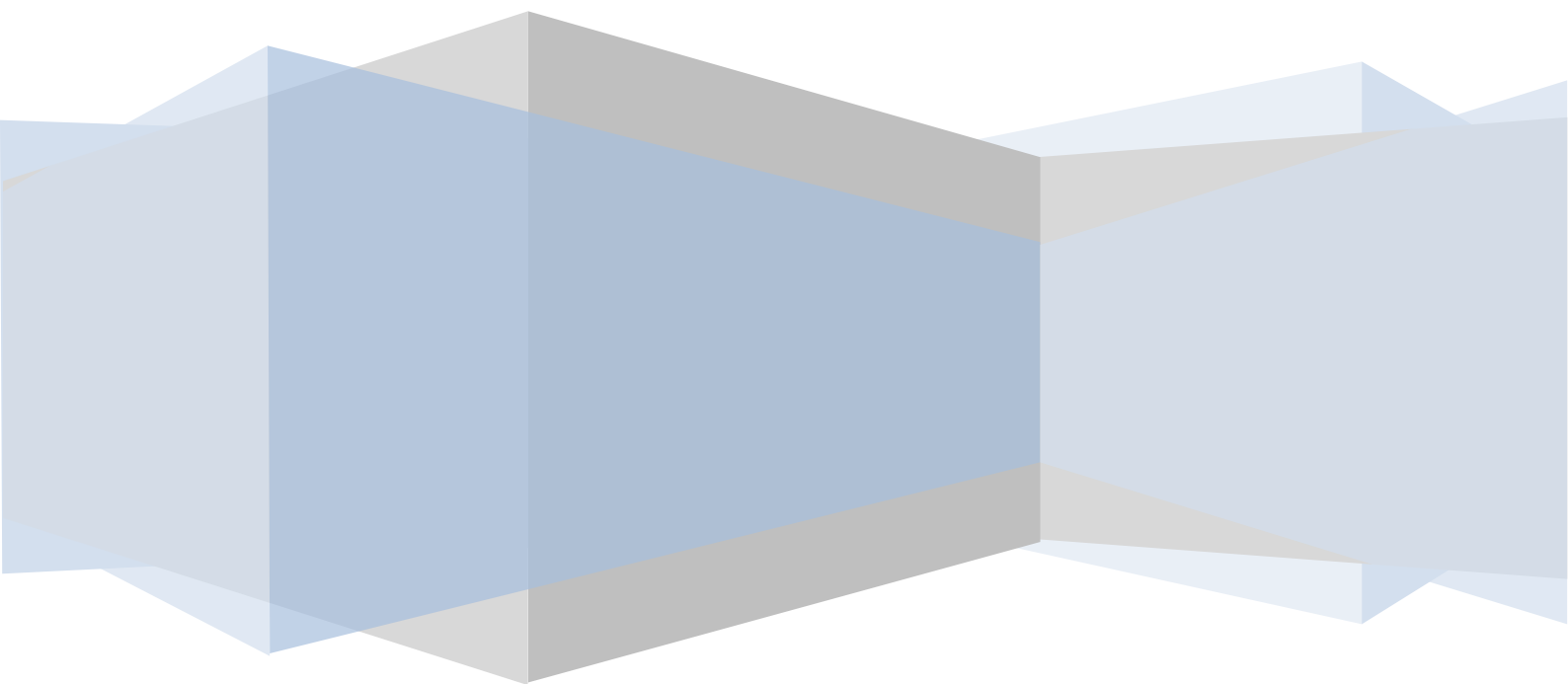


Knelpunten in de Innovatiebox

Een analyse en aanbevelingen

D.M. Hoogwegt - 17 juni 2013



Inhoudsopgave

1 Inleiding	3
1.1 Innovatie en de overheid	3
1.2 Werkwijze	5
1.3 Begrippen	5
2 Wat houdt de innovatiebox in?	6
2.1 Inleiding	6
2.2 Ontwikkelingen en doelstelling	6
2.3 Welke activa kunnen in de innovatiebox worden ondergebracht?	8
2.4 Welke voordelen moeten worden toegerekend aan de innovatiebox?	10
2.4.1 Causaliteit	10
2.4.2 Toerekening van voordelen	10
2.4.3 Contract R&D	11
2.4.4 Ingroeiregeling	12
2.5 Conclusie	13
3 Knelpunten met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa	14
3.1 Inleiding	14
3.2 Definitie knelpunten	14
3.3 De wet	15
3.4 De praktijk	17
3.5 Knelpunten	19
3.5.1 Pre-octrooibaten	19
3.5.2 Midden- en kleinbedrijf	20
3.6 Conclusie	24
4 Oplossingen voor de knelpunten met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa.	25
4.1 Inleiding	25
4.2 Oplossingen	25
4.2.1 Pre-octrooibaten	25
4.2.2 Midden- en kleinbedrijf	29
4.3 Conclusie	32
5. Conclusie	33
Bronvermelding	36

1 Inleiding

1.1 Innovatie en de overheid

“Het nieuwe bedrijfslevenbeleid van het kabinet Rutte vormt een belangrijke, maar niet toereikende kapstok voor noodzakelijke vernieuwing. Zorgelijk is dat het kennis- en innovatiebeleid in Nederland in toenemende mate ‘gepolitiseerd’ is. Andere landen, met Duitsland als belangrijk voorbeeld, zijn de laatste jaren juist in staat gebleken kennis- en innovatiebeleid te ‘ontpolitiseren’, weg van het ideologische linksrechts debat. Het belang van kennis- en innovatiebeleid wordt daar breed gedragen, als een impliciet ‘contrat social’. Het onderkennen van het brede maatschappelijke en toekomstige belang van kennis en innovatie biedt ook voor Nederland een aantrekkelijk perspectief. Een breed gedragen langere termijn *kennis- en innovatiecontract* kan een sleutelbijdrage leveren in duurzaam verstevigen van onze concurrentiepositie en verdienvermogen en daarmee het fundament voor onze toekomstige welvaart leggen.”¹

Bovenstaand citaat komt uit “De staat van Nederland Innovatieland 2012”, een rapport dat in maart 2012 is gepubliceerd door The Hague Centre for Strategic Studies en TNO. In dit rapport wordt de positie van Nederland met betrekking tot innovatie afgezet tegen die van andere landen. Zoals uit het citaat blijkt is er een kritische toon richting politiek, die dit thema tot een linksrechts debat lijkt te hebben gemaakt waar het juist een thema is waar alle Nederlanders, uit alle rangen en standen voordeel van kunnen hebben. Door innovatie zal niemand slechter af zijn lijkt dus de boodschap.

Centraal staat onder andere het kennis- en innovatiecontract, waarbij duidelijk wordt gemaakt dat het dus wel degelijk mogelijk is zo’n contract te sluiten ondanks politieke nuanceverschillen. Duitsland toont dat onder andere aan. Het breed dragen van het belang van innovatie in de vorm van een impliciet contract kan ervoor zorgen dat er daadwerkelijk een consistent lange termijn beleid neergezet kan worden. De concurrentiepositie en het verdienvermogen vormen het fundament van onze welvaart, en zullen daar bepaald niet onder lijden.

Een belangrijk gevaar is het feit dat Nederland het economisch tot voor kort nog altijd goed deed, ondanks al langer afnemende scores op kennis- en innovatiegebied.² Dit lijkt in eerste instantie wellicht vreemd, want waar schuilt het gevaar in als we het goed doen? De auteurs van het rapport stellen vast dit de noodzaak en urgentie van meer Research & Development- (hierna: R&D) en innovatieuitgaven alleen maar vergroot. Wellicht worden mensen minder kritisch als het goed gaat, en verdwijnen belangrijke thema’s dientengevolge van het maatschappelijk- en politieke toneel. Daarmee neemt het belang echter niet af. Mijns inziens moet er altijd aandacht zijn voor de pijlers van onze welvaart, ongeacht de staat van de economie. In dat kader draagt misschien heel Nederland wel bij aan die verwaarlozing, aangezien staatssecretaris Weekers niet kwalijk genomen

¹ The Hague Centre for Strategic Studies en TNO, *De staat van Nederland Innovatieland 2012*, Amsterdam University Press 2012.

² The Hague Centre for Strategic Studies en TNO, t.a.p.

kan worden dat hij het thema niet bespreekbaar maakt. Tot mijn teleurstelling behoort innovatie niet tot de thema's die mijns inziens de afgelopen jaren het politieke speelveld gedomineerd hebben.

Vanuit de hiervoor besproken, meer overkoepelende discussie over innovatie wordt nu overgegaan naar de fiscale component daarvan. Belangrijk daarbij is het instrumentarium van de overheid, namelijk in hoeverre zij door instrumentalistisch denken en handelen het belastingregime aantrekkelijk kan maken voor innovatieve ondernemers. Een korte blik op een gepubliceerd overzicht van Agentschap NL, onderdeel van het ministerie van economische zaken dat beleid uitvoert als het gaat om onder andere innovatie, laat zien dat er een divers palet aan fiscale prikkels is. Zo is er de Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk, de Research en Development Aftrek en de Innovatiebox. Dit zijn alle drie zuiver fiscale prikkels voor de private sector. Bovendien is er ook nog een groot aantal mogelijkheden om via door de overheid gefaciliteerde financiering in de aanloop van het innovatieproject een voordeel te behalen.

In deze scriptie zal dieper ingegaan worden op één van voorgaand genoemde fiscale maatregelen: de innovatiebox. Er kan gezegd worden dat dit sinds de invoering in 2007 het stokpaardje is van de overheid als het gaat om de stimulering van innovatie. Na de introductie bleek echter dat er een aantal belangrijke elementen over het hoofd was gezien, waardoor in de jaren daarna dan ook een aantal fundamentele veranderingen is doorgevoerd om het regime te optimaliseren. Mijns inziens zijn er echter nog steeds belangrijke knelpunten met betrekking tot de problematiek van het toerekenen van voordelen aan de innovatiebox. Er moet gezegd worden dat dit ook geen gemakkelijke materie is, in de zin dat het niet altijd even goed te bepalen is welk deel van de voordelen nu daadwerkelijk is opgekomen uit de ontwikkeling van een nieuw immaterieel activum. Die problematiek zal centraal staan in deze scriptie, waarin de nog bestaande knelpunten nader zullen worden toegelicht om te komen tot enkele aanbevelingen.

De probleemstelling luidt:

Welke knelpunten zijn er met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa in de innovatiebox en hoe zouden deze weggenomen kunnen worden?

Door middel van de volgende deelvragen zal een antwoord op de probleemstelling gezocht worden:

- Wat houdt de innovatiebox in?
- Welke knelpunten zijn er met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa?
- Welke oplossingen zouden de knelpunten met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa weg kunnen nemen?

1.2 Werkwijze

In hoofdstuk 2 van deze scriptie zal ingegaan worden op de werking van de innovatiebox. Vanzelfsprekend zijn er voorwaarden verbonden voor onder andere de toegang tot en toepassing van dit regime. Daarbij zal mede aandacht worden besteed aan de doelstellingen van de wetgever en de ontwikkeling die de innovatiebox in de loop der jaren heeft doorgemaakt.

Vervolgens zal ik hoofdstuk 3 besproken worden wat de knelpunten zijn als het gaat om de toerekening van voordelen aan de innovatiebox. Bovendien zal worden ingegaan op het systeem dat door de praktijk al wordt toegepast.

Hoofdstuk 4 zal daarop voortbouwen en oplossingen aandragen om de in hoofdstuk 3 genoemde knelpunten weg te nemen.

Tot slot zal in de conclusie van deze scriptie teruggekomen worden op de antwoorden die zijn gevonden op elke afzonderlijke deelvraag, die tezamen een antwoord vormen op de probleemstelling. Voor de beantwoording van alle deelvragen geldt dat het desbetreffende hoofdstuk zal worden ingeleid, waarop de beantwoording volgt en afgesloten wordt met een conclusie.

1.3 Begrippen

In deze scriptie is veelvuldig sprake van belastingheffing van belastingplichtigen. Om zorg te dragen voor de leesbaarheid van deze scriptie zal in plaats van 'belastingplichtigen' telkens worden gesproken over 'ondernemers'.

Daarnaast is sinds de invoering van de octrooibox de naam veranderd in 'innovatiebox'. Om zoveel mogelijk onduidelijkheid weg te nemen zal telkens worden gesproken over 'innovatiebox', behalve in hoofdstuk 2 waarin het expliciet maken van dit onderscheid van toegevoegde waarde zal zijn.

Tot slot zal in plaats van de 'Staatssecretaris van Financiën' telkens gesproken worden over de 'staatssecretaris'.

2 Wat houdt de innovatiebox in?

2.1 Inleiding

Zoals in de inleiding is vermeld bevat de Wet op de Venootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) sinds 2007 de zogenoemde innovatiebox die is opgenomen in art. 12b. Het grote voordeel van dit speciale regime is de toepassing van een grondslagversmalling op voordelen die verband houden met een innovatie. Het is mijns inziens logisch dat de wetgever, ondanks zijn bereidwilligheid Nederland als kenniseconomie op de kaart te zetten, strikte voorwaarden verbindt aan toepassing van dit regime door ondernemers. Die voorwaarden zijn er dan ook gekomen. In deze deelvraag zal de systematiek van de innovatiebox worden behandeld, waarbij achtereenvolgens de ontwikkelingen en doelstelling, de toegang tot de innovatiebox en de toerekening van de voordelen aan bod zullen komen.

2.2 Ontwikkelingen en doelstelling

Het idee om tariefdifferentiatie door middel van een boxensysteem in te voeren in de Nederlandse Wet Vpb werd reeds in november 2003 geopperd door verschillende kamerleden. Het feit dat Nederland wil behoren tot de Europese voorhoede op het terrein van onderzoek en innovatie, zou beargumenteren dat winst op speur- en ontwikkelingsactiviteiten (hierna: S&O-activiteiten) in een separate box belast moest worden.³ De staatssecretaris vond het voorstel van een aparte box in eerste aanleg te duur, maar met ingang van 1 januari 2007 werd dan toch de octrooibox ingevoerd. Deze werd geïntroduceerd als een faciliteit in de Nederlandse vennootschapsbelasting om een gerichte impuls te geven aan innovatiegerelateerde activiteiten en aan het behoud en het aantrekken van hoogwaardige werkgelegenheid. Volgens de regering is innovatie namelijk een drijvende kracht achter de economische ontwikkeling en verklaart die een groot deel van de groei van de arbeidsproductiviteit.⁴

Een ondernemer kon vanaf dat moment op de voordelen die voortkwamen uit een immaterieel activum de octrooibox toepassen onder de volgende voorwaarden:

- de ondernemer heeft het immateriële activum zelf voortgebracht.
- het immateriële activum is na 31 december 2006 tot de bedrijfsmiddelen van ondernemer gaan behoren.
- er is een octrooi ter zake van het activum verleend aan ondernemer.
- de te verwachten voordelen uit het activum vinden in belangrijke mate hun oorsprong in het verleende octrooi.
- het octrooi is niet verleend ter zake van een merk, logo of vergelijkbaar activum.
- het boxtarief gaat in nadat de voortbrengingskosten zijn ingelopen.

