

**WFR 2010/1482.****Is de innovatiebox volwassen geworden?**

(  
**Mr. W.R. Munting en mr. E.A. Brassem** \* [1]

)

---

In dit artikel vatten de auteurs de geschiedenis van de octrooibox/innovatiebox samen en geven zij hun visie op de belangrijkste aspecten ervan. In hun conclusie doen zij de suggestie om verdere doorgroei mogelijk te maken door middel van samenwerkingsconcepten.

**1. INLEIDING**

Met enig horten en stoten en na een groeispurt die is begeleid met het aannemen van een andere naam, lijkt de innovatiebox nu eindelijk volwassen te zijn geworden. Deze faciliteit met een belastingtarief in de vennootschapsbelasting van effectief 5% voor innovatie, biedt ruimte voor een brede toepassing door het nationale en internationale bedrijfsleven.

Hierna vatten wij de geschiedenis van de box samen en geven wij onze visie op de belangrijkste aspecten ervan. In onze conclusie doen wij de suggestie om verdere doorgroei mogelijk te maken door middel van samenwerkingsconcepten.

**2. GESCHIEDENIS VAN DE INNOVATIEBOX**

Het begon in 2007 met de inwerkingtreding van de belastingherziening onder de Wet werken aan winst, met daarin vanzelfsprekend een aantal onderdelen gericht op innovatie.

Art. 3:30, derde lid, Wet IB 2001 voorzag (en voorziet nog steeds) in de keuzemogelijkheid om de voortbrengingskosten van immateriële activa in één keer af te schrijven in het jaar van voortbrenging. Nog meer vernieuwend was de voorgestelde invoering binnen de vennootschapsbelasting van een (effectief) tarief van 10% over de voordelen uit bepaalde immateriële activa. Een octrooi of kwekersrecht was één van de toepassingsvereisten voor dit tariefsvoordeel. Deze nieuwe faciliteit werd de *octrooibox* genoemd. Sommigen vreesden een weinig florissante toekomst omdat in de oorspronkelijke vorm de wettekst eiste dat belastingplichtigen bij een keus voor de octrooibox een bedrag ter grootte van de voortbrengingskosten van het immateriële activum (belast) zouden activeren. De wetgever heeft uiteindelijk terecht voor een ander systeem gekozen om rekening te houden met (eerder afgetrokken) voortbrengingskosten. Het tariefsvoordeel gaat pas in zodra en voor zover de drempel, \* [2] die - kort gezegd - gelijk is aan het bedrag van die kosten, is ingelopen. Wellicht hebben desondanks sommigen nog lang gedacht dat een ondernemer gedwongen was als het ware een investering in zijn toekomstige fiscale stimulering te doen in de vorm van actuele belastingbetaling.

De groeifase van de octrooibox begon in 2008. Het werd steeds duidelijker dat de wetgever (ook) *werkzaamheden* in de sfeer van speur- en ontwikkelingswerk (hierna: S&O) wilde stimuleren, terwijl de oorspronkelijke vorm van de octrooibox gericht leek op *investeren* in eigen research & development-projecten (hierna: R&D-projecten). De koppeling met daadwerkelijke ontwikkelingswerkzaamheden werd gelegd door naast de octrooiverkrijging een tweede toegangspoort tot de octrooibox open te stellen: de S&O-verklaring afkomstig van Agentschap NL (destijds nog SenterNovem). Als inhoudingsplichtigen voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen werknemers in dienst hebben die bepaalde typen speur- of ontwikkelingswerk doen, komen zij via diezelfde verklaring in aanmerking voor een afdrachtvermindering loonheffing. \* [3] In dat geval worden werkgevers/investeerders dus fiscaal dubbel gestimuleerd. Ondanks deze uitbreiding in 2008 groeide de toepassing van de octrooibox in veel bedrijfstakken naar onze indruk slechts beperkt omdat de grondslag van het tariefsvoordeel nog steeds was begrensd tot 400% van de voortbrengingskosten. Het zeer lage plafond van € 400 000 voor de S&O-variant nog daargelaten. Verder kon de wet op het punt van de gevolgen van verliezen in de octrooibox als onduidelijk worden beschouwd. Door het intussen somber geworden macro-economische perspectief besloten veel ondernemers de octrooibox niet toe te passen. De octrooibox heeft met ingang van 2010 een groeispurt doorgemaakt. De belangrijkste wijziging was de verlaging van het (effectieve) belastingtarief van 10% naar 5%. Hoewel het systeem van de twee toegangspoorten tot de tariefsfaciliteit niet veranderde, kreeg de octrooibox een nieuwe naam: de *innovatiebox*. Belangrijker was echter het integraal vervallen van de bovengrens voor de grondslag van het tariefsvoordeel. De wet verduidelijkt nu ook dat verliezen binnen de innovatiebox de drempel van het volgende jaar verhogen maar anderzijds tegen het algemene vennootschapsbelastingtarief kunnen worden geëffectueerd. \* [4] In geval van verliezen uit innovatie behelst de innovatiebox dus geen "downturn-effecten". Deze groeispurt van 2010 heeft geleid tot een perspectiefwijziging voor de invloed van de voortbrengingskosten.

