

2014

C.D. van den Berkmortel

[HOE DIENT TOEREKENING VAN VOORDELEN AAN DE INNOVATIEBOX PLAATS TE VINDEN?]

Titelblad

Hoe dient toerekening van voordelen aan de innovatiebox plaats te vinden?

Scriptie over toepassing van de innovatiebox

Carla van den Berkmortel
Milheeze, 2 juni 2014

Voorwoord

In het kader van de afronding van mijn bachelor opleiding Fiscaal Recht en Economie op de Fontys Hogeschool in Eindhoven heb ik deze scriptie geschreven over de innovatiebox en de problematiek rondom de toerekening van voordelen.

Dit onderwerp sprak mij aan omdat de innovatiebox de laatste jaren in opkomst is en vanwege het feit dat de wetgeving rondom de innovatiebox nog beperkt is. Deze scriptie is bestemd voor lezers met enige fiscale kennis.

Graag wil ik Bart Heutinck, Arno Ruijten, Willem Vennix en Leo van der Zandt bedanken voor het begeleiden van deze scriptie. Tevens wil ik hen bedanken voor de tips die zij hebben gegeven voor het schrijven van deze scriptie.

Carla van den Berkmortel
Milheeze, 2 juni 2014

Samenvatting

De innovatiebox is op 1 januari 2007 in werking getreden als fiscale stimulering voor innovatieve ondernemingen om innovatief onderzoek uit te voeren. De behaalde voordelen die in de innovatiebox vallen worden slechts voor een gedeelte van 5/H in aanmerking genomen tegen het reguliere vennootschapsbelastingtarief. Waarbij H staat voor het hoogste percentage van het vennootschapsbelastingtarief. Doordat slechts een gedeelte in aanmerking wordt genomen tegen het reguliere vennootschapsbelastingtarief, wordt de innovatiewinst belast tegen een effectief tarief van maximaal 5%.

De innovatiebox kan toegepast worden door vennootschapsbelastingplichtigen die zelf een immaterieel activum hebben voortgebracht. De belastingplichtige dient voor dit immaterieel activum in het bezit te zijn van een octrooi, kwekersrecht of S&O-verklaring. Vervolgens dienen de te verwachten voordelen uit hoofde van het immaterieel activum hun oorzaak te vinden in de activa waarvoor het octrooi, kwekersrecht of de S&O-verklaring is afgegeven en dient er in de aangifte vennootschapsbelasting gekozen te worden voor toepassing van de innovatiebox.

Het begrip voordelen wordt in de praktijk op basis van Earnings Before Interest and Tax bepaald. Dit houdt in de brutomarge minus de kosten van gewone bedrijfsuitvoering. De behaalde voordelen worden pas in de innovatiebox opgenomen nadat de voordelen de gemaakte voortbrengingskosten overstijgen. De gemaakte voortbrengingskosten vormen binnen de innovatiebox een soort drempel.

In de praktijk bestaat veel onduidelijkheid over de wijze van toerekening van de voordelen aan de innovatiebox. Dit vanwege het feit dat in de wet niet staat opgenomen hoe toerekening plaats dient te vinden. Uit de wetsgeschiedenis gelden slechts bepaalde richtlijnen, maar deze richtlijnen zijn onvoldoende om duidelijkheid te krijgen over de wijze van toerekening. Momenteel is het gebruikelijk om in vooroverleg te gaan met de Belastingdienst waarbij afspraken worden gemaakt over toepassing van de innovatiebox. In de meeste gevallen worden de gemaakte afspraken vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. De gemaakte afspraken worden niet openbaar gemaakt, ook niet in geanonimiseerde vorm.

In de praktijk worden drie methodes toegepast bij toerekening van voordelen aan de innovatiebox, de afpelmethode, de cost-plusmethode en de directe methode. De afpelmethode wordt in de praktijk het meest gebruikt en is van toepassing indien Research & Development een kernfunctie is binnen de onderneming. De afpelmethode is een duidelijke methode waarbij de winst wordt verdeelt per ondersteunende functie en per kernfunctie. De winst die toegerekend wordt aan de kernfunctie Research & Development is de winst die in de innovatiebox valt. Binnen de afpelmethode is de verdeling per kernfunctie onduidelijk. De winst die wordt toegerekend aan Research & Development wordt nu afgesproken tijdens een vooroverleg met de Belastingdienst.

Bij de toerekening van de winst aan Research & Development neemt de Belastingdienst het aantal aangevraagde spur- en ontwikkelingsuren binnen de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen ten opzichte van het totaal aantal gemaakte uren als uitgangspunt. Indien er in werkelijkheid meer spur- en ontwikkelingsuren worden gemaakt, is het standpunt van de Belastingdienst dat er uitsluitend rekening gehouden kan worden met het aantal aangevraagde uren. Waarom de Belastingdienst dit standpunt inneemt is onduidelijk.

Het opstellen van uitvoeringsregels of voorschriften met betrekking tot de verdeling per kernfunctie zou duidelijkheid kunnen geven over de wijze van toerekening en zorgt ervoor dat vooroverleg met de Belastingdienst slechts nog in beperkte mate nodig is.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	7
Hoofdstuk 2: De innovatiebox	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Invoering en wetswijzigingen	9
2.2.1 Totstandkoming en inwerkingtreding	9
2.2.2 Wetswijzigingen	9
2.2.3 De forfaitaire regeling	10
2.3 Het voordeel van de innovatiebox	11
2.4 De innovatiebox in Europese aspecten	12
2.5 Andere landen met een soortgelijke regeling	12
Hoofdstuk 3: De voorwaarden voor toepassing van de innovatiebox	14
3.1 Inleiding	14
3.2 Voorwaarde 1: het immaterieel activum	14
3.2.1 Begrip immaterieel activum	14
3.2.2 Zelf voortgebracht immaterieel activum	14
3.3 Voorwaarde 2: octrooi, kwekersrecht en S&O-verklaring	15
3.3.1 Octrooi	15
3.3.2 Kwekersrecht	16
3.3.3 S&O-verklaring	16
3.3.3.1 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	16
3.3.3.2 Voorwaarden S&O-verklaring	17
3.3.3.3 De S&O-verklaring bij toeleveranciers	17
3.3.3.4 Europese aspecten rondom de S&O-verklaring	18
3.4 Voorwaarde 3: de voordelen uit het immaterieel activum moeten hun oorzaak vinden in de activa waarvoor het octrooi, kwekersrecht of S&O-verklaring is afgegeven	18
3.4.1 De oorzaaktoets	18
3.4.2 De 50%-norm	19
3.4.3 De 50%-norm bij contractresearch	19
Hoofdstuk 4: Voordelen, voortbrengingskosten en de drempel	20
4.1 Inleiding	20
4.2 Voordelen	20
4.2.1 Begripsbepaling	20
4.2.2 Toerekening op basis van EBIT	20
4.2.3 Vermogenswinst bij overdracht van immateriële activa	21
4.2.4 Een negatief saldo van voordelen	21
4.2.5 Maximale voordelen in de innovatiebox (tot 2010)	22
4.3 De voortbrengingskosten	22
4.4 De drempel	23
Hoofdstuk 5: De toerekening van de voordelen op dit moment	24
5.1 Inleiding	24
5.2 De problematiek die in de praktijk speelt	24
5.3 De werkwijze van toerekening van de voordelen volgens de wet	25
5.4 De toerekening van de voordelen in de praktijk	26
5.4.1 Drie varianten van toerekenen	26
5.4.2 De afpelmethode	26

