode 2010 – 2012. Daarnaast blijkt dat de innovatiebox ook leidt tot bevordering van uitgevoerde R&D-werkzaamheden. Uit de economische analyse blijkt namelijk dat de innovatiebox leidt tot €0,54 aan extra uitgaven voor R&D-werkzaamheden per euro aan belastinguitgaven door de overheid. Ondanks dat dit geen optimale (lees: 1:1≤)

¹⁵⁰ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

¹⁵¹ *Kamerstukken II*, 2005/06, 30 572, nr. 3 en *Kamerstukken II*, 2009/10, 32 128, nr. 3

¹⁵² Zie ook de besproken Nexusbenadering uit BEPS-actiepunten 5

¹⁵³ MvT, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, nr. 3

¹⁵⁴ *Evaluatie innovatiebox*, V-N 2016/14.10

¹⁵⁵ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

verhouding is, wordt door Dialogic geconcludeerd dat de innovatiebox zijn doelen bereikt.¹⁵⁶

De NOB herkent het positieve beeld dat voortvloeit uit de evaluatie door Dialogic: “De innovatiebox is een goed uitvoerbare regeling, met een positief effect op de innovatie en voor het fiscale vestigingsklimaat.”¹⁵⁷ Zij benadrukt echter dat de innovatiebox niet los dient te worden gezien, maar op fiscaal gebied in samenhang met de WBSO-regeling en de toen nog zelfstandige RDA. Daarnaast merkt de NOB nog op dat zij een niet met cijfers te onderbouwen toename merkt van het MKB dat gebruik maakt van de innovatiebox.

Verder dient nog te worden benoemd dat Nederland niet langer uniek is op het gebied van een innovatiebox. Zo hebben onder andere Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk, Hongarije, Liechtenstein, Malta en Cyprus ook reeds een patent- of innovatiebox ingevoerd.¹⁵⁸ Hierdoor wordt het aantrekken en behouden van investeringen in Nederland met behulp van de innovatiebox minder effectief. Het blijft echter van belang om de innovatiebox te behouden met het oog op de relatieve verhouding van belastingregimes in Europa.

c. Subsidiariteit en evenredigheid

In tegenstelling tot de WBSO-regeling en de RDA is de innovatiebox niet ondergebracht bij de RVO. Uitgezonderd de S&O-verklaring valt de regeling namelijk onder de bevoegdheden van de Belastingdienst. Daarnaast dient te worden vermeld dat overheidsingrijpen op dit niveau gerechtvaardigd is, zoals in hoofdstuk 2 reeds is beargumenteerd. Daarnaast blijkt uit de Kamerbrief van 7 juli 2015 eveneens dat bedrijven uit zichzelf minder in R&D investeren dan maatschappelijk gezien optimaal is.¹⁵⁹ Op grond hiervan kan overheidsingrijpen eveneens wordt gerechtvaardigd en dus evenredig worden geacht.

¹⁵⁶ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

¹⁵⁷ Nederlandse Orde voor Belastingadviseurs op 15 maart 2016, geraadpleegd via: <https://www.nob.net/nob-commentaar-bij-de-evaluatie-van-de-innovatiebox>

¹⁵⁸ OECD (2014), *OECD Reviews of Innovation Policy: Netherlands 2014*, OECD Publishing, Paris

¹⁵⁹ Brief Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015, *Kamerstukken II*, 34 002, nr. 106

d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

De beperking van de innovatiebox met betrekking tot het enkel toelaten van belastingplichtigen die beschikken over immateriële activa waarvoor een octrooi is afgegeven of een S&O-verklaring, is bewust gedaan om de regeling uitvoerbaar en budgettair beheersbaar te houden.¹⁶⁰ Uit de evaluatie door Dialogic blijkt dat de budgettaire omvang van de innovatiebox van 2010 tot 2012 bijna is verdubbeld van €361 miljoen naar €697 miljoen. Hierbij dient echter te worden vermeld dat de kosten voor de innovatiebox hoofdzakelijk bestaan uit belastinguitgaven middels een lager tarief. De eerdergenoemde inverdieneffecten, bijvoorbeeld het toegenomen aantal ondernemingen dat überhaupt naar Nederland komt en dus belastingplichtige wordt als gevolg van de innovatiebox, worden niet meegenomen.

De koppeling van de S&O-verklaring met de innovatiebox komt de uitvoeringskosten ten goede, voor zowel de ondernemer als de Belastingdienst.¹⁶¹ De totale verkrijgingskosten van de innovatiebox voor bedrijven komen in 2012 op €17,9 miljoen. Dit komt neer op 2,6% van het totale budget, wat dus betekent dat per euro belastingkorting circa €0,026 door ondernemingen aan administratieve lasten wordt uitgegeven. Destijds was dit in vergelijking met de kosten voor de WBSO-regeling relatief laag.¹⁶² In vergelijking met de evaluatie van de WBSO voor de periode 2011 – 2017 zijn de kosten ongeveer gelijk, namelijk €0,026 en €0,02. De kosten voor de Belastingdienst waren in 2010 oorspronkelijk geraamd op €0,3 miljoen.¹⁶³ Deze kosten zijn door het toegenomen aantal gebruikers in 2012 gestegen tot ca. €3 miljoen, wat neer komt op slechts €0,43 per euro aan belastinguitgaven. Met de invoering van de besproken nexusbenadering werd daarnaast een structurele toename van €0,6 miljoen aan administratieve lasten verwacht.¹⁶⁴ Aangezien er geen eenvoudige en eenduidige manier is om het innovatiebox voordeel te berekenen en specialistische zaken als transfer pricing complex uitwerken, wenden veel bedrijven zich tot

¹⁶⁰ Bijlagen bij WOB-verzoek innovatiebox deel 1, 21 augustus 2017

¹⁶¹ *Kamerstukken II*, 2009/10, nr. 32 128, nr. 52

¹⁶² Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

¹⁶³ MvT, *Kamerstukken II*, 2009/10, 32 128, nr. 3

¹⁶⁴ NV, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, nr. 14

adviseurs.¹⁶⁵¹⁶⁶ Dit brengt de nodige kosten met zich. De mogelijkheden van het in overleg treden met de Belastingdienst en vervolgens een vaststellingsovereenkomst af te sluiten over het te verwachten fiscale voordeel, pogen deze administratieve lasten en uitvoeringskosten te verlagen.¹⁶⁷

Handhaving geschiedt simpelweg door het niet toestaan van de 'korting' door de Belastingdienst. Om misbruik tegen te gaan is onder meer de nexusbenadering ingevoerd. In het geval een aanvraag voor een octrooi of een kwekersrecht uiteindelijk wordt afgewezen, wordt in latere jaren een bedrag aan de winst toegevoegd om het gegeven voordeel te verrekenen.¹⁶⁸ Daarnaast komt ook de optie om gebruik te maken van een forfait de handhaving en uitvoeringskosten voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst ten goede.

e. Onderlinge afstemming

Voor de onderlinge afstemming wordt gekeken naar de WBSO-regeling en de RDA. De doelstellingen van de drie regelingen zijn op elkaar afgestemd aangezien zij beogen het vestigingsklimaat te verbeteren en de investeringen in S&O-werkzaamheden te stimuleren. Daarnaast wordt voor de toegang tot de innovatiebox aangesloten bij de WBSO-regeling en S&O-verklaring. Ondanks dat de toenmalige staatssecretaris op de hoogte was van de beperking die als gevolg van deze koppeling is ontstaan, houdt hij hieraan vast. Dit aangezien de sluisen anders te wijd worden opengezet en er ergens een inperking dient te worden gemaakt om te zorgen dat het geld goed terecht komt.¹⁶⁹ De koppeling zorgt er eveneens voor dat zowel de ondernemer als de Belastingdienst geen extra acties hoeft te ondernemen. Door Dialogic wordt eveneens benadrukt dat een dergelijke koppeling moet worden behouden en dat zelfs moet worden nagedacht over het verplicht stellen van een S&O-

¹⁶⁵ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

¹⁶⁶ Transfer pricing ziet op onderlinge verrekenprijzen tussen gelieerde ondernemingen. Met het oog op het voorkomen van grondslaguitholling dienen aan elkaar gelieerde belastingplichtigen prijzen aan elkaar te rekenen die willekeurige derden ook overeen zouden zijn gekomen.

¹⁶⁷ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

¹⁶⁸ Art. 12be Wet VPB 1969

¹⁶⁹ *Kamerstukken II*, 2009/10, 32 128, nr. 52

verklaring.¹⁷⁰¹⁷¹ Met het oog op de uitvoering zijn de regelingen daarnaast bij andere instanties onderverdeeld. Dit komt echter niet ten nadele van de onderlinge afstemming. De NOB beargumenteert daarnaast nog dat de eventuele vrijgevallen budgettaire ruimte moet worden aangewend voor het verbeteren van de bestaande innovatiefaciliteiten en op die manier ten goede komt aan het innovatieve bedrijfsleven.¹⁷²

f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Uit de evaluatie van de innovatiebox blijkt dat een deel van de ondernemers de innovatiebox complex vindt. Dit is het gevolg van open normen zoals immaterieel activum, de ruime interpretatie rondom de bepaling van de toerekenbare voordelen en de specifieke feiten en omstandigheden die van belang zijn voor de innovatiebox.¹⁷³ Om tegemoet te komen aan de kleinere ondernemers is hierom de forfaitaire regeling ingevoerd.¹⁷⁴ Om de regeling duidelijk en toegankelijk te houden, heeft de Belastingdienst daarnaast op haar website allerlei algemene informatie opgenomen over de innovatiebox, evenals een lijst met aanspreekpunten voor vooroverleg per belastingdienstkantoor.¹⁷⁵ Om tegemoet te komen aan de onduidelijkheid omtrent de berekening van het innovatiebox-voordeel verschaft de Belastingdienst eveneens rekenmodellen.¹⁷⁶ Uit de beoordeling van het criterium uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid is al gebleken dat een groot deel van de ondernemers desalniettemin gebruik maakt van adviseurs. Ondanks de complexiteit wordt echter geconcludeerd dat de wettekst duidelijk is.¹⁷⁷

¹⁷⁰ Ten tijde van het rapport gold deze voorwaarde nog niet, dit is inmiddels verplicht gesteld zoals aangeraden door Dialogic

¹⁷¹ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

¹⁷² Nederlandse Orde voor Belastingadviseurs op 15 maart 2016, geraadpleegd via: <https://www.nob.net/nob-commentaar-bij-de-evaluatie-van-de-innovatiebox>

¹⁷³ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

¹⁷⁴ Aangangsel van de Handelingen, *Kamerstukken II*, 2017-18, nr. 1030, 2 februari 2018

¹⁷⁵ <https://belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/innovatiebox/> en Aangangsel van de Handelingen, *Kamerstukken II*, 2017-18, nr. 1030, 2 februari 2018

¹⁷⁶ Aangangsel van de Handelingen, *Kamerstukken II*, 2017-18, nr. 1030, 2 februari 2018

¹⁷⁷ Zie onder andere Bijlagen bij WOB-verzoek innovatiebox deel 1, 21 augustus 2017

3.5 Samenvatting en conclusies

In het onderhavige hoofdstuk is het Nederlandse fiscale innovatiebeleid geanalyseerd en getoetst. Hierbij is de WBSO-regeling, de RDA en de innovatiebox behandeld. De toetsing is gedaan aan de hand van de criteria uit de Nota zicht op wetgeving. De deelvraag die dan ook centraal stond in dit hoofdstuk was de volgende:

Op welke wijze is het Nederlandse fiscale innovatiebeleid momenteel vormgegeven?

Het doel van het fiscale innovatiebeleid is om private investeringen in R&D-uitgaven in Nederland te stimuleren en het vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven te verbeteren. Door gebruik te maken van fiscaal beleid wordt op generieke wijze innovatie gestimuleerd. Met de WBSO, RDA en innovatiebox werd een volledige dekking van de mogelijkheden benut door de input (arbeid en kapitaal) en output (winst) te stimuleren. De analyse van de regelingen is in de onderstaande tabel gesimplificeerd weergegeven:

	WBSO	RDA (oud)	Innovatiebox
a. Rechtmatigheid	+	+	-
b. Doeltreffendheid en doelmatigheid	++	--	+
c. Subsidiariteit en evenredigheid	++	+/-	+/-
d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	++	+	++
e. Onderlinge afstemming	++	++	++
f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	++	++	-

Uit de tabel valt op te maken dat met name de WBSO als optimale regeling kan worden beschouwd. De RDA daarentegen is wegens een te lage doeltreffendheid en doelmatigheid afgeschaft, ondanks een relatief (gematigd) positieve score op de overige criteria. De doorslaggevende factor hieromtrent is het feit dat het RDA-voordeel zich in de winstsfeer bevond. Dit terwijl de RDA als stimulans van de input factor kapitaal diende te gelden.