Tot die tijd konden hoge voortbrengingskosten positief worden gewaardeerd omdat zij bijdroegen aan de ruimte voor toepassing van het tariefsvoordeel. Nu echter is een karakterisering (voor de innovatiebox) als voortbrengingskosten in principe onaantrekkelijk. Dergelijke kosten stellen immers via de werking van de drempel het moment uit waarop voor het eerst gebruik kan worden gemaakt van het tariefsvoordeel. Wel zullen de aard en hoogte (in die volgorde!) van de voortbrengingskosten bijdragen aan het beeld dat een onderneming innovatief is.

Prinsjesdag 2010 bracht naast het goede nieuws van de voortzetting van de S&O-afdrachtvermindering op een peil boven het standaardniveau van deze subsidie ook het welkome voorstel om de wet zodanig te wijzigen dat - kort gezegd - voordelen uit een octrooiactivum al in de box kunnen vallen zodra het octrooi is *aangevraagd*. Nadeel is dat in de redactionele uitwerking geen

(volledige) oplossing wordt gegeven voor de geconstateerde onevenwichtigheid. De voordelen komen immers slechts in mindering op de voortbrengingskosten. Het deel van de opbrengsten dat (met terugwerkende kracht) de voortbrengingskosten overstijgt, valt dus niet onder de box. Om één en ander te verduidelijken geven wij een voorbeeld.

Voortbrengingskosten	-	(100)
immaterieel actief:	-	-
Opbrengst voorafgaand aan octrooiverlening:	-	400
Winst	-	300
Begrenzing als gevolg van voortbrengingskosten-limiet:	( 100)	-
Ten onrechte geen voordeel innovatiebox van toepassing op	-	200
	-	-

### 3. HOE GROOT IS HET INNOVATIEBOXVOORDEEL?

Het voordeel van de keus voor de innovatiebox bestaat eruit dat het desbetreffende deel van de winst vanaf 2010 voor slechts 20% in de grondslag voor de tarief-toepassing wordt betrokken. \* [5] De grondslagversmalling wordt dus geëffectueerd via een breukdeelbenadering die wordt toegepast op het nettoresultaat. Afgezien van het tariefopstapje, komt het effectieve vennootschapsbelastingtarief daardoor uit op 5%. Het tariefsvoordeel gaat, zoals gezegd, in zodra de drempel van art. 12b, vijfde lid, Wet VPB 1969 is ingehaald. Die drempel wordt in hoofdzaak gevormd door de (nog niet ingelopen) voortbrengingskosten van de immateriële activa waarvoor de innovatiebox toepassing vindt. De voordelen uit transacties met verbonden partijen vallen onder dezelfde boxvoorwaarden als die uit transacties met derden. Ook gunstig is dat voordelen uit vervreemding van de activa in de innovatiebox onder het tariefsvoordeel vallen.

Voor Nederlandse ondernemingen onderworpen aan de vennootschapsbelasting is de (effectieve) tariefverlaging een groot voordeel dat naast de eerdergenoemde loonkostensubsidie (via de S&O-afdrachtvermindering) kan worden genoten. Voor internationale concerns die op zoek zijn naar mogelijkheden om hun *effective tax rate* in de jaarrekening omlaag te brengen, wordt het de moeite waard om (de rol van) hun Nederlandse vestiging uit te breiden of te overwegen om een Nederlandse vestiging op te zetten.

Onder het regime vanaf 2010 heeft de innovatiebox voor ondernemingen alleen maar voordelen. Als de redelijke verwachting bestaat dat het immateriële activum winst zal gaan opleveren, zal de onderneming de implementatiekosten snel terugverdienen. Hierna gaan wij in op de belangrijkste regels die gelden voor toepassing van de innovatiebox op immateriële activa vanaf 2010 en op de allocatie van winst aan de innovatiebox en octrooi-box in zijn algemeenheid.

### 4. WELKE ACTIVA KOMEN IN AANMERKING VOOR DE INNOVATIEBOX?

Het gaat in art. 12b Wet VPB 1969 om een "immaterieel activum" dat één van de hierna te bespreken toegangspoorten moet passeren. De wetgever introduceerde dit in de fiscale wetgeving niet nader gedefinieerde begrip in 2007. Het begrip is cruciaal omdat het bij toepassing van de innovatiebox gaat om "de voordelen uit dat activum" \* [6] en er dus een verband moet worden gelegd tussen de voordelen en de kwalificerende bron van de voordelen. Terzijde wordt nog opgemerkt dat als gevolg van toepassing van de eerdergenoemde "afschrijving ineens" van art. 3:30, derde lid, Wet IB 2001 de meeste ondernemingen op de fiscale balans geen activum ter zake van hun technische ontwikkelingswerk zullen opvoeren. Het is voor de box immers niet relevant of een dergelijke post in de commerciële jaarrekening is op te voeren. In de context van de innovatiebox gaat het dus veelal om een virtueel activum.

Is het octrooi/kwekersrecht of de S&O-verklaring mogelijk het immateriële activum waarom het bij de innovatiebox gaat? Het antwoord op deze vraag moet wel negatief zijn. Een defensief recht als een octrooi, respectievelijk een publiekrechtelijke beschikking als de S&O-verklaring, kunnen als zodanig immers geen bron van baten zijn en dus niet als grondslag voor een aan baten gerelateerde stimuleringsmaatregel worden gebruikt. In de parlementaire geschiedenis van (toen nog) de octrooi-box is bovendien duidelijk gesteld dat deze niet alleen van toepassing is op royalty's uit licentieverlening op octrooien, maar ook op bedrijfsbaten die meer indirect uit het immateriële activum afkomstig zijn. Uit enkele verwijzingen in de wetsgeschiedenis naar het begrip bedrijfsmiddel (overgangsrecht, aanschaffings-/voortbrengingskosten) in combinatie met de formele toepassingsvoorwaarden ervan, leiden wij af dat voor de innovatiebox onder immaterieel activum moet worden verstaan: "een pakket samenhangende (unieke) technologische kennis die vatbaar is voor overdracht en is te onderscheiden van de overige kennis".