³ Th. Docters van Leeuwen, *De innovatiebox in internationaal perspectief*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2010/01.

⁴ C.M. Koedam, *De innovatiebox: het gloeilampje van de wetgever?*, Forfaitair 2010/206.

- het boxtarief geldt voor inkomsten totdat zij de grens van viermaal de voortbrengingskosten bereikt hebben.⁵

Zoals duidelijk naar voren komt was de octrooibox in eerste instantie alleen toegankelijk indien ter zake van het immateriële activum een octrooi was verleend. Die voorwaarde bleek in de praktijk echter een groot obstakel te vormen waardoor de octrooibox een aarzelende start kende. Een jaar na de inwerkingtreding van art. 12b Wet Vpb werd deze eis verzacht door de octrooibox uit te breiden met immateriële activa die zijn voortgekomen uit zogenoemde S&O-activiteiten.⁶ Door invoering van deze maatregel in 2008 is het toepassingsbereik van de octrooibox aanzienlijk vergroot. Er konden echter nog steeds enkele kanttekeningen worden geplaatst. De wetgever heeft er destijds namelijk voor gekozen om een maximum te stellen aan de in aanmerking te nemen voordelen. Toepassing van de octrooibox hield kort gezegd in dat voor- en nadelen uit een materieel activum waarvoor een octrooi of een S&O-verklaring is afgegeven, nadat de voortbrengingskosten zijn ingelopen en totdat het maximum is bereikt, met een effectief tarief van 10% werden belast.⁷ Per 1 januari 2010 is het maximum van in aanmerking te nemen voordelen komen te vervallen en is het effectieve tarief ook nog eens verlaagd tot 5%. Om aan te geven dat de faciliteit een bredere reikwijdte heeft dan slechts octrooien, heet de octrooibox vanaf dat moment innovatiebox.⁸

Een andere belangrijke wijziging vindt plaats met ingang van 1 januari 2011. In de wettekst van art. 12b, lid 5 onderdeel d Wet Vpb staat vermeld dat bij de bepaling van de nog in te lopen drempel rekening gehouden zal moeten worden met inkomsten in de periode voorafgaand aan het jaar waarin uiteindelijk het octrooi is verleend.⁹ Kiekebeld en De Nies geven aan dat deze maatregel noodzakelijk was gezien de systematiek van het verkrijgen van een octrooi. Door het feit dat er enige tijd overheen kan gaan voordat de ondernemer daadwerkelijk het octrooi verleend krijgt, bestaat de kans dat er ondertussen al voordelen worden genoten uit die innovatie. Voornoemde problematiek speelt overigens niet ten aanzien van S&O-activa, doordat een S&O-verklaring altijd is afgegeven voordat bepaalde werkzaamheden aanvangen.¹⁰

Tot slot heeft er met ingang van 2013 een laatste wijziging plaatsgevonden. In het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 (hierna: Uitvoeringsbesluit Wet Vpb) heeft het kabinet gebruik gemaakt van de bevoegdheid nadere regels te stellen. In art. 7aa van dat besluit is een poging gedaan om de toegankelijkheid voor het midden- en kleinbedrijf (hierna: MKB) tot de innovatiebox te verbeteren. Omdat deze recente verandering centraal staat in paragraaf 3.5.2, zal er daar dieper op ingegaan worden.

⁵ Th. Docters van Leeuwen, *De innovatiebox in internationaal perspectief*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2010/01.

⁶ M.L.B. van der Lande, *Innovatiebox: de ongelijke behandeling van speur- en ontwikkelingswerk*, NTFR 2009-2602.

⁷ L. Mulder, *De introductie van de innovatiebox*, Forfaitair 2010/202.

⁸ C.M. Koedam, *De innovatiebox: het gloeilampje van de wetgever?*, Forfaitair 2010/206.

⁹ IJ. de Nies, B.J. Kiekebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/05.

¹⁰ IJ. de Nies, B.J. Kiekebeld, t.a.p.

2.3 Welke activa kunnen in de innovatiebox worden ondergebracht?

Art. 12b, lid 1 Wet Vpb luidt als volgt: “Indien de belastingplichtige een immaterieel activum heeft voortgebracht ter zake waarvan aan hem een octrooi is verleend (octrooi-activum) of een immaterieel activum heeft voortgebracht dat is voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan hem een S&O-verklaring is afgegeven als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (S&O-activum), worden, ingeval hij daarvoor bij de aangifte over een jaar kiest met ingang van dat jaar de voordelen uit hoofde van dat activum, met inachtneming van de drempel als geduid in het vijfde lid, slechts in aanmerking genomen voor 5/H gedeelte. Daarbij staat H voor het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22, geldend voor het jaar waarin het voordeel is genoten. De eerste volzin vindt slechts toepassing voor zover het saldo van de voordelen positief is.” Deze tekst in ogenschouw nemend kan een onderscheid worden gemaakt tussen twee kernelementen, namelijk de toegang tot de innovatiebox en de toerekening van de voordelen die daarop volgt. Beide kernelementen zullen hierna behandeld worden.

De innovatiebox is een fiscale faciliteit die niet voor iedere ondernemer openstaat, maar door de wetgever slechts is opengesteld voor *aantoonbaar* innovatieve ondernemers.¹¹ Een logische vervolgvraag is dan wat daar onder verstaan moet worden? Uit bovenstaande wettekst blijkt dat er twee mogelijkheden bestaan om toegang te krijgen tot de innovatiebox, te weten via een octrooi-activum of een S&O-activum. Beide vallen dus onder het overkoepelende begrip van een ‘immaterieel activum’ in de zin van art. 12b Wet Vpb. Bij het S&O-activum is het bovendien nog van belang dat ter zake van dat activum aan de ondernemer een S&O-verklaring is afgegeven, waarbij het dus niet per se hoeft te gaan om een octrooi. Zoals ook al eerder aan bod is gekomen, is het niet altijd zo geweest dat de ondernemer met een S&O-activum toegang heeft tot de innovatiebox.

Nu duidelijk is met welke activa een ondernemer toegang heeft tot de innovatiebox, is het van belang te weten hoe die activa gedefinieerd worden. De overkoepelende gedacht is logischerwijs dat het moet gaan om iets dat nieuw is ontwikkeld, aangezien het over innovatie gaat. Het is echter de moeite waard om het onderscheid tussen een octrooi en een S&O-verklaring te maken. Om daartoe te komen zal eerst het overkoepelende begrip van een ‘immaterieel activum’ behandeld worden, waarna een specifiek onderscheid gemaakt zal worden.

In de wetsgeschiedenis is geen specifieke definitie gegeven van het begrip ‘immaterieel activum’, wel is verwezen naar hetzelfde begrip in art. 33 Wet Vpb. Ook daar is echter geen definitie voorhanden, waardoor dus dient te worden teruggevallen op de algemene begripsvorming in de fiscale jurisprudentie.¹² Aan de verwijzing naar art. 33 Wet Vpb wordt nog toegevoegd dat het voor de innovatiebox met name gaat om geactiveerde kosten van ontwikkeling, wat aan lijkt te sluiten bij art. 2:365, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.¹³ In die bepaling worden vijf mogelijkheden gegeven wanneer een activum kwalificeert als immaterieel activum:

- kosten die verband houden met de oprichting en uitgifte van aandelen.

¹¹ R. De Jong, *De innovatiebox: de theorie (eindelijk) in de praktijk gebracht*, Forfaitair 2012/223.

¹² J.L. van de Streek, S.A.W.J. Strik, *Cursus belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 255.

¹³ J.N. Bouwman, *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu Uitgevers, paragraaf 5.2.2.1.

- 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.

Nu de reikwijdte van het begrip ‘immaterieel activum’ is toegelicht kan worden ingegaan op het verschil tussen een octrooi en een S&O-verklaring. Met een octrooi wordt bedoeld een Nederlands octrooi in de zin van art. 2 en art. 53 van de Rijksoctrooiwet 1995 (hierna: Rijksoctrooiwet), die bepalen dat een uitvinding op een gebied van technologie, die toepasbaar is op het gebied van de nijverheid, octrooieerbaar is.¹⁴ Het is ook mogelijk om met een patent dat verleend is onder buitenlands recht toegang te krijgen tot de innovatiebox, echter moet dit patent dan wel getoetst worden aan de criteria die zijn opgenomen in de Rijksoctrooiwet. Een S&O-verklaring heeft daarentegen in beginsel een andere benadering, daar het ruimte biedt voor tegemoetkoming aan de kostenkant onder de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA). De WVA biedt een tegemoetkoming in de loonkosten van werknemers die speur- en ontwikkelingswerk verrichten. Het begrip ‘werknemer’ is daarbij essentieel, omdat het verband tussen de werkzaamheden van die werknemer en de innovatie maakt dat de inhoudingsplichtige in aanmerking komt voor de tegemoetkoming. Een werknemer is de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat.¹⁵ Ingevolge art. 1, onderdeel n, WVA wordt onder speur- en ontwikkelingswerk verstaan: door een S&O-inhoudingsplichtige, systematisch georganiseerde en in een lidstaat van de Europese Unie verrichte werkzaamheden, direct en uitsluitend gericht op:

- technisch-wetenschappelijk onderzoek.
- de ontwikkeling van technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, fysieke productieprocessen of programmatuur.
- het uitvoeren van een systematisch opgezette analyse van de technische haalbaarheid van het zelf verrichten van het speur- en ontwikkelingswerk, zoals hiervoor bedoeld, of
- het uitvoeren van technisch onderzoek naar een substantiële wijziging van bepaalde productiemethoden.¹⁶

Een laatste aspect dat van belang is bij toetreding tot de box, is dat dit gebeurt met inachtneming van de drempel genoemd art. 12b Wet Vpb, lid 5. Daar staat vermeld dat toegang tot de innovatiebox slechts van toepassing is voor zover het saldo van de in het jaar genoten voordelen uit hoofde van immateriële activa uitgaat boven de drempel. De drempel is gelijk aan het saldo van de nog in te lopen voortbrengingskosten, bedoeld in het zesde lid, aan het einde van het voorafgaande jaar. Een voorbeeld illustreert hoe dit precies in zijn werk gaat. Stel een ondernemer heeft in 2007, 2008 en 2009 jaarlijks € 1 miljoen voortbrengingskosten gemaakt (totale voortbrengingskosten: € 3 miljoen). Per 2010 heeft dit geleid tot het ontstaan van een immaterieel activum ter zake waarvan

¹⁴ Th. Docters van Leeuwen, *De innovatiebox in internationaal perspectief*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2010/01.

¹⁵ M.L.B. Van der Lande, *Innovatiebox: de ongelijke behandeling van speur- en ontwikkelingswerk*, NTFR 2009-2602.

¹⁶ J.L. van de Streek, S.A.W.J. Strik, *Cursus belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 255.

aan de ondernemer een octrooi is verleend. De ondernemer kiest daarom voor toepassing van de innovatiebox. In 2010 bedragen de voordelen uit het immateriële activum € 5 miljoen. De boxdrempel wordt gevormd door het saldo van de nog in te lopen voortbrengingskosten: € 3 miljoen. De voordelen die dus in de innovatiebox vallen, bedragen € 5 miljoen minus de boxdrempel (€ 3 miljoen) = € 2 miljoen. Op deze voordelen wordt de grondslagversmalling toegepast, waardoor het effectieve vennootschapsbelastingtarief wordt verlaagd. De voordelen die de drempel niet overschrijden (€ 3 miljoen), worden tegen het normale vennootschapsbelastingtarief belast.¹⁷

2.4 Welke voordelen moeten worden toegerekend aan de innovatiebox?

Nu duidelijk is wat de voorwaarden zijn om toegang te krijgen tot de innovatiebox, en dus gebruik te kunnen maken van de grondslagversmalling, zal in dit onderdeel de toerekening van voordelen aan bod komen. Achtereenvolgens zullen de belangrijkste aspecten die daarmee verband houden behandeld worden.

2.4.1 Causaliteit

Zoals de wettekst vermeldt in art. 12b, lid 2 Wet Vpb moet er sprake zijn van voordelen die in belangrijke mate hun oorzaak vinden in het verleende octrooi dan wel de S&O-verklaring. Die causaliteit kan worden vertaald naar een materieel 30%-criterium, ook wel oorzaaktoets genoemd.¹⁸ Met betrekking tot dit criterium zijn er twee aspecten die wellicht verwarring zaaien. Ten eerste lijkt bij een grammaticale interpretatie van dit lid de oorzaaktoets niet van toepassing te zijn op S&O-activa.¹⁹ De letterlijke wettekst luidt namelijk: "Dit artikel is slechts van toepassing op immateriële activa waarvan de te verwachten voordelen in belangrijke mate hun oorzaak vinden in aan de ondernemer verleende octrooien alsmede op S&O-activa." In zijn artikel wijst Koedam op het feit dat tijdens de parlementaire behandeling bij de aanpassing van de octrooibox voor S&O-activa in 2008 niets is opgemerkt over de toevoeging aan het tweede lid. Hij betoogt daarom ook dat slechts een grammaticale interpretatie mogelijk is omdat doel en strekking niet kenbaar gemaakt zijn.²⁰ Dit zou tot gevolg hebben dat de oorzaaktoets niet van toepassing is op S&O-activa, en ten opzichte van een octrooi de toerekening van voordelen eerder in het voordeel van de ondernemer zou kunnen uitvallen. Een tweede aspect dat wellicht verwarring zaait, een aspect dat zowel Koedam als Van der Streek en Strik benoemen, is dat een al te strikte cijfermatige toetsing niet is bedoeld, welke indruk wordt verkregen uit de wetsgeschiedenis. De toets zal slechts eenmaal worden aangelegd en wel aan het einde van het boekjaar, wanneer getoetst zal worden of het potentieel van dat activum om voordelen te behalen in een redelijke mate is toe te schrijven aan één of meer aan de ondernemer verleende octrooien.²¹

2.4.2 Toerekening van voordelen

Indien de ondernemer toegang heeft gekregen tot de innovatiebox is de manier waarop de

¹⁷ C.M. Koedam, *De innovatiebox: het gloeilampje van de wetgever?*, Forfaitair 2010/206.

