

# FISCAAL PRAKTIJKBLAD



Praktijkgericht vakblad met fiscale achtergronden en duiding

## Dit artikel wordt u aangeboden door Fiscaal Praktijkblad

Fiscaal Praktijkblad is hét vakblad voor iedereen die duiding en achtergronden wil bij fiscale wet- en regelgeving, straf- en arbeidsrecht en jurisprudentie. Hier vindt u verdieping en concrete adviezen bij actuele fiscale thema's, geschreven door gezaghebbende auteurs uit de fiscale praktijk. Hierdoor is Fiscaal Praktijkblad direct bruikbaar in de praktijk.

Dit kunt u verwachten van Fiscaal Praktijkblad:

- 12x per jaar vakblad - digitaal en/of op papier
- wekelijkse nieuwsbrief met overzicht van recente fiscale wetgeving en rechtspraak
- toegang tot online database
- laatste vier vakbladen offline beschikbaar op tablet.

Kijk voor meer informatie of een (proef)abonnement op <https://www.futd.nl/vakblad/fiscaal-praktijkblad/abonneren/>

© 2019 Rendement Uitgeverij. Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

Drs. Sathees Kengatharam<sup>1</sup>

# Innovatiebox

2019-0047

**De Nederlandse fiscale wetgeving kent diverse faciliteiten ter stimulering van innovatie. Een belangrijke regeling in dit verband is de innovatiebox in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op basis van deze regeling worden voordelen toerekenbaar aan technische innovaties effectief tegen een lager tarief belast. De innovatiebox is de opvolger van de met ingang van 2007 ingevoerde “octrooibox”. Nadien is de regeling regelmatig gewijzigd, verbeterd en/of verruimd. Naar aanleiding van het BEPS-project van de OESO is het innovatieboxregime met ingang van 2017 grondig herzien. Hierna is een aantal beleidsbesluiten verschenen met goedkeuringen en nadere toelichting van openstaande vraagpunten.**

In deze bijdrage geef ik een overzicht van de huidige innovatieboxregeling. In onderdeel 1 wordt kort de werking van de regeling geschetst, waarna achtereenvolgens zal worden ingegaan op de toegangseisen (onderdeel 2), de voordeelp bepaling (onderdeel 3) en aanvullende administratieve verplichtingen bij de toepassing van de innovatiebox (onderdeel 4). Verder komen in deze bijdrage aan bod het overgangsrecht (onderdeel 5) en de forfaitaire berekeningsmethode van het innovatieboxvoordeel voor het MKB (onderdeel 6). Deze bijdrage wordt afgesloten met een slotwoord.

## 1. Werking van de innovatiebox in het kort

Het met ingang van 1 januari 2017 geldende innovatieboxregime (de nieuwe regeling/het nieuwe regime) is opgenomen in de artikelen 12b tot en met 12bg Wet op de vennootschapsbelasting (Wet VPB 1969). Het overgangsrecht is te vinden in art. 34d Wet VPB 1969. Bij het toepassen van de innovatieboxregeling wordt de aan de innovatie toerekenbare winst van de belastingplichtige effectief belast tegen een tarief van 7% in plaats van het reguliere VPB-tarief (19%-25%). Dit effectief lagere tarief wordt bereikt door een deel van de innovatiewinst buiten de VPB-grondslag te laten.

De toepassing van de innovatiebox is een keuze. Hiervoor kan worden geopteerd in de aangifte VPB over het desbetreffende jaar. De keuze kan nog worden gemaakt zolang de aanslag over dat jaar niet definitief is vastgesteld. Als ten aanzien van een immaterieel activum eenmaal is gekozen voor de innovatiebox, kan in een later jaar niet op die keuze worden teruggekomen.

De keuze voor de toepassing van de innovatiebox dient in beginsel te worden gemaakt per immaterieel activum. Dat betekent echter niet

dat bij de belastingplichtige meerdere innovatieboxen naast elkaar kunnen bestaan. Per belastingplichtige is er één innovatiebox waarin het saldo van de voordelen van alle voor de innovatiebox kwalificerende immateriële activa kunnen worden gebracht.