Het tariefsvoordeel zal dus pas kunnen worden gerealiseerd bij voldoende duidelijkheid over de met nieuwe kennis gegenereerde baten. Voordat de onderneming toekomt aan het bepalen van de winst die onder de innovatiebox valt, zal echter één van de toegangspoorten moeten worden gepasseerd.

Natuurlijk moet het gaan om activa *van de belastingplichtige*. Aangezien het bij knowhow moeilijk is van juridische eigendom te spreken, zal het moeten gaan om exclusief risicodragerschap gecombineerd met exclusieve gerechtigdheid tot de baten. Het is de vraag of deze contractuele posities mogen worden gedeeld met anderen, bijvoorbeeld in het kader van het inkopen in een R&D-project of het geleidelijk overnemen van een dergelijk project. Mits belastingplichtige één van de toegangspoorten weet te

passeren, lijkt daarvoor geen bezwaar te bestaan. In ieder geval ontbreekt in de wet een samenwerkingremmende bepaling zoals we die bijvoorbeeld wel vinden in de samentellingregeling voor de investeringsaftrek. \* [7] Zie hiervoor ook de bespreking van het onderwerp "samenwerken" hierna.

## 5. TOEGANGSPOORTEN: OCTROOI/KWEKERSRECHT OF S&O-VERKLARING

Hoe stimuleer je als fiscale wetgever technologische innovatie als de uitvoerders van de belastingwet als zodanig geen kennis (hoeven te) hebben van techniek? Op het punt van de kwalificatie voor de innovatieboxfaciliteit is de technische oordeelsvorming in feite vanuit Financiën uitbesteed aan Economische Zaken, zoals ook is gebeurd bij de energie-investeringsaftrek van art. 3:42 Wet IB 2001. De Nederlandse en buitenlandse verleners van octrooien en kwekersrechten en Agentschap NL (voorheen SenterNovem) beoordelen in de eerste plaats of technisch gezien sprake is van innovatie. Agentschap NL is de oordeelsvormende instantie voor de S&O-verklaringen en Nederlandse octrooien.

Zodra deze verklaring is afgegeven en daarmee in principe het innovatieve karakter vaststaat, zal de fiscalist op het punt van de toerekening van winst aan de innovatiebox door middel van transfer-pricingachtige methoden het innovatieve karakter fiscaal moeten gaan wegen.

### 5.1. OCTROOI/KWEKERSRECHT

De eerste mogelijke toegang tot de innovatiebox is dat de onderneming aantoont dat aan haar een octrooi is verleend. Een kwekersrecht (een soort agrarisch octrooi, bijvoorbeeld voor zaadveredeling) wordt daarmee voor toepassing van de innovatiebox overigens gelijkgesteld. \* [8] Een vraag is of bij een door een buitenlandse instantie verleend octrooi of kwekersrecht nog een inhoudelijk onderzoek is vereist naar de vinding waarop dat beschermingsrecht betrekking heeft. Het kan namelijk zijn dat in het buitenland een breder spectrum van vindingen in aanmerking komt voor octrooibescherming dan in Nederland of Europa. Te denken valt aan zelfstandige applicatiesoftware. Vanuit de stimuleringsdoelstelling van de wetgever geredeneerd, lijkt een brede toepassing op de nieuwe technische kennis voor nieuwe producten en productieprocessen verdedigbaar. Ook de wettekst kent op dit punt geen beperkende werking. Een in de ogen van de wetgever te brede reikwijdte wordt tegengegaan door voortgebrachte merken, logo's en "daarmee vergelijkbare" vermogensbestanddelen uit te sluiten. \* [9]

Ook overigens geldt dat (unieke) immateriële activa die worden beschermd door een niet in de wet genoemd type recht niet kwalificeren. Te denken valt aan door auteursrecht beschermde producten van de geest of afgegeven registraties voor stamboekvee. De conclusie is dat de stimuleringsdoelstelling daarom vooral betrekking heeft op *technologische* vindingen.

Hoe oud of jong moet het octrooi zijn? Er is nooit in overgangsrecht of anderszins bepaald dat een octrooi zou moeten dateren van ná invoering van de Wet werken aan winst. Dit betekent dat een immaterieel activum al voor de innovatiebox kan kwalificeren als er één aan belastingplichtige verleend "oud" (pré-werken aan winst) octrooi is.

Ondernemingen die beducht zijn voor de zekere mate van publiciteit die gepaard gaat met het verkrijgen van een octrooi, zal het goed doen dat zij niet noodzakelijk *alle* unieke knowhow naar buiten hoeven te brengen. Eén geoctrooierde component van elk activum is in principe voldoende.

