

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie Fiscale Economie

Het beperkte innovatiebox regime



Naam | Faraaz Abdoellakhan
Studentnummer | 372266
Begeleider | L.C. van Hulten MSc
Datum definitieve versie | 25 Juli 2017
Tweede lezer | Prof. Dr. P. Kavelaars

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding.....	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Toetsingskader en opzet	6
1.4 Afbakening.....	6
Hoofdstuk 2: De Nederlandse innovatiebox.....	7
2.1 Doelstellingen innovatiebox.....	7
2.2 Relevantie van een fiscale stimulans.....	8
2.3 De werking van de Nederlandse innovatiebox.....	9
2.3.1 De faciliteit in het kort.....	9
2.3.2 De toerekenbare voordelen	9
2.4 Voorwaarden voor toegang innovatiebox	11
2.4.1 Immaterieel activum	11
2.4.2 Voortbrengingsvereiste	12
2.4.3 Octrooi- en S&O-activa.....	12
2.5 Conclusie	14
Hoofdstuk 3: Doeltreffendheid van de faciliteit	16
3.1 Doeltreffendheid	16
3.1.1 Effect innovatiebox op speur- en ontwikkelingswerk en innovatie	16
3.1.2 Effect innovatiebox op het vestigingsklimaat	18
3.2 Conclusie	20
Hoofdstuk 4: De wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox	21
4.1 Base Erosion and Profit Shifting project.....	21
4.2 BEPS-project actiepunten 5.....	21
4.3 De wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox	23
4.3.1 Nexusbenadering.....	23
4.3.2 toetreding tot de Nederlandse innovatiebox.....	25
4.4 Conclusie	27

Hoofdstuk 5: Analyse	28
5.1 Gevolgen.....	28
5.1.1 Mogelijke gevolgen nexusbenadering.....	28
5.1.2 Mogelijke gevolgen toegang tot de innovatiebox.....	30
5.2 Conclusie	32
Hoofdstuk 6: Conclusie	33
Literatuurlijst.....	36

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Innovatie is een belangrijk element voor de welvaarts groei in Nederland.¹ Het bevordert de werkgelegenheid en versterkt de concurrentiekracht van de Nederlandse economie. Nederland, net als enkele andere Europese landen, hanteert een fiscaal regime om innovatief werk te stimuleren. De innovatiebox² is een faciliteit in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VpB 1969) met als doel innovatie stimuleren alsmede het Nederlandse vestigingsklimaat versterken.³ Door het verlagen van het effectieve belastingtarief van de vennootschapsbelasting voor winst uit innovatieve activiteiten wordt getracht deze doelen te realiseren. Hiermee is het een 'preferentieel regime'. De innovatiebox geldt enkel voor zelf voortgebrachte immateriële activa.⁴ Dit is van belang om enerzijds daadwerkelijke innovatieve activiteiten in Nederland te bevorderen en anderzijds constructies tegen te gaan waarbij een activum simpelweg wordt overgebracht vanuit een ander land om zo van een gunstiger tarief te profiteren.

Ook internationaal gezien is er steeds meer aandacht voor belastingontwijking aangezien internationaal opererende bedrijven gebruik maken van verschillen tussen belastingstelsels van landen.⁵ Om dit soort ontwijkingsmogelijkheden tegen te gaan is er binnen de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) en de Europese Unie (hierna: EU) gesproken over gemeenschappelijke eisen waaraan preferentiële regimes voor intellectueel eigendom zouden moeten voldoen. In Europees verband zijn enkele concrete voorstellen uitgewerkt om belastingontwijking na oneigenlijk gebruik van preferentiële regimes te bestrijden. De Europese Commissie (hierna: EC) heeft op 17 juni 2015 een actieplan voor een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de EU gepresenteerd wat moet leiden tot eerlijkere belastingen stabielere inkomsten en een beter ondernemingsklimaat.⁶ Vervolgens is er door de EC aansluiting gezocht bij de maatregelen van de OESO. In het Base Erosion and Profit Shifting (hierna: BEPS)-project zijn deze maatregelen nader uitgewerkt.⁷ Het vijfde actiepunt (BEPS 5) ziet op het tegengaan van schadelijke belastingpraktijken. Hiervoor is een minimumstandaard ontwikkeld voor substantiële activiteiten bij preferentiële regimes voor intellectueel eigendom. De belangrijkste onderdelen betreffen (i) de invoering van de zogenoemde nexusbenadering, (ii) de criteria voor de toegang tot preferentiële regimes voor intellectueel eigendom en (iii) bepalingen over transparantie. Er wordt dus een minimum standaard gegeven voor het vormgeven van dit soort regimes met als einddoel het tegengaan van belastingontwijking. Nederland heeft aangegeven groot voorstander te zijn van dit

¹ CPB, Kansrijk Innovatiebeleid, Boek 20, 25 februari 2016, p. 7.

² Art. 12b Wet VpB 1969.

³ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 2. En *Kamerstukken II* 2009/10, 32 128, nr. 3, p. 3.

⁴ Art. 12ba Wet VpB 1969.

⁵ Dialogic, Evaluatie innovatiebox 2010-2012, Utrecht: 2015, p. 34.

⁶ Dialogic, Evaluatie innovatiebox 2010-2012, Utrecht: 2015, p. 35.

⁷ OESO, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, 2015.

initiatief en heeft zich actief ingespannen voor het succes van dit project.⁸ Met name de nexusbenadering alsmede de overeengekomen toegangscriteria maakten nog geen deel uit van de Nederlandse innovatiebox-wetgeving. Op verzoek van het ministerie van Financiën is de Nederlandse innovatiebox in de periode 2010-2012 geëvalueerd op doelgroepbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid.⁹ De bevindingen uit dit rapport tezamen met de internationale ontwikkelingen hebben geleid tot een wetwijziging in de Wet VpB 1969 per 1 januari 2017, waarbij bovenvermelde criteria zijn geïmplementeerd in de Nederlandse innovatiebox.

1.2 Probleemstelling

De ingevoerde wijzigingen zijn het resultaat van het ingespannen werk van de OESO en de EU om belastingontwijking verder te bestrijden. Het is echter de vraag of dit niet ten koste gaat van het doel en strekking van de Nederlandse innovatiebox, namelijk het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat. Met invoering van de nexusbenadering wordt een strikter substancecriterium gehanteerd. Daarbij komt dat naast de bestaande toegangstickets nadere eisen worden gesteld. Dit kan gevolgen hebben bij de keuze voor belastingplichtigen om gebruik te maken van deze faciliteit. Er wordt dus bijgedragen aan het gemeenschappelijke einddoel, namelijk belastingontwijking tegengaan, echter lijken de wijzigingen die zijn doorgevoerd haaks te staan op het gewenste effect van de Nederlandse innovatiebox. Dit leidt tot de volgende hoofdvraag:

Dragen de wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox per 1 januari 2017 bij aan het doel en gewenste effect hiervan, namelijk het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat?

Om deze hoofdvraag te beantwoorden wordt er een vergelijking gemaakt tussen de oude innovatiebox regeling en de wijzigingen per 1 januari 2017 met als uitgangspunt de beoogde doelen van de Nederlandse innovatiebox. Hierbij wordt gebruik gemaakt van de evaluatie van de innovatiebox zoals vermeld in de aanleiding. Aan de hand van de volgende deelvragen wordt er toegewerkt naar de conclusie waarin de hoofdvraag wordt beantwoord.

- Hoofdstuk 2: Wat is het doel en strekking van de Nederlandse innovatiebox?
- Hoofdstuk 3: In hoeverre realiseert de innovatiebox de voorgeschreven doelstellingen vóór de wetwijziging?
- Hoofdstuk 4: Welke wijzigingen zijn per 1 januari 2017 van kracht en wat heeft hiertoe geleid?
- Hoofdstuk 5: Wat voor gevolgen hebben de geïmplementeerde wijzigingen op de beoogde doelen van de Nederlandse innovatiebox?

⁸ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 2, p. 16.

⁹ Dialogic, Evaluatie innovatiebox 2010-2012, Utrecht: 2015.

1.3 Toetsingskader en opzet

Getoetst wordt in hoeverre de wijzigingen bijdragen aan de doeltreffendheid van de faciliteit. Onder doeltreffendheid kan worden verstaan: in hoeverre realiseert de innovatiebox de voorgeschreven doelstellingen?

Om antwoord te kunnen geven op de hoofdvraag wordt allereerst uiteengezet wat de innovatiebox regeling inhoudt. Hoofdstuk 2 richt zich op het doel en strekking van de faciliteit. In hoofdstuk 3 staat de doeltreffendheid van de faciliteit vóór de wetswijziging centraal. Hier wordt gebruik gemaakt van de bevindingen uit het evaluatierapport. Welke doelen worden in welke mate gerealiseerd? In hoofdstuk 4 komt aan bod welke wijzigingen per 1 januari 2017 van kracht zijn en wat de aanleiding van deze wijzigingen zijn geweest. Hoofdstuk 5 bevat de analyse, in dit hoofdstuk komt het mogelijke effect van de wetswijzigingen op de beoogde doelen van de innovatiebox in beeld. In dit hoofdstuk wordt de vernieuwde regeling getoetst aan de doeltreffendheid. Tevens worden de wetswijzigingen naast de bevindingen uit hoofdstuk 3 gezet. Zo wordt zichtbaar op welk gebied er wel of juist niet wordt bijgedragen aan de doelstellingen van de innovatiebox. Na antwoord gegeven te hebben op alle deelvragen zal in de conclusie antwoord worden gegeven op de hoofdvraag.

1.4 Afbakening

Omwille van de relevantie van de bachelorscriptie wordt ingegaan op de doeltreffendheid van de faciliteit en wordt er voorbijgegaan aan de doelmatigheid van het beleid. Doelmatigheid ziet in dit kader op de kosten en beleidsuitgaven die direct voor het beleid worden aangewend. Dit is een aspect dat zeker niet onbelangrijk is, echter staat dit los van de essentie van de faciliteit, datgene waar de innovatiebox voor in het leven is geroepen. Ook wordt er voorbijgegaan aan het doelgroepbereik. Het doelgroepbereik beschrijft het type bedrijven dat gebruikt maakt van de faciliteit. Het onderscheid tussen type gebruikers is in dit kader echter niet relevant. Het doel is om te illustreren of de wetswijzigingen bijdragen aan het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat. Of dit innovatieve activiteiten zijn van bijvoorbeeld een landbouwbedrijf of een metaalbedrijf maakt voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag niet uit. Door enkel te focussen op de doeltreffendheid komt het tegenstrijdige effect van de wetswijzigingen beter in beeld. Dit komt de vergelijking ten goede.

Ondanks dat de afspraken mede voortkomen uit Europese samenwerking is het voor het beantwoorden van de hoofdvraag niet nodig om internationale vergelijkingen te maken. Dit zal dan ook achterwege blijven. Er wordt enkel op de Nederlandse wetgeving gefocust. De aanleiding van de wijzigingen, die verband houdt met internationale(politieke) ontwikkelingen, zal ik wel toelichten.

Hoofdstuk 2 De Nederlandse innovatiebox

Hoofdstuk 2 behandelt het doel en de strekking van de Nederlandse innovatiebox en dient als belangrijk fundament voor de opbouw van deze scriptie. Om de hoofdvraag te kunnen beantwoorden, moet er allereerst worden bepaald wat de faciliteit vóór de wetwijziging inhoudt en wat de doelen daadwerkelijk zijn. Het doel van dit hoofdstuk is om een theoretische vergelijking te bieden met hoofdstuk 4 waar de wijzigingen van de faciliteit per 1 januari 2017 worden behandeld.

Om volledig te kunnen begrijpen wat voor effect de wijzigingen hebben op de beoogde doelen van de innovatiebox, komen in paragraaf 2.1 de doelstellingen van de faciliteit aan bod. Vervolgens ga ik nader in op het belang van het stimuleren van innovatie en wat voor effect het kan hebben op de economie. Er is namelijk niet slechts één enkele manier om innovatie te stimuleren. Paragraaf 2.3 legt de werking van de faciliteit in het kort uit met behulp van een simpel rekenvoorbeeld waarna in paragraaf 2.4 de vereisten voor toetreding tot de faciliteit worden uiteengezet. Uiteindelijk wordt in de conclusie antwoord gegeven op de eerste deelvraag, welke als volgt luidt: ‘Wat is het doel en de strekking van de Nederlandse innovatiebox?’

2.1 Doelstellingen innovatiebox

De stimuleringsregeling voor innovatie is sinds 2007 opgenomen in de Wet VpB 1969, destijds onder de naam octrooibox. Oorspronkelijk stond de regeling enkel open voor geoctrooieerde innovaties en kwekersrechten. Bovendien was het effectieve belastingtarief van de vennootschapsbelasting voor winst uit innovatieve activiteiten destijds 10%. In 2010 is de regeling aanzienlijk verruimd, de octrooibox werd omgedoopt tot innovatiebox en niet enkel de geoctrooieerde innovaties werden toegelaten, maar een breder scala aan technische innovaties vonden hun plaats in de innovatiebox. Ook is het effectieve tarief verlaagd naar 5%.¹⁰ Belastingplichtigen die zelf voortgebrachte immateriële activa exploiteren kunnen profiteren van het gereduceerde effectieve tarief. De beoogde doelen van de wetgever met invoering van de Nederlandse innovatiebox zijn tweeledig, namelijk i) het verbeteren dan wel behouden van het fiscale vestigingsklimaat in Nederland en ii) het stimuleren van innovatie door exploitatie van immateriële activa.¹¹

Met het verlagen van het effectieve tarief is de innovatiebox een belangrijk instrument voor het vestigingsklimaat. Hiermee worden bedrijven gestimuleerd om hun innovatieve activiteiten in Nederland te ontplooiën. Naast het feit dat dit de werkgelegenheid in Nederland aanzienlijk kan verbeteren, verbetert dit ook de relatieve concurrentiepositie van Nederland in Europa. Volgens de Graaf¹² is de innovatiebox van belang om Nederland op de shortlist te houden voor nieuwe investeringen door buitenlandse multinationals. Naast het creëren van een gunstig vestigingsklimaat, speelt de innovatiebox een rol in het bevorderen van innovatieve activiteiten die reeds worden ontplooid in Nederland. Innovatie is een bron van welvaarts groei en draagt bij aan het versterken

¹⁰ IJ. de Nies, ‘Stimulering van innovatie: van octrooibox naar innovatiebox’, *WFR* 2010/146, p. 146-153.