De innovatieboxregeling staat open voor VPB-plichtige ondernemingen (zowel binnenlands als buitenlands belastingplichtigen met een vaste inrichting in Nederland), maar niet voor ondernemers in de inkomstenbelasting (IB-onderneming). Na een inbreng van de IB-onderneming in een BV met toepassing van de inbrengfaciliteit ex art. 3.65 Wet inkomstenbelasting 2001 kan de BV de innovatiebox toepassen op voordelen uit immateriële activa die in de IB-onderneming zijn voortgebracht.<sup>2</sup>

## 2. Toegangseisen

Voor toegang tot de innovatiebox moet de belastingplichtige beschikken over een zelf voortgebracht immaterieel activum dat is voortgevoerd uit speur- en ontwikkelingswerkzaamheden (S&O-werk) waarvoor aan hem een S&O-verklaring is afgegeven (S&O-activum). Een S&O-verklaring vormt daarmee het centrale toegangsticket. Daarnaast geldt voor belastingplichtigen die niet als een “kleinere belastingplichtige” kwalificeren de eis van een aanvullend toegangsticket. Een zelf voortgebracht immaterieel activum ten aanzien waarvan de belastingplichtige beschikt over de vereiste toegangstickets is een “kwalificerend immaterieel activum” in de zin van de innovatieboxregeling.

### 2.1. Immaterieel activum

Een definitie van het begrip immaterieel activum ontbreekt in de Wet VPB 1969. Ook uit de

parlementaire geschiedenis volgt geen eenduidige definitie. Bij de herziening van de innovatiebox per 1 januari 2017 heeft de staatssecretaris opgemerkt dat voor het begrip immaterieel activum kan worden aangesloten bij de bedrijfs-economische en juridische literatuur.<sup>3</sup> Een gangbaar kenmerk dat hieruit volgt is dat een immaterieel activum niet stoffelijk is en de potentie moet hebben om meerdere jaren voordelen te genereren. De staatssecretaris ontleent daaruit onder meer de volgende elementen die houvast kunnen bieden voor het begrip immaterieel activum:

- separeerbaarheid;
- identificeerbaarheid;
- overdraagbaarheid; en
- herhaalbaarheid.

In het verleden is in de parlementaire geschiedenis ook aangegeven dat als op grond van *IAS 38* activering heeft plaatsgevonden in de jaarrekening er over het algemeen vanuit kan worden gegaan dat sprake is van een immaterieel activum.<sup>4</sup> Merken en logo's zijn expliciet uitgesloten van de innovatieboxregeling.<sup>5</sup>

## 2.2. Zelf voortbrengen

De wetgever heeft de innovatieboxregeling alleen willen openstellen voor ondernemingen met een substantiële economische aanwezigheid (oftewel: substance) in Nederland en alleen voor activiteiten die in Nederland worden ontplooid. Om dit te bereiken zijn twee substance-criteria opgenomen in het innovatieboxregime. Een daarvan is de eis dat het immaterieel activum zelf moet zijn voortgebracht. Het tweede substance-criterium is de zogenoemde nexusbreuk. De nexusbreuk is een uitvloeisel van het BEPS-project en zal verderop in deze bijdrage nader worden toegelicht.

Zelf voortbrengen houdt in dat het immaterieel activum voor rekening en risico van de belastingplichtige is ontwikkeld. Een deel van de werkzaamheden mag worden uitbesteed, mits de belangrijkste functies bij de belastingplichtige blijven. De belastingplichtige moet beslissingsbevoegd en functioneel in staat zijn om de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden aan te sturen.<sup>6</sup> Elementen die daarbij een rol spelen zijn blijkens de parlementaire geschiedenis "het vanuit een inhoudelijke expertise dragen van verantwoordelijkheid voor de gemaakte keuzes tijdens het onderzoeks- en ontwikkelingsproces

*alsmede de planning daarvan, de budgettering, het meten van prestaties, het belonen, het waar nodig aanpassen/herdefiniëren van de werkterreinen, het vaststellen van de commercieel waardevolle gebieden en het beoordelen van de kans op (on)succesvol onderzoek".* Verder is aangegeven dat hoe meer onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden door de belastingplichtige zelf worden verricht, hoe eerder de genoemde aansturing aannemelijk zal zijn.

