

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM NADRUK VERBODEN

Faculteit der Economische Wetenschappen

Masterscriptie

De innovatiebox in internationaal perspectief

C.J. Maartense

Studentnummer: 308786

Begeleider: De heer drs. M. Nieuweboer

Rotterdam, juni 2012

Inhoudsopave

Inleiding		5
Hoofdstuk 1	Innovatiebox	10
1.1	<i>Voorgeschiedenis</i>	10
1.2	<i>Immaterieel activum</i>	14
	1.2.1. Zelf voortgebracht immaterieel activum	16
1.3	<i>Octrooi activa en S&O activa</i>	17
1.4	<i>Oorzaaktoets</i>	20
1.5	<i>Voordelen</i>	22
1.6	<i>Voortbrengingskosten</i>	25
1.7	<i>Drempel</i>	27
1.8	<i>Verrekening van bronbelasting</i>	29
1.9	<i>Cijfermatige voorbeelden heffingsystematiek</i>	31
Hoofdstuk 2	Vergelijkingsmaatstaven	33
2.1	<i>Aantrekkelijk fiscale faciliteit</i>	33
2.2	<i>Subject</i>	35
2.3	<i>Object</i>	35
	2.3.1. Immaterieel activum	35
	2.3.2. Kostenkant/inkomstenkant	36
	2.3.3. Voordelen	37
	2.3.4. Voortbrengingskosten	37
	2.3.5. Verliezen	38
	2.3.6. Antimisbruikbepaling	39
2.4	<i>Heffingsystematiek</i>	39
	2.4.1. Vormgeving fiscale faciliteit	39
	2.4.2. Administratieve vereisten	39

Hoofdstuk 3	Buitenlandse regimes	42	
3.1	<i>Verenigd Koninkrijk</i>	42	
3.1.1	Subject	43	
3.1.2	Object	43	
	3.1.2.1	Immaterieel activum	43
	3.1.2.2	Kostenkant/inkomstenkant	45
	3.1.2.3	Voordelen	46
	3.1.2.4	Voortbrengingskosten	50
	3.1.2.5	Verliezen	50
	3.1.2.6	Antimisbruikbepaling	51
3.1.3	Heffingssystematiek	51	
	3.1.3.1	Vormgeving fiscale faciliteit	51
	3.1.3.2	Administratieve vereisten	52
3.2	<i>Spanje</i>	53	
3.2.1	Subject	53	
3.2.2	Object	53	
	3.2.2.1	Immaterieel activum	54
	3.2.2.2	Kostenkant/inkomstenkant	56
	3.2.2.3	Voordelen	56
	3.2.2.4	Voortbrengingskosten	57
	3.2.2.5	Verliezen	57
	3.2.2.6	Antimisbruikbepaling	58
3.2.3	Heffingssystematiek	60	
	3.2.3.1	Vormgeving fiscale faciliteit	60
	3.2.3.2	Administratieve vereisten	60

3.3	<i>Spanje</i>		61
3.3.1	Subject		61
3.3.2	Object		61
	3.3.2.1	Immaterieel activum	61
	3.3.2.2	Kostenkant/inkomstenkant	63
	3.3.2.3	Voordelen	63
	3.3.2.4	Voortbrengingskosten	64
	3.3.2.5	Verliezen	64
	3.3.2.6	Antimisbruikbepaling	64
3.3.3	Heffingssystematiek		64
	3.3.3.1	Vormgeving fiscale faciliteit	64
	3.3.3.2	Administratieve vereisten	65
3.4	<i>Luxemburg</i>		66
3.4.1	Subject		66
3.4.2	Object		66
	3.4.2.1	Immaterieel activum	66
	3.4.2.2	Kostenkant/inkomstenkant	68
	3.4.2.3	Voordelen	68
	3.4.2.4	Voortbrengingskosten	68
	3.4.2.5	Verliezen	69
	3.4.2.6	Antimisbruikbepaling	69
3.4.3	Heffingssystematiek		69
	3.4.3.1	Vormgeving fiscale faciliteit	69
	3.4.3.2	Administratieve vereisten	69

3.5	<i>Score</i>	70
3.5.1	Immaterieel activum	70
3.5.2	Kwalificerende voordelen	71
3.5.3	Voortbrengingskosten	72
3.5.4	Verliezen	73
3.5.5	Kosten/inkomstenkant	73
3.5.6	Antimisbruikbepaling	74
3.5.7	Vormgeving fiscale faciliteit	74
3.5.8	Administratieve vereisten	75
Hoofdstuk 4	Conclusie	77
Literatuurlijst		82
Bijlage		85

Inleiding

Al sinds 1 januari 2007 kunnen ondernemingen die voor innovatieve activa een octrooi hebben verkregen gebruik maken van de octrooi-box¹. Onder bepaalde voorwaarden kunnen de voordelen uit deze octrooi-activa in de octrooi-box worden gebracht, waardoor ze tegen een effectief tarief van 10% belast werden. Per 1 januari 2008 is deze faciliteit uitgebreid met immateriële activa waarvoor door Agentschap NL² een speur-en ontwikkelingsverklaring (hierna: S&O-verklaring) is afgegeven.

Per 1 januari 2010 is het Belastingplan 2010 in werking getreden. Dit plan is gericht op drie fiscale beleidspunten, namelijk: innovatief ondernemerschap, vergroening en vereenvoudiging³. Innovatie is een bron voor duurzame economische groei en levert een belangrijke bijdrage aan de versterking van het concurrentievermogen van Nederland. Omdat het kabinet het belangrijk vindt dat Nederland in de toekomst aantrekkelijk blijft voor ondernemingen om hun innovatie ondernemingen uit te voeren is per 1 januari 2010 de innovatiebox in werking getreden⁴.

De innovatiebox is een verruiming van de tot 2010 geldende octrooi-box. In het financieel dagblad van 17 september 2009 heeft de Staatsecretaris het volgende gezegd over waarom de octrooi-box verruimd moest worden: 'De oude octrooi-box was weinig succesvol. Het instrument was te omslachtig en te beperkt. Bedrijven vroegen ook om verbeteringen. Ondernemingen die verlies maakten met hun R&D-activiteiten werden zelfs gestraft omdat de verliezen maar voor 10% in plaats van 25,5% aftrekbaar waren. Dit probleem heb ik recent opgelost.

Niet-octrooieerbare uitvindingen zoals de ontwikkeling van software, vielen niet onder het lage belastingtarief. En omdat octrooien openbaar zijn, moesten bedrijven openheid van zaken geven terwijl ze hun inspanningen liever geheim hielden.

¹ Artikel 12b Wet op de Vennootschapsbelasting (tekst 2009)

² Voorheen SenterNovem, www.agentschapnl.nl

³ Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2009/10, 32128, nr 3, p 3

⁴ Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2009/10, 32128, nr 3, p 14

Alle reden dus voor grootonderhoud. De regeling wordt nu flink verruimd, de grondslag verbreed en het tarief gehalveerd naar 5%. De naam octrooibox past ook niet meer en wordt gewijzigd in innovatiebox⁵.

Om de innovatieve ondernemer aan te trekken moest de octrooibox dus verruimd worden. Dit is op een aantal punten gebeurd. Zo zijn de plafonds geschrapt, is het effectieve tarief verlaagd van 10% naar 5% en de behandeling van exploitatieverliezen is in de wet vastgelegd⁶.

Met de invoering van de innovatiebox heeft Nederland een aantrekkelijk fiscaal regime voor inkomsten uit immateriële activa. Maar Nederland is uiteraard niet het enige Europese land dat zich de laatste jaren richt op het aantrekken van innovatieve ondernemingen. Vele Europese landen hebben de afgelopen jaren een fiscaal gunstige regel voor dergelijke activiteiten ingevoerd. Nederland treedt op dit gebied dus in concurrentie met andere Europese landen. De buitenlandse innovatieve ondernemer die gaat starten met het ontwikkelen van een immaterieel activum, zal de keuze waar zij haar innovatieve activiteiten gaat ontplooiën zeker laten afhangen van de fiscale wetgeving van het desbetreffende land. Is de Nederlandse innovatiebox dan wel zo aantrekkelijk voor deze ondernemers? Of is er wellicht een regime in de Europese Unie, dat aantrekkelijker is? In deze afstudeerscriptie zal ik dan ook de volgende probleemstelling gaan beantwoorden:

“In hoeverre is het huidige artikel 12b Wet op de Vennootschapsbelasting aantrekkelijk voor buitenlandse innovatieve ondernemers in vergelijking met soortgelijke regimes in België, Verenigd Koninkrijk, Spanje en Luxemburg?”

De innovatiebox is door de regering in de markt gezet als een aantrekkelijk fiscale faciliteit, waar veel meer belastingplichtigen gebruik van zullen gaan maken dan van de octrooibox. Aangezien de innovatiebox in zijn huidige vorm pas sinds 1 januari 2010 is ingevoerd, moet de toekomst nog gaan uitwijzen of deze box inderdaad vaker toegepast gaat worden. Met dit onderzoek wil ik alvast een blik in de toekomst werpen en gaan bepalen of de innovatiebox in zijn huidige vorm aantrekkelijker is voor startende buitenlandse innovatieve ondernemers dan een vergelijkbare faciliteit in andere Europese landen.

⁵ www.jankeesdejager.nl/Nieuws/Interviews/Het_Financieele_Dagblad_Kabinet_steunt_innovatie_via_fiscus, bekeken op 22 februari 2010.

⁶ De verruiming van de innovatiebox ten opzichte van de octrooibox zal in hoofdstuk 2 verder behandeld worden.

Een aantrekkelijke faciliteit kenmerkt zich in eerste instantie door een laag effectief belastingtarief over de voordelen uit het immaterieel activum. Een ondernemer wil immers nooit te veel belasting betalen en zal zijn keuze voor het exploiteren van innovatieve activiteiten onder andere baseren op het effectieve tarief dat zij moeten gaan betalen in het desbetreffende land.

Een tweede kenmerk dat van belang is voor een aantrekkelijke faciliteit is eenvoud. Hierbij kun je denken aan de administratieve vereisten voor het toepassen van de faciliteit. Is het een kwestie van een vinkje in de aangifte of moet de belastingplichtige de Belastingdienst van informatie voorzien waarna zij bepaald of er een beschikking voor toepassing van de faciliteit afgegeven wordt?

Een faciliteit acht ik ook eenvoudig wanneer de voorwaarden duidelijk gedefinieerd zijn. Welke voordelen vallen onder de werking van de faciliteit, met welke kosten moet er rekening gehouden worden, hoe wordt het voordeel berekend, wat gebeurt er met verliezen enzovoorts. Een duidelijke wettekst of omschrijving in de parlementaire geschiedenis is eenvoudiger toepasbaar dan een ingewikkelde wettekst, waarbij het niet duidelijk is hoe de faciliteit toegepast moet worden.

In de Lissabon-akkoorden⁷ is een aantal politieke punten op de agenda gezet. Één punt daarvan is de beoogde toename en verbetering van investeringen in speur en ontwikkeling in de Europese Unie. Ieder EU-land mag, volgens deze akkoorden, via de fiscale weg de ontwikkeling van speur-en ontwikkelingsactiviteiten ondersteunen. Hierdoor is in de laatste jaren in veel EU-landen een regime ontwikkeld dat investeringen in speur-en ontwikkeling bevordert. De keuze om de Nederlandse innovatiebox te vergelijken met soortgelijke regimes in andere EU-landen was dus snel gemaakt. Ik heb hierbij gekeken naar landen die ook een faciliteit hebben die zich alleen richt op de inkomstenkant van de innovatieve activiteiten. Een vergelijking tussen landen met zeer afwijkende regimes, zoals het Franse regime⁸, zou immers een vergelijking opleveren tussen appels en peren.

⁷ http://www.eurometrex.org/Docs/Meetings/nurnberg_2005/EC_Lisbon_Action.pdf, laatst bekeken op 27 november 2011

⁸ Kort samengevat geeft Frankrijk jaarlijks een credit van 30% indien de kwalificerende kosten beneden de grens van EUR 100.000.000 blijven en een credit van 5% indien de kwalificerende kosten boven de grens van EUR 100.000.000 uitstijgen.

Van de 27 EU-landen hebben er 6 een faciliteit ingevoerd die de inkomsten uit R&D activiteiten op een bepaalde manier gunstiger behandelen⁹. Gezien de omvang van dit onderzoek beperk ik me tot een viertal landen, namelijk België, het Verenigd Koninkrijk, Spanje en Luxemburg.

Ik richt mij in dit onderzoek alleen op de startende buitenlandse innovatieve ondernemer. De startende ondernemer zal namelijk een keuze moeten maken in welk land zij haar innovatieve activiteiten gaat ontplooiën. Deze keuze zal naast de aanwezigheid van kwalificerend personeel, kosten-en baten analyse, locatievoordelen enzovoorts ook afhangen van het fiscale regime met betrekking tot de inkomsten en lasten uit immateriële activa. Ik zal dan ook niet onderzoeken of de ondernemer die al gestart is met zijn innovatieve activiteiten vanwege fiscale motieven haar activiteiten verplaatst naar een ander land met een gunstiger fiscaal beleid. Ook beperk ik me in dit onderzoek alleen tot de mobiele innovatieve ondernemer. Deze ondernemers zijn namelijk niet gebonden aan een bepaalde locatie en zullen sneller en makkelijker hun activiteiten kunnen verplaatsten naar een land waar een aantrekkelijk regime toepasbaar is.

Ook zal ik mij in deze afstudeerscriptie alleen richten op de buitenlandse innovatieve ondernemer. Ik wil immers gaan onderzoeken of de innovatiebox zó aantrekkelijk is geworden dat ondernemers in andere Europese landen naar Nederland komen om hier hun innovatieve activiteiten te ontwikkelen. Voor de Nederlandse ondernemer is de innovatiebox zeker aantrekkelijker, omdat deze verruimd is ten opzichte van de octrooibox. Hierdoor is het minder van belang om de binnenlandse innovatieve ondernemer te betrekken in dit onderzoek. Om deze reden betrek ik in mijn onderzoek alleen de vennootschapsbelastingplichtige ondernemers, deze zijn immers mobieler dan de inkomstenbelastingplichtige ondernemer.

Om tot een beantwoording van de probleemstelling te komen zal ik bronnen raadplegen zoals de wettekst, de parlementaire geschiedenis, literatuur, internationale belasting databases zoals het IBFD¹⁰ en het internet. Ik zal mijn eigen interpretatie van de fiscale faciliteit geven, maar zal deze ook zeker vergelijken met de mening van verschillende fiscale auteurs. Aan de hand van een aantal vergelijkingsmaatstaven wil ik de buitenlandse regimes vergelijken. Hierbij

⁹ Dit zijn België, Ierland, Luxemburg, Nederland, Spanje en het Verenigd Koninkrijk. Overigens hebben wel meerdere EU-landen een faciliteit die de kosten kant van R&D activiteiten gunstig behandelt, bijvoorbeeld Frankrijk, Hongarije, Malta, Oostenrijk, Portugal, Slovenië, Slowakije en Tsjechië.

¹⁰ www.IBFD.org

geef ik de maatstaven een bepaalde wegingsfactor en een score, waarbij een hoge wegingsfactor betekent dat de maatstaf een zeer bepalende rol speelt in de mate van aantrekkelijkheid van het buitenlandse regime. Een hogere score laat uiteraard zien dat het buitenlandse regime op het gebied van die bepalende maatstaf hoog scoort en dus aantrekkelijk is voor een buitenlandse innovatieve ondernemer. Uiteindelijk krijg ieder regime een gemiddelde score en het land met de hoogste score is het aantrekkelijkst voor een buitenlandse innovatieve ondernemer. Vervolgens kijk ik hoe Nederland scoort op het gebied van de verschillende maatstaven en vergelijk ik dit met de overige landen.

In het eerste hoofdstuk zal ik een algemene beschrijving geven van wat er verstaan wordt onder innovatieve activiteiten, hoe de Nederlandse overheid innovatie stimuleert en de historie van de innovatiebox. Vervolgens zal ik bespreken hoe de innovatiebox werkt en hoe deze toegepast wordt. In hoofdstuk 2 worden de vergelijkingsmaatstaven besproken die ik zal gebruiken om de verschillende regimes te toetsen. Hierna worden de verschillende regimes per land toegelicht en wordt er een vergelijking gemaakt met de Nederlandse innovatiebox. Ik eindig deze afstudeerscriptie met een conclusie waarin de probleemstelling beantwoord zal worden.

Kortgezegd, worden voordelen die behaald worden uit een zelf voortgebracht immaterieel activum waarvoor een octrooi of S&O verklaring is verleend belast tegen een effectief tarief van 5% bij toepassing van de innovatiebox. In dit eerste hoofdstuk wordt de innovatiebox uitgebreid besproken. Hoe is deze fiscale faciliteit tot stand gekomen, wat zijn de voorwaarden voor het toepassen van deze box en hoe wordt het uiteindelijk voordeel voor de belastingplichtige bepaald. De meest belangrijke begrippen zullen gedefinieerd worden en ook de wijzigingen van de afgelopen jaren in artikel 12b Wet VPB zullen de revue passeren. Ook mijn visie en de visie van verschillende fiscale auteurs op sommige standpunten van de fiscus zal niet ontbreken. Ik zal voor het bespreken van de innovatiebox zoveel mogelijk de volgorde aanhouden zoals deze ook in de wettekst aangehouden wordt ¹¹.

1.1 Voorgeschiedenis

De Nederlandse regering ziet innovatie als een bron van economische groei en levert een belangrijke bijdrage aan de versterking van het concurrentievermogen van Nederland ¹². Omdat het succes van innoverende activiteiten lastig vooraf te voorspellen is en Nederland innovatief ondernemerschap toch wilt stimuleren is er vanaf 1 januari 2007 een fiscale faciliteit in de wetgeving opgenomen om dit te bewerkstelligen, de zogenoemde octrooi-box.

De octrooi-box is sinds de invoering op 1 januari 2007 in artikel 12b Wet VPB onderwerp van vele discussies en is daarom sinds 2007 meerdere malen gewijzigd. Waarbij zelfs de naam niet toereikend meer was en deze sinds 1 januari 2010 gewijzigd is in innovatiebox.

In het voorjaar van 2005 verscheen de nota ‘werken aan winst’ waarin de staatssecretaris zijn voorstellen voor het bevorderen van het vestigingsklimaat en de modernisering van de vennootschapsbelasting bekend maakte ¹³. In deze nota twijfelt het kabinet nog aan de effecten van de octrooi-box, zoals onder andere de budgettaire effecten en stelt voor de octrooi-box dan ook niet in te voeren. Volgens deze nota zouden ‘research en development’ activiteiten (hierna: R&D activiteiten) in beperkte mate mobiel zijn, omdat de locatie van deze activiteiten sterk afhankelijk zou zijn van andere factoren dan fiscale redenen, zoals de

¹¹ Er is uiteraard ook overgangsrecht van toepassing. Daar dit geen toegevoegde waarde heeft voor het beantwoorden van de vraagstelling, zal ik dit verder niet behandelen.

¹² MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr3, p 14.

¹³ Brief Ministerie van Financiën 29 april 2005, nr. AFP 2005-00386.

aanwezigheid van geschoold personeel. Kortom, ondernemers zouden hun activiteiten niet zomaar willen verplaatsen om alleen fiscale redenen.

Ook wordt in deze nota gesteld dat de fiscale faciliteit in de loonbelasting geïntensiveerd is, de zogenoemde WBSO-regeling¹⁴. Deze regeling houdt in dat de inhoudingsplichtige de over het tijdvak af te dragen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen kan verminderen met de S&O afdrachtverminderingen. Deze vermindering wordt alleen verleend indien de werknemers gekwalificeerd speur-en ontwikkelingswerk verrichten. Verder wordt in artikel 1 lid 1 WVA bepaald wat er onder speur-en ontwikkelingswerk verstaan moet worden. Door de intensivering van deze regeling lijkt het voor het kabinet overbodig om ook nog een faciliteit aan de inkomstenkant, de octrooibox, in te voeren, omdat er pas een financieel voordeel wordt behaald nadat er uit het verkregen octrooi winst behaald wordt.

De Tweede Kamer was het echter niet eens met het kabinet en vond dat er toch een speciale regeling ingevoerd moest worden. Door de hoge druk van onder andere de Tweede Kamer werd er in nota van wijziging¹⁵ toch een octrooibox opgenomen. Echter wel onder de voorwaarde dat de voorgestelde octrooibox niet als een steunmaatregel in de zin van artikel 87 lid 1 EG-verdrag aangemerkt kon worden. Uiteindelijk is de regeling ingevoerd, zonder toestemming van de Europese Commissie. Deze toestemming kwam pas een paar maanden later. Deze regeling houdt in dat voordelen behaald uit een immaterieel activum waarvoor een octrooi is verleend, belast worden in de octrooibox tegen een verlaagd tarief van 10%.

De tarief vermindering is vormgegeven als een grondslagvermindering. De voordelen behaald met een immaterieel activum worden immers onder bepaalde voorwaarden voor 10/H gedeelte in aanmerking genomen, waarbij de H staat voor het percentage van het hoogste tarief. Deze fiscale faciliteit had ook op andere manieren vormgegeven kunnen worden. Zo had een gesloten boxenstelsel (zoals ook in de inkomstenbelasting van toepassing is) een mogelijkheid kunnen zijn. Hiervoor is echter niet gekozen, omdat dit kan leiden tot de onwenselijke situatie dat de belastingplichtige per saldo verlies leidt, maar toch, doordat in één van de boxen een winst gemaakt wordt, belasting moet betalen¹⁶. Een andere reden om geen gesloten boxenstelsel in te voeren is dat er in dat geval een speciaal regime voor de verrekening van verliezen ontwikkeld had moeten worden. Wanneer er namelijk sprake is van een gesloten boxenstelsel dan kunnen de verliezen uit de eerste box in beginsel niet met

¹⁴ Artikel 3 lid h Wet vermindering afdracht loonbelasting en premies voor de volksverzekeringen.

¹⁵ NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572.

¹⁶ MvT, Kamerstukken II, 30 572, nr. 8, p 28-29

winsten uit de tweede box verrekend worden en andersom. De wetgever moet dan een wetsartikel opnemen die de verliesverrekening over de boxen heen regelt, zodat de onwenselijke situatie dat de jaarwinst van de belastingplichtige per saldo negatief is, maar er toch belasting betaald moet worden omdat er geen verliesverrekening over de boxen heen mogelijk is.

Ook had de wetgever kunnen kiezen voor een faciliteit in de vorm van een bijzonder tarief, een extra aftrekpost of een verrekening. Er is mij niet duidelijk geworden waarom er voor deze vorm gekozen is.

