

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie Fiscale Economie



De invloed van actiepunt 5 van het BEPS-project op de Nederlandse innovatiebox

Naam student: Jessie Lim
Studentnummer: 407519
Begeleider: L.C. van Hulten MSc
Tweede beoordelaar: Mr. D.E. van Sprundel
Datum definitieve versie: 25/06/2017

Inhoud

Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 De aanleiding	4
1.2 Opzet.....	6
1.3 Afbakening	7
Hoofdstuk 2: Actiepunt 5 van het BEPS-project	8
2.1 Inleiding.....	8
2.2 BEPS-project.....	8
2.3 Ontwikkeling actiepunt 5.....	9
2.4 Schadelijke belastingconcurrentie.....	10
2.5 Substance-eis.....	10
2.6 Transparantie-eis.....	12
2.7 Deelconclusie	13
Hoofdstuk 3: De innovatiebox	14
3.1 Inleiding.....	14
3.2 Ontwikkeling innovatiebox	14
3.3 Algemene werking innovatiebox	15
3.3.1 Kostengerelateerde methode	17
3.3.2 Afpelmethode.....	17
3.4 Immateriële activa	18
3.5 Innovatiebox in de huidige samenleving	19
3.6 Deelconclusie	22
Hoofdstuk 4: Wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox	24
4.1 Inleiding.....	24
4.2 De S&O-verklaring centraal	24
4.3 (Aangepaste) nexusbenadering.....	26
4.3.1 Totaal kwalificerende voordeel	27
4.3.2 Kwalificerende kosten	27
4.4 Drempel.....	28
4.5 Administratieve lasten.....	29
4.6 Overgangsregeling	30
4.7 Deelconclusie	31

Hoofdstuk 5: Toetsing Nederlandse innovatiebox aan actiepunt 5	33
5.1 Inleiding.....	33
5.2 Toegang tot de innovatiebox.....	33
5.3 Centrale S&O-verklaring.....	34
5.4 Nexusbenadering als aanvullend substance-eis	36
5.5 Transparantie en de administratieve last	37
5.6 Overgangsrecht.....	38
5.7 Deelconclusie	39
Hoofdstuk 6: Conclusie	40
6.1 Samenvatting	40
6.2 Hoofdconclusie.....	41
6.3 Aanbevelingen.....	42
Literatuurlijst	44
Bijlage: De zestien landen met IP-regimes die door de FHTP zijn geanalyseerd en inconsistent zijn	47

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 De aanleiding

Met ingang van 1 januari 2017 zijn enkele onderdelen in de Wet op de vennootschapsbelasting (hierna: Wet VpB 1969) gewijzigd, zo ook de innovatiebox uit afdeling 2.3. Wat voorheen in maar één artikel was opgenomen¹ is nu uitgebreid tot zeven nieuwe artikelen² en een overgangsregeling³. De innovatiebox is een fiscale regeling die ingevoerd is om innovatief onderzoek te stimuleren. Als er een innovatieve activiteit kwalificeert voor de innovatiebox, dan geldt op verzoek een effectief belastingtarief van 5% aan vennootschapsbelasting in plaats van het reguliere 25% tarief. Het verlaagde tarief geldt alleen voor de voordelen van kwalificerende immateriële activa.⁴

De aanleiding tot wijziging was volgens Staatssecretaris van Financiën, een combinatie van verschillende factoren.⁵ Allereerst werd er aangegeven dat verandering nodig was aangezien de innovatiebox niet zal kunnen voldoen aan de in oktober 2015 tot stand gekomen afspraken van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO).⁶ Als deze veranderingen niet (voldoende) in het innovatieboxregime zou worden opgenomen dan zal volgens het 'Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving' (hierna: IAK), de innovatiebox gezien kunnen worden als een schadelijke belastingconcurrentie.⁷ Een tweede reden die aanleiding gaf tot wijzigingen in de innovatiebox waren de resultaten van het innovatiebox evaluatierapport⁸ die omgezet werden tot regelgeving. Het evaluatierapport werd door Dialogic uitgevoerd in opdracht van het Ministerie van Financiën. Het onderzoek behandelt onder andere de mate van doeltreffendheid en doelmatigheid van de innovatiebox op de groei van de Nederlandse economie.

De OESO heeft op 5 juli 2015 de definitieve actierapporten van het project 'Base Erosion and Profit Shifting' (hierna: BEPS) openbaar gemaakt. Aan de hand van deze vijftien actiepunten beoogt de OESO twee hoofddoelen te bereiken. Zo zouden overheden de geschikte instrumenten moeten krijgen om allereerst belastingvermijding tegen te gaan.

¹ Art. 12b Wet VpB 1969 (voor 1 januari 2017).

² Art. 12b tot en met art.12bg Wet VpB 1969 (na 1 januari 2017).

³ Art. 34 Wet VpB 1969 (na 1 januari 2017).

⁴ Van de Dool, Heithuis, Kamschoër & Smit, 2016

⁵ *Kamerstukken II 2016/17*, 34552, nr. 14, p. 35.

⁶ OESO, *action 5- final 2015 report*, 2015, p. 1-85.

⁷ Beantwoording vragen IAK uit de internetconsultatie 19 mei 2016.

⁸ Evaluatie innovatiebox 2010-2012, bijlage bij *Kamerstukken II 2015/16*, 34302, nr. 11.

Daarnaast beoogt de OESO de afstemming tussen de economische activiteit en bijbehorende belastingheffing in een land te verbeteren. Het vijfde actiepoint is gericht op het effectiever tegengaan van schadelijke belastingpraktijken waar de nadruk vooral ligt op het vormgeven van 'Intellectual property box regimes' (hierna: IP-regime), waaronder ook de Nederlandse innovatiebox valt.⁹

De Staatssecretaris van Financiën, beaamt in zijn brief aan de Tweede Kamer dat de BEPS-uitkomsten geïmplementeerd moeten worden in de Nederlandse innovatiebox met als doel om de innovatiebox meer in lijn te brengen met afspraken die zijn gemaakt in OESO-verband. Desalniettemin is de Staatssecretaris ervan overtuigd dat het Kabinet de juiste balans kan vinden om toch ook de sterke punten van het Nederlandse belastingsysteem in stand te houden en deze uit te dragen. Daarbij gaf de Staatssecretaris eerder in 2016 aan dat de veranderingen alleen zullen gaan om enkele aspecten die harder aangepakt moeten worden, zoals de juridische toegang tot de innovatiebox en sommige aspecten die juist soepeler beoordeeld moeten worden.¹⁰

Het Kabinet liet zich vrij positief uit over de aanpassingen in de innovatiebox. Zo achtte het Kabinet het aanpakken van belastingvermijding wenselijk en de aanbevelingen uit de OESO-rapporten onvermijdelijk.¹¹ Daarnaast was het Kabinet ervan overtuigd dat het BEPS-project een succesvolle internationale samenwerking was op het belastingrechtterrein. Hoewel het Kabinet het erover eens was dat de nieuwe standaarden goed aansluiten op het Nederlandse belastingsysteem, wil het Kabinet alsnog eerlijke concurrentie en behoud van werkgelegenheid in Nederland zeker stellen.¹²

De Staatssecretaris van Financiën geeft aan dat de belangrijkste redenen om zo dicht mogelijk bij het oude innovatiebox regime te blijven, is dat uit het evaluatierapport van de innovatiebox is gebleken dat de innovatiebox een erg doeltreffende en doelmatige fiscale regeling is.¹³ Zo bleek uit het evaluatierapport dat het aantal innovatieve activiteiten in de jaren van 2010 tot 2012 beduidend waren toegenomen.

⁹ OESO, *explanatory statements*, 2015, p. 14.

¹⁰ *Kamerstukken II* 2016/17, 34552, nr. 14, p. 35.

¹¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 19 februari 2016 betreffende de Kabinetsreactie op de evaluatie van de innovatiebox, DB/2016/70 U, www.rijksoverheid.nl

¹² *Kammerstukken II* 2015/16, 25087, nr. 112, p. 4.

¹³ Evaluatie innovatiebox 2010-2012, bijlage bij *Kamerstukken II* 2015/16, 34302, nr. 11.

Ook was er een aanzienlijke bevordering in de Nederlandse werkgelegenheid en werd door de onderzoekers geconcludeerd dat de werking van de innovatiebox bijdroeg aan hogere productiewinsten, productiviteit en de kwaliteit van innovatienetwerken.

Alhoewel het toenemende aantal gebruikers van de innovatiebox leidde tot derving van belastinginkomen, resulteerde het ook in extra inkomsten uit de vennootschapsbelasting. Hierbij kan er gedacht worden aan Nederlandse bedrijven die zich meer focussen op innovatie of de toename van innovatieve ondernemingen uit het buitenland die zich in Nederland vestigen.

Echter, het totaalsaldo van de effecten van de innovatiebox bleek niet uit het evaluatierapport aangezien het niet mogelijk was om in te schatten hoeveel belastingplichtigen zich bezighielden met innovatieve activiteiten zonder gebruik te maken van de innovatiebox. Ondanks dit gegeven konden het Kabinet, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB)¹⁴ en de Staatssecretaris van Financiën, zich herkennen in het positieve beeld van het evaluatierapport. Zij beschouwen de innovatiebox als een belangrijke fiscale stimuleringsmaatregel die doelmatig en doeltreffend werkt en prefereren logischerwijs zo min mogelijk veranderingen. Ook hebben inmiddels veel Europese landen een soortgelijk IP-regime in hun belastingstelsel opgenomen, waardoor afschaffing van de Nederlandse innovatiebox kan leiden tot een internationale achterstand wat betreft het vestigingsklimaat. Dit bevestigt wederom dat het voordeliger is om de innovatiebox te behouden en aan te passen aan de afspraken van het BEPS-project.¹⁵ De innovatiebox zou volgens het Kabinet zodanig aangepast worden dat sommige regelingen in de innovatiebox worden versoepeld of verstrakt.

Dit leidt tot de volgende hoofdvraag:

'In hoeverre is de vernieuwde Nederlandse innovatiebox uit de Wet VpB 1969 in lijn met de afspraken gemaakt in het kader van het BEPS-actieplan van de OESO?'

1.2 Opzet

Om de probleemstelling te kunnen toetsen, zullen er enkele deelvragen beantwoord worden. Ieder hoofdstuk zal toewerken naar de beantwoording van één van de volgende deelvragen in de vorm van een deelconclusie.

¹⁴ Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB op de Evaluatie van de innovatiebox van 2010 tot 2012, 2016.

¹⁵ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 19 februari 2016 betreffende de Kabinetsreactie op de evaluatie van de innovatiebox, DB/2016/70 U, www.rijksoverheid.nl

De deelvragen luiden als volgt:

1. Wat beoogt actiepunt 5 van het BEPS-project te bereiken?
2. Wat houdt de Nederlandse innovatiebox in?
3. Wat zijn de voornaamste wijzigingen na 1 januari 2017 in de innovatiebox uit de Wet VpB 1969?
4. Wat is de invloed van actiepunt 5 van het BEPS-project op de gewijzigde artikelen van de innovatiebox?

In hoofdstuk twee zal de focus vooral liggen op de ontwikkeling en definiëren van actiepunt 5 uit het BEPS-project. In hoofdstuk drie zal in detail gekeken worden naar de werking van de innovatiebox voor 1 januari 2017. Tevens zal voor verdere beeldvorming ook de positie van de innovatiebox in de huidige samenleving bediscussieerd waarin de meest recentste ontwikkelingen naar voren zullen komen. Vervolgens zullen de wijzigingen van de innovatiebox uit het belastingplan 2017 uitgewerkt worden. Dit is voor een beter overzicht opgesplitst in twee delen. Eerst zal er in hoofdstuk 4 voornamelijk gekeken worden naar hoe de wijzigingen in Nederland hebben uitgedaakt en daarna zal in hoofdstuk 5 gekeken worden naar de invloed van de OESO-afspraken op de wijzigingen. Aangezien de OESO-afspraken over de IP-regimes vorm hebben gekregen in het actiepunt 5 rapport, zal dit vergeleken worden met de Nederlandse wijzigingen in de innovatiebox. Er zal per wijziging gekeken worden wat aanleiding gaf tot verandering en in hoeverre de Nederlandse wetswijzigingen, de BEPS-afspraken naleven. In hoofdstuk 6 zullen de hoofdpunten kort worden herhaald en daarop volgt de hoofdconclusie en enkele aanbevelingen voor toekomstige onderzoek naar dit onderwerp en voor de wetgever.

1.3 Afbakening

Wat de lezer in gedachte moet houden is dat in deze scriptie alleen op de Nederlands belastingwetgeving is gericht. De nadruk zal daarom liggen op de Nederlandse innovatiebox uit de vennootschapsbelasting. Ook zal in dit onderzoek het BEPS-project kort aangehaald worden in verband met de relevantie tot het actiepunt 5 rapport, maar zal er niet op de overige actiepunten van het BEPS-project worden ingegaan. Verder zal de discussie in hoofdstuk drie over of sprake is van een staatssteunmaatregel maar kort behandeld worden. Deze discussie dient alleen als een middel om een beter inzicht te geven in de huidige stand van zaken rondom de innovatiebox.