¹⁸ C.M. Koedam, t.a.p.

¹⁹ C.M. Koedam, t.a.p.

²⁰ C.M. Koedam, t.a.p.

²¹ J.L. van de Streek, S.A.W.J. Strik, *Cursus belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 257.

voordelen moeten worden toegerekend aan het immateriële activum een belangrijk vraagstuk. Het ligt in de lijn der verwachting dat de belangen van de overheid en de ondernemer op dat punt uiteen lopen, omdat de ondernemer zal proberen zoveel mogelijk van de voordelen toe te rekenen aan de innovatiebox waar de overheid onder meer haar budget onder controle wil houden. Om die reden zou een grijs gebied kunnen ontstaan dat een voedingsbodem kan zijn voor discussie tussen ondernemer en belastingdienst, en dat beide partijen er dus baat bij hebben om te werken met duidelijke richtlijnen. Des te opvallender is het mijns inziens dat de wetgever in art. 12b, lid 8 Wet Vpb voor het kabinet ruimte heeft gecreëerd daarop in te spelen met behulp van nadere regelgeving, maar daar niet of nauwelijks gebruik van heeft gemaakt. Bij de behandeling van deze onduidelijkheden in de Eerste Kamer werd al uitgesproken dat het toerekenen van voordelen sterk afhankelijk is van de beoordeling van de feiten en zich daarom goed leent voor overleg met de Belastingdienst en het zonedig maken van praktische afspraken.²²

Met betrekking tot de verschillende belangen van de Belastingdienst en de ondernemer geeft de wetsgeschiedenis die laatste een behoorlijke steun in de rug. Daarin is namelijk toegelicht dat bedoeld is op alle (netto-)opbrengsten die aan het activum zijn toe te rekenen: dus niet alleen exploitatieopbrengsten zoals royaltystromen, maar ook vervreemdingswinsten.²³ In de praktijk heeft de Belastingdienst zelf een systeem ontwikkeld om voordelen toe te rekenen, dat in paragraaf 3.4 behandeld zal worden.

2.4.3 Contract R&D

In de praktijk zal niet altijd sprake zijn van een ideaal geval waarin de ondernemer volledig zelfstandig het immateriële activum voortbrengt en aan alle overige voorwaarden wordt voldaan. Logischerwijs zijn er ook bij toepassing van dit regime uitzonderingen waar rekening mee gehouden dient te worden. Een belangrijke uitzondering is die van contract R&D. In dat geval hebben een principaal, de ondernemer die toegang wil tot de innovatiebox, en een uitvoerder een overeenkomst gesloten voor de ontwikkeling van immateriële activa. De uitvoerder ontwikkelt ze voor rekening en risico van de principaal.²⁴ Het is essentieel voor de toegang tot de innovatiebox dat dit voor rekening en risico van de principaal gebeurt, aangezien anders het verband tussen de ondernemer en de innovatie verwaarloosbaar is. De wetgever heeft kennelijk in de situatie van contract R&D een onderscheid willen maken tussen een octrooi-activum en een S&O-activum, getuige de extra eisen die aan die laatste gesteld worden. Het probleem dat wellicht aanleiding heeft gegeven tot verscherping van die eisen is dat de S&O-verklaring uitsluitend ziet op de werknemers van de ondernemer aan wie die verklaring is afgegeven. Bij uitbesteding worden die werkzaamheden dus niet verricht onder de paraplu van de S&O-verklaring, waar bij een octrooi dit specifieke probleem niet speelt.²⁵ De staatssecretaris heeft in een poging dit knelpunt weg te nemen een materieel criterium in het leven geroepen. Een S&O-activum kwalificeert toch indien het voortvloeit uit

²² Kamerstukken I, 2006-2007, 30 572, nr. C, p.5.

²³ J.L. van de Streek, S.A.W.J. Strik, *Cursus belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 257.

²⁴ C.M. Koedam, *De innovatiebox: het gloeilampje van de wetgever?*, Forfaitair 2010/206.

²⁵ IJ. de Nies, B.J. Kiegebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/05.

werkzaamheden die grotendeels, dus meer dan 50%, door de ondernemer zelf zijn verricht.²⁶ Voor de situatie waarin de ondernemer niet voldoet aan deze 50%-eis is een uitzondering gemaakt, in welk geval het alsnog mogelijk is kwalificatie af te dwingen indien de ondernemer coördinerende en regisserende elementen in het ontwikkelingsproces uitvoert. Dit alles draagt mijns inziens niet bij aan de duidelijkheid van de uit te voeren toets. Wanneer is immers sprake van door de ondernemer verrichte coördinerende en regisserende elementen?

2.4.4 Ingroeiregeling

Een laatste belangrijk aspect met betrekking tot de voordelen uit innovaties is de toepassing van de zogenaamde ingroeifactor. Het kan ingewikkeld zijn voor de ondernemer om aannemelijk te maken welk deel van de voordelen daadwerkelijk toe is te wijzen aan de innovatie en welk deel wellicht verband heeft met toepassing van oudere technieken. De wetgever heeft als antwoord op deze problematiek de hiervoor bedoelde ingroeifactor in het leven geroepen, welke een correctie inhoudt die in overleg met de belastingdienst wordt vastgesteld op een bepaald percentage van de voordelen. Dit percentage loopt vervolgens jaarlijks terug totdat uiteindelijk alle voordelen worden toegerekend aan de innovatie. Ik deel de mening van Munting en Brassem die aangeven dat het niet altijd mogelijk zal zijn een fijnzinnige, activagestuurde winstsplitsing te maken van de op enig moment aanwezige knowhow.²⁷ De ingroeifactor zal per ondernemer worden bepaald, waardoor er ruimte is gecreëerd om in verschillende situaties ook verschillende ingroeifactors vast te stellen. Op die manier kan rekening gehouden worden met verschillende type ondernemingen en verschillende type innovaties. De ingroeifactor is er dus voor om te zorgen dat alleen de opbrengsten die zuiver voortvloeien uit een nieuw, innovatief idee worden belast tegen het tarief van effectief 5% waartoe een correctie wordt toegepast om zo de bijdrage van voorgaande technieken uit te sluiten van de innovatiebox.²⁸

²⁶ Th. Docters van Leeuwen, *De innovatiebox in internationaal perspectief*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2010/01.

²⁷ W.R. Munting, E.A. Brassem, *Is de innovatiebox volwassen geworden?*, Weekblad Fiscaal Recht 2010/1482.

²⁸ R. De Jong, *De innovatiebox: de theorie (eindelijk) in de praktijk gebracht*, Forfaitair 2012/223.

2.5 Conclusie

In het licht dat Nederland wil behoren tot de Europese voorhoede op het terrein van onderzoek en innovatie heeft de wetgever de octrooiwet per 1 januari 2007 ingevoerd. De octrooiwet heeft sindsdien een aantal belangrijke wijzigingen doorgemaakt. In eerste instantie kon slechts toegang worden verleend indien de ondernemer in bezit was van een octrooi, wat later ook mogelijk werd met een S&O-verklaring. Na deze verruiming gold nog wel een maximum aan in aanmerking te nemen voordelen. Met ingang van 2010 is ook deze voorwaarde komen te vervallen, en doordat ook nog eens het effectieve tarief werd verlaagd van 10% naar 5% heeft de wetgever ervoor gekozen de octrooiwet vanaf dat moment innovatiewet te noemen.

Een ondernemer kan door middel van twee soorten immateriële activa toegang krijgen tot de innovatiewet, te weten: een octrooi-activum en een S&O-activum. In de meeste gevallen zal het bij een 'immaterieel activum' gaan om kosten van onderzoek en ontwikkeling. Wil de ondernemer aanspraak maken op een octrooi dan bepaalt de Rijksoctrooiwet dat het moet gaan om een uitvinding op een gebied van technologie, die toepasbaar is op het gebied van de nijverheid. Een S&O-verklaring daarentegen biedt de ondernemer een tegemoetkoming aan de kostenkant onder de WVA. Essentieel is dat de werknemer in privaat- dan wel publiekrechtelijke dienstbetrekking staat tot de ondernemer. Voordat definitief toegang wordt verleend tot de innovatiewet speelt ook de in te lopen drempel nog een rol, die wordt gevormd door de nog in te lopen voortbrengingskosten. De grondslagversmalling is pas van toepassing op de voordelen voor zover deze de drempel overstijgen.

Bij de toerekening van voordelen aan de innovatiewet speelt de causaliteit een belangrijke rol. Hiermee wordt bedoeld dat de voordelen in belangrijke mate, dus voor minstens 30%, hun oorzaak vinden in het verleende octrooi dan wel S&O-verklaring. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat niet wordt nagestreefd een al te strikte cijfermatige toets uit te voeren. Bovendien blijkt dat waar het gaat om de toerekening van voordelen de wet geen eenduidige richting aangeeft. De wetgever heeft voor het kabinet wel de ruimte gecreëerd om nadere regels te stellen, maar daar is tot op heden slechts eenmalig gebruik van gemaakt.

Er is ook een mogelijkheid geboden om door middel van contract R&D toegang te krijgen tot de innovatiewet, waarbij de ondernemer en een uitvoerder een overeenkomst hebben gesloten voor de ontwikkeling van immateriële activa. Zolang dit voor rekening en risico van de ondernemer gebeurt kwalificeert het uiteindelijk verleende octrooi als toegang tot de innovatiewet. Bij een S&O-verklaring is als aanvullende eis gesteld dat minimaal 50% van de werkzaamheden door de ondernemer zelf worden uitgevoerd.

Tot slot is een belangrijk aspect het gebruik van al bestaande kennis. Om de bijdrage daarvan bij de ontwikkeling van de nieuwe innovatie uit te sluiten kan met de Belastingdienst een zogenaamde ingroeifactor afgesproken worden. Deze factor is er dus voor om te zorgen dat alleen de opbrengsten die zuiver voortvloeien uit een nieuw, innovatief idee worden belast tegen het effectieve tarief van 5%.

3 Knelpunten met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa.

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is de rode draad van de innovatiebox aan bod gekomen waarbij onder andere aandacht is besteed aan de ontwikkeling die de box heeft doorgemaakt, de doelstellingen van de overheid en enkele specifieke aspecten als het gaat om het verlenen van toegang. Het is niet vreemd te denken dat zodra die toegang verleend is de moeilijkste fase achter de rug zal zijn. Dan moeten de voordelen echter nog worden toegerekend en dit blijkt geen gemakkelijk leerstuk. Hoe moet de ondernemer immers bepalen welke voordelen toerekenbaar zijn aan de innovatie en welke niet?

In dit hoofdstuk zal stil worden gestaan bij de problematiek die speelt als het gaat om de toerekening van voordelen aan immateriële activa ter zake waarvan aan de ondernemer een octrooi of S&O-verklaring is verleend. Deze problematiek staat centraal in het vervolg van deze scriptie.

3.2 Definitie knelpunten

Een zoektocht door de literatuur naar bovengenoemde problematiek levert dan ook vanuit verschillende hoeken commentaar op. Zo spreken De Nies en Kiekebeld over 'uitvoeringstechnische onduidelijkheden', waarmee zij niet zozeer refereren naar onduidelijkheden in de wettelijke systematiek zelf maar meer naar de uitleg en invulling die aan een aantal begrippen moet worden gegeven.²⁹ Munting en Brassem laten de woorden 'nadelen' en 'onevenwichtigheden' noteren.³⁰ De Jong spreekt op zijn beurt over 'onwerkbaarheid' en eveneens over 'onduidelijkheden'³¹, waar Mulder het in zijn artikel heeft over 'problematiek rondom het berekenen van het voordeel.'³² Uit de literatuur kan geconcludeerd worden dat er, op zijn zachtst gezegd, in ieder geval punten zijn die om verbetering vragen als het gaat om de toerekening van voordelen aan immateriële activa ter zake waarvan aan de ondernemer een octrooi of S&O-verklaring is verleend. Ook via andere kanalen komen zulk soort geluiden naar buiten. Zo schrijft het Financieel Dagblad over het feit dat toerekening van opbrengsten en kosten 'ingewikkeld en tijdrovend' is.³³ Deze kritische geluiden zijn zijn door de staatssecretaris opgepikt en, zoals in voorgaand hoofdstuk is besproken, vaak redelijk snel vertaald in aangepaste wetgeving. In zijn Verzamelbesluit 2013, een besluit waarin enkele belangrijke fiscale wijzigingen worden gepubliceerd, zegt de staatssecretaris dan ook dat uit de praktijk het signaal komt dat 'het bepalen hoeveel voordelen aan het immateriële activum kunnen worden toegerekend, soms als moeilijk wordt ervaren. Dit betekent dat ondernemers de innovatiebox pas kunnen toepassen nadat zij daarover eerst een advies inwinnen bij externe deskundigen en daarover vervolgens in overleg treden met de Belastingdienst. Dit leidt enerzijds tot relatief hoge administratieve lasten, hetgeen een reden kan zijn om de toepassing van de innovatiebox achterwege te laten. Anderzijds leidt het (voor)overleg tot uitvoeringskosten bij de

²⁹ IJ. de Nies, B.J. Kiekebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/05.

³⁰ W.R. Munting, E.A. Brassem, *Is de innovatiebox volwassen geworden?*, Weekblad Fiscaal Recht 2010/1482.

³¹ R. De Jong, *De innovatiebox: de theorie (eindelijk) in de praktijk gebracht*, Forfaitair 2012/223.

³² L. Mulder, *De introductie van de innovatiebox*, Forfaitair 2010/202.

³³ L. Willems, *Weekers versimpelt fiscale regeling voor innovaties*, Financieel Dagblad 28 december 2012.

Belastingdienst.”³⁴ Hieruit blijkt dat de staatssecretaris ook kiest voor formuleringen als ‘moeilijk’, ‘hoge administratieve lasten’ en ‘uitvoeringskosten’. Overigens lijkt de staatssecretaris zichzelf hier enigszins tegen te spreken als het gaat om de aandacht voor de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst, waarover in paragraaf 3.4 meer .

Geconcludeerd kan worden dat betrokken partijen tot verschillende bewoordingen komen om de toerekeningsproblematiek te duiden. In het belang van de volledige beantwoording van de probleemstelling is het echter belangrijk tot een voor deze scriptie relevante definitie te komen van de zogenoemde ‘knelpunten’, waaronder het volgende zal worden verstaan: ‘onduidelijkheden als het gaat om de toerekeningsproblematiek, die voortkomen uit de invulling die moet worden gegeven aan begrippen in de wet en resulteren in voor ondernemers onnodig ingewikkelde en/of onevenwichtige toepassing van de innovatiebox’.