De octrooi-box zoals deze luidde in 2007 bleek echter geen succes te zijn, aldus toenmalig Staatssecretaris De Jager¹⁷. Maar weinig belastingplichtige bleken gebruik te maken van deze fiscale faciliteit. Om deze reden is de octrooi-box sinds 1 januari 2008 uitgebreid en kan deze box ook toegepast worden op voordelen behaald uit een zogenaamd S&O project waarvoor een S&O-verklaring is gegeven als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Deze wijziging is vooral gericht op het midden en kleinbedrijf. Deze faciliteit is echter nog steeds alleen maar van toepassing op vennootschapsbelastingplichtigen. Een IB-ondernemer kon (en kan nog steeds) geen gebruik maken van de octrooi-box. Dit is mijns inziens nog een gemis van de octrooi-box. Ook een IB-ondernemer kan zich bezig houden met het ontwikkelen van een immaterieel activum, weliswaar waarschijnlijk in minder grote omvang dan een multinational, maar ik zie geen reden om de IB-ondernemer uit te sluiten van deze fiscale faciliteit. Wat mij betreft zou een IB-ondernemer niet anders behandeld moeten worden dan een VPB-ondernemer. De Staatssecretaris is het hier echter niet mee eens. Hij is van mening dat op het moment dat voor een succesvolle uitvinding een octrooi wordt verleend, de onderneming waartoe het immateriële activum behoort op de voet van artikel 3.65 Wet op de inkomstenbelasting geruisloos in een besloten vennootschap kan worden ingebracht. Ook de heer Van der Lande is het in zijn fiscale brochure¹⁸ niet eens met de Staatssecretaris. Hij vindt dat zeker sinds de regeling is uitgebreid naar S&O activa, er vele kleine ondernemers, voor wie de besloten vennootschap geen voordelen biedt, binnen de reikwijdte van de regeling zijn gekomen. Zij komen niet in aanmerking zolang hun onderneming niet is ingebracht in een besloten vennootschap. Gezien de bewerkelijkheid en de kosten die een dergelijke stap behelst, zullen

¹⁷ www.jankeesdejager.nl/Nieuws/Interviews/Het_Financieele_Dagblad_Kabinet_steunt_innovatie_via_fiscus, bekeken op 22 februari 2010

¹⁸ Van der Lande, *FED fiscale brochures, Innovatiebox*, p6

wij doorgaans niet daartoe overgaan. Voor vele kleine ondernemers bestaat dan ook feitelijk geen innovatiebox faciliteit ook al is aan hen een S&O verklaring afgegeven¹⁹. Tot op heden is de regeling van artikel 12b Wet VPB niet van toepassing op een IB-ondernemer noch is er in de IB een soortgelijke regeling opgenomen. Wel kan de IB-ondernemer (evenals de VPB-ondernemer) op grond van artikel 3.30 lid 3 Wet IB de voortbrengingskosten direct ten laste van de winst brengen. Ook is er in oktober 2011 een ontwerp voor Algemene Maatregel van Bestuur inzake de Research-en Development Aftrek (RDA) gepubliceerd²⁰. Dit ontwerp is nog niet definitief vastgesteld, maar het komt er op neer dat er onder bepaalde voorwaarden een extra aftrek voor zowel de vennootschapsbelastingplichtige als de inkomstenbelastingplichtige ondernemer over de kwalificerende RDA kosten en uitgaven mogelijk is.

De grootste verruiming van de octrooibox trad in werking op 1 januari 2010. Aangezien de faciliteit inmiddels niet alleen maar toegepast kan worden indien er een octrooi verleend is, maar ook op zogenaamde S&O activa, is de naam octrooibox niet meer toereikend. Sinds 1 januari 2010 is dan ook de naam gewijzigd in innovatiebox. Een belangrijke wijziging in 2010 is de tariefsverlaging. Tot het jaar 2010 was het tarief waartegen de box voordelen belast werden 10% en vanaf 2010 is dit 5% geworden.

De andere grote wijziging is het schrappen van het plafond. In het verleden was het plafond voor zowel octrooi activa als S&O activa in de wet opgenomen vanwege budgettaire overwegingen. Uit de Memorie van Toelichting bij het belastingplan 2010²¹ blijkt dat het kabinet de plafonds voor beide soorten activa afschaft, omdat is gebleken dat het plafond van vier maal de voortbrengingskosten in de regel niet worden bereikt. Dit is mijns inziens niet een sterke argumentatie. Immers uit mijn ervaring bij een aangiftepraktijk van een groot belastingadvieskantoor, is gebleken dat er in de eerste jaren weinig gebruik werd gemaakt van octrooibox. De ondernemers die er wel gebruik van hebben gemaakt, moeten ook de voortbrengingskosten nog in halen. Dit kan één van de redenen zijn dat ondernemingen simpelweg nog niet zijn toegekomen aan het plafond. Blijkbaar zijn de budgettaire redenen voor het destijds invoeren van een octrooibox met een plafond niet meer aanwezig.

¹⁹ Volgens artikel 23 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen kan een S&O verklaring afgegeven worden aan een S&O-inhoudingsplichtige die voornemens is in een periode van een kalenderjaar speur-en ontwikkelingswerk te verrichten. Een S&O-inhoudingsplichtige is volgens artikel 1Q Wet VA een inhoudingsplichtige die tevens een onderneming drijft in de zin van de Wet Inkomstenbelasting 2001 of de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

²⁰ Brief Ministerie van EL&I van 31 oktober 2011, nr. OI/I/11156275

²¹ MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32128, nr 3, paragraaf 2.5

Het schrappen van het plafond van €400.000 voor voordelen uit S&O activa betekent een aanzienlijke verruiming van de mogelijkheden om gebruik te maken van de innovatiebox. S&O activa en octrooi activa worden met ingang van 1 januari 2010 hetzelfde behandeld.

Doordat een plafond ontbreekt, hebben ondernemers er belang bij een zodanig klein mogelijk bedrag aan voortbrengingskosten te kwalificeren voor de innovatiebox. Immers, hoe lager de drempel hoe eerder je voordelen belast worden tegen het lagere tarief. In eerdere jaren wilden ondernemers de kwalificerende voortbrengingskosten zo hoog mogelijk houden, zodat ook het plafond hoger werd en er zo dus per saldo meer voordelen belast werden tegen het lagere tarief.

Een derde wijziging is doorgevoerd in artikel 12b lid 1 Wet VPB met betrekking tot verliezen. Het regime van de innovatiebox is slechts van toepassing voor zover het saldo van de voordelen positief is. Dit betekent dat de verliezen aftrekbaar zijn tegen het reguliere VPB tarief, maar deze verliezen verhogen echter wel de drempel uit artikel 12b lid 5 Wet VPB.

In het belastingplan 2012 is het artikel 12b Wet VPB ongewijzigd gebleven. Wel heeft de minister van Economische Zaken, Landbouw en innovatie een ontwerp gepubliceerd met daarin een mogelijke aftrek voor RDA kosten en uitgaven. Deze is hiervoor kort besproken. In de volgende paragraaf zal ik de werking van de innovatiebox, zoals deze van toepassing is per 1 januari 2011 toelichten. Hier zal ik ook wat dieper in gaan op de meest belangrijke begrippen en de Europeesrechtelijke situatie.

1.2 Immaterieel activum

Om gebruik te kunnen maken van de innovatiebox moet er sprake zijn van een zelf voortgebracht immaterieel activum. Wat wordt verstaan onder een immaterieel activum? In artikel 12b lid 4 Wet VPB is in ieder geval opgenomen dat door de belastingplichtige voortgebrachte merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen niet onder de werking van dit artikel vallen.

De bovenstaande immateriële activa zijn uitgesloten van de innovatiebox omdat het kabinet een duidelijke afbakening heeft willen maken om zo discussie te voorkomen wat wel en wat niet onder de innovatiebox valt²². Ook heeft het kabinet willen aansluiten bij de richtlijnen voor de jaarverslaggeving²³. Het kabinet heeft willen aansluiten bij wettelijk beschermde rechten, waarvan het bestaan eenvoudig kan worden getoetst in een openbaar register. Er is gekozen voor octrooien en bijvoorbeeld niet voor woordmerken en beeldmerken (zoals logo's) omdat bij octrooien de relatie met (technische) innovatie duidelijk aanwezig is. Een vereiste voor een rechtsgeldig octrooi is immers dat het moet gaan om een uitvinding, een technische oplossing voor een geconstateerd probleem. Bij woord- en beeldmerken is dit echter niet het geval. Mijns inziens is de beperking in artikel 12b lid 4 Wet VPB een overbodige uitsluiting. Voor zowel merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen kan geen octrooi verkregen worden, noch een S&O verklaring. Deze immateriële activa kunnen op grond van artikel 12b lid 1 Wet VPB al niet in de innovatiebox betrokken worden.

In artikel 12b Wet VPB wordt geen definitie gegeven van het begrip immaterieel activum. Tijdens de parlementaire behandeling van de (toentertijd) octrooiwet is er gevraagd naar een definitie. De Staatssecretaris verwees voor een definitie naar artikel 33 Wet VPB²⁴. Dit artikel bevat echter ook geen definitie, maar een waarderingsvoorschrift met betrekking tot immateriële activa bij indirecte overheidsbedrijven. Het is dus onduidelijk wat onder een immaterieel activum verstaan moet worden. Wel is duidelijk dat de volgende activa voorbeelden zijn van immateriële activa; goodwill, handelsnaam, vergunningen, octrooien, merken en licenties. Waarbij voor de toepassing van artikel 12b Wet VPB dus een aantal van deze uitgesloten worden. Mijns inziens kan er voor het begrip immaterieel activum aansluiting gezocht worden bij het burgerlijk wetboek en het jaarrekeningenrecht. In artikel 364 van boek II Burgerlijk Wetboek (BW) worden er twee soorten activa onderscheiden; vaste en vlottende activa. Beslissend voor dit onderscheid is of deze activa bestemd zijn om de uitoefening van de werkzaamheid van de rechtspersoon al of niet duurzaam te dienen. Immateriële activa worden gerekend tot de vaste activa.

²² NaV, Kamerstukken II, 30 572, nr. 8 p 23

²³ MvT, Kamerstukken II, 30 572, nr 3, p 51

²⁴ NaV, Kamerstukken II, 30 572, nr 8 p 95

In artikel 365 boek II BW worden er aan aantal categorieën genoemd van immateriële vaste activa;

- kosten die verband houden met de oprichting en met de uitgifte van aandelen;
- kosten van onderzoek en ontwikkeling;
- kosten van verwerving ter zake van concessies, vergunningen en rechten van intellectuele eigendom;
- kosten van goodwill die van derden is verkregen;
- vooruitbetalingen op immateriële activa.

Naast de definitie van immateriële activa in boek II van het Burgerlijk Wetboek wordt er ook in de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) een definitie gegeven van het begrip immateriële activa. De RJ geeft namelijk de volgende definitie;

‘een immaterieel vast actief is een identificeerbaar niet-monetair actief zonder fysieke gedaante dat wordt gebruikt voor productie, aflevering van goederen of diensten, voor verhuur aan derden of voor administratieve doeleinden ²⁵,

In RJ 210.201 wordt verder als voorwaarde voor het activeren van een immaterieel activum gesteld dat het waarschijnlijk is dat in de toekomst economische voordelen die met de activa samenhangen naar de onderneming zullen vloeien en het actief een kostprijs heeft waarvan de omvang op betrouwbare wijze kan worden vastgesteld. Mijns inziens kan een belastingplichtige ervan uitgaan dat wanneer het immaterieel activum voor commerciële doeleinden geactiveerd wordt op de balans, dit voor fiscale doeleinden niet anders zou zijn.

1.2.1 Zelf voortgebracht immaterieel activum

Indien de belastingplichtige een immaterieel activum heeft gekocht, kan er in beginsel geen gebruik gemaakt worden van de innovatiebox. Echter, indien de belastingplichtige een immaterieel activum heeft gekocht en dit activum verder ontwikkeld, waar vervolgens een octrooi voor verkregen worden, dan kan alsnog gebruik gemaakt worden de innovatiebox ²⁶.

²⁵ RJ 2009, Hoofdstuk 940, p. 1235

²⁶ MvA, Kamerstukken I 2005/06, 30 572, C, blz. 6

Ook via een contract voor rekening en risico van de belastingplichtige ontwikkelde immateriële activa kwalificeren voor de innovatiebox²⁷. Dit betekent dus dat de ontwikkeling van een immaterieel activum ook door een ander dan de belastingplichtige gedaan kan worden, zelf als deze in een ander land gevestigd is. Zolang het maar voor rekening en risico van de belastingplichtige geschiedt. Wel kan er hier sprake zijn van een praktische probleem. Een ondernemer krijgt namelijk geen S&O verklaring als haar eigen werknemers het werk niet doen, de ondernemer moet namelijk wel de inhoudingsplichtige zijn om een S&O verklaring te krijgen en daarmee toegang tot de innovatiebox. Mijns inziens is het toevoegen van immateriële activa die ontwikkeld zijn via een contract voor rekening en risico van de belastingplichtige een terechte. Immers, als de ontwikkeling alleen plaats mag vinden in Nederland, zou er een Europeesrechtelijk probleem kunnen ontstaan, namelijk strijdigheid met de vrijheid van vestiging van artikel 49 EG-verdrag. Indien de opdrachtgever met de uitvoerder van de S&O werkzaamheden immers deel uitmaakt van een fiscale eenheid dan komt het voortgebrachte activum in aanmerking voor de innovatiebox, zij worden namelijk als één belastingplichtige gezien. Indien de uitvoerder in het buitenland gevestigd is, kan er geen fiscale eenheid gevormd worden en kan dus ook het voorgebrachte immateriële activum niet in aanmerking komen voor de innovatiebox. Volgens De Nies²⁸ is er een strijdigheid met de vrijheid van vestiging in contract-R&D. Ik ben echter van mening dat niet de S&O regeling in strijd is met de vrijheid van vestiging, de strijdigheid ligt namelijk besloten in de werking van het fiscale eenheidsregime.

1.3 *Octrooi activa en S&O activa*

Een octrooi is een exclusief recht op een uitvinding waarmee je een ander kunt verbieden de uitvinding commercieel toe te passen in een bepaald rechtsgebied, gedurende een bepaalde periode. In artikel 1a Rijsoctrooiwet wordt bepaald dat aan hem, die een nieuw voortbrengsel of een nieuwe werkwijze heeft uitgevonden op aanvraag een octrooi verleend wordt. Voortbrengselen en werkwijzen worden alleen dan niet als nieuw aangemerkt als zij reeds deel uitmaakte van de stand van de techniek²⁹.

Een octrooi beschermt dus een uitvinding op een technisch product of proces. Wie een octrooi heeft, kan een ander verbieden die uitvinding na te maken, te verkopen of in te

²⁷ NaV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 96

²⁸ De Nies, *Stimulering van innovatie: van octrooi-box naar innovatiebox*, WFR 2010/146

²⁹ Artikel 2 Rijsoctrooiwet

voeren. Een octrooi kan gelden voor meerdere landen en voor een beperkte tijdsduur. Na afloop van het octrooi is de techniek voor iedereen vrij te gebruiken.

De materiële voorwaarden voor het verkrijgen van een octrooi zijn volgens de Rijsoctrooiwet;

- Uitvinding, een technische uitvinding van een product of werkwijze op alle gebieden van techniek die voldoet aan de volgende drie voorwaarden;
- Nieuwheid, het product of proces mag vóór de datum van indiening van de octrooiaanvraag nergens ter wereld openbaar bekend zijn, ook niet door toedoen van de uitvinder zelf (bijvoorbeeld door een bedrijfsbrochure of door een presentatie op een beurs);
- Inventiviteit, de uitvinding mag ook voor de vakman niet voor de hand liggen;
- Industriële toepasbaarheid, de uitvinding moet gaan over een technisch aantoonbaar functionerend product of productieproces.

Voor software, merken zoals bedrijfslogo's , productnamen, modelrechten en auteursrechten wordt geen octrooi verleend.

De aanvraag van een octrooi duurt maar liefst achttien maanden. Na indiening moet je binnen dertien maanden een onderzoek naar de stand van de techniek vragen, anders vervalt de aanvraag. Na negen maanden ontvang je de onderzoeksresultaten. Vervolgens wordt achttien maanden na de indieningsdatum het octrooi gepubliceerd en bijgeschreven in het octrooiregister³⁰.

Sinds 1 januari 2008 vallen S&O activa ook onder de werking van de innovatiebox. Tot het jaar 2010 was het aan de innovatiebox toe te rekenen voordeel gelimiteerd tot € 400.000 (plafond). Een plafond dat niet gold voor octrooiactiva, waardoor octrooi activa dus gunstiger werden behandeld. Vanaf 2010 is dit plafond echter komen te vervallen en worden S&O activa en octrooi activa hetzelfde behandeld.

³⁰ Website Aгенstschap NL, <http://www.agentschapnl.nl/onderwerp/octrooi-aanvragen-nederland>, laatst bekeken op 10 mei 2011.

S&O activa is een voortgebracht immaterieel activum dat is voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor een S&O verklaring is afgegeven als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Dit is een fiscale stimuleringsmaatregel waarbij de overheid een deel van de loonkosten compenseert door een afdrachtsvermindering van loonbelasting en premies volksverzekering. Een S&O verklaring moet je voordat de werknemers daadwerkelijk hun onderzoek gaan doen aanvragen bij Agentschap NL. Indien akkoord legt Agentschap NL een beschikking op waarin aangegeven wordt voor welke projecten een afdrachtsvermindering geclaimd kan worden en tot welk bedrag.

Slechts de volgende projecten worden ondersteund ³¹;

- Ontwikkeling van technisch nieuwe producten, productieprocessen of programmatuur;
- Technisch wetenschappelijk onderzoek;
- Een analyse van de technische haalbaarheid van een eigen R&D-project;
- Technisch onderzoek gericht op verbetering van het fysieke productieproces of de door u gebruikte programmatuur.

Het feit dat er alleen een S&O verklaring kan worden afgegeven voor inhoudingsplichtige voor werknemers die in Nederland wonen en werken levert mijns inziens een Europeesrechtelijk probleem op. Stel, er zijn twee in Nederland gevestigde ondernemingen, A en B, waarbij A zijn R&D activiteiten verricht in een R&D centrum gevestigd in Nederland en B via een vaste inrichting in België ³². Onderneming A zal via Agentschap NL een S&O verklaring krijgen, omdat er sprake is van speur en ontwikkelingswerk en A inhoudingsplichtige is voor de werknemers in het R&D centrum. Onderneming B zal echter geen S&O verklaring krijgen, omdat B geen inhoudingsplichtige is voor de loonbelasting, omdat haar werknemers in België wonen en werken en hun loon in België belast wordt. Hierdoor wordt A gunstiger behandeld dan onderneming B. Dit levert een strijdigheid op met de vrijheid van vestiging van artikel 49 EG-verdrag. Immers, twee vergelijkbare gevallen worden andere behandeld.

³¹ Website Agentschap NL, <http://www.agentschapnl.nl/programmas-regelingen/kom-ik-aanmerking-wbso>, laatst bekeken op 10 mei 2011.

³² Voorbeeld ontleend uit: *Van der Lande, FED fiscale brochure, Innovatiebox*, p 41.

Ook de Nies³³ en Van der Lande³⁴ zien hier een strijdigheid met de vrijheid van vestiging. Van der Lande is van mening dat er wellicht een rechtvaardigingsgrond is voor deze belemmering, namelijk dat er een koppeling is gelegd tussen de S&O-verklaring en de toepassing van de innovatiebox om zo een doeltreffende controle van het gebruik van de innovatiebox mogelijk te maken. Echter, deze faalt volgens Van der Lande op proportionaliteit, want volgens vaste jurisprudentie van het HvJ EG is geen sprake van een proportionele rechtvaardiging als de nationale regeling een belastingplichtige volstrekt belet te bewijzen dat hij inhoudelijk voldoet aan alle vereisten van artikel 12b Wet VPB 1969.

Tijdens de parlementaire behandeling van het belastingplan 2008 en 2010 is dit ongewenste effect niet besproken. Ik zie zelf ook geen rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling. Er is namelijk aansluiting gezocht bij de S&O verklaring uit praktisch oogpunt. Agentschap NL controleert namelijk de aanvragen en regelt het uitvoerende gedeelte. De belastingplichtige hoeft niet ook nog eens bij de Belastingdienst een aanvraag te doen. De koppeling tussen de toepassing van de innovatiebox en de S&O verklaring is gelegd om een doeltreffende controle van het gebruik van de innovatiebox mogelijk te maken en de administratieve lasten van de ondernemers te verlichten. Dit lijkt mij, en met mij Van der Lande, geen rechtvaardiging voor de ongelijke situatie zoals hierboven beschreven. Aangezien door de versoepeling per 1 januari 2010 meer ondernemingen gebruik zullen gaan maken van de innovatiebox op basis van hun S&O verklaring, zal het kabinet over deze discrepantie na moeten gaan denken en wellicht de wet moeten wijzigen om dit Europeesrechtelijk houdbaar te maken.

1.4 Oorzaaktoets

Er is in artikel 12b lid 2 Wet VPB een oorzaaktoets opgenomen, inhoudende dat dit artikel slechts van toepassing is op immateriële activa waarvan de te verwachten voordelen in belangrijke mate (30%) hun oorzaak vinden in aan de belastingplichtige verleende octrooien alsmede op S&O activa. De test of de te verwachten voordelen in belangrijke mate toerekenbaar zijn aan het immaterieel activum moet in principe eenmalig per einde van het boekjaar waarin de octrooibox van toepassing is worden beoordeeld³⁵. Latere aanpassingen kunnen echter wel van belang zijn indien dit een nieuw licht op de zaak werpt³⁶. Hierbij

³³ De Nies, *Stimulering van innovatie: van octrooibox naar innovatiebox*, WFR 2010/146

³⁴ Van der Lande, *Innovatiebox, de ongelijke behandeling van speur-en ontwikkelingswerk*, NTFR 2009-2602

³⁵ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572 nr. 3, blz. 51

³⁶ NV, Kamerstukken I 2005/06, 30 572, nr. 8, blz 95-97

moet gedacht worden aan de situatie dat een immaterieel activum in het volgende jaar een belangrijkere positie in de onderneming inneemt en er meer voordelen behaald worden door bijvoorbeeld het octrooi. Dit betekent mijns inziens dat je aan het einde van het boekjaar elk immaterieel activum moet toetsen en het niet blijft bij een eenmalige toets per immaterieel activum.