5.4.3 De cost-plusmethode	28
5.4.4 De directe methode	28
5.5 De vaststellingsovereenkomst	28
Hoofdstuk 6: De benadering tijdens een vooroverleg bij toerekening van de voordelen	30
6.1 Inleiding	30
6.2 Casusbeschrijving voorbeeld 1	30
6.2.1 Het eerste overleg met de Belastingdienst	30
6.2.2 Het tweede overleg met de Belastingdienst	31
6.3 Casusbeschrijving voorbeeld 2	33
6.4 Uitgangspunt van de Belastingdienst	33
6.5 Tegenhanger uitgangspunt WVA uren	34
Conclusie	35
Bijlagen	37
Bijlage I Model afpelmethode Belastingdienst	38
Bijlage II Handreiking vaststellingsovereenkomst innovatiebox	41
Bijlage III Verklaring van authenticiteit	48
Bijlage IV Afkortingenlijst	49
Bijlage V Literatuurlijst	50

Hoofdstuk 1: Inleiding

Deze scriptie heeft als onderwerp de innovatiebox en gaat voornamelijk in op de problematiek rondom de toerekening van de voordelen aan de innovatiebox. De probleemstelling van deze scriptie luidt als volgt: 'Hoe dient toerekening van de voordelen aan de innovatiebox plaats te vinden?'.

Door middel van de volgende deelvragen zal antwoord op de probleemstelling worden gezocht:

- Wat houdt de innovatiebox in?
- Wat zijn de voorwaarden om gebruik te kunnen maken van de innovatiebox?
- Wat wordt verstaan onder voordelen, voortbrengingskosten en de drempel?
- Hoe vindt toerekening op dit moment plaats?
- Hoe benadert de Belastingdienst de toerekening van de voordelen aan de innovatiebox?
- Welke oplossingen zijn er om de problematiek rondom toerekening van voordelen aan de innovatiebox op te lossen?

De innovatiebox is op 1 januari 2007 in werking getreden en vormgegeven in artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb). Hoewel de innovatiebox sinds 2007 in werking is getreden, bevindt de innovatiebox zich anno 2014 nog steeds in de opstartfase¹. De innovatiebox is de laatste jaren pas echt in opkomst door de versoepelingen en verruiming die vanaf 2007 hebben plaatsgevonden.

Indien een vennootschapsbelastingplichtige zelf een immaterieel activum ontwikkelt en voldoet aan de andere wettelijke voorwaarden komt hij in aanmerking om de innovatiebox toe te passen. De voorwaarden en werking van de innovatiebox zijn op grond van de wet vrij duidelijk, waardoor er met betrekking tot de voorwaarden en werking vrijwel geen onduidelijkheden ontstaan. De belastingplichtige dient in de aangifte vennootschapsbelasting te kiezen voor toepassing van de innovatiebox. Wanneer de innovatiebox wordt toegepast ontstaan de onduidelijkheden, want welke voordelen kan de belastingplichtige toerekenen aan de innovatiebox?

Er zijn geen uitvoeringsregels of voorschriften met betrekking tot de toerekening van voordelen opgesteld door de wetgever. Bij de toerekening van de behaalde voordelen aan de innovatiebox is de beoordeling van de feiten erg belangrijk. Elke onderneming is verschillend en dit brengt met zich mee dat de toerekening van de voordelen per situatie verschilt. Om duidelijkheid te verkrijgen vindt meestal vooroverleg met de Belastingdienst plaats over de wijze van toerekening.

Tijdens een vooroverleg worden afspraken gemaakt tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Een vooroverleg is in de meeste gevallen een tijdrovende klus en daarnaast brengt een vooroverleg de nodige kosten met zich mee. Een belastingplichtige zal zich bijlaten staan door een belastingadviseur en tijdens een vooroverleg zijn meestal twee personen van de Belastingdienst aanwezig. De gemaakte afspraken worden niet openbaar gemaakt, waardoor de wijze van toerekening van voordelen aan de innovatiebox onduidelijk blijft. De belastingplichtige die in aanmerking komt voor toepassing van de innovatiebox is dus vrijwel gebonden om in vooroverleg te gaan met de Belastingdienst. Voor toerekening van de voordelen aan de innovatiebox wordt de zogenaamde afpelmethode het meeste gebruikt. Hoe de afpelmethode werkt is duidelijk maar de werkelijke uitwerking en de benadering van de afpelmethode is in de praktijk nog steeds onbekend omdat er geen wijze van toerekening is voorgeschreven door de wetgever.

¹ Brief van de staatssecretaris van Financiën, 28 juni 2013, 33402, 60

De voorwaarden en werking van de innovatiebox zijn duidelijk, maar de wijze waarop toerekening van voordelen aan de innovatiebox plaats dient te vinden niet. In hoofdstuk 6 wordt aan de hand van praktijkvoorbeelden aangegeven hoe de wijze van toerekening op dit moment plaats vindt en worden de knelpunten aangegeven van deze wijze.