¹¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 januari 2011, nr. DGB2010/8277.

¹² M. de Graaf, Zuidas Instituut voor Financieel recht en Ondernemingsrecht (ZIFO), 2 juli 2014.

van de Nederlandse economie.¹³ Producten kunnen op een steeds efficiëntere en kostenbesparende manier op de markt gezet worden. Innoverende bedrijven worden aangezet meer speur en ontwikkelingswerk te verrichten en voor dit werk worden ze beloond vanwege het fiscale voordeel dat rust op het positieve resultaat van dergelijke activiteiten.¹⁴

2.2 Relevantie van een fiscale stimulans

Het is naar mijn mening gegrond dat bedrijven beloond worden om innovatieve activiteiten te verrichten. Er kan immers betoogd worden dat een investering in innovatie helemaal geen stimulans nodig heeft. Het is echter de vraag of het compleet achterwege laten van een stimulans het behoud van het aantal innovatieve investeringen in Nederland niet zal schaden. Bedrijven zouden wellicht eerder hun activiteiten willen ontplooiën in een land waar investeringen in innovatieve activiteiten wel gunstig gefaciliteerd zijn. Innovatie stimuleren kan op verschillende manieren bewerkstelligd worden. Het kan aan de input- dan wel aan de outputkant gestimuleerd worden, of beide. Een verlaging van het vennootschapsbelastingtarief op innovatieve activiteiten is een stimulans aan de outputkant. Een nadeel hiervan kan zijn dat er pas een fiscaal voordeel ontstaat wanneer innovatie leidt tot positieve resultaten, zodat er mogelijk pas op een later tijdstip van een fiscaal voordeel sprake is.¹⁵ Een investering in innovatie brengt namelijk niet altijd zekerheid met zich mee en kan van kostbare aard zijn.

Er bestaat geen perfecte markt in de economie. Een investering kan positieve externaliteiten met zich meebrengen. Dit wil zeggen dat de baten voor de investeerder lager kunnen uitvallen dan de baten voor de rest van de maatschappij omdat de investeerder niet alle baten terugziet en derhalve minder zal investeren dan maatschappelijk wenselijk is. De maatschappij kan gratis meegenieten van een investering die gunstig uitvalt. Dit is het geval wanneer de private baten laag zijn en de sociale baten relatief hoog. Er is geen zekerheid dat er winst wordt gegenereerd en al wordt er winst gegenereerd is het nog geen zekerheid dat het rendement van de investering hoger uitvalt voor de investeerder dan voor de rest van de maatschappij. Zij kunnen namelijk mee profiteren van de hogere werkgelegenheid, groei in productie en de gehele economische groei als gevolg van die investering.¹⁶ Een investeerder kan dus minder geneigd zijn een kostbare onzekere investering te doen als zijn rendement lager uitvalt dan de rest van de maatschappij. Een fiscale stimulans zou deze drempel tot investeren moeten verlagen en de onzekerheid die ermee gepaard gaat deels moeten wegnemen. Een relevant voordeel is wel dat een stimulans aan de output kant de kans op het aantrekken van mobiel kapitaal in de vorm van immateriële activa vergroot. Dit draagt bij aan het doel om een gunstig vestigingsklimaat te creëren dan wel behouden.

Bij een stimulans aan de inputkant kan gedacht worden aan het verlenen van een aftrekpost en/of subsidie van loonkosten voor innovatieve activiteiten. Kavelaars is een voorstander van deze

¹³ Kamerstukken II, 2016/17, 34 552, nr. 2, p. 16.

¹⁴ P. Kavelaars, 'Fiscale kenniseconomie', *TFO* 2008/89, p. 89-96.

¹⁵ Mr. M. Hiemstra, verslag van het VU-congres "De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa", Amsterdam, 7 oktober 2014.

¹⁶ J.W. Bellingwout, *De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa*, Kluwer Deventer, 1e druk, p. 15-16.

methode omdat het meer zekerheid biedt en een liquiditeitsvoordeel oplevert.¹⁷ Dit zou de drempel tot het doen van een investering moeten verlagen en zodoende innovatieve activiteiten moeten stimuleren. Hetzij aan de input zijde dan wel de output zijde, het is van belang voor de Nederlandse economie om door middel van fiscaal beleid te zorgen dat innovatie wordt gestimuleerd. Een combinatie van de fiscale stimulatiemogelijkheden zou wellicht een uitkomst bieden. Mijns inziens past een stimulans aan de inputkant beter bij het doel om innovatieve activiteiten te stimuleren. Er is namelijk nog geen zekerheid op een positieve uitkomst op het moment van investeren, en deze fiscale stimulans biedt ook een voordeel als er geen positieve uitkomst is. Het investeren in innovatie zou dus eerder plaatsvinden met een stimulans aan de kostenkant dan een verlaging van het belastingtarief. Aan de andere kant is een stimulans aan de outputzijde naar mijn mening wel noodzakelijk, aangezien dit internationale bedrijvigheid aantrekt. Zo creëer en behoud je een gunstig vestigingsklimaat, wat weer bijdraagt aan de concurrentiepositie van de Nederlandse economie.

2.3 De werking van de Nederlandse innovatiebox

2.3.1 De faciliteit in het kort

De innovatiebox is toepasbaar door in beginsel alle vennootschapsbelastingplichtigen die aan de vereiste criteria voldoen. De faciliteit is facultatief, de belastingplichtige dient bij de aangifte over een jaar te kiezen om gebruik te maken van de faciliteit.¹⁸ Ondernemingen die investeren in onderzoek en ontwikkeling wordt een belastingvoordeel geboden door middel van een grondslagvermindering. Het gedeelte van de winst dat gegenereerd is uit door de belastingplichtige zelf voortgebrachte immateriële activa, wordt onder voorwaarden voor slechts 5/h-gedeelte in de heffing betrokken.¹⁹ Hierbij staat H voor het percentage van het hoogste tarief in het desbetreffende jaar. Dit resulteert in een effectief tarief van 5%. Ter illustratie volgt een simpel rekenvoorbeeld.

	Zonder innovatiebox	Met innovatiebox
Voordelen	100	100
Grondslag na vermindering (5/h)	100	20
Belasting (25%)	25	5
Winst na belasting	75	95
Effectief tarief	25%	5%

2.3.2 De toerekenbare voordelen

Voor het bepalen van de toerekenbare voordelen aan de innovatiebox bestaat geen algemene formule. Hierbij dienen de feiten en omstandigheden per geval beoordeeld te worden en kunnen verschillende economische benaderingen gehanteerd worden. Allereerst dient er rekening te worden

¹⁷ P. Kavelaars, 'Fiscale kenniseconomie', *TFO* 2008/89, p. 11.

¹⁸ Belastingdienst / Directie Vaktechniek Belastingen, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/105M.

¹⁹ *Kamerstukken II* 2004/05, Nota werken aan Winst, 30107, nr.2.

gehouden met de drempel die de innovatiebox regeling kent. De grondslagvermindering vindt plaats op de voordelen die de drempel overschrijden (forfaitaire methode uitgezonderd).²⁰ Deze drempel bestaat uit de voortbrengingskosten, vermeerderd met een eventueel negatief saldo van de voordelen en verminderd met eventuele voordelen behaald in de periode tussen octrooiaanvraag en –verlening.²¹ Het doel is om de voordelen op een transactie op een juiste manier toe te rekenen, dit sluit aan bij het ‘at arm’s length-beginsel’²². Er is geen vast percentage dat gehanteerd kan worden. Van belang is om in de onderneming een verdeling te maken tussen kerntaken en routinetaken.²³ Daarbij komt dat de aard en het belang van octrooi- en S&O-activa cruciaal zijn bij het maken van een keuze voor een toepasbare economische benadering. In de onderneming zullen dus gedetailleerde functionele analyses moeten worden uitgevoerd zodat de voordelen kunnen worden verbonden aan de juiste functies, activa’s en risico’s.²⁴

Per-activummethode

Zoals vermeld zijn de aard en het belang van de immateriële activa essentieel voor het bepalen van de geschikte methode. In het geval dat de voordelen en voortbrengingskosten van het immaterieel activum afzonderlijk in kaart gebracht kunnen worden, kan de *per-activummethode* toegepast worden. Hierbij kan per octrooi of S&O-activum bepaald worden wat de voordelen en voortbrengingskosten zijn en welk voordeel uiteindelijk in aanmerking komt voor de innovatiebox. De individuele traceerbaarheid staat bij deze methode centraal. Dit is mogelijk wanneer innovaties niet verweven zijn met het gehele bedrijfsproces van de onderneming en dus geen onderdeel uitmaken van de dagelijkse bedrijfsvoering. Denk hierbij bijvoorbeeld aan incidentele innovaties.

Afpelmethode

In het geval dat onderzoek en ontwikkeling verweven is met het bedrijfsproces en juist wel een wezenlijk onderdeel uitmaakt van de dagelijkse bedrijfsvoering, is het lastiger om de individuele octrooi- of S&O-activa te onderscheiden in de administratie. Het ligt dan meer voor de hand dit als een collectief te benaderen. De afpelmethode is toepasbaar wanneer onderzoek en ontwikkeling een kernfunctie vormt binnen de onderneming en het belang van de immateriële activa relatief groot is. Allereerst worden de kernfuncties van de routinematige functies onderscheiden binnen een onderneming. Vervolgens wordt een deel van de operationele winst gealloceerd aan de routinematige functies.²⁵ Het resterende gedeelte wordt verdeeld over de kernfuncties. Het is dus de bedoeling bij deze methode de operationele winst steeds verder ‘af te pellen’ totdat uiteindelijk het gedeelte overblijft dat toe te rekenen is aan onderzoek en ontwikkeling. De feiten en

²⁰ Uitvoeringsbesluit VpB 1971, Stb 2012, 694.

²¹ Belastingdienst / Directie Vaktechniek Belastingen, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/105M.

²² Art. 8b Wet VpB 1969.

²³ IJ. de Nies en B.J. Kiekebeld, ‘Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de Innovatiebox’, *MBB* 2011/05, blz. 10

²⁴ Belastingdienst / Directie Vaktechniek Belastingen, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/105M.

²⁵ Belastingdienst / Directie Vaktechniek Belastingen, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/105M.

omstandigheden per geval kunnen aanzienlijk verschillen, de functies die vervuld worden zijn namelijk niet binnen elk bedrijf hetzelfde. Het is dus van belang voor het bepalen van de toerekenbare voordelen een functionele analyse te maken om te zien welk onderdeel welke taak vervult.

Kostengerelateerde methode

Wanneer een functionele analyse aantoont dat onderzoek en ontwikkeling en daarmee samenhangend de immateriële activa geen kernfunctie vervullen binnen de onderneming, wordt aangesloten bij de kostengerelateerde methode. Bij deze methode dienen de voortbrengingskosten van het immateriële activum als uitgangspunt. Op de kosten wordt een opslag berekend die als voordeel in aanmerking komt. De hoogte van deze opslag hangt af van de feiten en omstandigheden en zal dus per individueel geval worden bepaald. De staatssecretaris geeft een bereik aan van 8-15%, gebaseerd op wat een willekeurige derde bereid zou zijn te betalen.

Forfaitaire voordeeltberekening

De forfaitaire voordeeltberekening is een methode waar belastingplichtigen sinds 1 januari 2013 voor kunnen opteren.²⁶ Deze methode is voornamelijk in het leven geroepen voor het MKB. Voor kleinschalige bedrijven wegen de voordelen die behaald kunnen worden met de toepassing van de innovatiebox onder omstandigheden niet op tegen de administratieve lasten van de andere drie methodes. Voor dit soort bedrijven biedt de forfaitaire voordeeltberekening een uitkomst. Van de fiscale winst in een jaar wordt 25% als positieve innovatiewinst in aanmerking genomen, met een maximum van €25.000. Het is echter niet mogelijk deze methode te combineren met een van de andere methodes.

2.4 Voorwaarden voor toegang innovatiebox

2.4.1 Immaterieel activum

Zoals eerder vermeld worden in artikel 12b Wet VpB 1969 voorwaarden gesteld wat betreft de toetreding tot de innovatiebox. Een cruciaal element is dat enkel de voordelen in aanmerking komen die voortvloeien uit een *immaterieel activum*. Ondanks dat dit een cruciaal begrip is, staat dit begrip niet gedefinieerd in de wettekst. In het besluit van 1 september 2014²⁷ geeft de staatssecretaris nadere uitleg bij het gehanteerde uitvoeringskader voor de toepassing van de innovatiebox. De staatssecretaris stelt dat er bij het begrip immaterieel activum gedacht kan worden aan elementen als separeerbaarheid, identificeerbaarheid, overdraagbaarheid en herhaalbaarheid. Hieruit kan geconcludeerd worden dat het moet gaan om kennis die te onderscheiden is van overige kennis en die de potentie moet hebben om meerdere jaren voordelen te genereren. Uiteindelijk zal er, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, bepaald worden wat wel of niet geclassificeerd kan worden als immaterieel activum. Omdat er geen eenduidige definitie is en om nog een duidelijker

²⁶ Besluit staatssecretaris van Financiën van 20 december 2012, nr. 694, Staatsblad 2012, blz. 5.

