

Fiscaal innoveren: promotie of niet?

Drs. C. Penning-Hol* en mr. A. el-Yalte**

Vanaf 1 januari 2012 is de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) een fiscale stimuleringsmaatregel rijker: de Research & Development Aftrek (hierna: RDA).¹ Onder tusschen is dit de derde maatregel die als doel heeft innovatie in Nederland te stimuleren en hoogwaardige kennis voor Nederland te behouden. Sinds 1994 kennen we al de Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk (hierna: WBSO). Daarnaast kent de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) vanaf 2007 haar eigen innovatieregeling: de innovatiebox.²

Na een moeizame start lijkt de innovatiebox te zijn uitgegroeid tot de vedette van dit stel stimuleringsmaatregelen. De fiscale wetgever is van mening dat Nederland met de RDA als nieuwe aanwinst 'toetreedt tot de Champions League'³ en kan meedingen naar de gunst van (multinationale) ondernemingen bij het verrichten van nieuwe R&D-investeringen.

Naar aanleiding van de introductie van de RDA rijst er toch een aantal vragen. Voegt de RDA nog iets toe aan de andere fiscale innovatiestimuleringsmaatregelen? Waarom is de RDA opgenomen in de Wet IB 2001? Licht dat wel zo voor de hand als nu wordt aangegeven door de wetgever?

Nadat allereerst een samenhang wordt geschetst tussen de drie fiscale stimuleringsmaatregelen, worden deze kort uiteengezet en zal kritisch worden gekeken naar de plaats die de RDA inneemt binnen de set van stimuleringsmaatregelen. Welke knelpunten zijn er aan te wijzen? En ten slotte, is er wel sprake van promotie naar de Champions League?

* Drs. C. Penning-Hol is als hogeschooldocent belastingrecht verbonden aan het Instituut voor Financieel Management van de Hogeschool Rotterdam/HES.

** Mr. A. el-Yalte is als hoofddocent Fiscaal Recht en Economie verbonden aan de het Instituut voor Financieel Management en als onderzoeker aan het Kenniscentrum Entrepreneurship & Business Innovation, beide onderdeel van de Hogeschool Rotterdam/HES.

1 Kamerstukken II, 33 003, nr. 5 (Eerste Nota van wijziging Belastingplan 2012).

2 Vanaf de introductie in de Nota 'Werken aan winst' in 2007 tot aan 2010 ging deze regeling in Spartaansere vorm door het leven als de octrooi-box.

3 Deze term is gebruikt door de heer mr.drs. F.H.H. Weekers, staatssecretaris van Financiën, tijdens het 21ste Maastrichts Fiscaal Symposium 'Fiscaal innoveren in Nederland', gehouden op 4 november 2011.

1. Drie fiscale innovatiestimuleringsmaatregelen

1.1. Inleiding

De verzamelnaam WBSO verwijst naar de aftrek speur- en ontwikkelingswerk (hierna: de aftrek S&O) in de Wet IB 2001 en de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA). Met de WBSO wordt speur- en ontwikkelingswerk aan de (loon)kostenkant gefaciliteerd. Dit gebeurt door middel van een drietal faciliteiten, namelijk: een korting op de af te dragen loonheffing over loonkosten die gepaard gaan met speur- en ontwikkelingswerk, een aftrek S&O voor zelfstandige ondernemers en een extra tegemoetkoming voor starters.

De tweede stimuleringsmaatregel: de innovatiebox betreft een fiscale faciliteit aan de opbrengstenkant van innovatie. Nadat de voortbrengingskosten van een immaterieel activum ex art. 3.30, lid 3, Wet IB 2001 in het jaar van voortbrenging ineens ten laste van het fiscale resultaat kunnen⁴ worden gebracht en de voortbrengingskosten vervolgens zijn ingelopen, kan het saldo van de genoten voordelen uit hoofde van dit kwalificerende bedrijfsmiddel tegen een effectief tarief van 5% vennootschapsbelasting worden belast.

Om investeringen in R&D-kapitaal en -arbeid evenwichtiger te behandelen, heeft de wetgever met de RDA een derde faciliteit willen toevoegen aan het palet stimuleringsmaatregelen waarbij een facilitering wordt geboden van de niet-loonkosten en investeringen die verband houden met speur- en ontwikkelingswerk. Hierna worden de drie stimuleringsmaatregelen kort uiteengezet.