Uit evaluatie is gebleken dat de innovatiebox en de WBSO doeltreffend en doelmatig uitwerken. De innovatiebox leidt namelijk tot €0,54 aan extra uitgaven voor R&D-werkzaamheden per €1 aan belastinguitgaven door de overheid. Terwijl dit bij de WBSO neerkomt op €0,90 voor de periode 2011 – 2017 en op €1,26 voor de periode

2008 – 2017 aan extra uitgaven per €1 aan WBSO-korting. Hieruit kan worden afgeleid dat de WBSO efficiënter werkt dan de innovatiebox, aangezien beperkt tot geen budget verloren gaat.

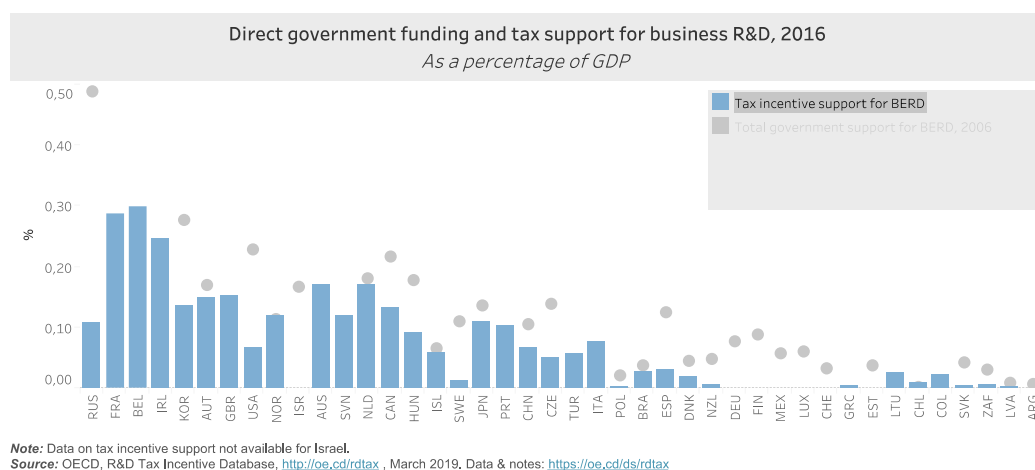
Al met al kan worden gesteld dat het huidige Nederlandse fiscale innovatiebeleid middels WBSO en de innovatiebox doelmatig en doeltreffend uitwerkt. Daarnaast dient wel te worden opgemerkt dat Nederland niet volledig gebruik maakt van de stimuleringsmogelijkheden, met name de input factor kapitaal raakt hier onderbelicht. Evenals het feit dat de innovatiebox idealiter op een aantal punten kan worden aangepast. Of dit schadelijk is, wordt in het volgende hoofdstuk bij de behandeling van de alternatieve systemen behandeld.

4. Alternatief fiscaal innovatiebeleid

4.1 Inleiding

Internationaal gezien worden verschillende fiscale instrumenten gebruikt om innovatie te stimuleren. Nederland is immers niet het enige land met een innovatiebox en ook de reeds afgeschafte RDA wordt, weliswaar op verschillende wijzen, internationaal toegepast. Bij de behandeling van het Nederlandse stelsel lag de nadruk met name op de onderverdeling van de stimulering van innovatie via de in- en outputzijde en de daarbij behorende belasting. Internationaal wordt dit onderscheid ook aangebracht, waarbij nagenoeg alle systemen aansluiten bij een van de twee. Daarnaast, of beter gezegd daarvoor, wordt echter nog een onderscheid gemaakt tussen de incrementele methode en de zogenaamde volume-gebaseerde methode. Deze methoden zien meer op de manier waarop een fiscale stimulering wordt vormgegeven. Zo kunnen deze methoden worden gebruikt voor zowel de in- als output zijde. Verder wordt ook een onderscheid gemaakt tussen de manier waarop het belastingvoordeel vorm krijgt.

Uit de database van de OESO blijkt dat fiscale stimulering van R&D door het grootste deel van de OESO-landen wordt gebruikt:



Zij hanteren echter niet allemaal een WBSO, RDA of innovatiebox. Met het oog op de behandeling van en het oordeel over het Nederlandse stelsel in het vorige hoofdstuk, is de subvraag die centraal staat in dit hoofdstuk dan ook de volgende:

- Welke vormgeving en factor (in- of output) dient de voorkeur te krijgen bij de fiscale stimulering van innovatie?

In de literatuur wordt opgemerkt dat een probleem bij de vergelijking van internationale fiscale stimuleringsmaatregelen is dat verschillende kleine variaties optreden in de vormgeving en in het algehele nationale fiscale stelsel. Hierbij kan worden gedacht aan variërende belastingniveaus maar ook aan specifieke toetredingseisen of drempels. Vandaar dat in de volgende paragrafen allereerst wordt overgegaan tot de behandeling van het onderscheid tussen de volume-gebaseerde en de incrementele methode. Dit aangezien de keuze tussen deze twee voor zowel de in- als outputzijde relevant is. Vervolgens worden de manieren waarop de stimulering kan plaatsvinden behandeld, zoals het geven van een belastingcredit, het toestaan van een vermindering van het belastbare bedrag of belastinguitstel evenals een (generieke) tariefverlaging. Nadat deze onderverdeling is gemaakt, wordt overgegaan tot de behandeling van systemen welke aansluiten bij de inputzijde (zowel kapitaal als arbeid) en de outputzijde (zowel bij winst als bij verlies). Zo wordt allereerst duidelijk welke vormgeving de voorkeur dient te krijgen en bij welke factor dient te worden aangesloten. Hierbij dient te worden opgemerkt dat bij de behandeling van buitenlandse systemen niet op details rondom de specifieke nationale implementatie wordt ingegaan.

4.2 Methoden en vormgeving

4.2.1 Inleiding

Zoals reeds kort is aangehaald in de inleiding, wordt op internationaal niveau gesproken over twee methoden, namelijk de volume-gebaseerde en de incrementele methode. In de onderhavige paragraaf worden deze twee methoden allereerst besproken. Vervolgens wordt gekeken naar de beschikbare instrumenten, waaronder het belastingkrediet, het belastinguitstel, de vermindering van de belastinggrondslag en de tariefsverlaging. Deze stap is essentieel in de analyse van alternatieve systemen aangezien, zoals zal blijken, de gekozen methode en de vormgeving een significant effect kunnen hebben op de uitwerking en effectiviteit van een regeling.

4.2.2 De volume gebaseerde en incrementele methode

De volume gebaseerde methode stelt het belastingvoordeel vast op grond van kosten gemaakt in een bepaalde periode ongeacht het niveau in voorgaande perioden. De incrementele methode kent het belastingvoordeel daarentegen toe aan de hand van

de toename van de ene op de andere periode. Neem bijvoorbeeld Innovatie B.V., welke in 2017 is opgericht en in dat jaar een bedrag van €100,000 heeft uitgegeven aan innovatie. In 2018 is het innovatie budget echter gedaald tot €75,000. Aan de hand van de volume gebaseerde methode ontvangt Innovatie B.V. dan bijvoorbeeld een bepaald percentage van de gemaakte uitgaven en kosten in 2017 en 2018. Onder de incrementele methode zou Innovatie B.V. echter enkel in 2017 een belastingvoordeel ontvangen aangezien het uitgavenniveau in 2018 onder dat van het voorgaande jaar ligt. Hieruit valt direct op te maken dat de implementatie van een systeem op basis van de volume gebaseerde methode gemakkelijker is voor zowel de uitvoerende instantie als het bedrijfsleven.¹⁷⁸ Deze methode vereist immers geen metingen en berekeningen van historische en huidige uitgaveniveaus. Anderzijds is het nadeel voor de overheid dat de budgettaire uitwerking groter zal zijn bij een volume-gebaseerde benadering in vergelijking met de incrementele methode. Daarentegen kan de incrementele methode een nadelige uitwerking hebben voor ondernemingen die een constant niveau van R&D-uitgaven realiseren. Bij die belastingplichtigen wordt immers geen toename gemeten, waardoor de regeling niet alle R&D-uitgaven stimuleert, maar slechts de toename aan R&D-uitgaven.¹⁷⁹ Daarnaast vereist de methode een complexe administratie van zowel de belastingplichtige als de uitvoerende instantie.

Op het eerste gezicht lijkt de incrementele methode juist R&D-uitgaven te stimuleren. Maar doordat de methode enkel ziet op de toename van R&D-uitgaven, werken regelingen onder deze methode ineffectief uit tijdens een neerwaartse trend van de onderneming. Dit aangezien het niveau aan R&D-uitgaven in T0 (een goed jaar) van significante invloed is op het belastingvoordeel in T1 (een slecht jaar). Als gevolg van de slechte resultaten worden vervolgens de R&D-uitgaven teruggeschroefd aangezien het niveau uit T0 niet zal worden bereikt en dus geen belastingvoordeel wordt gerealiseerd.¹⁸⁰ Zelfs de ondernemingen die wel het niveau uit T0 structureel

¹⁷⁸ European Communities, Raising EU R&D Intensity: "Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development: Fiscal Measures", Rapport naar de Europese Commissie door een onafhankelijke Expert Groep, 2003

¹⁷⁹ European Communities, Raising EU R&D Intensity: "Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development: Fiscal Measures", Rapport naar de Europese Commissie door een onafhankelijke Expert Groep, 2003

¹⁸⁰ European Communities, "Raising EU R&D Intensity: Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development; Fiscal Measures", Rapport naar de Europese Commissie door een onafhankelijke Expert Groep, 2003

weten te evenaren, worden niet beloond met een belastingvoordeel. Door het vormgeven van fiscale stimulering aan de hand van de incrementele methode kunnen verstoringen optreden.¹⁸¹ Deze verstoringen kunnen optreden in de *business planning* vanwege onzekerheid omtrent de hoogte van het fiscale voordeel. Evenals een ongelijke behandeling tussen ondernemingen. Neem bijvoorbeeld het feit dat ondernemingen met eenzelfde niveau aan R&D een totaal verschillend fiscaal voordeel kunnen realiseren als gevolg van de incrementele methode. Het voorgaande verklaart echter het genoemde budgettaire verschil met de volume gebaseerde methode. De incrementele methode werkt namelijk conservatiever uit door het fiscale voordeel aan minder ondernemingen toe te kennen. Daarnaast leidt de incrementele methode tot een effectievere aanwending per euro aan extra belastinguitgaven, aangezien hiertegenover direct een toename aan R&D-uitgaven staat.

Aangezien de volume gebaseerde methode zich richt op huidige R&D-uitgaven onafhankelijk van het niveau van de vorige jaren, werken regelingen aan de hand van deze methode eenvoudiger uit. Deze methode is ook voor het opstellen van budgetten door ondernemingen praktischer, aangezien de netto kosten van R&D eenvoudiger kunnen worden bepaald.¹⁸² Dit ongeacht het niveau aan R&D en dus ongeacht de huidige financiële status van de onderneming. Dit is een wenselijk aspect van de volume gebaseerde methode, aangezien deze innovatie stimuleert onafhankelijk van de conjunctuur. Uit het aanbevelingsrapport van de Expert Groep aan de Europese Commissie blijkt eveneens dat de volume gebaseerde methode de voorkeur krijgt indien het doel van de overheid is om substantieel private R&D te stimuleren.¹⁸³ De *Committee for Scientific and Technical Research* (hierna: CREST) *Working Group* bevestigt dit en voegt hieraan toe dat de volume gebaseerde methode eveneens makkelijk is te administreren, leidt tot minder verstoringen en beter voorspelbaar en stabiel over de tijd is.¹⁸⁴ De CREST-werkgroep, bestaande uit een panel van medewerkers van verschillende internationale ministeries en academici, heeft van de

¹⁸¹ Van Pottelsberghe, B., Megally, E. & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

¹⁸² Ientile, D. & Mairesse, J., A policy to boost R&D: Does the R&D tax credit work?, EIB Papers, ISSN 0257-7755, European Investment Bank (EIB), Luxembourg, Vol. 14, Issue. 1, pp. 144-169

¹⁸³ European Communities, "Raising EU R&D Intensity: Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development; Fiscal Measures", Rapport naar de Europese Commissie door een onafhankelijke Expert Groep, 2003

¹⁸⁴ OMC Crest Working Group, "Evaluation and design of R&D tax incentives", report submitted to meeting in CREST 17th March 2006

EC opdracht gekregen om onderzoek te doen naar de EU strategie om in 2010 EU-breed 3% van het BBP per jaar in R&D te investeren.¹⁸⁵ De volume gebaseerde methode komt de eenvoud, voorspelbaarheid en stabiliteit ten goede aangezien bij deze methode geen toename in investeringsniveau tussen T0 en T1 hoeft te worden vastgesteld. Het ontbreken hiervan leidt ertoe dat de regeling aan de hand van de volume gebaseerde methode geen onderscheid maakt tussen ondernemingen. Anderzijds heeft de volume gebaseerde methode een grotere budgettaire impact voor de overheid. Evenals het feit dat het bedrijven niet extra stimuleert om boven het 'standaard' niveau aan R&D-uitgaven te bewegen.¹⁸⁶