²⁷ Belastingdienst / Directie Vaktechniek Belastingen, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/105M.

beeld te kunnen schetsen van het begrip immaterieel activum kan er worden aangesloten bij de definitie van de OESO. De omschrijving van de OESO²⁸ is minder abstract. Zo wordt het woord 'intangible' gebruikt om een niet-stoffelijk en niet-monetair actief aan te duiden. Vervolgens wordt er getracht de herkenbaarheid van dit actief te verduidelijken. Zo geeft de beschrijving aan dat er voor het gebruik of overdraagbaarheid van dit actief een vergoeding bedongen dient te worden in het geval het verhandeld zou worden tussen twee onafhankelijke partijen in vergelijkbare omstandigheden.

2.4.2 Voortbrengingsvereiste

Enkel het in het bezit hebben van een immaterieel activum is onvoldoende om in aanmerking te komen voor de faciliteit. Een van de voorwaarden is dat de belastingplichtige het immaterieel activum, waar de voordelen uit voortvloeien, zelf moet hebben voortgebracht. De staatssecretaris legt uit dat hier sprake van is als het immaterieel activum voor rekening en risico van de belastingplichtige is ontwikkeld. Hiervan kunnen we spreken als de belastingplichtige beslissingsbevoegd en functioneel in staat is om de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden aan te sturen.²⁹ Ter verduidelijking, enkel het aankopen van een immaterieel activum is niet voldoende voor de toepassing van de innovatiebox. Het is wel mogelijk om het aangekochte activum door te ontwikkelen, waardoor een nieuw, zelf voortgebracht immaterieel activum kan ontstaan. Voordelen resulterend uit dit activum kunnen in aanmerking komen voor de innovatiebox, mits hiervoor een apart octrooi is verleend of een S&O-verklaring voor is afgegeven.³⁰ Het is dus mogelijk om onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden uit te besteden mits het voor rekening en risico van de belastingplichtige blijft.³¹ Het is zelfs mogelijk om de ontwikkeling uit te besteden aan een (on)gelieerde partij in het buitenland. Het is echter de vraag of dit bijdraagt aan het stimuleren van innovatieve activiteiten *in Nederland* aangezien de doorontwikkeling van het activum voor een groot gedeelte kan plaatsvinden in een land buiten Nederland. Wel vallen de baten bij de Nederlandse onderneming door het feit dat het voor rekening en risico van hen wordt ontwikkeld. Een bijkomend voordeel van een dergelijke uitbesteding is dat het internationale bedrijvigheid kan aantrekken, wat weer kan leiden tot een versterking van de Nederlandse concurrentiepositie.

2.4.3 Octrooi- en S&O-activa

Nadat is vastgesteld of er sprake is van een immaterieel activum dat zelf is voortgebracht, dient er ter zake van dit activum een octrooi, kwekersrecht of S&O-verklaring te zijn verleend. Zoals in paragraaf 2.5.1 al is vastgesteld, zijn merken logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen uitgesloten. Het vereiste van een S&O-verklaring sluit dit soort innovatie op

²⁸ OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p.28-29.

²⁹ Belastingdienst / Directie Vaktechniek Belastingen, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/105M.

³⁰ Belastingdienst / Directie Vaktechniek Belastingen, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/105M.

³¹M.B. van der Lande, *Innovatiebox en RDA, Fed's fiscale brochures*, Deventer: Kluwer 2012.

het gebied van marketing uit en zorgt ervoor dat enkel technische innovatie, wat in de reikwijdte van de innovatiebox ligt, in aanmerking kan komen.³²

Octrooi-activa

Een van de mogelijkheden voor toetreding tot de innovatiebox is het bezit van een octrooi activum. Er dient een octrooi te zijn verleend aan de belastingplichtige ter zake van het immateriële activum. Volgens Strik³³ is aan deze eis vastgehouden om de innovatiebox geen onbeheersbare 'doos van Pandora' te laten worden. De faciliteit dient uitvoerbaar te blijven voor de Belastingdienst. Simpel gezegd is een octrooi een alleenrecht op een uitvinding met een wettelijke basis. De relatie met technische innovatie is duidelijk aanwezig en is daarom een van de vereisten voor toetreding tot de innovatiebox. Het maakt voor de toepassing van de innovatiebox niet uit of het octrooi via nationale of internationale regelgeving is verleend, wel dient er te worden voldaan aan de zogeheten *oorzaaktoets*. Deze toets houdt in dat de te verwachten voordelen voortkomend uit octrooi-activa, in belangrijke mate hun oorsprong vinden in deze octrooien. Dit is een kwalitatieve eis waarbij een vuistregel van 30% wordt gehanteerd. Het is niet de bedoeling dat het innovatieve element van ondergeschikt belang is, en deze eis voorkomt dat er met een relatief onbelangrijk octrooi substantiële voordelen in aanmerking komen voor de faciliteit.³⁴

De meningen over de doeltreffendheid en noodzaak van deze oorzaaktoets zijn verdeeld. Veraa³⁵ stelt dat een octrooi niet zomaar wordt verleend. Het immateriële activum wordt uitgebreid onderzocht om te bepalen of er daadwerkelijk sprake is van technische innovatie. Naar mijn mening behelst deze eis enige relevantie aangezien er constructies mogelijk zijn waarbij er misbruik wordt gemaakt van de faciliteit. Bijvoorbeeld in het geval waarbij een octrooi wordt verleend ten behoeve van de technologie in een specifiek product, en dit octrooi vervolgens wordt toegevoegd aan reeds bestaande producten die al enige tijd succesvol zijn op de markt. In dit geschetste geval komt het succes niet toe aan het toegevoegde octrooi maar door de toevoeging van het octrooi kan er wel worden geprobeerd om gebruik te maken van de faciliteit. De oorzaaktoets voorkomt dus gedeeltelijk misbruik van de faciliteit maar gaat wel gepaard met de nodige administratieve lasten aangezien er voor de toepassing van de innovatiebox moet worden aangetoond aan de Belastingdienst dat er wordt voldaan aan deze kwalitatieve eis, iets wat zonder oorzaaktoets niet nodig zou zijn

S&O-activa

Naast het gebruik van octrooi activa is er een tweede mogelijkheid om in aanmerking te komen voor toepassing van de Nederlandse innovatiebox, namelijk via S&O-activa. We hebben het over een S&O-activum in het geval er een immaterieel activum is ontstaan aan de hand van zelf verrichte werkzaamheden waar een S&O-verklaring voor is afgegeven. In het geval er door de

³² Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.22.

³³ S.A.W.J. Strik, *De eis van octrooiverlening*, Cursus Belastingrecht, Kluwer 2011.

³⁴ M.L.B. van der Lande, *Innovatiebox en RDA: artikel 12b Vpb*, Deventer: Kluwer 2012, p. 35-36.

³⁵ J.J.D. Veraa, *De octrooi-activa, een rechtsvergelijking met de Belgische faciliteit voor inkomsten uit octrooi*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2009, p. 31-32.

belastingplichtige minder dan 50% van de speur en ontwikkelingswerkzaamheden wordt uitbesteed, wordt aan dit vereiste voldaan.³⁶ Dit zorgt ervoor dat de innovatiebox ook van toepassing is als er geen octrooi is verleend ten behoeve van een immaterieel activum.

De aanvraag van een S&O-verklaring verloopt via de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland.³⁷ Om in aanmerking te komen moeten de werkzaamheden betrekking hebben op technisch wetenschappelijk onderzoek, of de ontwikkeling van technisch nieuwe producten, productieprocessen of software. De technische nieuwheid dient nieuw te zijn vanuit het perspectief van de belastingplichtige. Dit is aanzienlijk anders dan de vereisten van een octrooi aangezien het in dat geval in zijn algemeenheid nieuw dient te zijn.³⁸ S&O-activa zorgen voor een bredere toegankelijkheid tot de faciliteit. Het is namelijk mogelijk dat twee belastingplichtigen die hetzelfde ontwikkelen beiden een S&O-activum in hun bezit krijgen, terwijl dit met een gepatenteerd activum onmogelijk is. Met name voor het MKB kan dit alternatief voor een octrooi bijzonder gunstig zijn³⁹, het verkrijgen van een octrooi kan namelijk behoorlijk prijzig zijn en dit kan de drempel voor toegang tot de faciliteit verhogen. Door middel van toetreding met een S&O-verklaring, wordt het MKB dat reeds speur en ontwikkelingswerkzaamheden uitvoert gestimuleerd dit te blijven doen. Kortom, S&O-activa dragen bij aan het doel van de innovatiebox, namelijk het stimuleren van innovatie. Bovendien zorgt de algehele afwezigheid van een octrooi-activum ervoor dat er geen publicatie van de technische knowhow noodzakelijk is⁴⁰, wat in het kader van competitie voor veel belastingplichtigen bijzonder wenselijk kan zijn. In het geval er sprake is van software is het niet eens mogelijk een octrooi te verkrijgen terwijl er wel sprake kan zijn van technische innovatie. Met S&O-activa als toegangsticket naast de octrooi-activa, wordt er een groter gebruik van de faciliteit gerealiseerd.

2.5 Conclusie

Onderhavig hoofdstuk behandelde de doelstellingen en de belangrijkste inhoud van de Nederlandse innovatiebox vóór de wijzigingen van 2017. De eerste deelvraag: 'Wat is het doel en de strekking van de Nederlandse innovatiebox?' is hierin beantwoord. Om deze vraag te kunnen beantwoorden zijn er per paragraaf verschillende onderdelen behandeld. Zo is allereerst het doel van de faciliteit behandeld. Hierin werd duidelijk wat het effect kan zijn van het verbeteren dan wel behouden van een gunstig vestigingsklimaat en het stimuleren van innovatieve activiteiten. Vervolgens is er benadrukt dat het investeren in innovatie een risicovolle aangelegenheid kan zijn met een onzekere uitkomst. Een fiscale stimulans, in welke vorm dan ook, kan een deel van deze onzekerheid wegnemen en draagt bij aan het doel van de faciliteit namelijk innovatie stimuleren dan wel een gunstig vestigingsklimaat behouden. Alvorens er geprofiteerd kan worden van een fiscale stimulans dienen de aan de innovatiebox toe te rekenen voordelen te worden bepaald. Hierbij dient er per geval te worden geanalyseerd welke economische benadering er kan worden toegepast. Niet zomaar

³⁶ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.27.

³⁷ De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) is een uitvoerende dienst van het ministerie van Economische zaken.

³⁸ IJ de Nies, 'Integratie van de RDA in de WBSO en actualiteiten innovatiebox', *TFO* 2016/143.1, par. 2.1.

³⁹ *Kamerstukken II* 2007/08, 31206, nr. 15.

⁴⁰ M.B. van der Lande, *Innovatiebox en RDA, 4.4 verschillen tussen de regelingen voor octrooi-activa en 5820-activa*, Deventer: Kluwer 2012.

elke belastingplichtige kan gebruik maken van de faciliteit, er dient aan vereiste toegangscriteria te worden voldaan. De faciliteit is echter gewijzigd op meerdere vlakken en dit hoofdstuk biedt een kijk in de Nederlandse innovatiebox vóór de wijziging. Om toe te kunnen werken aan een beantwoording van de hoofdvraag wordt in het volgende hoofdstuk de doeltreffendheid van de faciliteit vóór de wetswijziging behandeld.

Hoofdstuk 3 Doeltreffendheid van de faciliteit

Nadat in hoofdstuk 2 de werking en de doelstellingen van de innovatiebox aan bod zijn gekomen, staat in hoofdstuk 3 centraal in hoeverre de doelstellingen daadwerkelijk worden behaald. Kortom, wat was de doeltreffendheid van de faciliteit vóór de wetswijziging? Hierbij wordt onder doeltreffendheid verstaan: in hoeverre realiseert de innovatiebox de voorgeschreven doelstellingen?

Het doel van de deelvraag in dit hoofdstuk is een startpunt voor een analyse bieden betreffende de effectiviteit van de regeling nog voordat de faciliteit is gewijzigd. Het is van belang een duidelijk beeld te schetsen van de situatie vóór de wetswijziging om zo de effecten ervan op de beoogde doelen van de innovatiebox in kaart te kunnen brengen. Hoofdstuk 3 biedt een startpunt voor een analyse met hoofdstuk 5 waarin wordt besproken wat de mogelijke gevolgen zijn van de wetswijziging op de doeltreffendheid van de faciliteit.

Om antwoord te kunnen geven op deze deelvraag wordt gebruik gemaakt van het evaluatierapport van de innovatiebox uitgevoerd door Dialogic in samenwerking met UNU-MERIT.⁴¹ Op verzoek⁴² van het ministerie van Financiën heeft er een evaluatie van de faciliteit plaatsgevonden over de periode 2010-2012. De evaluatie is op 19 februari 2016 door de staatssecretaris naar de Kamer gestuurd.⁴³ In dit rapport wordt onder andere ingegaan op de doelstellingen van de innovatiebox namelijk het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat. In de volgende paragrafen wordt er aandacht besteed aan de belangrijkste punten die betrekking hebben op deze tweeledige doelstelling.

3.1 Doeltreffendheid

3.1.1 Effect innovatiebox op speur- en ontwikkelingswerk en innovatie

Zoals in hoofdstuk 2 is besproken wordt ondernemingen die investeren in onderzoek en ontwikkeling een belastingvoordeel geboden door middel van een grondslagvermindering. De innovatiebox verlaagt zodoende de effectieve vennootschapsbelastingdruk voor innovatieve bedrijven. Het is echter lastig om causaliteit aan te tonen tussen het gebruik van de innovatiebox, en als gevolg daarvan meer verricht speur- en ontwikkelingswerk.

