

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

De doeltreffendheid en proportionaliteit van de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox.

Naam student: Colin van Vliet

Studentnummer: 523386

Begeleider: Drs. B.J. Kiekebeld

Datum definitieve versie: 10-07-2024

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

1. Inleiding	7
1.1. Algemeen	7
1.2. Aanleiding	8
1.3. Centrale onderzoeksvraag.....	9
1.4. Afbakening	9
2. Innovatie en het Nederlandse stimuleringsbeleid	10
2.1 Inleiding	10
2.2 Technologische innovatie	11
2.2.1 Productinnovatie	11
2.2.2 Procesinnovatie.....	12
2.3 Het Nederlandse innovatiebeleid.....	13
2.3.1 Waarom innovatiebeleid?	13
2.3.2 Hoe stimuleert Nederland innovatie?	14
2.3.2.1 Inleiding	14
2.3.2.2 Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk.....	14
2.3.2.3 De innovatiebox.....	15
3. De innovatiebox	16
3.1 Inleiding	16
3.2 Wat is de innovatiebox?.....	16
3.3 De achtergrond van de innovatiebox	17
3.4 Kwalificerende activa	18
3.4.1 Immateriële activa.....	18
3.4.2 Zelf voortbrengen	18
3.4.3 S&O verklaring.....	19
3.5 Voordelen.....	19
3.5.1 Inleiding	19
3.5.2 Afpelmethode	20

3.5.3 Costplussmethode.....	20
3.5.4 Per-activummethode	20
3.6 Drempel en ingroeiregeling.....	20
3.6.1 Drempel.....	20
3.6.2 Ingroeiregeling.....	21
Hoofdstuk 4 De antimisbruikmaatregelen binnen de innovatiebox	22
4.1 Inleiding	22
4.2 Toegangstickets	22
4.2.1 S&O verklaring centraal	22
4.2.2 Grotere en kleinere belastingplichtige	22
4.3 Nexusbenadering.....	24
4.3.1 Inleiding	24
4.3.2 De nexusbreuk	24
4.3.2.1 Inleiding	24
4.3.2.2 Kwalificerende uitgaven	25
4.3.2.3 Totale uitgaven	25
4.4 Documentatie- en administratieverplichtingen.....	25
4.4.1 Inleiding	25
4.4.2 Algemene administratieve verplichtingen	26
4.4.3 Documentatieverplichtingen kleine belastingplichtige	26
4.4.4 Documentatieverplichting hoger aggregatieniveau	27
Hoofdstuk 5 De inhoud van BEPS actiepunten 5.....	28
5.1 Inleiding	28
5.2 Actiepunten 5.....	28
5.2.1 Inleiding	28
5.2.2 Substantiële activiteiten voor preferentiële regimes	29
5.2.2.1 Definitie schadelijke preferentiële regimes	29
5.2.2.2 Vereisten van substantiële activiteiten.....	30

5.2.2.2.1 De nexus approach	30
5.2.2.2.2 Qualifying taxpayers.....	30
5.2.2.2.3 IP assets.....	31
5.2.2.2.3 Qualifying expenditures	32
5.2.2.2.4 Overall expenditures	32
5.2.2.2.5 Overall income	32
5.2.2.2.6 Registreren van inkomsten en uitgaven	33
5.2.2.2.7 Tegenbewijsregeling.....	34
5.2.3 Documentatieverplichtingen.....	34
Hoofdstuk 6 Doeltreffendheid- en proportionaliteittoets van de antimisbruikbepalingen	36
6.1 Inleiding	36
6.2 Doeltreffendheid.....	36
6.2.1 Inleiding	36
6.2.2 Toetsing van de toegangscriteria.....	37
6.2.2.1 S&O-verklaring centraal	37
6.2.2.2 Dubbele toegangseis	37
6.2.2.3 Samenhangende activa	38
6.2.3 Het tegengaan van grondslaguitholling en winstverschuiving.....	38
6.2.3.1 Vaste inrichtingen in de innovatiebox.....	38
6.2.3.2 Verworven immateriële activa	39
6.2.4 Tussentijdse conclusie	40
6.3 Proportionaliteit.....	41
6.3.1 Inleiding	41
6.3.2 Verschil in definitie ‘verbonden partijen’	41
6.3.3 Verschil in behandeling zelfgemaakte indirecte uitgaven en uitbesteedde indirecte uitgaven.....	42
6.3.4 Tegenbewijsregeling.....	43
6.3.5 Tussentijdse conclusie	44

Hoofdstuk 7 Samenvatting en conclusie	45
Lijst van gebruikte afkortingen	6

Lijst van gebruikte afkortingen

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
ESG	Environmental, Social & Governance
HTP	Harmful tax practices
IP	Intellectual Property
IPR	Intellectual property regimes
RHTC	Report Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue
RVO	Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
S&O	Speur- en Ontwikkelingswerk
TWO	Technisch-wetenschappelijk onderzoek
WBSO	Wet ter Bevordering van Speur- en Ontwikkelingswerk
Wet IB 2001	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

1. Inleiding

1.1. Algemeen

In de hedendaagse samenleving is innovatie een van de meest cruciale drijfveren achter economische groei, concurrentiekracht en maatschappelijke vooruitgang. Vanuit een economisch perspectief wordt innovatie beschouwd als de primaire factor die de welvaart van naties stimuleert en hun concurrentievermogen in een geglobaliseerde wereld vergroot. Zonder innovatie stagneren economieën, raken bedrijven achterop en daalt de levensstandaard. Het is dan ook evident dat overheden meerdere middelen aangrijpen om innovatie in het bedrijfsleven te stimuleren. Zo begon de Europese Commissie al in 1960 met het in kaart brengen van het innovatieproces met modellen, wat uiteindelijk leidde tot de introductie van de Strategie van Lissabon in 2000.¹

“Vandaag heeft de Unie zichzelf voor het komende decennium een nieuw strategisch doel gesteld: de meest concurrerende en dynamische kenniseconomie van de wereld te worden die in staat is tot duurzame economische groei met meer en betere banen en een hechtere sociale samenhang. Om dit doel te verwezenlijken is er een integrale strategie nodig die gericht is op: de voorbereiding van de overgang naar een kenniseconomie en kennismaatschappij door een beter beleid op het gebied van de informatiemaatschappij en O&O, alsmede door versnelling van het structurele hervormingsproces met het oog op concurrentievermogen en innovatie, en door voltooiing van de interne markt: de modernisering van het Europees sociaal model door te investeren in mensen en sociale uitsluiting te bestrijden; het behoud van gezonde economische vooruitzichten en gunstige groeiperspectieven door een passende macro-economische beleidsmix toe te passen”.²

Sindsdien is innovatie ook een speerpunt geworden op de Nederlandse beleidsagenda. Zo werd het Nationaal Hervormingsprogramma 2011 geïntroduceerd met als doel de R&D uitgaven als percentage van het bruto binnenlands product te verhogen naar 2,5% in 2020.³ Om een fiscale stimulans te faciliteren werd de focus gelegd op de in 1994 geïmplementeerde WBSO-regeling (Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk) en de innovatiebox. De innovatiebox is een

¹ Europees Parlement, ‘EUROPESE RAAD LISSABON 23 EN 24 MAART 2000 CONCLUSIES VAN HET VOORZITTERSCHAP’, 2000.

² Europees Parlement, ‘EUROPESE RAAD LISSABON 23 EN 24 MAART 2000 CONCLUSIES VAN HET VOORZITTERSCHAP’, 2000, p. 5 (punt 5).

³ Landbouw en Innovatie Ministerie van Economische Zaken, ‘Nationaal Hervormingsprogramma 2011 Nederland’, 2011, <https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2011D20161>.

regeling waarmee belastingplichtigen via een lager effectief vennootschapsbelastingtarief van 9% over de voordelen uit een zelf voortgebracht kwalificerend immaterieel activum worden beloond voor vruchtbare innovaties. Het doel van deze regelingen is om het interessanter en winstgeverder te maken voor bedrijven om in R&D te investeren en daarmee innovatie te bevorderen.

1.2 Aanleiding

In 2015 werd het BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) rapport van de OESO uitgebracht. De strekking van dit rapport was om actiepunten te introduceren die belastingontwijking en belastingontduiking tegen kunnen gaan. Actiepunt 5 van dit rapport heeft specifiek betrekking op fiscale regelgeving van lidstaten met betrekking tot innovatiestimulering.⁴

BEPS heeft een minimumstandaard gesteld voor preferentiële regimes voor intellectueel eigendom, genaamd de '*nexus approach*'.⁵ De kern van de nexus approach is dat er een verband moet zijn tussen de ontwikkelingskosten van het R&D-object en de inkomsten die uit het object worden gegenereerd. De nexus approach zal verder toegelicht worden in hoofdstuk 3. Het doel hiervan is het voorkomen dat IP-regimes (Intellectual Property) gebruikt kunnen worden om winsten uit ongunstige belastingregimes te verdelen naar een land waar het tarief, mede door een IP-regeling, gunstiger is; het zogenoemde '*profit shifting*'.

Door de invoering van actiepunt 5 van BEPS op 1 januari 2017 is de wetgeving rond de innovatiebox substantieel aangepast wat tevens veel administratieve lasten met zich heeft meegebracht. Het Besluit innovatiebox 2017 bracht dan ook veel onduidelijkheid en praktische vragen met zich mee.⁶ Bovendien daalde het aantal gebruikers van de innovatiebox in 2018 voor het eerst licht tot 3.268 gebruikers (2017: 3.651).⁷

In deze scriptie zal ik toetsen of wetswijzigingen in de innovatiebox doeltreffend zijn in het tegengaan van belastingontwijking en in hoeverre deze antimisbruikbepalingen aan het proportionaliteitsbeginsel voldoen.

⁴ OESO, 'Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance', 2015.

⁵ OESO, 'Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance', 2015, p. 24.

⁶ Muller, 'Nieuw innovatiebox-besluit stelt teleur', www.taxlive.nl

⁷ *Evaluatie van de innovatiebox 2010-2019*, 2023, p. ii.

1.3 Centrale onderzoeksvraag

De centrale onderzoeksvraag luidt:

‘In hoeverre zijn de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox doeltreffend en proportioneel in het tegengaan van oneigenlijk gebruik van de regeling na de uitvoering van het OESO BEPS-rapport 2015?’

1.4 Afbakening

Het onderzoek in deze scriptie bestaat uit twee delen: (1) zijn de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox doeltreffend en (2) staan ze in verhouding tot het doel die de antimisbruikbepalingen trachten te bereiken.

Om tot een passende conclusie te komen wordt de centrale onderzoeksvraag opgedeeld in meerdere deelvragen. In hoofdstuk 2 zal ik een overzicht geven van de economische theorie met betrekking tot innovatie en zullen de Nederlandse beleidsmaatregelen voor innovatiestimulering worden behandeld. In hoofdstuk 3 wordt de algemene werking van de innovatiebox uiteengezet. Achtereenvolgens zal ik in hoofdstuk 4 de ingevoerde antimisbruikbepalingen gedetailleerd behandelen. Hoofdstuk 5 bevat een overzicht van de aanbevelingen van actiepunt 5 van het BEPS-rapport. In hoofdstuk 6 zal ik de verschillen en knelpunten uit hoofdstuk 4 en 5 analyseren en bespreken om daarna tot een oordeel te komen over de doeltreffendheid en de proportionaliteit.

Ter afsluiting worden de bevindingen en deelconclusies uit hoofdstukken 2 tot en met 6 samengevat in hoofdstuk 7. Hierna volgt een eindconclusie en mogelijke aanbevelingen.

Samenvattend kunnen de deelvragen als volgt worden weergegeven:

- Wat is innovatie en wat is het stimuleringsbeleid voor innovatie in Nederland?
- Wat is de algemene werking van de innovatiebox?
- Hoe zijn de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox fiscaalrechtelijk vormgegeven?
- Wat is de inhoud van actiepunt 5 van het BEPS-rapport?
- Wat zijn de verschillen en de knelpunten in de antimisbruikbepalingen van de innovatiebox ten aanzien van het BEPS-rapport?

2. Innovatie en het Nederlandse stimuleringsbeleid

2.1 Inleiding

Innovatie vormt een essentiële pijler voor economische groei en concurrentiekracht binnen moderne economieën. Het proces van innovatie omvat niet alleen het ontwikkelen van nieuwe producten en diensten, maar ook het verbeteren van bestaande processen, structuren en technologieën om waarde toe te voegen en maatschappelijke uitdagingen aan te pakken. In dit hoofdstuk wordt de betekenis van innovatie verkend, evenals de economische theorieën die het belang en de dynamiek ervan verklaren. Vervolgens wordt ingegaan op de verschillende regelingen binnen het Nederlandse stimuleringsbeleid dat gericht is op het bevorderen van innovatie en R&D.