3.3 De wet

In eerste instantie vormt de wettelijke bepaling het uitgangspunt bij het toepassen van het regime van de innovatiebox, en dus ook bij de toerekeningsproblematiek. In art. 12b, lid 1 en 2 Wet Vpb zijn er twee elementen die wijzen op de toerekening van voordelen, namelijk dat die voordelen moeten zijn voortgekomen “uit hoofde van” het immateriële activum en dat de voordelen “in belangrijke mate hun oorzaak vinden” in aan de ondernemer verleende octrooien alsmede op S&O-activa. Mijns inziens doelen beide bewoordingen uit art. 12b, lid 1 en 2 Wet Vpb op hetzelfde principe: er moet een causaal verband zijn tussen de voordelen die zijn opgekomen en het verleende octrooi. Nogmaals zou ik willen benadrukken dat deze oorzaaktoets dus niet van toepassing is op S&O-activa indien art. 12b, lid 2 Wet Vpb strikt grammaticaal toegepast zou moeten worden. Deze twee elementen zijn dus de enige vingerwijzingen voor de ondernemer waardoor het hem bijzonder lastig wordt gemaakt op basis van de wettekst te doorgronden of het in zijn belang is de innovatiebox al dan niet toe te passen.

De hiervoor behandelde causaliteit betreft echter een kwalificatievraagstuk, en speelt dus in principe in de fase waarin de ondernemer toegang wil krijgen tot de innovatiebox. Veel belangrijker is de vraag op hoeveel winst het boxvoordeel van toepassing is. Ik deel de mening van Munting en Brassemer wanneer ze stellen dat de kernvraag is welk causaal verband tussen voordelen en activum aannemelijk dient te worden gemaakt en in welk cijfer dit causale verband dient te worden uitgedrukt. Oftewel, hoe dient de winst te worden toegerekend.³⁵ En juist dat staat niet in de wet.

Er is echter wel een aantal aspecten in de wetsgeschiedenis nader toegelicht. Zo is in de memorie van toelichting beschreven dat er is gekozen voor een ‘economische benadering’, waarbij alle opbrengsten die zijn toe te rekenen aan de immateriële activa gebruikt kunnen worden voor de innovatiebox. Bovendien zou voor de nadere invulling van deze ‘economische benadering’ aangesloten kunnen worden bij de methoden en het gedachtegoed dat is ontwikkeld op het terrein van de verrekenprijzen en de toepassing van het arm’s-Lengthbeginsel.³⁶

³⁴ Ministerie van Financiën, *Verzamelbesluit 2013 Nota van toelichting*, Staatsblad 28 december 2012.

³⁵ W.R. Munting, E.A. Brassemer, *Is de innovatiebox volwassen geworden?*, Weekblad Fiscaal Recht 2010/1482.

³⁶ A.H.M. Daniels en H.D. Oosterhoff, *Van kenniseconomie naar octrooibox*, Weekblad Fiscaal Recht 2006/767.

De verwijzing naar verrekenprijzen en het arm's-Lengthbeginsel heeft betrekking op art. 8b Wet Vpb, dat weer doorverwijst naar art. 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB). In art. 8b, lid 1 Wet Vpb staat dat "indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam en tussen deze lichamen ter zake van hun onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd (verrekenprijzen) die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, de winst van die lichamen wordt bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen." Het gaat hier dus om situaties waarin lichamen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, en die op een bepaalde manier onderling verbonden zijn niet in de verleiding komen elkaar te bevoordelen. Die verbondenheid zal in de praktijk vaak betrekking hebben op een zogenaamd 'concern', waarin bijvoorbeeld BV X een octrooi verleend krijgt, BV Y uit datzelfde concern van dat octrooi gebruikt maakt en daar een vergoeding voor moet betalen aan BV X. Op grond van het arm's-Lengthbeginsel moet die vergoeding dus zakelijk zijn.

Voordat echter genoemde verrekenprijzen aan bod komen, moet eerst een stap terug gedaan worden. Voor de berekening van de innovatieboxwinst gelden namelijk de algemene regels voor de fiscale winstberekening inclusief goed koopmansgebruik.³⁷ Dit betekent dat we via art. 8 Wet Vpb teruggaan naar art. 3.8 Wet IB. Daar is de winst uit onderneming vormgegeven door het zogenaamde totaalwinstbegrip: "het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming." Het zoëven genoemde goed koopmansgebruik is daar een onderdeel van en is gebaseerd op een aantal beginselen die in feite het tijdstip bepalen waarop een voordeel in de heffing wordt betrokken, dan wel de kosten in aftrek genomen kunnen worden.³⁸

Er kan dus gesteld worden dat ondanks dat de wetgever er niet voor heeft gekozen nadere regels te stellen, op basis van de wetgeschiedenis en vooral de toelichting daarop tot op zekere hoogte duidelijk is welke algemeen geldende principes ook van toepassing zijn op de voordelen die behaald zijn uit een innovatie. Maar wel slechts tot op zekere hoogte. Op basis van de mijns inziens ruime begrippen als totaalwinst en goedkoopmansgebruik kan het alsnog onwerkbaar zijn voor ondernemers, omdat het kader waarbinnen zij voordelen zullen moeten verantwoorden nog steeds erg ruim is en de innovatiebox een zeer specifieke regeling betreft. Om aan deze problematiek een exacte invulling te geven, zo dat al mogelijk is, is vaak een zeer grondige en gedetailleerde en daarmee kostbare analyse nodig van de (gehele) onderneming. Veelal volgt een en ander namelijk niet uit de huidige administratie, maar kan soms wel voor een deel worden verkregen uit eventueel al aanwezige transferpricingrapporten.³⁹ De Nies en Kiekebeld benadrukken hiermee nogmaals de behoefte aan een duidelijke richtlijn, die er dankzij de Belastingdienst gekomen is.

³⁷ W.R. Munting en E.A. Brassem, *Is de innovatiebox volwassen geworden?*, Weekblad Fiscaal Recht 2010/1482.

³⁸ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuwer, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2011, p. 153.

³⁹ IJ. de Nies, B.J. Kiekebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/05.

3.4 De praktijk

De Belastingdienst heeft als reactie op de voortdurende onduidelijkheden een eigen richtlijn opgesteld, die beter bekend staat als 'het afpelmodel'.⁴⁰ Dit model is ontwikkeld voor bedrijven waar de R&D-functie een kernfunctie is. Daarmee wordt bedoeld dat R&D één van de kerntaken is van die onderneming, en door de jaren heen dus ook constant aanwezig zal zijn.⁴¹ Dit zijn doorgaans de bedrijven die waarschijnlijk het grootste aantal succesvolle innovaties zullen ontwikkelen, en bij die bedrijven in dat kader dus ook de meeste successen zullen worden geboekt. De stappen die in het afpelmodel genomen worden zien er als volgt uit:

- a) functionele analyse in transfer-pricingtechnische zin.
- b) maak vanuit resultaten onder a een onderscheid tussen economische functies binnen het bedrijf die niet bijdragen aan de overwinst (in transfer-pricingtermen *routine*) en die wel bijdragen aan de overwinst (de zogenoemde *residual-profitcomponenten*).
- c) stel aan de hand van resultaten onder a en b een beloningsvoet vast voor elk van de routine-functies.
- d) stel aan de hand van de resultaten van a en b een beloningsvoet vast voor elk van de residual-profitcomponenten. De beloningsvoet is een percentage van de overwinst.
- e) neem voor elk jaar de winst vóór interest en belasting (hierna: EBIT) en verdeel die volgens c en d.
- f) houdt waar nodig bij het onder e berekende bedrag met behulp van de ingroeifactor rekening met de bijdrage die geleverd is door al aanwezige kennis.

De door art. 12b, lid 1 Wet Vpb mogelijk gemaakte breukdeelberekening kan vervolgens worden toegepast op de uitkomst van stap f, nadat rekening is gehouden met de drempelregeling.⁴² Om deze stappen wat te verduidelijken volgt hieronder een voorbeeld.⁴³

	EURO	
EBIT	1.000.000	
<i>Vergoeding voor routinematige diensten</i>		
Productie	100.000	
Logistiek	150.000	
Overwinst	750.000	
<i>Kernfuncties</i>		
Operationele 'excellence' (entrepreneurship)	150.000	(20%)
Marketing & branding (sales)	300.000	(40%)
R&D	300.000	(40%)

In het meest gunstige geval, wanneer de ingroeifactor namelijk geen toepassing vindt, kan de

⁴⁰ IJ. de Nies, B.J. Kiekebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/05.

⁴¹ IJ. de Nies, B.J. Kiekebeld, t.a.p.

⁴² W.R. Munting, E.A. Brassemer, *Is de innovatiebox volwassen geworden?*, Weekblad Fiscaal Recht 2010/1482.

⁴³ IJ. de Nies, B.J. Kiekebeld, t.a.p.

ondernemer dus 40% van de overwinst toerekenen aan R&D. Dit komt neer op 300.000 op een totale overwinst van 750.000. Nu kan op die 300.000 de breukdeelbenadering uit art. 12b, lid 1 Wet Vpb worden toegepast, wat betekent dat 5/25^e gedeelte van dat bedrag in aanmerking wordt genomen als voordeel in de innovatiebox. Dit komt neer op een bedrag van 60.000. Daar wordt vervolgens het 25%-tarief uit art. 22 Wet Vpb op toegepast, wat resulteert in een heffing van 15.000 en een effectief tarief van 5%.⁴⁴ Dit komt neer op een belastingbesparing van 60.000, namelijk 75.000 zonder toepassing van de innovatiebox versus 15.000 indien dit regime wel wordt toegepast. Overigens is een belangrijk punt dat naar voren komt in bovenstaand voorbeeld dat de toepassing van de innovatiebox zuiver een grondslagversmalling inhoudt.

Met dit voorbeeld is echter nog niet beantwoord *hoe* aan deze toerekening wordt gekomen. Er worden welliswaar getallen gegeven, maar hoe die getallen tot stand zijn gekomen blijft onduidelijk. Daarmee lijkt het afpelmodel een soort schijnzekerheid te geven. Een kanttekening die daarbij geplaatst kan worden is dat de te nemen stappen wel beschreven zijn, en dat daarmee de richting die de Belastingdienst op wil duidelijk is voordat de ondernemer en de Belastingdienst in overleg treden. Daarbij is het mijns inziens ook lastig om een zeer specifiek model te ontwikkelen dat houvast moet bieden aan een groot aantal verschillende ondernemingen, die een groot aantal verschillende soorten innovaties doet. Situaties waarin de toerekening van voordelen met behulp van het afpelmodel zal plaatsvinden lenen zich mijns inziens voor maatwerk, en als gevolg daarvan zal overleg tussen ondernemer en Belastingdienst nodig zijn. Het is de vraag of een specifiekere, en daarmee waarschijnlijk meer ingewikkelde richtlijn zal bijdragen aan het verspoedigen van dat overleg.

De afpelmethode is niet de enige methode die toegepast wordt. Logischerwijs zijn er ook ondernemingen die in het stadium zijn dat ze voordelen moeten gaan toerekenen aan de innovatiebox, maar waar de R&D-functie geen kernfunctie is. Munting en Brassem achten in dat geval twee andere methoden geschikt. De cost-plus methode zou kunnen worden gehanteerd als de werkzaamheden op het gebied van spoor- en ontwikkelingswerk niet kunnen worden gezien als een kern-functie. Daarnaast is er nog de directe methode, die toegepast kan worden als de ondernemer het immateriële activum alleen exploiteert door middel van het geven van licenties, zodat royalty's worden ontvangen.⁴⁵

Tot slot verdient de totstandkoming van deze praktische methoden nog aandacht. Het is namelijk de vraag of de gekozen methodiek van de wetgever de juiste is. Zoals ook al werd aangehaald bij het bepalen van de definitie van het begrip 'knelpunten', wees de staatssecretaris op de onduidelijkheid die bestond bij ondernemers. Deze onduidelijkheid zou hoge administratieve lasten met zich meebrengen, zowel aan de kant van de ondernemer als de Belastingdienst. Mijns inziens neemt de staatssecretaris daarmee een tegenstrijdig standpunt in, omdat er ook voor gekozen had kunnen worden duidelijke richtlijnen op te nemen in de wet waardoor de Belastingdienst niet zelf met zo'n richtlijn had hoeven komen. Naar alle waarschijnlijkheid heeft die toch ook de nodige administratieve- en uitvoeringskosten met zich mee heeft gebracht. Goed beschouwd bestaat de Wet Vpb waar het de innovatiebox betreft dus vooral uit open normen die ondernemers en de

⁴⁴ In dit voorbeeld is geen rekening gehouden met de tariefopstap in art. 22 Wet Vpb.

⁴⁵ W.R. Munting, E.A. Brassem, *Is de innovatiebox volwassen geworden?*, Weekblad Fiscaal Recht 2010/1482.

Belastingdienst samen moeten invullen en aanleiding tot discussie zouden kunnen geven.⁴⁶ Gelukkig heeft de Belastingdienst daar met het afpelmodel behoorlijk invulling aan gegeven.

3.5 Knelpunten

Nu het duidelijk is hoe de wet en de praktijk omgaan met toerekening van voordelen aan immateriële activa ter zake waarvan aan de ondernemer een octrooi of S&O-verklaring is verleend, is het van belang te bekijken welke knelpunten er nog resterend zijn. Zoals in paragraaf 2.2 naar voren is gekomen heeft de innovatiebox sinds haar introductie meerdere veranderingen ondergaan, waarmee op een aantal belangrijke punten van kritiek passend antwoord lijkt te zijn gegeven. Nu het niet realistisch is te denken dat de innovatiebox altijd en iedereen tevreden kan stellen, is het niet vreemd dat er onder andere in de literatuur nog steeds gewezen wordt op een aantal knelpunten. In dit onderdeel zullen die knelpunten aan bod komen.

3.5.1 Pre-octrooibaten

In paragraaf 2.2 werd al even aandacht besteed aan het fenomeen van de pre-octrooibaten. Als hierover gesproken wordt moet dit gezien worden in het kader van de wijziging die per 1 januari 2011 in de wet is opgenomen in art. 12b, lid 5 onderdeel d Wet Vpb. Daarin staat vermeld dat de drempel verminderd wordt met “de voordelen uit hoofde van de octrooi-activa (...) 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.” Het gaat dus om een periode die is gelegen tussen het aanvragen van een octrooi en het verleend krijgen daarvan indien beide momenten in een ander boekjaar plaatsvinden. Een voorbeeld zal een en ander duidelijker maken. Stel er is sprake van een ondernemer die in 2011 een octrooiaanvraag heeft ingediend naar aanleiding van zijn innovatie. Aangezien de goedkeuring daarvoor even op zich kan laten wachten krijgt hij in 2013 pas de goedkeuring voor zijn verzoek en dus de definitieve verlening. In de periode tussen 2011 en 2013 heeft de ondernemer al voordelen gegenereerd die niet in aanmerking zijn genomen in de innovatiebox. Lid 5 onderdeel d maakt dus mogelijk dat de voordelen behaald in 2011 en 2012 opgeteld de drempel van de in te lopen voortbrengingskosten verlagen, maar niet verder dan nihil.