Om te voorkomen dat de innovatiebox ook van toepassing zou zijn op voordelen die in zijn geheel niet toerekenbaar zijn aan het immaterieel activum is deze 30% eis in de wet opgenomen. Bij deze voorwaarde stel ik mij het volgende voor. Een ondernemer in wasmachines die een octrooi heeft verkregen voor een uitvinding waardoor de wasmachines beter tegen kalkaanslag kunnen. Het zou dan onterecht zijn als deze ondernemer vervolgens de totale winst op de verkoop van wasmachines onder de innovatiebox brengt. Niet de gehele winst vindt zijn oorzaak in het octrooi. Door de voorwaarde van artikel 12b lid 2 Wet VPB wordt dit voorkomen.

De staatssecretaris heeft uitdrukkelijk gezegd dat het niet de bedoeling is dat op rekenkundige wijze wordt vastgesteld of aan deze eis is voldaan³⁷. Het is lang niet altijd duidelijk wat nu precies de voordelen zijn die geacht worden hun oorzaak in een octrooi of S&O activa te vinden. Net als dat het niet duidelijk is welke voordelen in het algemeen kunnen worden toegerekend aan een actief ter zake waarvan een octrooi is verleend of een S&O verklaring is afgegeven. Uit mijn gesprek met het innovatieteam van een groot belastingadvies kantoor blijkt dat voor de toerekening van de voordelen in overwegende mate gebruik gemaakt wordt van de methodes die ook gebruikt worden bij het vaststellen van onderlinge verrekenprijzen. Het is ook mogelijk om vooraf met de Belastingdienst in overleg getreden over de wijze van toerekening. In artikel 12b lid 8 Wet VPB is dan ook opgenomen dat er nadere regels gesteld kunnen worden met betrekking tot de toerekening van de voordelen aan de innovatiebox. In de volgende paragraaf zal ik verder ingaan op wat er precies onder voordelen begrepen wordt.

³⁷ MvA, Kamerstukken I 2006/07, 30 572 C, p4.

1.5 Voordelen

Volgens de Memorie van Toelichting bij de wet Werken aan winst zijn voordelen; de opbrengsten, kosten, lasten en afschrijvingen³⁸. Voordelen kunnen dus zowel positieve als negatieve bedragen zijn. Echter, staat in artikel 12b Wet VPB 1969 expliciet vermeldt dat hier alleen sprake kan zijn van positieve voordelen. Mijns inziens komen voordelen uit een immaterieel activum in verschillende vormen voor. Zo heb je royalty inkomsten indien er licenties³⁹ zijn verstrekt, verkoopopbrengsten indien je een immaterieel activum verkoopt et cetera.

Tijdens de parlementaire behandeling is in ieder geval gezegd dat voordelen die behaald zijn dankzij marketingstrategieën niet behoren tot de voordelen uit hoofde van immateriële activa die in de box kunnen worden gebracht en worden dus ook niet meegewogen in de oorzaktoets van artikel 12b lid 2 Wet VPB⁴⁰. Dit is mijns inziens terecht, als je kijkt naar de doelstelling van de wetgever leidt een goede marketingstrategie niet tot innovatie of vernieuwing.

Wat nog wel opmerkelijk is de economische benadering die het kabinet heeft gekozen. Niet alleen de formele royalty stroom maar ook andere voordelen vallen onder de werking van de innovatiebox. Er is gekozen voor een economische benadering, omdat dit beter aansluit bij de praktijk en zo ook arbitrage tussen ‘gewone’ inkomensstromen en royaltystromen vermeden wordt⁴¹. Een onderneming kan verschillende functies hebben, zoals administratie, verkoop, marketing en innovatie. Niet op ieder inkomen of kosten staat een duidelijke stempel dat dit toerekenbaar is aan bijvoorbeeld de functie administratie. Dit maakt het geheel natuurlijk wel ingewikkelder want welke voordelen kwalificeer je als voordelen behaald met het octrooi of S&O activa?

De wetgever is zich ook bewust geweest van dit probleem en stelde uitvoeringsvoorschriften in het vooruitzicht⁴². Tot op heden zijn deze er echter niet gekomen. Uit mijn gesprek met het innovatie team van een groot belastingadvieskantoor blijkt dat er zoveel mogelijk aangestuurd wordt op concrete afspraken met de individuele ondernemingen en vastlegging van deze afspraken in een vaststellingsovereenkomst. Ook kan de toepassing van de

³⁸ MvT, Kamerstukken II 30 572, nr. 3 p 51

³⁹ Onder licenties wordt verstaan het recht om gebruik te maken van een immaterieel activum, zoals een octrooi.

⁴⁰ NV, Kamerstukken II 30 572, nr. 8, blz 95-97

⁴¹ Mvt, Kamerstukken II 30 572, nr. 3 p 10

⁴² MvT, Kamerstukken II, 30 572, nr. 3, p52

innovatiebox vooraf worden besproken, om zo discussie bij het opleggen van de definitieve aanslag te voorkomen.

In de wetsgeschiedenis is aangegeven dat er voor de toerekening van de voordelen aan het immaterieel activum zoveel mogelijk moet worden aangesloten bij bestaande instrumentarium dat bekend is uit de praktijk van de verrekenprijzen. Er zijn echter geen voorkeuren gegeven door de wetgever voor een bepaalde methode. Hierdoor is de belastingplichtige vrij in zijn keuze. In de fiscale brochure over de innovatiebox worden onder andere de volgende twee methodes genoemd om de voordelen toe te rekenen ⁴³;

- Afpelmethode
- Multiplier-methode

De afpelmethode is een soort winstsplitsingsmethode die uit twee stappen bestaat. De eerste stap is het toerekenen van de winst aan de ‘niet-kern functies’. Vaak is het hieraan toe te rekenen gedeelte van de winst gering en betreft het routine functies, zoals bijvoorbeeld de administratie functie. Het gedeelte van de winst dat daarna nog overblijft wordt toegerekend aan de kern functies, waarvan R&D er één kan zijn. Vervolgens wordt op basis van een cost-plus berekening de winst toegerekend aan de verschillende kernfuncties. Volgens De Nies en Kiekebeld ⁴⁴ worden voor bedrijven waar de R&D-functie meer ondersteunend van aard is, vaak een cost-plusbenadering gehanteerd. Vormt R&D een kernfunctie binnen de onderneming, dan is de voornoemde afpelmethode de praktische manier om tot een winstallocatie aan R&D te komen.

Bij de multiplier-methode wordt uitgegaan van de voortbrengingskosten in voorgaande jaren. Daarbij wordt verondersteld dat de in een jaar verrichte investering in R&D in latere jaren doorgaans inkomsten oplevert gelijk aan een aantal keer het bedrag van de investering, de multiplier. Daarbij moet wel rekening gehouden worden met de tijdsperiode tussen het moment van investering en het moment waarop de eerste voordelen worden gerealiseerd. Ook moet er rekening gehouden worden met de periode waarin omzet wordt gegenereerd.

⁴³ Van der Lande, *FED Fiscale brochure*, Innovatiebox, p 63-65

⁴⁴ De Nies en Kiekebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, MBB 2011/05

Er is mijns inziens ook nog een mogelijke methode om de voordelen toe te rekenen aan de innovatiebox, namelijk een percentage van de brutowinstmarge. Hierbij wordt er een praktische afspraak gemaakt met de belastingdienst welk percentage van de brutowinstmarge (verkoopprijs -/- kostprijs) toegerekend kan worden aan R&D activiteiten.

Voor de jaren 2007 en 2008 was er geen extra regeling van toepassing voor situaties waarin een immaterieel activum verliesgevend was. Indien gekozen was voor de octrooibox, waren de verliezen aftrekbaar tegen het verlaagde tarief van 10%. Mede door de wereldwijde economische crisis was dit een ongewenste situatie. Daar is in 2009 bij besluit verandering in gekomen⁴⁵. Innovatieverliezen zijn sindsdien aftrekbaar tegen het reguliere tarief, maar verhogen wel de drempel van artikel 12b lid 5 Wet VPB. Vanaf 1 januari 2010 is deze regel in artikel 12b lid 1 Wet VPB opgenomen. Mijns inziens is dit zeker een stap in de juiste richting, omdat je juist de innovatieve ondernemer wilt stimuleren om ook in economisch onzekere situaties door te blijven gaan met innovatie. Dit helpt de economische positie alleen maar te verbeteren.

Er blijft echter één ongewenst effect. Verliezen zijn namelijk op basis van artikel 20 Wet VPB maar negen jaar vooruit verrekenbaar. Stel dat er in de eerste 10 jaar van het verkrijgen van een octrooi geen positieve voordelen uit je immaterieel activum verwacht worden en je hebt op basis van verwachtingen destijds wel geopteerd voor de innovatiebox. Vervolgens in jaar 15 worden er pas positieve voordelen behaald. Je verliezen uit de eerste jaren zijn dan al verdampt en kunnen niet meer afgezet worden tegen de belastbare winst, terwijl je wel voordat je positieve voordelen belast worden tegen het verlaagde tarief eerst je voorbereidingskosten, inclusief deze verliezen, moet inhalen. Dit probleem is tijdens de parlementaire behandeling van het belastingplan 2010 wel naar voren gekomen, maar de Staatssecretaris is van mening dat dit een ongewenst gevolg is van de algemene verliesverrekening in plaats van een specifiek probleem van de innovatiebox⁴⁶. Hier ben ik het niet mee eens. Wat mij betreft is hier sprake van een overkill; de verliezen verdampen (net als bij een onderneming met andere dan innovatieve activiteiten), en vervolgens moeten deze verliezen ook nog eens ingehaald worden voordat er gebruik gemaakt kan worden van de voordelen van de innovatiebox. Heeft de ondernemer namelijk één maal gekozen voor toepassing van de innovatiebox voor een specifiek immaterieel activum, dan kan de belastingplichtige hier niet meer op terugkomen.

⁴⁵ Besluit van 11 augustus 2009, nr. DGBel 2009/4084M, stcrt. 2009, 12556

⁴⁶ Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 november 2009, Kamerstukken II, 2009/10, 32 128, nr. 13.

Echter, indien de belastingplichtige niet gekozen had voor de innovatiebox, waren de verliezen uit eerdere jaren ook verdampt en waren de voordelen in jaar 15 belast naar het gewone tarief. Indien hij in jaar 15 toch kiest voor de innovatiebox, moeten de voortbrengingskosten ook ingehaald worden.

Als je kijkt naar de doelstelling voor het invoeren van deze faciliteit zou ik zeggen dat deze beperking niet stimulerend is voor innovatieve ondernemers. Een ondernemer die het risico neemt om innovatief te ondernemen zou ook geholpen moeten worden in het geval de innovatieve activiteiten verliesgevend zijn. De Nies en Kiekebeld⁴⁷ vinden dit ook een ongewenst effect. Zij zijn, net als ik, van mening dat aangezien de verliezen door verdamping nooit effectief tegen het reguliere tarief in mindering zullen worden gebracht, dit ervoor pleit om bij het verdampen van innovatieverliezen de in te lopen voortbrengingskosten overeenkomstig te verminderen om dubbelstelling te voorkomen.

Ik vind het erg vreemd dat de Staatssecretaris dit ongewenste effect niet aanpakt, terwijl de oplossing zo simpel is. Deze overkill zou namelijk eenvoudig opgelost kunnen worden door in artikel 12b lid 5 Wet VPB een uitzondering op te nemen voor de verliezen die inmiddels verdampt zijn door toepassing van artikel 20 Wet VPB.

1.6 Voortbrengingskosten

Voortbrengingskosten moeten onderscheiden worden van aanschaffingskosten. Aanschaffingskosten zijn kosten die gemaakt worden bij de aanschaf van een bedrijfsmiddel buiten de onderneming. Voortbrengingskosten daarentegen zijn kosten die gemaakt worden bij de ontwikkeling van activa binnen de onderneming zelf. Zoals in paragraaf 1.2 beschreven kwalificeren kosten die gemaakt zijn bij de ontwikkeling van een activum door een derden ook als voortbrengingskosten, indien de ontwikkeling voor rekening en risico van de onderneming plaats vindt. Hierbij moet je denken aan ‘contract research’ waarbij de vergoeding die de onderneming betaalt aan de derde die het activum ontwikkeld als voortbrengingskosten kwalificeren⁴⁸.

⁴⁷ De Nies en Kiekebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, MBB 2011/05

⁴⁸ NV, Kamerstukken II 2005/06 30 572 nr 8 blz 95

Welke kosten kwalificeren nog meer als voortbrengingskosten? Tijdens de behandeling van de wet Werken aan winst en in latere jaren is er geen definitie gegeven van het begrip voortbrengingskosten. Daarom moet er aansluiting gezocht worden bij andere wettelijke bepalingen, zoals artikel 3.30 Wet IB inzake bedrijfsmiddelen⁴⁹. Op basis van oudere jurisprudentie is bepaald dat rentelasten en kosten van een geldlening die is aangetrokken voor de ontwikkeling van een bedrijfsmiddel tot de voortbrengingskosten behoren⁵⁰. Ook de vaste algemene kosten behoren tot de voortbrengingskosten⁵¹. Er zijn tijdens de parlementaire behandeling van de wet Werken aan winst wel een aantal voorbeelden genoemd van kosten die kwalificeren als voortbrengingskosten. Ook wordt er in het ontwerp RDA⁵² een definitie gegeven van kosten, namelijk al hetgeen is betaald voor de realisatie van eigen speur-en ontwikkelingswerk, die dienstbaar zijn aan het uitvoeren van speur- en ontwikkelingswerk en die drukken op de belastingplichtige. Ook worden er een aantal kosten uitgesloten, namelijk kosten voor uitbesteed onderzoek, financieringskosten, afschrijvingskosten en investeringen die in aanmerking komen voor energie-en investeringsaftrek.

Indien de belastingplichtige een immaterieel activum koopt en vervolgens doorontwikkeld dan zijn ook deze aankoopkosten te kwalificeren als voortbrengingskosten voor de innovatiebox⁵³.

De kosten voor fundamenteel onderzoek kwalificeren echter niet als voortbrengingskosten⁵⁴

Bij overdracht van R&D in de ontwikkelingsfase worden deze aankoopkosten niet in de innovatiebox betrokken, tenzij sprake is van een fiscaal gefaciliteerde bedrijfsfusie, splitsing of geruisloze inbreng of bij een overdracht binnen fiscale eenheid⁵⁵. Mijns inziens is deze uitzondering onterecht, omdat ik geen materieel verschil zie in de situatie dat een onderneming R&D in de ontwikkelingsfase overneemt en deze vervolgens verder gaat ontwikkelen en een onderneming die de R&D in ontwikkeling verkrijgt door middel van bijvoorbeeld een fusie.

⁴⁹ NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr 8, blz 95

⁵⁰ HR 2 april 1969, BNB 1969/108

⁵¹ HR 30 september 1964, BNB 1966/52

⁵² Brief Ministerie van EL&I van 31 oktober 2011, nr. OI/I/11156275

⁵³ MvA, Kamerstukken I 2005/06, 30 572, nr c, blz 6

⁵⁴ NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr 8, blz 95

⁵⁵ NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572 ,nr 8, blz 95-96

Ook hier is het weer lastig om precies te beoordelen welke voortbrengingskosten toerekenbaar zijn aan het immaterieel activum. Zo zullen de directe kosten geen problemen opleveren, maar zijn het juist de indirecte kosten die moeilijk toerekenbaar zijn. Hiervoor zijn verschillende berekeningswijzen mogelijk, zoals de directe kostentoerekening en de indirecte kostentoerekening. Bij de directe kostentoerekening worden de directe kosten toegerekend aan het project en daar komt een toeslag voor de indirecte kosten boven op. Bij de indirecte kostentoerekening worden alle kosten gecategoriseerd en met behulp van een verdeelsleutel aan de verschillende functies binnen de onderneming toegerekend. De verdeelsleutel kan bijvoorbeeld gebaseerd worden op het aantal gespendeerde arbeidsuren Net als bij de voordelen zal de wijze van toerekenen sterk afhangen van het soort onderneming en is wellicht vooraf overleg over de toerekening met de Belastingdienst onvermijdbaar.

1.7 Drempel

Voordelen worden pas tegen het lagere innovatiebox tarief van 5% belast nadat de voortbrengingskosten volledig zijn ingehaald, de zogenoemde drempel uit artikel 12b lid 5 Wet VPB. De drempel is gelijk aan;

- a. het saldo van de nog in te lopen voortbrengingskosten, bedoeld in het zesde lid, aan het einde van het voorafgaande jaar, vermeerderd met;
- b. de voortbrengingskosten van de octrooi – en S&O activa waarvoor de belastingplichtige in het jaar heeft gekozen voor toepassing van dit artikel, alsmede;
- c. een bedrag gelijk aan het saldo van de voordelen, bedoeld in het eerste lid, eerste volzin, indien dat saldo negatief is, en verminderd met;
- d. de voordelen uit hoofde van octrooi-activa, bedoeld in onderdeel b, genoten in de periode met ingang van het jaar van aanvraag van het octrooi tot en met het jaar voorafgaande aan het jaar van verlenen van het octrooi, voor zover deze voordelen niet uitgaan boven de som van de in onderdelen a, b en c bedoelde bedragen.

De belastingplichtige hoeft de voortbrengingskosten niet te activeren om gebruik te kunnen maken van de innovatiebox, maar moet wel eerst ‘ingroeien’ door de voortbrengingskosten in te halen, voordat gebruik gemaakt kan worden van het lagere innovatiebox tarief. De drempel wordt niet bepaald per activum, maar voor alle activa die in de innovatiebox zijn gebracht tezamen.

Indien er geen drempel opgenomen was in artikel 12b Wet VPB dan zouden de voortbrengingskosten tegen een tarief van ten hoogste 25% (2011) aftrekbaar zijn. Vervolgens worden dan alle voordelen in de box belast tegen een effectief tarief van 5%. Dit zou voor de Nederlandse schatkist een onwenselijk gevolg zijn, immers is dit wel een hele gulle stimuleringsmaatregel die waarschijnlijk budgettair de nodig problemen zou opleveren.

Het saldo van nog in te lopen voortbrengingskosten aan het einde van het jaar wordt bij beschikking vastgesteld door de inspecteur⁵⁶. Deze beschikking kan op grond van artikel 12b lid 7 Wet VPB onder bepaalde voorwaarden herzien worden.

Vanaf 1 januari 2011 worden de voordelen behaald in de periode van aanvraag van het octrooi tot en met het jaar voorafgaande aan het verlenen van het octrooi in mindering gebracht op de drempel. Zoals in paragraaf 1.3 beschreven is de periode tussen aanvraag van het octrooi en het daadwerkelijk verlenen van een octrooi achttien maanden. Als hiervoor niets geregeld zou zijn, zouden de voordelen die behaald zijn in deze periode niet meegenomen worden in de innovatiebox. Door artikel 12b lid 5 d Wet VPB wordt er met deze lange periode rekening gehouden en mogen de voordelen in mindering worden gebracht op de drempel. Er zijn echter hierbij wel grenzen gesteld. Deze voordelen mogen alleen in mindering gebracht worden op de drempel voor zover deze voordelen niet uitgaan boven de som van de in artikel 12b Wet VPB 1969 onderdelen a, b, en c bedoelde bedragen. Hier zit één nadeel aan, namelijk indien je aanloop voordelen hoger zijn dan de drempel, worden deze voordelen niet mee genomen in de innovatiebox. Met de heren Munting en Brassem⁵⁷ ben ik het eens dat dit een onevenwichtigheid is die opgelost zou moeten worden. Echter, ben ik het niet eens met de cijfermatige toelichting die zij hebben gegeven. Ter verduidelijking zal ik hieronder een cijfervoorbeeld geven.

Voortbrengingskosten immaterieel actief	(100)
Opbrengst voorafgaand aan octrooiverlening	<u>400</u>
Winst	300
Begrenzing als gevolg van voortbrengingskosten-limiet	100
Voordeel ten onrechte niet in innovatiebox	300

De heren Munting en Brassem zijn van mening dat er voor 200 onterecht geen gebruik kan worden gemaakt van de innovatiebox. Wat mij betreft is de wet duidelijk, de drempel is

⁵⁶ Artikel 12b lid 6 Wet VPB

⁵⁷ Munting en Brassem, *Is de innovatiebox volwassen geworden?*, WFR 2010/1482

kortgezegd de voortbrengingskosten verminderd met de voordelen die behaald zijn in de periode voorafgaand aan de octrooiverlening, maar deze kan nooit negatief zijn. In het cijfervoorbeeld kan dus 300, zijnde het voordeel van 400 verminderd met de voortbrengingskosten van 100, niet in de innovatiebox meegenomen worden.

1.8 Verrekening van bronbelasting

Op basis van het artikel 36 Besluit voorkoming dubbele belasting (“BvdB”) kan, onder bepaalde voorwaarden, buitenlandse bronbelasting verrekend worden met de in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting. Eén van deze voorwaarden is dat de ontvangen royalty’s⁵⁸ onderdeel moeten uitmaken van de Nederlandse winst. Door toepassing van de innovatiebox op deze royalty stromen, wordt maar een gedeelte, namelijk 5/H-gedeelte, meegenomen in de winst. Voor royalty’s die onder de werking van artikel 12b Wet VPB vallen, zou voor een groot gedeelte geen verrekening van de buitenlandse bronbelasting kunnen plaatsvinden indien er niets geregeld zou zijn in het BvdB. De Staatssecretaris achtte dit gevolg niet wenselijk gezien de achtergrond en strekking van de innovatiebox⁵⁹. Om deze reden is er een speciale regeling in de wet gekomen in de vorm van artikel 36a Besluit voorkoming van dubbele belasting. In principe is de verrekeningssystematiek hetzelfde als bij artikel 36 lid 2 BvdB. De eerste limiet is de daadwerkelijke geheven belasting in het andere land en de tweede limiet is het aan de royalty’s toerekenbare gedeelte van de Nederlandse verschuldigde vennootschapsbelasting.

Volgens de heren Benders en Hamers⁶⁰ zijn er nog vele onduidelijkheden en onvolledigheden in de regeling geslopen. Hieronder zal ik een aantal van de belangrijkste onduidelijkheden toelichten.

De tweede limiet wordt op basis van artikel 36a BvdB als volgt berekend;

Buitenlandse royalty’s (-/- rechtstreeks drukkende kosten) x VPB over wereldwinst

Wereldwinst

In de wereldwinst is het bedrag dat op grond van artikel 12b Wet VPB is vrijgesteld al geëlimineerd. Het is daarom consequent dat uit de teller het niet belaste gedeelte van de royalty’s wordt geëlimineerd. In artikel 36a lid 2b BvdB wordt dan ook alleen het belaste

⁵⁸ Dit geldt tevens ook voor dividenden en interestontvangsten. Omdat de royalty’s alleen van belang zijn voor het onderwerp van deze masterscriptie, zal ik alleen de royalty’s noemen.