Tijdens dit onderzoek wordt voornamelijk gebruik gemaakt van artikelen, boeken en praktijkvoorbeelden. Tevens wordt bij dit onderzoek gebruik gemaakt van zowel Eerste- als Tweede Kamerstukken. Uit deze Kamerstukken kan veelal afgeleid worden wat de wetgever heeft bedoeld en hoe bepaalde voorwaarden met betrekking tot de innovatiebox opgevat dienen te worden. Gezien het feit dat de innovatiebox een redelijk nieuwe regeling is, is het op dit moment niet mogelijk om gebruik te maken van jurisprudentie. Na te beginnen met een algemene inleiding over de innovatiebox zal de scriptie zich in het vervolg toespitsen op de probleemstelling 'Hoe dient toerekening van voordelen aan de innovatiebox plaats te vinden'.

Wat de innovatiebox inhoudt wordt beschreven in hoofdstuk 2. In dit hoofdstuk komt tevens aan bod hoe de innovatiebox tot stand is gekomen en welke wetswijzigingen hebben plaatsgevonden evenals de Europese aspecten rondom de innovatiebox. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de vraag welke voorwaarden er gelden voor toepassing van de innovatiebox en wanneer er voldaan wordt aan de gestelde voorwaarden. Vervolgens wordt vanaf hoofdstuk 4 ingegaan op de probleemstelling van deze scriptie. In dit hoofdstuk wordt besproken wat wordt verstaan onder voordelen, voortbrengingskosten en de drempel.

In hoofdstuk 5 wordt ingegaan op de wijze van toerekenen op dit moment. Hoe dienen de voordelen toegerekend te worden volgens de wet en welke methodes hebben zich ontwikkeld in de praktijk? Wanneer dient welke methode toegepast te worden en hoe wordt deze methode uitgewerkt? Vervolgens wordt in hoofdstuk 6 ingegaan op de vraag waar de Belastingdienst zich op baseert bij de toerekening volgens de afpelmethode. In dit hoofdstuk wordt gebruik gemaakt van een aantal praktijkvoorbeelden. Deze scriptie wordt afgesloten met een conclusie waarin aanbevelingen worden gedaan. Deze aanbevelingen kunnen ervoor zorgen dat de problemen rondom de toerekening van voordelen aan de innovatiebox opgelost kunnen worden.

Hoofdstuk 2: De innovatiebox

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de innovatiebox. Hoe is de regeling tot stand gekomen en welke wetswijzigingen hebben er allemaal plaatsgevonden? Welk voordeel levert de innovatiebox op voor een belastingplichtige en hoe verhoudt de innovatiebox zich met betrekking tot Europese aspecten?

In het kort houdt de innovatiebox in dat een gedeelte van de winst die ontstaat door een belastingplichtige met een zelf voortgebracht immaterieel activum niet wordt meegenomen in de grondslag voor de heffing van vennootschapsbelasting. De innovatiebox is alleen van toepassing op vennootschapsbelastingplichtige ondernemers. Door toepassing van de innovatiebox wordt de innovatiewinst belast tegen een effectief tarief van maximaal 5%.

2.2 Invoering en wetswijzigingen

2.2.1 Totstandkoming en inwerkingtreding

In het najaar van 2003 kwamen de VVD, het CDA en de LPF met een voorstel om in de vennootschapsbelasting een boxenstelsel toe te passen met een aparte box voor winst uit financieringsactiviteiten en winst uit onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden. Na een lang politiek proces werd op 24 mei 2006 een wetsvoorstel met betrekking tot de innovatiebox aangeboden aan de Tweede Kamer². Kort voordat het vierde kabinet Balkenende aantrad werd besloten om de innovatiebox in werking te laten treden als fiscale stimulering voor innovatieve ondernemers die innovatief onderzoek uitvoeren³.

De innovatiebox trad op 31 januari 2007 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2007 in werking⁴ en is vormgegeven in artikel 12b Wet Vpb. Bij de invoering van deze stimuleringsmaatregel in 2007 droeg de innovatiebox nog de naam octrooi-box. In het vervolg van deze scriptie wordt alleen over de innovatiebox gesproken, ook indien de tekst betrekking heeft op de periode van de octrooi-box.

2.2.2 Wetswijzigingen

Sinds de invoering van de innovatiebox in 2007 is artikel 12b Wet Vpb al diverse malen versoepeld en verruimd. Tot 1 januari 2008 was het uitsluitend mogelijk om gebruik te maken van de innovatiebox indien de belastingplichtige in het bezit was van een octrooi dan wel een kwekersrecht. Vanaf 1 januari 2008 werd de innovatiebox verruimd en werd het mogelijk om de innovatiebox toe te passen indien men beschikte over een Speur- en Ontwikkelingsverklaring⁵ (hierna: S&O-verklaring). Deze verruiming werd ingevoerd om de innovatiebox toegankelijker te maken voor het midden- en kleinbedrijf (hierna: MKB).

² Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 2, p. 4 en 5

³ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 3, p. 10

⁴ Stb. 2007, 44, Besluit van 31 januari 2007 tot inwerkingtreding van de octrooi-box in de vennootschapsbelasting en van een daarmee verband houdende aanpassing van het Besluit fiscale eenheid 2003

⁵ Kamerstukken II, 2007/08, 31206, 9

Tot de wetswijziging op 1 januari 2010 gold er met betrekking tot de voordelen van de innovatiebox een forfaitaire begrenzing⁶. Deze begrenzing hield in dat de voordelen die in de innovatiebox vielen, maximaal vier maal de voortbrengingskosten bedroegen. Het voordeel dat in de innovatiebox kon vallen, bedroeg € 100.000 indien de voortbrengingskosten € 25.000 bedroegen. Sinds 1 januari 2010 is deze begrenzing niet meer van toepassing.

De wetswijziging van 1 januari 2011 ziet op de voordelen die ontstaan tussen het moment van de aanvraag van het octrooi en het moment waarop het octrooi wordt verleend. Er verstrijkt meestal een geruime tijd tussen de aanvraag en de verlening van een octrooi. Het is mogelijk dat er tussen deze twee momenten al voordelen uit hoofde van het immaterieel activum worden genoten. Gezien het feit dat het octrooi nog niet is verleend, kunnen deze voordelen niet worden opgenomen in de innovatiebox. Deze voordelen worden tegen het reguliere Vpb tarief belast. Door de wetswijziging van 1 januari 2011 komen deze voordelen in mindering op de drempel, waardoor de innovatiebox eerder van toepassing is. Het is echter niet mogelijk dat deze vermindering leidt tot een negatieve drempel. Via afzonderlijke bepalingen in de Wet overige fiscale maatregelen 2011 is deze tegemoetkoming ook van toepassing op de jaren vóór 2011.