Op het eerste gezicht lijkt het dus een gunstige regeling, en in grote lijnen is dat ook zo. Maar let op de wettelijke bepaling, waarin staat “voor zover deze voordelen niet uitgaan boven de som van de in onderdelen a, b en c bedoelde bedragen”. Deze bedragen worden gevormd door de nog in te lopen voortbrengingskosten. Is er dus sprake van pre-octrooibaten die hoger zijn dan de tot dan toe gevormde drempel, dan worden die belast tegen het normale tarief. Een ander voorbeeld legt deze problematiek aan het licht: een ondernemer heeft 100 aan voortbrengingskosten opgebouwd, die dus de drempel vormen voor toepassing van de grondslagversmalling. Die voortbrengingskosten zijn gemaakt voor de ontwikkeling van een immaterieel activum waarvoor een octrooi is aangevraagd. In de periode tussen die aanvraag en daadwerkelijke verlening is een voordeel behaald uit dat activum van 300. Op grond van lid 5, onderdeel d wordt de drempel verlaagd tot nihil en resteert er een voordeel van 200 dat niet in aanmerking kan worden genomen. Dit voordeel komt echter wel voort uit de ontwikkeling van een nieuw immaterieel activum ter zake waarvan een octrooi is verleend.

⁴⁶ R. De Jong, *De innovatiebox: de theorie (eindelijk) in de praktijk gebracht*, Forfaitair 2012/223.

Opvallend is dus dat er kennelijk een onderscheid wordt gemaakt tussen voordelen die worden behaald vóór octrooiverlening en voordelen die daarna worden behaald, terwijl beide voortkomen uit de ontwikkeling van hetzelfde nieuw ontwikkelde immaterieel activum. Vergeet niet dat er dus uiteindelijk ook voor dat activum een octrooi is verleend, en het dus de vraag is waarom die pre-octrooibaten niet aan het immateriële activum worden toegerekend. De formulering van de wettekst doet vermoeden dat het gaat om een bewuste keuze, waarvan men zich kan afvragen waar die op gestoeld is. Bovendien pleit het feit dat het afgeven van een octrooi na de aanvraag daartoe zich buiten de invloedssfeer van de ondernemer afspeelt voor een verdergaande aanpassing op dit punt.⁴⁷

3.5.2 Midden- en kleinbedrijf

Al eerder in dit hoofdstuk is het Verzamelbesluit 2013 aangehaald, een besluit waarin enkele belangrijke fiscale wijzigingen worden gepubliceerd die met ingang van het jaar 2013 van kracht zullen zijn. Daarbij werd aangegeven dat er een belangrijke wijziging heeft plaatsgevonden met betrekking tot de innovatiebox, waarbij voor het eerst gebruik is gemaakt van de mogelijkheid nadere regels te stellen. Dit is gebeurd in art. 7aa Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 (hierna: Uitvoeringsbesluit Wet Vpb). Met behulp van dit artikel is getracht een einde te maken aan een discussie die al sinds de introductie van de innovatiebox werd gevoerd, namelijk de toegang voor het midden- en kleinbedrijf (hierna: Mkb) tot de innovatiebox en de daaropvolgende toerekening van voordelen. Samenvattend kwam die problematiek erop neer dat voor deze sector ondernemingen, door het regelmatig moeten inschakelen van externe partijen bij de berekening van de toe te rekenen voordelen, de administratieve lasten relatief hoog waren. Daarom is in het Uitvoeringsbesluit Wet Vpb een forfaitaire regeling opgenomen voor het bepalen van het saldo van de voordelen die kunnen worden toegerekend aan de innovatiebox die bedoeld is om de innovatiebox toegankelijker te maken voor het MKB.⁴⁸

De werking van deze wijziging kan het beste uitgelegd worden aan de hand van een voorbeeld uit het Verzamelbesluit 2013. Ondernemer A heeft in 2013 een immaterieel activum voortgebracht dat kwalificeert voor toepassing van de innovatiebox. Er is na 2013 door A echter geen nieuw kwalificerend immaterieel activum voortgebracht. De winst van A bedraagt in 2013 € 50 000, en A opteert in 2013 voor de forfaitaire regeling. A hoeft dan niet een analyse van de winst te maken om te bepalen welk deel voortvloeit uit het immateriële activum. Op basis van de forfaitaire regeling mag A in 2013 forfaitair 25% van zijn winst, dus € 12 500, aanmerken als voordelen uit het activum en aan de innovatiebox toerekenen. Dit bedrag wordt dan op grond van de innovatiebox-regeling voor 5/25^e (dus € 2500) in aanmerking genomen, waarover dan € 500 (20%⁴⁹ van € 2500) aan vennootschapsbelasting verschuldigd is. Zonder toepassing van de innovatiebox zou die € 12 500 belast zijn met € 2500 (20% van € 12 500) aan vennootschapsbelasting. Ook in de jaren 2014 en 2015 kan A gebruikmaken van de forfaitaire regeling, omdat wordt voldaan aan het vereiste dat in het jaar zelf of in de twee voorafgaande jaren een immaterieel activum is voortgebracht dat kwalificeert voor toepassing van de innovatiebox. Voor 2016 geldt dat aangezien na 2013 geen nieuw kwalificerend immaterieel activum is voortgebracht, A niet kan kiezen voor de forfaitaire regeling. Wel staat de

⁴⁷ IJ. de Nies, B.J. Kiegebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/05.

⁴⁸ Ministerie van Financiën, *Verzamelbesluit 2013 Nota van toelichting*, Staatsblad 28 december 2012.

⁴⁹ In dit voorbeeld is rekening gehouden met de tariefsopstap in art. 22 Wet Vpb.

hoofdregel van de innovatiebox toe om de voordelen van het in 2013 voortgebrachte immateriële activum in aanmerking te nemen. Dat betekent dat het werkelijke voordeel dat is voortgevloeid uit het immateriële activum moet worden bepaald met inachtneming van de drempel.⁵⁰ Dit voorbeeld illustreert een aantal kernelementen die een rol spelen bij de toepassing van art. 7aa Uitvoeringsbesluit Wet Vpb, waarvan er hierna drie behandeld zullen worden.

Ten eerste heeft de forfaitaire regeling een optioneel karakter, waarbij elk jaar de keuze kan worden gemaakt om deze regeling al dan niet toe te passen. Om recht te doen aan het feit dat de winst uit een immaterieel activum zich meestal niet in één jaar materialiseert, is ervoor gekozen om de winst te verdelen over drie jaar, namelijk over het jaar waarin het immateriële activum voor het eerst in aanmerking wordt genomen in de innovatiebox en de twee daaropvolgende jaren. Daarna vervalt de mogelijkheid om voor de forfaitaire regeling te kiezen, tenzij inmiddels een nieuw immaterieel activum is voortgebracht, waarvoor ook weer de driejaarstermijn geldt. Wel kan de ondernemer dan nog de voordelen van de innovatiebox bepalen op basis van de hoofdregel, maar hij zal dan, zoals steeds bij toepassing van de hoofdregel, aannemelijk dienen te maken dat er in het desbetreffende jaar voordelen aan het immateriële activum kunnen worden toegerekend.⁵¹ Ten tweede is het saldo dat met behulp van de forfaitaire regeling is bepaald, het saldo na aftrek van de drempel. Bij toepassing van de forfaitaire regeling worden de voortbrengingskosten dus niet op het forfaitair bepaalde saldo in mindering gebracht. Wel moeten deze kosten worden bijgehouden voor het geval de ondernemer (uiterlijk) na de drie jaar op basis van de hoofdregel uit art. 12b Wet Vpb de voordelen moet gaan toerekenen, waarbij die voortbrengingskosten onderdeel zullen uitmaken van de drempel. Tot slot is het forfaitaire bedrag gemaximeerd op 25.000, waarmee tevens beoogd wordt zorg te dragen voor een budgettair neutraal karakter en de regeling vooral betekenis heeft voor het Mkb.⁵²

Het is mijns inziens opmerkelijk dat er voor gekozen is om de toerekening van voordelen slechts drie jaar op forfaitaire basis toe te laten. De doelstelling van de staatssecretaris bij de invoering van deze nieuwe regeling is dat “de forfaitaire regeling is bedoeld om de innovatiebox toegankelijker te maken voor het Mkb”.⁵³ Vanuit dat oogpunt is de driejaarstermijn wellicht niet onlogisch, immers is de gemakkelijker toepasbare regeling van kracht op het moment dat toegang wordt verleend tot de innovatiebox. Daarmee wordt echter voorbij gegaan aan het feit dat de ondernemer na drie jaar wordt geconfronteerd met dezelfde administratieve verplichtingen die ten grondslag hebben gelegen aan het feit dat de ondernemer in eerste instantie niet heeft gekozen voor de innovatiebox. Dus na drie jaar moeten de voordelen die toe te rekenen zijn aan dat immateriële activum volgens de hoofdregel van art. 12b Wet Vpb worden bepaald, wat slechts uitstel van de problematiek betekent en dus geen structurele oplossing biedt. Als de termijn verstreken is, en de ondernemer heeft ondertussen geen nieuw immaterieel activum voortgebracht, zal aannemelijk moeten worden gemaakt dat er in het desbetreffende jaar voordelen aan het immateriële activum kunnen worden toegerekend. Vanaf dat moment speelt dus dezelfde problematiek als die eerder besproken is, namelijk het gezamenlijk invulling geven aan de open normen door ondernemers en de Belastingdienst wat aanleiding tot discussie zou kunnen geven. Overigens is het van belang op te merken dat deze regeling strikt ziet op het toerekenen van voordelen, en dat het door de

⁵⁰ Ministerie van Financiën, *Verzamelbesluit 2013 Nota van toelichting*, Staatsblad 28 december 2012.

⁵¹ R. Broeren, *Artikelsgewijs commentaar art. 12b Wet Vpb 1969 Innovatiebox*, NDFR 2013.

⁵² Ministerie van Financiën, t.a.p.

⁵³ Ministerie van Financiën, t.a.p.

ondernemer voortgebrachte immateriële activum dus de eerder behandelde toegangspoort tot de innovatiebox reeds gepasseerd is. Voor ondernemers die gebruik maken van art. 7aa Uitvoeringsbesluit Wet Vpb betekent het aflopen van de driejaarstermijn dus niet dat het immateriële activum wederom getoetst zal worden aan de criteria voor toelating tot de innovatiebox.

Naast de driejaarstermijn is er nog een ander aspect dat een knelpunt kan opleveren. De staatssecretaris geeft in zijn Verzamelbesluit 2013 aan dat indien geopteerd wordt voor toepassing van de innovatiebox, het forfaitaire systeem voor alle immateriële activa geldt. Het is dus niet mogelijk om voor het ene immateriële activum te kiezen voor de forfaitaire regeling en voor het andere de voordelen toe te rekenen aan de innovatiebox op basis van de hoofdregel uit art. 12b Wet Vpb.⁵⁴ Overigens lijkt dit een onnodig vereiste, aangezien de regeling vooral betekenis zal hebben voor het Mkb. Juist voor die ondernemingen weegt de administratieve lastenverlichting relatief zwaar, en lijkt het onwaarschijnlijk dat zij zowel de hoofdregel als het forfaitaire systeem naast elkaar zullen gaan toepassen. In combinatie met de driejaarstermijn kan dit vereiste echter onduidelijkheden opleveren, wat geïllustreerd zal worden aan de hand van een voorbeeld. Stel dat een ondernemer in 2011 een immaterieel activum A heeft voortgebracht en ter zake daarvan in datzelfde jaar een octrooi verleend heeft gekregen. Op basis van de forfaitaire regeling kan hij zowel in 2011, als in 2012 en 2013 gebruik maken van de forfaitaire regeling. Daarna vervalt de mogelijkheid om voor de forfaitaire regeling te kiezen, tenzij inmiddels een nieuw immaterieel activum is voortgebracht waarvoor ook weer de driejaarstermijn geldt.⁵⁵ Stel nu dat de ondernemer in 2012 nog een immaterieel activum B heeft voortgebracht, waarvoor in datzelfde jaar een octrooi wordt verleend. De ondernemer beschikt nu over twee immateriële activa die kwalificeren voor toepassing van de innovatiebox, en op beide is ofwel het forfaitaire systeem van toepassing, ofwel de hoofdregel. Het is mijns inziens onduidelijk hoe dit met betrekking tot 2014 zal moeten uitwerken. Het lijkt voor activum A niet meer mogelijk om in dat jaar gebruik te maken van de forfaitaire regeling, immers is dat de drie jaren daarvoor al gebeurd. De ondernemer heeft echter een nieuw activum B voortgebracht dat in 2014 nog wel mag opteren voor die regeling, maar volgens de eisen moet op activum A en B hetzelfde regime van toepassing zijn. Deze situatie kan mijns inziens twee uitwerkingen opleveren. De eerste mogelijkheid is dat in 2014 de hoofdregel zal worden toegepast, wat tot gevolg heeft dat op activum B slechts twee jaren de forfaitaire regeling van toepassing is geweest. De andere mogelijkheid is dat in 2014 de forfaitaire regeling wordt toegepast, dat tot gevolg zal hebben dat op activum A gedurende vier jaren de forfaitaire regeling van toepassing zal zijn. Beide uitwerkingen lijken dus te resulteren in een conflict tussen de driejaarstermijn en de eis dat op beide immateriële activa hetzelfde toerekeningsregime van toepassing is. Welke richting de staatssecretaris op wil met de zinsnede “tenzij inmiddels een nieuw immaterieel activum is voortgebracht waarvoor ook weer de driejaarstermijn geldt”, is dus onduidelijk.

Het kabinet lijkt dus goed gesignaleerd te hebben met welke problemen het Mkb geconfronteerd wordt, en zoals al eerder is gebleken staat hij positief tegenover vereiste veranderingen in het regime van de innovatiebox. Het lijkt echter dat de gekozen weg in dit geval slechts tot uitstel leidt van de toerekeningsproblematiek, welke mijns inziens volledig verholpen had moeten worden. Daarmee wordt dus geen structurele oplossing geboden, aangezien de ondernemer na drie jaar met dezelfde

⁵⁴ Ministerie van Financiën, *Verzamelbesluit 2013 Nota van toelichting*, Staatsblad 28 december 2012.