⁵⁹ NaV, Kamerstukken II 30 572, nr. 8, p.85-86

⁶⁰ Bender en Hamers, *Verrekening van bronbelasting op octrooiroyalty’s*, WFR 2009/57

gedeelte van de royalty's meegenomen. Echter, in dit artikel wordt de term 'voordelen' gebruikt in plaats van 'royalty's'. Dit zou betekenen dat ook andere voordelen dan royalty's in de berekening van de tweede limiet meegenomen kunnen worden. Dit kan niet de bedoeling geweest zijn van de Staatssecretaris en ik ben het daarom met de heren Benders en Hamers eens dat hier royalty's gelezen moet worden.

In artikel 36a BvdB is een andere grondslageis opgenomen dan in artikel 36 BvdB. In deze laatste wordt namelijk bepaald dat de royalty's in de winst begrepen moeten zijn, terwijl in artikel 36a BvdB gesproken wordt van royalty's waarop artikel 12b Wet VPB van toepassing is. Bender en Hamers⁶¹ zijn van mening dat het niet de bedoeling kan zijn dat royalty's, die volledig in de winst meegenomen worden, onder artikel 36a BvdB vallen. Dit kan het geval zijn, wanneer door de toepassing van de drempel uit artikel 12b lid 5 Wet VPB, er niet toegekomen wordt aan het lagere tarief. De royalty's zijn dan belast tegen het reguliere tarief. Ik deel de conclusie van Bender en Hamers dat alleen de royalty's die gedeeltelijk worden vrijgesteld het regime van artikel 36a BvdB moeten toepassen.

Een laatste onduidelijkheid die ik hier zal bespreken en die Bender en Hamers ook hebben behandeld⁶², heeft betrekking op de zogenoemde doorschuifregeling van artikel 37 BvdB. Indien de inspecteur een beschikking heeft afgegeven over de nog vooruit te wentelen bronbelasting kan deze bronbelasting in een later jaar verrekend worden. In deze beschikking worden zowel artikel 36 BvdB als artikel 36a BvdB vooruit gewentelde bronbelasting op één hoop gegooid. Er kan dus menging van bronbelasting op innovatiebox royalty's met bronbelasting op andere inkomsten plaatsvinden. Dit kan in het eerste jaar niet daar er een splitsing is gemaakt tussen 'normale' royalty's en innovatiebox royalty's in artikel 36 en 36a BvdB. Hiervoor is aldus Bender en Hamers geen motivering gegeven.

⁶¹ Bender en Hamers, *Verrekening van bronbelasting op octrooiroyalty's*, WFR 2009/57

⁶² idem

1.9 Cijfermatige voorbeelden heffingssystematiek

Om de heffingssystematiek van de innovatiebox te verduidelijken zal ik hieronder een aantal cijfermatige voorbeelden geven ⁶³.

NV x heeft in 2010 een vinding ontwikkeld waarvoor vanaf 2007 voor in totaal € 400 aan voortbrengingskosten zijn gemaakt. In 2011 wordt een octrooi op de vinding verkregen. De vinding wordt in dat jaar in de innovatiebox opgenomen. In 2011 worden er royalty opbrengsten verkregen (toerekenbaar aan het octrooi) tot een bedrag van € 250. Vanaf 2012 bedraagt de jaarlijkse royalty opbrengst € 350. Hoe wordt artikel 12b Wet VPB toegepast?

Het bedrag van € 400 mag in de jaren 2007-2010 direct ten laste van de winst gebracht worden op basis van artikel 3.30 lid 3 Wet IB. In 2011 is het octrooi verkregen en wordt vanaf dat jaar ook in de innovatiebox opgenomen. De drempel bedraagt € 400. De opbrengsten van € 250 behoren volledig tot de belastinggrondslag en zijn belast tegen het hoogste tarief. Deze voordelen komen echter wel in mindering op de drempel. De drempel per begin van het boekjaar 2012 is € 150 (€400 -/- € 250). Het voordeel in 2012 bedraagt € 350, hiervan is € 150 tegen het reguliere tarief belast. De voordelen boven de drempel, zijnde € 200 (€ 350 -/- € 150) worden meegenomen in de grondslagvermindering. Een bedrag van € 40 wordt meegenomen als belaste voordelen, waarover 25% belasting verschuldigd is. Het effectieve tarief bedraagt dus 5%, want de verschuldigde belasting bedraagt € 10, zijnde 25% over € 40. Dit is tevens gelijk aan 5% van € 200.

Ook een voorbeeld over de toepassing van artikel 36a BvdB mag niet ontbreken.

Een belastingplichtige ontvangt op basis van een octrooi € 100 aan royalty's uit ontwikkelingsland A, die in de innovatiebox vallen. Land A houdt hierop een bronbelasting in van 10%, zijnde € 10. Nederland dient hiervoor op basis van het verdrag verrekening te verlenen conform het BvdB. De kosten die betrekking hebben op de ontvangen royalty's bedragen € 20. Het VPB-tarief bedraagt 25,5%. Op basis van de innovatiebox worden de (netto) voordelen uit het immaterieel activum, verminderd met de rechtstreeks daarop drukkende kosten voor 5/25,5 deel in aanmerking genomen. Van de ontvangen netto royalty van € 80 (€ 100 royalty inkomsten -/- € 20 kosten) wordt aldus slechts € 16 (5/25,5 x € 80) in aanmerking genomen.

⁶³ Deze voorbeelden zijn ontleend aan de Cursus belastingrecht, Venootschapsbelasting, hoofdstuk 2.2.13, digitale versie

Het volledige bedrag van de ontvangen royalty wordt volgens artikel 36a Bvdb 2001 in de Nederlandse grondslag begrepen. Het volledige bedrag aan buitenlandse bronbelasting komt dan in beginsel voor verrekening in aanmerking. Met de omstandigheid dat over een deel van de netto-opbrengst op basis van de innovatiebox geen Nederlandse belasting wordt geheven, wordt pas rekening gehouden bij de bepaling van de tweede limiet.

Van belang is dan hoeveel Nederlandse belasting met inachtneming van de box is geheven over de totale opbrengst.

Eerste limiet: € 10

Tweede limiet: 25,5% van $(5/25,5 \times € 80)$: € 4

Van de buitenlandse bronbelasting van € 10 is een bedrag van € 4 verrekenbaar met de Nederlandse belasting.

Uit bovenstaande uiteenzetting blijkt dat de onvolledige, onpraktische en onduidelijke octrooi-box inmiddels is uitgegroeid tot een interessante en aantrekkelijke fiscale faciliteit voor innovatie ondernemers. Maar is dit in vergelijking met systemen in andere landen ook wel het geval?

In dit hoofdstuk zal ik ingaan op de vergelijkingsmaatstaven die ik zal gaan gebruiken om de verschillende buitenlandse fiscale regimes met elkaar te vergelijken. Het is van belang om eerst een algemeen beeld te schetsen van een aantrekkelijk fiscale faciliteit, wat zijn de belangrijkste factoren die hierin een rol spelen en waarom zijn deze van belang.

Verder behandel ik de vergelijkingsmaatstaven, zoals voor welke partijen het fiscale regime van toepassing is, welke baten en lasten onder dit regime vallen en hoe deze belast worden. Deze vergelijkingsmaatstaven zijn gebaseerd op kenmerken van de innovatiebox die in verschillende literatuur regelmatig gebruikt worden om de regeling te omschrijven⁶⁴. Ik zal aangeven wanneer ik een buitenlands fiscaal regime aantrekkelijker acht dan de Nederlandse wetgeving en bepalen welke vergelijkingsmaatstaven hierin het meest belangrijk zijn. Hierbij geef ik de maatstaven een bepaalde wegingsfactor en een score, waarbij een hoge wegingsfactor betekent dat de maatstaf een zeer bepalende rol speelt in de mate van aantrekkelijkheid van het buitenlandse regime. Een hogere score laat uiteraard zien dat het buitenlandse regime op het gebied van die bepalende maatstaf hoog scoort en dus aantrekkelijk is voor een buitenlandse innovatieve ondernemer. Uiteindelijk krijg ieder regime een gemiddelde score en het land met de hoogste score is het aantrekkelijkst voor een buitenlandse innovatieve ondernemer. Vervolgens kijk ik hoe Nederland scoort op het gebied van de verschillende maatstaven en vergelijk ik dit met de overige landen.

Aan de hand van deze punten zal ik ook de buitenlandse regimes in het volgende hoofdstuk gaan behandelen.

2.1 *Aantrekkelijk fiscale faciliteit*

De bedoeling van een fiscale faciliteit is het bevoordelen van een bepaalde groep ondernemers of een bepaald soort inkomen door het fiscale vestigingsklimaat te verbeteren. In dit geval gaat het om de innovatieve ondernemer. Het is de bedoeling dat deze gestimuleerd wordt om meer innovatieve activiteiten te verrichten en zo bijdraagt aan de economie van dat land. Wat maakt een fiscale faciliteit aantrekkelijk? Ten eerste moet het een praktische regeling zijn, zonder veel haken en ogen. Een ingewikkeld systeem zorgt

⁶⁴ Zie bijvoorbeeld: Koedam, *De innovatiebox: het gloeilampje van de wetgever?*, Forfaitair 2010/206 en Cursus Belastingrecht (digitale versie)

ervoor dat een startende ondernemer sneller afschrikt en eerder zal kiezen voor een land waar een transparanter en duidelijk systeem geldt. Zo is Van Leeuwen⁶⁵ van mening dat de onduidelijkheid over het toerekenen van de voordelen aan de innovatiebox dermate onduidelijk is, dat een eenvoudiger systeem, zoals die van Luxemburg en Ierland, weleens een veiligere keuze kan zijn. Ook Schijns en Meevis⁶⁶ zijn van mening dat de innovatiebox geen toegankelijk systeem is mede door de toerekening van de voordelen. De huidige Staatssecretaris van Financiën geeft op zijn website⁶⁷ ook het volgende aan: ‘Als Staatssecretaris van Financiën ga ik me inzetten voor meer eenvoud in de belastingwetgeving, want die is nog altijd buitengewoon complex. Zo moeten de administratieve lasten voor het bedrijfsleven verder omlaag en het loonstrookje moet begrijpelijk worden’. Hij heeft het hier in algemene zin over het Nederlandse belastingstelsel, maar dit geeft natuurlijk wel aan dat een eenvoudig belasting systeem de voorkeur heeft boven een ingewikkeld niet transparant systeem.

Tevens zijn de administratieve vereisten van belang, moet je voordat je van de faciliteit gebruik kunt maken een lang traject door, verzoeken schrijven of is het een kwestie van een vinkje zetten in het aangiftebiljet. De Staatssecretaris van Financiën is in zijn brief van 12 januari 2011⁶⁸ echter een andere mening toegedaan. Hij vindt, gezien de mogelijkheid om vooraf in overleg te gaan met de verschillende regiokantoren, de regeldruk niet te hoog.

Ook inhoudelijk gezien zijn er punten die de fiscale regeling aantrekkelijk kunnen maken. Indien er geen beperkingen zijn op de voordelen die onder de faciliteit vallen en er dus een ruim begrip gehandhaafd wordt, is een fiscale regeling in beginsel aantrekkelijk voor een ondernemer. Indien de kosten volledig aftrekbaar zijn en niet eerst ingehaald moeten worden is de regeling ook in beginsel te kwalificeren als aantrekkelijk. Echter, moet een goede regeling ook zijn doelstelling niet voorbij gaan. De reden voor het invoeren van de innovatiebox is het stimuleren van de innovatie ondernemer en zo de concurrentiepositie van Nederland te verbeteren, immers innovatie leidt tot economische duurzame groei⁶⁹. Door alle voordelen die maar een beetje betrekking hebben op innovatie onder de werking van de box te laten vallen, heb je mijns inziens niet een doeltreffend systeem. Stimuleer je daadwerkelijk

⁶⁵ Docters Van Leeuwen, *De Innovatiebox in internationaal perspectief*, MBB 2010/01

⁶⁶ Schijns & Meevis, *Innovatief besparen*, Forfaitair, 2011/215

⁶⁷ <http://www.rijksoverheid.nl/regering/het-kabinet/bewindspersonen/frans-weekers>, laatst bekeken 22 april 2012

⁶⁸ Staatssecretaris van Financiën, Antwoord op kamervragen leden Omtzigt en Verburg m.b.t. regeldruk bij de innovatiebox, 12 januari 2011, DGB /2010/ 8277

⁶⁹ Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2009/10, 32128, nr 3, p 14

innovatie door voordelen uit bijvoorbeeld een merkrecht of logo te kwalificeren voor de innovatiebox? Of kan dit meer gezien worden als een voordeel uit een bepaalde marketingstrategie? Een inhoudelijk aantrekkelijke regeling stimuleert technische innovatie op een eenvoudige, transparante manier.

Qua heffingssystematiek zou een complete vrijstelling voor de voordelen uit een immaterieel activum de beste optie zijn, al is een gereduceerd tarief ook een aantrekkelijke optie.

2.2 *Subject*

In Nederland geldt de innovatiebox alleen voor ondernemingen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Een fiscale regeling is gunstiger voor het fiscale vestigingsklimaat als niet alleen belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting hiervan gebruik kunnen maken, maar ook bijvoorbeeld ondernemers die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting. Ook De Nies⁷⁰ is van mening dat de innovatiebox ook van toepassing zou moeten zijn voor IB ondernemers en vindt dat de argumentatie van de Staatssecretaris te kort schiet⁷¹. Een fiscaal regime waarvan dus meerdere soorten belastingplichtige gebruik kunnen maken is gunstiger dan de Nederlandse innovatiebox. Echter, in mijn onderzoek richt ik me uiteindelijk alleen op de vennootschapsbelastingplichtige ondernemer, omdat ik deze mobieler acht dan de inkomstenbelastingplichtige ondernemer. Deze pijler zal ik wel benoemen in het onderzoek om een duidelijk beeld te schetsen van de buitenlandse regeling, maar zal verder geen wegingsfactor en score krijgen.

2.3 *Object*

In een vergelijkend onderzoek is het van belang om te onderzoeken welk object er in het fiscale regime betrokken wordt, dit is dan ook de tweede pijler van het onderzoek en wat mij betreft de meest belangrijke. Deze pijler is onder te verdelen in verschillende categorieën en zal ik dan ook per categorie behandelen.

2.3.1. *Immaterieel activum*

In de Nederlandse faciliteit vallen zelf voortgebrachte octrooieerbare immateriële activa en activa waarvoor een S&O verklaring is afgegeven onder de werking van artikel 12b Wet VPB. Echter, zijn er in artikel 12b lid 4 Wet VPB een aantal uitzonderingen genoemd, zoals

⁷⁰ De Nies, *Stimulering van innovatie: van octrooibox naar innovatiebox*, WFR 2010/146

⁷¹ De Staatssecretaris is van mening dat het opnemen van de innovatiebox in de inkomstenbelasting complex en geeft tevens aan dat de geruisloze inbreng in de BV een manier is om gebruik te maken van de innovatiebox.

zelf voortgebrachte merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen. Indien deze immateriële activa voor de buitenlandse regeling wel kwalificeren dan is de buitenlandse regeling in principe ruimer. Echter, merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen leiden niet tot een innovatie stroom. Het enkel en alleen hebben van bijvoorbeeld een merkrecht, is niet een innovatie activiteit en zal de economie dan ook niet stimuleren. Soeten en Roumen⁷² zijn het hier echter niet mee eens. Zij stellen voor dat het innovatiebox regime verbreedt moet worden, om zo het fiscale vestigingsklimaat te verbeteren. Deze verbreding zou kunnen worden gerealiseerd door alle inkomsten uit innovatie (ook voor zover dit betreft voordelen uit gekochte immateriële active) en ook voor zover dit merken betreft, voor zover deze zijn ontwikkeld of aangeschaft na een bepaalde datum, te doen kwalificeren voor het 5%-tarief in de innovatiebox.

Indien in het buitenland ook aangekochte, dus niet zelf voortgebrachte immateriële activa, onder de fiscale regeling vallen is deze buitenlandse regeling mijns inziens niet direct aantrekkelijker. Een onderneming die een immaterieel activum heeft aangekocht en daarmee inkomsten behaald, kan niet gezien worden als een innovatieve ondernemer. Hij exploiteert alleen maar een immaterieel activum, maar is zelf niet innovatief. De doelstelling van een fiscale faciliteit, zoals in paragraaf 2.1 beschreven is namelijk het aantrekken van innovatieve ondernemers om zo de economie van dat land te bevorderen. In dit geval wordt er dus niet voldaan aan deze doelstelling.

Welke voordelen uit immateriële activa meegenomen worden in de fiscale faciliteit zal een belangrijke rol spelen in de vergelijking van de verschillende fiscale regimes.

2.3.2. *Kostenkant/inkomstenkant*

In de Nederlandse wetgeving zijn er zowel aan de kostenkant als aan de inkomstenkant fiscale faciliteiten ingevoerd. Zo heeft Nederland aan de kostenkant een afdrachtsvermindering op de loonbelasting en de sinds 1 januari 2012 ingevoerde Research & Development aftrek (RDA) en aan de inkomstenkant de innovatiebox. Indien een buitenlandse regeling alleen de kostenkant of inkomstenkant aanpakt, acht ik de Nederlandse wetgeving ruimer. Echter, is dit natuurlijk moeilijk te vergelijken, want wellicht is de buitenlandse regeling aan alleen de inkomstenkant wel zo ruim dat het de dubbelzijdige werking van de Nederlandse wetgeving overtreft. Dit zal niet de belangrijkste

⁷² Soeten en Roumen, *Het Nederlands fiscaal vestigingsklimaat: storm op komst!?*, WFR 2011/742

vergelijkingsmaatstaf zijn in mijn onderzoek, maar het schetst wel een algemeen beeld van de buitenlandse regeling.

2.3.3 *Voordelen*

Het is van groot belang voor de vergelijking tussen de verschillende regimes welke voordelen er mee genomen worden en welke inkomensstromen niet. Ook Veraa⁷³ en Van Leeuwen⁷⁴ vergelijken de buitenlandse regimes op dit onderdeel. Nederland heeft gekozen voor een economische benadering in plaats van terug te vallen op de formele inkomensstroom, namelijk royalty inkomsten. Er is gekozen voor een economische benadering, omdat dit beter aansluit bij de praktijk en zo ook arbitrage tussen ‘gewone’ inkomensstromen en royaltystromen vermeden wordt⁷⁵. Dit is mijns inziens al een zeer ruime benadering, omdat niet alleen de voordelen uit royalty’s voor de innovatiebox kwalificeren, maar ook bijvoorbeeld het gedeelte van de winst op de verkoop van een product dat dankzij een verbetering van het productieproces meer oplevert. Ook dit valt mijns inziens onder innovatieve activiteiten en stimuleert de innovatieve ondernemer.

Er zit in de Nederlandse wetgeving echter nog wel een extra eis dat de te verwachten voordelen behaald uit een immaterieel activum in belangrijke mate hun oorsprong vinden in het verleende octrooi of S&O activa. Indien er in de buitenlandse regeling alleen rekening gehouden wordt met de formele royalty stroom dan is deze regeling uiteraard minder ruim dan de Nederlandse innovatiebox. Dit is één van de belangrijkste vergelijkingsmaatstaven die ik zal gaan gebruiken om de buitenlandse regelingen te vergelijken. Ook zouden er beperkende regels opgelegd kunnen zijn in het buitenland, zoals een plafond, zoals in Nederland van toepassing tot 2011. Dit heeft natuurlijk ook invloed op de vergelijking tussen de verschillende regimes.

2.3.4 *Voortbrengingskosten*

Ook de behandeling van de voortbrengingskosten is een belangrijke vergelijkingsmaatstaf. In Nederland hebben we natuurlijk de drempel uit artikel 12b lid 5 Wet VPB, die werkt als een soort ingroeieregeling. Voordelen uit een immaterieel activum zijn slechts belast tegen het lagere effectieve tarief van 5% voor zover de voortbrengingskosten volledig zijn ingehaald. Hierbij merk ik wel op dat de voortbrengingskosten zijn afgetrokken tegen het hoogste tarief,

⁷³ Veraa, *Belgische regeling voor inkomsten uit octrooi*, Fiscale geschriften 25, de octrooibox

⁷⁴ Docters van Leeuwen, *De innovatiebox in internationaal perspectief*, MBB 2010/01

⁷⁵ Mvt, Kamerstukken II 30 572, nr. 3 p 10

zijnde 25%. Het zou zo kunnen zijn dat er in de buitenlandse regelingen geen rekening wordt gehouden met de voortbrengingskosten. Hiermee doel ik op een situatie dat de voordelen die behaald zijn volledig vrijgesteld zijn of belast tegen een lager tarief, en de daarmee gepaard gaande voortbrengingskosten volledig aftrekbaar zijn. En als er dan wel rekening gehouden wordt met de voortbrengingskosten, welke kosten vallen daar dan precies onder?

De drempel van artikel 12b lid 5 Wet VPB is een beperkende maatregel. Maar mijns inziens is dit een geoorloofde beperkende maatregel. Het zou immers een zeer groot cadeau zijn indien de voortbrengingskosten volledig aftrekbaar zijn tegen het hogere tarief en de voordelen belast tegen 5%. Echter, ik kan me voorstellen dat sommige landen om bepaalde redenen ervoor gekozen hebben om geen rekening of in beperkende mate rekening te houden met een drempel, omdat wellicht de kwalificerende inkomstenstromen beperkter zijn. Indien de buitenlandse regeling geen rekening houdt met de voortbrengingskosten of dit begrip is ruimer geformuleerd dan in de innovatiebox regeling, dan is deze regeling, puur bekeken vanuit de ondernemer in principe aantrekkelijker voor de ondernemer, immers de voortbrengingskosten zijn aftrekbaar tegen het hoge tarief en de inkomsten zijn belast tegen een lager tarief. Innovatie wordt zo gestimuleerd, omdat de drempel om innovatief te gaan ondernemen, als je van te voren weet dat alle kosten aftrekbaar zijn tegen het hoge tarief, een stuk lager wordt. Voor de schatkist van het land zou het natuurlijk budgettair een grote kostenpost zijn, maar dat wordt in deze scriptie niet onderzocht.