1.2. Aftrek S&O

Sinds 1994 is in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in art. 44m de aftrek S&O geïntroduceerd. Vanaf 2001 is deze aftrek terug te vinden in art. 3.77 Wet IB 2001.

4 Belastingplichtige heeft hierin een keuzemogelijkheid. Vanwege aanwezig verlies zou kunnen worden gekozen om het immateriële activum te activeren en hierover af te schrijven. De voortbrengingskosten van immateriële activa mogen in het jaar dat zij vallen direct ten laste van het fiscale resultaat worden gebracht. Bij besluit is aangegeven dat deze doorkruising van het matchingprincipe zal worden toegestaan. Zie besluit 8 maart 2010, nr. DGB2010/1188M, onderdeel 5.

De aftrek S&O geldt alleen voor ondernemers die zich in de zin van de Wet IB 2001 als zodanig kwalificeren. Dat betekent dat zij voor eigen rekening en risico een onderneming dienen te drijven. Om in aanmerking te komen voor de aftrek S&O moet de ondernemer voldoen aan het urencriterium (art. 3.6 Wet IB 2001) en moet de ondernemer ten minste 500 uur per kalenderjaar besteden aan S&O-werkzaamheden. Voorwaarde voor de aftrek is dat de ondernemer een S&O-verklaring dient aan te vragen. Het gaat hier dan om een S&O-verklaring voor een S&O-belastingplichtige (IB-ondernemer zonder personeel) op grond van art. 27 Wet Vermindering Afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: WVA). Heeft de ondernemer de S&O-verklaring en voldoet hij aan alle voorwaarden zoals gesteld in art. 3.77 Wet IB 2001, dan mag hij € 12.310 (belastingjaar 2012) ten laste brengen van de winst. De aftrek S&O staat dus alleen open voor IB-ondernemers die zelf de spur- en ontwikkelingswerkzaamheden verrichten.

1.3. WVA

De WVA kent drie afdrachtverminderingen in het kader van de loonheffing: onderwijs, zeevaart en S&O. Om in aanmerking te komen voor de afdrachtvermindering S&O heeft de belastingplichtige een S&O-verklaring nodig. De WVA kent twee S&O-verklaringen, te weten: de S&O-verklaring voor de S&O-inhoudingsplichtige en de S&O-verklaring voor de S&O-belastingplichtige. Art. 22 tot en met 26 WVA regelen de S&O-verklaring voor de S&O-inhoudingsplichtige. Die inhoudingsplichtige kan een natuurlijk persoon zijn (IB-ondernemer) of een rechtspersoon (bv). Art. 22 tot 26 WVA staan dus open voor zowel de IB-ondernemer als de ondernemer die valt onder de Wet VPB 1969. De koppeling met de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 vindt plaats door art. 3.52a Wet IB 2001.⁵ In dit artikel wordt de RDA in paragraaf 1.5 nader toegelicht.

De S&O-verklaring voor de S&O-belastingplichtige wordt geregeld in art. 27 WVA en staat alleen open voor de IB-ondernemer. De koppeling met de inkomstenbelasting is vastgelegd in art. 3.77 Wet IB 2001 (aftrek S&O). De WVA verbindt de aftrek S&O ex art. 3.77 Wet IB 2001 met de RDA ex art. 3.52a Wet IB 2001 alleen op grond van het feit dat er voor beide aftrekken een S&O-verklaring moet worden aangevraagd.⁶ Hier houdt de overeenkomst op. Het gaat om twee verschillende S&O-verklaringen. De S&O-verklaring voor de S&O-inhoudingsplichtige kent als berekeningsgrondslag het gemiddeld uurloon. Voor de S&O-verklaring voor de S&O-belastingplichtige

geldt als uitgangspunt de uren die zijn besteed aan S&O-werkzaamheden.