⁵⁵ Ministerie van Financiën, t.a.p.

problematiek wordt geconfronteerd als die ten grondslag heeft gelegen aan de beslissing om in eerste instantie geen gebruik te maken van de innovatiebox.

3.6 Conclusie

Voor een volledige beantwoording van de probleemstelling is het van belang te komen tot een definitie van het begrip ‘knelpunten’, waarbij met de literatuur als uitgangspunt tot de volgende definitie is gekomen: onduidelijkheden als het gaat om de toerekeningsproblematiek, die voortkomen uit de invulling die moet worden gegeven aan begrippen in de wet en resulteren in voor ondernemers onnodig ingewikkelde en onevenwichtige toepassing van de innovatiebox.

Vervolgens is gekeken naar wat uit de wet blijkt als het gaat om de toerekeningsproblematiek. In art. 12b Wet Vpb komen de begrippen “uit hoofde van” en “in belangrijke mate hun oorzaak vinden in” als centrale elementen naar voren. Beide verwijzen naar de vereiste aanwezigheid van een causaal verband tussen de voordelen die zijn opgekomen en het verleende octrooi. Deze twee elementen blijken voor wat betreft art. 12b Wet Vpb de enige vingerwijzingen voor de ondernemer.

Uit de wetsgeschiedenis is echter gebleken dat is gekozen voor een economische benadering, waarbij alle opbrengsten die zijn toe te rekenen aan de immateriële activa gebruikt kunnen worden voor de innovatiebox en voor een nadere invulling aansluiting gevonden zou kunnen worden bij de methoden en het gedachtegoed van de verrekenprijzen en het arm’s-Lengthbeginsel. Ook is gebleken dat voordat toegekomen wordt aan deze verrekenprijzen, voor de berekening van de innovatieboxwinst de algemene regels voor de fiscale winstberekening inclusief goed koopmansgebruik gelden.

Aan dit wettelijk kader heeft de Belastingdienst in de praktijk invulling gegeven door de ontwikkeling van het zogenaamde afpelmodel dat met name wordt toegepast bij ondernemingen waar de R&D-functie een kernfunctie is. Na het uitvoeren van een aantal stappen komt de Belastingdienst in overleg met de ondernemer tot een percentage van de overwinst waarop de breukdeelbenadering van de innovatiebox van toepassing is. Daarnaast zijn er nog andere methoden beschikbaar voor ondernemingen waar de R&D-functie geen kernfunctie is, waaronder de cost-plus methode en de directe methode.

Hoewel het afpelmodel een stap in de goede richting is, resteert er nog steeds een aantal knelpunten bij de bepaling op welk gedeelte van de winst het boxvoordeel van toepassing is. Allereerst bestaat er een knelpunt als het gaat om de zogenaamde pre-octrooibaten. Deze komen namelijk niet in aanmerking voor het effectief lagere tarief voor zover zij de tot dan toe opgebouwde drempel overschrijden. Opmerkelijk genoeg heeft de wetgever dus een onderscheid gemaakt tussen voordelen die worden behaald vóór octrooiverlening en voordelen die daarna worden behaald, terwijl beide voortkomen uit de ontwikkeling van hetzelfde nieuwe immateriële activum.

Daarnaast bestaat er een knelpunt als het gaat om het Mkb. Voor die sector zouden de administratieve lasten die verbonden zijn aan het toerekenen van de voordelen een reden kunnen zijn geen gebruik te maken van de innovatiebox. Daartoe is een regeling getroffen waarbij op forfaitaire basis de voordelen toegerekend kunnen worden. Daarbij zijn twee aspecten die opvallen. Ten eerste is het opvallend dat deze slechts methode tot drie jaar na de toetreding tot de innovatiebox toegepast kan worden, waarna overgestapt moet worden op de hoofdregel van art. 12b Wet Vpb. Dit levert slechts uitstel op en biedt daarmee geen structurele oplossing. Ten tweede kan de samenloop tussen de driejaarstermijn en de eis dat op alle immateriële activa hetzelfde regime van toepassing is, tot een onduidelijke uitwerking leiden.

4 Oplossingen voor de knelpunten met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa.

4.1 Inleiding

Uit de ontwikkelingen die de innovatiebox heeft doorgemaakt sinds de introductie in 2007, kan worden geconcludeerd dat door de wetgever, welliswaar achteraf, enkele belangrijke reparaties zijn uitgevoerd. Onder andere zijn aan bod gekomen de toegang door middel van een S&O-verklaring, het verdwijnen van het plafond en het gedeeltelijk in aanmerking nemen van pre-octrooibaten. Die laatste tezamen met de toerekeningsproblematiek voor het Mkb zijn in voorgaand hoofdstuk als voornaamste resterende knelpunten benoemd en verder uitgelicht. Hoewel op beide punten aanpassingen zijn gedaan, zijn deze mijns inziens niet afdoende geweest om de knelpunten volledig weg te nemen. In dit hoofdstuk zal aandacht worden besteed aan mogelijke oplossingen van de twee eerder genoemde knelpunten, te weten: het in aanmerking nemen van pre-octrooibaten en de toerekeningsproblematiek voor het Mkb.

4.2 Oplossingen

4.2.1 Pre-octrooibaten

Het knelpunt met betrekking tot de pre-octrooibaten komt er samenvattend op neer dat nog steeds de mogelijkheid bestaat dat de ondernemer inkomsten genereert, zijn drempel heeft ingelopen, maar nog steeds niet kan profiteren van het gunstige tarief van de innovatiebox doordat het octrooi nog ontbreekt.⁵⁶

Dit knelpunt werd al in 2007 door Flipsen opgemerkt, toen de huidige wijziging met betrekking tot het beperkt toelaten van pre-octrooibaten nog niet van kracht was.⁵⁷ Het toelaten van die baten werd toendertijd door de staatssecretaris niet gehonoreerd, omdat bewust werd gekozen om aan te sluiten bij een verleend octrooi om te voorkomen dat lang onzekerheid bestaat over de toepassing van de innovatiebox. Indien bijvoorbeeld de voordien behaalde opbrengsten onder de innovatiebox zijn gebracht onder de ontbindende voorwaarde van het niet verlenen van een octrooi, zouden dus ten onrechte in de box gebrachte resultaten weer tegen normaal tarief dienen te worden belast. Bij de suggestie om terugwerkende kracht toe te passen gebeurt precies het omgekeerde.⁵⁸

Hoewel dus bovenstaand citaat liefst zes jaar geleden naar voren kwam in zijn artikel, is er een aantal elementen die in de huidige discussie nog steeds van belang zijn. Er worden namelijk twee mogelijke oplossingen genoemd om de pre-octrooibaten toch toegang te verlenen tot de innovatiebox, namelijk onder de ontbindende voorwaarde van het verleend krijgen van een octrooi of onder opschortende voorwaarde. Het verschil tussen deze twee oplossingen heeft met name betrekking op de praktische uitvoerbaarheid die zich concentreert op de belastingaanslagen. Zowel de twee genoemde voorwaarden, als de motivering van de wetgever om pre-octrooibaten maar beperkt toe te rekenen aan het immateriële activum zullen in het vervolg behandeld worden.

⁵⁶ IJ. de Nies, B.J. Kiegebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/05.

⁵⁷ Zijn standpunt dient dus ook in dat tijds kader geplaatst te worden.

⁵⁸ P.H.M. Flipsen, *De herziene octrooibox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2007/01.

Ontbindende voorwaarde

Zowel de ontbindende- als de opschortende voorwaarde zijn voorwaardelijke verbintenissen. Hartkamp en Sieburgh menen dat een verbintenis voorwaardelijk is “wanneer bij rechtshandeling haar werking van een toekomstige en onzekere gebeurtenis afhankelijk is gesteld. Het beding dat de werking van de verbintenis afhankelijk stelt van zulk een gebeurtenis, wordt de ‘voorwaarde’ genoemd.”⁵⁹ Die voorwaarden zijn vervolgens in te delen in twee groepen, de opschortende- en ontbindende voorwaarde. Die laatste is de voorwaarde, waarbij de werking van de verbintenis eindigt als deze voorwaarde wordt vervuld.⁶⁰

In het specifieke geval van het in aanmerking nemen van pre-octrooibaten zal de werking van de ontbindende voorwaarde geïllustreerd worden aan de hand van een voorbeeld. Een ondernemer heeft in 2011 een octrooiverzoek ingediend waarvan hij pas in 2014 bevestiging krijgt of het al dan niet verleend wordt. Daarbij gaan we ervan uit dat in alle jaren gelegen tussen aanvraag en verlening de ondernemer positieve voordelen heeft behaald uit deze innovatie. Wordt er een systeem met ontbindende voorwaarde gehanteerd, dan zal de ondernemer in de jaren 2011, 2012 en 2013 zijn voordelen in de aangifte in aanmerking nemen met toepassing van de grondslagversmalling, uiteraard voor zover deze de drempel overschrijden. De definitieve bevestiging in 2014 kan betekenen dat het octrooi inderdaad wordt verleend, of dat dit niet het geval is. Indien de ondernemer het octrooi daadwerkelijk verleend krijgt is er niets aan de hand, immers zijn in de voorgaande jaren terecht de voordelen in de innovatiebox in aanmerking genomen. Wordt het octrooi echter niet verleend, dan zijn die voordelen onterecht tegen het gunstige effectieve tarief in aanmerking genomen waardoor een correctie plaats zal moeten vinden. Het feit dat er achteraf een correctie plaats zal moeten vinden is dan ook de moeilijkheid van deze regeling. De manier waarop die correctie plaats zal moeten vinden, en met name de mogelijkheden daartoe voor de Belastingdienst zijn belangrijke punten van kritiek op dit systeem. Als aanslagen uit het verleden gecorrigeerd moeten worden betekent dit een mogelijke toepassing van art. 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

Art. 16, lid 1 van de AWR creëert ruimte voor de inspecteur om, indien een aanslag verkeerd is vastgesteld, eventueel te weinig geheven belasting na te vorderen. Lid 3 van dit artikel bepaalt echter dat deze bevoegdheid na verloop van vijf jaren vervalst. Critici beweren dat het problemen kan opleveren als de ondernemer onterecht pre-octrooibaten in aanmerking blijkt te hebben genomen, en de betreffende aanslag buiten de navorderingstermijn valt. Op deze manier kan belasting die geheven had moeten worden buiten het heffingsbereik vallen.

Een kanttekening die hierbij geplaatst kan worden komt van Flipsen zelf. Een punt dat hij aandraagt is dat opname onder ontbindende voorwaarde een extra stimulans zou kunnen zijn om het octrooi ook daadwerkelijk verleend te krijgen.⁶¹ Een argument dat naar mijn idee niet overtuigend is, immers kan de vraag gesteld worden hoeveel invloed de ondernemer heeft op de goedkeuring van de octrooiaanvraag. Die invloed kan mijns inziens in twee vormen tot uiting komen, namelijk ofwel extra aandacht voor het voldoen aan de voorwaarden ofwel beïnvloeding van de beslissing van de

⁵⁹ A.S. Hartkamp, C.H. Sieburgh, *Asser serie: De verbintenis in het algemeen, eerste gedeelte*, Deventer: Kluwer 2011, p. 162.

⁶⁰ A.S. Hartkamp, C.H. Sieburgh, t.a.p., p.164.

⁶¹ P.H.M. Flipsen, *De herziene octrooibox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2007/01.

octrooiverlener. Dat de ondernemer zich extra zal inzetten om te voldoen aan de voorwaarden is wellicht mogelijk, echter acht ik het onwaarschijnlijk dat op enigerlei andere wijze de beslissing beïnvloedt kan worden.

Door de geschetste problematiek met betrekking tot de navorderingstermijn lijkt een systeem met ontbindende voorwaarde wellicht geen geschikt alternatief, maar daarmee dient dit systeem niet direct afgeschreven te worden. Er is namelijk een mogelijkheid die problematiek te ondervangen door middel van een zogenaamde 'conserverende aanslag', een systeem dat al geruime tijd wordt toegepast in de Wet IB. Een conserverende aanslag is er op gericht de fiscale claim in een aantal situaties veilig te stellen door in gevallen waarbij de kans bestaat dat de fiscus de claim op een inkomensbestanddeel kwijtraakt, een aanslag op te leggen die onder voorwaarden niet ingevorderd wordt. Zo wordt enerzijds voorkomen dat de fiscus diens claim gemakkelijk kwijt zou kunnen raken en anderzijds dat de ondernemer niet in financieringsproblemen terechtkomt.⁶² Uit deze formulering blijkt dat het doel van een conserverende aanslag goed past in een systeem met ontbindende voorwaarde, omdat hiermee de mogelijkheid dat de fiscus de claim op een inkomensbestanddeel kwijtraakt wordt voorkomen. Bovendien wordt de conserverende aanslag onder voorwaarden niet ingevorderd, wat in het specifieke geval van octrooiverlening zal betekenen dat de conserverende aanslag niet in werking treedt als het octrooi daadwerkelijk wordt verleend. Is dat niet het geval, dan zal door middel van de conserverende aanslag het voordeel dat de ondernemer onterecht heeft genoten door toepassing van de grondslagversmalling alsnog ingevorderd worden. Daarnaast wordt terecht opgemerkt dat de ondernemer onder dit systeem niet in financieringsproblemen terecht zal komen, omdat gedurende de jaren waarin pre-octrooibaten worden genoten daarover geen reguliere heffing zal plaatsvinden. Dit is mijns inziens een punt dat een belangrijke rol speelt in de afweging of een systeem met ontbindende- dan wel opschortende voorwaarde de juiste oplossing is. Zoals hierna duidelijk zal worden, wordt onder een systeem met opschortende voorwaarde namelijk van de ondernemer gevraagd om gedurende de jaren dat pre-octrooibaten worden genoten, daarover de reguliere heffing te betalen.

Opschortende voorwaarde

Opschortend is de voorwaarde, bij welke vervulling de werking van de verbintenis een aanvang neemt.⁶³ Het verschil met de ontbindende voorwaarde is dat pas bij vervulling van de voorwaarde, het verlenen van het octrooi, de werking van de verbintenis aanvangt. Dit heeft tot gevolg dat pas vanaf dat moment de pre-octrooibaten in aanmerking kunnen worden genomen, en geen moment eerder. In tegenstelling tot de ontbindende voorwaarde, resulteert de opschortende voorwaarde in een reparatie achteraf indien octrooiverlening wel plaatsvindt. Dit zal geïllustreerd worden aan de hand van hetzelfde voorbeeld als zojuist, waarbij nu sprake zal zijn van een opschortende voorwaarde.