2.3.5 *Verliezen*

In Nederland is er vanaf 1 januari 2010 expliciete wetgeving gekomen met betrekking tot innovatieverliezen. Deze zijn volledig aftrekbaar tegen het reguliere tarief, maar verhogen echter wel de drempel van artikel 12b lid 5 Wet VPB. Dit wordt door de Nies⁷⁶ gezien als een nadeel, immers de verliezen kunnen verdampen en worden toch nog meegenomen in de drempel. Dit is een lastige vergelijkingsmaatstaf, want indien er geen speciale regeling geldt voor innovatieverliezen, betekent dit niet direct dat de buitenlandse regeling minder aantrekkelijk is. Immers, wellicht is de fiscale faciliteit alleen van toepassing op de voordelen behaald met de immateriële activa en zijn de kosten volledig aftrekbaar tegen het reguliere tarief. Een specifieke regeling voor verliezen is dan niet nodig.

⁷⁶ De Nies, *Stimulering van innovatie: van octrooibox naar innovatiebox*, WFR 2010/146

2.3.6 Antimisbruikbepaling

In het Nederlandse innovatiebox regime is er geen antimisbruikbepaling opgenomen, maar het is denkbaar dat dit in de buitenlandse regimes wel opgenomen is. Een antimisbruikbepaling is een beperkende maatregel. Echter, het is niet voor niets een antimisbruikbepaling en bestrijdt dan ook ongewenste situaties. Zo wordt de innovatiebox alleen toegepast daar waar deze voor bedoeld is en wordt alleen de echte innovatieve ondernemer beloond. Het resultaat: meer geld op de juiste plek. Indien de buitenlandse regeling misbruik bestrijdt door middel van een antimisbruikbepaling dan is deze gunstiger dan de Nederlandse regeling.

2.4 Heffingssystematiek

Een derde pijler in de vergelijking is de wijze van heffing dus hoe wordt het subject/object belast. Hieronder zal ik deze per categorie bespreken

2.4.1. Vormgeving fiscale faciliteit

Ons kabinet heeft de innovatieve ondernemingen willen steunen door een grondslagvermindering met behulp van een tariefsverlaging in te voeren. De wetgever had er ook voor kunnen kiezen om deze vorm te geven als een verrekening, een bijzonder tarief, een algemene vrijstelling et cetera. Alleen in het geval dat er een vrijstelling is gegeven voor alle inkomsten uit innovatieve activiteiten of er helemaal niets is geregeld, dan kan er iets gezegd worden over de aantrekkelijkheid van de buitenlandse regeling. Immers, als de vrijstelling is vormgegeven in de vorm van een bijzonder tarief, dan hoeft dit niet direct beter te zijn dan een grondslagvermindering. Dit kan echter wel van belang zijn voor de behandeling van eventuele innovatie verliezen, want deze kunnen wel in de grondslag zitten, maar wellicht niet in de vrijstelling of andersom. Om deze reden is deze vergelijkingsmaatstaf niet één van de belangrijkste punten, maar deze is wel nodig om een algemeen beeld te schetsen van de buitenlandse regeling.

2.4.2. Administratieve vereisten

Je kunt in Nederland al gebruik maken van de innovatiebox indien je uiteraard aan alle voorwaarden voldoet en als je daarvoor bij aangifte kiest. In de vragenlijst bij de aangifte vennootschapsbelasting is het een kwestie van een vinkje zetten bij de vraag en de innovatiebox kan toegepast worden. Ik kan me voorstellen dat dit ook anders geregeld kan

zijn, namelijk door het verzenden van een verzoek of een verplicht overleg vooraf met de Belastingdienst. Een goedkeuring vooraf van de desbetreffende Belastingdienst zorgt voor een bepaalde rechtszekerheid. Rechtszekerheid maakt een fiscale faciliteit aantrekkelijker dan een faciliteit waarbij een belastingplichtige maar moet afwachten of de toepassing hiervan goedgekeurd wordt door de Belastingdienst.

In de Nederlandse situatie moet je, in het geval van S&O activa, vooraf een S&O verklaring hebben om toegang te krijgen tot de faciliteit en moet er een octrooi verleend zijn. Zodra de belastingplichtige gebruik maakt van de innovatiebox, moet zij haar winst gaan splitsen in voordelen behaald met het immaterieel activum en andere activiteiten toe te rekenen winst. Dit zijn ook administratieve vereisten die een buitenlandse regeling wellicht niet vereist.

Indien er strengere administratieve vereisten zijn om toegang te krijgen voor de toepassingen van de fiscale faciliteit dan is deze regeling minder aantrekkelijk voor de startende innovatieve ondernemer, tenzij dit leidt tot meer rechtszekerheid voor de belastingplichtige.

In het volgende hoofdstuk bespreek ik de box regimes uit het Verenigd Koninkrijk, België, Spanje en Luxemburg aan de hand van bovenstaande vergelijkingsmaatstaven.

2.5 *Wegingsfactoren*

Om een goede vergelijking te maken tussen de verschillende buitenlandse regimes en de Nederlandse innovatiebox krijgt elke vergelijkingsmaatstaf een wegingsfactor. Deze wegingsfactor is gebaseerd op de wijze waarop, mijns inziens, de innovatieve ondernemer zijn keuze voor het land van vestiging van de innovatieve activiteiten baseert.

De belangrijkste vergelijkingsmaatstaven zijn immateriële activa en de kwalificerende voordelen. Immers, je krijgt pas toegang tot een faciliteit als je voldoet aan de voorwaarden voor een kwalificerende immaterieel activum. Vervolgens moet je gaan beoordelen welke voordelen er aan deze immateriële activa zijn toe te rekenen. Een aantrekkelijk fiscale faciliteit is zoals eerder genoemd, mede gebaseerd op eenvoud. Is het in het buitenlandse regime duidelijk welke voordelen er kwalificeren voor de faciliteit of kan daar discussie over ontstaan. Kwalificeren alle voordelen onder de faciliteit of worden er nog extra voordelen gesteld aan de immateriële activa en/of kwalificerende voordelen..

Daarna spelen de volgende vergelijkingsmaatstaven een belangrijke rol in de vergelijking tussen de verschillende buitenlandse regimes; voortbrengingskosten en verliezen. Kan een innovatieve ondernemer zijn voortbrengingskosten geheel aftrekken tegen een hoger tarief, of worden deze gesaldeerd met de opbrengsten? Wat als de innovatieve ondernemer een verlies lijdt, is hier een speciale regeling voor opgenomen? Zonder deze regeling zou een ondernemer wellicht minder snel een risicovolle innovatieve activiteit opstarten en wordt de doelstelling van de regering niet behaald, namelijk meer innovatie.

De overige vergelijkingsmaatstaven zijn van wat minder groot belang om een aantrekkelijk fiscale faciliteit te vormen: kosten/inkomstenkant, antimisbruikbepaling, vormgeving fiscale faciliteit, administratieve vereisten. Een innovatieve ondernemer zou naar mijn mening niet voor een bepaald land kiezen alleen gebaseerd op bovenstaande vergelijkingsmaatstaven. Deze maatstaven zijn meer van ondergeschikt belang, een ondernemer zal mijns inziens immers eerst kijken naar de toegangsvereisten en de kwalificerende voordelen.

Gebaseerd op bovenstaande heb ik de volgende wegingsfactoren toegekend aan de verschillende vergelijkingsmaatstaven:

Vergelijkingsmaatstaf	Wegingsfactor
Immateriële activa	25%
Kwalificerende voordelen	25%
Voortbrengingskosten	15%
Verliezen	15%
Kosten/inkomstenkant	5%
Antimisbruikbepaling	5%
Vormgeving fiscale faciliteit	5%
Administratieve vereisten	5%

In het volgende hoofdstuk zullen de buitenlandse regimes aan de hand van de in dit hoofdstuk bepaalde vergelijkingsmaatstaven besproken worden en vergeleken met de Nederlandse innovatiebox.

In dit hoofdstuk worden achtereenvolgens de box regimes van het Verenigd Koninkrijk, België, Spanje en Luxemburg besproken aan de hand van de vergelijkingsmaatstaven zoals genoemd in hoofdstuk 2. Tevens wordt er per maatstaf een vergelijking gemaakt met het Nederlandse innovatiebox regime en in de laatste paragraaf worden de scores toegerekend per regime.

3.1 Verenigd Koninkrijk

Op dit moment heeft het Verenigd Koninkrijk nog geen box regime waarvan innovatieve ondernemers gebruik kunnen maken. Echter, de Britse overheid is wel bezig met een zogenoemde ‘patent box’. Sinds 29 november 2010 is er een consultatie document beschikbaar waarin een voorlopig wetsvoorstel opgenomen is voor de patent box, waarbij de kwalificerende voordelen belast worden tegen het gunstige tarief van 10%⁷⁷. Hieruit blijkt dat de Britse overheid heeft erkend dat veel innovatieve bedrijven de (ontwikkeling van) patenten in een ander land onderbrengt vanwege het fiscale regime aldaar. Om het Verenigd Koninkrijk weer een aantrekkelijk land te maken voor innovatieve ondernemers en zo de high level bedrijven naar het Verenigd Koninkrijk te trekken willen ze de patent box invoeren⁷⁸.

Verschillende partijen konden commentaar geven op dit consultatiedocument en op 10 juni 2011 is dan ook het vervolg verschenen⁷⁹. Vervolgens hebben partijen ook weer op dit document commentaar kunnen geven, resulterend in een verslag van de commentaren op 6 december 2011⁸⁰ en concept wetgeving⁸¹. Op 29 maart 2012 is de overheidsbegroting

⁷⁷ HM Treasury, Corporate Tax Reform, Part IIB: The taxation of innovation and intellectual property, 29 november 2010, www.hm-treasury.gov.uk, laatst bekeken op 29 augustus 2011.

⁷⁸ HM Treasury, Consultation on the Patent Box, 10 juni 2011, pagina 3, www.hm-treasury.gov.uk, laatst bekeken op 29 augustus 2011.

⁷⁹ HM Treasury, Consultation on the Patent Box, 10 juni 2011, www.hm-treasury.gov.uk, laatst bekeken op 29 augustus 2011.

⁸⁰ HM Treasury, The Patent Box, responses to consultation, 6 december 2011, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_responses_patent_box.pdf, laatst bekeken op 13 mei 2012.

⁸¹ HM Treasury, Draft clauses, explanatory notes, draft statutory instrument en explanatory memorandum, <http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/06dec11/patent-box-draft.pdf>, laatst bekeken op 13 mei 2012.

(Finance Bill 2012) voorgelegd aan het parlement en op 11 mei 2012 is er een herziene versie gepubliceerd, waarin de wetgeving met betrekking tot de patent box is opgenomen⁸².

Het regime dat ik hierna ga bespreken is gebaseerd op het verslag van de commentaren op het consultatiedocument en de wetgeving zoals opgenomen in de 'Finance Bill 2012-2013'.

Hierbij merk ik op dat de wetgeving nog niet definitief is goedgekeurd door de Britse regering en is nog niet definitief in de wet opgenomen.

3.1.1. Subject

Iedere onderneming die belastingplichtig is voor de corporation tax act kan gebruik maken van de patent box. Dit betekent dat de Britse ondernemingsvormen, zoals de 'Private Limited Company' en de 'Public Liability Company' gebruik kunnen maken van de patent box. Net als in de Nederlandse vennootschapsbelasting, kunnen vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen die activiteiten verrichten in het Verenigd Koninkrijk ook gebruik maken van de patent box. Hier zie ik dan ook geen ruimere toepassing van de patent box in vergelijking met de Nederlandse innovatiebox.

3.1.2. Object

Hieronder zal ik dieper ingaan op de werking van de patent box, welke activa valt onder de werking van deze box, welke voordelen worden tegen het lagere tarief belast, is er een regeling opgenomen voor de verliezen et cetera.

3.1.2.1. Immaterieel activum

Eén van de belangrijkste voorwaarden voor het toepassen van de Britse patent box is dat het verlaagde belastingtarief alleen van toepassing is op voordelen verkregen uit innovatieve activa die als innovatief en bruikbaar zijn aangemerkt door de Britse patent autoriteit⁸³ en de Europese patent autoriteit⁸⁴. Omdat er volgens de Britse overheid veel verschil is in de wereld op het gebied van toekennen van patenten, was de box in eerste instantie alleen van toepassing op patenten die zijn verkregen door de IPO of EPO. Echter, naar aanleiding van de commentaren op het consultatiedocument is dit in de concept wetgeving uitgebreid naar

⁸² HM Treasury, Finance Bill 1 2012-2013, 11 mei 2012, Section 19, schedule 2, <http://www.publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/2012-2013/0001/13001.i-v.html>, laatst bekeken 13 mei 2012.

⁸³ Intellectual Property Office (IPO)

⁸⁴ European Patent Office (EPO)

patenten uit andere EU landen die vergelijkbare criteria aanhouden voor het verlenen van een patent⁸⁵.

De wereldwijde inkomsten op deze patenten vallen onder het box regime⁸⁶. Ook een immaterieel activum waarvoor een zogenoemd ‘Supplementary Protection Certificate’ is afgegeven valt onder de werking van de box. Dit certificaat is eigenlijk een verlenging van het patent wat in het verleden is afgegeven. In het consultatiedocument zijn merkrechten en auteursrechten uitgesloten van de patent box, omdat deze rechten geen link hebben met technische activiteiten, iets waar de Britse overheid groot belang aan hecht. Daarnaast worden deze rechten niet individueel beoordeeld net als bij de toekenning van een patent. Hier is de Nederlandse innovatiebox wel ruimer, aangezien er ook S&O activa, zoals bijvoorbeeld software, meegenomen kan worden in innovatiebox.

Het is niet verplicht om daadwerkelijk het eigendom van het patent in bezit te hebben, ook een exclusieve licentie om het patent te exploiteren is voldoende om gebruik te maken van de patent box. Ook concerns waarbij het immaterieel activum centraal gehouden wordt, maar actief gemanaged en eigendom is van een Britse onderneming, kunnen gebruik maken van de patentbox⁸⁷. Voor toepassing van de innovatiebox is het wel verplicht om het juridische en economische eigendom te hebben van het immaterieel activum. Indien de onderneming niet zelf het patent heeft voortgebracht, maar dit voortkomt uit een samenwerkingsverband, joint venture of een ‘cost sharing agreement’ dan kan deze onderneming wel het patent onderbrengen in de patent box. Dit kan een Nederlandse onderneming ook meenemen in de innovatiebox. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat er geen gebruik gemaakt kan worden van de innovatiebox op het moment dat het om S&O activa gaat dat door personeel ontwikkeld worden die niet in dienst zijn van de onderneming. De onderneming kan immers alleen een S&O verklaring aanvragen voor eigen personeel.

Een andere voorwaarde is dat de onderneming het patent actief moet exploiteren⁸⁸. Dit houdt mijns inziens in dat er twijfel kan ontstaan over de toepassing van het verlaagde tarief op de voordelen uit een patent indien dit patent aangekocht is in plaats van zelf ontwikkeld.

⁸⁵ HM Treasury, The Patent Box, responses to consultation, 6 december 2011, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_responses_patent_box.pdf, chapter 3, blz 13, laatst bekeken op 13 mei 2012.

⁸⁶ HM Treasury, Consultation on the Patent Box, 10 juni 2011, pagina 9, www.hm-treasury.gov.uk, laatst bekeken op 29 augustus 2011.

⁸⁷ HM Treasury, The Patent Box, responses to consultation, 6 december 2011, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_responses_patent_box.pdf, chapter 3, blz 13, laatst bekeken op 13 mei 2012.

⁸⁸ Volgens het consultatiedocument; ‘performed significant development activity’

Immers bij aankoop heeft de onderneming waarschijnlijk zelf niet bijgedragen aan de ontwikkeling van het immaterieel activum, deze heeft slechts het patent gekocht. Ook indien er samen met een onderneming, waarbij geen sprake is van gelieerdheid, een immaterieel activum ontwikkeld wordt waarvoor een patent is verkregen, ontstaat hier naar mijn mening twijfel over de toepassing van de patent box. Immers, heeft de onderneming voldoende bijgedragen aan de ontwikkeling van het patent, of heeft de derden het activum ontwikkeld en is het patent eigenlijk meer toerekenbaar aan de derde partij? In de conceptwetgeving is verduidelijkt dat ook een aangekocht immaterieel activum onder de patentbox valt, maar dat de aankopende onderneming wel actief is in het ontwikkelen van immateriële activa en het aangekochte activum als gevolg van deze activiteiten verder ontwikkeld is⁸⁹.

Voor de Nederlandse innovatiebox kwalificeren aangekochte immateriële activa alleen maar indien er na verbetering een octrooi is verleend. Ook de Nederlandse ondernemer kan dus niet zomaar een aangekocht activum onder de werking van de innovatiebox brengen, maar moet zelf ook actief innoverende activiteiten exploiteren. De Nederlandse wetgever gaat echter verder door te eisen dat er alsnog een octrooi verleend is. De Britse overheid verlangt alleen een actieve exploitatie.

3.1.2.2. *Kostenkant/inkomstenkant*

Het Verenigd Koninkrijk heeft naast het voorgestelde box regime ook een regeling die de R&D kosten tegen een gunstig tarief aftrekbaar stelt. Ten eerste kunnen de geactiveerde R&D kosten direct afgeschreven worden. Daarnaast is er op dit moment een extra aftrek mogelijk van 175% van de kwalificerende R&D kosten voor midden- en kleinbedrijf en 130% voor de grotere bedrijven. Indien de R&D kosten zien op kwalificerende vaccins voor menselijk gebruik dan kan er 140% extra aftrek geclaimd worden⁹⁰. Net als in Nederland wordt er niet alleen aan de inkomstenkant een fiscale faciliteit ingevoerd, maar ook aan de kostenkant. Echter, in Nederland worden de kosten beperkt in de loonbelasting en vanaf 2012 ook in de vennootschapsbelasting⁹¹ en in het Verenigd Koninkrijk alleen in de ‘corporation tax’. Zoals ook al vermeldt in hoofdstuk 2 zijn deze fiscale maatregelen niet met elkaar te vergelijken, maar het schetst wel een algemeen beeld van de Britse faciliteiten.

⁸⁹ HM Treasury, The Patent Box, responses to consultation, 6 december 2011, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_responses_patent_box.pdf, chapter 3, blz 13, laatst bekeken op 13 mei 2012.

⁹⁰ De wetgeving is uiteraard gedetailleerder dan hierboven geschetst. Echter, een uitgebreide bespreking is niet van toegevoegde waarde voor het beantwoorden van mijn probleemstelling.

⁹¹ RDA aftrek

3.1.2.3. *Voordelen*

Uit het consultatiedocument blijkt dat alle royalty en licentie inkomsten als voordelen meegenomen worden in de berekening van het patent box voordeel, evenals de winst op de verkoop van (onderdelen van) producten waarop het patent van toepassing is. Ook indien er door derden gebruik wordt gemaakt van gepatenteerde kennis en zij hiervoor een schadevergoeding moeten betalen, wordt dit gezien als misgelopen inkomsten en valt dit voordeel onder de werking van de patent box. In sommige gevallen wordt het patent niet direct in het product gebruikt, maar in het productieproces van het product. In dit geval mag de onderneming royalty inkomsten imputeren die dan onder de patent box gebracht kunnen worden. Voordelen behaald met het leveren van diensten worden uitgesloten van de patent box, omdat hiervoor geen patent verkregen kan worden en de Britse overheid is van mening dat dit één van de voorwaarden is voor het toepassen van de box. Ook de financiële baten zijn uitgesloten van de box. Hierbij wordt in het consultatiedocument echter geen voorbeeld gegeven, waardoor het mijns inziens niet duidelijk is over welke financiële baten er hier gesproken wordt. Indien de onderneming besluit om het patent te verkopen dan is ook deze winst belast tegen het lagere tarief van 10%. De Britse overheid heeft gekozen voor een economische benadering net als de Nederlandse overheid.

Net als in Nederland kan er in het Verenigd Koninkrijk veel tijd zitten tussen de aanvraag van een patent en de daadwerkelijke toekenning van het patent. Het voorstel is nu dat de voordelen behaald in de periode voorafgaand aan het verkrijgen van het patent, met een maximum van 4 jaar, onder de werking van de box vallen. Vanwege administratieve redenen wordt het gehele voordeel in het jaar van toekenning van het patent meegenomen en is de onderneming niet verplicht om zijn eerdere aangiftes aan te passen.

Overigens zou de patent box pas van toepassing zijn op voordelen behaald vanaf 1 april 2013. Ook is er een zogenoemde ‘inhaal periode’ opgenomen in het voorstel. Omdat er geen begrenzing is aan de patenten die onder de werking van de box vallen, wilt de Britse overheid de belastinginkomsten wel enigszins managen ⁹².

Vanwege budgettaire redenen is er dan ook een soort ‘inhaal periode’ voorgesteld voor voordelen die in de berekening van het box inkomen meegenomen worden. De voordelen die een belastingplichtige behaald mogen in het eerste jaar (2013/2014) voor 60%, het tweede

⁹² HM Treasury, Consultation on the Patent Box, 10 juni 2011, pagina 27, www.hm-treasury.gov.uk, laatst bekeken op 29 augustus 2011.

jaar 70% en vervolgens 80%, 90% en in het laatste jaar (2017/2018) voor 100% meegenomen worden. Zowel de Britse als de Nederlandse faciliteit heeft dus een ingroeieregeling, weliswaar in een ander vorm. De Nederlandse onderneming moet namelijk eerst haar voortbrengingskosten inhalen voordat er toegekomen wordt aan het verlaagde tarief en de Britse onderneming mag in de eerste jaren niet het gehele voordeel onder het verlaagde tarief brengen. Mijns inziens is de ene regeling op dit vlak niet ruimer dan de andere regeling. Dit kan per belastingplichtige anders uitwerken. Een onderneming die namelijk in de beginperiode meer kosten maakt dan opbrengsten, zal gunstiger behandeld worden indien de patent box van toepassing is. De opbrengsten worden dan voor 60% meegenomen in de patent box terwijl in de innovatiebox de kosten eerst nog ingehaald moeten worden en er dus geen voordeel belast is tegen het lagere tarief. In de omgekeerde situatie, in het eerste jaar overtreffen de opbrengsten de kosten, zal de innovatiebox juist weer meer voordeel opleveren. Het saldo van de opbrengsten minus kosten is dan volledig belast tegen het lagere tarief, terwijl in de patent box maar 60% meegenomen mag worden.