Uit het rapport van de CREST-werkgroep blijkt eveneens dat geen eenduidige conclusie kan worden gegeven over welke methode effectiever is bij de stimulering van R&D. Vandaar dat de beslissing afhankelijk is van de specifieke beleidsdoelen van de lidstaten.¹⁸⁷ Indien slechts beperkt budget beschikbaar is voor stimulering van R&D, of indien wordt gekozen voor het enkel stimuleren van startups of bedrijven met hoge R&D-groei, krijgt de incrementele methode de voorkeur. Dit aangezien de R&D-uitgaven bij startups logischerwijs zullen toenemen van T0 naar T1. Daarentegen kan bij een beperkt budget of het richten op kleine startende ondernemingen ook worden gekozen voor een volume gebaseerde methode met behulp van een maximum.¹⁸⁸ Bij algemene stimulering van private R&D-uitgaven, dient te worden gekozen voor de volume gebaseerde methode. Aangezien in de hoofdstukken 2 en 3 is vastgesteld dat generiek beleid door middel van fiscale stimulering effectiever werkt, kan hier worden geconcludeerd dat de volume gebaseerde methode de voorkeur geniet. Dit mede omdat uit een Working Paper van de Europese Commissie blijkt dat het voor de ontwikkeling van kleine en startende ondernemers belangrijk is om een constant niveau aan R&D-budget te behouden.¹⁸⁹

¹⁸⁵ Investing in Research: An action plan for Europe, COM(2003) 226

¹⁸⁶ Van Pottelsberghe, B., Megally, E., & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

¹⁸⁷ OMC Crest Working Group, "Evaluation and design of R&D tax incentives", report submitted to meeting in CREST 17th March 2006

¹⁸⁸ Van Pottelsberghe, B., Megally, E., & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

¹⁸⁹ Europese Commissie e.a., 'R&D tax incentives: How to make them most effective', Working Paper Series, September 2017

4.2.3 Vormgeving van het voordeel

4.2.3.1 Inleiding

In verschillende papers worden de volgende drie basistypen voor fiscale stimulering van de inputzijde gegeven: belastinguitstel, belastingaftrek en belastingkrediet. De stimulering van de outputzijde geschiedt door het hanteren van een lager of zelfs een tijdelijk nihil belastingtarief. Onderstaand worden deze verschillende typen kort uiteengezet. Dit met het doel een weergave te geven van de mogelijkheden die overheden hebben bij fiscale stimulering van innovatie.

4.2.3.2 Belastinguitstel

Een belastinguitstel is simpelweg een uitstel in de betaling van de verschuldigde belasting. Hierbij kan worden gedacht aan (versnelde) afschrijvingen. Door het toestaan van afschrijvingen wordt het te betalen belastingbedrag op korte termijn immers verlaagd. Het belastinguitstel kan dus vorm krijgen door het toestaan van een volledige afschrijving of een versnelde afschrijving van bepaalde activa. De versnelde afschrijving kan zorgen voor een liquiditeitsvoordeel op korte termijn indien het gaat om een vennootschap met belastbare winst. Dergelijke stimulering is in nagenoeg alle EU-lidstaten te vinden. Desalniettemin wordt door de CREST-werkgroep gesteld dat bijvoorbeeld de versnelde afschrijving een zwakke stimulans is.¹⁹⁰ Behalve het kortstondige liquiditeitsvoordeel volgt voor de belastingplichtige geen significant voordeel.¹⁹¹ Het te betalen belastingbedrag over de levensduur van het activum blijft immers hetzelfde.

4.2.3.3 Belastingaftrek

De belastingaftrek kan worden gezien als een extra laag bovenop het belastinguitstel. Hierbij kan worden gedacht aan de besproken RDA. Onder een belastingaftrek kan de belastingplichtige namelijk meer dan 100% van de kosten in aftrek brengen van zijn te betalen belastingbedrag. Het belastingvoordeel van een dergelijke regeling is tevens afhankelijk van het van toepassing zijnde belastingtarief. Het netto voordeel voor de belastingplichtige is immers gelijk aan de aftrek vermenigvuldigd met het belastingtarief. Evenals bij het belastinguitstel is een bezwaar bij de belastingaftrek

¹⁹⁰ OMC Crest Working Group, "Evaluation and design of R&D tax incentives", report submitted to meeting in CREST 17th March 2006

¹⁹¹ Met uitzondering van de tijds waarde van geld: €1 vandaag is meer waard dan €1 morgen.

dat de belastingplichtige daadwerkelijk belastbare winst dient te hebben alvorens zij een voordeel geniet van de dergelijke regeling. Indien namelijk verliezen worden gerealiseerd, heeft de onderneming geen baat bij een extra aftrek of uitstel van het te betalen belastingbedrag. Dit tenzij wordt voorzien in een daadwerkelijk uit te betalen krediet.

4.2.3.4 Belastingkrediet

De derde variant is een belastingkrediet en is ook bekend als een heffingskorting. Deze bestaat uit een reductie van het te betalen belastingbedrag. Een dergelijke regeling is dus onafhankelijk van het geldende belastingtarief en is direct van invloed op het bedrag aan te betalen belastingen. Aan ondernemingen die niet in een positie zijn om het volledige belastingkrediet te benutten, kan op twee manieren tegemoet worden gekomen. Namelijk, door simpelweg een *carry forward* te verlenen van het niet gebruikte belastingkrediet. Deze manier komt echter niet ten goede aan het liquiditeitsprobleem dat deze ondernemingen wellicht ervaren. Vandaar dat de tweede optie het uitkeren van het geheel of een deel van het belastingkrediet in contanten aan de belastingplichtige is.¹⁹² Het bijhouden van de niet gebruikte belastingkredieten is moeilijker uitvoerbaar aangezien hiervoor een specifieke pool moet worden opgezet om deze bij te houden.¹⁹³ Het uitkeren van de niet gebruikte belastingkredieten heeft op korte termijn echter een grotere budgettaire invloed. Dit kan worden beperkt door gebruik te maken van de volume gebaseerde methode met een bijbehorend plafond aan maximale uitkering, waarbij bijvoorbeeld de rest van het krediet wordt kwijtgescholden of alsnog door middel van een *carry forward* in aanmerking kan worden genomen. Het hanteren van in ieder geval een van de twee tegemoetkomingen is cruciaal voor de effectiviteit van het belastingkrediet.¹⁹⁴ Waarbij de voorkeur van de CREST-werkgroep uitgaat naar de contante uitbetaling van het belastingkrediet¹⁹⁵

¹⁹² Van Pottelsberghe, B., Megally, E., & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

¹⁹³ OMC Crest Working Group, "Evaluation and design of R&D tax incentives", report submitted to meeting in CREST 17th March 2006

¹⁹⁴ Van Pottelsberghe, B., Megally, E., & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

¹⁹⁵ OMC Crest Working Group, "Evaluation and design of R&D tax incentives", report submitted to meeting in CREST 17th March 2006

Een combinatie van beide tegemoetkomingen is ook mogelijk. Neem bijvoorbeeld de S&O-credit uit Frankrijk. Deze regeling kent een *carry forward* van drie jaar, waarna het resterende deel van de belastingcredit als teruggaaf aan de belastingplichtige wordt uitgekeerd.¹⁹⁶ Voor MKB-ondernemingen, (innovatieve) startups en ondernemingen in financiële nood wordt geen gebruik gemaakt van de *carry forward*. Bij deze ondernemingen wordt direct overgegaan tot uitbetaling indien een overschot ontstaat.

4.2.3.5 Tariefsverlaging

Deze variant die van toepassing is op de outputzijde is tamelijk triviaal. Hierbij kan worden gedacht aan een algemene tariefsverlaging op nationaal niveau. Hieruit volgt echter geen specifieke stimulering van R&D-werkzaamheden en dus geen effectieve impuls voor innoverende bedrijven. Dit resulteert in het feit dat gericht fiscaal innovatiebeleid vereist is.¹⁹⁷ Voor een meer specifieke toepassing kan daarom worden gedacht aan bijvoorbeeld *tax holidays*. Dergelijke maatregelen verlagen het belastingtarief voor specifieke projecten en zijn over het algemeen makkelijk te hanteren. Hierbij kan het belastingvoordeel, de verlaging van het belastingtarief, ook worden beperkt tot bepaalde S&O-zones zoals in Frankrijk.¹⁹⁸ Verder kan ook de eerder besproken innovatiebox als specifieke toepassing van een tariefsverlaging worden aangemerkt. Deze variant wordt in paragraaf 4.3.3 verder uitgewerkt.

4.2.4 Tussenconclusie

Aan de hand van de bovenstaande analyse van de mogelijke methoden kan worden geconcludeerd dat voor de algemene stimulering van innovatie door middel van fiscaliteit, gebruik dient te worden gemaakt van de volume gebaseerde methode. Daarnaast volgt uit het bovenstaande dat bij de vormgeving van het belastingvoordeel het belastingkrediet de voorkeur krijgt. Dat de combinatie van een belastingkrediet met de volume gebaseerde methode leidt tot een toename van de input factoren

¹⁹⁶ Offermans, R., 'Een vergelijking van de innovatieregeling van Nederland met de regimes van omliggende landen', TFO 2016/143.2, 19 februari 2016

¹⁹⁷ Offermans, R., 'Een vergelijking van de innovatieregeling van Nederland met de regimes van omliggende landen', TFO 2016/143.2, 19 februari 2016

¹⁹⁸ Offermans, R., 'Een vergelijking van de innovatieregeling van Nederland met de regimes van omliggende landen', TFO 2016/143.2, 19 februari 2016

kapitaal en arbeid en dus de voorkeur krijgt, blijkt ook uit de literatuur.¹⁹⁹ Waarbij als tegemoetkoming voor innovatieve en startende ondernemingen die het belastingkrediet niet kunnen verzilveren, een terugbetaling in contanten van het belastingkrediet kan worden opgenomen. Dit aangezien een dergelijke tegemoetkoming essentieel is voor de effectiviteit van de regeling en de voorkeur krijgt boven een *carry forward*.

Nu omtrent de vormgeving van de fiscale stimulering een beeld is gevormd, kan worden overgegaan tot de analyse van de aansluiting bij de in- of outputzijde.

4.3 Aansluiting bij de in- of outputzijde

4.3.1 Inleiding

De geconstateerde overeenstemming in de literatuur met betrekking tot de vormgeving van fiscale stimulering is niet erg aanwezig op het gebied van de keuze tussen de aansluiting bij de in- of outputzijde. In de onderhavige paragraaf wordt eerst ingegaan op fiscale stimulering die aansluit bij de stimulering van de input factoren arbeid en kapitaal. Vervolgens wordt gekeken naar de stimulering aan de outputzijde met betrekking tot de factor winst (evenals verlies).

4.3.2 Inputzijde

4.3.2.1 Inleiding

Het hoofddoel van de fiscale stimulering van R&D is logischerwijs een toename van de private R&D-uitgaven.²⁰⁰ Bij de behandeling van de RDA en de WBSO hebben we echter gezien dat aansluiting bij de inputzijde niet per definitie effectief uitwerkt. Het verschil tussen de regelingen zat niet alleen in het feit dat de een aansloot bij kapitaal terwijl de ander bij de factor arbeid aansluit, maar ook in het feit dat het RDA-voordeel afhankelijk was van de winstgevendheid van de onderneming. De WBSO daarentegen lijkt in die zin meer op een belastingkrediet met de bijbehorende teruggaaf (korting) in contanten. In de onderhavige paragraaf wordt onder andere bezien of het significante

¹⁹⁹ Köhler, C., Laredo, P., Rammer, C., 'The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D', Nesta Working Paper 12/01, January 2012 en CPB e.a., 'A study on R&D Tax Incentives', Taxud/2012/de/315 fwc n. Taxud/2010/cc/104

²⁰⁰ Köhler, C., Laredo, P., Rammer, C., 'The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D', Nesta Working Paper 12/01, January 2012

verschil in effectiviteit het gevolg was van de aansluiting bij een andere input factor of de vormgeving zoals besproken in de voorgaande paragraaf.²⁰¹

4.3.2.2 De inputfactor arbeid

Een voordeel van de stimulering van arbeid via de WBSO is dat de loonbelasting maandelijks of per drie maanden dient te worden afgedragen. Dit is een sterk voordeel in vergelijking met stimulering via de winstbelasting, aangezien deze belasting vaak op jaarbasis verschuldigd is en dus een relatief lange periode tussen de R&D-uitgaven en het belastingvoordeel kan liggen.²⁰² In onder andere Nederland zou tussentijdse compensatie echter kunnen plaatsvinden door middel van de voorlopige aanslagregeling. Dit kan bijvoorbeeld geschieden doordat de voorlopige aanslag in een negatief bedrag resulteert, wat leidt tot een voorlopige teruggaaf.²⁰³ Stimulering van innovatie middels de factor arbeid via de loonbelasting is daarentegen onafhankelijk van de winstgevendheid van een onderneming. Dit voorkomt dat de eerder besproken *carry forward* door belastingplichtigen wordt opgebouwd aangezien het belastingkrediet direct wordt verrekend met de verschuldigde loonbelasting.