Adam Smith identificeerde innovatie al in 1776 als één van de drie factoren die werden bevorderd door het introduceren van arbeidsdeling in *The Wealth of Nations*. Hij zag innovatie echter niet als middel om economische groei te bereiken maar, in context van de Industriële Revolutie, als doel.⁸ Het was Joseph A. Schumpeter die als één van de eerste economen innovatie als de kern van economische groei benoemde.⁹ In 1942 publiceerde hij zijn theorie van ‘creatieve destructie’ (‘creative destruction’). Creatieve destructie verwijst naar de voortdurende cyclus van vernietiging en creatie van werkprocessen en technologie. In dit proces worden oude technologieën, producten en bedrijven voortdurend vervangen door nieuwe, efficiëntere en meer innovatieve alternatieven.. Nieuwe ideeën en technologieën zullen bestaande markten en industrieën weliswaar ontwrichten, maar leiden uiteindelijk tot hogere niveaus van productiviteit en welvaart.¹⁰

In de Oslo Manual van de OESO wordt innovatie als volgt gedefinieerd: “de implementatie van een nieuw of aanzienlijk verbeterd product (goed of dienst), of proces, een nieuwe marketingmethode of een nieuwe organisatiemethode.”¹¹ Het is interessant om op te merken dat de OESO specifiek van ‘implementatie’ spreekt. In *The Theory of Economic Development*

⁸ Adam Smith and Andrew S. Skinner, *The Wealth of Nations. Books IV-V*, Penguin Classics (London ; New York: Penguin Books, 1999).

⁹ Christopher Ziemnowicz, ‘Joseph A. Schumpeter and Innovation’, in *Encyclopedia of Creativity, Invention, Innovation and Entrepreneurship*, ed. Elias G. Carayannis (New York, NY: Springer New York, 2013), 1171–76, https://doi.org/10.1007/978-1-4614-3858-8_476.

¹⁰ Joseph A. Schumpeter and Richard Swedberg, *Capitalism, Socialism and Democracy*, Transferred to digital print (London: Routledge, 2005).

¹¹ OECD and Eurostat, *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation, 4th Edition*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities (OECD, 2018), <https://doi.org/10.1787/9789264304604-en>.

(1911) van Schumpeter benadrukt hij dat innovaties pas economische vooruitgang kunnen creëren als deze daadwerkelijk in de markt worden geïmplementeerd en economisch worden benut.¹² Slechts het ‘uitvinden’ van een nieuw product of proces is derhalve niet voldoende om van innovatie te spreken.

De definitie van innovatie van de OESO kan onderverdeeld worden in technologische innovatie en niet-technologise innovatie. De innovatiebox is echter alleen toegankelijk voor technische innovaties. Daarom zal ik hieronder alleen de definities en ondersoorten van technische innovatie uiteenzetten.

2.2 Technologische innovatie

2.2.1 Productinnovatie

Productinnovatie wordt in de Oslo Manual van de OESO gedefinieerd als de introductie van een goed of dienst die nieuw is of significant verbeterd met betrekking tot zijn kenmerken of gebruiksdoelen. Dit kan betrekking hebben op technische specificaties, componenten en materialen, ingebouwde software, gebruiksvriendelijkheid of andere functionele kenmerken.¹³

Bij productinnovatie hoeft er niet meteen gedacht te worden aan een compleet nieuw product. Ook een product dat al ontwikkeld is, maar met minimale technische veranderingen in een andere functie gebruikt kan worden, is een vorm van productinnovatie.¹⁴

Productinnovatie is de meest ‘zichtbare’ van de verschillende innovatievormen. Terwijl de andere vormen vaker gericht zijn op het innoveren van interne processen, kostenreducties of efficiëntieverbeteringen, levert productinnovatie een tastbaar en verbeterd product naar de consument.

Utterback (1994) breidt de theorieën van Schumpeter met betrekking tot productinnovatie verder uit (zie paragraaf 2.1). Hij introduceert het concept van ‘dominant design,’ dat het punt beschrijft waarop een specifieke innovatieve technologie of productontwerp de algemene standaard wordt in de industrie. Om dit stadium te bereiken, doorloopt de markt drie fasen:

1. *‘Fluid Phase’*: In deze vroege ontwikkelingsfase staan experimentele ontwerpen centraal. Er is weinig tot geen standaardisatie en bedrijven concurreren op basis van de ontwerpen en prestaties van nieuwe producten.

¹² Schumpeter, *The Theory of Economic Development*.

¹³ OECD and Eurostat, *Oslo Manual 2018*.

¹⁴ OECD and Eurostat.

2. *'Transitional Phase'*: In deze fase begint het dominante ontwerp zijn plek in de industrie te vinden. De focus verschuift van het ontwikkelingsproces naar efficiëntie en het realiseren van schaalvoordelen.
3. *'Specific Phase'*: In deze volwassen fase van de technologie en de markt, zijn ontwikkelingen voornamelijk gericht op incrementele verbeteringen en kostenreductie. De concurrentie verschuift naar prijs en kwaliteit van het product.

Het is vanuit deze fase dat een nieuwe, radicale innovatie kan ontstaan, die de markt opnieuw verstoort en de cyclus opnieuw in gang zet. Dit proces benadrukt het dynamische karakter van innovatie en benadrukt hoe bedrijven voortdurend moeten innoveren om competitief te blijven in een veranderende markt.¹⁵

2.2.2 Procesinnovatie

De definitie van procesinnovatie in de Oslo Manual is de implementatie van een nieuwe of significant verbeterde productie- of leveringsmethode. Dit kan betrekking hebben op veranderingen in technieken, apparatuur en/of software. Het doel van procesinnovatie is vaak om de efficiëntie en effectiviteit van de productie- en leveringsprocessen te verhogen, kosten te verlagen, de kwaliteit te verbeteren of milieueffecten te verminderen.¹⁶

In de afgelopen jaren zijn digitale technologieën en automatisering de belangrijkste drijfveren van procesinnovatie geworden, waar dit in het verleden vooral mechanisatie betrof. Lasi et al. (2014) stelt dat met de opkomst van de vierde 'industriële revolutie', die technologieën zoals het Internet of Things (IoT), kunstmatige intelligentie (AI) en big data omvat, hebben bedrijven nieuwe mogelijkheden ontdekt om hun productieprocessen te optimaliseren en flexibeler te maken.¹⁷

Een recente ontwikkeling is de verduurzaming van het productieproces, die veel bedrijven trachten te realiseren in het kader van nieuw ESG-beleid¹⁸. Seebode, Jeanrenaud en Bessant (2012) beschrijven deze nieuwe trend in duurzame procesinnovatie als een 'lange golf' van innovatie, aangedreven door socio-economische druk en duurzaamheidswetgeving, die bedrijven dwingt hun benadering van innovatie te herzien. In hun studie tonen ze aan hoe grote

¹⁵ James M. Utterback, *Mastering the Dynamics of Innovation*, Nachdr. (Boston, Mass: Harvard Business School, 1994).

¹⁶ OECD and Eurostat, *Oslo Manual 2018*.

¹⁷ Heiner Lasi et al., 'Industry 4.0', *Business & Information Systems Engineering* 6, no. 4 (August 2014): 239–42, <https://doi.org/10.1007/s12599-014-0334-4>.

¹⁸ ESG staat voor Environmental, Social & Governance

bedrijven duurzame innovatie integreren in hun strategische planning en operationele processen.¹⁹

2.3 Het Nederlandse innovatiebeleid

2.3.1 Waarom innovatiebeleid?

Nu de verschillende typen innovaties uiteengezet zijn, reist de vraag waarom de overheid innovatie zou moeten stimuleren.

Het beleid van overheden om de economie te stimuleren is doorgaans gericht op het verhogen van de welvaart van de burgers. In de economische theorie zijn welvaartsverhoging en economische groei nauw met elkaar verbonden.²⁰ Omdat welvaartsverhoging moeilijk kwantitatief te meten is, zal deze scriptie welvaartsverhoging benaderen vanuit het perspectief van economische groei.

Het modelleren van economische groei kent zijn oorsprong in de 20^e eeuw. Het Solow-Swan model, ontwikkeld door Robert Solow en Trevor Swan in de jaren 1950, is een van de hoekstenen van de neoklassieke groeitheorie.²¹ Dit model beschrijft de lange-termijn groei van een economie door kapitaalaccumulatie, bevolkingsgroei en technologische vooruitgang. Het model gebruikt een productiefunctie, waarin output wordt bepaald door kapitaal, arbeid en technologische vooruitgang. Kapitaalaccumulatie wordt bepaald door investeringen en afschrijvingen, waarbij de netto toename in kapitaal de groei in output beïnvloedt. Het model voorspelt dat een economie convergeert naar een steady state waarin de groei van output per werknemer afhankelijk is van exogene technologische vooruitgang, aangezien kapitaalaccumulatie afnemende meeropbrengsten heeft. Het Solow-Swan model impliceert technologische vooruitgang de enige duurzame bron van groei is op lange termijn, omdat kapitaalaccumulatie en bevolkingsgroei op zichzelf niet voldoende zijn om permanente groei te ondersteunen.²²

¹⁹ Dorothea Seebode, Sally Jeanrenaud, and John Bessant, 'Managing Innovation for Sustainability', *R&D Management* 42, no. 3 (June 2012): 195–206, <https://doi.org/10.1111/j.1467-9310.2012.00678.x>.

²⁰ Robert M. Solow, 'A Contribution to the Theory of Economic Growth', *The Quarterly Journal of Economics* 70, no. 1 (February 1956): 65, <https://doi.org/10.2307/1884513>.

²¹ Solow.

²² Solow.

Romer (1990) introduceerde innovatie als endogene factor met zijn model van endogene technologische verandering.²³ Het Romer model introduceert het belang van R&D en menselijk - kapitaal en kennis in het stimuleren van economische groei, waar economische groei gedreven wordt door investeringen in R&D en innovaties die nieuwe technologieën en producten voortbrengen. Kennis wordt gezien als een niet-rivaliserend goed dat positieve externe effecten genereert, waardoor de productiviteit stijgt. Het model suggereert dat schaalvoordelen in kennisaccumulatie leiden tot constante of zelfs toenemende meeropbrengsten, wat duurzame economische groei mogelijk maakt.²⁴ In zijn studie benadrukt Romer dat beleidsmaatregelen die innovatie en kenniscreatie stimuleren bevorderend zijn voor het bereiken van langdurige economische groei.

2.3.2 Hoe stimuleert Nederland innovatie?

2.3.2.1 Inleiding

Gezien de beperkte ruimte voor kapitaalaccumulatie en bevolkingsgroei in een klein land zoals Nederland, streeft Nederland ernaar zijn internationale concurrentiepositie te versterken door tot de top vijf van mondiale kenniseconomieën te behoren.²⁵ Om dit doel te bereiken, maakt de Nederlandse overheid gebruik van het beschermen van eigendom, in de vorm van het uitreiken van patenten en het stimuleren van educatie.²⁶ Daarnaast wordt innovatie gestimuleerd door diverse financiële prikkels en subsidies.

Vanwege de scope van deze scriptie zal ik in de volgende paragrafen enkel de fiscale stimuleringsfaciliteiten kort belichten.

2.3.2.2 Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk

De Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk (WBSO) is ingevoerd in 1994 en in 1996 opgegaan in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor volksverzekeringen (WVA). De titel WBSO wordt echter in de algemene en officiële communicatie vaak nog gebruikt. Daarom zal ik in deze scriptie ook verder refereren aan de WBSO.

De WBSO biedt belastingvoordelen in de vorm van een korting op de af te dragen loonbelasting met betrekking tot de werknemers die kwalificerend speur- en ontwikkelingswerk hebben

²³ Paul M. Romer, 'Endogenous Technological Change', *Journal of Political Economy* 98, no. 5, Part 2 (October 1990): S71–102, <https://doi.org/10.1086/261725>.

²⁴ Romer.

²⁵ Informatieplatform, 'Nederland 2020: terug in de top 5', 2016.

²⁶ CPB, 'Kansrijk Innovatiebeleid', 2016.

verricht. Dit wordt S&O-afdrachtsvermindering genoemd. De verminderingspercentages bedragen 32 procent van de eerste € 350.000 aan S&O-loon. Over het resterende bedrag mag 16 procent in mindering worden gebracht. De afdrachtvermindering heeft geen gevolgen voor de aftrekbaarheid van de gemaakte loonkosten op de fiscale wist.

Om deze faciliteit toe te passen, is een S&O verklaring vereist. Dit is ook een vereiste voor het gebruik maken van de innovatiebox. Derhalve zal ik de inhoud en vereisten van deze verklaring verder uiteenzetten in hoofdstuk 3.

2.3.2.3 De innovatiebox

De innovatiebox is een regeling die is ontworpen om bedrijven te stimuleren tot innovatieve activiteiten door een gunstig belastingtarief te bieden op winsten behaald uit innovatie.