Vaak worden onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden uitbesteed in de vorm van contract-R&D. Een immaterieel activum dat middels contract-R&D voor rekening en risico van de belastingplichtige is voortgebracht kwalificeert als zelf voortgebracht, mits voldoende belangrijke functies bij de belastingplichtige aanwezig zijn.

Een immaterieel activum dat gezamenlijk is voortgebracht op basis van een *cost contribution agreement* (CCA) kwalificeert eveneens voor de innovatiebox naar rato van het aandeel van de belastingplichtige.<sup>7</sup> Of sprake is van een *cost contribution agreement* dient te worden beoordeeld op basis van het verrekenprijzenbesluit<sup>8</sup> en de OESO *transfer pricing guidelines*.

Een immaterieel activum dat is verkregen met toepassing van een fiscale reorganisatiefaciliteit kwalificeert als zelf voortgebracht immaterieel activum.<sup>9</sup> De overnemer treedt in dat geval in de plaats van de overdrager.

Een aangekocht immaterieel activum komt niet in aanmerking voor de toepassing van de innovatiebox. Is echter sprake van een zodanige doorontwikkeling dat het aangekochte immateriële activum als het ware opgaat in een meer omvattend nieuw immaterieel activum, kan de innovatiebox daarop van toepassing zijn. Slechts het doorontwikkelde deel kwalificeert dan voor de innovatiebox.<sup>10</sup> Relatief kleine aanpassingen aan een verkregen immaterieel activum zullen veelal niet leiden tot een nieuw immaterieel activum.<sup>11</sup>

## Maximale omvang uitbesteding

Over de omvang van de uitbesteding is in de parlementaire geschiedenis opgemerkt dat het voortvloeiend uit S&O-werk zo moet worden geïnterpreteerd dat de werkzaamheden grotendeels (meer dan 50%) worden verricht door eigen

S&O-medewerkers. Later heeft de staatssecretaris dit enigszins genuanceerd en toegezegd dat in reële gevallen een meer kwalitatieve benadering zal worden gehanteerd. Daarbij dienen de coördinerende en regisserende elementen wel bij de belastingplichtige aanwezig zijn.

### 2.3. De toegangstickets

Het nieuwe innovatieboxregime maakt onderscheid tussen kleinere belastingplichtigen en overige belastingplichtigen (hierna aangeduid als grote belastingplichtigen). Kleinere belastingplichtigen kunnen volstaan met alleen een S&O-verklaring (het centrale toegangsticket). Voor grote belastingplichtigen geldt dat zij naast een S&O-verklaring moeten beschikken over een aanvullend ticket.

#### Kleinere belastingplichtige

Als een kleinere belastingplichtige wordt aangemerkt de belastingplichtige die in het boekjaar zelf en de vier voorafgaande boekjaren minder dan € 37,5 miljoen innovatievoordelen heeft behaald (voordeelcriterium) en in die periode een netto-(groeps)omzet heeft van minder dan € 250 miljoen (omzetcriterium).<sup>12</sup>

Bij het voordeeltcriterium gaat het om de voordelen uit S&O-activa vermeerderd met de kosten ter verwerving van die voordelen. Die kosten kunnen bestaan uit bijvoorbeeld juridische kosten voor de aanvraag van octrooien en licenties, kosten om inbreuken op octrooien tegen te gaan en kosten in verband met de verkoop van het activum. Kosten van ontwikkeling van immateriële activa zijn geen kosten ter verwerving van die voordelen. Voor het voordeeltcriterium is het verder niet relevant of de belastingplichtige met betrekking tot deze activa heeft gekozen voor toepassing van de innovatiebox.<sup>13</sup>

Het omzetcriterium heeft betrekking op de netto-omzet van het jaar zelf en de vier voorafgaande jaren. Indien de belastingplichtige onderdeel uitmaakt van een groep, wordt de netto-omzet van de groep in aanmerking genomen. Voor het groepsbegrip wordt aangesloten bij art. 2:24b Burgerlijk Wetboek. Als de belastingplichtige in een jaar onderdeel uitmaakt van meer dan één groep, wordt de groep met de grootste netto-omzet in aanmerking genomen.<sup>14</sup> Bij het beoordelen van de netto-omzet is de (geconsolideerde) jaarrekening van de belastingplichtige of de groep bepalend.<sup>15</sup> In

het besluit van 6 december 2018<sup>16</sup> is aangegeven dat als de belastingplichtige verklaart in geen enkele jaarrekening te zijn meegeconsolideerd, de enkelvoudige jaarrekening van de belastingplichtige zelf mag worden gebruikt.