Als een onderneming alleen van de octrooivariant gebruik kan maken, kan het door een lange verleningstermijn van het octrooi voorkomen dat het immateriële activum al in gebruik is genomen zonder dat het octrooi formeel is verleend. Dat activum genereert dan voordelen die in theorie in de innovatiebox (kunnen) vallen maar die daarin wegens de ontbrekende formaliteit helaas nog niet daadwerkelijk kunnen worden ondergebracht. Na aanvaarding van de op Prinsjesdag voorgestelde wetswijziging zal voor dergelijke situaties zijn voorzien in een neerwaartse correctie van de drempel ter grootte van de in de "voorperiode" met het algemene vennootschapsbelastingtarief belaste voordelen uit het activum.

### 5.2. S&O-VERKLARINGEN

De tweede mogelijke toegangspoort is dat de onderneming aantoont dat aan haar een S&O-verklaring is afgegeven. De S&O-afdrachtvermindering en de daarbij behorende verklaring worden geregeld in hfdst. VIII WVA. Deze regeling wordt uitgevoerd door Agentschap NL te Zwolle door middel van het afgeven van een S&O-verklaring.

In tegenstelling tot de innovatiebox die een stimuleringsmaatregel aan de *baten* kant van innovatie is, subsidieert de S&O-afdrachtvermindering innovatie aan de *kosten* kant van het bedrijfsproces. Het aangrijpingspunt is namelijk de loonkosten van werknemers die kwalificerende werkzaamheden in de sfeer van speur- en ontwikkelingswerk verrichten. Zowel uitvoerende als leidinggevende werkzaamheden kunnen kwalificeren. Volgens de octrooiregels is een vinding octrooieerbaar als zij "voor de hele wereld" nieuw is. Voor de nieuwigheid in S&O-context geldt (slechts) dat de technische oplossing *voor de inhoudingsplichtige* nieuw moet zijn. Belangrijk is daarnaast dat de invoering in de faciliteit in de vennootschapsbelasting van de S&O-variant per 2008 aanzienlijk meer ruimte biedt voor het onder de innovatiebox brengen van computersoftware. Bij computersoftware wordt immers veelal (terecht of onterecht) afgezien van octrooieren, waardoor de S&O-variant moet worden gebruikt als toegangspoort tot de innovatiebox.

In theorie kan het lang duren voordat een belastingplichtige via een S&O-verklaring als toegangspoort de voordelen van de innovatiebox kan claimen. Langs deze weg gesubsidieerde werkzaamheden moeten immers eerst tot een immaterieel activum leiden, wat vervolgens nog positieve bedrijfsresultaten moet gaan opleveren. In de praktijk werken industriële bedrijven in een continu proces aan innovatie. Dit wordt vaak geïllustreerd doordat deze bedrijven enkele malen per jaar een S&O-verklaring

aanvragen en ook frequent daadwerkelijk verkrijgen. Hierdoor komen ze direct in aanmerking voor de innovatiebox. Uiteraard gaat dit in de praktijk gepaard met een met dit beeld overeenkomende geleidelijke ingroei in de box.

## 6. IS SAMENWERKEN TOEGESTAAN?

Hoewel talloze ondernemingen het aankunnen hun technische innovatie zelfstandig uit te voeren en de kosten ook zelf kunnen dragen, zijn er andere partijen die buiten of binnen concernverband moeten of willen samenwerken met anderen om een innovatieproject te kunnen afronden. Biedt het wettelijke kader ruimte voor dergelijke samenwerking?

Stel, een zustermaatschappij wil een R&D-project wel mede financieren, maar wil dan wel delen in de uitkomsten. Of een concern heeft als beleid om wereldwijd de octrooien op naam van één vennootschap te zetten met het oog op verdediging tegen inbreuken erop. Of een concern heeft als beleid al het (R&D-)personeel bij één vennootschap in dienst te nemen, terwijl de kosten vervolgens worden doorbelast aan vennootschappen binnen en buiten de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. In dergelijke situaties bestaat (ten dele of voor het geheel) een discordantie tussen enerzijds de vennootschap die gerechtigd is tot de ontwikkelde knowhow en anderzijds de vennootschap aan wie het octrooi is verleend respectievelijk aan wie de S&O-verklaring is afgegeven.

Bij een strikte lezing van art. 12b Wet VPB 1969 kan deze betrokkenheid van twee partijen leiden tot het teloorgaan van de kans op fiscale stimulering via de innovatiebox. Dit omdat de eigendom van de toegangsbewijzen niet altijd in handen zal zijn van degene die de innovatieve opbrengsten krijgt. Dat lijkt contrair aan de innovatiebevorderende doelstelling van de wetsbepaling. Zo bevestigt de parlementaire geschiedenis van de octrooibox dat het participeren in een *cost contribution agreement* niet aan toepassing van de innovatiebox in de weg hoeft te staan.

Het is naar onze mening wenselijk dat in een beleidsbesluit wordt verduidelijkt dat de economisch belanghebbende(n) bij het te ontwikkelen of het ontwikkelde immateriële activum in aanmerking komen voor toepassing van de innovatiebox, ongeacht het feit dat het octrooi is verleend aan, respectievelijk de S&O-verklaring is verkregen door, een medebelanghebbende of een in opdracht van de belanghebbende(n) optredende partij.