Bedrijven kunnen een verlaagd vennootschapsbelastingtarief van 9% toepassen op inkomsten die voortkomen uit kwalificerende immateriële activa die voortkomen uit S&O-activiteiten.

De innovatiebox vormt het centrale thema van deze scriptie. Daarom zal de fiscaalrechtelijke werking van deze regeling uitgebreid besproken worden in hoofdstuk 3.

3. De innovatiebox

3.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk is het belang van innovatie voor economische groei en concurrentiekracht besproken, evenals waarom innovatie gestimuleerd dient te worden en welke fiscale faciliteiten de overheid hiervoor inzet.

Nu het belang van deze stimuleringsmaatregelen is besproken is het van belang om de algemene werking van de innovatiebox te begrijpen. Met ingang van 1 januari 2017 is de wetgeving van de innovatiebox ingrijpend veranderd. Dit kwam door één van de OESO-rapporten, het 'Base Erosion & Profit Shifting' (BEPS) rapport. Actiepunt 5, genaamd 'Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance', ziet op de invulling van 'substance'-vereisten bij preferentiële regimes voor intellectuele eigendom, zoals de innovatiebox. Hierdoor zijn meerdere anti-misbruikbepalingen toegevoegd aan de toepassing van de innovatiebox. In hoofdstuk 3 zal ik ingaan op de algemene werking van de innovatiebox. Vervolgens zal ik de anti-misbruikbepalingen uiteenzetten in hoofdstuk 4.

3.2 Wat is de innovatiebox?

De innovatiebox is een fiscale maatregel in de Nederlandse wetgeving. De wettelijke grondslag voor deze regeling is te vinden in art. 12b tot en met art. 12bg wet Vpb 1969.

Het idee achter de innovatiebox is om succesvolle innovaties te stimuleren door een heffingsgrondslag vermindering te bieden op de behaalde winst uit immateriële activa. De innovatiebox verschilt in dit aspect significant van andere innovatiegerichte stimuleringsfaciliteiten. Terwijl de overige faciliteiten aftrekmogelijkheden bieden voor investeringsuitgaven of afdrachtverminderingen van belastingen op immateriële activa tijdens de ontwikkelingsfase van immateriële activa, verlaagt dit enkel de drempel om te investeren in een innovatie. Ze bieden echter geen beloning voor de succesvolle implementatie van de innovatie. Zoals besproken in hoofdstuk 2, dragen alleen succesvol geïmplementeerde innovaties bij aan economische groei. De innovatiebox biedt deze beloning wel en is daarmee uniek in zijn opzet in Nederland.

De faciliteit is vormgegeven als objectvrijstelling maar werkt in de praktijk als tariefsverlaging. De kwalificerende voordelen uit zelf voortgebrachte kwalificerende immateriële activa worden slechts voor 9/H deel in aanmerking genomen te worden, mits de belastingplichtige opteert voor gebruik van de innovatiebox en het saldo van kwalificerende voordelen positief is. H staat

hier voor het hoogste tarief uit art. 22 Wet Vpb 1969. In de praktijk betekent dit dat er slechts 9% vennootschapsbelasting betaald hoeft te worden over het positieve saldo van kwalificerende voordelen.

3.3 De achtergrond van de innovatiebox

Het idee om een verlaagd tarief voor winsten uit R&D te introduceren, verschijnt in de parlementaire geschiedenis voor het eerst in 2003.²⁷ In het licht van de Lissabon-doelstelling uit 2000 moest Nederland investeren en intensiveren in het ontwikkelen van innovatie, om zodoende van Europa de grootste kenniseconomie ter wereld te maken. Daarnaast moest Nederland ook handelen om hun doel te verwezenlijken om in de top 5 grootste kenniseconomieën van de wereld te komen.

Dit mondt uit in het invoeren van een faciliteit per 1 januari 2007. Dit werd destijds de octrooi-box genoemd. Belastingplichtigen die vanaf 1 januari 2007 inkomsten verkregen uit immateriële activa waarop een octrooi was afgegeven kwamen in aanmerking voor het lagere tarief van de vennootschapsbelasting onder de octrooi-box.

De voorwaarde om uitsluitend de winsten voortkomend uit octrooien op te nemen werd in de praktijk als een groot obstakel ervaren en de regeling werd dan ook slechts spaarzaam gebruikt.²⁸ Daarom is deze wetgeving in 2008 alweer aangepast. Vanaf dat moment staat de innovatiebox open voor de winsten uit immateriële activa waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven.²⁹ Wel werd er een plafond van € 400.000 ingesteld.

De grootste wijziging binnen de innovatiebox heeft in 2017 plaatsgevonden (zie paragraaf 3.1). Deze zal ik verdelen in twee categorieën: (1) wijzigingen in de algemene werking van de innovatiebox, en (2) wijzigingen in de antimisbruikbepalingen.

De eerste categorie zal geïncorporeerd worden in dit hoofdstuk. De anti-misbruikbepalingen van de innovatiebox zullen worden besproken in hoofdstuk 4.

²⁷ *Kamerstukken II* 2003/04, 29210, nr. 75

²⁸ Van der Lande, *NtFR* 2009-2602, afl. 50

²⁹ *Kamerstukken II*, 2007-2008, 31 206, nr. 3

3.4 Kwalificerende activa

3.4.1 Immateriële activa

De innovatiebox kan toegepast worden op verkregen voordelen uit bepaalde zelf voortgebrachte immateriële activa. Echter is er in art. 12ba Wet Vpb 1969 geen eenduidige definitie van dit begrip opgenomen. Daarom heeft de staatssecretaris in een besluit aangegeven dat er uitgegaan moet worden van de gemeenschappelijke elementen van het begrip ‘immaterieel activum’ uit de bedrijfseconomische en juridische literatuur, zoals separeerbaarheid, identificeerbaarheid, overdraagbaarheid en herhaalbaarheid.³⁰

In de praktijk moet desondanks gekeken worden naar de feiten en omstandigheden of een innovatie als immaterieel activum aangemerkt kan worden. In de wet is het vereiste opgenomen dat een S&O verklaring over het immaterieel activum moet zijn afgegeven (zie ook paragraaf 3.4.2). De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) geeft alleen een begunstigende beschikking af indien er sprake is van systematisch georganiseerde activiteiten gericht op het tot stand brengen van nieuwe technische producten, productieprocessen of programmatuur, die separeerbaar, identificeerbaar, overdraagbaar en herhaalbaar van aard zijn.³¹ Hierdoor is de definitie van immateriële activa redelijk uitgekristalliseerd.

3.4.2 Zelf voortbrengen

De innovatiebox kan alleen gebruikt worden voor immateriële activa die zelf voortgebracht worden. De staatssecretaris geeft aan dat een immaterieel activum zelf wordt voortgebracht als het activum voor rekening en risico van de belastingplichtige is ontwikkeld.³² Hierbij is de doorslaggevende factor of de belastingplichtige bevoegd en functioneel in staat is om de S&O-werkzaamheden aan te sturen.

Dit hoeft niet te betekenen dat het immaterieel activum volledig zelf is voortgebracht. In de praktijk kan een activum namelijk bestaan uit een of meer aangekochte componenten waaruit via doorontwikkeling of het toevoegen van verbeteringen een nieuw immaterieel activum ontstaat. De staatssecretaris heeft toegezegd dat de innovatiebox toegepast kan worden als het ingekochte immaterieel activum actief doorontwikkeld wordt en daarmee een octrooi wordt verkregen.³³

³⁰ Besluit van 1 september 2014, BLKB2014/1054M. Vennootschapsbelasting. Innovatiebox, p. 3.

³¹ B. J. H. M. Nuijten, *Innovatiebox anno 2017*, SDU, 2018.

³² Besluit van 1 september 2014, BLKB2014/1054M. Vennootschapsbelasting. Innovatiebox, p. 4.

³³ Kamerstukken I, 30 572, C p. 5

Het komt ook vaak voor dat R&D binnen een concern wordt ontwikkeld of (deels) wordt uitbesteed. Voor dit soort samenwerkingsovereenkomsten is in 2017 separaat wetgeving ingevoerd in het kader van de nexusbenadering. Dit zal besproken worden in hoofdstuk 4.

3.4.3 S&O verklaring

Naast de verplichting dat een immaterieel activum zelf voortgebracht moet zijn stelt de wet ook dat hier een S&O verklaring over moet zijn afgegeven. Dit wordt ook wel het ‘centrale toegangsticket’ van de innovatiebox genoemd. De S&O verklaring is in de plaats gekomen van het vereiste om over een octrooi te beschikken voordat de objectvrijstelling gebruikt kon worden (in de toenmalige ‘octrooi-box’).

De S&O-verklaring wordt afgegeven door de RVO. Een S&O-aanvraag moet helder beschrijven welk technisch probleem de aanvrager ondervindt en welke mogelijke oplossingsrichtingen onderzocht zullen worden. Het is daarbij belangrijk dat de aanvrager overtuigend aantoont dat hij zelf technische obstakels moet overwinnen. Dit betekent dat de aanvrager zelfstandig een oplossing moet ontwikkelen en het werkingsprincipe van deze oplossing moet aantonen. Het draait hierbij om de daadwerkelijke werkzaamheden gedurende de aanvraagperiode. De S&O verklaring wordt toegekend voor specifieke activiteiten, niet voor een project in zijn geheel. Daarnaast moet de aanvrager duidelijk maken hoe de voorgestelde werkzaamheden bijdragen aan de oplossing van het technische probleem en welke methoden en technieken hiervoor gebruikt zullen worden.

3.5 Voordelen

3.5.1 Inleiding

De innovatiebox kan worden toegepast op de voordelen uit hoofde van een kwalificerend activum. Het begrip voordelen moet breed uitgelegd worden. Zo vallen zowel positieve als negatieve resultaten onder ‘voordelen’. Enkele voorbeelden van positieve resultaten zijn royalty’s en (delen van de) verkoopopbrengsten. Negatieve voordelen zijn bijvoorbeeld exploitatiekosten, afschrijvingen en beheerskosten. Het is in de praktijk echter erg lastig om te bepalen welke voordelen toegerekend kunnen worden aan het immateriële activum. Voor royalty’s zal dit doorgaans makkelijk zijn, maar wanneer het voordeel is verdisconteerd in de verkoopprijs wordt dit onduidelijker. Daarom zijn in de parlementaire behandeling een aantal benaderingswijzen uitgewerkt. Hieronder zal ik de verschillende toerekeningsmethoden kort toelichten.

3.5.2 Afpelmethode

De afpelmethode kan gebruikt worden wanneer R&D de hoofdactiviteit is van de onderneming en het belang van de kwalificerende immateriële activa groot is.³⁴ Bij de afpelmethode moeten de functies binnen een onderneming gespecificeerd worden in kernfuncties en ondersteunende functies. Daarna moet de winst 'afgepeld', of verdeeld, worden over deze functies. Eerst wordt het operationele deel van de winst dat samenhangt met het immaterieel activum bepaald. Van die winst wordt vervolgens een percentage toegerekend aan de ondersteunende functies. Het restant wordt verdeeld over de kernfuncties in een ratio van het belang van deze functies voor de onderneming. In de praktijk moeten deze percentages afgestemd worden met de Belastingdienst.³⁵

3.5.3 Costplussmethode

De costplussmethode wordt toegepast wanneer de R&D en immateriële activa een ondersteunende of bijkomstige rol hebben binnen de onderneming. Het voordeel wordt vastgesteld via een mark-up van de voortbrengingskosten van het activum. Dit betekent dat ook de indirecte kosten van het R&D proces hierbij betrokken worden. De hoogte van het mark-up-percentage moet worden vastgesteld op wat een derde voor de activiteiten bereid zou zijn te betalen.³⁶ Ook dit moet worden afgestemd met de Belastingdienst.

3.5.4 Per-activummethode

De per-activummethode wordt toegepast wanneer het voortbrengen van innovaties en immateriële activa individueel bepaalbaar zijn en een incidenteel karakter hebben. De kwalificerende voordelen en de voortbrengingskosten dienen bepaald te worden per activum. Omdat de immateriële activa per definitie niet samenhangen is het hier duidelijk welke voordelen toegerekend kunnen worden aan het activum. Hierbij wordt dezelfde techniek gebruikt als bij de afpelmethode.³⁷

3.6 Drempel en ingroeiregeling

3.6.1 Drempel

Voordat het verlaagde tarief van de innovatiebox toegepast kon worden vond de wetgever dat eerst de tegen het reguliere tarief afgetrokken verliezen ingelopen moesten worden. Daarom is

³⁴ Besluit van 12 december 2017, BLKB2017/1054M. Vennootschapsbelasting. Innovatiebox, p. 12.

³⁵ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. 3, Memorie van Toelichting, p. 69

³⁶ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. 3, Memorie van Toelichting, p. 69.