De toets of sprake is van een kleinere belastingplichtige is een doorlopende toets voor elk jaar waarin de innovatiebox wordt toegepast. Omdat de vijfjaarsperiode van het voordeel- en omzetcriterium steeds met een jaar opschuift kan het voorkomen dat een belastingplichtige het ene jaar kwalificeert als een kleinere belastingplichtige en het andere jaar als een grote belastingplichtige en vice versa. Verder is het voor de praktijk van belang om hier aandacht aan te besteden bij reorganisaties en het aangaan/verbreken van een fiscale eenheid. Als gevolg daarvan kan de kwalificatie als kleinere/grote belastingplichtige namelijk wijzigen met alle gevolgen van dien.

#### S&O-verklaring

Zoals gezegd geldt de S&O-verklaring als het centrale toegangsticket. Een S&O-verklaring wordt verstrekt door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO). In de sfeer van de loonheffingen is de S&O-verklaring van belang voor een korting op de loonheffingen. Er zijn twee soorten projecten die in aanmerking komen voor een S&O-verklaring:

1. ontwikkeling van technisch nieuwe (onderdelen van) producten, processen of programmatuur;
2. technisch wetenschappelijk onderzoek.

Voor de innovatiebox is de eerste categorie de belangrijkste. "Technisch" houdt daarbij in dat het betrekking heeft op technische vakgebieden zoals fysica, chemie, biotechnologie, productietechnologie en informatie- en communicatietechnologie. "Nieuw" houdt in dat het nieuw is voor degene die het ontwikkelt. Het hoeft niet iets unieks te zijn dat nog niet bestaat. De tweede categorie, technisch wetenschappelijk onderzoek, leidt over het algemeen niet tot een concreet bedrijfsmiddel waardoor toegang tot de innovatiebox uitgesloten is.

#### Aanvullende tickets

Naast het centrale toegangsticket moeten grote belastingplichtigen ook beschikken over een aanvullend ticket. Aan de aanvullende toegangseis is voldaan indien sprake is van een immaterieel activum:

1. ter zake waarvan aan de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is verleend;
2. ter zake waarvan door de belastingplichtige een octrooi of kwekersrecht is aangevraagd;
3. dat de vorm heeft van programmatuur;
4. ter zake waarvan de belastingplichtige is toegelaten een niet-chemische methode als bedoeld in artikel 18 van de Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden te verhandelen en te gebruiken;
5. ter zake waarvan in een lidstaat van de Europese Unie aan de belastingplichtige een vergunning voor het in handel brengen van een geneesmiddel is verleend;
6. ter zake waarvan aan de belastingplichtige door het Octrooiencentrum Nederland een aanvullend beschermingscertificaat is verleend;
7. ter zake waarvan aan de belastingplichtige een geregistreerd gebruiksmodel ter bescherming van de innovatie is toegekend; of
8. dat samenhangt met een immaterieel activum als bedoeld in onderdelen 1 tot en met 7.

Om de innovatiebox toe te kunnen passen hoeft een octrooi of kwekersrecht niet al te zijn verleend. Een aanvraag hiervoor is voldoende. Mocht uiteindelijk het octrooi of kwekersrecht niet worden verleend, dan wordt het genoten innovatieboxvoordeel teruggenomen.<sup>17</sup> De terugname vindt plaats door middel van een bijtelling in het jaar waarin de afwijzing van de aanvraag vaststaat. Het innovatieboxvoordeel van het jaar en de voorafgaande jaren wordt op die wijze effectief belast tegen het reguliere VPB-tarief. In de praktijk dient men hier rekening mee te houden bij due diligence onderzoeken en het opstellen van koopovereenkomsten.