1.4. Innovatiebox

Een van de troeven waarmee de fiscale wetgever – met de invoering van de Nota ‘Werken aan winst 2007’ – Nederland wederom op de kaart wilde zetten als aantrekkelijk vestigingsland voor (multinationale) ondernemingen, was de voorloper van de innovatiebox: de octrooiibox. Zoals hiervoor al werd aangegeven, waren ten tijde van de introductie van dit novum R&D-stimuleringsmaatregelen aan de kostenkant al een bekend fenomeen. Het (relatief) unieke⁷ aan deze fiscale regeling was nu juist dat innovatie aan de opbrengstenkant werd gefaciliteerd.⁸

Vanuit de praktijk doken echter al snel kritische geluiden op. Zo mochten alleen octrooien de box in met uitsluiting van andere intellectuele eigendomsrechten,⁹ maar ook de beperkte boxruimte¹⁰ en de onmogelijkheid om exploitatieverliezen tegen het reguliere tarief af te trekken werden als belangrijke belemmeringen ervaren. Tijdens de invoering van de

octrooiibox werd nog rekening gehouden met een geraamde budgettaire derving van ongeveer € 300 miljoen. Toen bleek dat dit een wel erg ambitieuze schatting was en de octrooiibox niet kon worden betrapd op een vliegende start, heeft de fiscale wetgever per 1 januari 2008 de reikwijdte van de octrooiibox verruimd. Immateriële activa waarvoor door (destijds) SenterNovem een S&O-verklaring werd afgegeven, konden in de box ingebracht worden. Aangezien software niet octrooieerbaar is, bood de verruiming nu beperkte gelegenheid om deze activa in de octrooiibox in te brengen.¹¹

7 Hongarije en Frankrijk kenden bij de invoering van de octrooiibox bijvoorbeeld al een soortgelijke fiscale faciliteit, waarbij R&D-activiteiten werden belast tegen resp. 8% en 15%. Een effectief tarief van 10% werd voor de octrooiibox als voldoende onderscheidend aangemerkt. Het idee was dat dit tarief grote multinationale ondernemingen over de streep zou kunnen trekken bij de keuze in welk land zij nieuwe R&D-activiteiten zullen opzetten. Voor kleinere ondernemingen (in het bijzonder starters) is deze overweging niet aan de orde, aangezien deze groep vanzelfsprekend de R&D-activiteiten in Nederland uitvoert. Zie o.a. Kamerstukken II, 30 572, nr. 8 (Nota naar aanleiding van het verslag).

8 De octrooiibox kreeg het karakter mee van een grondslagvermindering. De term ‘box’, zoals bekend uit de Wet IB 2001, is daarmee wat ongelukkig gekozen. Er is in werkelijkheid namelijk geen sprake van een (gesloten) box. Hier is overigens bewust van afgezien, omdat daarmee een nieuw systeem van verticale verliesverrekening zou moeten worden geïntroduceerd en zonder nadere regelgeving horizontale verliesverrekening tussen de boxen onmogelijk zou zijn.

9 In de praktijk zijn ondernemingen niet altijd bereid om octrooien aan te vragen, omdat het octrooieregister openbaar is en daarmee bedrijfsgeheimen dus voor iedereen bekend zijn.

10 Om het verlies voor de Nederlandse schatkist te beperken, werd met het oog op budgettaire beheersbaarheid een plafond ingesteld van vier maal de voortbrengingskosten van het kwalificerende activum.

11 Vanwege beperkte budgettaire ruimte werd voor deze S&O-activa namelijk wel een jaarlijks maximum ingesteld van € 400.000.

5 Jo. art. 8 Wet VPB 1969.

6 Aanvraag voor beide S&O-verklaringen loopt via het Agentschap NL, Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie.

Ook dit bleek echter niet afdoende te zijn, waardoor in het Belastingplan 2010 de tweede structurele wijziging werd doorgevoerd. De plafonds zijn definitief uit de regeling verwijderd, het effectieve tarief is verlaagd naar 5% en exploitatieverliezen kunnen, onder gelijktijdige verhoging van de boxdrempel, tegen het reguliere tarief worden afgetrokken. Door het gelijktrekken van octrooiactiva en S&O-activa heeft de fiscale wetgever blijk willen geven voorstander te zijn van een ruime interpretatie van het begrip innovatie: thans gaat de octrooiabox dan ook als innovatiebox verder door het leven.