In Nederland zijn er verschillende methoden om het voordeel dat toerekenbaar is aan de innovatiebox te berekenen⁹³ en wordt er vaak voordat de innovatiebox in de aangifte wordt toegepast een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst bereikt. In het Verenigd Koninkrijk heeft men geprobeerd om de onduidelijkheid over de toerekening van de voordelen weg te nemen door voor één methode te kiezen, de ‘residual split’ methode.

Er wordt een 3 stappenplan ingevoerd, bestaande uit de volgende stappen;

Stap 1: het bepalen van het gedeelte van het inkomen dat toegerekend kan worden aan kwalificerende voordelen (bijvoorbeeld verkoopwinst gepatenteerde producten, verkoop patent zelf, royalty inkomsten etcetera). Hierbij wordt uitgegaan van het fiscale inkomen in plaats van het boekhoudkundige inkomen. Ook worden de kosten pro rata toegerekend.

Stap 2: Overwinst bepalen. Dit wordt bepaald aan de hand van een cost plus berekening. Hierbij wordt een vast percentage gebruikt van 10%⁹⁴ van de bedrijfskosten. Dit resulteert in een ‘routine’ winst, het overige wordt gezien als overwinst. De routine winst wordt vervolgens afgetrokken van het inkomen dat toegerekend is aan kwalificerende voordelen.

⁹³ Zie hoofdstuk 1 paragraaf 1.5

⁹⁴ Het cost-plus percentage is aangepast van 15% naar 10% naar aanleiding van het consultatiedocument van juni 2011.

Stap 3: Voordeel uit patent box bepalen. Hierbij wordt uitgegaan van een pro rata berekening over het kwalificerende voordeel en de overwinst.

Hieronder volgt een voorbeeld dat ook is opgenomen in het consultatiedocument⁹⁵ om de berekeningswijze cijfermatig te verduidelijken⁹⁶;

Onderneming A heeft een omzet van 1.000, waarvan 700 (70%) ziet op de verkoop van kwalificerende gepatenteerde producten. De aftrekbare kosten bedragen 775 en is inclusief 100 R&D kosten (waarvoor geen extra credit berekend kan worden) en 75 voor marketingkosten.

Fiscale winst:

Omzet	1.000
Bedrijfskosten	
- R&D	-100
- Marketing	-75
- Overig	<u>-600</u>
	<u>-775</u>
Fiscale winst	225

Stap 1:

Omzet	1.000
Kwalificerende voordelen	700
Ratio kwalificerende voordelen	70%

⁹⁵ HM Treasury, Consultation on the Patent Box, 10 juni 2011, Example A pagina 35, www.hm-treasury.gov.uk, laatst bekeken op 29 augustus 2011.

⁹⁶ Let op, de berekeningswijze is op sommige vlakken aangepast in de conceptwetgeving. Zo is hier nog wel uitgegaan van een cost plus van 15% in plaats van 10% voor de berekening van de routinewinst. Ook worden hier nog de R&D kosten meegenomen in het bepalen van de routine winst, deze worden naar aanleiding van de conceptwetgeving van 23 maart 2012 niet meer meegenomen. Verder is er in de conceptwetgeving een andere wijze van toerekening van de overwinst tussen R&D en Marketing activiteiten bepaald.

Toerekening kosten

- R&D	$-100 * 70\% = 70$
- Marketing	$-75 * 70\% = 52$
- Overig	$-600 * 70\% = \underline{420}$
	(542)

Pro rata winst voor stap 2 = $700 - 542 = 158$

Stap 2:

Kwalificerende voordeel	700
Pro rata winst stap 1	<u>158</u>
Bedrijfskosten voor cost plus	542
15% cost plus over 542	81

Overwinst toerekenbaar aan kwalificerend inkomen = toegerekend kwalificerende voordeel
 $158 - 81 = 77$

Stap 3:

R&D kosten	75
Marketing	<u>100</u>
Total	175
R&D % van totaal	$75/175 * 100\% = 57\%$
Box voordeel	$57\% * 77 = 44$

In dit voorbeeld wordt het patent box voordeel van 44 als volgt belast (zie formule):

Vrijgesteld voordeel $44 * ((28\% - 10\%) / 28\%) = 28$

Belast voordeel $44 - 28 = 16 * 28\% = 4.4 (=10\% \text{ van } 44)$

In de conceptwetgeving van 11 mei 2012 is een aanpassing gemaakt in de wijze van toerekening van de winst aan patent inkomen en niet-patent inkomen⁹⁷. Zo moeten ondernemingen die immateriële activa gebruiken voor marketing doeleinden en die voor meer dan 10% bijdragen aan de overwinst van het bedrijf, een fictief bedrag aan royalty inkomen in aanmerking nemen. Deze mogen ze salderen met de betaalde royalty's en het overige wordt belast tegen het reguliere tarief.

Een vooraf vastgestelde berekeningsmethode heeft mijns inziens de voorkeur, omdat het duidelijkheid geeft voor de belastingplichtige en zo de administratieve lasten vermindert. Immers, de Nederlandse onderneming zal in vele gevallen met de inspecteur in overleg moeten over de toerekening van de voordelen en kosten aan de innovatiebox, terwijl dit voor een Britse onderneming waarschijnlijk in veel minder gevallen nodig zal zijn.

3.1.2.4. Voortbrengingskosten

Er is geen speciale regeling voor de voortbrengingskosten, zoals we die kennen in de Nederlandse innovatiebox. De voordelen die toerekenbaar zijn aan de R&D activiteiten worden echter wel vermindert met een cost-plus opslag van 15% over de bedrijfskosten. Dit zal ik verduidelijken in één van de volgende paragrafen over de heffingssystematiek met behulp van een voorbeeld uit het consultatiedocument. Ook de Britse regeling kent dus een beperkende maatregel en moet er rekening gehouden worden met de kosten.

3.1.2.5. Verliezen

Indien uit de berekening van de patent box een verlies blijkt, dan wordt dit niet meegenomen tegen het lagere tarief van 10%. Dit verlies is aftrekbaar tegen het normale tarief. Echter, als de onderneming in de toekomst wel een winst behaalt uit de patent box, dan moet eerst het berekende verlies ingehaald worden. Hier zit geen tijdslimiet op, dus alle verliezen moeten

⁹⁷ HM Treasury, Finance Bill 1 2012-2013, 357cd, <http://www.publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/2012-2013/0001/13001.144-150.html>, laatst bekeken 13 mei 2012.

eerst ingehaald worden, voordat er gebruik gemaakt kan worden van het verlaagde box tarief. De Britse regeling is op dit vlak niet ruimer dan de Nederlandse innovatiebox. De verliezen zijn weliswaar aftrekbaar tegen het reguliere tarief, maar moeten in de toekomst wel ingehaald worden. In de Nederlandse innovatiebox zijn innovatieverliezen ook aftrekbaar tegen het reguliere tarief, maar verhogen ook de drempel van artikel 12b lid 5 Wet VPB en moeten dus in principe ook eerst ingehaald worden.

3.1.2.6. Antimisbruikbepalingen

Een Britse onderneming kan niet door het toepassen van een gepatenteerd product in een ander product die onderling niet afhankelijk van elkaar zijn, de patent box van toepassing laten zijn op de voordelen behaald met de verkoop van dit samengevoegde product.

Ook het kunstmatig toerekenen van kosten/baten om zoveel mogelijk inkomen in de patent box te laten vallen en de kosten aftrekbaar te stellen tegen het hogere tarief in welke vorm dan ook is niet toegestaan. Hoe beoordeeld moet worden wat kunstmatig dan is, is mij niet bekend. Dit wordt in Nederland niet expliciet in de wet genoemd, maar het is wel gebruikelijk om met de inspecteur vooraf in overleg te gaan over de toe te rekenen voordelen, waardoor van misbruik geen sprake meer kan zijn.

Verschuivingen van patenten binnen de groep om zo te voorkomen dat er onder bepaalde voorwaarden uitgekomen kan worden, zijn ook niet toegestaan.

3.1.3. Heffingssystematiek

In de volgende paragraaf zal ik ingaan op de werking van de patent box en de administratieve vereisten.

3.1.3.1. Vormgeving fiscale faciliteit

Zoals hierboven reeds beschreven, zijn de voordelen uit de patent box belast tegen 10%. Hiervoor wordt de volgende formule gebruikt;

Totaal patent box voordeel * ((hoogste tarief -/ - 10% patent box tarief) / hoogste tarief)

Deze formule werkt hetzelfde als de Nederlandse formule en is een tarief voordeel in de vorm van een grondslagvermindering.

3.1.3.2. *Administratieve vereisten*

De onderneming mag jaarlijks kiezen of ze gebruik maken van de patent box of dat ze uit de box stappen. Echter, nadat de onderneming ervoor gekozen heeft om geen gebruik meer te maken van de patent box, mag zij de volgende 5 jaar de box niet meer toepassen. In het consultatiedocument wordt niet gesproken over de wijze waarop je kiest voor de patent box. Het lijkt erop dat je, net als bij de Nederlandse innovatiebox, bij aangifte kunt kiezen voor toepassing van de patent box, daar er in het consultatiedocument geen andere administratieve vereisten genoemd worden. Het is de bedoeling dat de patent box in de 'finance bill' voor het jaar 2012 meegenomen wordt.

3.2 België

Vanaf het jaar 2008 is er in België een speciale regeling ingevoerd om innovatieve ondernemers te stimuleren. In de Programmawet van 27 april 2007⁹⁸ is er een extra aftrek voorgesteld van 80% over de octrooi inkomsten, welke geïmplementeerd is in de Wet op de Inkomstenbelasting WIB 92 in artikel 205/1⁹⁹. Het doel van de Belgische overheid is als volgt geformuleerd¹⁰⁰;

‘de regering wenst Belgische ondernemingen aan te zetten tot technische innovatie door alle activiteiten van onderzoek en ontwikkeling in verband met de ontwikkeling van octrooien te stimuleren, en door de eigendommen van octrooien en/of het verkrijgen van gebruiksrechten op octrooien aan te moedigen, evenals de fabricage van de producten die op basis van deze octrooien worden geproduceerd’.

3.2.1 Subject

Alle Belgische vennootschappen en Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen kunnen gebruik maken van deze extra aftrekpost. Natuurlijke personen en rechtspersonen die onder de rechtspersonen vallen kunnen geen gebruik maken van deze regeling (voorbeeld non-profit organisaties, gemeente, overheden etc). Dit wijkt niet veel af van de Nederlandse innovatiebox, ook hiervan kunnen onder andere natuurlijke personen en IB-ondernemers geen gebruik maken.

3.2.2. Object

In deze paragraaf zal ik dieper ingaan op de werking van de extra aftrekpost op octrooi inkomsten. Welke activa valt onder de werking van deze aftrek, welke voordelen kunnen worden afgetrokken voor 80%, is er een regeling opgenomen voor de verliezen etcetera.

⁹⁸

http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=nl&la=N&table_name=wet&cn=2007042735,
laatst bekeken op 30 augustus 2011.

⁹⁹ artikel 205/1 WIB 92, via website van het Belgische Ministerie van Financiën
<http://ceff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=724e34ef-7200-46bd-b512-c6f53510023e#findHighlighted>

¹⁰⁰ MvT op programmawet 2007, 4 april 2007, nr. 3058/001, p 37-38

3.2.2.1. *Immaterieel activum*

Eén van de eerste voorwaarden is dat de belastingplichtige het eigendom (geheel/gedeeltelijk) of het vruchtgebruik van het octrooi. Ook een licentiehouders van een octrooi kan in aanmerking komen voor de toepassing van de extra aftrek mogelijkheid. Het bloot eigendom van een octrooi leidt niet tot toepassing van de faciliteit. Indien de belastingplichtige alleen als doorgeefluik functioneert, kan deze geen gebruik maken van de extra aftrekpost, er moet een economische substantie aanwezig zijn ¹⁰¹. In Nederland kan alleen gebruik gemaakt worden van de innovatiebox indien de belastingplichtige zowel het juridische als economische eigendom over het immaterieel activum bezit.

De extra aftrekpost is alleen van toepassing uit voordelen uit octrooien of aanvullende beschermingscertificaten (bijvoorbeeld voor geneesmiddelen en gewasbeschermingsmiddelen). In de wet wordt, net als in de Nederlandse wet, geen definitie gegeven van een octrooi. Hiervoor moet worden gekeken naar de Wet op de uitvindings octrooien. Hierin staat het begrip octrooi als volgt omschreven;

‘titel waardoor een uitsluitend en tijdelijk recht van exploitatie wordt verleend voor iedere uitvinding die nieuw is, op uitvinderswerkzaamheid berust en vatbaar is op het gebied van nijverheid’

Zowel octrooien die zijn verleend door het Belgische octrooibureau als ook de Europese en Internationale octrooien vallen onder de werking van de fiscale faciliteit. Net als in de Nederlandse wet worden de volgende immateriële activa uitgesloten van aftrek; merkrechten, auteursrecht en databank rechten. Kwekersrechten vallen in België niet onder de werking van de fiscale faciliteit, terwijl deze in Nederland wel onder het innovatiebox regime vallen. Knowhow daarentegen kan onder bepaalde voorwaarden ¹⁰² in de Belgische faciliteit wel meegenomen worden, terwijl deze buiten beschouwing wordt gelaten voor de Nederlandse innovatiebox. Ook software wordt uitgesloten van de Belgische regeling, terwijl dit voor de Nederlandse innovatiebox meegenomen mag worden als er een S&O verklaring voor is afgegeven.

¹⁰¹ <http://fiscus.fgov.be/interfaofnl/vragen/deduction-pour-revenus-brevet/index.htm#Inwerkingtreding>, laatst bekeken 30 augustus 2011

¹⁰² Deze voorwaarden worden in de paragraaf ‘voordelen’ verder behandeld.

Een andere vereisten voor het toepassen van de Belgische faciliteit is dat de belastingplichtige het immateriële activum dat beschermd is door een octrooi zelf heeft ontwikkeld. Indien de onderneming het activum heeft gekocht van een derden en dit product wordt door de onderneming geheel of gedeeltelijk verbeterd in een onderzoekscentrum van de vennootschap dat een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid vormen ¹⁰³ dan komen de voordelen ook in aanmerking voor de extra aftrekpost. Hierbij is het niet noodzakelijk dat er voor de verbetering een octrooi is verkregen, maar er moet wel waarde toegevoegd zijn aan het product. Dit werkt anders in het geval dat een Nederlandse onderneming een octrooi zou kopen en aanpassen. Zolang er niet een nieuw octrooi is verleend voor het verbeterde product, vallen de voordelen niet in de innovatiebox. De Nederlandse wetgeving is in dit geval dus minder ruimer, gezien het feit dat er een beperkende maatregel is opgenomen.

Het vereisten dat de verbetering van het product moet plaatsvinden in een onderzoekscentrum is door de Belgische overheid ingevoerd om extra werkgelegenheid te creëren ¹⁰⁴. Echter, het maakt niet uit of die onderzoekscentrum gevestigd is in België of in het buitenland, waardoor deze redenatie mijns inziens geen stand houdt. Volgens de wet wordt het volgende verstaan onder bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid;

‘geheel van de bestanddelen die in een afdeling van die onderneming belegd zijn en technisch een onafhankelijke onderneming vormen, dat wil zeggen een geheel dat bekwaam is om met eigen middelen te werken’.

De Nederlandse overheid heeft geen beperkende voorwaarden opgelegd over de plaats van onderzoek.

Ook mag een activum dat is ontwikkeld met behulp van derden, bijvoorbeeld door outsourcing of contract research, maar wel voor rekening van de vennootschap is gekomen, meegenomen worden in de Belgische faciliteit. Dit voordelen uit een immaterieel activum dat is ontwikkeld met behulp van derden, mag ook meegenomen worden in de Nederlandse innovatiebox.

¹⁰³ In de zin van artikel 46, paragraaf 1, eerste lid 2 WIB 92

¹⁰⁴ <http://fiscus.fgov.be/interfaofnl/vragen/deduction-pour-revenus-brevet/index.htm#Inwerkingtreding>, laatst bekeken 30 augustus 2011

3.2.2.2. *Kostenkant/inkomstenkant*

België heeft naast de mogelijkheid tot extra aftrek van de octrooi inkomsten ook andere fiscale faciliteiten in de vennootschapsbelasting. De belastingplichtige heeft de keuze om de R&D kosten tegen het geldende VPB tarief ineens of geleidelijk af te trekken. Ook is er een faciliteit in de loonbelasting, zo moet de onderneming maar 25% van de ingehouden loonbelasting op R&D activiteiten doorbetalen aan de Belastingdienst. Het overige mogen ze houden¹⁰⁵. Zowel aan de kosten als inkomsten kant wordt er door de Belgische overheid ingegrepen, net als de Nederlandse overheid.

3.2.2.3. *Voordelen*

De volgende inkomsten kwalificeren volgens artikel 205/2, paragraaf 2 WIB 92 voor de aftrek van octrooi inkomsten;

- Vergoeding voor licenties die de vennootschap aan derden heeft verleend met betrekking tot octrooien, en;
- Marktconforme vergoeding voor octrooien begrepen in de verkoopprijs van goederen (of diensten) van de vennootschap.

Onder vergoeding voor licenties wordt de royalty inkomsten en fees verstaan. Indien er sprake is van vergoedingen door verbonden lichamen dat moet deze vergoeding at arm's length zijn. Indien een vergoeding gedeeltelijk ziet op het octrooi en gedeeltelijk op een ander immaterieel activum, zoals het merkrecht, dan moet er een splitsing gemaakt worden.

Immers, merkrechten vallen niet onder de werking van deze faciliteit. Als de vergoeding gedeeltelijk ziet op de knowhow die onlosmakelijk is verbonden met het octrooi dan moet er geen splitsing gemaakt worden en komt de gehele vergoeding in aanmerking voor de aftrek.

Verder zijn er een aantal inkomsten uitgesloten van de Belgische faciliteit. Een groot verschil met de Nederlandse innovatiebox, is dat de verkoopopbrengst van het octrooi niet kwalificeert voor de aftrek, terwijl deze wel meegenomen wordt in de berekening van het voordeel voor de Nederlandse innovatiebox. Verder kwalificeren bijdragen, betaald door derden, aan S&O activiteiten niet voor de aftrek als ook inkomsten die toerekenbaar zijn aan de vaste inrichting in het buitenland. Inkomsten toerekenbaar aan de Belgische vaste inrichting komen uiteraard wel in aanmerking voor de extra aftrek mogelijkheid. Een Nederlandse onderneming doet aangifte over zijn totale wereldwinst en kan op basis van het

¹⁰⁵ IBFD.com, <http://online2.ibfd.org/kbase/>, laatst bekeken 30 augustus 2011.

verdrag vaak de winst die toerekenbaar is aan de buitenlandse vaste inrichting vrijstellen via de objectvrijstelling die vanaf 1 januari 2012 van toepassing is. Hierdoor kan er door de belastingplichtige geen voordeel behaald worden met een immaterieel activum dat toerekenbaar is aan het buitenland, omdat de voordelen geheel vrijgesteld door de objectvrijstelling. Per saldo werkt dit dus hetzelfde als in België.

De inkomsten die behaald worden in de periode voor verlening van het octrooi als ook de periode na afloop van de octrooi periode, vallen niet onder de werking van de Belgisch fiscale faciliteit. Op dit gebied is er in de Nederlandse innovatiebox een specifieke bepaling opgenomen. Voordelen uit hoofde van octrooi activa genoten in de periode vanaf aanvraag van het octrooi tot en met het jaar voorafgaande aan het jaar van verlenen van het octrooi worden in mindering gebracht op de drempel van voortbrengingskosten. Dit kan echter nooit tot een positief bedrag leiden. Dit betekent dat per saldo de voordelen in de periode voorafgaand aan het verleden nooit belast worden tegen het lagere tarief, het verlaagd alleen de in te halen drempel. Deze drempel kennen ze in België echter niet. Dus mijns inziens is de Belgische regeling op dit vlak niet minder ruim dan de Nederlandse innovatiebox.

3.2.2.4. Voortbrengingskosten

Er is in de Belgische wet geen beperking opgenomen met betrekking tot de voortbrengingskosten van de immateriële activa. Deze kosten zijn volledig aftrekbaar tegen het geldende VPV tarief. Dit is mijns inziens ook terecht, aangezien de voordelen behaalt in de periode voorafgaand aan het verlenen van het octrooi ook niet meegenomen worden in de extra aftrek van octrooi inkomsten. Aangezien Nederland wel rekening houdt met de voortbrengingskosten is de Belgische regeling op dit gebied ruimer dan de innovatiebox. In de Belgische regeling kom je namelijk eerder toe aan het tarief voordeel.

3.2.2.5. Verliezen

Verliezen op immateriële activa zijn niet aftrekbaar tegen het geldende VPB tarief. De extra aftrek ziet immers op alle octrooi inkomsten. Van rechtswege worden de verliezen op octrooi activa meegenomen als octrooi inkomsten en zijn niet aftrekbaar tegen het reguliere VPB tarief. Dit wordt verder toegelicht in de volgende paragraaf. Nederlandse octrooi activa verliezen zijn daarentegen wel tegen het reguliere tarief aftrekbaar. Op dit gebied is de Nederlandse innovatiebox dus ruimer.

3.2.2.6. *Antimisbruikbepaling*

Indien een octrooi of licentierechten door de belastingplichtige zijn verworven van een derde partij, dan is er antimisbruik wetgeving van toepassing.

Octrooi inkomsten worden in dit geval verminderd met de vergoedingen die de belastingplichtige heeft betaald aan de derde partij. Daarnaast worden de inkomsten verminderd met de toegepaste afschrijvingen op de aanschaffings- of beleggingswaarde van de octrooien. Deze bepaling is ingevoerd om misbruik te voorkomen. Belastingplichtige zou namelijk opeenvolgend (sub) licenties kunnen sluiten om telkens van de aftrek gebruik te kunnen maken. Aangezien er geen misbruik element aanwezig is bij het zelf ontwikkelen van een immaterieel activum, geldt de vermindering niet voor deze activa.

De vermindering van de octrooi inkomsten geldt per octrooi afzonderlijk. Mocht de vermindering groter zijn dan de octrooi inkomsten dan mag dit verlies niet verrekend worden met andere octrooi inkomsten. Dit kan tot de volgende, mijns inziens, ongewenste situatie leiden ¹⁰⁶;

¹⁰⁶ Voorbeeld afkomstig uit drs.J.J.D. Veraa, Fiscale geschriften 25, De Octrooi-box, Hoofdstuk 3, paragraaf 5.2. www.ndfr.nl, laatst bekeken 30 augustus 2011.