Op basis van de samenhangbepaling (punt 8) kan een immaterieel activum zonder een aanvullend ticket als genoemd onder 1 t/m 7 toch in de innovatiebox worden gebracht als het samenhangt met een immaterieel activum met een aanvullend ticket.<sup>18</sup>

Met de genoemde aanvullende toegangstickets wordt gelijkgesteld een exclusieve licentie om dat toegangsticket te gebruiken.<sup>19</sup> Deze gelijkstelling is opgenomen ten behoeve van concerns die hun intellectueel eigendomsrechten centraal beheren bij een groepsvennootschap. Daardoor zou bijvoorbeeld het octrooi op naam kunnen staan van die groepsvennootschap, terwijl het

onderliggende immateriële activum is voortgebracht door de belastingplichtige. Door deze gelijkstelling in de wet kan de belastingplichtige toch de innovatiebox toepassen, ondanks dat het octrooi niet aan hem is verstrekt.

### 3. Voordeelbepaling

Als ten aanzien van een immaterieel activum toegang bestaat tot de innovatiebox kunnen de kwalificerende voordelen uit hoofde van dat activum in de innovatiebox worden gebracht. Kwalificerende voordelen zijn voordelen na aftrek van de drempel en de toepassing van de zogenoemde nexusbreuk. Hierna licht ik dit nader toe.

#### 3.1. Voordeel

Onder voordelen wordt verstaan netto-voordelen, dus na aftrek van kosten, lasten, afschrijvingen en dergelijke. Daarbij is gekozen voor een economische benadering. Daardoor vallen niet alleen de royalty's in de innovatiebox, maar bijvoorbeeld ook de boekwinst op een immaterieel activum. In de parlementaire geschiedenis is bevestigd dat voordelen die toekomen uit kostenreductie - bijvoorbeeld door wijziging van interne productieprocessen - ook in de innovatiebox kunnen vallen.<sup>20</sup> Verder geldt dat niet alleen de positieve, maar ook de negatieve resultaten - bijvoorbeeld onderhoudskosten, beheers- en exploitatiekosten en terugbetalingen van ontvangen vergoedingen - worden meegenomen bij de bepaling van het voordeel.

Bij het bepalen van het voordeel gaat het om het puur aan de innovatie toerekenbare voordeel. Dat betekent bijvoorbeeld dat niet alle royalty inkomsten als innovatiewinst wordt gezien. Een deel van de winst wordt ook toegerekend aan bijvoorbeeld de functies marketing of verkoop.

#### 3.2. Drempel

Voordat het effectief lagere tarief van de innovatiebox kan worden toegepast dienen eerst de tegen het reguliere tarief afgetrokken voortbrengingskosten en verliezen te worden ingelopen tegen het hogere tarief (de drempel).<sup>21</sup> De voortbrengingskosten bestaan uit de integrale kosten, waardoor ook de indirecte kosten daaronder vallen.<sup>22</sup> De drempel wordt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. De beschikking kan door de inspecteur worden herzien als

sprake is van een nieuw feit of als de belastingplichtige te kwader trouw is geweest. Art. 16 lid 2 aanhef en onderdeel c, derde en vierde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is van overeenkomstige toepassing.

### 3.3. Nexusbreuk

De nexusbreuk is zoals gezegd een uitvloeisel van het BEPS-project en is ingevoerd per 1 januari 2017. De ratio hiervan is dat een preferentieel regime als de innovatiebox slechts open zou moeten staan voor activiteiten die daadwerkelijk in Nederland plaatsvinden. Daarmee is de nexusbreuk in feite een aanvullend substance-criterium, naast de eis van zelf voortbrengen. De nexusbreuk heeft tot gevolg dat een deel van de innovatiewinst buiten de innovatiebox blijft als sprake is van uitbesteding van ontwikkelingswerk aan verbonden lichamen. Hiervoor wordt de volgende formule gehanteerd:

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

Kwalificerende voordelen zijn de voordelen die in de innovatiebox kunnen worden gebracht. Kwalificerende uitgaven zijn alle uitgaven ten behoeve van de ontwikkeling van het kwalificerende immateriële activum in verband met het eigen speur- en ontwikkelingswerk van de belastingplichtige plus de uitgaven in verband met het direct of indirect uitbesteden van ontwikkelingswerk aan niet verbonden lichamen. Totale uitgaven omvatten alle uitgaven ten behoeve van dat immateriële activum. In feite zijn dat de kwalificerende uitgaven plus de uitgaven in verband met de uitbesteding van het ontwikkelingswerk aan verbonden lichamen. Op die wijze wordt voor het deel van de uitbesteding van het ontwikkelingswerk aan verbonden lichamen, de toepassing van de innovatiebox uitgesloten. De factor 1,3 is een tegemoetkoming zodat een beperkte uitbesteding aan verbonden lichamen niet direct leidt tot een nadeel.