Het effect van de innovatiebox is allereerst kwantitatief benaderd. Hierbij is gebruik gemaakt van een zogenaamde Bang-for-the-Buck (hierna: BFTB) maatstaf. Deze maatstaf wordt gebruikt om de relatie aan te tonen tussen het verkregen belastingvoordeel en als gevolg daarvan meer verricht speur- en ontwikkelingswerk. Hierbij geldt dat het verkregen belastingvoordeel voor de belastingplichtige juist gedeerde belastinginkomsten zijn voor de overheid. Een BFTB waarde van 1 betekent zodoende dat voor elke euro gedeerde belastinginkomsten één extra euro aan speur- en ontwikkelingswerk wordt gegenereerd. De gemiddelde waarde gemeten over de gehele periode bedraagt 0.54. Dit houdt in dat de extra gegenereerde speur- en ontwikkelingsuitgaven kleiner zijn dan de gedeerde

⁴¹ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015.

⁴² Brief staatssecretaris van Financiën, 28 juni 2013, blz. 3.

⁴³ Brief staatssecretaris van Financiën, 19 februari 2016.

belastinginkomsten. Er kan dus gesteld worden dat niet elke euro belastingvoordeel die wordt verkregen met toepassing van de innovatiebox wordt gebruikt voor speur- en ontwikkelingswerk. Dit betekent echter niet direct dat de faciliteit ineffectief is aangezien dit een redelijk normaal effect is.⁴⁴ Bovendien is het ook maar de vraag of een verplichting tot herinvesteren de totale investeringen in speur- en ontwikkelingsactiviteiten ten goede zal doen. Het zou naar mijn inziens niet effectief zijn om bedrijven te verplichten het volledige voordeel te herinvesteren in speur- en ontwikkelingswerk. Het kan juist effectiever zijn het voordeel op andere manieren te alloceren binnen het bedrijf wat weer zorgt voor een hogere productiviteit. Deze hogere productiviteit kan op de lange termijn weer een positief effect hebben op de investeringen in speur- en ontwikkelingswerk waardoor er wellicht vanzelf een BFTB waarde van 1 of hoger kan worden bereikt. Kortom, een verplichting instellen van een BFTB waarde van 1 lijkt mij te kort door de bocht en niet per sé efficiënt voor iedere onderneming. Overigens toont de BFTB maatstaf een stijgende lijn met een piek in 2012 van 0.73⁴⁵, suggererend dat de waarde van 2013 wellicht nog hoger ligt. Al met al toont deze kwantitatieve benadering aan dat grofweg de helft van het voordeel dat wordt genoten weer wordt geïnvesteerd in speur- en ontwikkelingswerk.

Daarnaast gaat het niet alleen om de extra euro's gegenereerde speur- en ontwikkelingswerk maar ook om de daarmee samenhangende neveneffecten waar andere ondernemingen profijt van kunnen hebben. Kennis met betrekking tot innovatie die via handel en samenwerking gedeeld kan worden met andere ondernemingen in Nederland is een voorbeeld van zo'n 'spillover'. De externe effecten kunnen ook negatief uitpakken, wanneer speur- en ontwikkelingswerk een product van de concurrent gedateerd maakt waardoor zij dus geen baat hebben bij het verrichte speur- en ontwikkelingswerk. In het boek 'Kansrijk Innovatiebeleid' wordt er echter gesproken over kennisdeling en dat dit wordt gelimiteerd door het exclusieve recht dat rust op octrooien.⁴⁶ Dit maakt het niet altijd mogelijk om de kennis over te laten gaan op anderen, wat een negatief effect is en tegelijkertijd ook onontkoombaar lijkt.

Vervolgens beschrijft het evaluatierapport een kwalitatieve benadering om het effect van de innovatiebox op innovatie en speur- en ontwikkelingswerk weer te geven. Hierbij is vooral gebruik gemaakt van interviews en online surveys. Deze tonen aan dat de innovatiebox vooral voor de kleine ondernemingen (<10 fte) een belangrijk instrument blijkt te zijn voor de keuze om te investeren in speur- en ontwikkelingswerk en innovatie. Zoals in het begin van deze paragraaf al werd gesteld, is het lastig om causaliteit aan te tonen tussen het verkregen belastingvoordeel en daaropvolgend de investering in speur- en ontwikkelingswerk en innovatie. Het is namelijk geen gegeven dat het verkregen belastingvoordeel wordt aangewend voor de investering in innovatie. Om dit te kunnen uitzoeken is het van belang te weten hoe ondernemingen omgaan met de voordelen die worden verkregen met de toepassing van de innovatiebox. Enerzijds zijn er bedrijven die aangeven dat het gerealiseerde belastingvoordeel volledig wordt geïnvesteerd in speur- en ontwikkelingswerk.⁴⁷ Aan

⁴⁴ Ientile, Damien and Jacques Mairesse (2009), "A policy to boost the R&D: Does the tax credit work?", European Investment Bank paper 14(1).

⁴⁵ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.72.

⁴⁶ Centraal Planbureau, *Kansrijk Innovatiebeleid*, Xerox/OBT, Den Haag, 2016, blz. 91.

⁴⁷ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.75.

de andere kant geeft zo'n 80% aan dat de innovatiebox vooral een beloning is voor wat er aan speuren en ontwikkelingswerk en innovatie wordt geïnvesteerd, waarbij het dus niet duidelijk is of deze beloning wordt gebruikt voor speur- en ontwikkelingswerk. Om dit te verduidelijken zouden er stringenter eisen moeten worden gesteld aan de besteding van het belastingvoordeel. Een nadelig gevolg hiervan is dat het kan leiden tot een ingewikkeldere toepassing van de faciliteit.

Het is duidelijk geworden dat er bedrijven zijn die het gerealiseerde voordeel als een beloning zien en deze beloning in sommige gevallen (compleet) herinvesteren in speur- en ontwikkelingswerk. Het is alleen niet met zekerheid te stellen dat dit uitsluitend het gevolg is van de toepassing van de innovatiebox. Er zijn tal van factoren, bijvoorbeeld een uitermate goed business model, die kunnen leiden tot een hogere innovatiewinst.⁴⁸

Om erachter te komen hoe doeltreffend de faciliteit is moet er worden nagegaan in hoeverre de faciliteit daadwerkelijk gericht is tot het stimuleren van innovatie. Om dit te kunnen aantonen dient er te worden gekeken naar ondernemingen die bij het plannen van de omvang van speur- en ontwikkelingsinvesteringen anticiperen op een eventueel belastingvoordeel. Deze ondernemingen passen namelijk aan de hand van de innovatiebox hun gedrag aan. Doordat deze ondernemingen de omvang van de geplande toekomstige investeringen koppelen aan het verkregen voordeel, kan gesteld worden dat de faciliteit het juiste doel treft. Er is gebleken dat een derde van de ondernemingen anticipeert op een toekomstig belastingvoordeel. Met name de grote ondernemingen (>250 fte) houden hier op voorhand rekening mee (45%). Er kan dus geconcludeerd worden dat de grote ondernemingen het voordeel van de innovatiebox het meest koppelen aan toekomstige investeringen. Naar mijn idee is dat geen onlogische uitkomst. Grote ondernemingen hebben vaak een minder risicovolle positie en dus vaak meer zekerheid als het gaat om toekomstige (innovatieve) investeringen. Ook is het mogelijk een meerjarige vaststellingsovereenkomst voor de toepassing van de innovatiebox af te sluiten wat het nog eenvoudiger maakt om op voorhand rekening te houden met toekomstige voordelen. Hier zitten echter wel kosten aan verbonden, wat wellicht een drempel kan zijn voor kleine ondernemingen.

Wat verder geconcludeerd wordt is dat de innovatiebox een gematigde bijdrage levert aan andere innovatieve output.⁴⁹ Denk hierbij aan extra octrooien die zijn vrijgegeven als gevolg van het gebruik van de innovatiebox en vernieuwde procesinnovatie die uiteindelijk resulteert in hogere productiviteit. Het is opvallend te zien dat hoe groter het gebruik van de innovatiebox is, hoe meer dit leidt tot extra octrooien bij deze ondernemingen vanwege de constante ontwikkeling van producten. Er kan worden bevestigd dat de innovatiebox op een gematigde wijze bijdraagt aan andere innovatieve output.

3.1.2 Effect innovatiebox op het vestigingsklimaat

De laatste conclusie wat betreft de doeltreffendheid van de innovatiebox gaat over het vestigingsklimaat. De innovatiebox beoogt een belangrijke bijdrage te leveren aan het creëren dan wel behouden van een gunstig vestigingsklimaat.

⁴⁸ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.75.

⁴⁹ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.78.

Vooropgesteld wordt weer het effect van de kennis spillovers die gepaard gaan met het aantrekken van bedrijvigheid in het vestigingsland. Het aantrekken van internationale bedrijvigheid op zich heeft al een positief effect op het vestigingsklimaat en de spillovers die daarmee gepaard gaan versterken de toegevoegde waarde zodat steeds meer ondernemingen baat hebben bij deze extra kennis.⁵⁰ Kennis spillovers zijn een belangrijk positief effect voor het aantrekken van bedrijvigheid. Uit de surveys blijkt dat het kiezen van een vestigingsplaats voor nationaal opererende bedrijven veel minder afhangt van de innovatiebox, vanwege het feit dat zij minder snel hun activiteiten zouden overbrengen naar een ander land. Voor de grote internationaal opererende bedrijven speelt de innovatiebox wel degelijk een belangrijke rol. Zij zouden eerder hun speur- en ontwikkelingsactiviteiten uitvoeren in een ander land indien daar een gunstiger fiscaal regime van toepassing is.

Tevens is tijdens diverse interviews gebleken dat de innovatiebox van grote waarde is voor het aantrekken en behouden van speur- en ontwikkelingswerk, voor met name grote ondernemingen.⁵¹ Zo heeft de innovatiebox bij veel van dit soort bedrijven een belangrijke rol gespeeld bij de keuze voor Nederland. Wederom blijkt dus dat de innovatiebox voor grote ondernemingen een essentiële rol speelt voor het bepalen van de vestigingsplaats. Er kan dus gesteld worden dat de gerichtheid van de faciliteit zich met name uit voor grote internationaal opererende bedrijven. Dit valt te verklaren door het simpele feit dat zij eerder bereid zijn hun activiteiten in een ander land te ontplooiën. Grote ondernemingen hebben hier de beschikbare middelen voor. Wel moet benadrukt worden dat er nooit één doorslaggevende factor is maar dat er tal van (fiscale)maatregelen worden meegenomen in het maken van de beslissing voor een vestigingsland. Het feit dat Nederland een deelnemingsvrijstelling kent zal wellicht van invloed zijn. Ook de algehele verhouding met de Nederlandse fiscus zal in overweging worden genomen bij de keuze voor het vestigingsland.

Een van de andere factoren die belangrijk zijn bij de keuze voor een vestigingsplaats is de effectieve belastingdruk. De innovatiebox zorgt voor een verlaging van de effectieve belastingdruk en draagt daarmee bij aan de keuze voor de vestigingsplaats. Een land waarin een onderneming een hogere winst kan verwachten na belasting, wordt nou eenmaal gezien als een land met een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Geconcludeerd kan worden dat de toepassing van de innovatiebox zorgt voor een verlaging van het effectieve belastingtarief, dit zorgt weer voor een grotere kans dat ondernemingen zich in Nederland vestigen. Een nadelig gevolg van dit soort preferentiële regimes is dat steeds meer landen hierover beschikken, waardoor het competitieve voordeel kan verdwijnen resulterend in een lagere effectiviteit van de faciliteit.⁵² In een onderzoek waarbij dit soort preferentiële regimes in Europa zijn vergeleken is aangetoond dat Nederland een centrale positie inneemt.⁵³ Ook hebben enkele bedrijven in dit onderzoek verklaard dat de innovatiebox ervoor heeft gezorgd dat zij hun activiteiten niet elders hebben ontplooid, waardoor de doeltreffendheid van de faciliteit op zijn

⁵⁰ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.86.

⁵¹ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.89.

⁵² Algemene rekenkamer, *Een verdiepend onderzoek naar belastingontwijking in relatie tot de fiscale regels en het verdragennetwerk*, 5 december 2014, p.27.

⁵³ J.W. Bellingwout en mr. J. Gooijer, *Zonder de innovatiebox waren wij allang uit Nederland vertrokken*, NTFR 26 juni 2014, p.3.

minst op dit aspect kan worden aangetoond. Tot slot moet weer benadrukt worden dat de innovatiebox op zichzelf geen doorslaggevende rol speelt in de keuze voor het vestigingsland maar dat er veel meer factoren een rol spelen zoals de beschikbaarheid van goed personeel of andere persoonlijke overwegingen zoals een aantrekkelijk klimaat.

3.2 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft een vergelijkende basis geboden wat betreft de doeltreffendheid van de Nederlandse innovatiebox. Het is van belang vast te stellen wat de doeltreffendheid vóór de wetswijziging is om zo duidelijk de eventuele gevolgen van de wetswijziging te kunnen analyseren. Vandaar dat dit hoofdstuk de volgende deelvraag heeft behandeld: 'in hoeverre realiseert de innovatiebox de voorgeschreven doelstellingen vóór de wetswijziging?'

Allereerst is het effect van de innovatiebox geanalyseerd op speur- en ontwikkelingswerk door middel van een BFTB maatstaf. Deze kwantitatieve benadering heeft aangetoond dat grofweg de helft van het verkregen voordeel weer wordt geïnvesteerd in speur- en ontwikkelingswerk. Overigens is er een stijgende lijn waarneembaar wat kan concluderen dat de innovatiebox in zekere zin aanzet tot speur- en ontwikkelingsactiviteiten.

Vervolgens is uit meerdere interviews en surveys duidelijk geworden dat de innovatiebox vooral een beloning is en het niet duidelijk is of dit voordeel wordt gebruikt voor de investering in speur- en ontwikkelingswerk. Om achter de gerichtheid van de faciliteit te komen, is het noodzakelijk te weten welke ondernemingen op voorhand rekening houden met een te verwachten voordeel en dus hun gedrag aanpassen. Hieruit is gebleken dat met name de grote ondernemingen (>250 fte) het voordeel van de innovatiebox koppelen aan toekomstige investeringen.