Op 1 januari 2012 is het negende lid van artikel 12b Wet Vpb opgenomen. Het negende lid bepaalt dat de aftrek ingevolge een Research & Development beschikking (hierna: RDA-beschikking) de grondslag van de box niet verlaagt⁷. In het vervolg van de scriptie wordt hier verder niet op ingegaan.

2.2.3 De forfaitaire regeling

Ten slotte is per 1 januari 2013 de regeling voor de innovatiebox uitgebreid met een forfaitaire regeling voor het bepalen van de innovatiewinst⁸. Deze forfaitaire regeling is opgenomen in artikel 7aa van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971. Deze forfaitaire regeling moet toepassing van de innovatiebox voor het MKB vergemakkelijken. De veelal gehanteerde afpelmethode is naar mening van de staatssecretaris van Financiën voor het MKB niet altijd geschikt omdat de netto voordelen van de innovatiebox niet altijd opwegen tegen de bijkomende advieskosten.

Er kan jaarlijks geopteerd worden voor toepassing van de hiervoor genoemde forfaitaire regeling. Indien geopteerd wordt voor de forfaitaire regeling wordt 25% van de totale jaarwinst, met een jaarlijks maximum van € 25.000, geacht toerekenbaar te zijn aan de innovatiebox. Bij toepassing van de forfaitaire regeling hoeft geen rekening meer gehouden te worden met een in te lopen drempel. De forfaitaire regeling geldt voor alle in de innovatiebox ondergebrachte immateriële activa⁹. Het is niet mogelijk om voor het ene immateriële activum de forfaitaire regeling toe te passen en voor een ander immaterieel activum de normale regeling.

De belastingplichtige kan voor de forfaitaire regeling kiezen indien hij in het onderhavige of de twee voorafgaande kalenderjaren een kwalificerend immaterieel activum heeft voortgebracht. De forfaitaire regeling is maximaal drie jaar toepasbaar. Na verloop van drie jaar, of eerder op verzoek van de belastingplichtige, vindt toerekening aan de innovatiebox weer volgens de normale regeling plaats.

⁶ Stb. 2009, 609, Wet van 23 december 2009, Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010), artikel VII, onderdeel C

⁷ Kamerstukken II, 2011/12, 33003, 18, p. 1

⁸ Stb. 2012, 694, Besluit van 20 december 2012 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten, p. 37 e.v.

⁹ Strik, S.A.W.J., 'Forfaitaire regeling per 1 januari 2013 ter berekening van de innovatiewinst', *Cursus Belastingrecht Vpb.2.2.12.D*

Met betrekking tot de forfaitaire regeling bestaat geen overgangsrecht. Dit betekent dat indien in 2013 geopteerd wordt voor de forfaitaire regeling, deze regeling ook van toepassing kan zijn op de in 2011 of 2012 voortgebrachte immateriële activa.

2.3 Het voordeel van de innovatiebox

De innovatiebox heeft geen eigen tarief zoals de inkomstenbelasting maar de innovatiebox heeft de vorm van een grondslagvermindering. Dit houdt in dat slechts een gedeelte van de voordelen die in de innovatiebox vallen in aanmerking worden genomen tegen het reguliere vennootschapsbelastingtarief. De hoogte van het gedeelte dat in aanmerking wordt genomen bedraagt 5/H. De H staat voor het hoogste percentage van het vennootschapsbelasting tarief. Doordat slechts een beperkt deel van de innovatiewinst in aanmerking wordt genomen, wordt de innovatiewinst belast tegen een effectief tarief van maximaal 5%.

Bij het huidige hoogste tarief van de vennootschapsbelasting van 25% bedraagt het gedeelte van de innovatiewinst dat in aanmerking wordt genomen 20% ($5/25 \times 100$). Dit betekent dat 80% van de innovatiewinst niet in de grondslag van heffing valt. Slechts 20% van de voordelen worden belast tegen een tarief van 25%, dit houdt in dat er slechts 5% (25% van 20) belasting wordt betaald over de totale voordelen van de innovatiebox. Hieronder volgt een voorbeeld van het voordeel van de innovatiebox bij een vennootschapsbelastingtarief van 25%.

Innovatiewinst	€ 100.000
Andere winst	€ 200.000 +
Totale winst	€ 300.000
Belastbare innovatiewinst ($20\% \times € 100.000$)	€ 20.000
Belastbare andere winst	€ 200.000 +
Totale belastbare winst	€ 220.000
Verschuldigde Vpb innovatiewinst ($25\% \times € 20.000$)	€ 5.000
Verschuldigde Vpb andere winst ($25\% \times € 200.000$)	€ 50.000 +
Totaal verschuldigde Vpb ($25\% \times € 220.000$)	€ 55.000
Effectief tarief op innovatiewinst ($€ 5.000 / € 100.000 \times 100\%$)	5%
Effectief tarief op totale winst ($€ 55.000 / 300.000 \times 100\%$)	18,33%

Indien het belastbare bedrag van een vennootschap minder dan € 200.000 bedraagt, is de vennootschap 20% vennootschapsbelasting verschuldigd. In dit geval wordt 20% van de voordelen belast tegen een tarief van 20%. Dit houdt in dat het effectieve tarief voor de voordelen in de innovatiebox slechts 4% (20% van 20) bedraagt.

De wetgever heeft er bewust voor gekozen om bij de innovatiebox gebruik te maken van een grondslagvermindering en geen gebruik te maken van een bijzonder tarief. Dit heeft hij besloten om problemen bij de horizontale en verticale verliesverrekening te voorkomen¹⁰. De wetgever heeft tevens gekozen voor een grondslagvermindering vanwege internationale belangen. Door een grondslagvermindering toe te passen in plaats van een bijzonder tarief wordt het beeld opgehouden dat Nederland minimaal 20% belasting heft.

¹⁰ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 28 en 29

2.4 De innovatiebox in Europese aspecten

Vanaf het moment dat er gedachtes en voorstellen kwamen om de innovatiebox in te voeren, is rekening gehouden met de Europese Gedragscode met betrekking tot schadelijke belastingconcurrentie en met de beoordeling of er sprake is van een steunmaatregel¹¹. Er is namelijk sprake van een steunmaatregel indien cumulatief aan de volgende criteria wordt voldaan (1) er is sprake van een voordeel dat met staatsmiddelen wordt bekostigd en slechts ten goede komt aan bepaalde ondernemingen en/of producties en (2) de maatregel de concurrentie dreigt te vervalsen en de handel tussen de lidstaten op een nadelige manier beïnvloedt.