Tijdens het VU-congres 'De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa' sprak Spengel vanuit economisch perspectief zijn voorkeur uit voor fiscale stimulering van de inputzijde.²⁰⁴ Dit door middel van het stimuleren van een aftrekpost en/of subsidie van R&D-loonkosten. Zijn voorkeur is ontleend aan het feit dat een dergelijke stimulering effectiever werkt en meer zekerheid biedt dan stimulering aan de outputzijde en dat het tevens een liquiditeitsvoordeel oplevert. Stimulering van de inputzijde heeft als voordeel dat de R&D-werkzaamheden nu plaatsvinden en nu worden beloond. In tegenstelling tot de stimulering van de outputzijde waarbij R&D-werkzaamheden nu plaatsvinden en pas in latere jaren worden beloond aangezien nu

²⁰¹ In internationale papers wordt aan de inputzijde gerefereerd als *cost- of expenditure-based incentives*.

²⁰² Van Pottelsberghe, B., Megally, E., & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

²⁰³ Zie bijvoorbeeld art. 13 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en art. 21 lid 3 van de Wet VPB 1969; hierop wordt in hoofdstuk 5 verder ingegaan bij de aanbevelingen.

²⁰⁴ Hiemstra, R., 'De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa', WFR 2014/1258, 7 oktober 2014

een verlies wordt gerealiseerd. Tijdens het VU-congres was vervolgens 95% van de aanwezigen het eens met de volgende stelling²⁰⁵:

“R&D tax incentives are based on the ground of market failure. Positive spillovers in the area of R&D, i.e. higher public returns on R&D compared to private returns, are a strong argument to subsidise R&D activities from the input side.”

Kavelaars is met het oog op de effectiviteit eveneens sterk voorstander van het aansluiten bij de input factor arbeid. Door hierbij aan te sluiten krijgt ook de arbeidsmarkt in zijn geheel vermoedelijk een groei-impuls.²⁰⁶ Uit een internationaal opgezet onderzoek van het CPB naar de vormgeving van fiscale stimulering van R&D, blijkt eveneens dat het de voorkeur heeft om aan te sluiten bij R&D-uitgaven waaruit sterkte ‘*knowledge spillovers*’ voortkomen, zoals arbeid.²⁰⁷ Daarbij wordt het met het oog op de eventuele afhankelijkheid van de winst als ‘*good practice*’ aangemerkt om een *carry forward* of een teruggaaf in contanten op te nemen. Door de koppeling met bijvoorbeeld de loonheffingen is een dergelijke stimulering niet afhankelijk van de winst, wat hier leidt tot hogere effectiviteit en lagere administratiekosten

4.3.2.3 De inputfactor kapitaal

Stimulering van de factor kapitaal geschiedt doorgaans door middel van een belastinguitstel (versnelde afschrijving) of een belastingaftrek (neem bijvoorbeeld de RDA-oud). Uit een brief van de Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015 blijkt dat het niet wenselijk is om innovatie via kapitaal te stimuleren wanneer deze afhankelijk is van de winstgevendheid.²⁰⁸ Dit aangezien een activiteit wordt gestimuleerd die niet direct winstgevend zal zijn.

Uit een *Working Paper* van de EC blijkt dat fiscale regelingen die zien op de input factor kapitaal een effectieve manier kan zijn om private investeringen in R&D, innovatie en productiviteitsgroei te stimuleren. Hierbij is de vormgeving en implementatie echter cruciaal voor de mate van effectiviteit.²⁰⁹ Zoals is gebleken uit

²⁰⁵ Hiemstra, R., ‘De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa’, WFR 2014/1258, 7 oktober 2014

²⁰⁶ Kavelaars, P., ‘Fiscale kennis-economie’, TFO 2008/89, 1 januari 2008

²⁰⁷ CPB e.a., ‘A study on R&D Tax Incentives’, Taxud/2012/de/315 fwc n. Taxud/2010/cc/104

²⁰⁸ Brief Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015, *Kamerstukken II*, 34 002, nr. 106

²⁰⁹ Europese Commissie e.a., ‘R&D tax incentives: How to make them most effective’, Working Paper Series, September 2017

paragraaf 4.2 heeft stimulering middels een belastingkrediet de voorkeur boven belastinguitstel en belastingaftrek. Door het onderbrengen van de RDA in de WBSO-regeling is aan deze voorkeur tegemoetgekomen. Een van de grootste bezwaren tegen de oorspronkelijke RDA was immers dat deze afhankelijk was van de winstgevendheid. Dat is nu verleden tijd. Door deze koppeling wordt tegemoetgekomen aan de liquiditeitsbezwaren en de afhankelijkheid van de winst. De RDA kan echter nog steeds niet worden gezien als een onafhankelijke stimulering van de factor kapitaal aangezien deze nu is gekoppeld aan de loonbelasting.

In verschillende papers wordt betoogd dat het stimuleren van R&D-werkzaamheden door loonheffingen efficiënter werkt dan het stimuleren van R&D-investeringen door middel van de winstbelasting.²¹⁰ Het grootste bezwaarpunt hierbij is dat de winstbelasting op jaarbasis wordt vastgesteld, terwijl de loonheffingen e.d. maandelijks of per drie maanden worden afgedragen. Op die manier kan de tegemoetkoming dus frequenter en eerder worden verleend, wat leidt tot een liquiditeitsvoordeel ten opzichte van de winstbelasting.²¹¹ Uit de brief van de Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015 blijkt eveneens dat het wenselijk is om de stimulering (het belastingvoordeel) bij de inputfactor kapitaal direct tot uiting te laten komen.²¹² Vandaar dat het laten aansluiten van de stimulering van de factor kapitaal bij de loonheffingen een juiste oplossing lijkt.

Uit de *Working Paper* van de EC blijkt dat bij belastingkredieten bijvoorbeeld het gebruik maken van een *carry forward*, teruggaaf in contanten of het aansluiten bij de loonheffingen de effectiviteit ten goede komt.²¹³ Een dergelijk advies is gevolgd bij de integratie van de RDA en de WBSO. Nu is het echter zo dat kapitaalintensieve R&D-ondernemingen met weinig R&D-loonkosten voor de fiscale stimulering afhankelijk zijn van het verschuldigde bedrag aan loonbelasting. Zo komen ook situaties voor waarin bijvoorbeeld startende ondernemingen in verband met de liquiditeitsbeperking geen

²¹⁰ O.a. Köhler, C., Laredo, P., Rammer, C., 'The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D', Nesta Working Paper 12/01, January 2012 en Europese Commissie e.a., 'R&D tax incentives: How to make them most effective', Working Paper Series, September 2017

²¹¹ Europese Commissie e.a., 'R&D tax incentives: How to make them most effective', Working Paper Series, September 2017

²¹² Brief Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015, *Kamerstukken II*, 34 002, nr. 106

²¹³ Europese Commissie e.a., 'R&D tax incentives: How to make them most effective', Working Paper Series, September 2017

loon uitbetalen aan de DGA's, die op dat moment de enige werknemers zijn, maar die wel significante kapitaalinvesteringen verrichten. Dergelijke situaties kunnen zich voordoen op het moment dat startende ondernemers gebruik maken van de WBSO-regeling, in die gevallen geldt namelijk een uitzondering voor de gebruikelijk-loonregeling, waaronder een DGA zichzelf fictief een bepaald loon dient toe te rekenen. Deze ondernemingen kunnen op dat moment niet worden gecompenseerd voor het doen van R&D-investeringen. Om aan deze bezwaren tegemoet te komen kan een tussentijds belastingkrediet worden ingevoerd. Waarbij met betrekking tot de systematiek en tijdvakken kan worden aangesloten bij de WBSO of voorlopige aanslagregeling.

Uit een bundeling van meerdere onderzoeken door Köhler, Laredo en Rammer blijkt dat belastingkredieten aan de inputzijde met name op de korte termijn effectief werken.²¹⁴ De term effectief houdt in dat de belastingkredieten een significante invloed hebben gehad op het vergroten van private R&D-uitgaven. Bij de bundeling van onderzoeken hebben zij zich met name gericht op onderzoeken die zien op de inputzijde. Hierbij merken zij op dat de uitkomsten van de onderzoek hevig varieerden aan de hand van de specifieke periode van de evaluatie, het specifieke land en de toegepaste econometrische methode. Ientile en Mairesse hebben eveneens verschillende onderzoeken omtrent de effectiviteit van stimulering van de inputzijde (zowel kapitaal als arbeid) geanalyseerd.²¹⁵ In de grafieken op de volgende pagina hebben zij de verschillende onderzoeken in kaart gebracht.

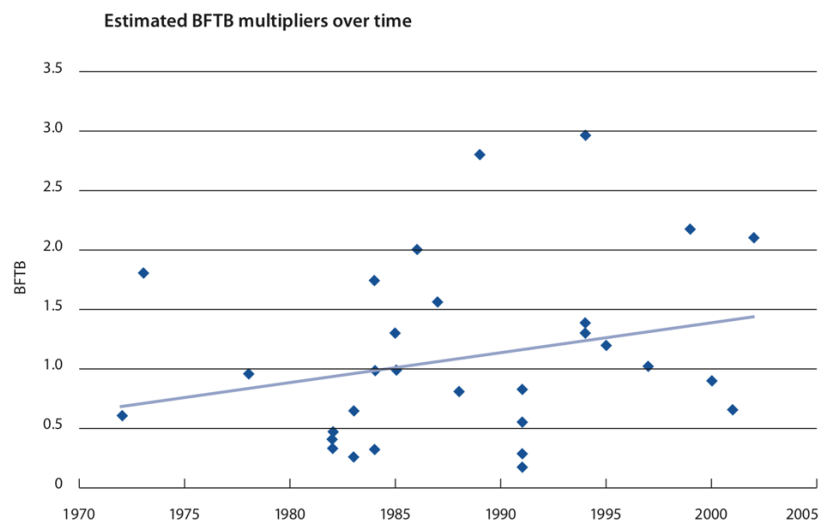
In de eerste grafiek wordt op de Y-as de zogenaamde *Bang-for-the-Buck-multiplier* (hierna: *BFTB-multiplier*) weergegeven. Hiermee wordt de eerder in hoofdstuk 3 beschreven verhouding tussen iedere euro aan belastingvoordeel en de daaruit volgende toename aan R&D-uitgaven bedoeld. Ieder punt op de grafiek vertegenwoordigt een waarde afkomstig uit een bepaald onderzoek. Op de X-as valt vervolgens af te leiden uit welk betreffend jaar het onderzoek stamt. Om meer perspectief te bieden aan de uiteenlopende uitkomsten hebben Ientile en Mairesse

²¹⁴ Köhler, C., Laredo, P., Rammer, C., 'The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D', Nesta Working Paper 12/01, January 2012

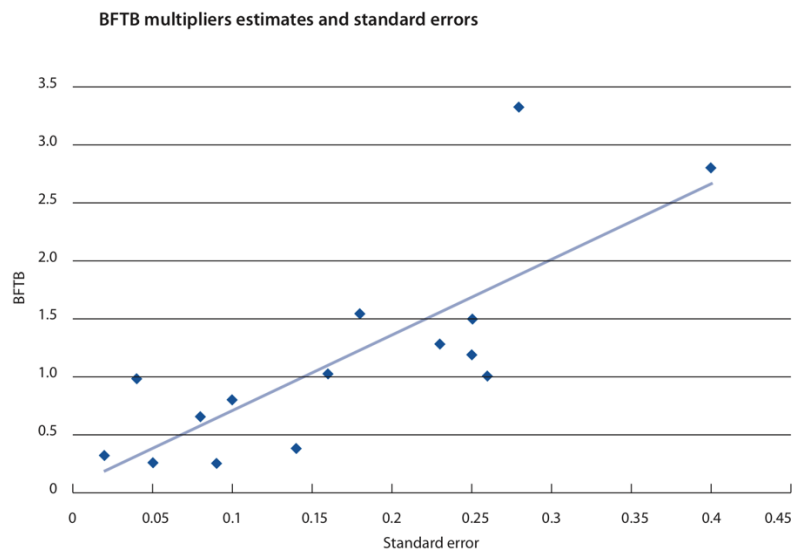
²¹⁵ Ientile, D. & Mairesse, J., A policy to boost R&D: Does the R&D tax credit work?, EIB Papers, ISSN 0257-7755, European Investment Bank (EIB), Luxembourg, Vol. 14, Issue. 1, pp. 144-169

een kanttekening geplaatst bij de onderzoeken welke middels de tweede grafiek wordt weergegeven. Hierin geven zijn namelijk de verhouding weer tussen de gebruikte standaardafwijking, welke is weergegeven op de X-as, en de *BFTB-multiplier*. Hieruit valt dan ook op te maken dat in de onderzoeken waar ‘extreme’ waarden zijn gevonden voor de *BFTB-multiplier* deze gepaard gaan met relatief hogere standaardafwijkingen.