Hoofdstuk 2: Actiepunt 5 van het BEPS-project

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat actiepunt 5 centraal. Eerst wordt er gekeken naar de totstandkoming van het 'Base Erosion and Profit Shifting' project. Dit dient als achtergrondinformatie voor actiepunt 5. Vervolgens komen de ontwikkelingen en de inhoud van het eindrapport van actiepunt 5¹⁶ van het BEPS-project aan bod.¹⁷ Ter afsluiting van dit hoofdstuk wordt de volgende vraag beantwoord: *wat beoogt actiepunt 5 van het BEPS-project te bereiken?*

2.2 BEPS-project

In de afgelopen jaren zijn als gevolg van de toenemende globalisatie, de mogelijkheden om de belastinglast opzettelijk te verlagen, of voor een lange tijd uit te stellen, toegenomen. Dit wordt meestal op een kunstmatige wijze gedaan door multinationals middels structuren die over het algemeen legaal zijn, aangezien ze binnen de grenzen van het belastingrecht blijven. Zij maken namelijk gebruik van de dispariteiten die ontstaan door de verschillen in belastingssystemen en belastingverdragen van landen.¹⁸ Deze fenomenen worden ook wel grondslaguitholling en winstverschuiving genoemd, oftewel 'base erosion' en 'profit shifting'.¹⁹ Dit kan schadelijk zijn voor een land omdat er minder belasting binnenkomt voor investeringen, terwijl er wel gebruik gemaakt wordt van faciliteiten in het land waar een onderneming is gevestigd.²⁰

In 2013 ging het BEPS-project op verzoek van de G-20 van start. Het allereerste rapport werd door de OESO gepubliceerd in februari 2013 en sindsdien volgden vervolgrapporten. Op 5 oktober 2015 is het definitieve BEPS-pakket bekend gemaakt door de OESO. Het finale pakket bestaat uit dertien rapporten over vijftien actiepunten en één toelichting op de actiepunten.

Het BEPS-project is van toepassing op de OESO-landen, G-20 landen die geen OESO-land zijn en vijftien onontwikkelde landen die allen de getroffen maatregelen. De actiepunten worden op verschillende manieren geïmplementeerd. Zo vormen enkele maatregelen een strikt minimum dat door alle meewerkende landen geïmplementeerd moet worden en kennen andere maatregelen geen verplichting.

¹⁶ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015.

¹⁷ Er zal in deze scriptie alleen naar de onderdelen gekeken worden die relevant zijn voor IP-regimes. Andere onderdelen uit het actiepunt 5, zoals rulings en overige preferentiële regimes, die geen relevantie hebben tot de IP-regimes laat ik onbesproken.

¹⁸ Kavelaars, *NTRF-B 2013/24*, p.2.

¹⁹ OESO, *explanatory statements*, 2015, p. 4.

²⁰ OESO, *fighting tax evasion*, <http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>

De OESO is al een geruime tijd bezig met het bestrijden van grondslaguitholling en winstverschuiving. Echter, bleek uit het finale rapport²¹ van 2015 dat dit nog niet efficiënt genoeg was. Het probleem bleek vooral te zitten in het feit dat integratie van nationale economieën en markten voor een spanning op het internationale belastingnetwerk zorgen. Hierdoor werd het duidelijk dat bestaande regelgeving is verouderd en zwaktes vertoont, waardoor nieuwe vormen van belastingontwijking niet (genoeg) aangepakt worden.²² Daarom zijn de actiepunten van het BEPS-project gedefinieerd met het oog op een efficiëntere en correcte wijze van belasten, zodat de integriteit van belastingssystemen behouden kan worden.

2.3 Ontwikkeling actiepunt 5

Het rapport uit 1998²³ was het eerste rapport van de OESO over de rijzende, schadelijke belastingconcurrentie. Samen met het rapport uit 1998 werd het 'Forum on Harmful Tax Practices' (hierna: FHTP) in het leven geroepen om de maatregelen uit het rapport verder uit te werken. Echter, naar mate de tijd vorderde, verslaptte de aandacht voor schadelijke belastingconcurrentie. In 2013 werd opnieuw de aandacht gevestigd op schadelijke belastingpraktijken middels het BEPS-project. Verscheidene problemen die in het rapport uit 1998 aangekaart werden, zijn tot de dag van vandaag nog steeds relevant en daarom vormt het rapport uit 1998 de basis voor het actiepunt 5 rapport.

Om schadelijke regimes doeltreffender aan te pakken is de rol van het FHTP uitgebreid. Het FHTP moest het werk uit 1998 herzien en de focus daarbij vooral leggen op het definiëren van substance voor preferentiële regimes en een verbeterde transparantie inclusief verplichte spontante informatie-uitwisseling. In 2014 heeft het FHTP een voortgangsrapport²⁴ uitgebracht waarin het duidelijk werd dat het FHTP eerst op de IP-regimes zal focussen en dan pas naar andere preferentiële regimes zal kijken.

In 2015 is het finale BEPS-pakket met 15 actiepunten gepubliceerd. Het doel van actiepunt 5 is voornamelijk het minimaliseren van verstorende effecten van schadelijke belastingconcurrentie. Actiepunt 5 is dus niet ontwikkeld met het oog op het harmoniseren van belastingstelsels noch doelt het op een dicterend minimum. Het feit dat bepaalde activiteiten 'mobiel' zijn, kan schadelijke belastingconcurrentie in de hand werken. Hierbij valt te denken aan bijvoorbeeld

²¹ OESO, *explanatory statements*, 2015, p. 6.

²² OESO, 2013, p. 10.

²³ OESO, 1998.

²⁴ OESO, 2014.

financiële activiteiten, immateriële activa, artiesten en sporters. Dit brengt een reeks aan nadelige gevolgen met zich mee, zoals een oneerlijke uitholling van de belastinggrondslag of de stroom van kapitaal en diensten die verstoord wordt. Het laatste brengt ook weer ongewenste gevolgen met zich mee. Hierbij kan er gedacht worden aan verschuivingen van de belastinglast naar (minder) mobiele activiteiten of andere partijen zoals arbeiders, consumenten en dergelijke. Tevens kunnen de administratieve kosten stijgen en legt het een last op de belastingdienst wat betreft de handhaving.

2.4 Schadelijke belastingconcurrentie

Zoals eerder is aangegeven zijn er enkele onderdelen van het rapport uit 1998 overgenomen. In het finale actiepoint 5 is eveneens een onderdeel opgenomen dat ziet op de vraag wanneer een regime als schadelijk preferentieel regime gezien kan worden. Als het regime voldoet aan de drie gestelde eisen, kan het als schadelijke regime geclassificeerd worden. Allereerst moet er daadwerkelijk sprake zijn van een regime dat valt in de werkingssfeer van de FHTP en het moet een preferentiële werking hebben.²⁵ Ten tweede wordt aan de hand van een aantal factoren bekeken of het regime schadelijk kan zijn. Als aan al de vier hoofdfactoren wordt voldaan dan wordt het regime als schadelijk aangemerkt. De vier hoofdfactoren luiden als volgt:

- a) het regime legt geen of een lagere effectieve belastingtarief op, op geografische mobiele activiteit;
- b) het regime is afgeschermd van de binnenlandse economie;
- c) het regime heeft geen transparantie; en
- d) er is geen effectieve uitwisseling van informatie.

Tenslotte, wordt er gekeken naar de economische effecten van een land om te zien of het IP-regime echt schadelijk is. Een regime dat volgens de eerste twee voorwaarden als schadelijk wordt aangemerkt, hoeft immers niet per definitie schadelijk te zijn voor de economie.

2.5 Substance-eis

Het allereerste onderdeel dat aan bod kwam in het finale rapport van actiepoint 5 in de bestrijding van gekwalificeerde schadelijke preferentiële regimes is de substance-eis.²⁶ Het rapport van 1998 bevatte reeds een soortgelijke substance-eis. Dit was echter meer bedoeld als een voorschrift. Nu wordt de substance-eis een van de vier hoofdvoorwaarden in het analyseren van regimes op hun

²⁵ OESO, 1998, p. 8.

²⁶ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p. 23-37.

schadelijkheid. IP-regimes zijn over het algemeen ontworpen met de gedachte om de economie in een land te stimuleren en groei en werkgelegenheid te bevorderen. Hierdoor is een activiteits-eis vereist om ervoor te zorgen dat activiteiten op de juiste plaats belast worden.

De FHTP noemt dit nieuwe substance-criterium de 'nexusbenadering' of 'nexus approach'. Dit houdt in dat door middel van een breuk (de *nexusbreuk*) wordt bepaald welk gedeelte van de voordelen toerekenbaar zijn aan innovatie en hiermee in aanmerking kan komen met de voordelen van een IP-regime. Aangezien geen van de regimes van de landen die door de FHTP zijn geanalyseerd (zie figuur 1 opgenomen in de bijlage) voldoen aan de nexusbenadering, zal de implementatie van deze benadering verplicht zijn. Als dit niet gebeurt, zal een IP-regime immers als schadelijk worden gezien.

De nexusbenadering is een wiskundige formule waaruit het kwalificerende voordeel blijkt. De formule luidt:

$$\text{Kwalificerende voordelen} = \text{Totaal inkomen van IPactief} * \frac{\text{Kwalificerende uitgaven aan ontwikkeling IP actief}}{\text{Totale uitgaven aan ontwikkeling IP actief}}$$

De formule bepaalt welk deel van de innovatievoordelen in aanmerking komen voor het IP-regime. Voor ondernemingen met maar één activum kunnen simpelweg alle inkomen in aanmerking komen voor het IP-regime. Voor meerdere of gecompliceerdere activa gebruikt men de nexusbenadering.

De kwalificerende uitgaven voor ontwikkelingsactiviteiten zijn beperkt tot het deel van de uitgaven die zelf zijn ontwikkeld of aan externe niet-gelieerde partijen zijn uitbesteed. Dat wil dus zeggen dat uitgaven die binnen een groep of concern zijn uitbesteed, niet in aanmerking komen voor het IP-regime. Een belastingplichtige is pas een gekwalificeerde belastingplichtige als de belastingplichtige direct verbonden is met een IP-activum dat daadwerkelijk voor onderzoek en ontwikkeling (hierna: O&O) gebruikt wordt. Verdere invulling van regels voor kwalificerende IP-activa dient middels nationale wetgeving bepaald te worden.

Om te voorkomen dat de nexusbenadering als een obstakel gezien kan worden door de belastingplichtigen, is de zogenoemde 'up-lift' ter beschikking gesteld. Dit houdt in dat belastingplichtigen in een land bij de berekening van de kwalificerende voordelen, de kwalificerende uitgaven met maximaal 30% kunnen verhogen. Echter, mogen de kwalificerende uitgaven niet met meer verhoogd worden dan aan de totale uitgaven zijn gemaakt.

Het totale inkomen dat gegenereerd wordt door het IP-actief dient volgens de nationale wetgeving en jurisprudentie bepaald te worden. Actiepunt 5 geeft alleen aan dat het totale inkomen aan een aantal elementen moet voldoen. Allereerst moet het inkomen in een redelijke proportie staan tot de gemaakte kosten. Ten tweede moet het inkomen daadwerkelijk voortkomen als voordeel uit het IP-actief. Het is aan een land zelf om te bepalen wat als voordeel wordt gezien, zolang het maar consistent wordt toegepast.

Ten slotte blijkt uit het actiepunt 5 rapport dat een IP-regime een vorm is van een preferentieel regime. Dergelijke regimes zijn in tegenstelling tot de overige preferentiële regimes wel door de FHTP geanalyseerd en getoetst aan de substance-eis. De geanalyseerde regimes die zijn opgenomen in figuur 1 in de bijlagen, zijn of gedeeltelijk of compleet niet in lijn met de substance-eis met nexusbenadering. Dit zijn echter niet alle IP-regimes van alle meewerkende landen. In de loop van de tijd zal de FHTP andere IP-regimes onder de loep nemen en mochten deze ook niet aan de substance-eis met nexusbenadering voldoen dan zullen deze landen ook voorgenoemde eisen verplicht moeten implementeren.

Er moet wel een kanttekening gemaakt worden over de substance-eis. Deze is ook verplicht voor de overige preferentiële regimes zoals regimes voor distributie- en servicecentra, regimes voor financierings- en leasingactiviteiten, regimes voor fonds management enzovoorts. Dit is echter enkel een overweging van de OESO aangezien de FHTP deze regimes nog moet bekijken.

2.6 Transparantie-eis

Het tweede deel van het actiepunt 5 rapport gaat over de verbeterde transparantie.²⁷ Hierin staat een minimumstandaard voor de verplichte, spontane uitwisseling van informatie over bepaalde rulings. Een ruling is volgens het OESO elk vorm van advies of informatie die gegeven is vanuit de Belastingdienst aan een specifieke (groep van) belastingplichtigen over hun fiscale situatie. In

²⁷ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p. 25-63.

het eerdere rapport van de FHTP²⁸ was er al een kader opgesteld voor preferentiële regimes. Dit kader is in het actiepunt 5 rapport overgenomen en verbeterd.

Er is in het rapport aangegeven dat de focus vooral zal liggen op een balans vinden tussen enorme hoeveelheden informatie uitwisselen en toenemende administratieve lasten voor beide landen die uitwisselen.