Per 1 januari 2011 is de innovatiebox verder verruimd.¹² Zogenaemde pre-octrooibaten¹³ mogen in mindering worden gebracht op de voortbrengingskosten, waardoor de innovatievoordelen eerder tegen het gunstige tarief kunnen worden belast. Voor het jaar 2012 is door het kabinet een bedrag van € 625 miljoen beschikbaar gesteld. Hiermee heeft de innovatiebox zich ontpopt tot een van de grootste stimuleringsmaatregelen voor het Nederlandse bedrijfsleven die nu ook voor het midden- en kleinbedrijf erg interessant is geworden. Onzes inziens zou de innovatiebox, zoals het geval bij de RDA, dan ook onverkort open moeten staan voor IB-ondernemers. De plaatsstelling van de innovatiebox maakt nu echter dat alleen vennootschapsbelastingplichtige lichamen kunnen opteren voor de innovatiebox.¹⁴ Voor veel IB-ondernemers kan het moeten inbrengen van de IB-onderneming in de bv een belemmering vormen om van de innovatiebox te profiteren. Een ander wezenlijk probleem blijft voor hen de open norm die de wetgever stelt voor de winsttoerekening aan de innovatiebox.

1.4.1. Systematiek van de innovatiebox

Indien een belastingplichtige een immaterieel activum heeft voortgebracht ter zake waarvan aan hem een octrooi is verleend of dat is voortgekomen uit S&O-werk waarvoor aan hem een S&O-verklaring is afgegeven, en hij bovendien bij de aangifte kiest voor de toepassing van de innovatiebox, worden de voordelen uit hoofde van dit activum, met inachtneming van de boxdrempel slechts in aanmerking genomen voor 5/H-gedeelte, waarbij H staat

¹² Zie Kamerstukken II, 32 505, nr. 2, art. IV.

¹³ Voor een definitie van pre-octrooibaten wordt verwezen naar art. 12b, lid 5, sub d, Wet VPB 1969.

¹⁴ Uit de parlementaire behandeling valt op te maken dat de wetgever hier bewust voor heeft gekozen, omdat bij een succesvolle uitvinding waarvoor een octrooi is verleend de IB-onderneming naar alle waarschijnlijkheid zal worden ingebracht in een vennootschap. Een en ander zou geruisloos kunnen plaatsvinden door gebruik te maken van de inbrengfaciliteit van art. 3.65 Wet IB 2001. Zie Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 8.

Dit argument van de wetgever mag overigens best merkwaardig worden genoemd, aangezien het in stand houden van het globale evenwicht tussen ondernemingen gedreven in de IB- en VPB-vorm voortdurend leidt tot het optreden van de wet van communicerende vaten tussen de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. Oftewel, een vlucht in de bv wordt omwille van puur fiscale overwegingen als onwenselijk ervaren, maar als het gaat om innovatie wordt dit principe om onduidelijke redenen losgelaten.

voor het hoogste tarief in de vennootschapsbelasting. Effectief resulteert dit in een tarief van 5%.

1.5. De RDA

In de eerste nota van wijziging op het Belastingplan 2012 is de RDA aangekondigd.¹⁵ Het betreft hier een nieuwe stimuleringsmaatregel die openstaat voor zowel IB- als VPB-ondernemingen die investeren in innovatieve producten of diensten. De RDA is een extra (forfaitaire) aftrek op de fiscale winst en is nauw verbonden aan de WBSO. Zonder WBSO is er namelijk geen ingang tot de RDA. Aanvragen voor de RDA kunnen vanaf 1 mei 2012 bij Agentschap NL worden ingediend. Met het Besluit RDA van 21 december 2011 wordt enigszins verduidelijkt hoe de RDA in de praktijk uitwerkt. Aangegeven is dat de regeling na een halfjaar zal worden geëvalueerd indien blijkt dat de voordelen van de RDA ongelijk worden verdeeld over de MKB-ondernemingen en grote ondernemingen.