³⁷ Besluit van 12 december 2017, BLKB2017/1054M. Vennootschapsbelasting. Innovatiebox, p. 11.

een drempel geïntroduceerd binnen de innovatiebox. De drempel bedraagt alle voortbrengingskosten die een belastingplichtige heeft gemaakt bij het ontwikkelen van een immaterieel activum voorafgaand aan het jaar waarin hij de voordelen uit het activum in de innovatiebox brengt. Om deze kosten te betalen wordt aangesloten bij de afschrijvingsregels van art. 3.30 wet IB 2001.

Ook verliezen die toerekenbaar zijn aan het kwalificerende immaterieel activum en nog niet zijn ingelopen in de eerdere jaren moeten aan de drempel toegevoegd worden.

3.6.2 Ingroeiregeling

De ingroeiregeling is in feite een vermindering op de objectvrijstelling die jaarlijks stapsgewijs afneemt. Net zoals bij de drempel, is de ingroeiregeling geïntroduceerd om het jaarwinst-principe te waarborgen. Het is namelijk denkbaar dat de voordelen uit een succesvolle innovatie niet voor de volledige 100% aan het innovatieve aspect van het immaterieel activum toe te rekenen is.

De ingroeiregeling werkt door stapsgewijs het percentage van de voordelen dat in de innovatiebox opgenomen kan worden te verhogen. Dit wordt afgeleid van de levensduur van de innovatie. Het startpercentage en het ingroeipercentage worden met de belastingdienst afgesteld.

Hoofdstuk 4 De antimisbruikmaatregelen binnen de innovatiebox

4.1 Inleiding

Zoals eerder beschreven heeft de innovatiebox in 2017, naar aanleiding van het BEPS actiepunt 5 rapport, een grote ontwikkeling doorgemaakt. Zo zijn veel meer processen in de wet vastgelegd, waar er in het verleden naar de parlementaire behandeling gekeken moet worden. Daarnaast zijn er ook een aantal substance en antimisbruikbepalingen toegevoegd. Om de omvang van deze wijzigingen te illustreren: voor 2017 bestond de wetgeving over de innovatiebox uit één artikel, na de wijzigingen zijn de wetsregels beschreven in acht artikelen (art. 12b t/m art. 12bg Wet Vpb).

Voordat de doeltreffendheidstoets en de proportionaliteitstoets op de antimisbruikbepalingen toegepast kan worden is het belangrijk om een grondig inzicht over deze bepalingen te hebben. Daarom zal ik hieronder uitgebreid ingaan op de antimisbruikbepalingen binnen de innovatiebox.

4.2 Toegangstickets

4.2.1 S&O verklaring centraal

De S&O verklaring is reeds in paragraaf 3.4.2 besproken. Ook voor de aanpassingen in kader van het BEPS rapport was de S&O verklaring onderdeel van het toegangsticket voor de innovatiebox. Echter was het voor 2017 ook mogelijk om de innovatiebox toe te passen op een immaterieel activum waar alleen een octrooi over verleend was. In dat geval was een S&O verklaring niet nodig. Sinds 2017 is het verplicht om een S&O verklaring aan te vragen voor een immaterieel activum waar de belastingplichtige voornemens is om de innovatiebox toe te passen. Dit volgde uit een beleidsaanbeveling van het CPB om de binding tussen de kwalificerende innovatieve activiteiten met Nederland te versterken en waarborgen.³⁸

4.2.2 Grotere en kleinere belastingplichtige

Zowel vanuit de OESO als de wetenschap kwam de aanbeveling om de toegangseisen tot de innovatiebox nog verder te verstrengen. De wetgever stond hier echter gereserveerd tegenover

³⁸ *Kamerstukken II*, 2016/2017, 34 552, nr. 14, p. 37

omdat deze bang was dat de innovatiebox dan ontoegankelijk zou worden.³⁹ Daarom is gekozen om een splitsing te maken tussen 'grotere' en 'kleinere belastingplichtigen'.

- Er is sprake van een grotere belastingplichtige wanneer deze:
- Het bedrag aan kwalificerende voordelen uit immateriële activa in het jaar en de vier voorgaande jaren geniet gelijk of groter is dan € 37.500.000; en
- De netto-omzet van de groep waar de belastingplichtige in die jaren deel van uitmaakt gelijk of groter is dan € 250.000.000.

Als de belastingplichtige niet aan deze criteria voldoet, is er sprake van een kleinere belastingplichtige.

Voor de kleinere belastingplichtige voldoet een S&O-verklaring als toegangsticket tot de innovatiebox. Voor een grotere belastingplichtige zijn aanvullende eisen gesteld. Dit wordt in de praktijk het 'tweede toegangsticket' genoemd.

Dit tweede toegangsticket houdt in dat het immaterieel activum van de grotere belastingplichtige, naast een S&O-verklaring, moet voldoen aan één van de volgende criteria:

- Een octrooi of kekersrecht moet zijn aangevraagd of verleend;
- De vorm hebben van een programmatuur;
- Een toelating voor het in de handel brengen van een niet-chemische methode voor gewasbescherming;
- Een vergunning van een Europese lidstaat hebben voor het in de handel brengen van een geneesmiddel;
- Een aanvullend beschermingscertificaat door het Octrooiencentrum Nederland verleend zijn;
- Een geregistreerd gebruiksmodel ter bescherming van innovatie toegekend hebben gekregen; of
- Het samenhangt met een immaterieel activum als bedoeld in de bovenstaande classificaties.

Samenvattend is er sprake van een dubbele toegang voor grotere belastingplichtige. Het eerste toegangsticket, de S&O-verklaring, verzekerd dat er sprake is van technische innovatie, het

³⁹ *Kamerstukken II*, 2016/2017, 34 552, nr. 14, p. 36

tweede toegangsticket ziet op een verstrakking van de toelatingsmogelijkheden en geldt als anti-misbruikmaatregel, in lijn met de afspraken uit het BEPS rapport (zie paragraaf 5.3.2.2.3).

4.3 Nexusbenadering

4.3.1 Inleiding

De nexusbenadering is de door de OESO gekozen invulling om een substance-criterium toe te voegen aan preferentiële regimes voor intellectuele eigendom. Nederland heeft gekozen om dit ook over te nemen in de wet.

De nexusbenadering is een manier om de toerekening voor de innovatiebox te bepalen. Hierbij worden de uitgaven en kosten van de belastingplichtige voor het ontwikkelen van de immateriële activa gebruikt om het niveau van substantiële activiteiten in Nederland te bepalen.⁴⁰

4.3.2 De nexusbreuk

4.3.2.1 Inleiding

De nexusbenadering werkt door het toepassen van een formule om de kwalificerende voordelen te berekenen. Dit wordt ook wel de 'nexusbreuk' genoemd. Deze ziet er als volgt uit:

$$\text{Kwalificerende voordelen} = \frac{\text{Kwalificerende uitgaven} * 1,3}{\text{Totale uitgaven}} * \text{Voordelen}$$

De kwalificerende voordelen worden berekend door de kwalificerende uitgaven te vermenigvuldigen met een factor 1,3. Dit wordt gedeeld door de totale uitgaven ter ontwikkeling van het activum. De uitkomst van de breuk wordt vervolgens vermenigvuldigd met de voordelen uit de immateriële activa. Deze kwalificerende voordelen kunnen belast worden binnen de innovatiebox.

De nexusbreuk wordt in de praktijk vaak aangemerkt als een percentage. De uitkomst van de breuk bepaalt namelijk voor hoeveel procent de voordelen uit S&O-werk voor een verlaagd percentage in aanmerking genomen kunnen worden.

Door de nexusbreuk worden de kwalificerende voordelen bepaald door de kwalificerende uitgaven gedaan door de belastingplichtige met betrekking tot het voortbrengen van het

⁴⁰ Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552, nr. 3, Memorie van Toelichting, p. 16.

immaterieel activum. Hiermee wil de wetgever en de OESO de substance binnen Nederland waarborgen voordat de innovatiebox gebruikt kan worden.

Hieronder zullen de variabelen van de nexusbreuk verder uiteengezet worden. De voordelen zijn reeds besproken in paragraaf 3.5.

4.3.2.2 Kwalificerende uitgaven

De teller van de nexusbreuk bestaat uit de kwalificerende uitgaven. De kwalificerende uitgaven zijn de som van de uitgaven, in het betreffende jaar en alle voorgaande jaren, die de belastingplichtige zelf heeft gedaan in verband met het S&O-werk, vermeerderd met de uitgaven van het direct of indirect uitbesteden van S&O-werk aan derde partijen. De uitgaven moeten een direct verband hebben met het S&O-werk. Indirecte uitgaven zijn van de teller uitgesloten. De uitgaven voor het uitbesteden van S&O-werkzaamheden aan verbonden partijen zijn expliciet uitgesloten van de kwalificerende uitgaven.

De kwalificerende uitgaven mogen vermenigvuldigd worden met factor 1,3. Dit is in lijn met de OESO-uitspraken. De achtergrond hiervan is dat het ook mogelijk is dat S&O-werkzaamheden om zakelijke redenen worden uitbesteed aan een verbonden lichaam. De vermenigvuldigingsfactor is derhalve een vorm van compensatie voor die gevallen. De verhoging is wel gemaximaliseerd en mag er niet tot leiden dat de kwalificerende uitgaven de totale uitgaven overtreffen.

4.3.2.3 Totale uitgaven

De noemer van de nexusbreuk zijn de totale uitgaven. De definitie van de totale uitgaven is in de wet opgenomen als “alle uitgaven gedaan door de belastingplichtige voor speur- en ontwikkelingswerk ten behoeve van het voortbrengen van het kwalificerende activum”. Praktisch gezien betekent dit de kwalificerende uitgaven (de teller) vermeerderd met de uitgaven voor uitbesteed S&O-werk aan verbonden partijen.

Ook bij de totale uitgaven geldt dat alleen de uitgaven meegenomen mogen worden die direct in verband staan met het ontwikkelen van het immaterieel activum. De indirecte uitgaven mogen niet worden meegenomen.

4.4 Documentatie- en administratieverplichtingen

4.4.1 Inleiding

Nu de wetgeving rond de toegang, toerekening en technische vereisten van de innovatiebox uiteengezet zijn zou je op het eerste oog denken dat een belastingplichtige klaar is om de

faciliteit correct toe te passen. Echter, moet de belastingplichtige dit kunnen onderbouwen en bewijzen aan de Belastingdienst.

4.4.2 Algemene administratieve verplichtingen

Artikel 12bg lid 1 Wet Vpb stelt dat de belastingplichtige die de innovatiebox toepast, naast de WBSO-administratie van art. 24 lid 1 WVA, in zijn administratie gegevens opneemt waaruit blijkt:

1. Dat hij een of meer kwalificerende immateriële activa bezit die door hem zelf zijn voortgebracht;
2. Tot welk bedrag hij kwalificerende voordelen geniet uit hoofde van kwalificerende immateriële activa;
3. Op welke wijze de kwalificerende voordelen op de meest passende wijze worden bepaald.

De verplichte administratie voor de S&O verklaring en WBSO kan als een startpunt dienen voor het opstellen van de innovatiebox-administratie. Zo kunnen de aard, inhoud en voortgang van de innovatie afgeleid worden uit de WBSO-urenadministratie en de omvang van de kwalificerende voordelen kunnen (grotendeels) via een combinatie van de WBSO-urenadministratie en de financiële administratie bepaald worden.⁴¹ De WBSO-administratie is echter op zichzelf niet sluitend en dus zal de belastingplichtige een aparte administratie moeten voeren.

4.4.3 Documentatieverplichtingen kleine belastingplichtige

Een belastingplichtige die kwalificeert als kleine belastingplichtige in de zin van art. 12ba lid 1 sub a Wet Vpb dient aanvullend op art. 12bg Wet Vpb, gegevens in zijn administratie op te nemen waaruit blijkt dat hij voldoet aan het omzetcriterium en het voordeelcriterium.

Om te bewijzen dat er aan het omzetcriterium voldaan wordt zal in de praktijk een (geconsolideerde) jaarrekening met accountantsverklaring volstaan.

Voor het voordeelcriterium zal echter een extensievere administratie gevoerd moeten worden. Het is hierbij niet van toepassing of de activa waaruit de voordelen worden genoten kwalificeren voor de innovatiebox en het omvat alle voordelen, dus ook de niet-kwalificerende voordelen uit immateriële activa. Daardoor zal de belastingplichtige ook de voordelen uit immateriële activa die volledig los van de innovatiebox staan moeten bijhouden.

⁴¹ Nuijten, *Innovatiebox anno 2017*.