Tot slot is het effect van de innovatiebox op het vestigingsklimaat geanalyseerd. In dit kader is duidelijk geworden dat het effect van kennis spillovers een positief gevolg is voor het aantrekken van bedrijvigheid. De innovatiebox heeft voornamelijk bij grote internationale bedrijven een rol gespeeld bij het maken van de keuze voor Nederland. Wat betreft het vestigingsklimaat ten opzichte van andere Europese landen behelst Nederland een centrale positie. Tevens heeft de innovatiebox ervoor gezorgd dat bedrijven niet elders hun activiteiten hebben ontplooid, waardoor kan worden gesteld dat de faciliteit in ieder geval bij deze bedrijven doeltreffend is geweest.

Hoofdstuk 4 De wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox

Alvorens wordt uitgelegd wat de wijzigingen in het innovatiebox regime exact behelzen is het van belang dat de aanleiding tot het doorvoeren van deze wijzigingen wordt besproken. Hoofdstuk 4 geeft antwoord op de volgende deelvraag: ‘Welke wijzigingen zijn per 1 januari 2017 van kracht en wat heeft hiertoe geleid?’ Het doel van dit hoofdstuk is om exact weer te geven op welke aspecten de innovatiebox is aangepast na implementatie van de wijzigingen in het fiscale regime. Bovendien wordt duidelijk wat de noodzaak is voor het aanpassen van de fiscale regelgeving. Hierbij speelt het BEPS-project een belangrijke rol en zal actiepunt 5⁵⁴ van het BEPS actierapport⁵⁵ worden toegelicht. De criteria voor het vaststellen van een schadelijk preferentieel regime komen aan bod en de zogenoemde nexusbenadering wordt geïntroduceerd. Tot slot worden in paragraaf 4.3 de wijzigingen van de Nederlandse innovatiebox per 1 januari 2017 uiteengezet.

4.1 Base Erosion and Profit Shifting project

In het kader van de globalisering wordt er steeds vaker internationaal gehandeld. Steeds meer ondernemingen hebben voortdurend te maken met verschillende belastingstelsels. Dit kan als gevolg hebben dat internationaal opererende bedrijven hun belastinggrondslag uithollen door winsten te verschuiven naar landen met lage belastingtarieven. Hierdoor kan belastingontwijking worden gerealiseerd. Op deze manier wordt er geprofiteerd van de verschillen in belastingstelsels en wordt de effectieve belastingdruk verlaagd. Dit verschijnsel kan op twee manieren verklaard worden.⁵⁶ Het internationale belastingrecht heeft de digitale ontwikkeling en globalisering van de economie niet bij kunnen houden waardoor dit soort praktijken mogelijk zijn. Kortom, de regelgeving is achterhaald. Ten tweede zijn er bedrijven die actief op zoek gaan naar legale constructies waarbij er wordt geprofiteerd van de ongelijkheid in belastingstelsels. Ook zouden concurrentievervalsingen tussen grote multinationals en het MKB kunnen ontstaan vanwege deze uitholling van de belastinggrondslag.⁵⁷ Het kan namelijk minder makkelijk te bewerkstelligen zijn voor het MKB om de eigen belastingdruk te verlagen door winsten te verschuiven naar landen waar een relatief gunstig tarief van toepassing is. Zodoende ontstond binnen de OESO de behoefte om dringende maatregelen te nemen om deze vorm van belastingontwijking tegen te gaan.⁵⁸ Op verzoek van de G20 heeft de OESO een BEPS-rapport opgesteld en gepubliceerd naar aanleiding van dit probleem.⁵⁹ Dit rapport dient als startpunt voor een gecoördineerde aanpak van BEPS.

4.2 BEPS-project actiepunt 5

Naar aanleiding van deze schadelijke belastingpraktijken is er een actieplan opgesteld door de OESO waarin vijftien actiepunten het BEPS probleem adresseren. Het vijfde actiepunt heeft als doel gemeenschappelijke criteria te hanteren waaraan de fiscale faciliteiten inzake intellectueel eigendom

⁵⁴ Het vijfde actie punt van het plan ziet op het effectief bestrijden van schadelijke belastingpraktijken.

⁵⁵ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

⁵⁶ OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p. 7.

⁵⁷ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p. 8.

⁵⁸ F.A. Engelen en A.F. Gunn, ‘Het BEPS-project: een inleiding’, *WFR* 2013/1413, p. 1-2.

⁵⁹ OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p. 5.

zouden moeten voldoen. Hierin wordt onder andere aandacht besteed aan het vereiste van substantiële economische activiteiten, ook wel 'substance'. Dit houdt in dat voordelen behoren te worden toegerekend aan het land waar de economische activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden.⁶⁰ De toepassing van bijvoorbeeld de innovatiebox zou alleen mogelijk moeten zijn indien er voldoende economische activiteit in Nederland is. In het kader van het BEPS-project is er gekeken naar preferentiële regimes die ondernemingen in staat stellen hun belastinggrondslag uit te hollen door kunstmatig winsten te verschuiven naar landen waar er geen of weinig economische activiteit is.⁶¹

De OESO hanteert een aantal criteria om te bepalen of er sprake is van een schadelijk preferentieel regime.⁶² Hiervan is sprake indien:

- Het preferentiële regime leidt tot geen of een zeer lage effectieve belastingdruk;
- Het voordeel met name wordt toegerekend aan buitenlands belastingplichtigen;
- Er sprake is van te weinig transparantie; en
- Er geen sprake is van effectieve informatie-uitwisseling.

Een regime dat aan bovenstaande criteria voldoet kan gezien worden als schadelijk en zal als gevolg een aanpassing vereisen. Aan de hand van deze criteria kan getoetst worden of de Nederlandse innovatiebox gezien kan worden als schadelijk.

Er wordt voldaan aan het eerste criterium. In de vorige hoofdstukken is aangetoond dat de effectieve belastingdruk significant lager is dan het reguliere belastingtarief. Aan het tweede punt wordt niet voldaan, aangezien de faciliteit toepasbaar is door zowel binnenlands belastingplichtigen als buitenlands belastingplichtigen met een vaste inrichting. Met dit tweede vereiste wordt gedoeld op het afschermen van het regime, wat in strijd zou zijn met het gelijkheidsbeginsel. Het idee zou zijn om enkel buitenlandse ondernemingen te begunstigen om zo buitenlands kapitaal aan te trekken. Ook aan het derde en vierde punt wordt niet voldaan. Met de belastingverdragen en het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag) is er sprake van voldoende transparantie en uitwisseling van informatie.⁶³ Naar mijn mening kan gesteld worden dat er niet wordt voldaan aan de criteria van een schadelijk preferentieel regime. Toch vindt er een wijziging plaats in de Nederlandse innovatiebox. Met de invoering van de nexusbenadering is de Nederlandse innovatiebox namelijk niet conform OESO richtlijnen wat betreft het substance criterium. Dit is naar mijn idee ook niet geheel onlogisch, aangezien de nexusbenadering het gevolg is van recente (internationale) ontwikkelingen en de Nederlandse wetgever hier nog niet op heeft kunnen anticiperen. Tevens zijn er in OESO-verband voorwaarden gesteld aan de immateriële activa die mogen kwalificeren voor een preferentieel regime.⁶⁴ Om volledig in overeenstemming te zijn met de kaders uit actiepunt 5 is de Nederlandse wetgeving per 1 januari 2017 gewijzigd. In de volgende

⁶⁰ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p. 18.

⁶¹ J. Vleggeert, 'Over rente en royalty's: de BEPS-acties 4 en 5', *WFR* 2016/49, par. 3.1.

⁶² OECD (2014) Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5: 2014 Deliverable, OECD/G20 BEPS project OECD publishing, p. 22.

⁶³ *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 2, p. 16.

⁶⁴ *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. 2, p. 19.

paragraaf worden de wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox, waaronder de nexusbenadering, nader toegelicht.

4.3 De wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox

Nederland heeft aangegeven groot voorstander te zijn van het BEPS-project en heeft zich actief ingespannen voor het succes van dit project. Het doel van dit project, belastingontwijking bestrijden is een doelstelling die het kabinet ondersteunt.⁶⁵ De staatssecretaris heeft dan ook aangegeven de door de OESO voorgestelde wijzigingen per 1 januari 2017 te implementeren in de Nederlandse regelgeving. De wijzigingen bestaan uit (i) de invoering van de zogenoemde nexusbenadering, (ii) de criteria voor de toegang tot preferentiële regimes voor intellectueel eigendom en (iii) bepalingen over transparantie.

De bepalingen over transparantie betreffen additionele administratieve verplichtingen voor landen. Er wordt hiermee beoogd bestuursorganen vergelijkbaar met de Belastingdienst informatie te verschaffen over verrekenprijrisico's en andere risico's die verband houden met het bepalen van de belastinggrondslag. Dit draagt bij aan het uiteindelijke doel van het BEPS-project. In paragraaf 4.3 is reeds aan de orde gekomen dat de Nederlandse innovatiebox geen aanpassing vereist wat betreft transparantie aangezien er voldoende uitwisseling is van effectieve informatie. Zodoende betreffen de wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox per 1 januari 2017 de implementatie van de nexusbenadering en de criteria voor de toegang tot de faciliteit.

4.3.1 Nexusbenadering

Om aan het substance criterium te voldoen en de regelgeving in overeenstemming te brengen met de OESO norm, dient de zogenoemde nexusbenadering te worden ingevoerd. Dit is een methode om te beoordelen waar substantiële economische activiteiten plaatsvinden. De nexusbenadering is uitgewerkt in art. 12bb Wet VpB 1969. Het is de bedoeling dat er op deze wijze enkel gebruik wordt gemaakt van de faciliteit wanneer er voldoende economische activiteit aanwezig is. De nexusbenadering is een aanvullend criterium op het bestaande substance vereiste zoals besproken in hoofdstuk 2. Er dient bijvoorbeeld nog steeds sprake te zijn van zelf voortgebrachte immateriële activa.

De nexusbenadering schrijft voor dat de volgende formule dient te worden toegepast:

$$\textit{kwalificerende voordelen} = \frac{\textit{kwalificerende uitgaven} \times 1,3}{\textit{totale uitgaven}} \times \textit{voordelen}$$

Het doel is om een sterkere band te laten ontstaan tussen de gemaakte kosten in een land en de winst waar de faciliteit op van toepassing is. De kosten worden dus gezien als maatstaf voor het bepalen van de substantiële economische activiteiten in een land. In beginsel kwalificeren alleen de kosten die zijn ontstaan uit door de belastingplichtige zelf verrichte speur- en ontwikkelingswerkzaamheden. Het streven is om zoveel mogelijk voordelen toe te laten die het

⁶⁵ Brief staatssecretaris van Financiën, 22 september 2015, p. 5-7.

resultaat zijn van speur- en ontwikkelingswerk uit eigen land. De kosten die verband houden met het outsourcen van activiteiten aan verbonden lichamen zouden derhalve niet tot de kwalificerende uitgaven behoren.⁶⁶ Indien er sprake is van outsourcing aan derden kwalificeren de kosten wel. Naar mijn idee is dit in beginsel een logische beslissing, aangezien bedrijven hoogstwaarschijnlijk geen belangrijke waarde creërende activiteiten zullen uitbesteden aan derden voor de ontwikkeling van een activum. In dit geval blijven de activiteiten die potentieel van grote waarde zijn tijdens het ontwikkelingswerk bij de belastingplichtige zelf. Hierdoor wordt oneigenlijk gebruik van de faciliteit voorkomen.

Aan de andere kant is het niet onmogelijk dat er binnen concernverband sprake is van een zakelijke uitbesteding, waardoor het compleet uitsluiten van dergelijke uitgaven wellicht gezien kan worden als een excessieve straf. Naar aanleiding van een voorstel⁶⁷ van Duitsland en het Verenigd Koninkrijk om dit vereiste te versoepelen is de nexusbenadering, naar mijn mening terecht, enigszins aangepast. Deze versoepeling zorgt ervoor dat maximaal 30% van de kwalificerende uitgaven mogen worden uitbesteed aan verbonden lichamen. Een deel van het economische voordeel dat resulteert uit aangekochte immateriële activa blijft aldus gewaarborgd.⁶⁸ Dit laat onverlet dat er voldoende substance aanwezig moet zijn bij de belastingplichtige zelf. In de formule wordt dit geïllustreerd door de kwalificerende uitgaven te vermenigvuldigen met 1,3.

Bij het begrip verbonden lichamen wordt aangesloten bij de definitie als bedoeld in art. 10a Wet VpB 1969 waarbij een belang van één derde voldoende is voor verbondenheid. De Nies⁶⁹ merkt op dat dit in beginsel een logische beslissing is aangezien eenvoudig kan worden aangesloten bij de bestaande regelgeving. Het is echter de vraag of het niet op zijn plaats zou zijn een belang van >50% te hanteren. In het laatste geval zou sprake zijn van een doorslaggevende stem waarbij de ene partij dus een controlerende invloed zou hebben op de andere partij. Een situatie als deze lijkt beter aan te sluiten op de situaties die BEPS actiepunt 5 wil bestrijden. BEPS actiepunt 5 laat op dit punt enige ruimte toe tot eigen interpretatie. Het kiezen van een relatief strikte benadering voor Nederland kan als gevolg hebben dat het hiermee nadelige effecten teweeg brengt voor het vestigingsklimaat. Anderzijds behoeft er geen extra verbondenheids criterium toegevoegd te worden aan de wet. Dit lijkt mij echter een kleine moeite als het ervoor kan zorgen dat het de Nederlandse concurrentiepositie niet verslechterd.