1.5.1. Systematiek van de RDA

Het RDA-bedrag wordt vastgesteld in een RDA-beschikking. De berekening van het RDA-bedrag gebeurt op twee manieren. Indien belastingplichtige minder dan 150 uur aan erkende S&O-uren besteedt, dan is de hoogte van het RDA-bedrag gelijk aan 40% van het totaal aantal erkende S&O-uren vermenigvuldigd met € 15. Indien belastingplichtige aantoont dat de kosten en uitgaven ten behoeve van de S&O-activiteiten meer dan € 50.000 zullen bedragen, kan op verzoek het RDA-bedrag worden berekend door 40% van de geschatte kosten en uitgaven. Uitgaven van € 1 miljoen of meer per bedrijfsmiddel komen jaarlijks slechts voor een vijfde deel in aanmerking.

1.5.2. RDA+ e.a.

In de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2012 is verder een nieuwe innovatie-'envelop' aangekondigd. Vanaf 2013 zal structureel een budget beschikbaar worden gesteld van € 100 miljoen voor aanvullend innovatiebeleid voor de bijdrage van bedrijven aan privaat-publieke topinstituten (zogenaemde PTI's) op het gebied van innovatie. Deze RDA+ zal bestaan uit een extra aftrekpost in de vennootschapsbelasting en zou voor 2015 al geraamd worden op € 500 miljoen. Daarnaast is al vooruitgelopen op een zogenaemde kenniswerkersmobiliteitsregeling en mogelijke verhoging S&O-afrachtvermindering.

2. Enkele gesignaleerde aandachtspunten

2.1. RDA of SOA?

Wat het eerste opvalt, is de ternaamstelling van de nieuwe fiscale stimuleringsmaatregel, namelijk: Research & De-

¹⁵ Zie Kamerstukken II, 33 003, nr. 5. Overigens wordt in de wettekst niet gesproken van de RDA, maar van aanvullende aftrek speur- en ontwikkelingswerk. Wel wordt de term RDA-beschikking gebruikt.

velopement Aftrek.¹⁶ Alle andere maatregelen hebben een mooie Nederlandse naam. Men had de nieuwe maatregel ook Speur- & Ontwikkelings Aftrek kunnen noemen. Maar we hebben al een Aftrek S&O,¹⁷ dat zou verwarring scheppen. Bovendien zou de afkorting SOA weer tot niet bedoelde associaties kunnen leiden. Waarschijnlijk met het oog op de internationale concurrentiestrijd die de wetgever wil aangaan, is ervoor gekozen om S&O te vertalen naar het Engels. Onzes inziens blijven de begrippen speur- & ontwikkelingswerk en research & development elkaars synoniemen en duiden zij niet op verschillende activiteiten.

2.2. RDA in de Wet IB 2001

Wat verder opvalt, is de plaats die de RDA heeft gekregen van de wetgever. Licht het wel voor de hand om de RDA in de Wet IB 2001 te regelen? En zo ja, wat is dan de relatie van de RDA met de overige bepalingen in Hoofdstuk 3 van de Wet IB 2001, bijvoorbeeld met art. 3.30, art. 3.65 en art. 3.77?

De winstbepalingsartikelen in de Wet IB 2001 zijn belangrijk voor zowel IB- als VPB-ondernemers. Door de RDA in art. 3.52a Wet IB 2001 te plaatsen, hoeft art. 8 Wet VPB 1969 niet te worden aangepast. Als de RDA in de Wet VPB 1969 zou zijn geplaatst, zouden alle IB-ondernemers geen direct gebruik kunnen maken van de RDA, zoals bij de innovatiebox het geval is. IB-ondernemers kunnen wel gebruikmaken van de innovatiebox, maar niet eerder dan dat ze de onderneming hebben overgebracht naar de vennootschapsbelasting. Als de IB-ondernemer dat doet met gebruikmaking van art. 3.65 Wet IB 2001, blijft de binnen de IB-sfeer afgegeven S&O-verklaring gehandhaafd binnen de vennootschapsbelasting. Dat de RDA voor alle ondernemers openstaat door art. 8 Wet VPB 1969 toe te passen, is niet nieuw. Wat ook niet nieuw is, is dat de wetgever ervoor heeft gekozen de begripsbepalingen en de praktische uitwerking van de RDA in een besluit¹⁸ te stoppen. Dit besluit is in de wettenbundels 2012 niet geheel toevallig opgenomen net vóór de uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 ex art. 34 Wet IB 2001 en de standaardvoorwaarden inzake de geruisloze omzetting ex art. 3.65 Wet IB 2001. Door de wetgever is kennelijk aansluiting gezocht bij de wetbepalingen over afschrijvingen en investeringen. Dit laatste ligt voor de hand, omdat het bij de RDA juist gaat om het investeren in innovatie, slhoewel de RDA niet samengaat met de energie investe-