Grafiek 1.



Grafiek 2.



Uit de bundelingen van de onderzoeken kan worden opgemaakt dat fiscale stimulering van de inputzijde, ondanks de wisselende uitkomsten en statistische marges, in de meeste gevallen leidt tot een toename aan R&D-uitgaven. Zoals eerder aangehaald

gaat de voorkeur van onder andere Kavelaars uit naar stimulering van de factor arbeid, maar ook de factor kapitaal is een reële en zinvolle optie indien deze wordt gericht op de kenniseconomie.²¹⁶

4.3.3 Output

De gedachte bij het stimuleren van de outputzijde (winst) sluit aan bij de gedachte dat een belastingplichtige wordt beloond voor het voltooien en het valoriseren van R&D-werkzaamheden.²¹⁷ Dit sluit geheel aan bij de definitie van innovatie zoals deze in hoofdstuk 2 is vastgesteld, namelijk dat commercialisering een noodzakelijk onderdeel is van innovatie. Op het eerste gezicht lijkt deze wijze van fiscale stimulering een significante beweegreden om innovatie te verrichten. Köhler, Laredo en Rammer constateren echter dat minder prioriteit wordt gegeven aan de stimulering van innovatie door middel van de outputzijde.²¹⁸ Het doel van overheden is immers het stimuleren van R&D-uitgaven en -werkzaamheden. Door specifieke innovatiewinsten lager te belasten, ontstaat voor bedrijven weliswaar een beweegreden om innovatie te verrichten. Maar een essentiële stap hiervoor is dat allereerst R&D-uitgaven en -werkzaamheden plaatsvinden. R&D is echter over het algemeen een risicovolle activiteit met hoge misluktingspercentages, veel onzekerheden en een lange looptijd.

Spengel concludeert dat stimulering aan de outputkant niet leidt tot investeringen in innovatie aangezien de uitkomst van een R&D-project en dus het fiscale voordeel nog onzeker is.²¹⁹ Aangezien de stimulering van de outputzijde per definitie een ex post karakter heeft en enkel de succesvolle bedrijven belooft, gaan alleen die bedrijven erop vooruit die reeds een erkend exploitatierecht hebben bemachtigd met behulp van hun innovatie.²²⁰ Stimulering van de outputzijde heeft dus niet per definitie een voordelige werking voor alle ondernemingen die R&D-activiteiten uitvoeren. Zo worden met name gevestigde ondernemingen bevoordeeld in plaats van startups die juist stimulering behoeven. Daarnaast zullen met name de ondernemingen die een

²¹⁶ Kavelaars, P., 'Fiscale kenniseconomie', TFO 2008/89, 1 januari 2008

²¹⁷ In internationale papers wordt aan de outputzijde gerefereerd als *income-, profit- of revenue-based incentives*.

²¹⁸ Köhler, C., Laredo, P., Rammer, C., 'The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D', Nesta Working Paper 12/01, January 2012

²¹⁹ Hiemstra, R., 'De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa', WFR 2014/1258, 7 oktober 2014

²²⁰ Neubig, T., Galindo-Rueda, F., Appelt, S., Bajgar, M. (2016), *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world*, OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris.

gediversifieerd portfolio aan R&D-projecten ondernemen uiteindelijk het meeste baat hebben bij deze vorm van stimulering.

Neubig e.a. halen aan dat stimulering aan de outputzijde een positieve invloed zou kunnen hebben op de beschikbaarheid van financiering door investeerders. Door middel van de fiscale stimuleringsmaatregel krijgen investeerders immers hogere *after-tax* resultaten van succesvolle R&D-investeringen.²²¹ Hierbij gaat het echter wel over investeringen in ondernemingen die reeds winst genereren. Bij startende ondernemingen met hoge financieringsbehoeften en zonder winst gaat dit dus niet op. Startende ondernemingen zonder winst ervaren hier dus een nadeel aangezien zij juist zo snel mogelijk financiering nodig hebben om hun onderzoek uit te voeren en geen voordeel ondervinden van een lager tarief. Hierdoor wordt juist een '*unlevel playing field*' gecreëerd. Andrews en Criscuolo voegen hieraan toe dat het feit dat stimulering van de output niet gepaard gaat met een teruggaaf (in contanten) dit speelveld nog meer ongelijk maakt.²²² Daarnaast is het zo dat normaal gesproken bij investeringsprojecten en financiële analyses wordt gekeken naar de eerder besproken EBITDA of de EBIT. Bij deze kengetallen blijft de stimulering aan de outputzijde dus buiten beschouwing.

De OESO concludeert dat voorzichtig moet worden omgegaan met stimulering van de output factor winst. Dit in verband met het gebrek aan bewijs omtrent de effectiviteit en het risico dat gevestigde ondernemingen disproportioneel worden bevoordeeld.²²³ Een mogelijke oplossing hiervoor zou kunnen zijn om aan te sluiten bij een incrementele methode. Ondanks dat deze methode zijn nadelen kent, zet dit ook de gevestigde ondernemingen aan tot het doen van extra innovatie om een belastingvoordeel te realiseren. Een andere oplossing hiervoor is om een duidelijke koppeling met de plaats waar de ontwikkeling van de innovatie plaatsvindt, als

²²¹ Neubig, T., Galindo-Rueda, F., Appelt, S., Bajgar, M. (2016), *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world*, OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris.

²²² Andrews, D., en Criscuolo, C., (2013), "Knowledge-based Capital, Innovation and Resource Allocation: A Going for Growth Report", OECD Productivity Working Papers, No. 2, OECD Publishing, Paris.

²²³ Criscuolo, C., Bajgar, M., Appelt, S., Galindo-Rueda, F. (2016), *R&D tax incentives: design and evidence*, OECD, DSTI/IND/STP(2016)1 en Neubig, T., Galindo-Rueda, F., Appelt, S., Bajgar, M. (2016), *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world*, OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris.

voorwaarde te laten gelden voor het belastingvoordeel.²²⁴ Deze oplossing is min of meer verwerkt in de reeds ingevoerde nexusbenadering en is van cruciaal belang. Een stimulering van de outputzijde door middel van bijvoorbeeld de innovatiebox kan immers significante belastingvoordelen inhouden welke gelijk staan aan zeer hoge belastingkredieten.²²⁵ Bijvoorbeeld een verlaging van het belastingtarief met 15% voor een onderneming met een winstpercentage van 30% vóór belastingen op zijn R&D-investeringen, staat gelijk aan een belastingkrediet aan de inputzijde van 31%.²²⁶ Mede door dit grote potentiële voordeel wordt winstverschuiving en belastingontwijking door internationale ondernemingen in de hand gewerkt.²²⁷ Neubig e.a. onderkennen dit en verklaren dat dit mede het gevolg is van het feit dat intellectueel eigendom zoals patenten, kopierechten en trademarks over het algemeen zeer mobiel zijn.²²⁸ De nexusbenadering dient belastingontwijking als gevolg van patentboxen te voorkomen. Waarbij dient te worden vermeld dat uit onderzoek van Alstadsæter e.a. blijkt dat de ‘huidige’ patentboxen R&D niet stimuleren.²²⁹ Analyses betreffende systemen die een dergelijke nexusbenadering bevatten zijn echter nog maar weinig of niet uitgevoerd, waardoor nog geen uitspraken kunnen worden gedaan over de efficiëntie en effectiviteit van dergelijke regelingen. Neubig e.a. vermelden wel dat regelingen met een soortgelijke koppeling met de ontwikkeling van de innovatie positieve effecten heeft op de daadwerkelijke economische activiteit (gemeten in aantallen van ingezeten uitvinders).²³⁰

Het koppelen van een stimulering van de outputzijde aan patentregistraties zoals de Nederlandse innovatiebox kan volgens Akcigit, Hanley en Serrano-Velarde bedrijven te veel aanzetten tot focus op innovaties die door middel van patenten zijn vast te

²²⁴ Kalloe, V., ‘Research and development and innovation’, TFO 2008/98, 1 januari 2008

²²⁵ Modica, A., en Neubig, T., *Taxation of Knowledge-based Capital: Some additional Issues for Policy Makers’ Consideration*, Aangepaste versie van OECD Taxation Working Paper #24, November 2016

²²⁶ Modica, A., en Neubig, T., *Taxation of Knowledge-based Capital: Some additional Issues for Policy Makers’ Consideration*, Aangepaste versie van OECD Taxation Working Paper #24, November 2016

²²⁷ Europese Commissie (2015), ‘Patent boxes design, patents location and local R&D’, IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation, No. 6/2015. en Neubig, T., Galindo-Rueda, F., Appelt, S., Bajgar, M. (2016), *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world*, OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris.

²²⁸ Neubig, T., Galindo-Rueda, F., Appelt, S., Bajgar, M. (2016), *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world*, OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris.

²²⁹ Alstadsæter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M., Vezzani, A. (2015). *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D*. Taxation Papers. Working Paper N. 57 – 2015

²³⁰ Neubig, T., Galindo-Rueda, F., Appelt, S., Bajgar, M. (2016), *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world*, OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris.

leggen, toegepast onderzoek en producten die toch al relatief dicht bij commercialisatie zijn.²³¹ Op de lange termijn kan dit de productiviteit nadelig beïnvloeden. Neubig e.a. voegen hieraan toe dat verscheidene bedrijven helemaal niet zouden overgaan tot de bescherming van intellectueel eigendom indien hier geen belastingvoordeel aan verbonden zou zijn.²³² Dit kan echter ook als een positief gevolg worden ervaren, doordat bedrijven simpelweg hun intellectueel eigendom beter beschermen.

Bijvoorbeeld de innovatiebox beoogt dat bedrijven in Nederland R&D uit (laten) voeren evenals de valorisatie van deze innovatie hier plaats laten vinden. De valorisatie zal echter ook in het belang van de specifieke onderneming liggen. Waarbij het dus onduidelijk is welke vorm van marktfalen de innovatiebox tracht te verhelpen.²³³ Wanneer een uitvinding namelijk eenmaal wordt beschermd door een patent heeft de onderneming des te meer reden om over te gaan tot commercialisatie. De innovatiebox dient dus als het ware om het omzetaandeel van (in Nederland) reeds gevestigde ondernemingen nog meer te vergroten.²³⁴ Michiel van Iersel, sinds 1998 VP *Corporate Tax Affairs* bij ASML N.V., bevestigt dit tijdens het eerder besproken VU-congres: “*Wat betreft de outputkant ... dat de opbrengsten worden aangewend ter versterking van de IP-portfolio bij acquisities. Het verstrekt de toch al sterke positie nog meer.*”²³⁵ Volgens het CPB is het onduidelijk waarom bedrijven die reeds beschikken over een patent, moeten worden gestimuleerd. Het CPB sluit zich daarnaast aan bij Akcigit, Hanley en Serrano-Velarde met betrekking tot het feit dat patentboxen uitvindingen zouden stimuleren die moeilijk te patenteren zijn, door uitvindingen te subsidiëren die geen subsidie behoeven.²³⁶

²³¹ Akcigit, U., Hanley, D., Serrano-Velarde, N., *Back to Basics: Basic Research Spillovers, Innovation Policy and Growth*, NBER Working Paper No. 19473, herziene versie maart 2017

²³² Neubig, T., Galindo-Rueda, F., Appelt, S., Bajgar, M. (2016), *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world*, OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris.