De ondernemer heeft wederom in 2011 een octrooiverzoek ingediend en pas in 2014 krijgt hij uitsluitel of dit verzoek gehonoreerd wordt. In de jaren 2011, 2012, en 2013 worden alle positieve voordelen behaald die de drempel te boven gaan. Het is de ondernemer er dus alles aan gelegen dat zijn verzoek gehonoreerd wordt. Inmiddels is het 2014 en kan het voor de ondernemer twee kanten

⁶² E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuwer, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2011, p. 51.

⁶³ A.S. Hartkamp, C.H. Sieburgh, *Asser serie: De verbintenis in het algemeen, eerste gedeelte*, Deventer: Kluwer 2011, p. 164.

op gaan: of zijn verzoek wordt gehonoreerd, of niet. De gevolgen zijn echter fundamenteel anders dan we zojuist gezien hebben. De ondernemer heeft immers nog geen van de genoemde pre-octroobaten daadwerkelijk in aanmerking genomen in de innovatiebox, hetgeen de basisgedachte is van de opschortende voorwaarde. Indien het octrooi dus niet verleend wordt, zal geen correctie plaats hoeven vinden. De voordelen zijn in genoemde jaren tegen het normale tarief belast en dat is achteraf terecht gebleken. Wordt zijn verzoek echter wel gehonoreerd, dan rijst de vraag hoe de correctie op teveel betaalde belasting in de voorgaande jaren plaats zal moeten hebben.

Een oplossing die in dat kader door De Nies en Kiekebeld wordt aangedragen is een zogenaamd creditsysteem, waarbij de innovatiebox wordt toegepast onder de opschortende voorwaarde dat de ondernemer een octrooi verkrijgt. Hierbij wordt in de aangifte over een jaar waarin de inkomsten de drempel overschrijden, maar nog geen octrooi is verleend, naast de reguliere belastingschuld tevens de vermindering berekend die zou plaatsvinden indien de innovatiebox al van toepassing zou zijn. Dit kan bijvoorbeeld in een voor bezwaar vatbare beschikking waarin het verschil tussen beide in de vorm van een credit wordt vastgesteld.⁶⁴ In ons voorbeeld zal dit als volgt uitwerken: de positieve voordelen die de drempel te boven gaan in de jaren 2011, 2012 en 2013 worden in de desbetreffende jaren volgens het reguliere systeem belast, wat betekent dat er een heffingspercentage van 25% op van toepassing is.⁶⁵ Stel nu dat die positieve voordelen in genoemde jaartallen 200, 500 en 300 bedragen. Dit komt neer op een reguliere heffing van respectievelijk 50, 125 en 75. Bij toepassing van de innovatiebox zal respectievelijk 10, 25 en 15 worden geheven. Dit maakt een totale besparing van 200 aan belastingheffing over de totale positieve voordelen van 1000. Door gebruik te maken van het creditsysteem, zal elk jaar het verschil tussen de reguliere heffing en die onder de innovatiebox 'bewaard' worden voor het geval het octrooiverzoek gehonoreerd wordt. De Nies en Kiekebeld omschrijven het als een credit dat door belastingplichtige kan worden verzilverd op het moment dat hij definitief aan de voorwaarden van de innovatiebox voldoet, zonder dat aanslagen uit voorgaande jaren gecorrigeerd moeten worden.⁶⁶

In beginsel hebben beide systemen dus te maken met aanpassingen achteraf, terwijl het goed mogelijk is dat een eventuele correctie van een aanslag niet meer tot de mogelijkheden behoort. Er dient dus een correcte en gemakkelijk toepasbare methode ontwikkelt te worden om de in het verleden verkeerd berekende belastingheffing te corrigeren. Daarbij is het van belang dat de correctie in verschillende vormen kan plaatsvinden, en niet automatisch betekent dat de aanslag zelf gecorrigeerd wordt.

Het voordeel van een systeem met opschortende voorwaarde ten opzichte van die van de ontbindende voorwaarde, is volgens De Nies en Kiekebeld dat naderhand de aanslag zelf niet aangepast hoeft te worden. Telkens bij het vaststellen van de jaarlijkse aanslag wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking een credit vastgesteld. Hierbij is ook geen nieuwe informatie nodig, aangezien de gegevens die nodig zijn voor het vaststellen van die beschikking ook nodig zijn voor het bepalen van de reguliere belastingheffing. Daarmee wordt het aantal extra handelingen en kosten die hieraan verbonden zijn tot een minimum beperkt. Inmiddels is echter aangetoond dat het aanpassen van aanslagen uit het verleden bij een systeem met ontbindende voorwaarde betrekkelijk

⁶⁴ IJ. de Nies, *Stimulering van innovatie in de Nederlandse belastingwetgeving*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht 2008/108.

⁶⁵ In dit voorbeeld is geen rekening gehouden met de tariefopstap in art. 22 Wet Vpb.

⁶⁶ IJ. de Nies, t.a.p.

eenvoudig verholpen kan worden door de toepassing van conserverende aanslagen. Dit systeem bleek niet nadelig te zijn voor zowel de fiscus als de ondernemer, aangezien de fiscus de claim op het inkomensbestanddeel niet kwijtraakt en de ondernemer niet in financieringsproblemen terechtkomt. Door toepassing van de conserverende aanslag kan het praktische bezwaar dat pre-octrooibaten buiten de navorderingstermijn kunnen vallen worden verholpen. Daarmee is het belangrijkste punt van kritiek op een systeem met ontbindende voorwaarde weggenomen, en richt de discussie zich tot een meer principiële verschil tussen beide systemen. Het gaat er in feite dus om of het terecht is om van de ondernemer te eisen dat hij over zijn pre-octrooibaten reguliere heffing zal moeten betalen. Mijns inziens zou dat onterecht zijn, aangezien de ondernemer dan in financieringsproblemen terecht kan komen en belemmert kan worden in het doen van verdere investeringen. Bovendien speelt de beslissing op het octrooiverzoek zich buiten de invloedssfeer van de ondernemer af, waarmee hij het moment waarop definitief aan de voorwaarden van de innovatiebox wordt voldaan niet in eigen hand heeft. Mijns inziens is een systeem met ontbindende voorwaarde in combinatie met een conserverende aanslag dus de juiste maatregel om het knelpunt van de pre-octrooibaten weg te nemen.

4.2.2 Midden- en kleinbedrijf

De staatssecretaris vat de problematiek voor het Mkb samen door te stellen dat “het bepalen hoeveel voordelen aan het immateriële activum kunnen worden toegerekend, soms als moeilijk wordt ervaren. Dit betekent dat ondernemers de innovatiebox pas kunnen toepassen nadat zij daarover eerst een advies inwinnen bij externe deskundigen en daarover vervolgens in overleg treden met de Belastingdienst. Dit leidt enerzijds tot relatief hoge administratieve lasten, hetgeen een reden kan zijn om de toepassing van de innovatiebox achterwege te laten. Anderzijds leidt het (voor)overleg tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.”⁶⁷ Het accent ligt dus op het beperken van de administratieve lasten voor zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst, wat bereikt moet worden door de invoering van een optioneel forfaitair systeem als het gaat om de toerekening van voordelen. Het knelpunt dat met betrekking tot dat systeem in voorgaand hoofdstuk naar voren kwam, is de driejaarstermijn. Dit houdt in dat de ondernemer maximaal drie jaar gebruik mag maken van het forfaitaire systeem, waarna overgestapt moet worden op de hoofdregel van art. 12b Wet Vpb indien ondertussen geen nieuw immaterieel activum is ontwikkeld.

Die driejaarstermijn is mijns inziens het meest opvallende aspect van deze regeling, omdat na drie jaar de ondernemer wederom geconfronteerd wordt met de toerekeningsproblematiek die juist ten grondslag heeft gelegen aan de keuze om in eerste instantie niet te kiezen voor toepassing van de innovatiebox. Daarnaast wordt de eis gesteld dat, indien geopteerd wordt voor de forfaitaire regeling, deze voor alle immateriële activa geldt. Zoals in het vervolg duidelijk zal worden, kan de koppeling tussen dit vereiste en de driejaarstermijn onduidelijke situaties opleveren. Om deze knelpunten weg te nemen, zullen hierna oplossingen worden aangedragen.

Allereerst de driejaarstermijn. Zoals aangegeven in het vorige hoofdstuk een, mijns inziens, opvallende keuze omdat voorbij lijkt te zijn gegaan aan de doelstelling om structureel de administratieve lasten te verminderen. In die doelstelling lijkt het woord ‘structureel’ een ongelukkige keuze, omdat het tegenstrijdig lijkt met de betrekkelijk korte termijn waarover het

⁶⁷ Ministerie van Financiën, *Verzamelbesluit 2013 Nota van toelichting*, Staatsblad 28 december 2012.

forfaitaire regime kan worden toegepast. Dit knelpunt lijkt echter betrekkelijk eenvoudig op te lossen, waarbij men zich allereerst zou kunnen afvragen waarom überhaupt voor een beperkte termijn gekozen is? De hoofdregel van art. 12b Wet Vpb geldt immers ook voor onbepaalde tijd, zij het dat wel gedurende toepassing van die hoofdregel blijvend aan de vereisten voldaan moet worden. Zo zal het causale verband aanwezig moeten zijn en het octrooi aan de ondernemer verleend moeten blijven worden. Ook zal met de Belastingdienst een aantal afspraken gemaakt kunnen worden met betrekking tot de toerekening van de voordelen, om zo de ondernemer zekerheid te bieden gedurende een lange periode gebruik te kunnen maken van het gunstige effectieve tarief. Als het doel van de wetgever is om structureel de administratieve lasten te verlagen, voor zowel het Mkb als de Belastingdienst, dan lijkt het implementeren van deze nieuwe regeling voor onbepaalde tijd een logisch gevolg daarvan. Een punt van kritiek zou kunnen zijn dat door juist te kiezen voor onbepaalde tijd er over de lange termijn een disbalans kan ontstaan tussen werkelijk toerekenbare voordelen, en voordelen zoals die op basis van het forfait worden toegerekend. Mijns inziens is dat inherent aan een forfaitair systeem, dat doorgaans ten doel zal hebben eenvoudiger hanteerbaar te zijn, en naast zekerheid ook continuïteit te bieden. Zoals in elk forfaitair systeem, dat we ook in vrijwel elk type belasting terugzien, worden niet de reële voordelen belast maar de forfaitaire voordelen. Die forfaitaire voordelen worden bepaald op basis van een vast percentage van de totale voordelen, een percentage dat voor het gros van de ondernemers inderdaad niet exact zal overeenkomen met de werkelijkheid maar deze wel zal benaderen. Zolang dit vaste percentage die werkelijkheid benadert, biedt het argument dat er een disbalans zou kunnen ontstaan tussen de werkelijkheid en het forfait onvoldoende weerstand.

Een ander kritiekpunt tegen de verruiming tot onbepaalde tijd zou kunnen zijn dat het budgettaire onverantwoord is. Zoals al eerder is aangegeven door de staatssecretaris is gekozen voor een plafond van € 25.000, juist om het budget onder controle te houden. Hoewel de wetgever inderdaad telkens als er een nieuwe maatregel genomen wordt rekening zal moeten houden met het budgettaire effect, is dat daarmee nog geen steekhoudend argument tegen verruiming van de driejaarstermijn. Er zijn mijns inziens namelijk genoeg instrumenten om het budget alsnog onder controle te houden. Zo kan het plafond iets verlaagd worden of kan het percentage van 25% licht bijgesteld worden. Dat zijn naar mijn idee de twee belangrijkste knoppen waar de staatssecretaris aan kan draaien mocht aanpassing vereist zijn, wat door hem overigens ook gedeeltelijk is erkend. Daarbij speelt de rechtszekerheid voor de ondernemer ook nog een rol. Het kan namelijk niet de bedoeling zijn dat op regelmatige basis het tarief dan wel het plafond worden bijgesteld, zodat de ondernemer niet meer weet waar hij op kan rekenen. Die onrust moet zoveel mogelijk voorkomen worden, echter weegt mijns inziens het verlengen van de termijn zwaarder dan een aanpassing die in dit geval eenmalig is. Door het effect van het verlengen van de termijn te laten resulteren in een lichte aanpassing van het plafond dan wel het tarief, kan de ondernemer gedurende de volledige levensduur van het immateriële activum gebruik maken van de forfaitaire regeling. In het kader van de continuïteit en de eenvoud van de regeling zou ik dus pleiten voor een verruiming van de driejaarstermijn tot onbepaalde tijd.

Het tweede knelpunt dat met betrekking tot de forfaitaire regeling is behandeld, is de samenloop tussen de driejaarstermijn en de eis dat op alle immateriële activa hetzelfde toerekeningsregime van toepassing is. Samenvattend kwam deze problematiek erop neer dat in een situatie waarin aan beide eisen voldaan moet worden, dit lijkt te resulteren in een conflict tussen de driejaarstermijn en de eis dat op beide immateriële activa hetzelfde toerekeningsregime van toepassing is. Het is daarmee dus

onduidelijk wat de staatssecretaris bedoelt met de zinsnede dat na drie jaar de mogelijkheid vervalt om te kiezen voor de forfaitaire regeling, “tenzij inmiddels een nieuw immaterieel activum is voortgebracht waarvoor ook weer de driejaarstermijn geldt”.⁶⁸ Uit de toelichting van de staatssecretaris op deze door hem gemaakte uitzondering blijkt dus niet of het dan toch mogelijk is om twee aparte regimes naast elkaar te hanteren, of dat beëindiging van de driejaarstermijn tot in lengte van jaren is uit te stellen. Om dit knelpunt weg te nemen is het dus van belang dat de staatssecretaris nader toelicht hoe omgegaan dient te worden met deze uitzondering, en op welke manier deze bedoeld is uit te werken.

Geconcludeerd kan worden dat het er alle schijn van heeft dat met de invoering van het optionele forfaitaire systeem een grote stap gemaakt is voor het Mkb. De regeling is eenvoudiger in de uitvoering, biedt voor de eerste jaren meer zekerheid vooraf en is in grote lijnen dus een welkome aanpassing van de innovatiebox. Er is echter ook gebleken dat de opvallende keuze is gemaakt om de toepassing van de forfaitaire regeling te beperken tot de eerste drie jaren, omdat de staatssecretaris nu juist het structurele aspect van de administratieve lastenverlichting benadrukt. Daarnaast bestaat er onduidelijkheid in situaties waarin de driejaarstermijn gekoppeld wordt aan het vereiste dat op alle immateriële activa waarvoor geopteerd is voor de innovatiebox, hetzelfde regime van toepassing is. Op dat terrein zou een nadere toelichting van de staatssecretaris welkom zijn om zo goed mogelijk invulling te geven aan de doelstellingen van deze nieuwe regeling.