ringsaftrek¹⁹ en de milieu-investeringsaftrek²⁰. Opmerkelijk in dit kader is het dan ook dat afschrijvingskosten niet kwalificeren als 'kosten' in de zin van art. 3.52a Wet IB 2001 of in de zin van het Besluit RDA.

De kritische lezer van zowel art. 3.52a Wet IB 2001 als van het Besluit RDA wordt op het verkeerde been gezet, doordat in beide bepalingen het woord 'aanvullend' is opgenomen. Het woord aanvullend in art. 3.52a Wet IB 2001 zou kunnen verwijzen naar art. 3.52 Wet IB 2001, maar dat artikel regelt de wijziging van de willekeurige afschrijving en de investeringsaftrek, dus die koppeling ligt niet voor de hand. In het Besluit RDA staat dat het gaat om '(...) regels voor de aanvullende aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (...)'. Had een plaatsje voor de RDA dichterbij art. 3.77 Wet IB 2001 dan niet meer voor de hand gelegen? Of misschien achter art. 3.30 Wet IB 2001? Lid 3 van art. 3.30 Wet IB 2001 regelt echter de afschrijving ineens van voortbrengingskosten van immateriële vaste activa. Dit artikel wordt immers ook gezien als een fiscale innovatiestimuleringsmaatregel. In geval van plaatsing van de RDA in de buurt van art. 3.30 of 3.77 Wet IB 2001 had in ieder geval art. 8 Wet VPB 1969 moeten worden aangepast. Zo simpel kan het toch niet zijn?

2.3. Toetsing innovatiebegrip fiscaal geobjectiveerd

De wetgever heeft gemeend een objectivering te moeten aanbrengen van het innovatiegehalte van immateriële vaste activa. Doordat de S&O-verklaring, die fungeert als toegangspoort tot de RDA, door Agentschap NL wordt afgegeven, hoeft de Belastingdienst zich niet te buigen over het beoordelen van de mate van innovatie. Oftewel, het Ministerie van Economische Zaken, Landbouw & Innovatie bepaalt en het Ministerie van Financiën voert uit. Alle lagere regelgeving aangaande de RDA valt niet onder de Algemene wet inzake rijksbelastingen, maar wel onder de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Na de reguliere bezwaarprocedure van de Awb zal beroep kunnen worden ingesteld bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

3. Conclusie

Kijkend naar het economische belang van innovatie kunnen er niet genoeg stimuleringsmaatregelen worden getroffen. Wel blijft van belang ervoor te waken dat er te veel 'spitsen' tegelijk worden opgesteld. Ook is het van belang de 'veldbezetting' regelmatig te evalueren. De hele

¹⁶ Art. 3.52a Wet IB 2001.

¹⁷ Art. 3.77 Wet IB 2001.

¹⁸ Besluit van 21 december 2011, houdende regels voor de aanvullende aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (Besluit RDA) (Stb. 2011, 657).

¹⁹ Art. 3.42 Wet IB 2001.

²⁰ Art. 3.42a Wet IB 2001.

levenscyclus van de innovatiebox tot nu toe toont dat ook wel aan. De wetgever heeft al aangekondigd dat de RDA structureel zal worden beoordeeld op de werking ervan en naar aanleiding daarvan eventueel zal worden bijgesteld.

De plaatsstelling van de RDA in de Wet IB 2001 lijkt logisch, omdat de basis van de winstbepalingsregels in diezelfde wet zijn opgenomen. Het zou dan voor de hand liggen dat alle R&D-stimuleringsmaatregelen rechtstreeks openstaan voor IB-ondernemers. Dat is op dit moment (nog) niet het geval.

Als ervoor kan worden gezorgd dat de opstelling niet te vaak verandert, lijkt een promotie zeker tot de mogelijkheden te behoren.