4.4.4 Documentatieverplichting hoger aggregatieniveau

Wanneer de voordelen, drempel en nexusbreak worden bepaald per groep van samenhangende activa in plaats van per activum, dient de belastingplichtige eveneens in zijn administratie gegevens en bewijsvoering op te nemen waaruit blijkt dat het redelijkerwijs onmogelijk is om de genoten voordelen uit kwalificerende immateriële activa afzonderlijk te bepalen.⁴²

⁴² *Kamerstukken II*, 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 73 & 74

Hoofdstuk 5 De inhoud van BEPS actiepunt 5

5.1 Inleiding

Voordat de doeltreffendheid en proportionaliteit van de antimisbruikmaatregelen binnen de innovatiebox getoetst kunnen worden is het interessant om te kijken naar de grote katalysator van deze bepalingen: het BEPS-rapport.

Dit is een door de OESO opgestelde vijftien punten tellend actieplan om het gebruik van winstverschuivingen, grondslaguitholling en ‘*tax planning*’ tegen te gaan. Daarbij is actiepunt 5 gewijd aan *intellectual property regimes* (IPR).⁴³ Hiermee wordt bedoeld op de innovatiebox en haar tegenhangers in andere landen.

De doelstelling van het actiepunt 5 is het effectief bestrijden van schadelijke belastingpraktijken die ongelijkheid tussen andere landen creëren. In dit kader heeft de OESO een pakket aan maatregelen (verwoord als ‘afspraken’) geformuleerd die door de OESO-landen in de wetgeving geïmplementeerd moeten worden om belastingontwijking via IPR’s tegen te gaan.

In dit hoofdstuk zal ik de maatregelen van actiepunt 5 van het BEPS programma uiteen zetten, om vervolgens in het 6^e en laatste hoofdstuk de doeltreffendheid en proportionaliteit van de antimisbruikbepalingen binnen de innovatiebox in Nederland te toetsen.

5.2 Actiepunt 5

5.2.1 Inleiding

In 1998 heeft de OESO al een rapport uitgebracht genaamt het ‘*Report Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*’. (RHTC)⁴⁴ Hier spraken zij hun zorg uit over de introductie van preferentiële regimes in nationale wetgevingen die ongelijkheden en concurrentievervalsingen creëren tussen andere landen en daarmee de deur openzetten voor schadelijke kunstmatige winstverschuiving.

In 2013 zag de OESO dit nog steeds als een groot struikelblok. Daarom is gekozen om in actiepunt 5 van BEPS deze ‘*harmful tax practices*’ (HTP) aan te pakken. Eén van deze HTP’s is de

⁴³ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD, 2015), <https://doi.org/10.1787/9789264241190-en>.

⁴⁴ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (OECD, 1998), <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

Nederlandse innovatiebox. In het definitieve rapport geeft de OESO een overzicht van de werkzaamheden die het heeft verricht in relatie tot het vijfde actiepunt.

5.2.2 Substantiële activiteiten voor preferentiële regimes

5.2.2.1 Definitie schadelijke preferentiële regimes

Om tot de conclusie te kunnen komen dat een preferentieel regime schadelijk is, moeten er eerst twee toetsen uitgevoerd worden: (1) Is er sprake van een preferentieel regime; (2) Is dit preferentiële regime schadelijk.

Voor deze toetsen wordt er in het BEPS-rapport het kader gehanteerd dat in het RHTC-rapport uit 1998 is ontwikkeld. Volgens dit kader wordt een regime als preferentieel beschouwd als het enige vorm van een voorkeursregeling bevat.⁴⁵ Hiervan is sprake als een belastingplichtige gebruik kan maken van gunstigere regels in vergelijking met de algemene regels.

Vervolgens moet beoordeeld worden of het preferentiële regime potentieel schadelijk kan zijn. Hiervoor moet gekeken worden naar 4 sleutelfactoren;

1. Het regime hanteert geen of lage effectieve belastingtarieven om inkomen uit geografisch mobiele activiteiten te belasten;
2. Het regime is afgescheiden van de ‘*domestic economy*’;
3. Het regime mist transparantie;
4. Er is geen effectieve informatie-uitwisseling met betrekking tot het regime.⁴⁶

Zodra er sprake is van de eerste sleutelfactor, hoeft er verder slechts aan één van de overige 3 sleutelfactoren voldaan te worden om te spreken van een potentieel schadelijk regime.

Vervolgens moet een analyse opgesteld worden of het preferentiële regime daadwerkelijk schadelijk is. Zo gaat men overwegen of een regime aanleiding kan geven tot het verplaatsen van activiteiten, enkel wegens fiscale motieven. Een andere optie is het evalueren van de balans tussen de activiteiten en de inkomsten in het desbetreffende land.

Het is interessant om op te merken dat het CPB in 2016 onderzocht dat 13% van de gebruikers van de innovatiebox geen onderzoekers in Nederland in dienst had.⁴⁷ Mede hierdoor is de

⁴⁵ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 19.

⁴⁶ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 20.

⁴⁷ CPB, ‘Kansrijk Innovatiebeleid’.

innovatiebox door de OESO in het BEPS 5-rapport, samen met 15 andere regelen, benoemd als inconsistent en daarmee potentieel schadelijk.⁴⁸

5.2.2.2 Vereiste van substantiële activiteiten

Actiepunt 5 vereist dat er een substantiële activiteit in een land moet worden verricht voordat de voordelen van een IPR kan worden genoten. Hierdoor wordt de belastbare winst gekoppeld aan de daadwerkelijke economische activiteiten die plaatsvinden. Het BEPS-rapport plaats wel voorop dat zij ook het belang van een IPR inzien, vanwege het verband tussen innovatie en economische groei en werkgelegenheidsgroei.

5.2.2.2.1 De nexus approach

In het BEPS-rapport wordt gemeld dat er meerdere benaderingen overwogen zijn. Uiteindelijk is hier, in samenspraak met de landen, gekozen voor de nexus approach. Zoals besproken in paragraaf 4.3.2, is de kern van de nexus approach dat een belastingplichtige slechts gebruik kan maken van de IPR wanneer deze zelf uitgaven heeft gedaan voor de R&D-werkzaamheden die uiteindelijk de IP-voordelen genereren. De gedachtegang is dat hierdoor de uitgaven aan R&D gestimuleerd worden, zodat uiteindelijk gebruik gemaakt kan worden van de faciliteit. Dit sluit aan bij het doel van de IPRs.⁴⁹

De formule van de nexus approach uit het BEPS rapport is als volgt:

$$\frac{\text{Qualifying expenditures incurred to develop IP asset}}{\text{Overall expenditures incurred to develop IP asset}} * \text{Overall income from IP asset}$$

= *Income receiving tax benefits*

5.2.2.2.2 Qualifying taxpayers

Onder *qualifying taxpayers* wordt verstaan: ingezetene bedrijven, vaste inrichtingen en buitenlandse vaste inrichtingen die buitenlandsbelastingplichtig zijn. Het is wel van belang dat

⁴⁸ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 63.

⁴⁹ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 25.

deze vaste inrichtingen operationeel zijn. Anders mag het inkomen niet aan de vaste inrichting toegerekend worden.

5.2.2.2.3 IP assets

De OESO heeft zorgvuldige regels opgesteld over wat als een IP-asset geldt met betrekking tot het opnemen van de daaruit voortvloeiende voordelen binnen IPRs. Volgens actiepunt 5 mogen de enige immateriële activa die onder IPRs kunnen vallen patenten zijn of andere IPs die functioneel equivalent zijn aan patenten, in de zin dat ze wettelijk beschermd zijn en dat er gelijkwaardige goedkeurings- en registratieprocessen gelden. Functionele equivalente patenten zijn onderverdeeld in drie goedgekeurde categorieën.

De eerste categorie betreft patenten 'in de brede zin van het woord'. Hiermee doelt de OESO op andere vormen van wettelijke bescherming die over specifieke producten afgegeven worden. De voorbeelden die in het BEPS-rapport gegeven worden zijn gebruiksmodellen, kwekersrechten, eigendomsrechten op weesgeneesmiddelen en verlengde patenten. Hierbij is de gemene deler dat alleen een overheidsinstantie de eigendomsrechten kunnen uitgeven. Deze categorie is opgenomen om de IPRs niet te restrictief te maken. Een patent wordt namelijk alleen uitgegeven over een technisch product of proces en kost doorgaans erg veel tijd en geld om toegekend te worden. Dit zou de doeltreffendheid van de IPRs verlagen.

De tweede categorie omvat software waarop een auteursrecht geldt. Deze zijn opgenomen omdat het de karakteristieken van patenten omvat, zijnde nieuwheid, inventiviteit en industriële toepasbaarheid.

De derde categorie is een soort restcategorie. Dit behelst IPs die niet onder de bovenstaande categorieën vallen maar wel de karakteristieken van patenten hebben, redelijkerwijs gelijkwaardig zijn aan deze categorieën en gecertificeerd zijn via een volledig transparant proces dat uitgegeven wordt door een overheidsinstantie die los staat van de Belastingdienst. Deze IPs mogen echter alleen toegepast worden in IPRs door belastingplichtigen die een wereldwijde (groeps-)omzet hebben van lager of gelijk aan € 50.000.000 en zelf niet meer dan € 7.500.000 genereren aan bruto voordelen uit IPs.⁵⁰

⁵⁰ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 26.

5.2.2.2.3 Qualifying expenditures

Het is van belang dat de ‘*Qualifying expenditures*’ door de belastingplichtige zelf gedaan zijn en direct in verband staan met het ontwikkelen van het immaterieel activum. Enkel het inbrengen van kapitaal of R&D uitgaven gemaakt door verbonden partijen zijn uitgesloten van de *qualifying expenditures*. De uitgaven aan R&D activiteiten uitbesteed aan niet verbonden ondernemingen of buitenlandse vaste inrichtingen mogen wel in de *qualifying expenditures* opgenomen worden. Als laatste mogen de jurisdicties vrij bepalen of de *qualifying expenditures* met maximaal 30% verhoogd worden.⁵¹

5.2.2.2.4 Overall expenditures

Over de specifieke definitie van ‘*overall expenditures*’ blijft de OESO redelijk ambigu. *Overall expenditures* moeten zo gedefinieerd worden door de jurisdicties dat, wanneer een kwalificerende belastingplichtige alle relevante R&D kosten zelf maakt, de nexusbreuk op 100% moet komen. Praktisch gezien betekent dit dat de *overall expenditures* de *qualifying expenditures* zijn plus de R&D-kosten uitbesteed aan verbonden partijen. Er geldt hier echter één uitzondering; namelijk voor kosten ter het verwerven van de IP. Deze worden uitsluitend opgenomen in de *overall expenditures*. De gedachte hierachter is dat deze verwervingsuitgaven bestaan uit (min of meer) de contante waarde van de uitgaven gedaan door een niet-kwalificerende belastingplichtige. Daardoor moeten deze verlagend werken voor de uitkomst van de nexusbreuk. Mocht de belastingplichtige het verworven IP daarna verder ontwikkelen mogen de kosten die daarmee verband houden wel opgenomen worden in de *qualifying expenditures*.

5.2.2.2.5 Overall income

Wat onder ‘*overall income*’ valt is door de OESO vrijwel volledig aan de lidstaten gelaten. Het moet echter wel consistent zijn met de nationale wetten over inkomsten en voldoen aan de internationale transfer pricing regels.

Daarnaast stelt de OESO echter wel twee eisen. Ten eerste, moet *overall income* proportioneel zijn aan de *qualifying expenditures*. Dit komt erop neer dat de *overall income* een nettobedrag moet omvatten. De kosten van het ontwikkelen van het IP moeten worden gealloceerd naar het jaar waarin er gebruik gemaakt wordt van de IPR en afgetrokken worden van het brutobedrag

⁵¹ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 27.

aan inkomen genoten uit het immateriële activum. Ten tweede, moet het bedrag wat aan *overall income* toegerekend kan worden in een direct verband staan met het immaterieel activum. Op het moment dat het niet mogelijk is om het inkomen, dat direct voortvloeit uit het exploiteren van immateriële activa, te bepalen moet het een consistente en coherente methode ingevoerd worden om dit inkomen aan *overall income* toe te kunnen rekenen.⁵²

5.2.2.2.6 Registreren van inkomsten en uitgaven

Om de formule toe te kunnen passen, moet de belastingplichtige deze variabelen uiteraard wel bijhouden in de administratie. De OESO vereist dat de belastingplichtige die gebruik maakt van een IPR moet kunnen bewijzen dat het inkomen uit IPs daadwerkelijk voortvloeit uit de kwalificerende uitgaven ter ontwikkeling van dat activum. Hierdoor zal de belastingplichtige zijn inkomen moeten bijhouden op een per-activum basis.⁵³

Mocht het echter onrealistisch en willekeurig zijn om de per-activum basis toe te passen, omdat een belastingplichtige bijvoorbeeld meerdere IPs bezit en deze inzet om één product te commercialiseren, mogen de jurisdicties een ‘*product-approach*’ gebruiken. Hiervoor zal een aggregatie ratio opgesteld moeten worden tussen uitgaven, producten die voortvloeien uit de IPs en inkomsten. Dit ratio moet dan toegepast worden op de inkomsten die voortvloeien uit de producten om het toe te kunnen rekenen aan een IP. Het is hierbij vereist om het aggregatieniveau zo streng als realistisch kan worden bepaald te houden. Het voorbeeld wat de OESO hiervoor gebruikt is dat, wanneer een belastingplichtige meerdere IPs bezit op componenten van een auto en deze auto zelf verkoopt, het aggregatieniveau niet op het eindproduct zelf mag liggen omdat het onderlinge verschil tussen deze componenten te groot is. Wanneer een belastingplichtige verschillende soorten scharnieren ontwikkelt en produceert die honderden industriële toepassingen hebben, zou het niet realistisch zijn om het inkomen uit de verkoop van die scharnieren toe te rekenen aan alle industriële toepassingen. In dat geval mag het aggregatieniveau gezet worden op de productgroep die redelijkerwijs overlappende toepassingen hebben. Om dit aggregatieniveau te bepalen moet derhalve goed gekeken worden naar de technische toepassing van de producten.⁵⁴

⁵² OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 29.