Deze transparantie geldt voor alle rulings die zien op het IP-regimes maar ook andere preferentiële regimes. Spontane uitwisseling van informatie is verplicht indien belastingplichtigen een transactie aangaan waarbij er gebruik gemaakt wordt van een preferentieel regime.

2.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de volgende deelvraag behandeld: *wat beoogt actiepunt 5 van het BEPS-project te bereiken?* Om deze deelvraag te beantwoorden is er naar het BEPS-project en het eindrapport van actiepunt 5 gekeken.

Het doel van het BEPS-project is om grondslaguitholling en winstverschuivingen tegen te gaan. Eind 2015 is het finale BEPS-pakket bekend gemaakt door de OESO waar actiepunt 5 deel van uitmaakt. Het doel van actiepunt 5 om schadelijke belastingconcurrentie te voorkomen komt vanzelfsprekend sterk overeen met het doel van het BEPS-project. In het actiepunt 5 rapport zijn twee hoofdveranderingen aangegeven om het doel van het BEPS-project en actiepunt 5 te realiseren.

Allereerst, kwam de substance-eis oftewel de nexusbenadering aan bod. De implementatie van deze eis is verplicht aangezien een preferentieel regime anders als schadelijk kan worden aangemerkt. De nexusbenadering maakt gebruik van een formule die bepaalt welk gedeelte van de totale voordelen van een IP-activum in aanmerking komen voor de voordelen van een IP-regime. Hierdoor kunnen (economische) activiteiten op de juiste plek worden belast. Ditzelfde principe kan ook toegepast worden op andere preferentiële regelingen.

De tweede hoofdverandering is de toename in transparantie voor preferentiële regimes. Spontane informatie-uitwisseling zal verplicht worden bij elke transactie waar gebruik is gemaakt van een preferentieel regime.

²⁸ OESO, 2014, p. 1-70.

Hoofdstuk 3: De innovatiebox

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de volgende vraag centraal: *wat houdt de Nederlandse innovatiebox in?* Ter beantwoording van deze vraag zal er ten eerste gekeken naar de geschiedenis van de innovatiebox. Daarna zal de algemene werking van de innovatiebox vóór 1 januari 2017 de revue passeren. Hierin wordt besproken voor wie de innovatiebox is bedoeld, welk voordeel toekomt aan de belastingplichtige, alsmede wat de voorwaarden van de innovatiebox zijn en hoe het kwalificerende voordeel wordt berekend. Vervolgens zal er nader in worden gegaan op het definiëren van immateriële activa. Daarna zal de rol van de innovatiebox in de huidige samenleving bekeken worden. Als laatste volgt er een deelconclusie.

3.2 Ontwikkeling innovatiebox

Het idee om verschillende tarieven in te voeren voor winsten die uit O&O waren voortgekomen, kwam voor het eerst aan bod in de Tweede Kamer in november 2003.²⁹ In april 2005 werd datzelfde idee verder uitgewerkt en nogmaals overwogen. Het idee was dat voordelen voortgekomen uit immateriële activa waar een octrooi voor is verkregen in een lager box-tarief zouden moeten vallen. Dit idee wees het Ministerie van Financiën af omdat er te veel onzekerheden bestonden. Ook was er geen duidelijk beeld over wat voor effecten deze fiscale maatregel zou hebben op de staatskas. Daarom werd de maatregel bestempeld als te duur.³⁰ Het bleek echter dat de Tweede Kamer met een grote meerderheid voor het idee was.³¹ Op 1 januari 2007 ging de regeling in de Wet VpB 1969 onder de naam 'octrooi-box' van start. Belastingplichtigen die vanaf 1 januari 2007 inkomsten verkregen middels immateriële activa met een octrooi zouden in aanmerkingen komen voor het lagere box-tarief van de vennootschapsbelasting.

In 2008 werd de octrooi-box uitgebreid met de mogelijkheid om inkomsten uit S&O in een lagere box-tarief te plaatsen. Dit werd gedaan om het toepassingsbereik te vergroten aangezien de octrooi-box weinig bleek te worden gebruikt.³²

²⁹ *Kamerstukken II* 2003/04, 29210, nr. 75.

³⁰ *Kamerstukken II* 2005/06, 30107, nr. 4, p. 8.

³¹ *Kamerstukken II* 2005/06, 30107, nr. 9, p. 9.

³² Van der Lande, *NTFR* 2009-2602, afl. 50, p. 7-10.

In 2010 veranderde de octrooibox in de innovatiebox. De verruiming hield in dat het tarief van 10% naar 5% werd verlaagd. Daarnaast werd het destijds geldende plafond van de box afgeschaft. De wijzigingen werden doorgevoerd omdat er meer focus gelegd zou moeten worden op het bevorderen van innovatief ondernemerschap aangezien het Kabinet innovatie zag als een bron voor duurzame economische groei.³³

Anno 2017 is de innovatiebox wederom aangepast aangezien de innovatiebox internationaal gezien niet meer kon voldoen aan de nieuwe gestelde eisen van het BEPS-project.

3.3 Algemene werking innovatiebox

Het doel van de innovatiebox is het stimuleren van innovatie door binnenlandse bedrijven te stimuleren in hun innovatieve activiteiten en Nederland zo aantrekkelijk mogelijk te maken als vestigingsland voor internationaal opererende ondernemingen. Het is dus de bedoeling dat zowel binnenlandse lichamen als buitenlandse lichamen met een vaste inrichting in Nederland gebruik kunnen maken van de innovatiebox. Dit is de reden dat de innovatiebox een faciliteit is voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen. Echter, geldt de innovatiebox alleen als er aantoonbare innovatie heeft plaats gevonden. Kort gezegd betekent dit dat de innovatiebox geldt voor winsten en verliezen uit immateriële activa waarvoor een octrooi of een buitenlands patent is verkregen, of waarvoor er een S&O-verklaring is verkregen.

De innovatiebox is een regeling die ervoor zorgt dat octrooibaten en soortgelijke voordelen lager worden belast dan het normale geldende vennootschapsbelastingtarief van 25%. Het effectieve belastingtarief is onder voorwaarden nog maar 5%. Dit tarief wordt bereikt door de netto voordelen voor een 5/H-gedeelte in aanmerking te nemen. De 'H' staat voor het hoogste vennootschapsbelastingtarief van 25%.³⁴

De netto voordelen omvatten de opbrengsten die zijn verkregen uit immateriële activa waarvoor een octrooi of een S&O-verklaring is afgegeven. Onder voordelen voor de innovatiebox wordt niet alleen de exploitatieopbrengsten gerekend maar ook de royaltystromen en de vervreemdingswinsten.³⁵ De wet³⁶ geeft uitdrukkelijk aan dat voordelen uit de door de

³³ *Kamerstukken II* 2008/09, 32128, nr. 3, p. 2.

³⁴ Art. 12b lid 1 jo. art. 22 Wet VpB 1969 vóór 1 januari 2017.

³⁵ Een publicatie van Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, *De innovatiebox, belastingvoordeel voor innovatieve ondernemers*, 2014, p. 3.

³⁶ Art. 12b lid 4 Wet VpB 1969 vóór 1 januari 2017.

belastingplichtige voortgebrachte merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen niet kwalificeren als immateriële activa. De reden hiervoor is dat er niet voldoende verband aanwezig is tussen de technische innovatie en de voordelen van deze immateriële activa.³⁷

Bovendien moet een immateriële activum zelf zijn voortgebracht. Een aangekocht immaterieel activum kwalificeert daarom niet voor de innovatiebox tenzij het gaat om een aangekochte immateriële activum dat verder wordt ontwikkeld door de koper. Tevens kan een immaterieel activum dat is uitbesteed aan derden ook kwalificeren voor de innovatiebox als de uitbestede activiteiten voor rekening en risico worden gedreven van de belastingplichtige die gebruik wil maken van de innovatiebox.³⁸

Een derde voorwaarde voor de innovatiebox is dat er voldaan moet worden aan de oorzaakttoets. Wanneer de voordelen in belangrijke mate, ten minste 30%, oorzaak vinden in een activum waarvoor een octrooi of een S&O-verklaring voor is verleend, zullen alle voordelen, van alle immateriële activa waarvoor een octrooi of S&O-verklaring is gegeven, kwalificeren voor de innovatiebox.³⁹

Als er eenmaal vastgesteld is of er sprake is van een kwalificerend immaterieel activum, moet er gekeken worden welke voordelen in aanmerking komt voor de innovatiebox. Het saldo van de, in het jaar genoten, voordelen uit hoofde van immateriële activa mag alleen in de innovatiebox in aanmerking worden genomen als de opbrengsten van de immateriële activa een bepaald drempelbedrag hebben ingehaald. Vanaf dat punt mogen verdere opbrengsten in aanmerking worden genomen voor het verlaagde innovatieboxtarief. Als het drempelbedrag (nog) niet is ingehaald, zullen opbrengsten tegen het gewoonlijke Vpb-tarief worden belast. De drempel in de innovatiebox bestaat om (startende) innoverende ondernemingen in te laten groeien. Hiervan is er sprake als een belastingplichtige de voortbrengingskosten van immateriële activa (ineens) aftrekt. De aftrek vindt plaats tegen het normale Vpb-tarief en daarom moeten deze kosten worden ingelopen door dezelfde hoeveelheid aan voordelen tegen een normale Vpb-tarief.⁴⁰

³⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. *BLKB2014/1054* M, Stcrt. 2014, 25141, p. 9.

³⁸ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 10.

³⁹ Art. 12b lid 2 Wet Vpb 1969 vóór 1 januari 2017.

⁴⁰ S.A.W.J. Strik, *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, 2.2.13.D onder a2.

Volgens het besluit van de Staatssecretaris van Financiën⁴¹, is de drempel van de innovatiebox opgebouwd uit de som van de voortbrengingskosten van octrooi- en S&O-activa, vermeerderd met de innovatieverliezen en verminderd met de voordelen van octrooi-activa genoten tussen octrooiaanvraag en verlening.

Wat de methode om de omvang van het voordeel te berekenen betreft, is er over het algemeen geen vaste methode te noemen aangezien het erg afhankelijk is van de verschillende feiten en omstandigheden per geval.⁴²Ondernemingen willen natuurlijk het liefst zoveel mogelijk opbrengsten tegen het voordelige verlaagde innovatieboxtarief in aanmerking nemen. Hierdoor wordt het lastig om een belastingplichtige zelf de omvang te laten bepalen. Individuele gesprekken met de Belastingdienst om de omvang te bepalen kunnen hiervoor een oplossing bieden. De resultaten van de afspraken met de Belastingdienst worden veelal opgenomen in vaststellingsovereenkomsten. De meest gebruikte methodes⁴³ om de omvang van de innovatiebox voordelen te berekenen zijn de 'afpelmethode' of de 'kostengerelateerde methode'.⁴⁴

3.3.1 Kostengerelateerde methode

Wanneer O&O activiteiten niet de kern vormen voor een onderneming maar meer als ondersteuning of bijkomstigheid dienen, wordt er veelal gebruik gemaakt van de kostengerelateerde methode. De omvang van de kwalificerende voordelen wordt bepaald op basis van opslagpercentages over de totale kosten van de kwalificerende activa. Het opslagpercentage verschilt per geval, maar ligt over het algemeen tussen de 8%-15%.

3.3.2 Afpelmethode

Wanneer O&O activiteiten wel de kernfunctie vormen voor een onderneming, wordt in de praktijk veelal de afpelmethode gebruikt. De operationele winst wordt eerst toebedeeld aan de kosten van de routinematige functies, oftewel de kosten van normale bedrijfsuitoefening. Daarna wordt de rest van de winst verdeeld over kernfuncties. Deze verdeling vindt meestal plaats op basis van het belang van de functie in een onderneming.

⁴¹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. *BLKB2014/1054* M, Stcr. 2014, 25141, p. 10.

⁴² Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. *BLKB2014/1054* M, Stcr. 2014, 25141, p. 6.

⁴³ Minder gebruikte varianten van de methodes die de Belastingdienst voorgeschreven heeft, zijn de 'per activum methode' en de 'forfaitaire methode'. Aangezien deze van minder groot belang zijn, zullen ze niet verder uitgewerkt worden in deze scriptie. Voor de verdere uitwerking verwijs ik naar het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. *BLKB2014/1054* M, Stcr. 2014, 25141.

⁴⁴ Van der Lande, 2012, p. 16-24.

Als de O&O een van de grootste kernfuncties van een onderneming is, zal er relatief een grotere deel van de winst toebedeeld worden en kwalificeren voor de innovatiebox.

3.4 Immateriële activa

De definitie van een immateriële activa is niet opgenomen in artikel 12 Wet Vpb 1969 en is ook niet uit de parlementaire geschiedenis af te leiden. De Staatssecretaris van Financiën verwijst hiervoor naar de betekenis van immateriële activa opgenomen in artikel 33 Wet Vpb 1969.⁴⁵ Echter, geeft dit artikel ook geen duidelijke definitie van het begrip. Om een immaterieel activum alsnog te definiëren wordt in de literatuur meestal gekeken naar andere bronnen.