²³³ CPB e.a., ‘A study on R&D Tax Incentives’, Taxud/2012/de/315 fwc n. Taxud/2010/cc/104

²³⁴ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

²³⁵ Hiemstra, R., ‘De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa’, WFR 2014/1258, 7 oktober 2014

²³⁶ Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, november 2015

Het grootste bezwaar dat Modica en Neubig aandragen is dat fiscale stimulering, ongeacht of deze aansluit bij de in- of outputzijde, significant aan waarde inboet indien geen directe restitutiemogelijkheid bestaat voor bedrijven in een verliespositie.²³⁷ Dit in het bijzonder voor startende en kleine ondernemingen. Op basis van het voorgaande lijkt het nu alsof stimulering van de outputkant kansloos is, maar een van de grootste kritiekpunten is dat bedrijven die geen winst genereren niet worden gecompenseerd (d.m.v. een korting of uitkering in contanten). Door te kijken naar de systematiek van bijvoorbeeld een belastingkrediet aan de inputzijde kunnen ook verlieslatende bedrijven worden gecompenseerd. Uit de literatuur blijkt immers dat teruggaven in contanten aan belastingplichtigen die zich in een verliespositie bevinden een pre zijn bij de vormgeving van fiscale innovatie stimulerende regelingen.²³⁸

Voor de vormgeving van een dergelijke regeling kan worden gekeken naar de Franse S&O-creditregeling: daar geldt namelijk dat de *carry forward* na drie jaar wordt uitgekeerd aan de belastingplichtige.²³⁹ Waarbij het zelfs zo is dat voor MKB-ondernemingen, (innovatieve) startups en ondernemingen in financiële nood geen gebruik wordt gemaakt van de *carry forward*. Bij deze ondernemingen wordt direct overgegaan tot uitbetaling indien een overschot (niet verrekenbaar verlies) ontstaat. Een dergelijke handelswijze, directe teruggaven in contanten aan kleine belastingplichtigen, werd reeds door de Expert Groep als advies gegeven aan de Europese Commissie in 2003.²⁴⁰ Een daadwerkelijke teruggaaf is tot op heden ingevoerd door Oostenrijk, België, Denemarken, de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk IJsland, Ierland, Nieuw-Zeeland, Noorwegen, Spanje, Canada, Australië en Frankrijk.²⁴¹ Als kanttekening moet hierbij worden genoemd dat deze systemen zien

²³⁷ Modica, A., en Neubig, T., *Taxation of Knowledge-based Capital: Some additional Issues for Policy Makers' Consideration*, Aangepaste versie van OECD Taxation Working Paper #24, November 2016

²³⁸ O.a. Köhler, C., Laredo, P., Rammer, C., 'The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D', Nesta Working Paper 12/01, January 2012 en CPB e.a., 'A study on R&D Tax Incentives', Taxud/2012/de/315 fwc n. Taxud/2010/cc/104 en Criscuolo, C., Bajgar, M., Appelt, S., Galindo-Rueda, F. (2016), *R&D tax incentives: design and evidence*, OECD, DSTI/IND/STP(2016)1 en Europese Commissie e.a., 'R&D tax incentives: How to make them most effective', Working Paper Series, September 2017

²³⁹ Offermans, R., 'Een vergelijking van de innovatieregeling van Nederland met de regimes van omliggende landen', TFO 2016/143.2, 19 februari 2016

²⁴⁰ European Communities, *Raising EU R&D Intensity: "Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development: Fiscal Measures"*, Rapport naar de Europese Commissie door een onafhankelijke Expert Groep, 2003

²⁴¹ OECD Review of National R&D Tax Incentives and Estimates of R&D Tax Subsidy Rates, 2017, TAX4INNO Project 674888, Versie 18 april 2018

op de teruggaaf van niet gebruikte of verrekenende belastingkredieten en aansluiten bij de inputzijde. Door echter over te gaan op een systeem waarbij een bepaald percentage van het verlies wordt vergoed door de overheid, kan innovatie via de outputzijde worden gestimuleerd. Hier dienen dan echter allerlei eisen aan te worden verbonden waarmee het innovatieve karakter van de regeling in ere kan worden gehouden. Hierbij kan worden gedacht aan bepaalde drempels, limieten, een afgebakende tijdsspanne en specifieke toegangseisen zoals de S&O-verklaring. Dergelijke elementen zullen ook vanuit budgettaire aspect cruciaal zijn. De vraag kan echter opkomen welk deel van het verlies nog verder dient te worden vergoed indien de uitgaven voor de inputfactoren kapitaal en arbeid reeds worden gestimuleerd door een belastingkrediet. Aangezien met betrekking tot deze wijze van stimulering nog weinig bekend is, zal hier nader onderzoek naar moeten worden gedaan. Dit dient zich dan te richten op de effectiviteit van de regeling evenals de budgettaire aspecten en het nut in combinatie met stimulering van de factoren arbeid en kapitaal.

4.4 Samenvatting en conclusies

In het onderhavige hoofdstuk is een analyse uitgevoerd met betrekking tot de internationaal bekende methoden, vormgeving en factoren die een rol spelen bij het invoeren van fiscale innovatie stimulerende maatregelen. Dit is gedaan met het doel een antwoord te vinden op de volgende deelvraag, welke in dit hoofdstuk centraal heeft gestaan, namelijk:

- i. Welke vormgeving en factor (in- of output) dient de voorkeur te krijgen bij de fiscale stimulering van innovatie?

Om tot beantwoording van deze vraag te komen is allereerst een uiteenzetting gegeven betreffende de beschikbare methoden. Hieruit is gebleken dat de volume gebaseerde methode de voorkeur krijgt bij de stimulering van innovatie in het algemeen. Vervolgens is overgegaan tot de behandeling van de mogelijke vormen waarin het belastingvoordeel zich kan voordoen. Hieruit is gebleken dat het belastingkrediet het meest effectieve middel is. Een belangrijk aandachtspunt hierbij is dat bij de vormgeving van het belastingkrediet ook een *carry forward* of teruggaaf in contanten dient te worden opgenomen. Zoals is gebleken, is met name een teruggaaf

in contanten van de niet verrekenende belastingcredit van cruciaal belang voor de effectiviteit van de regeling.

Uit de analyse van de in- en outputzijde is gebleken dat stimulering van de inputzijde de voorkeur krijgt. Stimulering van de outputzijde is min of meer overbodig aangezien de valorisatie van de uitgevoerde R&D-werkzaamheden reeds in het belang ligt van de onderneming. Bij het uitvoeren van R&D-werkzaamheden is het echter zo dat ondernemingen minder R&D uitvoeren dan maatschappelijk gewenst is. Door R&D-werkzaamheden echter fiscaal te stimuleren via de inputzijde wordt dit probleem opgelost. Voordeel van de stimulering van de inputzijde is dat deze niet afhankelijk hoeft te zijn van de winstgevendheid van een onderneming. Stimulering aan de outputzijde door middel van een teruggaaf van het verlies behoeft nog verder onderzoek. Daarnaast kan worden gesteld dat de outputzijde van de belastingplichtige reeds wordt bevoordeeld indien de inputfactoren kapitaal en arbeid reeds worden gestimuleerd.

Ondanks dat in verschillende artikelen zoals behandeld in hoofdstuk 2 is genoemd dat zowel de in- als outputkant dient te worden gestimuleerd, blijkt uit het onderhavige hoofdstuk dat de inputkant de voorkeur verdient. De stimulering van de outputkant door middel van bijvoorbeeld patentboxen lost geen direct marktfalen op en zet daarnaast aan tot belastingontwijking en intensivering van belastingconcurrentie tussen landen.

5. Conclusie en aanbevelingen

5.1 Probleemstelling en toetsingskader

De Nederlandse overheid hecht een groot belang aan het stimuleren van innovatie en zet zich hier dan ook voor in door een budget van ca. €4 miljard vrij te maken zoals valt op te maken uit het Regeerakkoord ‘Vertrouwen in de toekomst’.²⁴² Dit bedrag wordt in de vorm van onder andere directe investeringen, subsidiëring en de overheid als *launching customer* verdeeld. Dit laatste wil zeggen dat de overheid bij de aanschaf van bijvoorbeeld nieuwe technologieën ook kijkt naar startende ondernemingen, waarbij zij dan als eerste afnemer fungeert. Een ander veelgebruikt instrument voor het (aan)sturen van bepaald gewenst gedrag van belastingplichtigen, is de fiscaliteit. Onder hetzelfde Regeerakkoord worden de bepaalde fiscale innovatie stimulerende regelingen echter ingeperkt. De overheid kiest dus voor een inperking van de fiscale regelingen en een toename van het niveau aan directe investeringen middels subsidiëring e.d. Hierdoor kan men zich afvragen of de keuze van de Nederlandse overheid om de fiscale regelingen in te perken kan worden gerechtvaardigd. De fiscaliteit is immers een nationaal en internationaal veelgebruikt instrument bij de stimulering van innovatie. Met het oog hierop kwam de vraag op of Nederland wel optimaal gebruik maakt van de fiscale mogelijkheden bij de stimulering van innovatie en of het inperken van de fiscale regelingen wel de juiste keuze is. De vraag die dan ook centraal heeft gestaan in deze scriptie is de volgende:

Maakt Nederland optimaal gebruik van de fiscale mogelijkheden om innovatie te stimuleren of zijn er andere systemen welke innovatie op een meer optimale wijze fiscaal stimuleren?

Om tot een beantwoording van deze centrale vraag te kunnen komen, is gebruik gemaakt van een aantal deelvragen welke als volgt over de hoofdstukken zijn verdeeld:

Hoofdstuk 2

- i. Wat verstaat men onder de term innovatie?
- ii. Wat is het belang van (het stimuleren van) innovatie?

²⁴² Regeerakkoord ‘Vertrouwen in de Toekomst’

- iii. *Wat maakt fiscaal instrumentalisme geschikt om innovatie te stimuleren?*

Hoofdstuk 3

- i. *Op welke wijze is het Nederlandse fiscale innovatiebeleid momenteel vormgegeven?*

Hoofdstuk 4

- i. *Welke vormgeving en factor (in- of output) dient de voorkeur te krijgen bij de fiscale stimulering van innovatie?*

Het belang van en de antwoorden op deze deelvragen wordt in de volgende paragrafen beschreven om uiteindelijk tot de beantwoording van de hoofdvraag te komen. Met behulp van de antwoorden op de centrale vraag en deelvragen worden in paragraaf 5.5 een aantal aanbevelingen geformuleerd.

5.2 Innovatie

Wat verstaat men onder de term innovatie?

Een essentiële stap binnen de analyse van fiscaal innovatiebeleid zowel binnenlands als internationaal is de afbakening van het begrip innovatie. In de literatuur worden namelijk verschillende definities gehanteerd voor het begrip innovatie. Door een distillering van begrippen die worden gehanteerd door verschillende instanties en de literatuur, is uiteindelijk tot een duidelijke invulling gekomen over wat in deze scriptie onder innovatie wordt verstaan:

Innovatie is de commercialisatie (het op de markt brengen, introduceren of implementeren binnen een onderneming) van nieuwe of significant verbeterde producten, processen of diensten om economische/financiële waarde te creëren.

Wat is vervolgens het belang van (het stimuleren van) innovatie?

Om te onderzoeken of overheidsbeleid dat is gericht op de stimulering van innovatie gerechtvaardigd is, is onderzocht wat het belang van innovatie en dus deze stimulering is. Hierbij is allereerst het concept *Multifactor Productivity* (MFP) geïntroduceerd, wat simpelweg staat voor het restant van de economische groei dat niet kan worden verklaard door de toename van de inputfactoren kapitaal en arbeid.

Dit deel van de economische groei komt voort uit het benutten van nieuwe productiemethoden of technologieën om met dezelfde input van kapitaal en arbeid een grotere economische output te leveren. Uit metingen blijkt dat op zijn minst 50% van de economische groei wordt veroorzaakt door innovatie. Waarbij de MFP voor de lange termijn economische ontwikkeling en groei, als de stuwende kracht kan worden beschouwd. Hieruit blijkt dat innovatie van grote invloed is op de economische groei en dus een relevant aandachtspunt dient te zijn binnen het overheidsbeleid.

Wat maakt fiscaal instrumentalisme geschikt om innovatie te stimuleren?

Na de afbakening en de beschrijving van het belang van innovatie is overgegaan tot de behandeling van de geschiktheid van het fiscaal instrumentalisme. Uit de uitgevoerde analyse is gebleken dat fiscaliteit een noodzakelijk middel is ter bevordering van economische groei en innovatie. De fiscaliteit heeft immers invloed op verscheidene factoren die van belang zijn voor economische groei, zoals het investeringsklimaat, de mate van innovatie, de arbeidsmarkt (voldoende gekwalificeerd personeel), administratieve en juridische lasten en zekerheid. Fiscaal instrumentalisme maakt het commercieel aantrekkelijker voor zowel ondernemingen die innoveren als investeerders om te investeren in onderzoek en innovatie. Kanttekening hierbij is dat het voor de effectiviteit van de stimulering van innovatie de voorkeur krijgt dat fiscaliteit niet als exclusief middel geldt. Een gebalanceerde mix van meerdere beleidsmaatregelen ter bevordering van innovatie krijgt de voorkeur.

5.3 Nederlands beleid

Op welke wijze is het Nederlandse fiscale innovatiebeleid momenteel vormgegeven?

Tot aan hoofdstuk 3 is met name aandacht geschonken aan innovatie en het belang daarvan, evenals het Nederlandse innovatiebeleid, uitgezonderd de fiscale maatregelen. In hoofdstuk 3 is echter een duidelijk beeld gevormd over het Nederlandse fiscale innovatiebeleid. De regelingen zijn allereerst uiteengezet waarna zij ieder zijn getoetst aan de toetsingscriteria uit de Nota zicht op wetgeving. Voor de toetsing van het Nederlandse fiscale innovatiebeleid is gebruik gemaakt van de parlementaire geschiedenis, econometrische en economische analyses, literatuur en wetteksten.