## 7. UITBESTEDEN VAN ONTWIKKELING

Inzien dat een ander iets beter kan, kan verstandig bedrijfsbeleid zijn. Hoe ver kan een belastingplichtige die voor de innovatiebox in aanmerking wil komen gaan met het uitbesteden van werkzaamheden die de ontwikkeling van de knowhow betreffen? Zolang is voldaan aan de voortbrengingseis (zie hierna) kan dat heel ver gaan als de onderneming gebruikmaakt van de toegangspoort octrooi/kwakersrecht en redelijk ver indien een S&O-verklaring de toegangspoort is. Overigens zal bij uitbesteding aan verbonden partijen natuurlijk wel het in art. 8b Wet VPB 1969 gecodificeerde arm's-lengthbeginsel in acht moeten worden genomen. Verder is een randvoorwaarde dat de gerechtigdheid van belastingplichtige tot de uitkomsten van het ontwikkelingswerk van een zodanig niveau is dat (mede) voor hem een immaterieel activum is ontstaan. Zonder (eigen) activum bestaat immers geen recht op boxtoepassing.

Zoals eerder gezegd, is de octrooivariant binnen de innovatiebox vormgegeven als een stimulans om te *investeren in* innovatieve technologie. Art. 12b Wet VPB 1969 stelt wel de eis van eigen voortbrenging (zie ook onderdeel 8 hierna), maar die eis lijkt eerder gericht op het buiten de innovatiebox houden van gekochte knowhow dan op fysieke productiehandelingen.

Naar zijn aard is de S&O-variant "slechts" hanteerbaar indien belastingplichtige/inhoudingsplichtige *werkzaamheden* in de sfeer van speur- en ontwikkelingswerk heeft verricht die hebben geleid tot het ontstaan van een immaterieel activum. Bij de parlementaire behandeling van de innovatiebox heeft de staatssecretaris aangegeven in welke mate naar zijn mening maximaal mag zijn uitbesteed om nog kwalificatie van het S&O-activum voor de innovatiebox mogelijk te maken. Vereist is dat ten minste één van de volgende situaties aan de orde is:

- De belastingplichtige/inhoudingsplichtige heeft het merendeel van de werkzaamheden (meer dan 50%) van het R&D-project zelf verricht.
- De belastingplichtige/inhoudingsplichtige heeft bij het R&D-project coördinerende of leidinggevende activiteiten verricht.

Het is daarbij natuurlijk essentieel dat (mede) voor de leidinggevende werkzaamheden binnen het R&D-project een S&O-verklaring wordt verkregen.

Deze visie van de staatssecretaris houdt naar onze mening ook een uitspraak in over toerekening van de winst aan de innovatiebox. Hoewel art. 12b Wet VPB 1969 mogelijk anders kan worden gelezen, staat ons inziens nu vast dat ook winst die niet voortvloeit uit via een S&O-verklaring gesubsidieerde werkzaamheden (namelijk langs de weg van een daaruit ontstaand immaterieel activum) in de innovatiebox kan komen. De niet aldus gesubsidieerde werkzaamheden aan het betreffende immateriële activum samen met de wel gesubsidieerde werkzaamheden zullen leiden tot één activum dat geheel in de innovatiebox kan worden gebracht en waarvan alle baten in aanmerking komen voor het tariefsvoordeel. Het stelsel van art. 12b Wet VPB 1969 is namelijk dat zodra een activum kwalificeert voor de box alle (aan technologie gerelateerde) voordelen daaruit kwalificeren voor de box.

Ten slotte is er nog meer licht aan de horizon. Afhankelijk van de redactie van een uitbestedingsovereenkomst en de feitelijke organisatie van het afgesproken ontwikkelingsproject, kan het namelijk voorkomen dat ook de opdrachtnemer van een R&D-contract in aanmerking komt voor de innovatiebox. Immers, de S&O-afdrachtvermindering is onder omstandigheden ook verkrijgbaar voor dergelijke opdrachtnemers. Als gedurende het ontwikkelingsproces technische knowhow ontstaat die voldoet aan de criteria van de innovatiebox en waartoe de opdrachtnemer zelf gerechtigd is, kan het innovatieboxvoordeel ook door de opdrachtnemer worden gerealiseerd.

Overigens strookt ook deze laatste beperking naar onze mening niet met de intentie van de innovatiebox: het bevorderen van innovatieve activiteiten. Wij pleiten er dan ook voor het criterium "bedrijfsmiddel" zodanig aan te passen dat ook degene die zuivere contract-R&D-werkzaamheden verricht onder de box kan vallen (hetgeen nu veelal niet het geval is, omdat de opdrachtnemer in een geval van zuivere contract-R&D veelal geen eigenaar van een immaterieel activum zal zijn). Overigens doet een geval van zuivere contract-R&D zich het meest voor in gelieerde situaties. Daar waar een derde partij in opdracht van een ander een werk uitvoert, is er veelal wel sprake van een vorm van het ontwikkelen van een eigen immaterieel activum zijnde een bedrijfsmiddel.

## 8. KOOP OF INBRENG VAN TECHNOLOGIE

Hoe kan de internationale positie van Nederland als R&D-land verder worden versterkt?