Hierbij valt er te denken aan de invulling van immateriële activa uit Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek⁴⁶ (hierna: BW) of de Raad voor de jaarverslaggeving. De meeste bronnen overlappen elkaar op een aantal onderdelen, zoals duurzaamheid of identificeerbaarheid. Hieruit heeft Van de Lande een overkoepelende definitie gevormd waar ook deze scriptie zich bij aan zal sluiten. De definitie van Van de Lande komt op het volgende neer: een immaterieel activum is een zelfstandig bedrijfsmiddel dat niet stoffelijk is en herhaaldelijk voordelen genereert over meerdere jaren.⁴⁷

Voor toepassing van de innovatiebox moet het immaterieel activum een octrooi of een S&O-verklaring hebben verkregen. Het is derhalve van belang om kort het onderscheid tussen octrooi en speur- en ontwikkelingswerk te behandelen voor een betere beeldvorming van de innovatiebox.

Ondanks het feit dat uit zowel een octrooi als het speur- en ontwikkelingswerk een immaterieel activum kan voortkomen, zijn er weldegelijk verschillen tussen de twee. Het verschil zit voornamelijk in de eisen om een octrooi of een S&O-verklaring te verkrijgen. Zo is het voor een octrooi-activum voldoende als er sprake is van een uitvinding op een technologisch gebied dat men kan toepassen op het gebied van de nijverheid.⁴⁸ Een uitvinding moet met andere woorden voldoen aan de eisen van nieuwheid, inventiviteit en industriële toepasbaarheid van het Rijksoctrooiwet (hierna: RW 1995).⁴⁹

⁴⁵ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 95-96.

⁴⁶ Art. 2:365, lid 1 BW 2.

⁴⁷ Van der Lande, 2012.

⁴⁸ Van Leeuwen, 2010, p. 34.

⁴⁹ Art. 2 en art. 53 RW 1995.

Een S&O-verklaring wordt afgegeven door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (hierna: RVO) en geeft recht op een subsidie voor technische innovatie. Men verkrijgt de S&O-verklaring als de ondernemer S&O-werkzaamheden verricht.

Hierbij valt te denken aan de volgende werkzaamheden:

- a) technisch-wetenschappelijk onderzoek;
- b) de ontwikkeling van de voor de S&O-belastingplichtige, technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten;
- c) de ontwikkeling van (onderdelen van) fysieke productieprocessen;
- d) de ontwikkeling van (onderdelen van) programmatuur.⁵⁰

Een ander verschil tussen een octrooi en een S&O-verklaring is dat het van belang is dat S&O-werkzaamheden door eigen werknemers zijn uitgevoerd. Hierbij wordt er aangesloten op het begrip 'werknemer' uit de Wet op de loonbelasting (hierna: Wet LB 1964).⁵¹ Een werknemer kan gedefinieerd worden als: "de natuurlijke personen die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat". Voor een octrooi-activa is een werknemer relatie tot de werkzaamheden niet verplicht. Iedereen kan de O&O werkzaamheden hebben verricht zolang de werkzaamheden voor rekening en risico van de belastingplichtige komen die aanspraak maakt op de innovatiebox. Ten slotte, is het van belang voor een octrooi-activum dat het moet gaan om een gehele nieuwe uitvinding terwijl bij een S&O-activum een relatieve nieuwigheid al genoeg kan zijn om een S&O-verklaring te krijgen.

3.5 Innovatiebox in de huidige samenleving

Naast de innovatiebox kent Nederland ook andere fiscale stimuleringsregelingen op het gebied van innovatie. Zo kennen we bijvoorbeeld de afdrachtvermindering voor de loonheffingen uit de Wet vermindering afdracht loonbelasting (hierna: WVA 1995), investeringsaftrek, teruggaaf energiebelastingen enzovoorts. Deze zijn erg gericht op het beperken van kosten die gemaakt worden met innovatie. In tegenstelling tot de innovatiebox die eerder de focus legt op de opbrengsten die zijn voortgekomen uit immateriële activa.

⁵⁰ Art. 1p Wet WVA 1995.

⁵¹ Art. 2 Wet LB 1964.

Over de werking van de innovatiebox kan qua doelmatigheid en effectiviteit discussie mogelijk zijn. Zo kan de vraag worden gesteld in hoeverre de innovatiebox een rol speelt in de huidige samenleving. Eerder is er aan bod gekomen dat zowel de NOB⁵² en het Kabinet de innovatiebox daadwerkelijk zien als een versterking van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Vooraf het Kabinet heeft meerdere malen duidelijk gemaakt dat zij voorstanders zijn van de innovatiebox. Hierbij valt te denken aan de beleidsnotities⁵³ uit 2013 waar het Kabinet duidelijk aangaf dat innovatie gezien kan worden als een motor voor economische groei en oplossingen kan bieden voor maatschappelijke problemen. Het evaluatierapport⁵⁴ over de werking van de innovatiebox van 2010 tot 2012 ziet het Kabinet dan ook als bewijs voor de positieve werking van de innovatiebox. Uit het onderzoek van het evaluatierapport blijkt dat de innovatiebox zowel doeltreffend als doelmatig is. Zo wordt er aangetoond dat de innovatiebox leidt tot extra O&O-activiteiten in Nederland, wat het vestigingsklimaat in Nederland verbetert, en de innovatiebox kostenefficiënt is in zijn uitvoering.

Echter wijst Heithuis, een tegenstander van de innovatiebox, erop dat de resultaten uit het evaluatierapport van de innovatiebox, gedateerd zijn.⁵⁵ Tevens trekt hij de mate van invloed van de innovatiebox op het (fiscale) vestigingsklimaat in twijfel.

Naar mijn mening is het behoud en verbeteren van innovatie altijd nastrevenswaardig. Ik sluit me aan bij de mening van het Kabinet en de NOB wat betreft het belang van de innovatiebox in de economie. Ondernemerschap speelt immers een zeer belangrijke rol in de economie en om dit zoveel mogelijk te stimuleren is het alleen maar logisch om ondernemers zoveel mogelijk te steunen in hun innovatie. Ook sluit ik mij aan bij de resultaten van de innovatiebox evaluatie van 2010 tot 2012. Het onderzoek mag gedateerd zijn, maar dat doet niet af aan het feit dat de resultaten van de innovatiebox een positieve invloed hebben op het bevorderen van het Nederlandse vestigingsklimaat.

⁵² Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB op de Evaluatie van de innovatiebox van 2010 tot 2012, 2016.

⁵³ Brief van Minister Economische Zaken van 5 juli 2013 betreffende de visie op het toegepaste onderzoek, DGBI-I&K/13113522, www.rijksoverheid.nl

⁵⁴ Evaluatie innovatiebox 2010-2012, bijlage bij *Kamerstukken II* 2015/16, 34302, nr. 111.

⁵⁵ Heithuis, *NTRF* 2016/1100, p. 1.

Een ander punt van discussie in de huidige samenleving is de vraag of de innovatiebox als staatssteun gezien kan worden. Er is sprake van staatsteun als de maatregel aan de volgende criteria voldoet:

- a) voordeelcriterium, oftewel wanneer het voordeel is bekostigd uit staatsmiddelen;
- b) selectiviteitscriterium, als er sprake is van begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties;
- c) (vervalsing van) mededinging;
- d) en ongunstige beïnvloeding van het intracommunautair handelsverkeer tussen lidstaten.⁵⁶

Eenzijds kan er gezegd worden dat er geen sprake is van staatsteun voor de innovatiebox. Zo is er volgens Luja geen sprake van een staatsteunmaatregel maar van een consistente maatregel van algemeen economisch beleid.⁵⁷

De innovatiebox staat immers open voor alle belastingplichtigen ongeacht hun grootte of branche. Hiermee doelt de maatregel dus niet op het begunstigen van specifieke ondernemingen of producties waardoor de maatregel niet aan het selectiviteitscriterium kan voldoen.

Verder noemt hij als argument dat bij invoering van de octrooi-box, de regeling voorgelegd is aan de Europese Commissie. Dit is later weer teruggetrokken door het Ministerie van Financiën omdat er uit de discussie met de Europese Commissie al bleek dat de Europese Commissie, de octrooi-box niet als staatssteun zag. Daarbij schat Van Leeuwen de kans laag in dat latere uitbreiding van de innovatiebox zorgt voor problemen met de Europese Commissie.⁵⁸ Een verdere uitleg over die uitspraak geeft Van Leeuwen echter niet. Spanje heeft overigens wel een goedkeuring van de Europese commissie ontvangen wat betreft het IP-regime. Aangezien de Nederlandse innovatiebox sterke overeenkomsten vertoont met het Spaanse IP-regime, lijkt de Nederlandse innovatiebox ook als niet schadelijk IP-regime te kunnen worden aangemerkt.⁵⁹

Anderzijds is er volgens de Nies wel sprake van een mate van selectiviteit.⁶⁰ Aangezien de innovatiebox niet openstaat voor alle belastingplichtigen en er geen rechtvaardigingsgronden voor deze selectiviteit zijn gegeven. De toegang wordt immers beperkt tot belastingplichtigen die een immaterieel activum hebben voortgebracht waarvoor een octrooi is afgegeven of dat is

⁵⁶ Art. 107 VWEU.

⁵⁷ Luja, *WFR* 2006/819, afl. 6679, p. 820.

⁵⁸ Van Leeuwen, *MBB* 2010, afl. 1, p. 36.

⁵⁹ Van Eijdsden, Kiekebeld & Smit 2013.

⁶⁰ Nies, *TFO* 2016/143.1, afl. 143.

voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan hem een S&O-verklaring is verleend. Bovendien is er nog geen formele goedkeuring van de Europese Commissie verkregen voor de destijds geldende octroobox. Dit terwijl andere landen met soortgelijke IP-regimes dit wel hebben gedaan.

Onlangs heeft de Staatssecretaris van Financiën bekend gemaakt dat de Europese gedragscodegroep het nieuwe innovatieboxregime heeft goedgekeurd en als niet schadelijke belastinginstrument heeft gekwalificeerd.⁶¹ De Europese gedragscodegroep ziet samen met de OESO toe op de implementatie van de regelgeving van het BEPS-project.⁶² Zij evalueren met name belastingmaatregelen waar gedragscodes van toepassing zijn.

Naar mijn mening, kan de innovatiebox ondanks deze goedkeuring nog wel gezien worden als staatssteunmaatregel. Er is immers, zoals Nies eerder heeft verwoord, nog steeds geen rechtvaardigingsgrond gegeven voor de mate van selectiviteit. Zonder deze rechtvaardiging is het lastig om zomaar aan te nemen dat er geen sprake is van een staatssteunmaatregel.

Verder mag de Europese gedragscodegroep, de innovatiebox wel goedgekeurd hebben maar, dat betekent niet automatisch dat ook de Europese Commissie de innovatiebox niet als staatssteun ziet. De Europese gedragscodegroep is enkel een voorbereidende instantie van de Raad van de Europese Unie en geen instantie van de Europese Commissie. Wel is het aannemelijk dat de kans op onderzoek naar Staatssteun door de Europese commissie aanzienlijk kleiner wordt door deze goedkeuring.

3.6 Deelconclusie

De deelvraag waar dit hoofdstuk op zag luidt als volgt: *wat houdt de Nederlandse innovatiebox in?* Om hier antwoord op te kunnen geven is er naar de Wet Vpb 1969 vóór 1 januari 2017 gekeken.

De innovatiebox is een fiscale maatregel die ervoor zorgt dat kwalificerende voordelen van zowel binnenlandse als buitenlandse vennootschapsbelastingplichtigen tegen een verlaagd Vpb-tarief van 5% in aanmerking worden genomen, mits het voordeel aan een aantal voorwaarden voldoet. Allereerst moet het gaan om een voordeel dat verkregen is uit een immaterieel activum waarvoor een octrooi of buitenlandse patent is afgegeven of dat is voortgevloeid uit speur- en

⁶¹ *Kamerstukken II* 2016/17, 34552, nr. 85.

⁶² Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017, 2017-0000121696, www.rijksoverheid.nl, V-N 2017/34.21.

ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is verleend. Ten tweede moet een immateriële activum zelf zijn voortgebracht. Ten derde is er een oorzaaktoets waardoor de voordelen in grote mate, ten minste 30%, oorzaak moeten vinden in een kwalificerend activum. Daarnaast komen voordelen uit hoofde van immateriële activa pas voor de innovatiebox in aanmerking als de voordelen een bepaalde drempel te boven gaan. Tot het moment dat het drempelbedrag nog niet is ingehaald, zullen opbrengsten tegen het reguliere Vpb-tarief worden belast.

Hoofdstuk 4: Wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staan de wijzigingen in de Nederlandse innovatiebox per 1 januari 2017 centraal en zal een antwoord worden gegeven op de volgende vraag: *wat zijn de voornaamste wijzigingen na 1 januari 2017 in de innovatiebox uit de Wet VpB 1969?*

Per onderwerp zal er eerst worden gekeken wat er in het onderdeel is veranderd en dan zal er gekeken worden naar de inhoud van de wijziging. Daarna zal er dieper in worden gegaan op hoe deze wijziging zich verhoudt met het innovatieboxregime vóór 1 januari 2017. De onderdelen van de innovatiebox waarbij er geen verandering aan de pas is gekomen zullen niet aan bod komen in dit hoofdstuk. Verder zal de overgangsregeling toegelicht worden aangezien dit ook een gevolg is van de wijziging in de innovatiebox. Ten slotte volgt er een deelconclusie.