Afzonderlijke benadering				Gezamenlijke benadering	
	<i>octrooi</i>	<i>octrooi</i>	<i>octrooi</i>		
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>		
Inkomsten octrooi	100	100	100	Inkomsten octrooi	300
Vergoeding aankoop	50	160	60	Vergoeding aankoop	270
Winst uit octrooi	50	-60	40	Winst uit octrooi	30
80% (octrooi-inkomsten -/- vergoeding)	40	0	32		
Totale winst uit octrooi	90				
Overige winst	200			Overige winst	200
Totale winst	290			Totale winst	230
<i>Grondslagvermindering</i>				<i>Grondslagvermindering</i>	
80% (octrooi-inkomsten -/- vergoeding)	72			80% octrooi-inkomsten	24
Belastbare grondslag	218			Belastbare grondslag	206

Je ziet in het bovenstaande voorbeeld dat octrooi 2, door de vermindering, resulteert in een verlies. Er wordt in de afzonderlijke benadering geen rekening gehouden met octrooi 2. Terwijl een gezamenlijke benadering zou leiden tot een kleinere belastbare grondslag. De Belgische overheid heeft echter gekozen voor een afzonderlijke benadering.

De Nederlandse innovatiebox kent geen anti misbruikbepaling. Er is ook minder reden toe, omdat in de Nederlandse wetgeving sprake is van een ingroeiregeling.

3.2.3. *Heffingssystematiek*

In de volgende paragraaf zal ik ingaan op de werking van fiscale aftrek en de administratieve vereisten.

3.2.3.1. *Vormgeving fiscale faciliteit*

De Belgische regeling is vormgegeven als een grondslag vermindering, 80% van de octrooi inkomsten is vrijgesteld van belastingheffing. Dit betekent dat 20% van de inkomsten belast is tegen het huidige belastingtarief van 33,99%. De octrooi inkomsten worden dus belast tegen een effectief tarief van 6,8%. In Nederland is het effectieve tarief 5%, welke dus lager is dan de Belgische variant.

3.2.3.2. *Administratieve vereisten*

De Belgische belastingplichtige heeft geen keuze voor toepassing van deze faciliteit. Het is een verplichte aftrekpost. Dit is een groot verschil met de Nederlandse innovatiebox, aangezien je daar kunt kiezen welk octrooi je onder de werking van de innovatiebox brengt. Er zijn dus geen administratieve vereisten, aangezien het een verplichte faciliteit is.

3.3 *Spanje*

De Spaanse overheid heeft in Wet 16/2007 van 4 juli 2007¹⁰⁷ de octrooibox geïntroduceerd. De licentievoordelen van de kwalificerende immateriële activa zijn voor 50% vrijgesteld van belastingheffing. De Spaanse overheid heeft het voorgestelde wetsartikel voorgelegd bij de Europese Commissie, om duidelijkheid te krijgen over eventuele staatssteun. De Europese Commissie heeft op 13 februari 2008 de octrooibox goed gekeurd, omdat er geen sprake was van één groep die bevoordeeld werd door deze regeling. Met terugwerkende kracht naar 1 januari 2008 is de octrooibox in zijn huidige vorm dan ook ingevoerd in de Spaanse belastingwet.

3.3.1. *Subject*

Net als in Nederland kunnen de vennootschappen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting als ook de Spaanse vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen gebruik maken van de octrooibox.

3.3.2. *Object*

In de komende paragrafen zal ik ingaan op de verschillende aspecten van de octrooibox. Welke activa kwalificeren voor de toepassing van deze faciliteit, welke voordelen kunnen worden meegenomen, is er een regeling opgenomen voor verliezen et cetera.

3.3.2.1. *Immaterieel activum*

In de Spaanse wet zijn een aantal voorwaarden opgenomen waaraan het immaterieel activum moet voldoen wil er voor de voordelen uit dit activum een vrijstelling van toepassing zijn.

Zo worden merkrechten, copyrights en software uitgesloten van de vrijstelling en kwalificeren octrooien, geheime formules, ontwerpen en knowhow wel onder de werking van de octrooibox. In vergelijking met de Nederlandse innovatiebox zitten hier wel een aantal verschillen in. Zo mag een Nederlandse onderneming in tegenstelling tot een Spaanse onderneming niet de voordelen behaald met knowhow meenemen in de innovatiebox, maar mag de Nederlandse onderneming weer wel de voordelen behaald uit software meenemen¹⁰⁸.

¹⁰⁷ www.IBFD.com

¹⁰⁸ Indien voor de ontwikkeling van de software een S&O verklaring is afgegeven.

Een andere voorwaarden voor toepassing van de Spaanse octrooiwet is dat de Spaanse onderneming het immaterieel activum zelf moet hebben voortgebracht. Dit betekent automatisch dat aangekochte octrooien niet kwalificeren voor de Spaanse octrooiwet. De Nederlandse innovatiewet is in dit opzicht dus iets ruimer, want, ondanks de strikte voorwaarden, kunnen aangekochte octrooien wel in de innovatiewet gebracht worden. Het is mij onduidelijk of octrooien die in een samenwerkingsverband of onder een 'cost share agreement' worden ontwikkeld ook voor de octrooiwet kwalificeren. Indien de ontwikkeling voor rekening en risico van de Spaanse ondernemer plaatsvindt, is mijns inziens het immaterieel activum door de Spaanse ondernemer voortgebracht en zou de octrooiwet van toepassing moeten zijn.

Vervolgens worden er ook voorwaarden gesteld aan de licentiehouder. Indien de licentiehouder namelijk gevestigd is in een door de Spaanse overheid aangewezen 'tax haven', dan kwalificeert dit activum niet voor de octrooiwet. Het is mij onduidelijk waarom deze voorwaarde in de wet is opgenomen. De enige reden die denkbaar is, is het risico op misbruik. Al vraag ik me af hoe dit dan vormgegeven kan worden.

Een tweede voorwaarde voor de licentiehouder is dat deze het immaterieel activum in het kader van haar handelsactiviteiten moet gebruiken. Hier begrijp ik uit dat het enkel verlenen van een licentie om zo gebruik te maken van de vrijstelling niet mogelijk zou moeten zijn. Het verlenen van een licentie moet dus mijns inziens op zakelijke gronden gebaseerd zijn. Bovendien, als de belastingplichtige en de licentiehouder gelieerd zijn met elkaar, mag er door het verlenen van de licentie geen goederen of diensten geleverd worden waardoor er aftrekbare lasten voor de belastingplichtige gecreëerd worden. Dit zou mijns inziens namelijk betekenen dat de belastingplichtige de kosten, zoals de afschrijving op gekochte producten die zijn geproduceerd met behulp van de licentie, kan aftrekken en daarbij ook de licentie inkomsten kan vrijstellen voor 50%. Dit zou resulteren in een dubbel voordeel voor de belastingplichtige. De Nederlandse innovatiewet kent geen voorwaarden die van toepassing zijn op de licentiehouder. Op dit vlak is de Spaanse regeling dus minder ruim dan de Nederlandse variant.

3.3.2.2. *Kostenkant/inkomstenkant*

Spanje kent naast de octrooi-box nog andere maatregelen om de innoverende onderneming te stimuleren. Zo is er een soort van investeringsaftrek van 8% voor investeringen gedaan in S&O activa, kunnen salariskosten met betrekking tot S&O activa met 17% afgetrokken worden en zijn de kosten voor S&O activa voor 25% aftrekbaar. Indien het de kosten in een jaar hoger zijn dan het gemiddelde van de twee voorafgaande jaren, dan is 25% van de gemiddeld kosten aftrekbaar en het meerdere is aftrekbaar tegen 42%.

3.3.2.3. *Voordelen*

De Spaanse overheid heeft ervoor gekozen om de voordelen uit een immaterieel activum te beperken tot de formele inkomstenstroom, de royalty opbrengsten. Ook heeft de Spaanse overheid gekozen voor een bruto benadering. Dit betekent dat de belastingplichtige zijn kosten volledig kan aftrekken tegen het regulier VPB¹⁰⁹. De Nederlandse innovatiebox is in vergelijking met de Spaanse octrooi-box veel ruimer. Zo vallen niet alleen de formele royalty inkomsten onder de innovatiebox, maar alle economische voordelen. Denk hierbij aan de vergoedingen van octrooien die in de verkoopprijs van een product zijn opgenomen, het resultaat op de verkoop van een octrooi et cetera.

In de Nederlandse wet is een bepaling opgenomen voor de voordelen behaald in de periode van aanvraag van het octrooi tot het daadwerkelijk verlenen van het octrooi. Een regeling zoals deze is voor de Spaanse octrooi-box niet opgenomen.

De voordelen behaald door intra-groep transacties kwalificeren voor de octrooi-box, ook indien deze groepsmaatschappijen gebruik maken van het Spaanse consolidatieregime. In tegenstelling tot de Nederlandse regeling worden deze transacties dus niet geëlimineerd.

¹⁰⁹ Hierbij merk ik op dat er wel een drempel is opgenomen van 6 maal de voortbrengingskosten. Deze wordt besproken in paragraaf 3.3.2.4.

3.3.2.4. *Voortbrengingskosten*

De Spaanse octrooiabox kent een plafond van zes maal de voortbrengingskosten. Dit betekent dat de belastingplichtige geen gebruik meer kan maken van de octrooiabox in het jaar nadat de inkomsten in totaal meer bedragen dan zes maal de voortbrengingskosten van dit immaterieel activum. Het is dus van groot belang om per activum bij te houden wat de voortbrengingskosten en gerelateerde inkomsten zijn geweest. In Nederland worden deze voortbrengingskosten gebruikt als een drempel in plaats van een plafond. Dit kan in het voordeel zijn van de belastingplichtige indien de voortbrengingskosten relatief laag zijn. Immers de drempel is zo laag, dat er sneller gebruik gemaakt kan worden van het lagere tarief. Terwijl in Spanje de belastingplichtige sneller het plafond bereikt. Dit werkt natuurlijk andersom indien de onderneming hoge voortbrengingskosten heeft.

3.3.2.5. *Verliezen*

Er is in de Spaanse octrooiabox geen regeling opgenomen voor verliezen. De Spaanse overheid heeft gekozen voor een bruto benadering van de formele inkomstenstromen. Dit betekent dat alle kosten aftrekbaar zijn tegen het reguliere VPB tarief. Een additionele regel voor de verrekening van verliezen is dus overbodig.

3.3.2.6. *Antimisbruikbepaling*

Zoals in paragraaf 3.3.2.1 besproken, is de octrooiabox niet van toepassing indien de licentiehouders gevestigd is in een 'tax haven'. De achterliggende redenatie heb ik niet kunnen achterhalen.

3.3.3. *Heffingssystematiek*

In de volgende paragraaf zal ik ingaan op de werking van fiscale aftrek en de administratieve vereisten.

3.3.3.1. *Vormgeving fiscale faciliteit*

De Spaanse fiscale faciliteit is grondslagvermindering in de vorm van een vrijstelling. Immers, 50% van de kwalificerende voordelen worden uit de belastbare grondslag gehaald. Gezien het reguliere VPB tarief van 30% betekent dit dat de voordelen uit kwalificerende activa belast worden tegen 15%.

3.3.3.2. *Administratieve vereisten*

Het moet duidelijk uit de boekhouding van Spaanse onderneming blijken welke voordelen er toegerekend kunnen worden aan de octrooi-box en wat de voortbrengingskosten zijn geweest. Deze voorwaarde is in Nederland niet letterlijk in de wet opgenomen, maar als een onderneming met de Belastingdienst in overleg gaat, zal zij haar boekhouding ook op orde moeten hebben.

De toepassing van de octrooi-box vindt plaats in de aangifte. Er is dus geen verplichting om bij de Spaanse Belastingdienst een verzoek te doen tot toepassing van de octrooi-box. Dit is conform de Nederlandse administratieve vereisten.

Ik heb uit de geraadpleegde bronnen, zoals IBFD, niet kunnen afleiden of de toepassing van de box een keuze is of verplicht. Gezien de afwezigheid van aanvullende administratieve vereisten en het feit dat er in de IBFD database bij de Nederlandse innovatiebox duidelijk staat dat hiervoor gekozen kan worden, ga ik er vanuit dat de toepassing van Spaanse octrooi-box geen keuze is. Ik kan ook geen reden bedenken waarom een Spaanse onderneming geen gebruik zou willen maken van de octrooi-box, het is immers een extra vrijstelling en de kosten aftrekbaar zijn tegen het reguliere tarief.

3.4 Luxemburg

Met ingang van 1 januari 2008 heeft ook Luxemburg een fiscale maatregel getroffen om innovatieve ondernemingen aan te trekken. Voordelen behaald met een immaterieel activum worden onder bepaalde voorwaarden voor 80% vrijgesteld van belastingheffing ¹¹⁰.

3.4.1 Subject

Alle belastingplichtigen in Luxemburg kunnen gebruik maken van deze vrijstelling. Dus niet alleen ondernemingen en Luxemburgse vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen, maar ook individuele personen. Aangezien in Nederland alleen de VPB belastingplichtigen gebruik kunnen maken van de fiscale faciliteit, overigens net als in het Verenigd Koninkrijk, België en Spanje, is de Luxemburgse regeling veel ruimer.

3.4.2. Object

In de komende paragrafen zal ik ingaan op de verschillende aspecten van de vrijstelling. Welke activa kwalificeren voor de toepassing van deze faciliteit, welke voordelen kunnen worden meegenomen, is er een regeling opgenomen voor verliezen et cetera.

3.4.2.1. Immaterieel activum

Er zijn een aantal voorwaarden waar een Luxemburgse belastingplichtige aan moet voldoen om aanspraak te maken op de 80% vrijstelling. De voordelen uit de volgende immateriële activa kunnen worden vrijgesteld; merkrechten, domeinnamen, copyright op software, patenten, designs en modellen. Ook sporters die hun naam hebben beschermd of gecommmercialiseerd kunnen van deze faciliteit gebruik maken ¹¹¹Het enige wat uitgesloten is zijn de algemene copyrights, zoals auteursrecht. De Luxemburgse regeling is wat dat betreft dus veel ruimer dan het Nederlandse artikel 12b Wet VPB, hier worden immers merkrechten, domeinnamen et cetera uitgesloten van de innovatiebox.

¹¹⁰ www.IBFD.com

¹¹¹ [http://ey.mobi/Publication/vwLUAssets/luxembourg-intellectual-property-tax-regime-April2010/\\$FILE/Luxembourg-intellectual-property-tax-regime-April2010.pdf](http://ey.mobi/Publication/vwLUAssets/luxembourg-intellectual-property-tax-regime-April2010/$FILE/Luxembourg-intellectual-property-tax-regime-April2010.pdf)

Het is niet noodzakelijk dat de onderneming het immaterieel activum zelf heeft ontwikkeld. Een aangekocht immaterieel activum kan dus ook kwalificeren voor de vrijstelling¹¹². Alleen indien het immaterieel activum niet gecommmercialiseerd wordt (bijvoorbeeld door het uitgeven van licenties) maar in de eigen onderneming gebruikt wordt, dan is er wel de aanvullende voorwaarde opgenomen dat de onderneming het immaterieel activum zelf ontwikkeld moet hebben. Ook hier gaat de Luxemburgse regeling veel verder dan de Nederlandse innovatiebox. Waar de Nederlandse overheid eist dat het een zelfontwikkeld immaterieel activum betreft of een verbeterd aangekocht immaterieel activum waarvoor een octrooi is verleend, heeft de Luxemburgse overheid genoeg aan het economische eigendom, zelfontwikkeld of gekocht. Indien het juridische en economische eigendom gesplitst zijn, dan kan alleen de partij met het economische eigendom de vrijstelling claimen¹¹³. Ook hoeft de ontwikkeling van het immaterieel activum niet plaats te vinden in Luxemburg.

Een andere voorwaarde waaraan het immaterieel activum moet voldoen is dat het immaterieel activum gekocht of ontwikkeld moet zijn na 31 december 2007. Voor de aangekochte immateriële activa zal dit geen probleem opleveren. Echter, de vraag wanneer het immaterieel activum is ontwikkeld lijkt mij lastiger te beantwoorden. Voor sommige van deze activa kan er een octrooi aangevraagd worden en zal de datum van aanvraag gelden als datum. Activa waarbij er geen octrooi aangevraagd kan worden, zal worden meegenomen in de vrijstelling indien alle ontwikkelings activiteiten zijn afgerond.

De laatste voorwaarde is dat alle kosten en afschrijvingen geactiveerd moeten worden op de balans van de belastingplichtige. Deze komen pas tot uitdrukking in de winst-en verliesrekening in het eerste jaar dat er gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling. Deze kosten komen in mindering op het voordeel dat vrijgesteld wordt. Dit wordt verder toegelicht in paragraaf 3.4.2.3.

¹¹² Met uitzondering van een aangekocht immaterieel activum van gelieerde partijen. Dit wordt besproken in paragraaf 3.4.2.6.

¹¹³ http://www.loyensloeff.com/nl-NL/News/Publications/Newsletters/NewsFlashLuxembourg/LLL_NewsFlash_11032009.pdf

3.4.2.2. *Kostenkant/inkomstenkant*

Ook de Luxemburgse wet kent naast een stimulerende maatregel aan de inkomstenkant ook een maatregel aan de kostenkant. De bronbelasting ingehouden op de royalty inkomsten is namelijk aftrekbaar/verrekenbaar.

3.4.2.3. *Voordelen*

De Luxemburgse overheid heeft ervoor gekozen om zowel de formele inkomstenstromen, zoals royalties, als ook de vervreemdingswinst bij verkoop van het activum in aanmerking te nemen voor de vrijstelling. Dit is minder ruim dan de Nederlandse regeling. De Nederlandse overheid heeft immers gekozen voor een economische benadering. Dit betekent dat alle inkomsten, dus ook dat gedeelte dat verankerd is in de verkoopprijs van de producten, meegenomen wordt onder het gunstige regime.

Ondernemingen die hun immateriële activa zelf gebruiken in hun onderneming, mogen inkomsten in aanmerking nemen voor zover een onafhankelijk derde zou betalen voor het gebruik van dit activum. Deze regel kennen we in de Nederlandse innovatiebox niet.

Tevens heeft de overheid gekozen voor een netto benadering. De kosten (inclusief interestlasten), afschrijvingen en herwaarderingen komen in mindering op het inkomen dat in aanmerking komt voor de vrijstelling.

3.4.2.4. *Voortbrengingskosten*

Zoals in paragraaf 3.4.2.1 besproken, is het verplicht om de voortbrengingskosten te activeren en pas ten laste van de winst-en verliesrekening te brengen in het jaar dat er voor het eerst gebruik gemaakt wordt van de vrijstelling. Dit komt mijns inziens op hetzelfde neer als de drempel van artikel 12b lid 5 Wet VPB. In beide gevallen moeten de voortbrengingskosten eerst ingehaald worden, deze komen namelijk in mindering op het in aanmerking te nemen voordeel. Echter, de voortbrengingskosten zijn in Nederland direct aftrekbaar, terwijl ze voor de Luxemburgse wet eerst geactiveerd moeten worden en vervolgens pas aftrekbaar zijn wanneer er gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling.

3.4.2.5. *Verliezen*

Verliezen zijn volledig aftrekbaar tegen het reguliere tarief in het Luxemburgse regime, echter om een dubbele aftrek te voorkomen moeten deze verliezen weer ingehaald worden indien het immaterieel activum verkocht wordt en er gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling. Het is mij niet duidelijk geworden of de verliezen ook ingehaald moeten worden op het moment dat er weer reguliere winsten behaald worden. In Nederland zijn de verliezen ook volledig aftrekbaar tegen het reguliere tarief, maar moeten ook weer ingehaald worden (artikel 12b lid 5d Wet VPB). Op dit vlak werken beide regelingen hetzelfde uit.

3.4.2.6. *Antimisbruikbepaling*

De Luxemburgse overheid heeft een antimisbruikbepaling opgenomen. Indien de onderneming een immaterieel activum heeft gekocht van een gelieerde partij, dan is de vrijstelling niet van toepassing op de voordelen uit dit activum. Er is sprake van gelieerde partij indien de verkoper 10% belang heeft in de koper, de koper 10% belang heeft in de verkoper of een derde een belang heeft van ten minste 10% in zowel de kopende als verkopende partij.

3.4.3. *Heffingssystematiek*

In de volgende paragraaf zal ik ingaan op de werking van fiscale aftrek en de administratieve vereisten.

3.4.3.1. *Vormgeving fiscale faciliteit*

De Luxemburgse fiscale faciliteit is een grondslagvermindering vormgegeven als een vrijstelling. Immers, 80% van de kwalificerende voordelen worden uit de belastbare grondslag gehaald. Gezien het reguliere VPB tarief van 28.8% betekent dit dat de voordelen uit kwalificerende activa belast worden tegen 5.76%.

3.4.3.2. *Administratieve vereisten*

De Luxemburgse belastingplichtigen kunnen kiezen voor het toepassen van dit regime. Ook in Nederland kan de belastingplichtige zelf de keuze maken of ze hun immateriële activa onder de werking van de innovatiebox brengen. Het is mij niet duidelijk of de belastingplichtige in de aangifte aangeeft gebruik te willen maken van de vrijstelling of hiervoor een apart verzoek moet doen.

3.5 Scores

In deze paragraaf worden er per vergelijkingsmaatstaf scores gegeven tussen de 1 en 5 aan de verschillende regimes, waarbij 5 de hoogste score is. Om de verschillen tussen het Nederlandse innovatiebox regime en de regimes uit het Verenigd Koninkrijk, België, Spanje en Luxemburg inzichtelijk te maken heb ik een schematisch overzicht als bijlage bijgevoegd.

3.5.1 Immateriële activa

In Nederland vindt de innovatiebox toepassing indien er voor een zelfvoortgebracht immaterieel activum een octrooi of een S&O verklaring is verkregen en de verwachte voordelen voor ten minste 30% hun oorzaak vinden in dit octrooi of de S&O activa. Daarbij worden merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen uitgezonderd.

De regimes in het Verenigd Koninkrijk en België handhaven een minder ruim begrip, immers in deze landen kwalificeren alleen de immateriële activa waarvoor een octrooi (of een ander beschermingscertificaat) is verleend. In Spanje wordt het begrip al iets ruimer opgevat, maar Luxemburg hanteert het ruimste begrip. Luxemburg neemt namelijk merken, domeinnamen, copyright op software, modellen en ontwerpen ook mee in haar fiscale faciliteit. De vraag is of dit een gewenste uitbreiding van het begrip is. Ik denk het niet, want wat is de innoverende activiteit van een merk of een domeinnaam. Het Nederlandse regime doet het op dit vlak dus niet slecht, het hanteert een redelijk ruim begrip voor immateriële activa en wordt alleen ingehaald door het Luxemburgse regime.