Volgens de Nederlandse regering is geen sprake van een steunmaatregel aangezien de innovatiebox geen specifieke ondernemingen of producties begunstigt. De Nederlandse regering ziet de innovatiebox als een generieke regeling¹². Deze mening wordt gedeeld door de heren F.A. Engelen en P.C. van der Vegt in een door hen geschreven artikel¹³. Om rechtszekerheid te verschaffen heeft Nederland de innovatiebox voorgelegd aan de Europese Commissie. De voorlegging van de innovatiebox heeft niet geleid tot een beschikking van “geen steun”. Het overleg met de Europese Commissie was voor de Nederlandse regering kennelijk voldoende om de innovatiebox zonder de beschikking van geen steun in te voeren¹⁴. De voorlegging van de innovatiebox voor een verklaring van geen steun is door de Nederlandse regering ingetrokken waardoor er geen beschikking van geen steun is afgegeven.

Met betrekking tot de Europese aspecten rondom de vestigingsvrijheid is beslist dat de onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten overal ter wereld gedaan mogen worden zodat geen inbreuk wordt gemaakt op de vrijheid van vestiging. Dit is echter niet het geval indien er sprake is van de ontwikkeling van S&O-activa. Een S&O-verklaring wordt slechts afgegeven indien werkzaamheden binnen de Europese Unie plaatsvinden. De Europese aspecten rondom S&O-activa worden verder besproken in paragraaf 3.3.3.4.

2.5 Andere landen met een soortgelijke regeling

In 2008 is in België een regeling ingevoerd om innovatie te stimuleren¹⁵. In België is net als in Nederland sprake van een grondslagvermindering. Dit betekent dat 80% van de octrooi-inkomsten zijn vrijgesteld van belastingheffing. Hierdoor is 20% van de inkomsten belast tegen het huidige Belgische belastingtarief van 33,99%. De octrooi-inkomsten worden dus belast tegen een effectief tarief van maximaal 6,8%. Een aanzienlijk verschil met Nederland is dat de aftrekpost geen keus is, de regeling betreft een verplichte faciliteit.

In België wordt onder voordelen verstaan de vergoeding voor licenties en marktconforme vergoedingen voor octrooien begrepen in de verkoopprijs van goederen (of diensten) van de vennootschap. De verkoopopbrengst van een immaterieel activum kan in België niet onder de faciliteit vallen. Omdat in België geen beperking is opgenomen met betrekking tot de voortbrengingskosten kan in België eerder worden geprofiteerd van de faciliteit.

¹¹ Artikel 89 EG-Verdrag

¹² Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 29

¹³ Engelen, F.A., & Vegt, P.C. van der, ‘De octrooi- en rentebox: dispariteit, distorsie of steunmaatregel?’, *WFR* 2006/1181

¹⁴ Stb. 2007, 44, Besluit van 31 januari 2007 tot inwerkingtreding van de octrooi- en verbruikbelasting en van een daarmee verband houdende aanpassing van het Besluit fiscale eenheid 2003, Nota van toelichting, p. 3

¹⁵ http://www.monard-dhulst.be/nl/publications/-/asset_publisher/sfxddM7ZdWTD/content/id/29289, geraadpleegd op 27 april 2014

In tegenstelling tot Nederland zijn verliezen in België niet aftrekbaar tegen het reguliere Vpb tarief. Hierdoor zijn de verliezen uit innovatie in België slechts gedeeltelijk (6,8%) verrekenbaar.

Ook het Verenigd Koninkrijk en Luxemburg hebben een soortgelijke regeling. In het Verenigd Koninkrijk is sinds april 2013 de patent box van toepassing¹⁶. Het belastingtarief van deze box bedraagt 10%. Royalty's en licentie-inkomsten worden meegenomen in de berekening van de patent box. Tevens valt de winst behaald met de verkoop van producten waarop het patent van toepassing is onder de voordelen. In het Verenigd Koninkrijk is net als in Nederland sprake van een grondslagvermindering.

In Luxemburg is er tevens sprake van een fiscale stimuleringsmaatregel¹⁷. Ook hier is sprake van een grondslagvermindering. Van de kwalificerende voordelen wordt 80% uit de belastbare grondslag gehaald. Gezien het Vpb tarief van 30,36% betekent dit dat de voordelen uit het kwalificerende activum belast worden tegen 6,07%. In Luxemburg vallen inkomsten uit royalty's en de behaalde vervreemdingswinst bij verkoop van het activum onder de voordelen die in aanmerking komen voor de faciliteit.

¹⁶ <http://www.hmrc.gov.uk/ct/forms-rates/claims/patent-box.htm>, geraadpleegd op 27 april 2014

¹⁷ <http://www.bespaarbelastingen.be/algemeen/ip-vennootschap-luxemburg-of-belgie/>, geraadpleegd op 28 april 2014

Hoofdstuk 3: De voorwaarden voor toepassing van de innovatiebox

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de voorwaarden die zijn verbonden aan het gebruik van de innovatiebox. Welke wettelijke voorwaarden zijn er en wat houden deze voorwaarden in?

Om in aanmerking te komen voor de innovatiebox moet worden voldaan aan de volgende vereisten:

- 1) het immaterieel activum moet door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht;
- 2) ter zake van dit immaterieel activum dient aan de belastingplichtige een octrooi, kwekersrecht of S&O-verklaring te zijn afgegeven;
- 3) de te verwachten voordelen uit hoofde van het immaterieel activum moeten hun oorzaak vinden in de activa waarvoor het octrooi, kwekersrecht of S&O-verklaring is afgegeven;
- 4) er wordt in de aangifte vennootschapsbelasting gekozen voor toepassing van de innovatiebox.

De innovatiebox is niet van toepassing op de door de belastingplichtige voortgebrachte merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen¹⁸. Deze voordelen worden buiten de innovatiebox gehouden omdat de band met technische innovatie niet duidelijk genoeg aanwezig is¹⁹. Door deze uitsluitingen wordt innovatie op het gebied van marketing niet in aanmerking genomen binnen de regelgeving van de innovatiebox.