⁵³ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 30.

⁵⁴ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 31.

Een belastingplichtige die de *product-approach* wil toepassen moet bewijs kunnen overleggen dat de bedrijfsuitvoering, met betrekking tot de IPs, voldoende complex is om het gebruik van deze methode te rechtvaardigen.

5.2.2.2.7 Tegenbewijsregeling

De jurisdicties mogen een tegenbewijsregeling opnemen voor de *nexus approach*. Deze geldt op het moment dat het inkomen wat opgenomen mag worden in de IPR vanuit de nexusbenadering geen representatieve weerspiegeling geeft van de uitgevoerde kwalificerende R&D-activiteiten door de belastingplichtige. In dat geval mag een andere toerekening gebruikt worden. Deze moet echter wel proportioneel zijn aan de substantiële R&D-werkzaamheden van de belastingplichtige en de fundamentele principes van de *nexus approach* respecteren.⁵⁵

De belastingplichtige moet hier zelf een verzoek voor doen bij de Belastingdienst en daarbij actief kunnen bewijzen dat de tegenbewijsregeling van toepassing is. Ook moet zij documentatie overleggen dat de nexusbreuk resulteert in een uitkomst die inconsistent is met de fundamentele principes van de *nexus approach*. Als de tegenbewijsregeling toegekend is moet deze elk jaar opnieuw beoordeeld worden.

Om misbruik van de regeling te voorkomen stelt de OESO de eis dat de tegenbewijsregeling pas toegepast kan worden als de uitkomst van de *nexus approach*, voor het toepassen van de procentuele verhoging van de *qualifying expenditures*, gelijk of hoger is dan 25%.⁵⁶ Hierdoor kunnen bedrijven met relatief kleine substantiële activiteiten geen gebruik maken van de tegenbewijsregeling.

5.2.3 Documentatieverplichtingen

Naast de documentatieverplichting voor het gebruik van de *product-approach* en de administratieve vereisten voor de inkomsten en uitgaven met betrekking tot de IPs, vereist de OESO ook dat de jurisdicties ten minste de volgende documentatieverplichtingen opstellen:

- Het bewijs van het bezit van een kwalificerend IP-activum.
- Documentatie van alle gebruikte aftrekposten of andere belastingverminderingen die betrekking hebben op de inkomsten uit de immateriële activa. Dit is verplicht omdat

⁵⁵ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 35.

⁵⁶ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 36.

deze belastingverminderingen in aftrek genomen moeten worden van de kwalificerende inkomsten.

- Wanneer een belastingplichtige ook R&D-uitgaven maakt met betrekking tot algemene of speculatieve R&D moeten documenten in de administratie opgenomen worden die een verband tussen de kwalificerende uitgaven en het kwalificerende IP-activum bewijzen.
- Documentatie die het registratieproces van de *qualifying expenditures* en de *overall expenditures* uiteenzetten en bewijzen. Hierbij is het van belang dat duidelijk gemaakt wordt dat de kwalificerende inkomsten en kwalificerende uitgaven aan hetzelfde IP of product worden geregistreerd.
- In het geval dat een IP is verworven van een verbonden partij moet de belastingplichtige ook documentatie kunnen overleggen waarbij onderbouwd wordt dat het arm's length-beginsel is gerespecteerd bij het bepalen van de prijs. Hiervoor moeten de *overall expenditures* van de verbonden partij die het IP hebben ontwikkeld opgenomen zijn.⁵⁷

⁵⁷ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, p. 33.

Hoofdstuk 6 Doeltreffendheid- en proportionaliteitstoets van de antimisbruikbepalingen

6.1 Inleiding

Het invoeren van de aanbevelingen uit het BEPS-rapport per 1 januari 2017 hebben een grote invloed gehad op de wettelijke en praktische werking van de innovatiebox. In het licht van actiepunt 5 van het BEPS-rapport kunnen drie doelstellingen voor deze aanpassingen worden geïdentificeerd, om zodoende de hoofddoelstelling, het onschadelijk maken van schadelijke preferentiële regimes, te behalen. Deze doelstellingen zijn als volgt:

- Het definiëren van de mogelijke toegangscriteria voor IPRs;
- Heffingsgrondslaguitholling en winstverschuiving via IPRs tegengaan;
- Het verhogen van transparantie tussen jurisdicties over de toepassing en het gebruik van IPRs.

Aangezien het verhogen van de transparantie van IPRs buiten de scope van deze scriptie valt, zal ik mijzelf toeleggen op de eerste twee doelstellingen.

Nederland heeft, als lidstaat van de OESO, deze doelstellingen overgenomen en, rekening houdend met de aanbevelingen uit het BEPS-rapport, antimisbruikbepalingen in zijn wetgeving opgenomen.

In dit hoofdstuk zal ik de knelpunten in de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox analyseren door de verschillen tussen de Nederlandse implementatie en de aanbevelingen van de OESO uiteen te zetten. Vervolgens zal ik deze analyse gebruiken om de antimisbruikbepalingen te toetsen op doeltreffendheid en proportionaliteit.

6.2 Doeltreffendheid

6.2.1 Inleiding

Om de doeltreffendheid van de antimisbruikbepaling correct te kunnen toetsen is het belangrijk om eerst de scope van de toets te bepalen. De deelvraag die ik zal beantwoorden is als volgt: *‘In hoeverre voldoen de antimisbruikbepalingen aan het verwezenlijken van de opgestelde doelen’*

Hierbij zal ik de twee doelstellingen van de antimisbruikbepalingen afpellen en analyseren in welke mate de bepalingen zien op het bereiken van de gezamenlijk gestelde doelen van de OESO en Nederland.

6.2.2 Toetsing van de toegangscriteria

6.2.2.1 S&O-verklaring centraal

Met het verplicht stellen van het bezit van een S&O-verklaring voor de toepassing van de innovatiebox heeft Nederland expliciet gekozen om de derde uitbreiding voor toepasbare immateriële activa te gebruiken. De RVO beoordeelt de aanvragen voornamelijk op technische nieuwheid en of er sprake is van een oplossing voor een technisch probleem voor de belastingplichtige.⁵⁸ Hiermee lijken de S&O-activa aan de drie vereiste kenmerken voor immateriële activa te voldoen.

Echter hanteert de RVO een andere definitie van nieuwheid dan de OESO. De RVO beoordeelt de mate van nieuwheid namelijk op het niveau van de belastingplichtige, terwijl de OESO beoordeelt dit beoordeelt op of de innovatie al onderdeel uitmaakt van bestaande, openbare en toegankelijke technieken. Hierdoor is de definitie van nieuwheid voor de RVO enigszins ruimer dan de definitie van de OESO. De RVO vereist wel dat er technische risico's en onzekerheden aanwezig moeten zijn om een S&O-verklaring te verkrijgen. Het is daarom onwaarschijnlijk dat dit verschil een significante praktische uitwerking heeft op de toelaatbaarheid van immateriële activa in de innovatiebox.

6.2.2.2 Dubbele toegangseis

De OESO schrijft voor dat slechts kleine belastingplichtigen gebruik kunnen maken van de derde uitbreiding van aan patenten. Grotere belastingplichtigen dienen een patent, of een functioneel en karakteristiek vergelijkbare juridische bescherming, te bezitten voor het gebruik van een IPR. Hierdoor is enkel het bezit van een S&O-verklaring niet voldoende.

Nederland heeft ervoor gekozen om een dubbele toegangseis te hanteren voor grotere belastingplichtigen. Naast een S&O-verklaring moet deze ook in het bezit zijn van één van de toegangstickets van art. 12ba, lid 1 sub b Wet Vpb. Hiermee wijkt de Nederlandse wetgeving af van de vereisten uit het BEPS-rapport en is in die hoedanigheid strenger. Uit de parlementaire behandeling is gebleken dat de wetgever voor deze optie heeft gekozen omdat zij ziet dat dit de binding van de kwalificerende innovatieve activiteiten versterkt, maar ook vanwege budgettaire en administratieve overwegingen.⁵⁹ De Belastingdienst zou dan namelijk de patenten

⁵⁸ Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, Handleiding WBSO 2024, p. 9

⁵⁹ *Kamerstukken II*, 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 66.

inhoudelijk moeten toetsen en is daar in de ogen van de staatssecretaris niet geëquipeerd voor en zou bovendien een wezenlijke verhoging van de uitvoeringskosten betekenen.

Hoewel ik budgettaire en administratieve redenen niet als een geschikte rechtsgrond zie voor een wetsregel, draagt de dubbele toegangseis mijns inziens bij aan de doeltreffendheid van de definitie van kwalificerende immateriële activa. Hierdoor kan een potentieel immaterieel activum namelijk in een vroeg stadium geïdentificeerd worden als kwalificerend. Zou alleen een patent voldoende zijn voor de toepassing van de innovatiebox dan zou de kwalificatie van dit patent alleen achteraf getoetst kunnen worden. Door het verplicht stellen van de S&O verklaring heeft de belastingplichtige eerder in het ontwikkelingsproces duidelijkheid over de fiscale gevolgen van het aanvragen van een patent.

6.2.2.3 Samenhangende activa

Onder de Nederlandse wetgeving worden immateriële activa die samenhangen met een activum uit art. 13ba, lid 1 sub b Wet Vpb ook als kwalificerende activa opgenomen in de innovatiebox. Hoewel samenhangende activa niet in actiepunten 5 zijn opgenomen als toegangsticket, is dit in mijn ogen een logische uitwerking van de mogelijkheid uit het BEPS-rapport voor het gebruik van een hoger aggregatieniveau bij het bepalen van de kwalificerende voordelen en kwalificerende uitgaven in het geval dat het redelijkerwijs onmogelijk is voor de belastingplichtige om dit per immaterieel activum vast te stellen. Op het moment dat het hogere aggregatieniveau toegestaan wordt zouden deze immateriële activa namelijk ook opgenomen worden in de nexusbreuk. Bovendien kunnen samenhangende activa alleen gebruikt worden als hier eveneens een S&O-verklaring voor is verleend. Het opnemen van samenhangende activa in de toegangscriteria voor de innovatiebox voorkomt en wetssystematische onduidelijkheid en draagt bij aan het doel om de definitie van kwalificerende immateriële activa te verduidelijken.

6.2.3 Het tegengaan van grondslaguitholling en winstverschuiving

6.2.3.1 Vaste inrichtingen in de innovatiebox

Het belangrijkste gevolg van het invoeren van de nexusbreuk is dat uitbesteedde R&D-uitgaven aan verbonden entiteiten niet opgenomen worden in de kwalificerende uitgaven en daarmee een verlagend effect hebben op de uitkomst van de nexusbreuk. De gedachtegang hierachter is dat op deze wijze een belastingplichtige alleen met substantiële R&D-activiteiten in Nederland gebruik kan maken van de voordelen van de innovatiebox.

De gemaakte R&D uitgaven ter ontwikkeling van een kwalificerend immaterieel activum van een vaste inrichting in het buitenland van de belastingplichtige behoren echter wel opgenomen in de kwalificerende uitgaven voor de nexusbreuk. Een vaste inrichting is transparant voor fiscale doeleinden en daardoor kan er niet gesproken worden over uitbesteden aan een verbonden partij. Hoewel de voordelen uit het immaterieel activum volgens het arm's length principe moet worden gealloceerd tussen de vaste inrichting en de Nederlandse entiteit, geldt dit niet voor de kwalificerende uitgaven.⁶⁰ Hierdoor kan de situatie ontstaan dat een belastingplichtige in Nederland zelf een immaterieel activum voortbrengt maar wel een substantieel gedeelte van zijn R&D-uitgaven in het buitenland maakt via een vaste inrichting. In dit geval wordt de belastingplichtige niet gestraft voor het uitbesteden van R&D-werkzaamheden in het buitenland via een verlaging van zijn kwalificerende voordelen. Als de belastingplichtige geen vaste inrichting gehad maar een 100% dochteronderneming in het buitenland zouden de voordelen ook gealloceerd moeten worden tussen de Nederlandse en buitenlandse vennootschappen en zou erbovenop de uitkomst van de nexusbreuk verlaagd worden.