4.2 De S&O-verklaring centraal

In de innovatiebox vóór 1 januari 2017 kon een belastingplichtige in aanmerking komen voor de innovatiebox met een immaterieel activum waarvoor een octrooi of kwekersrecht was verkregen of waarvoor aan hem bij de ontwikkeling een S&O-verklaringen was verleend. Om het innovatieboxregime meer in lijn te brengen met de afspraken die in het BEPS-kader zijn gemaakt, is er door het Kabinet besloten om zoveel mogelijk aan te sluiten op de categorisatie van de BEPS-afspraken die bepalen of een immateriële activa kwalificeert voor de toepassing van de innovatiebox. Dit zorgt ervoor dat meer immateriële activa voor de innovatiebox kunnen kwalificeren, maar ook dat bepaalde immateriële activa niet meer kwalificeren voor de toepassing van de innovatiebox.

Volgens het Kabinet is deze aanpassing wenselijk, aangezien in het oude innovatieregime geen recht werd gedaan aan alle immateriële activa. Zo was voor het MKB lastig om een patent aan te vragen of konden bepaalde immateriële activa niet voor de innovatiebox kwalificeren zoals ontwikkelingen op software-gebied.⁶³

De Nederlandse wetgever heeft de S&O-verklaring als centraal toegangsticket ingesteld.⁶⁴ Dit betekent dat elke immaterieel activum na 1 januari 2017 in beginsel verplicht een S&O-verklaring moet hebben, wil het kwalificeren voor de innovatiebox.

⁶³ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015 betreffende de appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat, IZV/2015/657 M, www.rijksoverheid.nl

⁶⁴ Kamerstukken II 2016/17, 34552, p. 19.

Logischerwijs heeft dit een negatieve impact op belastingplichtigen die immateriële activa bezitten waar geen S&O-verklaring voor is verleend. De wetswijziging kan door hen gezien worden als een verstrakking van de innovatiebox.

Belastingplichtigen die over een immateriële activa beschikken met alleen een S&O-verklaring ondervinden in beginsel geen last van het voorgaande, tenzij de belastingplichtige gekwalificeerd wordt als een 'grote belastingplichtige'. Het onderscheid tussen grote en kleine belastingplichtigen is ook geïntroduceerd in het nieuwe innovatieboxregime.⁶⁵ Een onderneming wordt gekwalificeerd als een 'kleine belastingplichtige' als allereerst de bruto-voordelen uit immateriële vaste activa niet meer bedragen dan €7,5 miljoen per jaar. Ten tweede moet een onderneming een netto (groeps)omzet hebben van minder dan €50 miljoen op jaarbasis.⁶⁶ De netto-omzet wordt bepaald aan de hand van hetgeen dat is opgenomen in de (geconsolideerde) jaarrekening. Voor de definitie van een jaarrekening verwijst de Staatssecretaris van Financiën naar Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek⁶⁷ of soortgelijke buitenlandse wettelijke regelingen.⁶⁸ Grote belastingplichtigen zijn alle overige belastingplichtigen die niet als kleine belastingplichtigen kunnen kwalificeren.

Voor deze grote belastingplichtigen geldt na 1 januari 2017 namelijk een 'dubbele toegangseis'. Dit houdt in dat de immateriële activa van grote belastingplichtigen naast de verplichte S&O-verklaring, nog voorzien moet zijn van één van de volgende toegangstickets:

- a) een octrooi of kwekersrecht dat is verleend of is aangevraagd;
- b) een kwalificatie als een vorm van programmatuur;
- c) een vergunning van een Europese lidstaat voor het in de handel brengen van een (wees)geneesmiddel of diergeneesmiddel;
- d) een beschermingscertificaat van het Octrooiencentrum Nederland voor een (wees)geneesmiddel, diergeneesmiddel of gewasbeschermingsmiddel;
- e) een toekenning van een geregistreerd gebruiksmodel van het Octrooiencentrum Nederland ter bescherming van innovatie;
- f) of een samenhang met een van de bovengenoemde onderdelen.⁶⁹

⁶⁵ *Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 18.*

⁶⁶ Art. 12b, lid 2, sub a, Wet VpB 1969 geeft een totaalbedrag aan voordelen voor €37,5 miljoen voor het te genieten jaar en de vier voorafgaande jaren. Per jaar is het totaal aan voordelen dan €7,5 miljoen. De netto-omzet wordt in de wet aangegeven met €250 miljoen per 5 jaren. Dit betekent €50 miljoen per jaar.

⁶⁷ Art. 377 BW 2.

⁶⁸ *Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 60.*

⁶⁹ Art. 12ba, lid 1, sub b, Wet VpB 1969.

Het was opvallend dat in beginsel de O&O-activiteiten in de vorm van biologische gewasbeschermingsmiddelen geen toegang hadden tot de innovatiebox. De reden hiervoor is dat op levende organismen geen octrooi of een van de andere toegangsticket gevestigd kon worden. Dit terwijl op chemische gewasbeschermingsmiddelen, als equivalent van biologische gewasbeschermingsmiddelen, wel een octrooi gevestigd kon worden.⁷⁰

Aangezien de OESO-afspraken hier geen uitspraak over doet, is de FHTP op 17 november 2016 geraadpleegd. Een additionele juridische toegangsticket voor de biologische gewasbescherming is op 28 juni 2017 goedgekeurd door de Europese Gedragscodegroep. De biologische gewasbescherming is als toegangsticket toegevoegd aan het Belastingplan 2017 en heeft een terugwerkende werking tot 1 januari 2017.⁷¹

Het hiervoor beschreven onderscheid tussen grote en kleine belastingplichtigen kan gezien worden als een verstrakking. Allereerst zullen grote belastingplichtigen met alleen een S&O-verklaring niet meer kwalificeren voor de innovatiebox. Dit is met name teleurstellend voor de belastingplichtigen die marginaal over de grens zitten maar alsnog aangemerkt worden als grote belastingplichtigen. Een patent aanvragen is over het algemeen een dure aangelegenheid en verhoogt ook de administratieve lasten. De belastingplichtigen worden vermoedelijk hierin tegemoetgekomen door de wetgever door de toename in aantal soorten immateriële activa die kunnen kwalificeren voor de innovatiebox.

4.3 (Aangepaste) nexusbenadering

In 2015 publiceerde de OESO een eindrapport⁷² waarin werd aangegeven dat er overeenstemming was bereikt ten aanzien van de 'modified nexus approach', oftewel de nexusbenadering. Deze regeling zou moeten worden ingevoerd in de fiscale IP-regimes.

Ondanks het feit dat de Nederlandse innovatiebox al sinds de introductie van de octrooibox gefocust was op een belastingheffing op de plaats waar de (economische) activiteit heeft plaatsgevonden, moest er ook voor Nederland iets veranderen.⁷³

Zoals eerder is aangegeven zorgt de nexusbenadering voor een betere aansluiting tussen de plaats waar er gebruik is gemaakt van het IP-regime en daar waar de waarde creatie plaatsvindt.

⁷⁰ *Kamerstukken II 2016/17*, 34552, nr. 68, p. 1-3.

⁷¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017, 2017-0000121696, www.rijksoverheid.nl.

⁷² OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p. 1-85.

⁷³ Een voorbeeld hiervan is dat één van de voorwaarden voor toepassing van de innovatiebox de eis is dat het immateriële activum door de belastingplichtige die beroep doet op de innovatiebox zelf is voortgebracht. Als de Nederlandse belastingplichtige deze activiteiten zelf niet heeft verricht is er in beginsel geen recht op toepassing van de innovatiebox.

Het nieuwe criterium bepaalt welk gedeelte van de voordelen van een immaterieel activum in aanmerking komen voor de innovatiebox.

De Nederlandse invulling van de nexusbenadering ziet er als volgt uit:

Kwalificerende voordelen

$$= \text{Totaal voordeel kwalificerende immateriële activa} * \frac{\text{Kwalificerende uitgaven} * 1,3}{\text{Totale uitgaven}}$$

4.3.1 Totaal kwalificerende voordeel

Voorheen kwamen in beginsel alle voordelen uit kwalificerende immateriële activa in aanmerking voor de innovatiebox, mits het activum aan de voorwaarden voldeed. Met de nieuwe substance-eis wordt het kwalificerende voordeel voor de innovatiebox beperkt, doordat de hoeveelheid die in aanmerking komt voor de innovatiebox afhankelijk is van hoe uitgaven zijn besteed. Dit is dan ook een duidelijke verstrakking van het innovatieboxregime.

Een andere verandering voor de bepaling van de innovatiebox voordelen is het in de wet tot uitdrukking gebrachte aggregatieniveau.⁷⁴ Als de voordelen, drempel of de nexusbreuk van een van de activa niet bepaald kan worden, mogen zij per samenhangende groep van immateriële activa worden vastgesteld. Hierbij valt er te denken aan een onderzoeksafdeling die jaarlijks meerdere kwalificerende activa ontwikkelt. Hierbij worden er verschillende technologieën gebruikt die samenhangen en komen die technologieën in verschillende producten terug. In soortgelijke situaties waar het wordt op een gegeven moment te gecompliceerd wordt om bepaalde kosten toe te wijzen aan één product kan een benadering per groep van immateriële activa een oplossing bieden.⁷⁵

4.3.2 Kwalificerende kosten

De nexusbenadering maakt gebruik van een verhouding aan kwalificerende kosten tegenover de totale kosten. Landen mogen zelf een invulling geven aan de definitie van de kwalificerende kosten zolang de kosten maar beperkt blijven tot uitgaven die betrekking hebben op O&O.

⁷⁴ Art. 12bb, lid 3, Wet Vpb 1969.

⁷⁵ *Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 20 (MVT).*

Onder kwalificerende uitgaven wordt voor de toepassing van de innovatiebox verstaan:

- a. de uitgaven ten behoeve van kwalificerende immateriële activa;
- b. en de uitgaven die zijn gedaan in verband met het direct of indirect uitbesteden van S&O-werkzaamheden aan derden die niet met de belastingplichtige verbonden zijn.⁷⁶

Dit betekent dus dat uitbestedingen binnen eigen groep of middels contract-R&D waar S&O-werkzaamheden door derden zijn uitgevoerd niet meetellen in de teller van de breuk. Deze kosten tellen wel mee voor de totale kosten in de noemer. Ook de aankoopkosten van de immateriële activa behoren niet tot de kwalificerende ontwikkelkosten in de teller maar wel tot de totale kosten in de noemer. Het is dus niet langer van belang of een belastingplichtige het aangekochte activum door ontwikkelt tot een nieuw, meer omvattende activa. Echter, zullen de doorontwikkelkosten zelf wel onderdeel uitmaken van de kwalificerende ontwikkelkosten in de teller.⁷⁷ Dit is een verstrakking van de innovatiebox aangezien er een kleiner deel van de voordelen in aanmerking genomen kan worden voor de innovatiebox doordat de nexusbreuk verslechtert.

Er is wel een versoepeling aangebracht in de vorm dat de kwalificerende kosten met 30% mogen worden verhoogd. De kwalificerende uitgaven mogen bij deze breuk worden vermenigvuldigd met 1,3 maar de nexusbreuk kan nooit meer zijn dan 100%. Het Kabinet beoogt hiermee de belastingplichtigen die met een zakelijke reden uitbesteden binnen eigen groep of middels contract-R&D, tegemoet te komen. Hierdoor zullen zij, ondanks de verstrakking, in mindere mate benadeeld worden in hun kwalificerende voordelen voor de innovatiebox. Deze up-lift kan door iedere belastingplichtige gebruikt worden die de innovatiebox wilt toepassen. Wat opvallend is aangezien het Kabinet aangeeft dat deze regeling tegemoet moeten komen aan degene die met een zakelijke reden uitbesteden.

4.4 Drempel

De systematiek van de drempel is na de wijziging per 1 januari 2017 in hoofdlijnen hetzelfde gebleven. Ook de berekening van de drempel is hetzelfde gebleven. Het enige dat is gewijzigd is dat tot en met 1 juli 2016 de drempel berekend moest worden voor één immaterieel activum.

Als een van de immateriële activa kwalificeerde voor de innovatiebox, kwalificeerden andere immateriële activa van dezelfde belastingplichtige ook direct voor de innovatiebox.

⁷⁶ Art. 12bb, lid 5, Wet Vpb 1969.

⁷⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 september 2014, nr. *BLKB2014/1054* M, Stcrt. 2014, 25141, p. 4.

Door de nexusbenadering zal nu de drempel worden bepaald en toegepast per zelfstandige kwalificerend immaterieel activum.