Van een verbonden lichaam is kort gezegd sprake bij belangen van een derde gedeelte of meer.<sup>23</sup> De uitbesteding aan een derde (lees: een niet verbonden lichaam) leidt niet tot een beperking van het innovatieboxvoordeel als gevolg van de nexusbreuk. Bij uitbesteding van de ontwikkelingsactiviteiten aan een vaste inrichting in het buitenland is evenmin sprake van een nexusbeperking.

Uitgaven die worden gedaan in het kader van een cost contribution agreement met een verbonden lichaam kwalificeren als uitgaven aan een derde.<sup>24</sup> De nexusbreuk leidt daardoor niet tot een beperking van het innovatieboxvoordeel.

Het begrip "uitgaven" heeft de betekenis die in de boekhoudkunde aan dit begrip wordt toegerekend.<sup>25</sup> In welke jaren bepaalde uitgaven als kosten in aanmerking worden genomen is daarvoor niet relevant. Het gaat om uitgaven die direct verband houden met het kwalificerende immateriële activum. Uitgaven die slechts indirect verband houden worden uitgesloten van zowel de teller als de noemer. Huisvestingskosten en kosten ter zake van schulden zijn in de wet expliciet genoemd als voorbeelden van uitgaven die indirect verband houden.<sup>26</sup>

### 3.4. Positief saldo

De kwalificerende voordelen uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum kunnen in de innovatiebox worden gebracht voor zover het saldo positief is.<sup>27</sup> Dat betekent dat als in een bepaald jaar het saldo van de kwalificerende voordelen negatief is, dit bedrag tegen het reguliere tarief kan worden afgetrokken. De verliezen die tegen het reguliere tarief worden afgetrokken verhogen wel de drempel. Als in de toekomst weer sprake is van positieve voordelen dient zoals gezegd eerst de drempel te worden ingelopen voordat het lagere effectieve tarief kan worden toegepast.

### 3.5. Aggregatieniveau en de methode van voordeelp bepaling

Voordelen, de drempel en de nexusbreuk worden bepaald op de meest passende wijze gezien de aard en omvang van de onderneming en van het S&O-werk dat heeft geleid tot het kwalificerende immateriële activum. Uitgangspunt daarbij is dat deze worden bepaald per afzonderlijk immaterieel activum. Indien het redelijkerwijs niet mogelijk is het voordeel, de drempel en de nexusbreuk per afzonderlijk immaterieel activum te bepalen mogen deze worden bepaald per groep van samenhangende immateriële activa.<sup>28</sup> Van een hoger aggregatieniveau kan bijvoorbeeld sprake zijn indien het onderzoek van een R&D-afdeling jaarlijks leidt tot meerdere immateriële activa, waarbij het onderzoek voor de verschillende technologieën samenhangt en de technologieën in verschillende

producten worden gebruikt.<sup>29</sup> Het laagste aggregatieniveau is per activum en het hoogste is per onderneming. Een aggregatieniveau daartussen kan bijvoorbeeld per productgroep, per afdeling, per business unit etc. zijn.