3.2 Voorwaarde 1: het immaterieel activum

3.2.1 Begrip immaterieel activum

In artikel 12b Wet Vpb is geen omschrijving gegeven van de definitie immaterieel activum. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat een immaterieel activum gelijk kan worden gesteld aan een immaterieel bedrijfsmiddel²⁰.

Immateriële activa worden gerekend tot de vaste activa, waarbij duurzaamheid van groot belang is²¹. Volgens bedrijfseconomische opvattingen is er sprake van een immaterieel activum indien (1) het activum identificeerbaar is, (2) er een waarschijnlijkheid bestaat dat de toekomstige economische voordelen uit het activum naar de onderneming vloeien en (3) de kostprijs op betrouwbare wijze wordt bepaald. Een activum is identificeerbaar indien het activum zelfstandig is en los van de onderneming kan bestaan²².

3.2.2 Zelf voortgebracht immaterieel activum

Het onderscheid tussen aanschaffings- en voortbrengingskosten is cruciaal voor de innovatiebox. Aanschaffingskosten worden gemaakt indien een bedrijfsmiddel wordt verworven buiten de eigen onderneming. Indien een bedrijfsmiddel tot stand is gekomen in de eigen onderneming, is er sprake van voortbrengingskosten²³.

¹⁸ Artikel 12b lid 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹⁹ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 23

²⁰ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 95

²¹ Artikel 364 en 365 Burgerlijk Wetboek 2

²² Bahlmann, J.P., *Verantwoording aan Hans Beckman*, Deventer: Kluwer, 2006, p. 315

²³ Artikel 3.30 Wet inkomstenbelasting 2001

Gezien het feit dat in artikel 12b Wet Vpb wordt gesproken over voortbrenging, is de innovatiebox uitsluitend van toepassing op voordelen die zijn behaald met een zelf ontwikkeld immaterieel activum. Indien een immaterieel activum van derden wordt aangeworven en dit activum door de belastingplichtige verder wordt ontwikkeld, kunnen de voordelen van het nieuwe zelf ontwikkelde immateriële activum behoren tot de innovatiebox. Dit is uitsluitend mogelijk indien de doorontwikkeling aanzienlijk is²⁴. Een aanzienlijke doorontwikkeling is afhankelijk van het feit of de aard en omvang van de doorontwikkeling heeft geleid tot een nieuw immaterieel activum dat moet worden gezien als een verbetering van het bestaande immateriële activum.

Het begrip ‘zelf voortgebracht’ is ook van toepassing indien de ontwikkeling van het immaterieel activum wordt uitbesteed aan derden maar de ontwikkeling voor rekening en risico van de belastingplichtige komt²⁵.

Voor de innovatiebox is het van groot belang dat het immaterieel activum bij de vennootschap is ondergebracht waar ook het economische belang ligt. Binnen een concern is het niet ongebruikelijk dat octrooien op naam worden gesteld van een andere groepsvennootschap dan de vennootschap met het economische belang. Om in deze situatie de innovatiebox toe te kunnen passen is het noodzakelijk om een fiscale eenheid te vormen. Een soortgelijk probleem speelt bij een S&O-verklaring aangezien de S&O-verklaring alleen wordt verstrekt indien de inhoudingsplichtige de S&O activiteiten zelf verricht. De inhoudingsplichtige die deel uitmaakt van een fiscale eenheid en voor speur- en ontwikkelingswerk werknemers ter beschikking stelt aan een onderneming binnen de fiscale eenheid, wordt geacht dat speur- en ontwikkelingswerk zelf te hebben verricht²⁶. Ook in deze situatie is het van belang dat er sprake is van een fiscale eenheid.

3.3 Voorwaarde 2: octrooi, kwekersrecht en S&O-verklaring

3.3.1 Octrooi

Het octrooirecht bevat een monopolie op de exploitatie van een uitvinding. Dit betekent dat er een exclusief recht ontstaat dat anderen verbiedt om de uitvinding toe te passen en/of te exploiteren. Het octrooirecht heeft geen levenslange positie, het uitgangspunt is dat de uitvinder de kosten van de investering terug kan verdienen.

De octrooi-eis bestaat uit vier cumulatieve elementen:

- 1) er is sprake van een octrooi;
- 2) het octrooi is verleend;
- 3) het is octrooi is verleend in verband met het immaterieel actief;
- 4) het te verwachten voordeel vindt in belangrijke mate zijn oorzaak in het octrooi.

Het materiële vereiste van een octrooi is dat de uitvinding is gericht op het oplossen van een technisch probleem. Hierdoor kan een uitvinding zowel een product als een werkwijze zijn. De uitvinding moet nieuw, inventief, toepasbaar zijn en vatbaar voor industriële toepassing. Het vereiste ‘nieuw’ is met betrekking tot een octrooi een eng begrip. De uitvinding mag geen deel uitmaken van een bestaande techniek, waar ook ter wereld.

²⁴ Kamerstukken I, 2006/07, 30572, C, p. 5

²⁵ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 96, vraag 2.9

²⁶ Artikel 23 lid 6 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

De beoordeling of wordt voldaan aan de octrooi-eis vindt eenmalig plaats aan het einde van het jaar waar de innovatiebox voor het eerst van toepassing is²⁷. Indien op dat moment aan de gestelde eisen wordt voldaan, blijft de innovatiebox van toepassing. Latere ontwikkelingen kunnen echter wel nieuw licht werpen op de situatie. Gezien het feit dat techniek blijft veranderen, kan een technische uitvinding snel verouderen. Het is dan moeilijk aan te tonen dat er wordt voldaan aan de eisen voor toepassing van de innovatiebox.

De aanvraag voor een octrooirecht dient ingediend te worden bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (hierna: RVO) of bij het Europees Octrooibureau (EOB). Het RVO is de opvolger van het Agentschap Nederland Octrooicentrum. Het verleende octrooi heeft dankzij het Europese Octrooiverdrag (EOV) toepassing in meerdere landen binnen de Europese Unie.

3.3.2 Kwekersrecht

Onder octrooien worden kwekersrechten mede begrepen²⁸. Het kwekersrecht is van toepassing bij bedrijven die zich bezig houden met het veredelen (ontwikkelen) en vermeerderen van planten. Veredelingsbedrijven kunnen hun nieuw ontwikkelde ras beschermen via het kwekersrecht. Plantenrassen worden echter niet meegenomen in het kwekersrecht. Dit vanwege het feit dat plantenrassen zo van specifieke aard zijn, dat er voor plantenrassen een eigen regeling is opgesteld. In de scriptie wordt hier verder niet op ingegaan. Een Nederlands kwekersrecht wordt verkregen en aangevraagd bij de Raad voor plantenrassen. Als het recht wordt verleend, wordt het ingeschreven in het Nederlands Rassenregister en heeft het kwekersrecht een geldigheid van 25 of 30 jaar.