4.5 Administratieve lasten

In het kader van de afspraken van de OESO over de transparantie van IP-regimes is ook in Nederland een verandering in de administratieve verplichtingen nodig.⁷⁸ Deze nieuwe verplichtingen vormen een aanvulling op de bestaande administratieve verplichtingen zoals de algemene administratieverplichting opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) of de specifieke S&O-administratieverplichtingen uit de Wet VA 1995.⁷⁹

De nieuwe administratieve verplichting, ook wel bekend als ‘tracking and tracing’, zorgt ervoor dat belastingplichtigen de volgende gegevens expliciet moeten opnemen:

- a) of de belastingplichtige in het bezit is van één of meerdere kwalificerende immateriële activa;
- b) wat de omvang van de voordelen die belastingplichtige verkrijgt uit deze immateriële activa;
- c) wat de meest passende methode voor het bepalen van de voordelen uit deze immateriële activa;
- d) en wat de omvang van de uitgaven ten behoeve van de voortbrenging van de kwalificerende immateriële activa, uitgesplitst naar uitgaven voor het uitbesteden van spur- en ontwikkelingswerk binnen de groep en overige uitgaven.

Verder moet een kleine belastingplichtige zijn administratie voorzien van documentatie waaruit blijkt dat de onderneming een kleine belastingplichtige is. Tevens moet een belastingplichtige die per samenhangende groep van immateriële activa gebruik wilt maken van de innovatiebox, ook daarvan documentatie verschaffen. Hierbij kan er bijvoorbeeld gedacht worden aan gegevens van de voordelen, drempel voortbrengingskosten, de nexusbreuk en het bewijs waarom het niet mogelijk is om de voordelen, drempel voortbrengingskosten en de nexusbreuk per kwalificerend immaterieel activum afzonderlijk te bepalen. Hoeveel de administratieve lasten precies toenemen is volgens de Staatssecretaris van Financiën nog niet bekend. Wel kan er gezegd worden dat de grootste oorzaak van de toenemende last, bij de invoering van de nexusbenadering ligt.⁸⁰

⁷⁸ *Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 21.*

⁷⁹ Art. 24 Wet VA 1995.

⁸⁰ *Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 14 p. 44.*

4.6 Overgangsregeling

De nieuwe wetgeving zou per 1 juli 2016 van kracht moeten zijn volgens de BEPS-afspraken.⁸¹ Echter, heeft het Kabinet ervoor gekozen de voorgestelde wetgeving pas per 1 januari 2017 in werking te laten treden. De reden hiervoor is dat dit beter uitvoerbaar is voor de Belastingdienst.⁸² Dit kan gerechtvaardigd worden als men bedenkt dat de meeste boekjaren in Nederland pas aan het einde van het jaar sluiten. Het is dan onmogelijk om van de innovatieboxgebruikers te verlangen dat zij direct per 30 juni 2016 al op de hoogte zijn van het nieuwe innovatieboxregime.

Het overgangsrecht is geldig tot 1 juli 2021 en is alleen te gebruiken voor 'oude gevallen'. 'Oude gevallen' zijn de immateriële activa die voor 1 juli 2016 zijn voortgebracht of in de aangifte van het jaar zijn opgenomen waar 1 juli 2016 een deel van uitmaakt. Dit houdt in dat alle voor 1 juli 2016 gekwalificeerde technische immateriële activa onder omstandigheden, nog vijf jaar gebruik kunnen maken van de oude innovatieboxregime. Ondernemingen waarbij er sprake is van een continue ontwikkeling of doorontwikkeling van immateriële activa moeten per 1 januari 2017 ervoor zorgen dat de activa direct voldoen aan de nieuwe regeling.

Immateriële activa die zijn voortgebracht in de periode na 1 juli 2016 en tot 31 december 2016 kunnen tot 1 januari 2017 nog gebruik maken van het oude innovatieboxregime. Daarna zal het nieuwe innovatieboxregime direct van toepassing zijn.

Na afloop van het overgangsrecht kunnen de 'oude' immateriële activa opnieuw in aanmerking komen voor de innovatiebox. Hierbij geldt dat ieder 'oud' immaterieel activum waarvoor een octrooi of kwekersrecht is verkregen, zelfstandig kwalificeert voor de nieuwe innovatiebox mits er voor de 'oude' immateriële activa een S&O-verklaring is verkregen. Er zal dan een nexusbreuk worden vastgesteld voor deze 'oude' immateriële activa. In de wet⁸³ is tot uitdrukking gekomen dat in deze gevallen de uitgaven die zijn gedaan voor 1 januari 2017 buiten aanmerking moeten worden gelaten. Als het 'oude' immateriële activum na 1 januari 2017 geen verdere voortbrengingsuitgaven heeft, dan wordt de nexusbreuk op 1 gesteld.

⁸¹ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p. 34.

⁸² *Kamerstukken II 2016/17*, 34552, nr. 3, p. 22.

⁸³ Art. 34d, lid 5, Wet Vpb 1969.

Wat de vaststellingsovereenkomsten betreft, zullen de meeste overeenkomsten vervallen aangezien ze onder ontbindende voorwaarden gesloten zijn. Deze ontbindende voorwaarde treedt in werking wanneer een relevante wetswijziging heeft plaatsgevonden. Aangezien het innovatieboxregime zodanig is veranderd, zal de ontbindende voorwaarde in werking treden.

Echter, heeft de Staatssecretaris van Financiën middels een beleidsbesluit⁸⁴ goedgekeurd dat bestaande vaststellingsovereenkomst van 'kleine ondernemingen' mogen blijven bestaan tot aan het einde van de looptijd van de overeenkomst. Daarvoor moet aan een aantal additionele voorwaarden worden voldaan. Voor overige gevallen zal een nieuwe vaststellingsovereenkomst moeten worden gesloten met de Belastingdienst.

4.7 Deelconclusie

De deelvraag die dit hoofdstuk beantwoord is, luidt als volgt: *wat zijn de voornaamste wijzigingen na 1 januari 2017 in de innovatiebox uit de Wet VpB 1969?*

De eerste wijziging in de innovatiebox is het in lijn brengen van de immateriële activa met de in het BEPS-kader gemaakte afspraken. Hierdoor zullen sommige immateriële activa niet langer kwalificeren voor de innovatiebox.

De tweede en voornaamste wijziging is het centraal stellen van de S&O-verklaring als toegangscriterium. Dit zorgt ervoor dat ieder immaterieel activum verplicht van een S&O-verklaring moet zijn voorzien.

Ten derde is er een onderscheid gemaakt in omvang van ondernemingen. Grote ondernemingen worden hiermee benadeeld aangezien zij nu een dubbele toegangseis hebben. Naast de verplichte S&O-verklaring is er een andere toegangsticket vereist.

Ten vierde is er een nieuwe substance-criterium, ook wel bekend als de nexusbenadering, ingevoerd. Aan de hand van de nexusbenadering kunnen de kwalificerende voordelen voor de toepassing van de innovatiebox berekend worden. De kwalificerende voordelen zijn afhankelijk van de kosten in de nexusbreuk. Er is aan de ene kant sprake van een verzwaring doordat niet alle kosten meegenomen kunnen worden in de nexusbreuk waardoor er minder voordeel in aanmerking kan komen voor de innovatiebox. Anderzijds, is er een tegemoetkoming door middel van een 'up-lift' van 30%.

⁸⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 15 december 2016, nr. BLKB 2016/225266 M, Stcrt. 2016, 70816.

De vijfde verandering is dat ieder immaterieel activum vanaf 1 januari 2017 in beginsel, zelfstandig zal moeten kwalificeren voor de innovatiebox, tenzij er gebruik wordt gemaakt van het aggregatieniveau voor het bepalen van voordelen.

Ten slotte heeft de laatste wijziging betrekking op de toegenomen administratieve verplichtingen.

Hoofdstuk 5: Toetsing Nederlandse innovatiebox aan actiepunt 5

5.1 Inleiding

Zoals eerder in het voorgaande hoofdstukken aan bod is gekomen, heeft Nederland zich gecommitteerd om de Nederlandse innovatiebox in lijn te brengen met de afspraken die zijn gemaakt in het BEPS-kader. Het Kabinet acht het bestrijden van belastingontwijking wenselijk en onontkoombaar en zal zich daarom actief inzetten voor het BEPS-project.⁸⁵ De vraag die in dit hoofdstuk centraal staat luidt als volgt: *wat is de invloed van actiepunt 5 van het BEPS-project op de gewijzigde artikelen van de innovatiebox?*

Alle wijzigingen in de innovatiebox zijn in het vorige hoofdstuk aan bod gekomen. In dit hoofdstuk zal ter beantwoording van deze deelvraag gekeken worden in hoeverre de BEPS-afspraken invloed hebben gehad op deze wijzigingen. Zo zal er per verandering gekeken worden wat de aanleiding was tot de desbetreffende verandering. Als de BEPS-afspraken aanleiding gaven tot de wijziging, zal er een vergelijking gemaakt worden tussen hoe de wijziging in het BEPS-project tot uiting is gekomen in de Nederlandse wetwijziging. Er zal gekeken worden in hoeverre de Nederlandse wetgeving overeenkomt. Als laatste volgt er een deelconclusie.

5.2 Toegang tot de innovatiebox

In principe staat het landen vrij om de innovatiebox zelf in te richten via nationale wetgeving. In het actiepunt 5 rapport van het BEPS-project heeft de FHTP drie categorieën genoemd die als richtlijn gebruikt kunnen worden om te zien welke immateriële activa mogen kwalificeren voor een IP-regime. Alhoewel de implementatie van deze categorieën niet verplicht was, zijn de immateriële activa voor de nieuwe Nederlandse innovatiebox toch hierop gebaseerd.⁸⁶

Het actierapport noemt de volgende categorieën die in aanmerking kunnen komen voor een IP-regime:

- a. een immaterieel activum waarvoor een patent is verkregen;
- b. een immaterieel activum dat kwalificeert als software;
- c. of een immaterieel activum dat niet nieuw, nuttig of voor de hand liggend is.⁸⁷

⁸⁵ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015 betreffende de appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat, IZV/2015/657 M, www.rijksoverheid.nl

⁸⁶ Van Straaten & Emonts, *MBB* 2017/1, p. 34.

⁸⁷ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p. 26.

Deze categorieën zijn in de Nederlandse wetgeving als volgt geïnterpreteerd.⁸⁸ In de eerste categorie vallen de immateriële activa waarvoor een octrooi of een soortgelijke recht is verleend of aangevraagd. Deze categorie omvat ook de immateriële activa met kwekersrechten, weesgeneesmiddelen en aanvullende beschermingscertificaten.

De tweede categorie betreft de immateriële activa die kwalificeren als auteursrechtelijk beschermde software of programmatuur. Ondanks het feit dat deze categorie dezelfde karakteristieken heeft als de eerste categorie, zijn deze immateriële activa in een aparte categorie opgenomen aangezien er bij software en programmatuur zelden wordt uitbesteed. Hierdoor heeft is het aanvragen van een patent vrij zinloos en zal ondanks de innovatie op dit terrein, geen gebruik gemaakt kunnen worden van een IP-regime.⁸⁹ Aangezien IP-regimes ontwikkeld zijn om ook deze soort O&O activiteiten te stimuleren, heeft het FHTP deze categorie apart toegevoegd.⁹⁰

In het actiepunt 5 rapport werd geconcludeerd dat de laatste categorie te breed opgevat kon worden en daarom vatbaar kon zijn voor misbruik. Daarom kan deze categorie volgens het rapport alleen gebruikt worden door belastingplichtigen die minder dan €50 miljoen aan netto-omzet hebben behaald en niet meer dan €7,5 miljoen aan bruto voordelen uit de immateriële activa hebben behaald.⁹¹ Het is duidelijk dat de verandering in de Nederlandse wetgeving waardoor voortaan onderscheid gemaakt wordt tussen kleine belastingplichtigen en grote belastingplichtigen, dankzij de OESO-afspraken, tot stand is gekomen.

5.3 Centrale S&O-verklaring

Het invoeren van de S&O-verklaring als centrale toegangsticket is een verandering die is doorgevoerd naar aanleiding van de resultaten van het evaluatierapport van de innovatiebox en uit de CPB-studie Kansrijk innovatiebeleid. De eerste aanbeveling uit het evaluatierapport⁹² luidt als volgt: “behoud de S&O-verklaring als toegangsticket en stel indien mogelijk de S&O-verklaring als verplichting in”. Uit het evaluatierapport is geconcludeerd dat, door de S&O-verklaring verplicht te stellen, een betere band ontstaat tussen waarde creatie en het belasten van voordelen uit een immaterieel activum, aangezien met een S&O-verklaring het daadwerkelijke gemaakte aantal S&O-uren in Nederland bijgehouden kan worden.

⁸⁸ *Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 18.*

⁸⁹ OESO, *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, 2015, p. 5.

⁹⁰ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p.26.

⁹¹ *Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, p. 26.*

⁹² Het Evaluatie innovatiebox rapport van 2010-2012, 2015, p. 13

Tevens blijkt uit het evaluatierapport dat het gros van de innovatiebox gebruikers⁹³ al beschikt over een S&O-verklaring. Uit het Evaluatierapport Kansrijk Innovatiebeleid rapport⁹⁴ volgt dat het niet opnemen of zelfs helemaal afschaffen van het gebruik van de S&O-verklaring nadelige gevolgen heeft. Er kan gedacht worden aan een budgettaire derving of toenemende lasten als de Belastingdienst voor elk immaterieel activum opnieuw moet gaan toetsen of er voldoende mate van innovatie aanwezig is. Dit leidt logischerwijs tot hogere uitvoeringskosten bij de Belastingdienst en dat is ongewenst. Het Kabinet is ervan overtuigd dat door de S&O-verklaring centraal te stellen, het sterke karakter van de innovatiebox overeind blijft en er een hechtere band ontstaat tussen de kwalificerende innovatieve activiteiten in Nederland en het belasten van voordelen die uit die activiteiten voortkomen.⁹⁵

De verplichting van een S&O-verklaring op immateriële activa geldt voor zowel grote als kleine belastingplichtigen. Echter, kan een S&O-verklaring als juridische toegangsticket volgens de OESO-afspraken alleen door kleine belastingplichtigen gebruikt worden aangezien het geen patent of soortgelijk recht is noch een software of een programmatuur is. Dit betekent dat de immateriële activa met alleen een S&O-verklaring in de derde categorie zitten. Het Kabinet heeft deze problematiek voorzien en daarom hebben grote ondernemingen verplicht een extra toegangsticket nodig, wil men gebruik kunnen maken van de innovatiebox.