Door de huidige invulling van de kwalificatie van de uitgaven door vaste inrichting kan er een mismatch ontstaan tussen de substantiële activiteiten in Nederland en de uitkomst van de nexusbreuk. Ik zie dit als een grote maas in zowel de Nederlandse wetgeving als de aanbevelingen van de OESO en veroorzaakt zeker een deuk in de doeltreffendheid van de antimisbruikbepalingen in het bestrijden van grondslaguitholling en winstverschuiving.

6.2.3.2 Verworven immateriële activa

Een wezenlijk verschil tussen het BEPS-rapport en de Nederlandse wetgeving is de behandeling van verworven immateriële activa. Volgens de aanbevelingen van actiepunten 5 kunnen de voordelen uit verworven immateriële activa volledig opgenomen worden in de nexusbenadering. De aankoopprijs van het aangekochte activum zijn echter wel uitgesloten van de kwalificerende uitgaven en dienen opgenomen te worden in de totale uitgaven, wat de nexusbreuk verlaagd.

Nederland heeft ervoor gekozen om aangekochte immateriële activa volledig uit te sluiten van de innovatiebox. Alleen wanneer een aangekocht immaterieel activum wordt doorontwikkeld waardoor er in feite een nieuw immaterieel activum ontstaat en over deze doorontwikkeling een S&O verklaring is verkregen (in het geval van een grotere belastingplichtige ook een tweede toegangsticket) kunnen de voordelen die toerekenbaar zijn aan de doorontwikkeling aangemerkt

⁶⁰ Besluit van 21 november 2017, nr. 2017-19764, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox.

worden als kwalificerende voordelen. Dit betekent ook dat dat indien het doorontwikkelde activum wordt aangemerkt als kwalificerend activum voor toepassing van de innovatiebox slechts de uitgaven ten aanzien van het doorontwikkelde deel van het immateriële activum in aanmerking komen bij het bepalen van de nexusbreuk.⁶¹

Hoewel het afhankelijk is van de omstandigheden van het individuele geval, zal de Nederlandse wetgeving in de praktijk veelal restrictiever uitpakken dan de OESO-afspraken over verworven immateriële activa. Het is namelijk zelfs mogelijk dat door de goedgekeurde verhoging van de kwalificerende uitgaven met 30% de uitkomst van de nexusbreuk 100% bedraagt en alle voordelen uit het aangekochte immateriële activum in aanmerking genomen mogen worden.

In het kader van het doel om heffingsgrondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan kan ik mijzelf meer vinden in de strengere Nederlandse wetgeving. Doordat alleen de voordelen uit de doorontwikkelde immateriële activa tot de kwalificerende voordelen gerekend worden geeft de Nederlandse benadering een betere weerspiegeling van de waardecreatie door de doorontwikkeling van het immaterieel activum en sluit het aan bij de achterliggende gedachte van de nexusbenadering. Dit voegt toe aan de doeltreffendheid van de antimisbruikbepalingen.

6.2.4 Tussentijdse conclusie

Nederland heeft de inhoudelijke aanbevelingen van de OESO uit actiepunt 5 van het BEPS-rapport over het algemeen evenredig overgenomen in de antimisbruikbepalingen van de innovatiebox. Hierdoor is de mate van doeltreffendheid van deze bepalingen in de basis al tamelijk gegarandeerd. Er bestaan echter wel een aantal afwijkingen in de wetgeving die de doeltreffendheid beïnvloeden.

Met betrekking tot het definiëren van de toegangscriteria omvatten de knelpunten de afwijkende toegepaste definitie van nieuwheid van de RVO, de dubbele toegangscriteria voor grotere belastingplichtigen en het toevoegen van de samenhangende activa aan de toegangstickets. De alternatieve definitie van nieuwheid doet in mijn ogen niet in grote mate af aan de doeltreffendheid, omdat de praktische uitwerking minimaal zal zijn. Het dubbele toegangscriterium en het opnemen van samenhangende activa in de toegangsticket verhoogd mijns inziens de doeltreffendheid van de bepaling. Daarmee kan ik concluderen dat de antimisbruikbepalingen doeltreffend zijn in het definiëren van de toegangscriteria tot de innovatiebox.

⁶¹ *Kamerstukken II*, 2016/2017, 34 552, nr. 16, Tweede Nota van Wijziging, p. 7-8.

Wat betreft het tegengaan van grondslaguitholling en winstverschuiving ligt dit wat gecompliceerder. Nederland heeft de nexusbenadering vrijwel volledig gecodificeerd in de wet. Hierdoor wordt een zekere mate van doeltreffendheid al bereikt.

Ik vind de uitsluiting van verworven immateriële activa een correcte toevoeging op basis van de beginselen van de nexusbreuk. Het alleen accepteren van een doorontwikkelde en daarmee in wezen nieuwe immaterieel activum sluit beter aan bij het vereisten van substantiële activiteiten in het licht van de nexusbreuk. Dit werkt dan ook verhogend op de doeltreffendheid.

Daarentegen is het opnemen van de R&D-uitgaven van vaste inrichtingen in de kwalificerende uitgaven een serieuze afbreuk aan de doeltreffendheid van het creëren van substance, aangezien het hierdoor nog steeds mogelijk is om R&D-uitgaven uit het buitenland in de innovatiebox op te nemen.

Het bovenstaande in overweging genomen concludeer ik de antimisbruikbepaling met als doel het tegengaan van belastingontwijking slechts redelijk doeltreffend.

6.3 Proportionaliteit

6.3.1 Inleiding

Het proportionaliteitsbeginsel houdt in dat de nadelige gevolgen van een overheidsbesluit in redelijke verhouding moeten staan tot het doel van dat besluit.

De hamvraag bij het proportionaliteitsbeginsel is of de maatregel niet verder gaat dan noodzakelijk en daarmee onbedoelde situaties straft.

Hierbij zal ik toetsen of de antimisbruikbepalingen niet verder gaan dan noodzakelijk om de twee opgestelde doelen te bereiken door de verschillen tussen de Nederlandse wetgeving en het BEPS-rapport uiteen te zetten en daarbij de mogelijke knelpunten met betrekking tot de proportionaliteitstoets te analyseren.

6.3.2 Verschil in definitie ‘verbonden partijen’

Uitgaven aan uitbesteedde R&D-werkzaamheden aan verbonden lichamen zijn uitgesloten van de kwalificerende uitgaven en wel opgenomen in de totale uitgaven. In het BEPS-rapport staat geen definitie van een *related party*. Hierdoor hebben de jurisdicties enige vrijheid om dit begrip zelf in te vullen. In het geval van Nederland is gekozen om bij het begrip van verbondenheid aan te sluiten van Art. 10a lid 4 Wet Vpb. Dit houdt in dat er sprake is van een verbonden partij bij een zeggenschap van een derde of meer.

Er is ook overwogen om voor de innovatiebox de definitie van groepsmaatschappijen uit Art. 2:24b BW te hanteren, zijnde een zeggenschap van 50% of meer. Dit zou beter aansluiten op het OESO-begrip van 'zeer overheersende zeggenschap'. Wegens budgettaire en uitvoeringstechnische redenen heeft de wetgever er echter voor gekozen om bij het reeds bestaande begrip van verbondenheid te blijven.⁶²

Het gevolg van deze keuze is dat er nu eerder sprake is van een verbonden lichaam en daarmee zullen meer uitgaven aan uitbestedde R&D-uitgaven uitgesloten worden van de kwalificerende uitgaven. Alhoewel de OESO dit had kunnen voorkomen door een nauwere definitie van *related parties* op te nemen in het BEPS-rapport, betwijfel ik of dit significante verschil in zeggenschap proportioneel is. Volgens het OESO-begrip zullen alleen joint ventures en dochterondernemingen met een meerderheidsbepaling als verbonden partijen gelden. Onder de Nederlandse definitie geldt dit al voor minderheidsbelangen. Ik vind de door de staatssecretaris aangevoerde argumenten niet rechtvaardigen aan het gevolg van dit verschil.

6.3.3 Verschil in behandeling zelfgemaakte indirecte uitgaven en uitbestedde indirecte uitgaven

Indirecte uitgaven die niet direct verband houden met de kwalificerende activa zijn voor de Nederlandse wetgeving volledig uitgesloten voor de berekening van de kwalificerende uitgaven en de totale uitgaven. De OESO-biedt nog wel de mogelijkheid om de indirecte kosten waarbij een direct verband met het immaterieel activum bestaat via een pro-rata berekening te verdelen over de immateriële activa. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid wat in mijn ogen de proportionaliteit vermindert.

Een groter probleem ontstaat bij de behandeling van indirecte uitgaven bij uitbestedde R&D-werkzaamheden aan verbonden partijen. Wanneer een belastingplichtige zelf een immaterieel activum voortbrengt mag hij de indirecte kosten, bijvoorbeeld huisvestingskosten, niet meenemen voor de kwalificerende kosten. Ze worden eveneens ook niet opgenomen in de totale kosten waardoor het effect op de nexusbreuk nihil is.

In het geval van uitbestedde R&D-werkzaamheden aan verbonden partijen zal de laatstgenoemde een factuur uitsturen naar de belastingplichtige. Hier zullen de kosten, inclusief de indirecte kosten, die de verbonden partij heeft gemaakt in verdisconteerd zitten. De uitgaven aan het uitbestedde R&D-werk zullen in de totale uitgaven opgenomen worden,

⁶² *Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552, nr. 14, p. 42*

inclusief de indirecte kosten. De belastingplichtige wordt daardoor in feite dubbel gestraft in de uitkomst van de nexusbreuk. Ten eerste voor het uitbesteden aan verbonden partijen en ten tweede door het opnemen van indirecte uitgaven in de totale uitgaven die in een situatie zonder verbonden partijen niet waren opgenomen. Het is evident dat dit niet proportioneel is.

In het gros van de situaties de *up-lift* van 30% van de kwalificerende kosten compenseren voor dit probleem. Er zullen echter ook gevallen zijn waar de indirecte kosten onevenredig hoog zijn en de nexusbreuk daardoor disproportioneel laag uitvalt. In dit geval zou een tegenbewijsregeling van uitkomst kunnen zien. (Het ontbreken van) de tegenbewijsregeling zal in de volgende paragraaf besproken worden.

6.3.4 Tegenbewijsregeling

Het BEPS-rapport biedt de mogelijkheid om de nexusbenadering onder uitzonderlijke omstandigheden als een weerlegbaar vermoeden te beschouwen. De belastingplichtige krijgt de mogelijkheid om actief aan te tonen dat het vaststellen van de kwalificerende voordelen onredelijk zwaar uitpakt en geen recht doet aan de omvang van de daadwerkelijke S&O-activiteiten.

De Nederlandse wetgever heeft besloten om dit naast zich neer te leggen en geen tegenbewijsregeling voor de innovatiebox op te nemen. De argumentatie achter deze beslissing is dat het destijds kabinet niet duidelijk vond welke uitzonderlijke omstandigheden het buiten toepassing laten van de nexusbenadering zouden rechtvaardigen.⁶³

Er zijn echter wel degelijk situaties te bedenken waar het voor een belastingplichtige onvermijdelijk is om R&D-werkzaamheden uit te besteden aan verbonden partijen. Dit geldt bijvoorbeeld voor medicijnproducenten die klinische onderzoeken in verschillende wereldgedeeltes moeten uitvoeren om hun medicijnen daar op de markt te kunnen brengen. Medicijnen kunnen een andere effectiviteit of bijwerkingen hebben op verschillende bevolkingsgroepen en om die reden stellen autoriteiten het vaak verplicht om een representatief onderzoek uit te voeren voordat het medicijn de nationale markt mag betreden. Dit geeft een duidelijk zakelijk motief om het ontwikkelingsonderzoek uit te besteden aan dochterondernemingen. Dit wordt echter wel afgestraft door de nexusbreuk.

Een ander voorbeeld kan gevonden worden in veredelaars van plantenrassen. Wanneer een immaterieel activum in de vorm van een nieuw plantenras wordt ontwikkeld zal de kweker

⁶³ *Kamerstukken II*, 2016/2017, 34 552, nr. 14, p. 43

moeten onderzoeken in welke verschillende klimaten het nieuwe ras kan groeien. Het klimaat in Nederland is vanzelfsprekend anders dan dat in bijvoorbeeld Australië en dit kan een significant effect hebben op het cultiveren van het ras. Ook dit biedt een zakelijk motief om R&D-werkzaamheden uit te besteden aan verbonden partijen.