3.3.3 S&O-verklaring

3.3.3.1 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

De Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA) is een fiscale regeling om werkgelegenheid en onderzoek te stimuleren. Bij toepassing van de WVA wordt een gedeelte van de loonkosten welke betrekking hebben op spur- en ontwikkelingswerk 'gecompenseerd'.

De WVA kent drie faciliteiten:

- 1) een tegemoetkoming in de loonkosten die betrekking hebben op spur- en ontwikkelingswerk in de vorm van een vermindering van de af te dragen loonheffing;
- 2) een aftrek S&O voor zelfstandige ondernemers en;
- 3) een extra tegemoetkoming voor startende ondernemers of ondernemingen.

Om in aanmerking te komen voor gebruik van de WVA moet de belastingplichtige in het bezit zijn van een S&O-verklaring. De S&O afdrachtvermindering bedraagt in 2014 35% (bij starters 50%) voor de S&O loonkosten tot € 250.000 en 14% voor de S&O loonkosten die dit bedrag overtreffen. De aftrek S&O voor zelfstandige ondernemers bedraagt in 2014 € 12.310 en voor starters geldt een extra aftrek van € 6.157²⁹. Om in aanmerking te komen voor de aftrek S&O voor zelfstandige ondernemers en de extra aftrek voor starters dient de ondernemer te voldoen aan het urencriterium en dient in het kalenderjaar minimaal 500 uur aan S&O te zijn besteed. De S&O aftrek voor zelfstandige ondernemers en de S&O aftrek voor starters behoren tot de ondernemersfaciliteiten van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB).

²⁷ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 97, vraag 2.24

²⁸ Artikel 12b lid 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

²⁹ Artikel 3.77 Wet inkomstenbelasting 2001

3.3.3.2 Voorwaarden S&O-verklaring

Een S&O-verklaring dient aangevraagd te worden bij de RVO. Bij de aanvraag dient de ondernemer een beschrijving van zijn projecten aan te leveren. In een S&O-verklaring wordt opgenomen of een project geheel, gedeeltelijk of niet voor de WVA in aanmerking komt. Ook het maximale bedrag aan S&O afdrachtvermindering wordt in de verklaring vermeld. Voorwaarde voor het verkrijgen van een S&O-verklaring is dat de onderneming een systematische organisatie is en de werkzaamheden worden verricht in een lidstaat van de Europese Unie.

Werkzaamheden die kwalificeren als S&O werkzaamheden zijn:

- 1) ontwikkeling (onderdelen van) technisch nieuwe fysieke producten of productieprocessen;
- 2) ontwikkeling (onderdelen van) programmatuur, technisch nieuwe software;
- 3) technisch wetenschappelijk onderzoek en technische haalbaarheidsonderzoeken en;
- 4) technisch onderzoek met betrekking tot in de eigen onderneming in gebruik zijnde fysieke processen of programmatuur.

Werkzaamheden die een commercieel, administratief of organisatorisch karakter hebben vallen niet onder spur- en ontwikkelingswerk³⁰. Voorbeelden hiervan zijn ontwikkeling van niet-fysieke producten zoals een nieuwe dienst of therapie, logistieke processen, marktonderzoek en onderzoek naar economische haalbaarheid.

De werkzaamheden met betrekking tot onderzoek en analyse waarvoor een S&O-verklaring kan worden verkregen, leiden vaak niet tot een bedrijfsmiddel dat een zelfstandige functie vervult binnen de onderneming en zodanig duurzaam opbrengsten genereert. Hierdoor komen deze werkzaamheden wel in aanmerking voor een S&O-verklaring maar kan de innovatiebox niet worden toegepast.

Het criterium 'nieuw' is bij een S&O-verklaring minder eng dan bij een octrooi. Bij een S&O-verklaring moet hetgeen dat ontwikkeld wordt voor de onderneming nieuw zijn. Het is dus niet van belang of andere ondernemingen de kennis al bezitten. Zoals beschreven in paragraaf 3.3.1. mag de uitvinding van een octrooi geen deel uitmaken van een al bestaande techniek, waar ook ter wereld.

Een S&O-verklaring wordt verstrekt per inhoudingsplichtige. De inhoudingsplichtige dient de werkzaamheden zelf te verrichten. Zoals beschreven in paragraaf 3.2.2. is het tevens toegestaan dat de werkzaamheden worden verricht door een vennootschap binnen de fiscale eenheid.

3.3.3.3 De S&O-verklaring bij toeleveranciers

Indien een toeleverancier voldoet aan de voorwaarden voor een S&O-verklaring kan hij een verklaring aanvragen voor de werkzaamheden die hij verricht. Toepassing van de innovatiebox is echter in veel gevallen niet mogelijk. Dit vanwege het feit dat een toeleverancier in de meeste gevallen geen economisch eigenaar is van het immaterieel activum. Indien er bij de toeleverancier voldoende risico ligt met betrekking tot de ontwikkeling van het immaterieel activum lijkt toepassing van de innovatiebox wel mogelijk.

Een mooi voorbeeld hiervan is ASML. ASML is een Nederlands hightechbedrijf en een van de belangrijkste leveranciers van machines die worden gebruikt bij het maken van chips. ASML maakt zelf nauwelijks onderdelen³¹.

³⁰ Artikel 1 lid 4 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

³¹ <http://www.ed.nl/economie/asml/de-belangrijkste-leveranciers-van-asml-1.2160815>, geraadpleegd op 6 mei 2014

ASML maakt gebruik van tientallen toeleveranciers die de onderdelen leveren. De toeleveranciers van ASML verrichten de zoek- en ontwikkelingswerkzaamheden maar het economisch eigendom van de machines ligt bij ASML. De toeleveranciers kunnen dus wel in het bezit zijn van een S&O-verklaring maar in veel gevallen kunnen zij geen gebruik maken van de innovatiebox.