Het doel van het fiscale innovatiebeleid is om private investeringen in R&D-uitgaven in Nederland te stimuleren en het vestigingsklimaat voor innovatieve bedrijven te verbeteren. Door gebruik te maken van fiscaal beleid wordt op een generieke wijze innovatie gestimuleerd. Met de behandelde regelingen: WBSO, RDA en innovatiebox werd een volledige dekking van de mogelijkheden benut door de input (arbeid en kapitaal) en output (winst) te stimuleren. De analyse van de regelingen is in de onderstaande tabel gesimplificeerd weergegeven:

	WBSO	RDA (oud)	Innovatiebox
a. Rechtmatigheid	+	+	-
b. Doeltreffendheid en doelmatigheid	++	--	+
c. Subsidiariteit en evenredigheid	++	+/-	+/-
d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	++	+	++
e. Onderlinge afstemming	++	++	++
f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	++	++	-

Al met al kan worden gesteld dat het huidige Nederlandse fiscale innovatiebeleid middels WBSO en de innovatiebox doelmatig en doeltreffend uitwerkt, waarbij doeltreffendheid en doelmatigheid de doorslaggevende toetsingscriteria zijn gebleken. Daarnaast dient wel te worden opgemerkt dat Nederland momenteel niet volledig gebruik maakt van de stimuleringsmogelijkheden, met name de input factor kapitaal raakt onderbelicht. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat de RDA is geïntegreerd met de WBSO, waardoor de stimulering van R&D-uitgaven min of meer afhankelijk is geworden van de input factor arbeid. Evenals het feit dat de innovatiebox idealiter op een aantal punten kan worden aangepast. Bij de uiteindelijke aanbevelingen in paragraaf 5.5 wordt aangegeven of en hoe deze constatering dienen te worden verwerkt. Daarbij zijn de bevindingen uit hoofdstuk 4 eveneens van belang.

5.4 Alternatief beleid

Welke vormgeving en factor (in- of output) dient de voorkeur te krijgen bij de fiscale stimulering van innovatie?

In het vierde hoofdstuk is een analyse gemaakt van de wijze waarop fiscaal instrumentalisme in alternatieve systemen internationaal tot uiting komt. Hier is allereerst overgegaan tot de behandeling van de beschikbare methoden, namelijk de

incrementele en de volume gebaseerde methode. Uit een analyse van beide is gebleken dat de laatste de voorkeur krijgt bij de stimulering van R&D in het algemeen.

Vervolgens is overgegaan tot de behandeling van de mogelijke vormen waarin het belastingvoordeel zich kan voordoen. Hieruit is gebleken dat het belastingkrediet het meest effectieve middel is. Daarbij is het cruciaal voor de effectiviteit van de regeling dat in de vormgeving van het belastingkrediet een *carry forward* of teruggaaf in contanten wordt opgenomen.

Na de analyse van de vormgeving is overgegaan tot een analyse van de keuze voor de in- of outputzijde. Hieruit is gebleken dat stimulering van de outputzijde min of meer overbodig is aangezien de valorisatie van de uitgevoerde R&D-werkzaamheden reeds in het belang zijn van de onderneming. De stimulering van de outputkant door middel van bijvoorbeeld patentboxen lost geen direct marktfalen op en daarnaast aanzet tot belastingontwijking en intensivering van belastingconcurrentie tussen landen. Dit vloeit er uit voort dat het bedrijven niet direct aanzet tot het uitvoeren van meer R&D, tot aan het maatschappelijk gewenste niveau, maar een aanwezige prikkel enkel nog meer versterkt.

Door R&D-werkzaamheden echter fiscaal te stimuleren via de inputzijde wordt dit wel bereikt. Het voordeel van de inputzijde is dat deze niet afhankelijk hoeft te zijn van de winstgevendheid van een onderneming. Evenals het feit dat tussentijds met behulp een reeds ingericht systeem, bijvoorbeeld de loonheffingen, kan worden overgegaan tot teruggaaf. Tussentijdse teruggaaf in contanten is echter niet gebonden aan de loonheffingen en is ook mogelijk via de regeling van de voorlopige aanslag welke in zowel de Wet IB 2001 als de Wet VPB 1969 wordt toegepast. Hierbij kan worden gedacht aan het verlagen van de bedragen die volgen uit de voorlopige aanslag of het uitkeren van een bepaald bedrag als gevolg van een bepaald investeringsniveau.

Met het oog op de bezwaren bij de stimulering van de outputzijde en de hiervoor aangehaalde voordelen van de aansluiting bij de inputzijde, krijgt de inputzijde de voorkeur bij de stimulering van innovatie middels fiscaal instrumentalisme. Onderzoek betreffende bijvoorbeeld de stimulering van de outputzijde middels een teruggaaf van een deel van het gerealiseerde verlies binnen bepaalde grenzen, behoeft namelijk nog

verder onderzoek. Daarnaast kan echter worden gesteld dat de outputzijde reeds is bevoordeeld indien de inputfactoren kapitaal en arbeid worden gestimuleerd.

5.5 Aanbevelingen

Uit de uitgevoerde analyse in de hoofdstukken 3 en 4 volgt nu een aantal aanbevelingen. Deze zijn onderverdeeld in de volgende categorieën aanbevelingen, namelijk algemeen, aan de Nederlandse overheid en voor vervolgonderzoek. Waarbij de algemene aanbevelingen dus zowel voor Nederland als andere landen gelden.

Aanbevelingen in het algemeen

De eerste algemene aanbeveling ziet op het gebied van de stimulering van de outputzijde door middel van patentboxen. Zoals is gebleken uit hoofdstuk 4 geeft een patentbox de verkeerde prikkels aan bedrijven. Neem bijvoorbeeld het feit dat de patentboxen kunnen leiden tot belastingontwijking doordat intellectueel eigendom over het algemeen erg mobiel is en internationale ondernemingen hier eenvoudig mee kunnen schuiven. Dit mobiele karakter werkt ook belastingconcurrentie tussen landen in de hand aangezien ondernemingen eenvoudig het intellectuele eigendom kunnen verplaatsen om op die manier gebruik te maken van het gunstigste tarief. De staat die dan het laagste tarief hanteert is op dat gebied het meest aantrekkelijk voor internationale ondernemingen. Als gevolg hiervan zal deze staat meer ondernemingen met intellectueel eigendom aantrekken, waardoor andere staten belastinginkomsten mislopen en zij middels een nóg lager tarief wederom deze ondernemingen proberen aan te trekken. De nexusbenadering lijkt met name de belastingontwijking te beperken maar hierover is nog niet voldoende duidelijkheid. Evenals het feit dat patentboxen bedrijven aanzetten om te focussen op innovaties die door middel van patenten zijn vast te leggen, toegepast onderzoek en producten die toch al relatief dicht bij commercialisatie zijn. Indien uit onderzoek naar de nexusbenadering blijkt dat deze de bovenstaande bezwaren niet wegneemt, dient het gebruik van patentboxen wereldwijd te worden teruggedroefd.

Zoals de naam reeds doet vermoeden, richt fiscaal innovatiebeleid zich momenteel op het begrip innovatie, inclusief de valorisatie van de uitgevoerde R&D. Aangezien de valorisatie echter al in het belang is van de onderneming, verhelpt de stimulering van

de outputzijde geen marktfalen. Met het oog op de onzekerheid en het langdurige proces dat voorafgaat aan innovatie, dient innovatiebeleid daarom aan te sluiten bij de inputfactoren kapitaal en arbeid. Aangezien bedrijven uit zichzelf minder in R&D investeren dan maatschappelijk gezien gewenst is, verhelpt stimulering van de inputfactoren kapitaal en arbeid wel marktfalen. De laatste stap binnen het begrip innovatie, de valorisatie, ligt immers als in het belang van de onderneming. Fiscaal innovatiebeleid dient zich dan ook te richten op de inputfactoren kapitaal en arbeid en niet op de outputzijde, als gevolg hiervan kan de naam veranderen in fiscaal R&D-beleid of voor Nederland in S&O-beleid.

Aanbevelingen aan de Nederlandse wetgever

Met het oog op de hierboven geformuleerde aanbeveling is het in de eerste plaats verstandig om overeenstemming te krijgen over het begrip innovatie. De voorwaarde van commercialisering sluit namelijk niet aan bij de handelswijze van de overheid met betrekking tot de WBSO en de RDA. Onder de beide regelingen wordt immers de weg naar de innovatie toe, namelijk R&D en S&O gestimuleerd in plaats van innovatie *an sich*, terwijl de innovatiebox zich wel daadwerkelijk toelegt op innovatie. Vandaar dat het verstandig is om vanuit de overheid een duidelijke afbakening van wat onder innovatie wordt verstaan te formuleren; waarbij fiscaal innovatiebeleid ziet op de stimulering van de outputzijde en fiscaal S&O-beleid ziet op de stimulering van S&O-werkzaamheden en -investeringen via de inputzijde.

Met betrekking tot het huidige fiscale innovatiebeleid van de Nederlandse overheid kan ook een aantal aanbevelingen worden gedaan. Een punt dat in de hoofdstukken 3 en 4 aan bod is gekomen, is dat het bezwaarlijk is dat ondernemingen voor het RDA-voordeel nu afhankelijk zijn van de loonheffingen. Zoals in hoofdstuk 4 ook is gebleken, is het voor de effectiviteit van een regeling echter belangrijk dat het voordeel toekomt aan de belastingplichtige onafhankelijk van de winstgevendheid. Bij een aanpassing van de RDA zal dus rekening moeten worden gehouden met het feit dat deze niet afhankelijk dient te zijn van de winstgevendheid waarbij eveneens onafhankelijkheid van de loonbelasting dient te worden gewaarborgd. Om het fiscale beleid dan ook te completeren dient de Nederlandse wetgever een tussentijds belastingkrediet op kapitaal in te voeren, welke los van de winstbelasting en loonheffing in een voordeel resulteert door middel van een teruggaaf in contanten.

Een dergelijke regeling kan via de voorlopige aanslagregeling uit onder andere art. 13 AWR en bijvoorbeeld art. 21 Wet VPB 1969 tot uiting komen. In de Wet op de loonbelasting 1964 wordt dergelijke problematiek reeds ondervangen door de WBSO en hoeft dus geen voorlopige aanslag te worden ingevoerd. Op die manier kan immers tussentijds een belastingvoordeel worden gegeven, welke ook in verliesgevallen tot een voordeel kan leiden. Bij een dergelijke regeling dient uiteraard rekening te worden gehouden met eventuele drempels en toegangsvereisten om de budgettaire impact te beperken. Met het oog op de eerdergenoemde bezwaren tegen de innovatiebox, kan deze vanuit het perspectief van marktfalen betreffende R&D worden teruggeschroefd. Het budgettaire voordeel dat hiermee wordt behaald kan in lijn met de redentie van de NOB worden aangewend voor andere innovatie stimulerende regelingen; in dit geval het belastingkrediet aan de inputzijde.²⁴³

Een ander zorgwekkend punt dat voortkomt uit de analyse van de WBSO is dat het aantal bedrijven dat gebruik maakt van intermediairs significant is. Het grootste deel van de intermediairs maakt gebruik van een *no cure no pay* concept waarbij zij doorgaans ca. 10% van het ontvangen voordeel als vergoeding in rekening brengen. Dit houdt in dat op het moment dat 85% van de bedrijven gebruik maakt van een intermediair, er zo'n 8,5% van het budget voor R&D-werkzaamheden verloren gaat. Ondanks dat de regeling bij de analyse voldoende eenvoudig, duidelijk en toegankelijk is beoordeeld, dient te worden gezien wat de achterliggende redenen achter dit hoge aantal ondernemingen dat gebruik maakt van een intermediair zijn en of hier maatregelen tegen kunnen worden genomen. Dit zal echter een lastige exercitie zijn aangezien uit het evaluatierapport van Dialogic ook geen eenduidig antwoord volgt.

Vervolgonderzoek

Voor vervolgonderzoek wordt allereerst aangeraden om onderzoek te doen naar de innovatiebox of andere patentboxen waarin de nexusbenadering is verwerkt. Hiermee moet worden gezien of de huidige bezwaren kunnen worden weggenomen. Naar alle waarschijnlijkheid zal de nexusbenadering op lokale schaal leiden tot meer daadwerkelijke economische activiteit. Desalniettemin zullen de bezwaren betreffende

²⁴³ Nederlandse Orde voor Belastingadviseurs op 15 maart 2016, geraadpleegd via: <https://www.nob.net/nob-commentaar-bij-de-evaluatie-van-de-innovatiebox>

belastingconcurrentie niet worden weggenomen aangezien de nexusbenadering niet wereldwijd verplicht wordt gesteld. Dit mede gezien het feit dat intellectueel eigendom in de vorm van patenten het mobiele karakter niet zal verliezen.

Een ander relevant onderzoek dat op deze scriptie kan aansluiten, kan worden gericht op de analyse van een restitutie van verliezen middels een belastingkrediet. Voor dit onderzoek kan worden gekeken naar het eerdergenoemde Franse belastingkrediet op S&O, evenals de vormgeving middels de voorlopige aanslagregelingen welke door middel van art. 13 AWR kan worden geregeld. Een belangrijk aandachtspunt hierbij zal zijn hoe moet worden omgegaan met de budgettaire impact en of dit haalbaar is. Maar allereerst is het van belang om te analyseren of een dergelijke tegemoetkoming bedrijven aanzet om meer te gaan innoveren middels meer uitgaven aan R&D-werkzaamheden en -investeringen.