De OESO ziet in dat de nexusbenadering ook maar een benadering is en daarmee niet altijd de economische realiteit kan weerspiegelen. Het niet opnemen van de tegenbewijsregeling doet dan ook serieus af aan de proportionaliteit van de nexusbenadering.

6.3.5 Tussentijdse conclusie

Zoals eerder beschreven heeft Nederland de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox grotendeels overgenomen uit het BEPS-programma. De OESO heeft proportionaliteit ook meegenomen in hun aanbevelingen. Dit wordt geïllustreerd door het toestaan van een up-lift van maximaal 30% van de kwalificerende uitgaven. In het programma is expliciet opgenomen dat de nexusbenadering ook als een denkbeeld gezien moet worden. De jurisdicties hebben dan ook enige vrijheid gekregen in de invulling van bepaalde wetgeving, zolang de achterliggende gedachte van de nexusbenadering gerespecteerd wordt.

De manier waarop de Nederlandse wetgever deze vrijheid heeft benut heeft voor een aantal knelpunten gezorgd. Zo is de definitie van verbonden partijen strenger dan die van de OESO en kunnen indirecte uitgaven van verbonden partijen zorgen voor een disbalans in de nexusbenadering. Dit schaadt de proportionaliteit van de antimisbruikbepalingen. Het grootste struikelblok zit hem echter in het ontbreken van de tegenbewijsregeling. Het invoeren van weerlegbaar vermoeden in de innovatiebox zal bijdragen aan een grotere mate van proportionaliteit.

Zonder deze tegenbewijsregeling kan ik dan ook alleen maar concluderen dat de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox slechts beperkt proportioneel zijn.

Hoofdstuk 7 Samenvatting en conclusie

De centrale onderzoeksvraag van deze bachelorscriptie luidde: *‘In hoeverre zijn de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox doeltreffend en proportioneel in het tegengaan van oneigenlijk gebruik van de regeling na de uitvoering van het OESO BEPS-rapport 2015?’*

In de afbakening van dit onderzoek heb ik de volgende deelvragen geïdentificeerd:

- *Wat is innovatie en wat is het stimuleringsbeleid voor innovatie in Nederland?*
- *Wat is de algemene werking van de innovatiebox?*
- *Hoe zijn de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox fiscaalrechtelijk vormgegeven?*
- *Wat is de inhoud van actiepunten 5 van het BEPS-rapport?*
- *Wat zijn de verschillen en de knelpunten in de antimisbruikbepalingen van de innovatiebox ten aanzien van het BEPS-rapport?*

De eerste deelvraag is in hoofdstuk 2 onderzocht. Dit leidde tot de conclusie dat innovatie de primaire drijvende kracht is achter welvaart en economische groei. Innovatie is exogeen en kan in die hoedanigheid gestimuleerd worden. Nederland heeft dit vormgegeven door subsidies en fiscale stimuleringsmaatregelen te introduceren. De fiscale stimuleringsmaatregelen zijn de WBSO en de innovatiebox, die allebei expliciet toegankelijk zijn voor technologische innovaties.

De tweede deelvraag is beantwoord in hoofdstuk 3. De innovatiebox is een fiscale stimuleringsmaatregel in de vennootschapsbelasting die is vormgegeven via een heffingsgrondslagvermindering op de kwalificerende voordelen voortvloeiend uit immateriële activa. Dit werkt in de praktijk als een tariefsverlaging tot 9%. De innovatiebox kan worden toegepast op zelf voortgebrachte immateriële activa waarover een S&O-verklaring is verkregen.

Hoofdstuk 4 bevat het onderzoek naar de derde deelvraag. De antimisbruikbepalingen betreffen grotendeels betrekking op het definiëren van de kwalificerende activa en het invoeren van de nexusbenadering. Daarbovenop zijn veel meer processen in de wet codificeert. Nederland heeft de kwalificerende activa vormgegeven door de S&O-verklaring centraal te stellen als toegangscriteria voor de innovatiebox. Daarnaast geldt er een dubbel toegangsticket voor grotere belastingplichtigen. De nexusbenadering vereist dat kwalificerende voordelen alleen mogen worden toegerekend als de belastingplichtige zelf directe uitgaven heeft gedaan voor het ontwikkelen van het kwalificerende immaterieel activum. Hierbij werken R&D-uitgaven uitbesteed aan verbonden partijen verlagend op de uitkomst van de nexusbreuk. De voordelen moeten op de meest passende wijze worden bepaald.

De vierde deelvraag is behandeld in hoofdstuk 5. Actiepunt 5 van het BEPS-rapport van de OESO richt zich specifiek op het tegengaan van schadelijke belastingpraktijken door substantievereisten aan preferentiële regimes toe te voegen. Dit is geconstrueerd door het invoeren van de nexus approach. Deze benadering is vormgegeven in een breuk welke in de teller bestaat uit de kwalificerende uitgaven en de noemer uit de totale uitgaven. De kwalificerende uitgaven mogen met maximaal 30% verhoogd worden. De nexusbreuk moet per activum bepaald worden. In het geval dat dit onrealistisch en willekeurig is mag een verhoogd aggregatieniveau worden gebruikt. Als laatste staat de OESO een tegenbewijsregeling voor de nexusbenadering toe die bij exceptionele omstandigheden mag worden toegepast als de nexusbenadering geen representatieve weerspiegeling van de substantiële R&D-activiteiten geeft.

De vijfde en laatste deelvraag bevatte de doeltreffendheidstoets en proportionaliteitstoets van de antimisbruikbepalingen. Omdat Nederland de aanbevelingen van het BEPS-rapport over het algemeen evenredig heeft overgenomen is een zekere mate van doeltreffendheid en proportionaliteit gewaarborgd.

Er zijn echter wel een aantal knelpunten in de Nederlandse wetgeving aanwezig die deze beginselen beïnvloeden. Zo zijn de toegangscriteria voor de innovatiebox strenger dan de OESO heeft voorgeschreven. De S&O-verklaring is voor elke belastingplichtige verplicht gesteld en voor de grotere belastingplichtige geldt een dubbele toegangseis. Daarentegen heeft Nederland samenhangende activa wel opgenomen in de toegangscriteria. Deze waren weggelaten door de OESO, maar het betreft een logisch vervolg op het toestaan van een hoger aggregatieniveau door de OESO. Mijns inziens draagt dit bij aan de verduidelijking van de toegangseisen voor de innovatiebox en verhoogt in die hoedanigheid de doeltreffendheid. De behandeling van verworven immateriële activa in de innovatiebox is in mijn ogen ook doeltreffender dan de OESO-afspraken. Door het zuiver toelaten van doorontwikkelde activa waardoor in wezen een nieuw immaterieel activum ontstaat wordt de waardecreatie als gevolg van het doorontwikkelen beter weergegeven in de nexusbreuk. De toelating van uitgaven van buitenlandse vaste inrichtingen in de kwalificerende uitgaven veroorzaakt een mismatch tussen de substantiële activiteiten in Nederland en de uitkomst van de nexusbreuk. Dit verlaagt dan ook de doeltreffendheid van de antimisbruikbepalingen.

Gelet op het voorgaande, is mijn eindconclusie is dat de antimisbruikbepaling doeltreffend zijn in het kader van het definiëren van de toegangscriteria voor de innovatiebox en redelijk doeltreffend in het tegengaan van grondslaguitholling en winstverschuiving.

Met betrekking tot de proportionaliteit van de antimisbruikbepalingen zijn er grotere knelpunten aanwezig. Zo heeft Nederland bewust gekozen voor een strengere definitie van verbonden partijen waardoor er sneller sprake is van niet-kwalificerende uitgaven voor de innovatiebox. Ook is de behandeling van de indirecte uitgaven niet proportioneel. Door de praktische uitwerking van de wetgeving worden indirecte uitgaven, gemaakt door uitbesteedde R&D-werkzaamheden, wel opgenomen in de kwalificerende uitgaven en totale uitgaven. In het geval van uitbesteding aan verbonden partijen is er daardoor sprake van een dubbele straf, alhoewel dit in de meeste gevallen door de vermenigvuldigingsfactor van de kwalificerende uitgaven gecompenseerd zal worden. Het laatste en tevens verregaandste knelpunt is het weglaten van de tegenbewijsregeling in de Nederlandse wetgeving. Het BEPS-rapport gaf de wetgever hier wel de mogelijkheid voor. Zonder tegenbewijsregeling zullen gevallen waar het uitbesteden van R&D-werkzaamheden aan verbonden partijen zakelijke motieven hebben onevenredig hard gestraft worden door de nexusbenadering.

Met inachtneming van het bovenstaande, concludeer ik dat de antimisbruikbepalingen in de innovatiebox slechts beperkt proportioneel zijn.

Om mijn bachelorscriptie af te sluiten, wil ik graag nog mijn aanbevelingen aan de Nederlandse wetgever meegeven om de doeltreffendheid en proportionaliteit van de antimisbruikbepalingen te verhogen. Ten eerste moet de definitie van kwalificerende uitgaven zo gedefinieerd worden dat de uitgaven aan R&D werkzaamheden van buitenlandse belastingplichtige op dezelfde manier behandeld worden als bij uitbesteding aan verbonden lichamen. Hierdoor worden de substancevereisten van actiepunt 5 in grotere mate gevolgd en de achterliggende gedachte van de nexusbenadering beter gerespecteerd. Dit allemaal draagt bij aan de doeltreffendheid van de antimisbruikbepalingen. Ten tweede moet Nederland sterk overwegen om een tegenbewijsregeling voor de nexusbenadering in de wetgeving te codificeren. Hierdoor zullen gevallen die onnodig hard gestraft worden door de nexusbenadering een economisch zuiverdere toerekening krijgen tot de innovatiebox.

Literatuurlijst

Boeken en artikelen

Lasi et al.

- Heiner Lasi et al., 'Industry 4.0', Business & Information Systems Engineering 6, no. 4 (August 2014): 239–42.

Muller

- Muller, 'Nieuw innovatiebox-besluit stelt teleur', www.taxlive.nl

Nuijten

- B. J. H. M. Nuijten, Innovatiebox anno 2017, SDU, 2018.

Romer

- Paul M. Romer, 'Endogenous Technological Change', Journal of Political Economy 98, no. 5, Part 2 (October 1990): S71–102.

Schumpeter and Swedberg

- Joseph A. Schumpeter and Richard Swedberg, Capitalism, Socialism and Democracy, Transferred to digital print (London: Routledge, 2005).

Seebode, Jeanrenaud, and Bessant

- Dorothea Seebode, Sally Jeanrenaud, and John Bessant, 'Managing Innovation for Sustainability', R&D Management 42, no. 3 (June 2012): 195–206.

Smith and Skinner

- Adam Smith and Andrew S. Skinner, The Wealth of Nations. Books IV-V, Penguin Classics (London ; New York: Penguin Books, 1999).

Solow

- Robert M. Solow, 'A Contribution to the Theory of Economic Growth', The Quarterly Journal of Economics 70, no. 1 (February 1956): 65.

Utterback

- James M. Utterback, Mastering the Dynamics of Innovation, Nachdr. (Boston, Mass: Harvard Business School, 1994).

Van der Lande (2009)

- Van der Lande, NTFR 2009-2602, afl. 50

Ziemnowicz

- Christopher Ziemnowicz, 'Joseph A. Schumpeter and Innovation', in Encyclopedia of Creativity, Invention, Innovation and Entrepreneurship, ed. Elias G. Carayannis (New York, NY: Springer New York, 2013), 1171–76.

Overige bronnen

Internationaal

- Europees Parlement, 'EUROPESE RAAD LISSABON 23 EN 24 MAART 2000 CONCLUSIES VAN HET VOORZITTERSCHAP', 2000.
- OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD, 2015)
- OECD and Eurostat, Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation, 4th Edition, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities (OECD, 2018).
- OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (OECD, 1998).

Kamerstukken

- Kamerstukken II 2003/04, 29210, nr. 75.
- Kamerstukken II, 2007-2008, 31 206, nr. 3.
- Kamerstukken I, 30 572, C p. 5.
- Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. 3, Memorie van Toelichting.
- Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552, nr. 14
- Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552, nr. 16, Tweede Nota van Wijziging

Ministerie van Financiën

- Besluit van 12 december 2017, BLKB2017/1054M. Vennootschapsbelasting. Innovatiebox.
- Besluit van 21 november 2017, nr. 2017-19764, Vennootschapsbelasting. Innovatiebox.

Overig

- Evaluatie van de innovatiebox 2010-2019, 2023.
- CPB, 'Kansrijk Innovatiebeleid', 2016
- Landbouw en Innovatie Ministerie van Economische Zaken, 'Nationaal Hervormingsprogramma 2011 Nederland', 2011.
- Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, Handleiding WBSO 2024.