De belangstelling van internationale concerns voor Nederland zal toenemen naarmate het mogelijk is lopende R&D-projecten (na voltooiing ervan) in de innovatiebox te brengen. Een Nederlandse belastingplichtige verwerft dan een dergelijk project op enig moment gedurende het ontwikkelingsproces. Dan hoeft niet al te lang te worden gewacht op het daadwerkelijk gebruikmaken van het tariefsvoordeel. De aandachtspunten hierbij zijn het kwalificeren voor de innovatiebox en de werking van de drempel. Als een pakket knowhow naar een Nederlandse concernvennootschap wordt overgebracht, hier onmiddellijk in gebruik wordt genomen en baten genereert, komt die vennootschap voor dat activum niet in aanmerking voor de innovatiebox omdat niet is voldaan aan de wettelijke eis dat belastingplichtige het activum heeft "voorgebracht". Deze grammaticale interpretatie geeft echter verder geen duidelijkheid over de mate waarin een belastingplichtige componenten van een (later ontstaand) immaterieel activum mag hebben verworven via aankoop of inbreng zonder het recht op toepassing van de innovatiebox te verliezen. In de octrooivariant lijken de innovatieboxregels niet meer te eisen dan dat het de belastingplichtige is die het nieuwe knowhowpakket (= het nieuwe immateriële activum) als eerste in gebruik neemt. Voortbrenging als bedoeld in art. 12b Wet VPB 1969 is immers een eenmalig evenement.

In de S&O-variant van de innovatiebox is - naar zijn aard - werkzaamheid van belastingplichtige/ inhoudingsplichtige vereist (anders kan immers geen entreeticket verkregen worden). Ook dit gegeven verhindert niet dat het aankopen van componenten tot de voortbrengingskosten kan worden gerekend en derhalve (de winst toe te rekenen aan) het gehele immateriële actief de box kan worden gebracht.

Voor de volledigheid merken wij op dat overgenomen technologie ook een rol kan spelen bij de vaststelling van de drempel. In de parlementaire geschiedenis van (toen nog) de octrooibox is gesteld dat het begrip "voortbrengingskosten" bij de immateriële activa als bedoeld in art. 12b Wet VPB 1969 moet worden geïnterpreteerd conform het begrip "aanschaffings- en voortbrengingskosten" dat bij bedrijfsmiddelen wordt gehanteerd. \* [10] Als bijvoorbeeld componenten voor een nog te ontwikkelen technologie zijn aangekocht van een derde of een groepsmaatschappij of wanneer bestaande knowhow wordt gebruikt bij het ontwikkelen van een nieuwe technologie, zal moeten worden bepaald welke aankoopbedragen als kosten bijdragen aan de drempel voor het activum dat bestaat uit de nieuwe technologie. Bij van verbonden partijen gekochte componenten zal moeten worden gewerkt met de waarde in het economische verkeer ten tijde van de verwerving; bij gebruik van eigen "oude" technologie met de historische aanschaffings-/voortbrengingskosten.

## 9. WINSTTOEREKENING

### 9.1. WINSTTOEREKENING AAN HET ACTIVUM - DE 30%-TOETS

Bij de octrooivariant stelt de wet nog steeds een extra eis. Die is dat de te verwachten voordelen in belangrijke mate (30% of meer) hun oorzaak vinden in aan de belastingplichtige verleende octrooien. \* [11] Deze 30%-toets (ook wel oorzaaktoets genoemd) was oorspronkelijk bedoeld als rem op het gebruik van de octrooibox; weinig betekenisvolle vindingen mochten er niet in. Uit het feit dat de wetgever bij de invoering van de S&O-variant in 2008 geen eis vergelijkbaar met de 30%-toets heeft gesteld, kan wellicht worden afgeleid dat inmiddels minder behoefte bestaat aan het gebruik van genoemde rem.

Zowel bij de kwalificatie voor de faciliteit als voor het toerekenen van winst aan de innovatiebox heeft de wetgever gekozen voor een methode die loopt via het immateriële activum. De parlementaire geschiedenis bevat enerzijds de opmerking dat activa met een te geringe component nieuwe technologie niet voor de innovatiebox in aanmerking komen en anderzijds dat de faciliteit niet beperkt is tot royalty's uit octrooien. Gelet op de tekst en parlementaire geschiedenis enerzijds en het doel van de innovatiebox anderzijds, komen wij tot de conclusie dat de wetgever in art. 12b, tweede lid, Wet VPB 1969 waarschijnlijk het volgende heeft bedoeld te zeggen. De voordelen moeten in belangrijke mate hun oorzaak vinden in "het pakket samenhangende (unieke) technologische kennis die vatbaar is voor overdracht en is te onderscheiden van de overige kennis en ten aanzien waarvan belastingplichtige tenminste één octrooi heeft verkregen". Blijkens de parlementaire geschiedenis van (toen nog) de octrooibox is niet bedoeld dat op rekenkundige wijze wordt vastgesteld of net wel of net niet aan de 30%-toets is voldaan. In de praktijk kan worden gedacht aan toepassing van transfer-pricingachtige methoden en is overleggen met de Belastingdienst goed mogelijk. In de activagestuurde opzet van art. 12b Wet VPB 1969 - die ook blijkt uit het vierde lid daarvan - lijkt te passen dat bij het toepassen van de 30%-toets winst uit marketinginspanningen, althans uit zelfontwikkelde marktgerichte immateriële activa, niet mag worden meegenomen.