Vervolgens zal omtrent de vormgeving van zowel de verliescompensatieregeling als het hierboven besproken belastingkrediet aan de inputzijde veel aandacht moeten worden besteed aan het opstellen van drempels, maxima, toegangsvereisten en de eventuele tijdspanne die van toepassing zal zijn. Hiervoor dient dan ook een bepaalde zorgvuldige economische analyse te worden uitgevoerd. Met het oog op de rechtszekerheid dient te worden vermeld dat bij een eventuele invoering in Nederland allereerst kan worden gestart met een pilot, waarbij duidelijk wordt vermeld dat de regeling slechts tijdelijk zal gelden, waarna bijvoorbeeld wordt geanalyseerd wat de budgettaire impact is en hoe een en ander uitwerkt voor het daadwerkelijke R&D-niveau.

Literatuurlijst

Parlementaire stukken

MvT, *Kamerstukken II*, 1993/94, 23 477, nr. 3
Verslag II, *Kamerstukken II*, 1993/94, 23 477, nr. 6
MvT, *Kamerstukken II*, 1995/96, 24 458, nr. 3
Nota, *Kamerstukken II*, 1997/98, 25 810, nr. 2
MvT, *Kamerstukken II*, 2005/06, 30 572, nr. 3
NV, *Kamerstukken II*, 2005/06, 30 572, nr. 8
MvT, *Kamerstukken II*, 2009/10, 32 128, nr. 3
NvW, *Kamerstukken II*, 2009/10, 32 128, nr. 52
MvT, *Kamerstukken II*, 2011/12, 33 003, nr. 3
NvW, *Kamerstukken II*, 2011/12, 33 003, nr. 5
Kamerstukken II, 2011/12, 33 003, nr. 6
NV, *Kamerstukken II*, 2011/12, 33 003, nr. 10
AMvB, 21 december 2011, Stb. 2011, 657
MvT, *Kamerstukken II*, 2014/15, 34 002, nr. 3
MvT, *Kamerstukken II*, 2015/16, 34 302, nr. 3
MvT, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, nr. 3
Adviesafdeling Raad van State en nader rapport, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, nr. 4
NV, *Kamerstukken II*, 2016/17, 34 552, nr. 14
Aanhangsel van de Handelingen, *Kamerstukken II*, 2017/18, nr. 1030, 2 februari 2018

Toelichting bij de ministeriële regeling van 9 december 2013, Staatscourant. 2013, 34912

Regeling van de Minister van Economische Zaken van 22 oktober 2015, nr. WJZ/15116106, houdende voorschriften betreffende de S&O-afdrachtvermindering (Regeling S&O-afdrachtvermindering)

Toelichting bij de regeling van 22 oktober 2015, nr. WJZ15116106, Staatscourant. 2015, 42 769

Regeerakkoord 'Vertrouwen in de Toekomst', 2017-2021, 10 oktober 2017

Miljoenennota 2020

Belastingplannen

Belastingplan 2006
Belastingplan 2012
Belastingplan 2015
Belastingplan 2016

Kamerbrieven e.d.

Brief Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 4 februari 2011, *Kamerstukken II*, 2010-11, 32 637 nr. 1

Brief Staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 23 juni 2011, *Kamerstukken II*, 2011-12, 32 637 nr. 14

Brief Staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 31 oktober 2011, *Kamerstukken II*, 2011-12, 33 003 nr. 15

Brief Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2013, nr. AFP/U 2013 423

Brief Staatssecretaris van Financiën van 12 juli 2013, nr. AFP/U 2013 468

Brief Minister van Economische Zaken van 7 juli 2015, *Kamerstukken II*, 34 002, nr. 106

Kamerbrief, 'Naar Missie gedreven Innovatiebeleid met Impact', 13 juli 2018

Brief van de Staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat van 11 april 2019, *Kamerstukken II*, 2018-19, 32 637 en 33 009 nr. 358

Wetten en besluiten

Besluit RDA

Besluit innovatiebox 1 september 2014, Stcrt. 2014, 25 141

Besluit Innovatiebox 2 december 2017, 21-11-2017, Stcrt. 2017, 68 678

Bijlagen bij WOB-verzoek innovatiebox deel 1, 21 augustus 2017

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, artikel 107

Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

Wet Inkomstenbelasting 2001

Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

Literatuur

Abramovitz, M., 'Resource and Output Trends in the United States Since 1870', 1956

Advisory Committee, Innovation Measurement – Tracking the State of Innovation in the American Economy, 2008

Aho, E., Cornu, J., Georgiou, L. & Subirá, A., 'Creating an Innovative Europe', Report of the Independent Expert Group on R&D and Innovation, European Communities, January 2006

Akcigit, U., Hanley, D., Serrano-Velarde, N., *Back to Basics: Basic Research Spillovers, Innovation Policy and Growth*, NBER Working Paper No. 19473, herziene versie maart 2017

- Alstadsæter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M., Vezzani, A. (2015). *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D*. Taxation Papers. Working Paper N. 57 – 2015
- Amidon, D., “The Innovation Super Highway, Routledge London, 2003
- Andrews, D., en Criscuolo, C., (2013), “Knowledge-based Capital, Innovation and Resource Allocation: A Going for Growth Report”, OECD Productivity Working Papers, No. 2, OECD Publishing, Paris.
- Van Ark, B., ‘*Productivity paradox of the new Digital Economy*’, 2016, <http://www.csls.ca/ipm/31/vanark.pdf>
- Bhidé, ‘The Venturesome Economy: How Innovation Sustains Prosperity in a More Connected World’, 2009
- Braconier, H., Nicoletti, G., Westmore, B. (2014), “Policy challenges for the next 50 years”, *OECD Economic Policy Papers*, No. 9, OECD Publishing, Paris
- Clark, K.B., en Wheelwright, S.C., *Managing New Product and Process Development: Text and Cases*. Harvard Business School, 1993
- Clarysse, B., De Wolf, K., Innoveren om te overleven, Leuven, 2006
- CPB e.a., ‘A study on R&D Tax Incentives’, Taxud/2013/de/315 FWC nummer Taxud/2010/cc/104, Den Haag, 28 november 2014
- CPB, *Kansrijk innovatiebeleid*. Den Haag, 2016
- Criscuolo, C., Bajgar, M., Appelt, S., Galindo-Rueda, F. (2016), *R&D tax incentives: design and evidence*, OECD, DSTI/IND/STP(2016)1
- Drucker, P.F., ‘Innovation and Entrepreneurship: practice and principles, Butterworth-Heinemann, 1985
- Den Hartog, P., et al. *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van Financiën, Utrecht, november 2015
- Den Hartog, P., et al. *Evaluatie WBSO 2011-2017*, Dialogic in opdracht van het Ministerie van EZK, Utrecht, februari 2019
- Gribnau, J. L. M. (2006). Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving. In *Vijf jaar Wet IB 2001* (pp. 27-66). Deventer: Kluwer.
- Hiemstra, R., ‘De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa’, WFR 2014/1258, 7 oktober 2014
- Ientile, D. & Mairesse, J., A policy to boost R&D: Does the R&D tax credit work?, EIB Papers, ISSN 0257-7755, European Investment Bank (EIB), Luxembourg, Vol. 14, Issue. 1, pp. 144-169

Kalloe, V., 'Research and development and innovation', TFO 2008/98, 1 januari 2008

Kavelaars, P., 'Fiscale kenniseconomie', TFO 2008/89, 1 januari 2008

Koopmans, C. & Donselaar, P., Een meta-analyse van het effect van R&D op productiviteit, *Economisch Statistische Berichten*, 100 (4717), pp. 518 – 521.

Köhler, C., Laredo, P., Rammer, C., 'The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D', Nesta Working Paper 12/01, January 2012

Modica, A., en Neubig, T., *Taxation of Knowledge-based Capital: Some additional Issues for Policy Makers' Consideration*, Aangepaste versie van OECD Taxation Working Paper #24, November 2016

Neubig, T., Galindo-Rueda, F., Appelt, S., Bajgar, M. (2016), *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world*, OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris.

Noteboom, N., Innovatie: theorie en beleid, Rede uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt hoogleraar bedrijfswetenschap aan de Universiteit van Tilburg op 8 oktober 2004

Offermans, R., 'Een vergelijking van de innovatieregeling van Nederland met de regimes van omringende landen', TFO 2016/143.2, 19 februari 2016

OMC Crest Working Group, "Evaluation and design of R&D tax incentives", report submitted to meeting in CREST 17th March 2006

Perez, C., *'Technological Revolutions and Financial Capital' – The Dynamics of Bubbles and Golden Ages*, Edward Elgar Publishing, 2002

Van Pottelsberghe, B., Megally, E. & Nysten, S., Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België, O&O en Innovatie in België, Solvay Business School, januari 2004

Rogers, E.M., *Diffusion of Innovations*, 2003

Schumpeter, J., *The Theory of Economic Development*, Harvard University Press, 1934

Solow, R.M., 'A contribution to the theory of economic growth', 1956

Staatssecretaris van Financiën, Evaluatie innovatiebox, V-N 2016/14.10, 19 februari 2016

Westmore, B. (2013), "R&D, Patenting and Growth: The Role of Public Policy", OECD Economics Department Working Papers, No. 1047, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5k46h2rfb4f3-en>

Webpagina's

Belastingdienst.nl betreffende innovatiebox, geraadpleegd via <https://belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/innovatiebox/>

CBS geraadpleegd via

<https://www.cbs.nl/nl-nl/onze-diensten/methoden/begrippen?tab=i#id=innovatie>

De Staat van het MKB, geraadpleegd via <https://www.staatvanhetmkb.nl/factsfigures>

European Commission – Daily News – 6/6/2019 geraadpleegd via

http://europa.eu/rapid/press-release_MEX-19-2909_en.htm

Europese Commissie, geraadpleegd via

https://ec.europa.eu/growth/industry/innovation_en

Europese Commissie, geraadpleegd via <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Innovation>

European Innovation Scoreboard (EIS), geraadpleegd via

<https://interactivetool.eu/EIS/>

Nederlandse Orde voor Belastingadviseurs op 15 maart 2016, geraadpleegd via:

<https://www.nob.net/nob-commentaar-bij-de-evaluatie-van-de-innovatiebox>

OECD Innovation Strategy, geraadpleegd via

<https://www.oecd.org/site/innovationstrategy/defininginnovation.htm>

OECD Measuring Tax Support for R&D and Innovation via

<https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

Reuters – Gwénaëlle Barzic, 'Europe's 5G to cost \$62 billion more if Chinese

vendors banned: telcos', 7 juni 2019, Reuters via <https://www.reuters.com/article/us-huawei-europe-gsma/europes-5g-to-cost-62-billion-more-if-chinese-vendors-banned-telcos-idUSKCN1T80Y3?feedType=RSS&feedName=technologyNews>

RVO via www.rvo.nl en <https://regelhulpenvoorbedrijven.nl/wbso/>

WBSO-aanvraagformulieren via <https://mijn.rvo.nl/wbso>

OESO-rapporten

OECD (2017) Review of National R&D Tax Incentives and Estimates of R&D Tax Subsidy Rates, TAX4INNO Project 674888, Version 18 April 2018

OECD (2015), *The Innovative Imperative: Contributing to productivity, growth and well-being*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015), *The Future of Productivity*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015), *OECD Compendium of Productivity Indicators*, based on OECD Productivity Database, January 2015.

OECD (2014), *OECD Reviews of Innovation Policy: Netherlands 2014*, OECD Publishing, Paris

OECD (2010), *The OECD Innovation Strategy: Getting a Head Start on Tomorrow*, OECD Publishing. Paris.

OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Publishing.
<https://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en>

OECD (2010), *Taxation, Innovation and the Environment*, OECD Publishing. Paris.

OECD & Eurostat (2005), *Oslo Manual*

Europese stukken

Investing in Research: An action plan for Europe, COM(2003) 226

European Communities, “Raising EU R&D Intensity: Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development; Fiscal Measures”, Rapport naar de Europese Commissie door een onafhankelijke Expert Groep, 2003

Europese Commissie (2015), “Patent boxes design, patents location and local R&D”, IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation, No. 6/2015.

Europese Commissie e.a., ‘R&D tax incentives: How to make them most effective’, Working Paper Series, September 2017

Overig

EHRM, 22 juni 1999, zaak Della Ciaja/Italië, BNB 2002/398

Verordening (EG), Nr. 1450/2004 van de Commissie van 13 augustus 2004

De Handleiding WBSO 2019 – In opdracht van het ministerie van Economische Zaken en Klimaat, “*Duurzaam, Agrarisch, Innovatief en Internationaal ondernemen*”