De Nederlandse innovatiebox behoeft geen extra aanpassing wat betreft aangekochte immateriële activa. Vanwege het feit dat het immaterieel activum zelf voortgebracht dient te worden kunnen aangekochte immateriële activa niet kwalificeren. In het geval dat het door ontwikkelen van een aangekocht immaterieel activum leidt tot een nieuw activum, kan dit immaterieel activum wel kwalificeren voor toepassing van de faciliteit.⁷⁰ Achtergrond hiervan is dat het speur- en ontwikkelingswerk dat zelf is verricht heeft geleid tot een geheel nieuw immaterieel activum. De

⁶⁶ J. Vleggeert, 'Over rente en royalty's: de BEPS-acties 4 en 5', *WFR* 2016/49, par. 3.2.

⁶⁷ OECD (2015), Action 5: agreement on modified nexus approach for IP regimes, OECD Publishing, p. 3.

⁶⁸ P. Agrinelli, 'Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas For a Fair and Transparent Tax Policy', *World Tax Journal*, 2015, Volume 7, No 1.

⁶⁹ IJ. de Nies, 'Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering', *WFR* 2016/167, p. 6.

⁷⁰ Art. 12ba, lid 5, Wet VpB 1969.

totale uitgaven voor toepassing van de nexusbenadering bestaan uit alle uitgaven met betrekking tot het voortbrengen van het immateriële activum. Hierbij behoren bijvoorbeeld wel de aankoopkosten van een immaterieel activum waardoor de kwalificerende voordelen als gevolg hiervan lager kunnen uitvallen.

4.3.2 toetreding tot de Nederlandse innovatiebox

Naast de zojuist behandelde nexusbenadering zijn er in OESO-verband ook afspraken gemaakt wat betreft de toegang tot een preferentieel regime. De Nederlandse innovatiebox beoogt technische innovatie te bevorderen. Vandaar dat de ‘toegangstickets’ vóór de wetswijziging, zoals besproken in hoofdstuk 2, de enige mogelijkheid zijn voor toegang tot de faciliteit. Ook om deze reden zijn merken logo’s en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen uitgezonderd van de Nederlandse innovatiebox. Dit is overigens niet veranderd na de wetswijziging.⁷¹

Eén van de meest opvallende wijzigingen wat betreft toegang tot de Nederlandse innovatiebox is dat er een onderscheid wordt gemaakt tussen ‘kleine’ en ‘grote’ belastingplichtigen. Hierbij gelden minder strenge eisen voor de kleine belastingplichtigen als het gaat om de kwalificatie van immateriële activa. Dit heeft te maken met de dubbele ticketeis dat hierna wordt behandeld.

De kwalificatie van de onderneming als kleine of grote belastingplichtige hangt af van een aantal criteria en is opgenomen in de Wet VpB 1969.⁷² Er is sprake van een kleine belastingplichtige indien aan de volgende vereisten wordt voldaan:

- Een wereldwijde netto groepsomzet van maximaal € 50 miljoen (gemiddeld over vijf jaar); en
- Bruto voordelen uit intellectueel eigendom van maximaal € 7.5 miljoen.

Onder het regime vóór de wetswijziging was het voldoende om te beschikken over één van de twee beschikbare toegangstickets, namelijk een S&O-verklaring of een octrooi. Per 1 januari 2017 is dit echter niet meer mogelijk aangezien Nederland ervoor heeft gekozen een S&O-verklaring verplicht te stellen. In het eerder genoemde evaluatierapport⁷³ over de innovatiebox is aanbevolen om de S&O-verklaring een nog prominentere functie te bieden om zo te garanderen dat de spur- en ontwikkelingsactiviteiten in Nederland wordt verricht. Deze aanbeveling is opgevolgd door het kabinet waardoor er in ieder geval een S&O-verklaring nodig is om toegang te krijgen tot de Nederlandse innovatiebox. Daarnaast is er door de OESO bepaald dat een juridisch ticket vereist is voor toegang tot de faciliteit, resulterend in een dubbele ticketeis.⁷⁴ Dit juridische ticket is echter alleen vereist voor de grote belastingplichtigen. De kleine belastingplichtige hebben voldoende aan enkel een S&O-verklaring als toegangsticket. Voor deze groep belastingplichtigen (het MKB) zullen de wijzigingen betreffende toetreding tot de faciliteit niet veel effect hebben.

De grote belastingplichtigen behoren derhalve, naast het hebben van een S&O-verklaring, in het bezit te zijn van een juridisch toegangsticket. De hoeveelheid juridische toegangstickets zijn aan de

⁷¹ Art. 12ba, lid 6, Wet VpB 1969.

⁷² Art. 12ba, lid 2, Wet VpB 1969.

⁷³ Dialogic, Evaluatie innovatiebox 2010-2012, Utrecht: 2015.

⁷⁴ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 2, p. 19.

hand van de in OESO-verband gemaakte afspraken uitgebreid. De volgende onderdelen kwalificeren als juridisch toegangsticket⁷⁵:

- Octrooien;
- Naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten als utility models (gebruiksmodel), kwekersrechten, weesgeneesmiddelen en aanvullende beschermingscertificaten;
- Een octrooi of kwekersrecht in aanvraag;
- Programmatuur; en
- Een immaterieel activum dat samenhangt met een van deze onderdelen.

De verplichting van een juridisch ticket kan als gevolg hebben dat een grote groep belastingplichtigen geen toegang meer kunnen krijgen tot de Nederlandse innovatiebox. In situaties waarin bedrijven niet willen dat vertrouwelijke informatie publiekelijk bekend wordt, is het niet wenselijk een octrooi aan te vragen. In sommige gevallen is het voor bedrijven bovendien niet mogelijk een octrooi aan te vragen. In de vakliteratuur wordt dan ook gesproken over een onnodige beperking op de toegang tot de faciliteit.⁷⁶ Ook voor de rest van de maatschappij kan deze verplichting nadelige gevolgen met zich meebrengen. Er zijn naast bedrijven die niet willen dat hun gegevens publiekelijk bekend worden ook bedrijven denkbaar die hun innovaties juist willen delen met de maatschappij. Een octrooi of een daarmee vergelijkbaar vermogensbestanddeel draagt een beschermend recht met zich mee. Door dit als juridisch ticket te verplichten, wordt het onmogelijk gemaakt voor bedrijven om hun kennis te delen met de rest van de maatschappij. Kennis spillovers, waar veel bedrijven profijt van kunnen hebben en daarmee ook de samenleving, worden hierbij behoorlijk ingeperkt. Grote ondernemingen zijn dus verplicht een vorm van rechtsbescherming te verkrijgen, niet omdat ze dit zelf willen of nodig hebben, maar enkel om gebruik te kunnen maken van de Nederlandse innovatiebox. Eén van de nieuw toegevoegde onderdelen, namelijk samenhangende immateriële activa, kan in dit kader van belang zijn.⁷⁷ Indien een immaterieel activum samenhangt met een kwalificerend immaterieel activum behoeft er niet voor iedere nieuwe ontwikkeling een vorm van rechtsbescherming te worden afgegeven.⁷⁸ Kortom, het verkrijgen van een juridisch ticket behoeft voor sommige ondernemingen helemaal niet interessant te zijn en voor sommigen is het überhaupt niet mogelijk. Toch is het een vereiste en kan het in beide gevallen als een beperking werken. Naar mijn mening is dit een excessieve aanpassing om misbruik van de faciliteit te voorkomen en technische innovatie te waarborgen. De hiervoor genoemde samenhangende immateriële activa kunnen deze excessieve eis enigszins versoepelen.

Het verplichten van een S&O-verklaring als toegangsticket kan voor met name kleine belastingplichtigen goed uitpakken aangezien veel ondernemingen dit toegangsticket al gebruiken en dit na de ingevoerde wijzigingen ook nog steeds kunnen.⁷⁹ Zoals in de vorige alinea al is gesteld zijn

⁷⁵ Art. 12ba, lid 1, sub b, Wet VpB 1969.

⁷⁶ IJ. de Nies, 'Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering', *WFR* 2016/167, p. 4.

⁷⁷ J.L. van de Streek, 'De voorgestelde wijzigingen in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2017', *WFR* 2016/194, p. 3.

⁷⁸ Art. 12ba, lid 1, sub b, ond. 7, Wet VpB 1969.

⁷⁹ Dialogic, Evaluatie innovatiebox 2010-2012, Utrecht: 2015, p. 13.

er ook belastingplichtigen die om wat voor reden dan ook geen octrooi kunnen aanvragen. Voor deze groep belastingplichtigen is de aanwezigheid van een S&O-verklaring als toegangsticket essentieel. Het verplichten van een S&O-verklaring is echter niet een van de criteria uit het BEPS actiepunt 5. Ik kan begrijpen dat het kabinet een voorstander is van een S&O-verklaring mede vanwege het feit dat er een garantie is dat er daadwerkelijk speur- en ontwikkelingsactiviteiten in Nederland worden verricht. Zo wordt er voldaan aan het substance criterium en kan het mogelijk bijdragen aan het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland. Aan de andere kant is het wellicht een onnodige beperking en wordt hiermee de Nederlandse concurrentiepositie aanzienlijk verslechterd. Dit kan naderhand eveneens nadelige gevolgen met zich meebrengen voor het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland.

4.4 Conclusie

Het onderwerp van hoofdstuk 4 betreft de wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox. In dit hoofdstuk zijn twee belangrijke onderdelen aan bod gekomen die zullen helpen met het beantwoorden van de onderzoeksvraag. Ten eerste is de noodzaak voor het wijzigen van de fiscale regelgeving behandeld. Vervolgens zijn de geïmplementeerde wetswijzigingen nader toegelicht.

Aan de hand van het BEPS-project wordt er op internationaal niveau toegewerkt naar het gezamenlijke doel om belastingontwijking tegen te gaan. In het vijfde actiepunt van het door de OESO opgestelde actieplan is er aandacht besteed aan de preferentiële regimes. Nederland lijkt niet te voldoen aan de criteria om gezien te worden als een schadelijk regime. De Nederlandse innovatiebox is echter niet conform de OESO richtlijnen en behoeft derhalve enkele aanpassingen. De nexusbenadering is geïntroduceerd waarmee via een mathematische benadering wordt beoordeeld of sprake is van substantiële economische activiteiten.

Tot slot zijn er in OESO-verband afspraken gemaakt wat betreft de toegang tot een preferentieel regime. Per 1 januari 2017 is er een onderscheid tussen kleine en grote belastingplichtigen en gelden er andere eisen voor de kwalificerende immateriële activa. De S&O-verklaring is verplicht voor toegang tot de faciliteit. De grote belastingplichtigen dienen echter ook nog te beschikken over een juridisch toegangsticket. De beide verplichtingen hebben tot gevolg dat een deel van de bestaande belastingplichtigen met ingang van de wijzigingen geen gebruik meer kunnen maken van de Nederlandse innovatiebox. In hoofdstuk 5 worden de mogelijke gevolgen van bovengenoemde wijzigingen nader geanalyseerd.

Hoofdstuk 5 Analyse

Zoals in hoofdstuk 4 duidelijk is geworden zijn de wijzigingen die preferentiële regimes dienen te ondergaan het resultaat van het werk van de OESO om schadelijke belastingpraktijken tegen te gaan. Om in overeenstemming te zijn met de OESO afspraken is de Nederlandse innovatiebox per 1 januari 2017 op twee belangrijke punten gewijzigd. Het is echter de vraag of dit niet ten koste gaat van het doel en de strekking van de Nederlandse innovatiebox, namelijk het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat. Met de geïmplementeerde wijzigingen wordt er bijgedragen aan het gemeenschappelijke einddoel, namelijk het tegengaan van schadelijke belastingpraktijken, echter lijken de wijzigingen haaks te staan op de doelstellingen van de Nederlandse innovatiebox.

In dit hoofdstuk wordt er getracht het mogelijke effect van de wetwijzigingen op de beoogde doelen van de innovatiebox in beeld te brengen. Per wijziging wordt bekeken wat het mogelijke effect is op de afzonderlijke doelstellingen van de Nederlandse innovatiebox. Uiteindelijk wordt er antwoord gegeven op de laatste deelvraag die luidt: ‘Wat voor gevolgen hebben de geïmplementeerde wijzigingen op de beoogde doelen van de Nederlandse innovatiebox?’

5.1 Gevolgen

5.1.1 Mogelijke gevolgen nexusbenadering

De Nederlandse innovatiebox is met de invoering van de nexusbenadering en de bepalingen betreffende toegang tot de faciliteit op twee belangrijke punten gewijzigd. In deze paragraaf wordt behandeld wat de mogelijke gevolgen van de nexusbenadering kunnen zijn op het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Het voordeel dat in aanmerking genomen kan worden voor toepassing van de innovatiebox wordt met invoering van de nexusbenadering ingeperkt. De door de belastingplichtige zelf gemaakte kosten dienen nu als maatstaf voor het bepalen van de substantiële economische activiteit. Bovendien zal het uitbesteden van speur- en ontwikkelingswerk aan verbonden lichamen gevolgen hebben voor de uiteindelijke voordelen die in aanmerking genomen kunnen worden.⁸⁰

Allereerst brengt de mathematische benadering met zich mee dat de uitgaven voor de ontwikkeling van het immaterieel activum bijgehouden dienen te worden indien de belastingplichtige gebruik wenst te maken van de faciliteit. Hierbij dient bijvoorbeeld onderscheid te worden gemaakt tussen uitgaven met betrekking tot uitbestede speur- en ontwikkelingswerkzaamheden en overige uitgaven. Een gevolg hiervan zijn toegenomen administratieve lasten voor de belastingplichtige. In het algemeen geldt dat de vaststelling en toerekening van de kwalificerende voordelen gepaard gaan met een zwaardere administratieve last dan onder de situatie vóór de wijziging.⁸¹ Het kan wellicht aan de orde zijn dat de drempel voor het gebruik van de faciliteit voor bepaalde gebruikers nu te

⁸⁰ J. Vleggeert, ‘Over rente en royalty’s: de BEPS-acties 4 en 5’, *WFR* 2016/49, par. 3.2.