Het te hanteren aggregatieniveau en de methode van voordeelbepaling hangen met elkaar samen. Doordat sprake is van een economische benadering vormt het vaststellen van de voordelen die in de innovatiebox kunnen worden gebracht in de praktijk vaak een discussiepunt. De staatssecretaris heeft opgemerkt dat voor de toerekening van de voordelen zo veel mogelijk dient te worden aangesloten bij de bestaande transferpricing methoden.<sup>30</sup> Ingeval de voordelen per kwalificerend immaterieel activum individueel bepaalbaar zijn, kan de per-activummethode worden gehanteerd. In de praktijk wordt deze methode vaak toegepast bij ondernemingen waar innovatie geen grote rol speelt. Bij ondernemingen waar innovatie een kernfunctie is wordt in de praktijk doorgaans de afpelmethode gebruikt. Hierbij worden kort gezegd de verschillende functies binnen een onderneming onderscheiden in enerzijds routinematige functies en anderzijds kernfuncties. Uitgaande van de operationele winst van de onderneming wordt eerst een deel van deze winst aan de routinematige functies gealloceerd (veelal op basis van een cost-plus). De restwinst wordt vervolgens verdeeld over de kernfuncties naar rato van het relatieve belang van deze functies voor de waardecreatie bij de desbetreffende onderneming. De afpelmethode dient op het juiste aggregatieniveau te worden toegepast (zie hiervoor).

#### 4. Aanvullende administratieverplichtingen

Bij het toepassen van de innovatiebox gelden aanvullende documentatieverplichtingen.<sup>31</sup> De belastingplichtige neemt in zijn administratie gegevens op waaruit blijkt:

- dat hij één of meer kwalificerende immateriële activa bezit die door hem zelf zijn voortgebracht;
- tot welk bedrag hij voordelen geniet uit hoofde van kwalificerende immateriële activa;
- op welke wijze de voordelen worden behaald op de meest passende wijze.

Voor belastingplichtigen die het voordeel, de drempel en breuk bepalen per groep van samenhangende immateriële activa geldt dat zij

gegevens moeten opnemen waaruit blijkt dat het redelijkerwijs niet mogelijk is om de voordelen te bepalen per afzonderlijk immaterieel activum. Tot slot dienen kleinere belastingplichtigen gegevens op te nemen waaruit blijkt dat voldaan is aan het omzet- en voordeelcriterium.

#### 5. Overgangsrecht

Bij de herziening van de innovatieboxregeling per 1 januari 2017 is overgangsrecht getroffen voor de reeds ontwikkelde immateriële activa. Dit is opgenomen in art. 34d Wet VPB 1969.

Op grond van dit overgangsrecht blijf op een immaterieel activum dat is voortgebracht vóór 1 juli 2016 de oude innovatieboxregeling die tot 1 januari 2017 gold (met uitzondering van het toen geldende effectieve tarief van 5%) van toepassing (lid 1). Dat betekent onder meer dat voor de toegang tot de innovatiebox kan worden volstaan met óf een S&O-verklaring óf een octrooi/kwekersrecht, terwijl onder de nieuwe regeling een S&O-verklaring verplicht is gesteld en grote belastingplichtigen daarnaast een aanvullend toegangsticket moeten hebben. Verder gold bijvoorbeeld de nexusbreuk niet onder het oude regime. Belastingplichtigen die gebruik willen maken van deze overgangsbepaling dienen hiervoor uiterlijk in de aangifte waar 1 juli 2016 deel van uitmaakt te kiezen. Het overgangsrecht van lid 1 vindt voor het laatst van toepassing met betrekking tot het laatste boekjaar dat eindigt vóór 1 juli 2021. Bij een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar is dit dus het jaar 2020.<sup>32</sup> Na afloop van die termijn kan de nieuwe innovatieboxregeling van toepassing zijn als aan de voorwaarden wordt voldaan.

Verder geldt een bijzondere bepaling voor immateriële activa die zijn voortgebracht vóór 1 januari 2017 doch na 31 december 2016, waarvoor aan de belastingplichtige een octrooi of een kwekersrecht is verleend en waarvan de te verwachten voordelen in belangrijke mate hun oorzaak vinden in dat octrooi of kwekersrecht (lid 2). Deze activa kwalificeren voor de toepassing van de nieuwe innovatieboxregeling, ondanks dat deze niet zijn voortgebracht met een S&O-verklaring. Deze bepaling is, in tegenstelling tot die van lid 1 (zie hiervoor), niet beperkt in de tijd. Verder geldt voor de immateriële activa waarop deze bepaling van toepassing is een aantal bijzonderheden voor het berekenen



van de nexusbreuk. Zo wordt uitgegaan van kosten in plaats van uitgaven en is de periode waarvan de kosten moeten worden meegenomen beperkt.