⁶⁸ Ministerie van Financiën, *Verzamelbesluit 2013 Nota van toelichting*, Staatsblad 28 december 2012.

4.3 Conclusie

De problematiek met betrekking tot het in aanmerking nemen van zogenaamde pre-octrooibaten komt erop neer dat de mogelijkheid bestaat dat de ondernemer inkomsten genereert, zijn drempel heeft ingelopen, maar nog steeds niet kan profiteren van het gunstige tarief van de innovatiebox doordat het octrooi nog ontbreekt. Er zijn twee oplossingen geboden om dit knelpunt met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa weg te nemen, welke beide de vorm hebben van een voorwaardelijke verbintenis.

Ten eerste kan gekozen worden voor een systeem met een ontbindende voorwaarde. Dit betekent dat voordelen die opkomen vóór definitieve verlening van het octrooi, tegen het gunstige tarief in aanmerking kunnen worden genomen. Gevolg daarvan is dat, indien het octrooi uiteindelijk niet verleend wordt, er een correctie plaats zal moeten vinden van belastingaanslagen uit voorgaande jaren. De ondernemer heeft immers ten onrechte een te laag bedrag aan belasting betaald. Een probleem dat volgens critici bij deze methode speelt, is de situatie waarin het voor de inspecteur niet meer mogelijk is om over te gaan tot navordering. In art. 16, lid 3 AWR is namelijk vastgelegd dat deze bevoegdheid na vijf jaren vervalt. Door toepassing van een conserverende aanslag wordt dit probleem weggenomen, loopt de fiscus geen risico op claimverlies en komt de ondernemer mogelijk niet in de financieringsproblemen. Het feit dat de beslissing op het octrooiverzoek zich buiten de invloedssfeer van de ondernemer afspeelt, draagt bij aan de keuze voor een systeem met ontbindende voorwaarde als oplossing voor het knelpunt van de pre-octrooibaten.

Ten tweede kan gekozen worden voor een systeem met een opschortende voorwaarde. Dit heeft tot gevolg dat de ondernemer in de jaren vóór definitieve octrooiverlening in de aangiften geen gebruik kan maken van de innovatiebox. Mocht de octrooiverlening er dan toch komen, dan zal een correctie plaats moeten vinden aangezien de ondernemer in voorgaande jaren te veel heeft afgedragen. Een creditsysteem zou dan uitkomst kunnen bieden, waarbij in de voorgaande jaren naast de aanslag met reguliere heffing het verschil in heffing in de vorm van een credit bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld. Deze credit kan dan verzilverd worden als het octrooi daadwerkelijk verleend wordt.

Een tweede knelpunt is de toegang voor het Mkb, die als moeilijk werd ervaren doordat voor die specifieke sector de administratieve lasten relatief hoog zijn bij het toerekenen van de voordelen. De staatssecretaris heeft daarop, in grote lijnen, passend antwoord gegeven door de invoering van een optionele forfaitaire regeling. Een ondernemer kan dan gedurende drie jaren 25% van zijn winst in aanmerking nemen in de innovatiebox. Hoewel dit een grote stap in de goede richting is, zijn er nog twee knelpunten. Zo is het opmerkelijk dat de regeling slechts drie jaren geldt, omdat op die manier het structurele effect van de administratieve lastenverlichting beperkt zal blijven. Een aanbeveling is om deze termijn te verruimen tot onbepaalde tijd. Daarnaast is er onduidelijkheid in situaties waarin sprake is van samenloop tussen de driejaarstermijn en de eis dat op alle immateriële activa waarvoor geopteerd is voor de innovatiebox, hetzelfde regime van toepassing is. De toelichting op de nieuwe regeling zoals die er nu is beantwoordt onvoldoende de vragen in deze specifieke situatie. Om dit knelpunt weg te nemen is een aanbeveling gedaan aan de staatssecretaris om de uitwerking in deze situatie nader toe te lichten.

5. Conclusie

In deze scriptie is getracht een antwoord te formuleren op de volgende probleemstelling:

- Welke knelpunten zijn er met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa in de innovatiebox en hoe zouden deze weggenomen kunnen worden?

Op deze probleemstelling is door middel van drie deelvragen een antwoord gezocht. Op elk van deze deelvragen zal hierna een antwoord gegeven worden, welke tezamen de beantwoording vormen van de probleemstelling.

- Wat houdt de innovatiebox in?

Met als doelstelling om Nederland als kenniseconomie op de kaart te zetten, heeft de innovatiebox, die is begonnen als innovatiebox, door de jaren heen veel veranderingen ondergaan. Al die veranderingen hebben een verruiming van het regime tot gevolg gehad. Een ondernemer krijgt toegang tot de huidige innovatiebox als ter zake van een door hemzelf ontwikkeld, immaterieel activum aan hem een octrooi dan wel een S&O-verklaring is verleend. Een belangrijk verschil tussen deze twee is dat de S&O-verklaring de ondernemer ook al een extra tegemoetkoming aan de kostenkant biedt. Is aan de ondernemer toegang verleend tot de innovatiebox, dan worden de voordelen uit hoofde van dat activum, voor zover deze de drempel overschrijden, slechts voor 5/25^e belast. Daarmee is de faciliteit van de innovatiebox een zuivere grondslagversmalling. Nadat toegang is verleend dienen de voordelen te worden toegerekend aan het immateriële activum, waarbij het begrip 'causaliteit' een belangrijke rol speelt. Dit betekent namelijk dat de voordelen in belangrijke mate, dus voor ten minste 30%, hun oorzaak vinden in het verleende octrooi. Bij een grammaticale toepassing van lid 2 is gebleken dat dit criterium niet geldt voor S&O-activa. Ook is het gebruik van al aanwezige kennis een belangrijk element bij de toerekening van voordelen. Om de bijdrage daarvan bij de ontwikkeling van de nieuwe innovatie uit te sluiten kan met de Belastingdienst een ingroeifactor worden vastgesteld, welke ervoor zorgt dat alleen de voordelen die zuiver voortvloeien uit een nieuw, innovatief idee worden belast tegen het effectief lagere tarief.

- Welke knelpunten zijn er met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa?

Voor de volledige beantwoording van deze probleemstelling is allereerst een definitie geformuleerd van het begrip 'knelpunten', welke het volgende inhoudt: onduidelijkheden als het gaat om de toerekeningsproblematiek, die voortkomen uit de invulling die moet worden gegeven aan begrippen in de wet en resulteren in voor ondernemers onnodig ingewikkelde en/of onevenwichtige toepassing van de innovatiebox. Vervolgens is gebleken dat met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa ter zake waarvan aan de ondernemer een octrooi of S&O-verklaring is verleend, de wet slechts enkele vingerwijzingen geeft. Uit de wetsgeschiedenis is echter gebleken dat is gekozen voor een economische benadering, en dat voor nadere invulling aansluiting kan worden gevonden bij de methoden en het gedachtegoed van de verrekenprijzen en het arm's-lengthbeginsel. Bovendien, alvorens wordt toegekomen aan verrekenprijzen, gelden voor de berekening van de innovatieboxwinst de algemene regels voor de fiscale winstberekening inclusief goed koopmansgebruik. In de praktijk heeft de Belastingdienst aan dit wettelijke kader handen en voeten gegeven door de ontwikkeling van het afpelmodel. Dit model wordt met name toegepast bij

ondernemingen waar de R&D-functie een kernfunctie is. In overleg met de ondernemer komt de Belastingdienst tot een percentage van de overwinst waarop de breukdeelbenadering van de innovatiebox van toepassing is. Hoewel dit model een stap in de goede richting is, resteert nog steeds een aantal knelpunten bij de bepaling op welk gedeelte van de winst het boxvoordeel van toepassing is.

Allereerst bestaat er een knelpunt als het gaat om de zogenaamde pre-octrooibaten. Deze worden namelijk niet toegerekend aan de immateriële activa voor zover zij de tot dan toe opgebouwde drempel, genoemd in art. 12b Wet Vpb, lid 5, overschrijden. De wetgever heeft dus een onderscheid gemaakt tussen voordelen die worden behaald vóór octrooiverlening en voordelen die daarna worden behaald, terwijl beide voortkomen uit de ontwikkeling van hetzelfde nieuwe immateriële activum.

Daarnaast bestaat er een knelpunt als het gaat om het Mkb. Voor deze sector blijken de administratieve lasten die gemoeid zijn met de toerekening van voordelen relatief hoog, waardoor de toegang tot de innovatiebox voor het Mkb als moeilijk werd ervaren. Als antwoord is met ingang van 2013 een nieuwe regeling getroffen, waarbij de ondernemer kan kiezen om de voordelen die zijn toe te rekenen aan de ontwikkeling van het nieuwe immateriële activum op forfaitaire wijze te bepalen. Hoewel ook dit een stap in de goede richting is, lijkt de driejaarstermijn, gezien de doelstellingen van de staatssecretaris, een vreemde en onnodige beperking. Bovendien levert de situatie waarin de driejaarstermijn gekoppeld wordt aan het vereiste dat op alle immateriële activa eenzelfde regime van toepassing is, de nodige onduidelijkheden op.

- Welke oplossingen zouden de knelpunten met betrekking tot de toerekening van voordelen aan immateriële activa kunnen wegnemen?

Met betrekking tot het knelpunt van de pre-octrooibaten, zijn er twee oplossingen aangedragen. Ten eerste kan een systeem met ontbindende voorwaarde worden ingevoerd. Dit zou betekenen dat de ondernemer in de jaren tussen aanvraag en verlening van een octrooi de innovatiebox al toepast op de voordelen die zijn behaald uit hoofde van het immateriële activum. Er treedt echter een mogelijk probleem op wanneer het octrooi niet wordt verleend, de ondernemer een deel belasting terug zal moeten betalen en de betreffende aanslag buiten de navorderingstermijn valt. Door toepassing van een conserverende aanslag is echter gebleken dat dit probleem weggenomen kan worden. Een alternatief is een systeem met opschortende voorwaarde, in welk geval de voordelen ten opzichte van reguliere heffing pas in aanmerking worden genomen nadat het octrooi definitief is verleend. Door middel van een creditsysteem zou de ondernemer, in het geval het octrooi inderdaad verleend wordt, de opgebouwde credit kunnen verzilveren. Als oplossing om het knelpunt van de pre-octrooibaten weg te nemen, is een systeem met ontbindende voorwaarde gecombineerd met een conserverende aanslag aan te bevelen. Met dit systeem loopt de fiscus namelijk geen risico op claimverlies en komt de ondernemer mogelijk niet in de financieringsproblemen. Bovendien draagt het feit dat de beslissing op het octrooiverzoek zich buiten de invloedssfeer van de ondernemer afspeelt, bij aan de keuze voor dit systeem.

Een knelpunt dat door de staatssecretaris in grote lijnen opgelost lijkt te zijn is het knelpunt van het Mkb. Door de invoering van het optionele forfaitaire systeem is een grote stap in de goede richting gezet. Er zou echter verstandig aan gedaan worden om de driejaarstermijn te verruimen tot onbepaalde tijd om beter invulling te geven aan de doelstelling om de administratieve lasten

structureel te verminderen. Bovendien vraagt de situatie dat de driejaarstermijn gekoppeld wordt aan het vereiste dat op alle immateriële activa eenzelfde regime van toepassing is, om nadere toelichting van de staatssecretaris.

Concluderend kan worden vastgesteld dat door de ontwikkeling die de innovatiebox vanaf haar introductie heeft doorgemaakt, verreweg de meeste knelpunten zijn weggenomen. De huidige innovatiebox lijkt een goed vormgegeven instrument voor de overheid om ondernemers te stimuleren tot meer innovatie, en voor ondernemers een goed hanteerbaar regime om belastingheffing over de voordelen uit een innovatie te verlagen. Er zijn welliswaar knelpunten die resteren, echter zijn deze het restant van in beginsel juiste aanpassingen. Daarbij moet niet worden vergeten dat de overheid niet alleen ten doel heeft de innovatie te stimuleren, maar ook zijn budget onder controle dient te houden. Binnen die speelruimte lijkt de overheid erin geslaagd te zijn een goede fiscale faciliteit neer te zetten, waarvan slechts enkele laatste knelpunten weggenomen dienen te worden.

Bronvermelding

Boeken

J.N. Bouwman, *Wegwijs in de Vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2012.

A.W. Cazander, J. Ganzeveld, E.J.W. Heithuis, e.a., *Belastingwetten 2013*, Deventer: Kluwer 2013.

A.S. Hartkamp, C.H. Sieburgh, *Asser serie: De verbintenis in het algemeen, eerste gedeelte*, Deventer: Kluwer 2011.

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2011.

J.L. van de Streek, S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

Artikelen

R. Broeren, *Artikelsgewijs commentaar art. 12b Wet Vpb 1969 Innovatiebox*, 2013.

A.H.M. Daniels en H.D. Oosterhoff, *Van kenniseconomie naar octrooibox*, Weekblad Fiscaal Recht 2006/767.

P.H.M. Flipsen, *De herziene octrooibox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2007/01.

The Hague Centre for Strategic Studies en TNO, *De staat van Nederland Innovatieland 2012*, Amsterdam University Press 2012.

R. de Jong, *De innovatiebox: de theorie (eindelijk) in de praktijk gebracht*, Forfaitair 2012/223.

C.M. Koedam, *De innovatiebox: het gloeilampje van de wetgever?*, Forfaitair 2010/206.

M.L.B. van der Lande, *Innovatiebox: de ongelijke behandeling van speur- en ontwikkelingswerk*, NTFR 2009-2602.

Th. Docters van Leeuwen, *De innovatiebox in internationaal perspectief*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2010/01.

L. Mulder, *De introductie van de innovatiebox*, Forfaitair 2010/202.

W.R. Munting, E.A. Brassem, *Is de innovatiebox volwassen geworden?*, Weekblad Fiscaal Recht 2010/1482.

IJ. de Nies, *Stimulering van innovatie in de Nederlandse belastingwetgeving*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht 2008/108.

IJ. de Nies, B.J. Kiekebeld, *Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de innovatiebox*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/05.

Ministerie van Financiën, *Verzamelbesluit 2013 Nota van toelichting*, Staatsblad 28 december 2012.

L. Willems, *Weekers versimpelt fiscale regeling voor innovaties*, Financieel Dagblad 2012.