Mijns inziens is de invoering van de S&O-verklaring als centraal toegangsticket een belangrijke aanvulling. Daarbij sluit ik mij aan bij de mening van het Kabinet wat betreft de efficiënte werking van de S&O-verklaring en de sterkere band die ontstaat tussen het land waar de immateriële activa is ontwikkeld en het land waar gebruik gemaakt wordt van de belastingvoordelen.

Het is de vraag wat voor impact dit heeft op het bedrijfsleven. Eerder is al aan bod gekomen dat deze verandering als een verstrakking kan worden ervaren en hierdoor een negatieve impact op innoverende ondernemingen kan hebben. De kans dat deze verandering een grote negatieve impact heeft, lijkt naar mijn mening echter vrij gering aangezien de meeste belastingplichtigen al over een S&O-verklaring beschikten.

Verder wil ik nog een nuance bij deze wijziging in het bijzonder aanbrengen. Alhoewel een sterkere band tussen waardecreatie en belasten de grondslagverschuiving en winstuitholling zal

⁹³ Het evaluatierapport geeft een schatting van 80% op basis van een online survey van ruim. Er is verder niks gegeven over hoeveel van deze belastingplichtigen met een S&O-verklaring, daadwerkelijk in aanmerking komen voor de innovatiebox.

⁹⁴ CPB, *Kansrijk Innovatiebeleid*, 2016, p. 92.

Dit is een onderzoek van het CPB dat inzicht moet bieden op de effectiviteit van fiscale stimulerende maatregelen op het O&O gebied.

⁹⁵ *Kamerstukken II 2016/16*, 34552, nr. 14, p. 37.

beperken, zou dit ten koste kunnen gaan van de Nederlandse vestigingsklimaat. Naar mijn mening, vormt dit een aanzienlijk probleem aangezien andere IP-regimes geen gebruik maken van een soortgelijke regeling als de S&O-verklaring. De IP-regimes van andere landen zullen alleen last ondervinden van de verstrakkingen van de OESO-afspraken. Dit kan een zeer negatieve impact hebben op het Nederlandse vestigingsklimaat.

5.4 Nexusbenadering als aanvullend substance-eis

Een ander onderdeel dat gewijzigd is door de afspraken die zijn gemaakt in het BEPS-kader, is de nexusbenadering. Zoals eerder is aangekaart in hoofdstuk vier, moest deze aanvullende substance-eis verplicht geïmplementeerd worden in de wetgeving. De Nederlandse wetgeving heeft de volledige nexusbenadering als additionele substance-eis overgenomen in de innovatiebox, op één element na. De nexusbenadering uit actiepunt 5 kon als een weerlegbaar vermoeden beschouwd worden. Als door bijzondere omstandigheden, er geen recht wordt gedaan aan de economische realiteit door de innovatiebox vast te stellen, kan de jurisdictie de hoeveelheid innovatiebox voordelen zelf vaststellen. Het is dan voor de belastingplichtige mogelijk om eventueel tegenbewijs te leveren.⁹⁶

Het Kabinet heeft ervoor gekozen om dit onderdeel niet te implementeren in de nieuwe innovatiebox omdat het (te) onduidelijk is onder welke omstandigheden het gerechtvaardigd is om de innovatiebox toe te passen, zonder eerst de nexusbreuk te gebruiken om de kwalificerende voordelen te berekenen. Daarnaast heeft het actiepunt 5 rapport het over zogenoemde 'uitzonderlijke omstandigheden' die niet vaak zullen voorkomen maar geeft daarbij verder geen voorbeelden. Dit leidt volgens het Kabinet alleen maar tot meer verwarring en daarom is het Kabinet van mening dat de innovatiebox op zich al gecompliceerd genoeg is met de andere veranderingen. Het Kabinet geeft wel aan dat indien de nexusbenadering ervoor zorgt dat een belastingplichtige benadeeld wordt, het Kabinet bereid zal zijn om de belastingplichtige begunstigend tegemoet te komen.⁹⁷

⁹⁶ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p. 35-37.

⁹⁷ Internetconsultatie met conceptwetsvoorstel over innovatiebox, V-N 2016/29.6

Dit lijkt na mijn mening, een goede beslissing van het Kabinet. De innovatiebox op zich is al gecompliceerd genoeg met de huidige wijzigingen. Aangezien het nog onduidelijk is in welke omvang het weerlegbaar vermoeden gebruikt kan worden, lijkt het mij verstandig om af te wachten. Er kan ondertussen gekeken kunnen worden hoe het weerlegbare vermoeden in zijn werk gaat in andere landen met een soortgelijke IP-regime zoals België.

Wat betreft de invulling van de formule van de nexusbenadering, staan landen vrij in het invullen van de definitie van voordelen, kwalificerende kosten en totale kosten. In het actiepunt 5 rapport wordt alleen geëist dat deze voordelen en kosten gerelateerd zijn aan O&O activiteiten en dat een belastingplichtige deze kosten (in overwegende mate) zelf maakt.⁹⁸

Een ander onderdeel dat expliciet aan bod kwam in de OESO-afspraken was de up-lift van 30%. In OESO-verband is er ook overeengekomen dat er zakelijke redenen kunnen zijn voor uitbesteding van S&O-werkzaamheden of binnen eigen groep zonder opzettelijk belasting te ontwijken of winst te verschuiven. Een voorbeeld hiervan kan zijn dat als een bepaalde onderneming in de groep erg specifieke technologie of kennis bezit. De Staatssecretaris van Financiën sluit zich hierbij aan en daarom is er door de Nederlandse wetgeving voor gekozen om deze factor van 1,3 ook te hanteren.⁹⁹

Tevens is de invoering van het aggregatieniveau ook gebaseerd op de BEPS-afspraken. Uit het actiepunt 5 rapport komt voort dat aggregatie toegestaan is en ook consistent is met de nexusbenadering. Dit is toegestaan zolang het uit de wetgeving blijkt dat deze kosten en voordelen nauwkeurig bijgehouden worden.¹⁰⁰

5.5 Transparantie en de administratieve last

Landen zijn overeengekomen dat er een toenemende behoefte is aan transparantie. Dit zal immers een essentieel onderdeel vormen in het bestrijden van de grondslaguitholling en de winstverschuiving. Hierdoor is in OESO-verband afgesproken dat gebruikers van preferentiële regimes aan bepaalde documentatievereisten moeten voldoen. Uit het actiepunt 5 rapport komt voort dat de OESO bij de nexusbenadering een samenhang verlangt tussen belastingvoordelen en O&O-uitgaven. Het gevolg voor de Nederlandse innovatiebox is dat belastingplichtigen, naast

⁹⁸ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p. 25.

⁹⁹ *Kamerstukken II 2016/17*, 34552, nr. 19, p. 8.

¹⁰⁰ OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015, p. 31.

de algemene administratieverplichting uit de AWR, 'tracking and tracing' moeten toepassen. Hiermee is op basis van de BEPS-afspraken, nog een verandering doorgevoerd in de Nederlandse innovatiebox.

5.6 Overgangsrecht

Volgens het actiepunt 5 rapport moet de inwerkingtredingdatum van de nieuwe wetgeving met zijn overgangsregeling¹⁰¹ per 1 juli 2016 van kracht zijn. Echter, erkent de FHTP dat landen meer tijd nodig hebben voor het wetgevende proces en staat ook toe dat het implementeren langer duurt.¹⁰² Er kan derhalve gebruik gemaakt worden van een 'afschaffingsdatum'. Dit betekent in beginsel dat alleen de belastingplichtigen die voor 30 juni nog beschikken over kwalificerende immateriële activa dan alleen gebruik mogen maken van het IP-regime tot een bepaalde afschaffingsdatum die door de wetgever is gekozen. Deze afschaffingsdatum mag maximaal 5 jaren duren, met de laatst mogelijke afschaffingsdatum op 30 juni 2021. Hierna zal het oude IP-regime door niemand meer gebruikt kunnen worden. In de Nederlandse wetgeving is ervoor gekozen om deze afschaffingsdatum tot de maximum datum te laten gelden.

Zoals eerder aan bod gekomen is in hoofdstuk 3, heeft het Nederlandse Kabinet ervoor gekozen om de voorgestelde wetgeving pas per 1 januari 2017 in werking te laten treden en wijkt hiermee af van hetgeen in internationaal verband is afgesproken. Volgens Strik, staat dit extra half jaar op gespannen voet met de OESO-afspraken, aangezien er in bepaalde situaties zonder consequenties een half jaar langer gebruik gemaakt kan worden van het oude innovatieboxregime.¹⁰³ Deze problematiek zal in principe geen probleem meer vormen aangezien op 28 juni de Staatssecretaris van Financiën heeft laten weten dat de EU-Gedragscodegroep, de nieuwe verscherpte innovatiebox heeft goedgekeurd.¹⁰⁴ Aangezien de EU-Gedragscodegroep over het extra halfjaar geen uitspraak heeft gedaan, is het aannemelijk dat de EU-gedragscodegroep dit extra halfjaar door de vingers heeft gezien. Hierbij dient echter de kanttekening te worden gemaakt, dat er nog steeds een kans bestaat dat in de toekomst, onderzoek verricht kan worden door de Europese Commissie, als de Europese Commissie het extra half jaar alsnog als een overtreding ziet.

¹⁰¹ Art. 34d Wet Vpb 1969.

¹⁰² OESO, *action 5 – final 2015 report*, 2015 p. 34.

¹⁰³ S.A.W.J. Strik, *Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, 8.0.18.

¹⁰⁴ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017, 2017-0000121696, www.rijksoverheid.nl.

5.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de invloed van actiepunten 5 van het BEPS-project op de gewijzigde artikelen van de innovatiebox beschreven. Er kan geconcludeerd worden dat het BEPS-project een grote invloed heeft gehad op de Nederlandse innovatiebox.

Zo kan er opgemerkt worden dat naar aanleiding van de in het BEPS-kader gemaakte afspraken, de meeste wijzigingen in de innovatiebox tot stand zijn gekomen. Hier valt de invoering van de nexusbenadering, het onderscheid tussen grote en kleine belastingplichtigen, het aggregatieniveau en de tracking and tracing onder. Wat betreft welke immateriële activa in aanmerking komen voor de innovatiebox, heeft de wetgever zich erg laten leiden door de BEPS-afspraken. Alleen de S&O-verklaring als verplichte toegangsticket instellen had een andere achtergrond. Deze aanpassing kwam namelijk voort uit de aanbevelingen van het evaluatierapport van de innovatiebox.

Hoofdstuk 6: Conclusie

6.1 Samenvatting

In deze scriptie is onderzocht of de vernieuwde Nederlandse innovatiebox uit de Wet VpB 1969 in lijn is met de afspraken die zijn gemaakt in het kader van het BEPS-actieplan van de OESO. Door middel van een literatuuronderzoek is deze vraagstelling nader onderzocht en met behulp van verschillende deelvragen is getracht hier een antwoord op te geven.

Het BEPS-project was door de OESO in 2013 gecreëerd met het oog op het bestrijden van de toenemende mate van (oneerlijke) grondslaguitholling en winstverschuiving aan de hand van vijftien actiepunten. De doelstelling van het vijfde actiepunt van het BEPS-project was om schadelijke belastingconcurrentie die voortkomen uit preferentiële regimes, tegen te gaan. Dit kan volgens het actiepunt 5 rapport bereikt worden middels de verplichte implementering van de nexusbenadering in elke preferentiële regime en het vergroten van de transparantie. De FHTP is een instantie van de OESO die het actiepunt 5 moet door ontwikkelen en uitdragen.