⁸¹ IJ. de Nies, ‘Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering’, *WFR* 2016/167, p. 6.

hoog is geworden ofwel niet meer de moeite waard is. Derhalve zou de toegenomen complexiteit het gebruik van de faciliteit kunnen ontmoedigen resulterend in minder speur- en ontwikkelingswerk in Nederland.

De reden dat niet alle uitgaven ten behoeve van het speur- en ontwikkelingswerk kwalificeren voor toepassing van de faciliteit is om te garanderen dat het speur- en ontwikkelingswerk door de belastingplichtige zelf is verricht. In beginsel lijkt dit een logische beredenering dat tevens het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland ten goede zal komen. Op deze manier worden immers substantiële activiteiten binnen Nederland gehouden. Het streven is om zoveel mogelijk voordelen die het resultaat zijn van speur- en ontwikkelingswerk uit eigen land toe te laten, zodoende wordt dit speur- en ontwikkelingswerk gestimuleerd.

Zoals in hoofdstuk 4 reeds aan de orde is gekomen mogen maximaal 30% van de kwalificerende uitgaven uitbesteed worden aan verbonden lichamen. Dit is een verandering ten opzichte van de voorgaande regeling, waarbij al het uitbestede speur- en ontwikkelingswerk kwalificeerde voor toepassing van de faciliteit. De gedachte hierachter is wederom om de substantiële activiteiten binnen Nederland te behouden aangezien bedrijven niet geneigd zullen zijn alle innovatieve kennis over te brengen naar een derde enkel voor de ontwikkeling van een activum. Nu blijft de waarde creatie binnen Nederland gewaarborgd en dit kan een positieve bijdrage leveren aan het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland.

Aangezien de nexusbenadering tevens door landen met concurrerende preferentiële regimes dient te worden toegepast, zullen de gevolgen voor het vestigingsklimaat op het eerste ogenblik niet significant zijn. Zoals in hoofdstuk 3 ter zake is gekomen zorgen de vele preferentiële regimes voor een vermindering van het competitieve voordeel, resulterend in een inefficiëntere faciliteit. De nexusbenadering laat echter wel het een en ander aan de eigen invulling toe. In art. 12bb, lid 5, sub b, Wet VpB 1969 wordt gerefereerd naar de term 'verbonden lichaam' waarmee wordt aangesloten bij de definitie van art. 10a Wet VpB 1969. Het 30% vereiste voor uitbesteden aan verbonden lichamen geldt zoals gezegd ook voor andere landen, echter de invulling van het begrip verbonden lichaam behoeft niet het een derde belang te zijn dat Nederland hanteert. Als gevolg hiervan kunnen de kwalificerende voordelen die in aanmerking komen voor de toepassing van de faciliteit lager uitvallen dan in een land dat een belang van bijvoorbeeld 50% hanteert. Dit verschil in de definitie van verbondenheid kan meespelen met de beslissing van de belastingplichtige in de keuze voor een vestigingsland en daarmee nadelige gevolgen hebben voor de concurrentiepositie van Nederland.

Daarnaast kent de nexusbenadering in OESO-verband een mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs in de uitzonderlijke gevallen dat de uitkomsten van de formule geen juiste weergave bieden van de realiteit.⁸² De Nederlandse wetgever heeft er echter niet voor gekozen dit weerlegbaar vermoeden te implementeren in de wet omdat het onduidelijk is wanneer er sprake is van een uitzonderlijk geval. Het is aldus niet geheel onlogisch dat deze bepaling, die zeer veel ruimte aan de eigen interpretatie overlaat, niet in de wettekst wordt verwerkt. Misbruik van de faciliteit zou wellicht grote gevolgen kunnen hebben voor het budgettaire beslag. Anderzijds stelt Nederland zich

⁸² IJ. de Nies, 'Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering', *WFR* 2016/167, p. 7.

wederom terughoudender op dan wellicht nodig is, resulterend in een mogelijk zwakkere concurrentiepositie wat nadelige gevolgen heeft voor het vestigingsklimaat. De staatssecretaris heeft wel laten weten de belastingplichtige tegemoet te komen indien blijkt dat er sprake is van een onjuiste uitkomst.⁸³ Het is echter de vraag of deze uitspraak, die niet in de wettekst is opgenomen, voldoende is om de rechtszekerheid te garanderen. Het hangt er hierbij van af in welke hoedanigheid de uitspraak is gedaan. Aan uitlatingen van bewindslieden in hun kwaliteit van medewetgever kan doorgaans geen beroep op het vertrouwensbeginsel worden ontleend.⁸⁴ Overigens acht ik het geen onlogisch gevolg als de centrale middenpositie⁸⁵ die het Nederlandse vestigingsklimaat Europees gezien behelst moet worden afgestaan vanwege de mogelijke discrepanties in preferentiële regimes.

In hoofdstuk 3 is aan de orde gekomen dat het lastig is om causaliteit aan te tonen tussen het verkregen belastingvoordeel en aan de hand daarvan meer verricht speur- en ontwikkelingswerk. Dit verband wordt aangegeven met de BFTB maatstaf. De nexusbenadering zorgt niet voor een ingrijpende verandering in dit perspectief aangezien de belastingplichtige nog steeds niet wordt verplicht, naar mijn idee terecht, om het verkregen belastingvoordeel te gebruiken voor meer speur- en ontwikkelingswerk. Er wordt hoogstens gegarandeerd dat het speur- en ontwikkelingswerk grotendeels zelf wordt uitgevoerd wat een bijdrage kan leveren aan de innovatieve activiteiten in Nederland.

In principe zal de gevonden BFTB waarde zoals genoemd in hoofdstuk 3 geen drastische verandering ondergaan. Het verkregen belastingvoordeel voor de belastingplichtige zal waarschijnlijk dalen vanwege de beperking op de kwalificerende voordelen met invoering van de nexusbenadering. Deze mogelijke daling zal enkel het budgettaire beslag ten goede komen aangezien de gederfde belastinginkomsten voor de overheid afnemen. Tevens is het waarschijnlijk dat het totale verrichte speur- en ontwikkelingswerk ook zal dalen aangezien het speur- en ontwikkelingswerk dat uitbesteed wordt aan verbonden lichamen niet meer kwalificeert voor toepassing van de faciliteit. Dit hoeft echter niet direct nadelige gevolgen te hebben voor de innovatieve werkzaamheden in Nederland, de garantie dat speur- en ontwikkelingswerk grotendeels in Nederland plaats vindt lijkt enkel te kunnen bijdragen aan de innovatieve werkzaamheden in Nederland.

5.1.2 Mogelijke gevolgen toegang tot de innovatiebox

Per 1 januari 2017 gelden er striktere regels voor de toegang tot de faciliteit. De achtergrond hiervan is in hoofdstuk 4 aan de orde gekomen. Het meest opvallende is dat de Nederlandse wetgever strenger is dan vereist. Het verplichten van een S&O-verklaring draagt bij aan het stimuleren van speur- en ontwikkelingswerk in Nederland aangezien er op deze manier een garantie is voor de aanwezigheid van substantiële activiteiten in Nederland en enkel technische innovatie wordt gestimuleerd. De toegang tot de Nederlandse innovatiebox wordt echter wel extra ingeperkt aangezien er conform OESO richtlijnen wordt volstaan met enkel een juridisch ticket, bijvoorbeeld

⁸³ Brief staatssecretaris van Financiën, 3 november 2016, p. 7-8.

⁸⁴ Dr. E. Poelmann, 'Uitlatingen van bewindslieden tijdens wetgevingsproces', *Cursus Belastingrecht* FBR4.3.4.G.

⁸⁵ Zie verder par. 3.2.2. Zie ook: J.W. Bellingwout en mr. J. Gooijer, *Zonder de innovatiebox waren wij allang uit Nederland vertrokken*, *NTFR* 26 juni 2014, p.3.

een octrooi. Deze extra inperking kan gevolgen hebben voor het vestigingsklimaat. Belastingplichtigen kunnen wellicht eerder profiteren van een gereduceerd tarief in een land waarbij deze extra verplichting niet geldt. Het is de vraag of de bijdrage aan het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland opweegt tegen de mogelijke achteruitgang van het vestigingsklimaat. Deze mogelijke achteruitgang is naar mijn idee te verantwoorden aangezien een grote groep belastingplichtigen gebruik hebben gemaakt van een S&O-verklaring en dit per 1 januari 2017 nog steeds kunnen. Voor deze groep belastingplichtigen zou enkel een octrooi of daarmee vergelijkbaar vermogensbestanddeel als toegangsticket, een streep zetten door het gebruik van de Nederlandse innovatiebox en wellicht de innovatieve activiteiten in Nederland laten afnemen.

Anderzijds zorgt het invoeren van de dubbele ticket eis ervoor dat grote belastingplichtigen die geen octrooi kunnen of wensen aan te vragen geen toegang hebben tot de faciliteit. De gevolgen voor het vestigingsklimaat zullen in mijn optiek niet significant zijn aangezien dit in OESO-verband is besloten en dit in overeenstemming zal zijn met het regime in meerdere landen. Daarentegen lijkt de dubbele ticket eis mij wel een nadelige invloed te hebben op de hoeveelheid speur- en ontwikkelingswerk in Nederland aangezien een grote groep belastingplichtigen simpelweg geen toegang meer zullen hebben tot de faciliteit en daarmee niet meer worden gestimuleerd innovatieve werkzaamheden te verrichten.

In hoofdstuk 3 is besproken dat er in het kader van doeltreffendheid dient te worden nagegaan in hoeverre bedrijven op voorhand rekening houden met een te verwachten voordeel. Bedrijven die hierop anticiperen koppelen het verkregen voordeel aan toekomstige investeringen waarmee de faciliteit zijn doeltreffendheid laat zien. Aangetoond werd dat met name de grote ondernemingen (>250 fte) anticiperen op een te verwachten voordeel waardoor geconcludeerd kan worden dat de faciliteit met name uit voor grote ondernemingen. Bovendien is in hoofdstuk 3 gebleken dat de innovatiebox met name voor de grote ondernemingen een significante rol speelt voor het bepalen van de vestigingsplaats. Deze ondernemingen zijn eerder bereid hun activiteiten in een ander land te ontplooiën mits het vestigingsklimaat aantrekkelijker is. Zij hebben hier immers eerder de beschikbare middelen voor. Juist voor deze groep belastingplichtigen wordt toegang tot de faciliteit beperkt door invoering van de dubbele ticketeis. Het is naar mijn idee geen onlogisch gevolg dat de doeltreffendheid van het stimuleren van innovatieve activiteiten wordt verminderd als gevolg van de dubbele ticket eis.

Tevens is het belang van de neveneffecten van speur- en ontwikkelingswerk naar voren gekomen in de evaluatie van Dialogic.⁸⁶ Kennis spillovers gaan gepaard met het aantrekken van internationale bedrijvigheid, ondernemingen kunnen profiteren van de gedeelde kennis. De introductie van de dubbele ticket eis maakt een einde aan de mogelijkheid tot kennisdeling in de maatschappij vanwege het beschermende recht dat rust op octrooien en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen.⁸⁷ Wederom geldt dat de invoering van een verplicht juridisch ticket door meerdere landen wordt gehanteerd waardoor het vestigingsklimaat hier naar mijn idee niet onder zal lijden. De keuze voor

⁸⁶ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.75.

⁸⁷ Centraal Planbureau, *Kansrijk Innovatiebeleid*, Xerox/OBT, Den Haag, 2016, blz. 91.

een vestigingsland lijkt naar mijn idee af te gaan hangen van de kleine discrepanties die het gevolg zijn van de eigen invulling van elk land in de preferentiële regimes.

Tot slot ben ik van mening dat het verschil in grote en kleine belastingplichtigen ervoor zorgt dat de speur- en ontwikkelingswerkzaamheden voor het MKB gewaarborgd blijven. De uitzonderingen voor deze groep zijn naar mijn idee essentieel aangezien is gebleken dat de Nederlandse innovatiebox vooral voor kleine ondernemingen (<10 fte) een belangrijk instrument is voor de keuze om te investeren in speur- en ontwikkelingswerk.⁸⁸

5.2 Conclusie

In dit hoofdstuk is er per wijziging geanalyseerd wat de mogelijke effecten zijn op de afzonderlijke doelstellingen van de Nederlandse innovatiebox. De bevindingen uit hoofdstuk 3 hebben geholpen een beeld te schetsen van de mogelijke consequenties voor het vestigingsklimaat en het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland.

De vaststelling en toerekening van de kwalificerende voordelen onder de nieuwe regeling gaan gepaard met extra administratieve lasten. Uiteindelijk is het mogelijk dat de drempel voor het gebruik van de faciliteit voor bepaalde gebruikers nu te hoog is geworden ofwel niet meer de moeite waard is. Als gevolg kan de toegenomen complexiteit het gebruik van de faciliteit ontmoedigen, resulterend in minder speur- en ontwikkelingswerk in Nederland.

Vervolgens zijn er twee elementen denkbaar waarbij de nexusbenadering een nadelig gevolg lijkt te hebben op het vestigingsklimaat. In het geval dat Nederland een strenger verbondenheidscriterium hanteert dan andere landen bestaat de mogelijkheid dat de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat afneemt. Daarnaast kan het ontbreken van een tegenbewijsregeling de rechtszekerheid in Nederland schaden en de concurrentiepositie verzwakken.

De ingevoerde nexusbenadering lijkt bij te dragen aan het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland aangezien er wordt gegarandeerd dat het speur- en ontwikkelingswerk grotendeels in Nederland plaatsvindt.

De strengere regels betreft toegang tot de faciliteit lijken naar mijn mening niet bij te dragen aan het vestigingsklimaat. De Nederlandse innovatiebox wordt namelijk extra ingeperkt door de verplichte S&O-verklaring. Wel lijkt een S&O-verklaring bij te dragen aan het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland. Overigens lijkt de dubbele ticket eis geen significante gevolgen te hebben voor het vestigingsklimaat vanwege de eenduidige toepassing die in OESO-verband wordt gehanteerd.