## 9.2. WINSTTOEREKENING AAN DE INNOVATIEBOX - CAUSAAL VERBAND

De in het vorige onderdeel behandelde winsttoerekening betreft een kwalificatievraagstuk. Veel belangrijker is de vraag op hoeveel winst het boxvoordeel van toepassing is. Feit is dat de onderneming haar winst maakt op grond van een reeks van markt- en producttechnische factoren. Hoe bepaal je in die situatie het bedrag waarop de in art. 12b, eerste lid, Wet VPB 1969 bedoelde breukdeelbenadering mag worden toegepast? Dat lid zegt niet meer dan dat het moet gaan om voordelen "uit hoofde van" het immateriële activum. De (kern)vraag is vervolgens welk causaal verband tussen voordelen en activum aannemelijk dient te worden gemaakt en in welk cijfer dit causale verband dient te worden uitgedrukt. Oftewel, hoe dient de *winst* te worden *toegerekend*.

In de parlementaire geschiedenis van (toen nog) de octrooibox is het toerekeningsvraagstuk uiteraard wel gesignaleerd maar, zoals zo vaak in het fiscale, \* [12] niet eensluidend opgelost. Blijkens die geschiedenis is de bedoeling om voor de toerekening van de voordelen aan de box zoveel mogelijk aan te sluiten bij het bestaande toerekeningsinstrumentarium. Hierbij kan vooral worden gedacht aan de methoden en het gedachtegoed dat is ontwikkeld op het terrein van de verrekenprijzen. Al in die fase werden belastingplichtigen uitdrukkelijk uitgenodigd om over deze kwestie met de Belastingdienst in overleg te treden. Van de in art. 12b, achtste lid, Wet VPB 1969 gegeven delegatiebevoegdheid om regels te stellen voor de bepaling van de voordelen uit het immateriële activum is overigens nog geen gebruikgemaakt. Wij kunnen dit billijken vanuit de gedachte dat de praktijk zich met het genoemde instrumentarium weet te redden.

Uitgaande van de gedachte dat een belastingplichtige maar één innovatiebox kan hebben, waarin zich dus alle immateriële activa bevinden waarbij voor de innovatiebox is gekozen, lijkt een collectieve benadering van het toerekeningsvraagstuk voor al deze activa tezamen een begaanbare weg. De wet formuleert het causaal verband zo dat voordelen moeten zijn genoten *uit hoofde van de innovatieboxactiva*, hetgeen een activagestuurde winstberekening/winstsplitsing lijkt te vereisen. Omdat een louter activagestuurde benadering veelal niet tot een einduitkomst leidt omdat simpelweg de directe relatie niet te leggen is, zal op praktische gronden eerder een *indirecte methode* dan een strikt activagestuurde methode worden gehanteerd. Zie hierover onderdeel 9.4. Hiertoe moeten belastingplichtigen een bedrijfseconomische analyse toepassen. Er mag daarbij natuurlijk geen conflict - maar wel een verschil - ontstaan tussen de methode voor toerekening van winst aan de innovatiebox en de eventueel gehanteerde transfer-pricingmethodes.

## 9.3. WINSTTOEREKENING - DOORONTWIKKELING VAN TECHNOLOGIE

Hoe om te gaan met al bestaande technische knowhow (*ingroeien*)? Bij veel ondernemingen zal op het moment dat toepassing van de innovatiebox wordt overwogen al technologische kennis aanwezig zijn die bijdraagt aan het maken van winst. Die knowhow levert vaak nog steeds een winstbijdrage na introductie van de nieuwe voor de innovatiebox kwalificerende technologie. Het zal niet altijd mogelijk zijn een fijnzinnige (activagestuurde) winstsplitsing te maken van de op enig moment aanwezige knowhow. Het kan werkbaarder zijn om een functionele winstsplitsing te maken, waarbij de winstbijdrage van de "oude" technologie, de daadwerkelijke technologische ontwikkeling van de onderneming in aanmerking nemend, wordt geacht geleidelijk te dalen (ook wel: ingroeien).

Als in een concreet geval de feiten zijn dat een "oude" technologie geheel opgaat in een nieuwe technologie en dus ophoudt als zelfstandig pakket knowhow baten te genereren, dan behoeft op het moment van het "opgaan in" wegens het ontbreken van een realisatiemoment naar onze mening geen afrekening plaats te vinden naar de waarde ervan in het economische verkeer. Bij de bepaling van de drempel (dus de voortbrengingskosten) van het nieuwe immateriële activum is er dan geen grondslag om als bijdrage aan de drempel een hoger bedrag in aanmerking te nemen dan de historische aanschaffings-/voortbrengingskosten.

## 9.4. WINSTTOEREKENING - METHODES

Welk gewicht kan de jongvolwassen innovatiebox precies in de schaal leggen? Oftewel: op welk deel van de winst is het lage (effectieve) tarief van toepassing?

Inmiddels is al enige ervaring opgedaan met het toepassen van het hier besproken kader voor kwalificatie voor de innovatiebox in samenhang met de praktische noodzaak om tot een gedragslijn voor winsttoerekening te komen. Wij vatten de geschikt te achten methodes hierna samen.

De *directe methode* is goed hanteerbaar als de belastingplichtige het immateriële activum alleen exploiteert door middel van het geven van licenties, zodat royalty's worden ontvangen. De *cost-plusmethode* zou eenvoudigheidshalve kunnen worden gehanteerd als bij de belastingplichtige de werkzaamheden op het terrein van spur- en ontwikkelingswerk niet kunnen worden gezien als een kern- of entrepreneurfunctie.