Naar aanleiding van deze OESO-afspraken en de aanbevelingen uit het evaluatierapport over de Nederlandse innovatiebox, zijn er een aantal wijzigingen doorgevoerd in de Nederlandse innovatiebox. De innovatiebox is nog steeds een fiscale maatregel die ervoor zorgt dat kwalificerende voordelen van zowel binnenlandse als buitenlandse vennootschapsbelastingplichtigen tegen een verlaagd Vpb-tarief van 5% in aanmerking worden genomen, mits het voordeel aan een aantal voorwaarden voldoet. Grotendeels van de voorwaarden zijn hetzelfde gebleven zoals het feit dat de voordelen voort moeten komen uit zelf voortgebrachte immateriële activa, de werking van de drempel en de methodes om de omvang van de voordelen te bepalen. Echter, zal ieder immateriële activa nu verplicht voorzien moeten zijn van een S&O-verklaring. Een S&O-verklaring op zich als toegangsticket tot de innovatiebox is voldoende voor kleine belastingplichtigen. De grote belastingplichtigen hebben echter nog een tweede juridische toegangsticket nodig. De soorten immateriële activa die kwalificeren voor de innovatiebox zijn gelukkig wel aanzienlijk toegenomen. Daarnaast is er een extra substance-eis toegevoegd oftewel de nexusbenadering. Hierdoor zal de hoeveelheid voordelen dat in aanmerking genomen kan worden voor de innovatiebox beperkt door de wijze van uitgaven voor de O&O-activiteiten. Het is in duidelijk geworden dat de Nederlandse innovatiebox, de wijzigingen door de OESO-afspraken bijna naadloos heeft overgenomen. De afwijkingen zitten in de overgangsdatum en het weerlegbaar vermoeden.

6.2 Hoofdconclusie

Als de innovatiebox zich niet zou aanpassen aan de afspraken die door de OESO zijn gemaakt, zou de innovatiebox gezien kunnen worden als een schadelijke belastingconcurrentie. Echter, ziet het Kabinet en ook de Staatsecretaris van Financiën de innovatiebox als een belangrijk instrument om het vestigingsklimaat en de innovatiekracht in de economie te bevorderen. Te veel veranderingen in de oude innovatieboxregime zou ten koste kunnen gaan van het vestigingsklimaat en werkgelegenheid in Nederland. Dit zal ertoe kunnen leiden dat Nederland, internationaal gezien, op een achterstand gezet wordt.

Uit de wet kan opgemaakt worden dat de innovatiebox in grote lijnen hetzelfde is gebleven als het oude innovatieboxregime. Zo is het verlaagde Vpb-tarief van 5%, de overige toegangsvoorwaarden en de berekeningswijze voor de omvang hetzelfde gebleven. Hiermee is er voldaan aan de wens van de Staatssecretaris van Financiën om het innovatieboxregime zo onveranderd mogelijk te laten. Helaas is de innovatiebox wel lastiger geworden in zijn uitvoering. Dit komt voornamelijk door de wijzigingen die op last van de OESO-afspraken zijn ingevoerd. Hierbij valt te denken aan de invoering van de nexusbenadering, het invoeren van het onderscheid tussen grote en kleine ondernemingen en de tracking and tracing voor de administratie. De belastingplichtigen worden anderzijds wel enigszins tegemoetgekomen door de up-lift in de nexusbenadering, het aggregatieniveau voor het bepalen van voordelen en de toename in kwalificerende soorten immateriële activa.

Ondanks het feit dat de aanpassingen van het innovatieboxregime in verband met BEPS-project actiepoint 5 onontkoombaar zijn, kunnen veranderingen weldegelijk wenselijk zijn. Zo deed het oude innovatieboxregime geen recht aan sommige immateriële activa zoals software. Een andere positieve werking van de veranderingen is de verbeterde band tussen het land waar de immateriële activa door de belastingplichtige zelf is gemaakt en de plaats van belasting.

Hieruit is te concluderen dat de Nederlandse innovatiebox de meeste OESO-afspraken heeft opgenomen in de wetgeving. Toch zijn er een aantal onderdelen waar de Nederlandse wetgeving afwijkt van de OESO-afspraken zoals het negeren van het weerlegbare vermoeden en de directe overgangdatum van 30 juni 2016. Verder is de S&O-verklaring als een verplichte juridische toegangsticket naar aanleiding van een aanbeveling uit een evaluatierapport ingevoerd wat mijns inziens, ondanks het feit dat het nog onduidelijk is wat het precieze effect is op de vestigingsklimaat of het bedrijfsleven, een goed idee. Een sterke relatie creëren tussen de plaats

van waardecreatie van de immateriële activa en het genieten van belastingvoordelen is zeker nastrevenswaardig.

Op 28 juni 2017 is de Nederlandse wijzigingen goedgekeurd door de Europese Gedragscodegroep. Hierbij heeft de Europese Gedragscodegroep geen opmerkingen gemaakt over de afwijkingen van de OESO-afspraken of de invoering van een S&O-verklaring als centrale toegangsticket. Het is aannemelijk dat de innovatiebox hiermee geheel conform is aan hetgeen in OESO verband is overeengekomen.

Echter, moet er wel een nuancering bij de huidige conclusie geplaatst worden. Allereerst, is de Europese Gedragscodegroep enkel een voorbereidende instantie van de Europese Raad is. Als de Europese Commissie nog nader onderzoek wilt doen omdat er overtredingen worden gesignaleerd in het Nederlandse innovatieboxregime die de Europese Commissie niet goedkeurt, zou dat in principe nog kunnen. De kans dat de Europese Commissie bepaalde onderdelen niet goedkeurt is wellicht beperkt maar zeker niet uitgesloten.

Ten tweede, is de implementatie van de wijzigingen pas begin dit jaar in gegaan waardoor er nog een bepaalde mate van onzekerheid bestaat. Hierbij valt er te denken aan het feit dat er weinig informatie beschikbaar is over de werkelijke impact op het bedrijfsleven of de mate van innoverende activiteiten in Nederland die gebruik zullen maken van de innovatiebox. Hierdoor is het niet zeker hoe bepaalde onderdelen zich hebben ontplooid en zijn er nu alleen nog maar schattingen waardoor een kwantitatief onderzoek nog op zich laten wachten.

De toekomst zal maar moeten leren hoe de innovatiebox wordt ontvangen door de gebruikers van de innovatiebox en hoe de innovatiebox zich door ontwikkelt in de praktijk. Naar mijn mening kan er voorlopig geconcludeerd worden dat de Nederlandse innovatiebox geheel BEPS-conform is.

6.3 Aanbevelingen

Voor vervolgonderzoek is het van belang om op te merken dat een aantal onderdelen uit deze scriptie maar kort zijn aangestipt terwijl er dieper op in kan worden gegaan. Hierbij valt er te denken aan de discussiepunten over staatssteun en de doelmatigheid en doeltreffendheid van de innovatiebox uit hoofdstuk drie.

Verder is alleen de invloed van actiepunt 5 op de Nederlandse innovatiebox bekeken. Wellicht is het interessant om te kijken hoe het vernieuwde innovatieboxregime zich verhoudt tot andere IP-regimes.

Voor de wetgever is het allereerst aan te bevelen om zo snel mogelijk een nieuw evaluatierapport over de innovatiebox uit te laten voeren aangezien het evaluatierapport over de jaren 2010 tot 2012 gedateerd is.

Daarnaast is het ook aan te raden om het weerlegbare vermoeden nog een geruime tijd uit de innovatiebox te weren aangezien het zelfs voor de OESO nog niet duidelijk is in welke situaties het gerechtvaardigd is om de nexusbreuk niet toe te passen.

Ten slotte, wil ik ook aanraden om de up-lift in de innovatiebox alleen te beperken tot de belastingplichtigen die met zakelijke redenen uitbesteden. Aangezien het bedoeld is als een tegemoetkoming voor de belastingplichtigen die een zakelijke intentie hebben. Dit zal in de praktijk eventueel aan de hand van een soort oorzaaktoets en extra documentatieverplichtingen ingevoerd kunnen worden.

Literatuurlijst

Boeken:

Van de Dool, Heithuis, Kamschoër & Smit, 2016

R.P. van den Dool, E.J.W. Heithuis, G.W.J.M. Kampschoër, R.C. de Smit & H.A. Vollebregt, *compendium vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2016.

Van Eijdsen, Kiekebeld & Smit, 2013

J.A.R. van Eijdsen, B.J. Kiekebeld & D.S. Smit, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer : Kluwer 2014.

Van der Lande, 2012

M.B. van der Lande, *Innovatiebox RDA*, Deventer: Kluwer 2012.

OESO, 1987

Organization for Economic Co-operation and Development, *International tax avoidance and evasion: four related studies*, Parijs: Organization for Economic Co-operation and Development 1987.

Publicaties:

Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB op de Evaluatie van de innovatiebox van 2010 tot 2012, 2016.

CPB, Kansrijk Innovatiebeleid, 2016.

CPB (2016), Kansrijk innovatiebeleid. Den Haag: Centraal Planbureau, 2016.

Evaluatie innovatiebox 2010-2012, bijlage bij kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 111.

Evaluatie van de Nederlandse innovatiebox over de periode 2010-2012 in opdracht van het ministerie van Financiën, bijlage bij Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 111.

RVO Nederland (2014), De innovatiebox, belastingvoordeel voor innovatieve ondernemers.

S.A.W.J. Strik, Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting), 2.2.13.D onder a2.

S.A.W.J. Strik, Cursus belastingrecht (Vennootschapsbelasting), 8.0.18.

OESO, 1998

Organization for Economic Co-operation and Development. (1998). *Harmful tax competition: an emerging global issue*.

OESO, 2013

Organization for Economic Co-operation and Development. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*

OESO, 2014

Organization for Economic Co-operation and Development. (2014). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

OESO, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes, 2015.

Organization for Economic Co-operation and Development. (2015). *Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes, Action 5 - 2015 Final Report*.

OESO, explanatory statements, 2015

Organization for Economic Co-operation and Development. (2015). *Executive Summaries 2015 Final Reports*.

Organization for Economic Co-operation and Development. (2015). *Explanatory statements*.

OESO, action 5 – final 2015 report, 2015

Organization for Economic Co-operation and Development. (2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*.

Artikelen:**Heithuis, NTFR 2016/1100**

E.J.W. Heithuis, 'Innovatiebox: weggegooid geld?', *NTFR* 2016/1100.

Kavelaars, NTFR-B 2013/24

P. Kavelaars, *De EU en OESO ten strijde tegen belastingontwijking II*, *NTFR-B* 2013/24

Van der Lande, NTFR 2009-2602

M.L.B. van der Lande, *Innovatiebox: de ongelijke behandeling van speur- en ontwikkelingswerk 2009*, afl. 50, p. 7-10, *NTFR* 2009-2602.

Van Leeuwen, MBB 2010

T.H. van Leeuwen, *De innovatiebox in internationaal perspectief*, *MBB* 2010, afl. 1, p. 32-38.

Luja, WFR 2006/819

R.H.C. Luja, *Boxen, beleggingsinstellingen en staatssteun*, *WFR* 2006/819, afl. 6679, p. 819-822.

Nies, TFO 2016/143.1

I.J. de Nies, *Integratie van de RDA in de WBSO en actualiteiten innovatiebox*, *TFO* 2016/143.1, afl. 143.

Van Straaten & Emonts, MBB 2017/1

T.H.P. van Straaten & M.J. Emonts, *Innovatiebox 2.0*, *MBB* 2017, afl. 1, p. 33-40.

Kamerstukken:

Kamerstukken II 2003/04, 29210, nr. 75.
Kamerstukken II 2005/06, 30107, nr. 4.
Kamerstukken II 2005/06, 30107, nr. 9.
Kamerstukken II 2005/06, 30572, nr. 3.
Kamerstukken II 2005/06, 30572, nr. 8.
Kamerstukken II 2005/06, 30572, nr. 12.
Kamerstukken II 2008/09, 32128, nr. 3.
Kamerstukken II 2014/15, 34302, nr. 111, V-N 2016/14.10.
Kamerstukken II 2015/16, 25087, nr. 112.
Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 111.
Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3.
Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, (MvT).
Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 14.
Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 19.
Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 85.

Brief van Minister Economische Zaken van 5 juli 2013 betreffende de visie op het toegepaste onderzoek, DGBI-I&K/13113522

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 19 februari 2016 betreffende de Kabinetsreactie op de evaluatie van de innovatiebox, DB/2016/70 U.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017, 2017-0000121696, V-N 2017/34.21.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015 betreffende de appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat, IZV/2015/657 M.

Besluit

Besluit Staatssecretaris van 1 september 2014, nr. BLKB2014/1054 M
Besluit Staatssecretaris van 15 december 2016, nr. BLKB 2016/225266 M.

Overig:

Organization for Economic Co-operation and Development, *fighting tax evasion*
<http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>

Schriftelijke beantwoording vragen IAK uit de internetconsultatie 19 mei 2016.

Internetconsultatie met conceptwetsvoorstel over innovatiebox.

Bijlage: De zestien landen met IP-regimes die door de FHTP zijn geanalyseerd en inconsistent zijn

1.	Belgium	Patent income deduction
2.	People's Republic of China	Reduced rate for high & new tech enterprises
3.	Colombia	Softwareregime
4.	France	Reduced rate for long term capital gains and profits from the licensing of IP rights
5.	Hungary	IP regime for royalties and capital gains
6.	Israel	Preferred company regime
7.	Italy	Patent box
8.	Luxembourg	Partial exemption for income/gains derived from certain IP right
9.	Netherlands	Innovation box
10.	Portugal	Partial exemption for income from certain intangible property
11.	Spain	Partial exemption for income from certain intangible assets
12.	Spain – Basque Country	Partial exemption for income from certain intangible assets
13.	Spain - Navarra	Partial exemption for income from certain intangible assets
14.	Switzerland – Canton of Nidwalden	License box
15.	Turkey	Technology development zones
16.	United Kingdom	Patent box

Bron: Organization for Economic Co-operation and Development. (2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 63.