Indien een onderneming een immaterieel activum aankoopt van een derde, kan zij wederom het beste kiezen voor het regime in Luxemburg. Dit land legt geen beperkende voorwaarden op bij aangekochte immateriële activa. Nederland heeft net als België en het Verenigd Koninkrijk een beperkende voorwaarde opgenomen. Een Spaanse onderneming heeft echter pech, haar gekochte immaterieel activum valt niet onder de fiscale faciliteit.

Als het activum is aangekocht van een gelieerde maatschappij dan moet de onderneming juist weer niet in Luxemburg gevestigd zijn, want deze kwalificeert dan niet voor de vrijstelling. Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk zouden dan een betere keuze zijn.

In Nederland heb je de eis dat de belastingplichtige zowel het juridische als economische eigendom moet bezitten om aanspraak te maken op de innovatiebox. Spanje is het enige land dat deze eis ook stelt. De andere landen kiezen alleen voor economisch eigendom. Dit is gunstig in het geval een onderneming het vruchtgebruik heeft op het immaterieel activum of een exclusief gebruikersrecht.

Gebaseerd op bovenstaande hanteert Luxemburg het ruimste begrip en scoort dan ook het hoogst op deze vergelijkingsmaatstaf. Nederland en het Verenigd Koninkrijk volgen daarna. Beiden regimes verschillen wel van elkaar, zo geldt de patentbox alleen voor activa waarvoor een octrooi is verkregen, maar er is geen juridisch eigendom vereist. De Nederlandse innovatiebox vereist juist weer wel een juridisch eigendom, maar is ook toepasbaar op S&O activa. Gebaseerd op dit laatste punt, is de Nederlandse regeling net iets toegankelijker dan het Britse regime. Omdat het Belgische en Spaanse regime meer beperkende voorwaarden kent scoren deze regimes minder goed op het gebied van immateriële activa.

De scores voor de vergelijkingsmaatstaf ‘immaterieel activum’ zijn als volgt:

Land	Score
Nederland	4
Verenigd Koninkrijk	3
België	2
Spanje	1
Luxemburg	5

3.5.2 *Kwalificerende voordelen*

Een groot voordeel van de Nederlandse innovatiebox is dat alle economische voordelen kunnen kwalificeren voor de box. Niet alleen de formele inkomstenstroom, maar ook vervreemdingswinsten en het gedeelte van de verkoopprijs dat toegerekend kan worden aan het immaterieel activum. Dit is in landen zoals België en Spanje minder ruim geformuleerd. Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk houden ook rekening met de economische voordelen en niet alleen de formele royaltystroom, waarbij het Verenigd Koninkrijk een ingroeieregeling hanteert en Luxemburg royalty's imputeert indien het immaterieel activum in eigen gebruik is. Mijns inziens scoren deze 3 landen dan ook even goed op deze vergelijkingsmaatstaf.

Nederland heeft het plafond voor de maximale voordelen uit de innovatiebox geschrapt. Alleen Spanje kent nog een plafond van 6 keer de voortbrengingskosten.

De scores voor de vergelijkingsmaatstaf ‘kwalificerende voordelen’ zijn als volgt:

Land	Score
Nederland	5
Verenigd Koninkrijk	5
België	3
Spanje	1
Luxemburg	5

3.5.3 Voortbrengingskosten

Een beperkende voorwaarden voor het toepassen van de Nederlandse innovatiebox is de drempel van artikel 12b lid5 Wet VPB. De andere landen kennen geen beperkende maatregelen in de vorm van een drempel. Wel worden in het Verenigd Koninkrijk en Luxemburg alleen de netto voordelen meegenomen, zij het in het Verenigd Koninkrijk voor een cost-plus van 10%. Dit land kent echter ook een ingroeieregeling. In alle drie de landen, wordt er dus rekening gehouden met de voortbrengingskosten van het immaterieel activum. België en Spanje hanteren een ruimer begrip, namelijk de bruto voordelen. De kosten zijn in deze landen volledig aftrekbaar en scoren dan ook het hoogst op de vergelijkingsmaatstaf ‘voortbrengingskosten’.

De scores voor de vergelijkingsmaatstaf ‘voortbrengingskosten’ zijn als volgt:

Land	Score
Nederland	2
Verenigd Koninkrijk	2
België	5
Spanje	5
Luxemburg	2

3.5.4 Verliezen

De Nederlandse belastingplichtige kan haar verliezen tegen het reguliere tarief aftrekken, maar moet deze verliezen wel bijtellen bij de drempel van artikel 12b lid 5 Wet VPB. Alleen in Spanje zijn de verliezen volledig aftrekbaar. De overige landen kennen een beperkende voorwaarden voor de verliezen die vergelijkbaar zijn met de Nederlandse beperking. Hierbij is er nog een uitzondering voor het Luxemburgse regime, omdat deze verliezen alleen ingehaald moeten worden bij verkoop van het immaterieel activum.

De scores voor de vergelijkingsmaatstaf ‘verliezen’ zijn als volgt:

Land	Score
Nederland	2
Verenigd Koninkrijk	2
België	2
Spanje	5
Luxemburg	3

3.5.5 Kosten/inkomstenkant

Nederland heeft naast de innovatiebox in de vennootschapsbelasting ook regelingen in de loonbelasting en sinds 1 januari 2012 ook de RDA aftrek in de vennootschapsbelasting om innovatie te stimuleren. Ook alle andere landen kennen specifieke regelingen om innovatie te stimuleren. Gezien de omvang van dit onderzoek heb ik deze andere regelingen niet met elkaar vergeleken. Aangezien ieder land ook andere stimulerende maatregelen kent aan de kostenkant, krijgt ieder land dezelfde score.

De scores voor de vergelijkingsmaatstaf ‘kosten/inkomstenkant’ zijn als volgt:

Land	Score
Nederland	3
Verenigd Koninkrijk	3
België	3
Spanje	3
Luxemburg	3

3.5.6 Anti-misbruikbepaling

Nederland kent in de innovatiebox geen specifieke anti-misbruikbepaling. Dit is in de praktijk waarschijnlijk ook niet nodig, omdat er vaak vooraf met de inspecteur afgesproken wordt hoe de voordelen toegerekend worden aan de box en met welke kosten er rekening gehouden moet worden. De overige landen kennen wel een specifieke anti-misbruikregeling, waarbij het misbruik bij Luxemburg en België vooral gezocht wordt in aangekochte immateriële activa en bij het Verenigd Koninkrijk en Spanje meer in de toerekening van de voordelen. Het feit dat er een anti-misbruikbepaling is opgenomen is gunstig voor de belastingplichtige, dit betekent immers dat alleen ondernemingen die ook daadwerkelijk innovatief ondernemen hiervoor bevoordeeld worden. Echter, het feit dat deze in Nederland ontbreekt, wil niet zeggen dat er in Nederland misbruik mogelijk is.

De scores voor de vergelijkingsmaatstaf ‘Anti-misbruikbepaling’ zijn als volgt:

Land	Score
Nederland	3
Verenigd Koninkrijk	5
België	5
Spanje	5
Luxemburg	5

3.5.7 Vormgeving fiscale faciliteit

Zowel Nederland als het Verenigd Koninkrijk hebben de fiscale faciliteit vormgegeven als een tariefsverlaging in de vorm van een grondslagvermindering. De landen België, Spanje en Luxemburg hebben het vormgegeven als een tariefsverlaging in de vorm van een vrijstelling. Er kan niet gezegd worden dat een tariefsverlaging in de vorm van een vrijstelling beter is dan in de vorm van een grondslagvermindering. Wel kan er uiteraard gekeken worden naar het effectieve tarief. Het effectieve tarief waartegen het boxinkomen belast is bedraagt voor de landen Nederland, Verenigd Koninkrijk, België, Spanje en Luxemburg respectievelijk 5%, 10%, 6,8%, 15% en 5,76%. Hierbij merk ik wel op dat alleen het effectieve tarief natuurlijk niet zoveel waarde heeft, zonder samenhang met de grondslag. Mijns inziens is de grondslag dan ook van veel groter belang dan het effectieve tarief.

De scores voor de vergelijkingsmaatstaf ‘Vormgeving fiscale faciliteit’ zijn als volgt:

Land	Score
Nederland	5
Verenigd Koninkrijk	2
België	3
Spanje	1
Luxemburg	4

3.5.8 Administratieve vereisten

Alleen Spanje kent een aanvullende voorwaarde voor de administratieve vereisten. De toerekening van het voordeel moet namelijk duidelijk uit de administratie blijken. Daarnaast is de toepassing van de fiscale faciliteit in België en Spanje verplicht en in Nederland, het Verenigd Koninkrijk en Luxemburg is het een keuze. Dit is ook logisch, omdat de Belgische en Spaanse regeling uitgaan van de bruto voordelen in tegenstelling tot de andere landen. Je zou jezelf in de vingers snijden als je in Spanje en België geen gebruik maakt van de vrijstelling, de berekening van het voordeel is immers niet afhankelijk van de hoogte van de kosten.

Dat het in Spanje verplicht is dat de toerekening van de voordelen uit je administratie blijkt is ten opzichte van de overige landen mijns inziens niet een administratieve lastenverzwaring, omdat de belastingplichtigen in de overige landen ook op één of andere manier een toerekening moet maken en dit vastgelegd moet worden.

De scores voor de vergelijkingsmaatstaf ‘Administratieve vereisten’ zijn als volgt:

Land	Score
Nederland	4
Verenigd Koninkrijk	4
België	4
Spanje	3
Luxemburg	4

In de conclusie zal ik de scores uit dit hoofdstuk afzetten tegen de wegingsfactoren zoals bepaald in hoofdstuk 2. Tevens zal ik de probleemstelling van dit onderzoek beantwoorden.

De Nederlandse overheid heeft in 2007 de octrooi-box ingevoerd om innovatieve ondernemingen aan te trekken. Deze kende echter een slechte start. De oud Staatssecretaris zei in het Financieel Dagblad¹¹⁴ dat de octrooi-box weinig succesvol was. Het instrument was te omslachtig en te beperkt. Bedrijven vroegen ook om verbeteringen. Ondernemingen die verlies maakten met hun R&D-activiteiten werden zelfs gestraft, omdat de verliezen maar voor 10% in plaats van 25,5% aftrekbaar waren. Reden dus voor groot onderhoud.

Op 1 januari 2010 is als gevolg van de niet zo succesvolle octrooi-box een aangepaste versie ingevoerd. De box is niet alleen maar van toepassing op octrooi activa, maar ook op S&O activa, waardoor de naam ‘octrooi-box’ niet meer toereikend was. De innovatiebox was geboren.

Meerdere aanpassingen ten opzichte van de octrooi-box hebben plaatsgevonden, zo is het tarief verlaagd van 10% naar 5%, het plafond is geschrapt en de verwerking van verliezen is vastgelegd in de wet. De innovatiebox is dus wel degelijk verruimd en is door de overheid in de markt gezet als een zeer gunstig fiscale faciliteit.

Met de invoering van de innovatiebox heeft Nederland een aantrekkelijk fiscaal regime voor inkomsten uit immateriële activa. Maar Nederland is uiteraard niet het enige Europese land dat zich de laatste jaren richt op het aantrekken van innovatieve ondernemingen. Vele Europese landen hebben de afgelopen jaren een fiscaal gunstige regel voor dergelijke activiteiten ingevoerd. Nederland treedt op dit gebied dus in concurrentie met andere Europese landen. De buitenlandse innovatieve ondernemer die gaat starten met het ontwikkelen van een immaterieel activum, zal de keuze waar zij haar innovatieve activiteiten gaat ontplooiën zeker laten afhangen van de fiscale wetgeving van het desbetreffende land.

114

www.jankeesdejager.nl/Nieuws/Interviews/Het_Financieele_Dagblad_Kabinet_steunt_innovatie_via_fiscus, bekeken op 22 februari 2010.

Is de Nederlandse innovatiebox dan wel zo aantrekkelijk voor deze ondernemers? Of is er wellicht een regime in de Europese Unie, dat aantrekkelijker is? De volgende probleemstelling staat dan ook centraal in deze afstudeerscriptie;

“In hoeverre is het huidige artikel 12b Wet op de Vennootschapsbelasting aantrekkelijk voor buitenlandse innovatieve ondernemers in vergelijking met soortgelijke regimes in het Verenigd Koninkrijk, België, Spanje en Luxemburg?”

Om een goede vergelijking te maken heb ik een aantal vergelijkingsmaatstaven en wegingsfactoren gedefinieerd in hoofdstuk 2. Vervolgens heb ik aan de hand van deze maatstaven de verschillende buitenlandse regimes besproken en elke vergelijkingsmaatstaf voorzien van een score. De verschillen in de vergelijkingsmaatstaf zijn schematisch weergegeven in de bijlage. Uit dit schema blijkt dat er bij sommige maatstaven veel verschillen zijn per land en bij andere juist weer niet. Dit begint al met de wijze waarop de stimulerende maatregel is vormgegeven. In landen als Nederland en het Verenigd Koninkrijk is de grondslagvermindering vormgegeven als een tariefsverlaging en in Spanje, België en Luxemburg als een vrijstelling. De heffingssystematiek op zichzelf gezien leidt niet tot een gunstiger regime, maar het effectieve belastingtarief dat als gevolg van het systeem van toepassing is op de voordelen uit immateriële activa daarentegen is wel degelijk van belang.

De effectieve tarieven in de onderzochte landen variëren van 5% tot 15%. Het effectieve tarief zal één van de eerste kenmerken zijn waarop een onderneming besluit zijn keuze voor dat land te baseren. Een effectief tarief van 5% klinkt nou eenmaal aantrekkelijker dan een tarief van 15%. Nederland staat aan top met een effectief tarief van 5% en Spanje sluit de lijst met een effectief tarief van 15%. Hierbij moet wel een kanttekening gemaakt worden, want wellicht is de Spaanse regeling wel veel gunstiger met betrekking tot de voordelen die kwalificeren voor de fiscale faciliteit dan de Nederlandse regeling. Een vergelijking puur gebaseerd op het effectieve tarief zou dus leiden tot een onevenwichtige vergelijking. De verschillende maatstaven moeten daarom altijd in samenhang met elkaar beoordeeld worden, waarbij aan de ene maatstaf wellicht meer gewicht toegekend kan worden dan de andere. Om deze reden heb ik alle vergelijkingsmaatstaven een wegingsfactor gegeven. In onderstaande tabel zie je de wegingsfactoren per vergelijkingsmaatstaf.

Vergelijkingsmaatstaf	Wegingsfactor
Immateriële activa	25%
Kwalificerende voordelen	25%
Voortbrengingskosten	15%
Verliezen	15%
Kosten/inkomstenkant	5%
Antimisbruikbepaling	5%
Vormgeving fiscale faciliteit	5%
Administratieve vereisten	5%

Vervolgens worden deze wegingsfactoren afgezet tegen de scores die ieder land behaald heeft op de vergelijkingsmaatstaven, resulterend in één totale score voor het fiscale regime. De scores variëren van 1 tot en met 5, waarbij 5 de hoogst haalbare score is. In de volgende tabel zijn de scores per land en per vergelijkingsmaatstaf samengevat.

Vergelijkingsmaatstaf	Nederland	Verenigd Koninkrijk	België	Spanje	Luxemburg
Immateriële activa	4	3	2	1	5
Kwalificerende voordelen	5	5	3	1	5
Voortbrengingskosten	2	2	5	5	2
Verliezen	2	2	2	5	3
Kosten/inkomstenkant	3	3	3	3	3
Antimisbruikbepaling	3	5	5	5	5
Vormgeving fiscale faciliteit	5	2	3	1	4
Administratieve vereisten	4	4	4	3	4

Zoals eerder vermeldt acht ik sommige vergelijkingsmaatstaven belangrijker dan de andere maatstaven. Daarom worden de wegingsfactoren afgezet tegen de scores, resulterend in een gewogen gemiddelde score voor de fiscale faciliteit van een land. Dit wordt schematisch weergegeven in onderstaande tabel.

Vergelijkingsmaatstaf	Nederland	Verenigd Koninkrijk	België	Spanje	Luxemburg
Immateriële activa	1	0,75	0,5	0,25	1,25
Kwalificerende voordelen	1,25	1,25	0,75	0,25	1,25
Voortbrengingskosten	0,3	0,3	0,75	0,75	0,3
Verliezen	0,3	0,3	0,3	0,75	0,45
Kosten/inkomstenkant	0,15	0,15	0,15	0,15	0,15
Antimisbruikbepaling	0,15	0,25	0,25	0,25	0,25
Vormgeving fiscale faciliteit	0,25	0,1	0,15	0,05	0,2
Administratieve vereisten	0,2	0,2	0,2	0,15	0,2
Totaal	3,6	3,3	3,05	2,6	4,05

Uit bovenstaande tabel kunnen we concluderen dat Luxemburg het meest aantrekkelijke fiscale regime heeft en Spanje de minst aantrekkelijke. Nederland doet het goed en staat op de tweede plaats, gevolgd door het Verenigd Koninkrijk en België. Vooral op het gebied van kwalificerende voordelen en immateriële activa hanteert Nederland een ruimere benadering dan de andere regimes.

Kortom, het Nederlandse regime is ten gunste van de innovatieve onderneming zeer zeker uitgebreid. Gezien de vergelijkbare regimes in het Verenigd Koninkrijk, België, Spanje en Luxemburg, doet Nederland het ook niet slecht. Nederland ondervindt de grootste concurrentie vanuit Luxemburg, maar bungelt zeker niet onderaan qua aantrekkelijk fiscaal regime voor innovatieve ondernemingen. De probleemstelling zou dan ook positief beantwoord kunnen worden. Nederland heeft zeker een aantrekkelijk regime, maar ondervindt vooral nog concurrentie van het regime in Luxemburg.

Om het meest aantrekkelijke regime te worden van de onderzochte landen, zou Nederland iets moeten veranderen aan de definitie van een immaterieel activum. Deze is namelijk in Luxemburg ruimer omschreven, zo kwalificeren in Luxemburg bijvoorbeeld merkrechten ook voor de fiscale faciliteit. De vraag blijft echter wel of dit een gewenste uitbreiding is, gezien merkrechten niets te maken hebben met innovatie.

Aangezien de innovatiebox pas van toepassing is sinds 1 januari 2010 en de regimes in de andere landen ook nog in de kinderschoenen staan, zal de toekomst moeten uitwijzen of er inderdaad meer ondernemingen hun innovatieve activiteiten hebben ondergebracht in Nederland of dat ze toch hebben gekozen voor een alternatief land.

Literatuurlijst

Boeken

- Van der Lande, *FED fiscale brochures, Innovatiebox*,

Parlementaire geschiedenis

- Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2009/10, 32128
- Brief Ministerie van Financiën 29 april 2005, nr. AFP 2005-00386.
- Nota naar aanleiding van verslag, Kamerstukken II 2005/06, 30 572.
- Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2005/06, 30 572
- Brief Ministerie van EL&I van 31 oktober 2011, nr. OI/I/11156275
- RJ 2009, Hoofdstuk 940
- Memorie van antwoord, Kamerstukken I 2005/06, 30 572,
- HR 2 april 1969, BNB 1969/108
- HR 30 september 1964, BNB 1966/52
- Staatssecretaris van Financiën, Antwoord op kamervragen leden Omtzigt en Verburg m.b.t. regeldruk bij de innovatiebox, 12 januari 2011, DGB /2010/ 8277

Artikelen

- Bender en Hamers, Verrekening van bronbelasting op octrooiroyalty's, WFR 2009/57
- Docters Van Leeuwen, De Innovatiebox in internationaal perspectief, MBB 2010/01
- Munting en Brassem, Is de innovatiebox volwassen geworden?, WFR 2010/1482
- De Nies, *Stimulering van innovatie: van octrooi-box naar innovatiebox*, WFR 2010/146
- De Nies en Kiekebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, MBB 2011/05
- Schijns & Meevis, *Innovatief besparen*, Forfaitair, 2011/215
- Soeten en Roumen, *Het Nederlands fiscaal vestigingsklimaat: storm op komst!?*, WFR 2011/742
- Veraa, *Belgische regeling voor inkomsten uit octrooi*, Fiscale geschriften 25, de octrooi-box

Digitale bronnen

- www.agentschapnl.nl
- www.IBFD.org
- Cursus Belastingrecht, digitale versie
- HM Treasury, Corporate Tax Reform, Part IIB: The taxation of innovation and intellectual property, 29 november 2010, www.hm-treasury.gov.uk
- HM Treasury, Consultation on the Patent Box, 10 juni 2011, pagina 3, www.hm-treasury.gov.uk
- HM Treasury, Consultation on the Patent Box, 10 juni 2011, www.hm-treasury.gov.uk
- HM Treasury, The Patent Box, responses to consultation, 6 december 2011, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_responses_patent_box.pdf
- HM Treasury, Draft clauses, explanatory notes, draft statutory instrument en explanatory memorandum, <http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/06dec11/patent-box-draft.pdf>
- HM Treasury, Finance Bill 1 2012-2013, 11 mei 2012, Section 19, schedule 2, <http://www.publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/2012-2013/0001/13001.i-v.html>
- HM Treasury, The Patent Box, responses to consultation, 6 december 2011, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_responses_patent_box.pdf, chapter 3, blz 13,
- HM Treasury, Consultation on the Patent Box, 10 juni 2011, pagina 9, www.hm-treasury.gov.uk
- HM Treasury, The Patent Box, responses to consultation, 6 december 2011, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/condoc_responses_patent_box.pdf, chapter 3, blz 13
- HM Treasury, Finance Bill 1 2012-2013, 357cd, <http://www.publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/2012-2013/0001/13001.144-150.html>
- http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=nl&la=N&table_name=wet&cn=2007042735

- <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=724e34ef-7200-46bd-b512-c6f53510023e#findHighlighted>
- MvT op programmawet 2007, 4 april 2007, nr. 3058/001, p 37-38
<http://fiscus.fgov.be/interfaofnl/vragen/deduction-pour-revenus-brevet/index.htm#Inwerkingtreding>
- [http://ey.mobi/Publication/vwLUAssets/luxembourg-intellectual-property-tax-regime-April2010/\\$FILE/Luxembourg-intellectual-property-tax-regime-April2010.pdf](http://ey.mobi/Publication/vwLUAssets/luxembourg-intellectual-property-tax-regime-April2010/$FILE/Luxembourg-intellectual-property-tax-regime-April2010.pdf)
- http://www.loyensloeff.com/nl-NL/News/Publications/Newsletters/NewsFlashLuxembourg/LLL_NewsFlash_11032009.pdf

Bijlage