Bij veel bedrijven zal in de praktijk de *afpelmethode* worden toegepast. Deze methode lijkt passend voor ondernemingen die een continue inspanning in de sfeer van R&D leveren, van plan zijn daarmee nog jaren door te gaan en ook regelmatig successen boeken in de vorm van het ontstaan van nieuwe, praktisch aanwendbare knowhow. In dat geval kan de R&D worden gezien als een entrepreneursfunctie. Deze methode kan ook worden toegepast voor het oplossen van de problematiek van splitsing tussen oude technologie en nieuwe (box)technologie (ingroeien).

Globaal zijn de stappen als volgt:

- a. Voer een functionele analyse uit in transfer-pricingtechnische zin.
- b. Trek uit de resultaten van a een conclusie over welke bij het bedrijf uitgevoerde economische functies niet bijdragen aan de overwinst (in transfer-pricingtermen *routine*) en welke daaraan wel bijdragen (in transfer-pricingtermen *residual*).

*profitcomponenten*).

c. Stel aan de hand van de resultaten van a en b een beloningsvoet vast voor elk van de routine-functies. Is bij een bepaalde belastingplichtige fabricage een routine-functie, dan kan de beloningsvoet een cost-plus zijn.

d. Stel aan de hand van de resultaten van a en b en de functionele weging, een beloningsvoet vast voor elk van de residual-profitcomponenten. Dit is een percentage van die residual profit. Bijvoorbeeld voor algemeen management 25%, voor marketing 25% en voor R&D 50%.

e. Neem voor elk jaar de *ebit* (winst vóór interest en belasting) van belastingplichtige en verdeel die volgens c en d.

f. Pas waar nodig op het onder e berekende bedrag voor R&D-winst een correctiefactor toe wegens de bijdrage van "oude" technologie of andere knowhow die niet in de innovatiebox zit. Deze eliminatie berust op het feit dat op "oude" technologie respectievelijk die andere knowhow de box niet van toepassing is of kan zijn. Er is bijvoorbeeld geen toegangspoort (S&O-verklaring of octrooi) gepasseerd. De geleidelijke opbouw van de dekking van de technologiewinst door de box noemen wij de "ingroei".

De door art. 12b, eerste lid, Wet VPB 1969 mogelijk gemaakte breukdeelberekening kan vervolgens worden toegepast op de uitkomst van stap f, nadat - door middel van een bruteringsformule - rekening is gehouden met de drempelregeling. Het stijgende ingroeipercentage moet worden afgestemd op het bij belastingplichtige verwachte tempo van vervanging van oude knowhow door nieuwe.

Mocht de *ebit* mede tot stand zijn gekomen door transacties die binnen het bereik van de transfer-pricingregels vallen (art. 8b Wet VPB 1969) en mocht het arm's-lengthbeginsel niet in acht zijn genomen, dan zijn aanvullende correcties nodig om de fiscale winst buiten en/of binnen de innovatiebox daarmee in overeenstemming te brengen. Overigens gelden voor de berekening van de innovatieboxwinst de algemene regels voor fiscale winstberekening inclusief goed koopmansgebruik.

## 10. CONCLUSIE

De eerst nog als onvolkomen aan te merken octrooi-box is via diverse ontwikkelingsstadia uitgegroeid tot een volwassen innovatiebox die geschikt is om zich ook internationaal breed te laten gelden. Veel groeiremmers zijn weggevallen en er ontstaat zicht op de oplossing van een belangrijk praktisch vraagpunt, namelijk de methode van winsttoerekening aan de box. Verdere groei lijkt mogelijk, al zal enige actie van overheidswege verder vereist zijn. Het zou welkom zijn indien het Ministerie van Financiën, conform de stimuleringsdoelstelling van de innovatiebox, in een beleidbesluit kan bevestigen dat de tariefsfaciliteit inderdaad van toepassing is in een aantal hiervoor in onderdeel 6 beschreven situaties waarin een belastingplichtige samenwerkt met andere partijen. Ook de internationale ontwikkeling zou daarmee gediend zijn. Net als met het formuleren van goed hanteerbare criteria om concernwinst aan (de innovatiebox van) de Nederlandse vennootschap te kunnen toerekenen.

---

\*[1] Beide auteurs zijn werkzaam bij KPMG Meijburg & Co te Amstelveen.

\*[2] Zie art. 12b, vijfde lid, Wet VPB 1969.

\*[3] Hfdst. VII WVA.

\*[4] Zie de - overigens niet helemaal op elkaar aansluitende - laatste volzinnen van het eerste en vijfde lid van art. 12b Wet VPB 1969. De gunstige behandeling van innovatieverliezen was materieel reeds bevestigd in een besluit van 11 augustus 2009, nr. DGBel 2009/4084M, *Stcrt.* 2009, 12556.

\*[5] Art. 12b, eerste lid, Wet VPB 1969.

\*[6] Art. 12b, eerste lid, Wet VPB 1969.

\*[7] Art. 3:41, derde lid, Wet IB 2001.

\*[8] Art. 12b, derde lid, Wet VPB 1969.

\*[9] Art. 12b, vierde lid, Wet VPB 1969.

\*[10] Zie art. 3:30, eerste lid, Wet IB 2001.

\*[11] Zie art. 12b, tweede lid, Wet VPB 1969.

\*[12] Zie ook andere algemene doctrines in de winstwinstbelasting, zoals het goed koopmansgebruik en het totaalwinstprincipe.