In conclusie zou ik stellen dat het onderscheid tussen kleine en grote ondernemingen nu nog duidelijker zichtbaar is. Naar mijn mening heeft de soepelere behandeling van het MKB tot gevolg dat een groot deel van het speur- en ontwikkelingswerk in Nederland behouden blijft.

⁸⁸ Dialogic, *Evaluatie innovatiebox 2010-2012*, Utrecht: 2015, p.72.

Hoofdstuk 6 Conclusie

De onderzoeksvraag die in deze scriptie centraal staat, luidt als volgt:

‘Dragen de wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox per 1 januari 2017 bij aan het doel en gewenste effect hiervan, namelijk het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat?’

Aan de hand van de antwoorden op de deelvragen per hoofdstuk kan er nu antwoord gegeven worden op bovengenoemde hoofdvraag om tot een gegronde conclusie te komen.

Allereerst zijn de doelstellingen en de belangrijkste inhoud van de Nederlandse innovatiebox vóór de wijzigingen per 1 januari 2017 behandeld. Hierin werd duidelijk dat de innovatiebox een tweeledige doelstelling kent, namelijk het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat. Ondernemingen die investeren in onderzoek en ontwikkeling wordt een fiscale stimulans geboden door middel van een grondslagvermindering die leidt tot een effectief belastingtarief van 5%. De relevantie van een fiscale stimulans is om de onzekerheid die gepaard gaat met investeren in innovatieve activiteiten deels weg te nemen en de drempel tot investeren te verlagen. Voor toepassing van de faciliteit komen enkel kwalificerende immateriële activa in aanmerking. De faciliteit is echter op meerdere vlakken gewijzigd.

Om te kunnen begrijpen in hoeverre de wijzigingen effect hebben op de voorgeschreven doelstellingen van de Nederlandse innovatiebox is het van belang te weten in hoeverre de voorgeschreven doelstellingen worden gerealiseerd vóór de geïmplementeerde wijzigingen. Het effect van de innovatiebox op het speur- en ontwikkelingswerk is allereerst kwantitatief benaderd met behulp van een BFTB maatstaf. De gevonden waarde van 0.54 laat zien dat grofweg de helft van het verkregen belastingvoordeel door toepassing van de faciliteit weer wordt geïnvesteerd in speur- en ontwikkelingswerk. Overigens is er een stijgende lijn waarneembaar waaruit geconcludeerd kan worden dat de innovatiebox in zekere zin aanzet tot speur- en ontwikkelingsactiviteiten. Daarnaast heeft de kwalitatieve benadering aangetoond dat met name de grote ondernemingen (>250 fte) anticiperen op een belastingvoordeel en dit voordeel koppelen aan toekomstige investeringen. Wat betreft het vestigingsklimaat ten opzichte van andere Europese landen behelst Nederland een centrale positie. In het kader van het effect op het Nederlandse vestigingsklimaat blijkt dat de innovatiebox bij met name de grote ondernemingen een significante rol speelt bij het maken van de keuze voor Nederland. Enkele bedrijven hebben aangegeven dat er door toepassing van de faciliteit niet elders activiteiten zijn ontplooid waardoor de faciliteit in ieder geval bij deze bedrijven doeltreffend is geweest.

Vervolgens zijn twee belangrijke onderdelen aan bod gekomen die zullen helpen met het beantwoorden van de onderzoeksvraag. Ten eerste is de noodzaak voor het wijzigen van de fiscale regelgeving behandeld. Daaropvolgend zijn de geïmplementeerde wetswijzigingen nader toegelicht. Door de verschillen in internationale belastingstelsels is het mogelijk dat bedrijven hun belastinggrondslag uithollen door winsten te verschuiven naar landen met lage belastingtarieven. Aan de hand van het BEPS-project wordt er op Europees niveau toegewerkt naar het gezamenlijke doel om belastingontwijking tegen te gaan. In het vijfde actiepoint van het door de OESO opgestelde

actieplan is er aandacht besteed aan de preferentiële regimes. Nederland lijkt niet te voldoen aan de criteria om gezien te worden als een schadelijk regime. De Nederlandse innovatiebox is echter niet conform de OESO richtlijnen en behoeft derhalve enkele aanpassingen. De wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox per 1 januari 2017 betreffen de implementatie van de nexusbenadering en de gewijzigde criteria voor de toegang tot de faciliteit.

De nexusbenadering dient als uitgangspunt voor het bepalen van substantiële economische activiteit in Nederland. Het streven is om zoveel mogelijk voordelen toe te laten die het resultaat zijn van speur- en ontwikkelingswerk in eigen land. Als gevolg kwalificeren de kosten die verband houden met het outsourcen van werkzaamheden enkel tot een maximum van 30%. Wat betreft de toegang tot de Nederlandse innovatiebox is een van de meest opvallende wijzigingen het onderscheid tussen kleine en grote belastingplichtigen waarbij er voor de kleine belastingplichtigen minder strenge eisen gelden. De S&O-verklaring is verplicht voor toegang tot de faciliteit, de grote belastingplichtigen dienen echter ook nog te beschikken over een juridisch toegangsticket. De beide verplichtingen hebben tot gevolg dat een deel van de bestaande belastingplichtigen met ingang van de wijzigingen geen gebruik meer kunnen maken van de Nederlandse innovatiebox.

De mogelijke gevolgen voor de doelstellingen van de Nederlandse innovatiebox zijn in hoofdstuk 5 aan de orde gekomen. De geïmplementeerde wijzigingen lijken namelijk haaks te staan op de doelstellingen van de faciliteit, namelijk het stimuleren van innovatieve activiteiten en het behouden dan wel versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat. Met het beantwoorden van de laatste deelvraag namelijk, 'Wat voor gevolgen hebben de geïmplementeerde wijzigingen op de beoogde doelen van de Nederlandse innovatiebox?' wordt er in wezen antwoord gegeven op de hoofdvraag van deze scriptie.

Naar aanleiding van de analyse in hoofdstuk 5 ben ik tot de conclusie gekomen dat de wetswijzigingen het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland ten goede komt. Het verplichten van een S&O-verklaring als toegangsticket lijkt bij te dragen aan het stimuleren van speur- en ontwikkelingswerk in Nederland aangezien er een garantie is voor het grotendeels zelf uitvoeren van speur- en ontwikkelingswerkzaamheden. De substantiële economische activiteiten blijven grotendeels in Nederland behouden door de introductie van de nexusbenadering. Bovendien zorgt het verplichten van een S&O-verklaring ervoor dat kleine belastingplichtigen die geen octrooi kunnen of wensen aan te vragen nog steeds gebruik kunnen maken van de faciliteit. De afspraken in OESO-verband behelzen namelijk enkel het vereiste van een juridisch ticket, bijvoorbeeld een octrooi. Gebleken is dat de Nederlandse innovatiebox vooral voor kleine ondernemingen (<10 fte) een belangrijk instrument is voor de keuze om te investeren in speur- en ontwikkelingswerk. De uitzonderingen die zijn gemaakt voor de kleine ondernemingen lijken naar mijn idee van significante waarde voor het behoud van speur- en ontwikkelingswerk in Nederland. Anderzijds zou de toegenomen complexiteit met invoering van de nexusbenadering een te hoge drempel kunnen worden en het gebruik van de faciliteit ontmoedigen. Dit kan resulteren in minder speur- en ontwikkelingswerk in Nederland.

De geïmplementeerde wetswijzigingen lijken in mijn perspectief meer nadelige gevolgen te hebben voor het vestigingsklimaat. De keuze voor een vestigingsland lijkt naar mijn idee af te gaan hangen van de geringe discrepanties die het gevolg zijn van de eigen invulling van elk land in de preferentiële

regimes. De kwalificerende voordelen die in aanmerking komen voor de toepassing van de faciliteit kunnen lager uitvallen dan in een land dat mogelijk een minder streng verbondenheids criterium hanteert. Dit verschil in de definitie van verbondenheid kan meespelen met de beslissing van de belastingplichtige in de keuze voor een vestigingsland en daarmee nadelige gevolgen hebben voor de concurrentiepositie van Nederland. Daarnaast kan het ontbreken van een tegenbewijsmogelijkheid nadelige gevolgen hebben voor de rechtszekerheid. Nederland stelt zich op dit aspect wellicht terughoudender op dan nodig is, resulterend in een mogelijk zwakkere concurrentiepositie wat nadelige gevolgen heeft voor het vestigingsklimaat. Tot slot is het de vraag of de voordelen van het verplichten van een S&O-verklaring opwegen tegen de nadelen, namelijk een extra inperking voor toegang tot de faciliteit. Belastingplichtigen kiezen wellicht eerder voor een preferentieel regime in een land waar dit extra vereiste niet noodzakelijk is.

Al met al lijken de wetswijzingen bij te dragen aan het stimuleren van innovatieve activiteiten in Nederland. Door de gecoördineerde aanpak en uitvoering van het actieplan lijken de mogelijke gevolgen in beginsel minimaal te zijn. Toch lijkt er op het gebied van het vestigingsklimaat winst te behalen voor de Nederlandse economie. Naar mijn oordeel zou het een goede stap zijn een grondige blik te werpen op de kleine verschillen die nog bestaan tussen de preferentiële regimes. Het is namelijk niet gegarandeerd dat het Nederlandse vestigingsklimaat als gevolg van een mogelijk strenger verbondenheids criterium en het ontbreken van een tegenbewijsmogelijkheid achteruit zal gaan. Dit kan nadelige gevolgen hebben voor de Nederlandse werkgelegenheid en relatieve concurrentiepositie. Er dient echter te worden geanalyseerd wat de gevolgen voor het budgettaire beslag zullen zijn indien bovenstaande criteria worden versoepeld. De toekomst moet uitwijzen hoe de innovatiebox zal omgaan met de internationale druk.

Literatuurlijst

Nationale wetten en besluiten

Brief staatssecretaris van Financiën, 28 juni 2013
Brief staatssecretaris van Financiën, 12 januari 2011, nr. DGB2010/8277
Brief staatssecretaris van Financiën, 3 november 2016
Brief staatssecretaris van Financiën, 22 september 2015
Brief staatssecretaris van Financiën, 19 februari 2016

Belastingdienst / Directie Vaktechniek Belastingen, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/105M

Besluit staatssecretaris van Financiën van 20 december 2012, nr. 694, Staatsblad 2012

Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971

Parlementaire behandeling

Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3
Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 3
Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 2
Kamerstukken II 2004/05, 30 107, nr. 2
Kamerstukken II 2007/08, 31206, nr. 15

Rapporten

Dialogic, Evaluatie innovatiebox 2010-2012, Utrecht: 2015

OESO, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, 2015

OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing

OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing

OECD (2015), *Action 5: agreement on modified nexus approach for IP regimes*, OECD Publishing

OECD (2014) *Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5: 2014 Deliverable*, OECD/G20 BEPS project OECD publishing

Algemene rekenkamer, *Een verdiepend onderzoek naar belastingontwijking in relatie tot de fiscale regels en het verdragennetwerk*, 5 december 2014

Vaktijdschriften

- IJ. de Nies, 'Consultatiedocument Innovatiebox biedt nog ruimte voor verbetering', *WFR* 2016/167.
- J.L. van de Streek, 'De voorgestelde wijzigingen in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2017', *WFR* 2016/194.
- J.W. Bellingwout en mr. J. Gooijer, 'Zonder de innovatiebox waren wij allang uit Nederland vertrokken', *NtFR* 2014/1642.
- F.A. Engelen en A.F. Gunn, 'Het BEPS-project: een inleiding', *WFR* 2013/1413.
- J. Vleggeert, 'Over rente en royalty's: de BEPS-acties 4 en 5', *WFR* 2016/49.
- IJ. de Nies, 'Stimulering van innovatie: van octrooi- naar innovatiebox', *WFR* 2010/146.
- M. de Graaf, Zuidas Instituut voor Financieel recht en Ondernemingsrecht (ZIFO), 2014.
- IJ. de Nies, 'Integratie van de RDA in de WBSO en actualiteiten innovatiebox', *TFO* 2016/143.1.
- IJ. de Nies en B.J. Kiekebeld, 'Actualiteiten, belangrijkste knelpunten en praktische toepassing van de Innovatiebox', *MBB* 2011/05.
- Kavelaars, 'Fiscale kenniseconomie', *TFO* 2008/89.
- P. Agrinelli, 'Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas For a Fair and Transparent Tax Policy', *World Tax Journal*, 2015, Volume 7, No 1.
- Mr. M. Hiemstra, verslag van het VU-congres "De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa", Amsterdam, 2014.
- Ientile, Damien and Jacques Mairesse (2009), "A policy to boost the R&D: Does the tax credit work?", European Investment Bank paper 14(1).

Naslagwerken

- J.W. Bellingwout, *De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa*, Kluwer Deventer, 1e druk.
- S.A.W.J. Strik, *De eis van octrooiverlening*, Cursus Belastingrecht, Kluwer 2011.
- M.L.B. van der Lande, *Innovatiebox en RDA: artikel 12b Vpb*, Deventer: Kluwer 2012.
- J.J.D. Veraa, *De octrooi- en RDA, een rechtsvergelijking met de Belgische faciliteit voor inkomsten uit octrooi*, Den Haag: SDU Uitgevers 2009.
- M.B. van der Lande, *Innovatiebox en RDA, 4.4 verschillen tussen de regelingen voor octrooi-activa en 5820-activa*, Deventer: Kluwer 2012.
- Stevens, L.G.M., *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2012.
- CPB, *Kansrijk Innovatiebeleid*, Boek 20, Den Haag, 2016.
- Dr. E. Poelmann, *Uitlatingen van bewindslieden tijdens wetgevingsproces*, Cursus Belastingrecht FBR4.3.4.G, Wolters Kluwer.