Voor zover op immateriële activa zowel de bepaling van lid 1 als die van lid 2 van toepassing is, gaat de bepaling van lid 1 voor.<sup>33</sup> Na verloop van de termijn van lid 1 kan de bepaling van lid 2 van toepassing zijn.<sup>34</sup>

Tot slot gelden soepelere administratieverplichtingen voor immateriële activa waarop het overgangsrecht van toepassing is.

## 6. Forfaitaire methode

Met ingang van 1 januari 2013 is er een forfaitaire regeling in het innovatieboxregime. Deze regeling is opgenomen in art. 12bd Wet VPB 1969<sup>35</sup> en is vooral bedoeld om de innovatiebox toegankelijker te maken voor het MKB. Indien wordt geopteerd voor deze regeling wordt 25% van de winst met een maximum van € 25.000 als innovatieboxwinst aangemerkt. De drempel en de nexusbreuk zijn niet van toepassing. Bij samenwerkingsverbanden wordt de innovatieboxwinst toegerekend naar rato van het aandeel in dat samenwerkingsverband. De belastingplichtige kan maximaal drie jaar gebruikmaken van deze regeling, te weten het jaar van voortbrenging van het immaterieel activum en de twee jaren daarna. De forfaitaire regeling is optioneel, waarbij elk jaar de keuze kan worden gemaakt om de regeling al dan niet toe te passen.

## 7. Tot slot

In deze bijdrage is een overzicht gegeven van de innovatieboxregeling in de vennootschapsbelasting. De toepassing van deze regeling leidt er toe dat de voordelen uit innovatie effectief tegen 7% worden belast in plaats van het reguliere Vpb-tarief (19-25%). Het vaststellen van de voordelen uit innovatie is in de praktijk vaak een discussiepunt. De voordeelbepaling is maatwerk en

vereist een individuele benadering. In de praktijk wordt in nagenoeg alle gevallen (vooraf) in overleg getreden met de Belastingdienst om afspraken te maken over de berekeningswijze en de hoogte van het voordeel. Die afspraken worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Op die wijze wordt voordat de aangifte VPB wordt ingediend zekerheid verkregen over de hoogte van het in aanmerking te nemen innovatieboxvoordeel.

### Noten:

1. De heer Kengatharam is als belastingadviseur verbonden aan HVK Stevens te Amsterdam.
2. Kamerstukken II, 30 572, nr. 4, p. 21-22.
3. Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 14, p. 39.
4. Kamerstukken II, 2005/2006, 30 572, nr. 8, p. 95-96.
5. Art. 12ba lid 6 Wet VPB 1969.
6. Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 59.
7. Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 70.
8. Besluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M, Stcrt. 2013, 32584 (het verrekenprijzenbesluit).
9. Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552 nr. 3 p. 65.
10. Art. 12ba lid 5 Wet VPB 1969.
11. Besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/1054M, Stcrt. 2014, 25141, onderdeel 4.1.
12. Art. 12ba Wet VPB 1969.
13. Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552 nr. 3 p. 60.
14. Art. 12ba lid 3 Wet VPB 1969.
15. Kamerstukken II 2016/2017, 34 552 nr. 3 p. 60.
16. Besluit 6 december 2018, Stcrt. 2018, 68661.
17. Art. 12be Wet VPB 1969.
18. In het besluit van 6 december 2018, Stcrt. 2018, 68661 is nader toegelicht wanneer sprake is van samenhang.
19. Art. 12ba lid 4 Wet VPB 1969.
20. Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552 nr. 3 p. 68.
21. Artikel 12 bb jo. 12 bc Wet VPB 1969.
22. Voor het begrip voortbrengingskosten kan worden aangesloten bij art. 3.30 lid 3 Wet IB 2001.
23. Art. 10a lid 4 Wet VPB 1969.
24. Art. 12bb lid 6 Wet VPB 1969.
25. Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552 nr. 3 p. 68.
26. Art. 12bb lid 8 Wet VPB 1969.
27. Art. 12b Wet VPB 1969.
28. art. 12bb lid 3 Wet VPB 1969.
29. Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 68.
30. Kamerstukken II, 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 68.
31. Art. 12bg Wet VPB 1969.
32. Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 3, p. 79.
33. Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 3, p. 80.
34. Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 3, p. 79.
35. Voorheen in art. 7aa Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971.