3.3.3.4 Europese aspecten rondom de S&O-verklaring

De wetswijziging in 2008 met betrekking tot S&O-activa is in bepaalde situaties in strijd met de vrijheid van vestiging³². Dit is het geval indien de S&O werkzaamheden in een vaste inrichting in het buitenland worden verricht³³. De opbrengsten van de vaste inrichting worden toegerekend aan de onderneming in Nederland. De onderneming in Nederland is echter geen inhoudingsplichtige voor de loonbelasting omdat de werknemers niet in Nederland wonen en werken. De onderneming in Nederland komt dan niet in aanmerking voor een S&O-verklaring omdat de werkzaamheden niet onder de Nederlandse loonheffing vallen.

Tevens kan er strijdigheid ontstaan in het geval dat binnen een concern de zoek- en ontwikkelingswerkzaamheden worden verricht door verschillende rechtspersonen. Om toch in aanmerking te komen voor een S&O-verklaring kan een fiscale eenheid worden aangegaan. Het is echter niet mogelijk om een fiscale eenheid aan te gaan met rechtspersonen in andere EU-lidstaten waardoor ook hier sprake is van strijdigheid van vrijheid van vestiging op grond van artikel 49 EG-Verdrag.

3.4 Voorwaarde 3: de voordelen uit het immaterieel activum moeten hun oorzaak vinden in de activa waarvoor het octrooi, kwekersrecht of S&O-verklaring is afgegeven

Voor een octrooi en kwekersrecht geldt de zogenaamde oorzaaktoets. Voor een S&O-verklaring geldt de 50%-norm. Beide eisen worden in deze paragraaf besproken.

3.4.1 De oorzaaktoets

Om ervoor te zorgen dat de innovatiebox uitsluitend wordt toegepast op werkelijke innovatie en niet op relatief onbelangrijke octrooien is de oorzaaktoets opgenomen in de wet. Door de oorzaaktoets is de innovatiebox slechts van toepassing op immateriële activa waarvan de te verwachten voordelen in belangrijke mate hun oorzaak vinden in aan de belastingplichtige toegekende octrooien alsmede op S&O-activa³⁴. De oorzaaktoets is een toets op basis van een kwalitatieve benadering³⁵.

In de wet is 'in belangrijke mate' opgenomen. Dit begrip impliceert dat de te verwachten voordelen voor minstens 30% hun oorzaak vinden het verleende octrooi. Het is volgens de staatssecretaris niet de bedoeling dat deze bepaling op wiskundige wijze wordt vastgesteld³⁶. Bij aanpassing van de innovatiebox in 2008 is in de parlementaire geschiedenis niets opgemerkt met betrekking tot S&O-activa waardoor het onduidelijk is of de oorzaaktoets ook van toepassing is op de verruiming van de innovatiebox met S&O-activa.

³² Artikel 49 EG-Verdrag

³³ Nies, I.J. de, & Schure, A.M., 'Verslag 36E Fiscale conferentie van de NOB 'De innovatiebox'', *WFR* 2014/322

³⁴ Artikel 12b, lid 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

³⁵ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 96, vraag 2.18 en 2.19

³⁶ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 96, vraag 2.18 en 2.19

Met betrekking tot de oorzaaktoets is niet vast komen te staan welke voordelen geacht worden hun oorzaak te vinden in een octrooi. De toetsing aan de oorzaaktoets vindt eenmalig plaats aan het einde van het jaar waarin de innovatiebox voor het eerst van toepassing is. Latere ontwikkelingen kunnen echter wel van belang zijn indien deze aanpassingen nieuw licht werpen op de situatie.

3.4.2 De 50%-norm

Voor toepassing van de innovatiebox met betrekking tot de S&O-verklaring is vereist dat het immateriële activum is voortgevloeid uit zoek- en ontwikkelingswerk waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven. Het in paragraaf 3.4.1 besproken begrip 'in belangrijke mate' is hier niet in opgenomen. Voortvloeien uit vereist volgens de officiële interpretatie dat het immateriële activum grotendeels (meer dan 50%) is voortgevloeid uit het zoek- en ontwikkelingswerk³⁷.

3.4.3 De 50%-norm bij contractresearch

Bij contractresearch (uitbesteding van zoek- en ontwikkelingswerk) is het probleem dat de rechten met betrekking tot het immateriële activum bij een andere partij liggen dan degene die de werkzaamheden verricht. In de WVA is het toegestaan dat een immaterieel activum door meerdere partijen samen wordt ontwikkeld. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien projecten deels worden uitbesteed aan derden. Elke ondernemer dient dan afzonderlijk een S&O-verklaring aan te vragen. Indien er sprake is van contractresearch kan de innovatiebox bij degene die het werk uitbesteed toch toepassing vinden. Dit is uitsluitend mogelijk indien de werkzaamheden voor maximaal 50% uitbesteed worden en de werkzaamheden worden verricht voor rekening en risico van de belastingplichtige³⁸.

³⁷ Brief van de staatssecretaris van Financiën, 5 november 2009, 32128, 16, p. 7

³⁸ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 96, vraag 2.9

Hoofdstuk 4: Voordelen, voortbrengingskosten en de drempel

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de begrippen voordelen en voortbrengingskosten. Wat wordt onder deze begrippen verstaan en welke betekenis hebben deze begrippen binnen de innovatiebox? Vervolgens wordt ingegaan op de geldende drempel.

4.2 Voordelen

4.2.1 Begripsbepaling

De voordelen uit hoofde van het octrooiactivum of S&O-activum vormen de grondslag voor de innovatiebox. Het begrip voordelen wordt gedefinieerd in artikel 3.8 Wet IB. Via artikel 8 Wet Vpb is het begrip voordelen volgens de Wet IB ook van toepassing op de vennootschapsbelasting. Aldus artikel 3.8 Wet IB: 'Winst uit onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke *voordelen* die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming'. Het begrip voordelen omvat zowel het positieve als negatieve saldo van de winst. De in de wet opgenomen zinsnede 'worden verkregen uit een onderneming' zorgt ervoor dat kapitaalstortingen en onttrekkingen buiten het winstbegrip vallen. Sinds de wetwijziging van 1 januari 2012 is in artikel 12b Wet Vpb opgenomen dat de grondslag voor de innovatiebox niet wordt verminderd met de aftrek van een RDA-beschikking³⁹.

Volgens de wetgever moeten onder voordelen worden verstaan: de opbrengsten minus de kosten, lasten en afschrijvingen⁴⁰. Indien wordt gekeken naar een gebruikelijke interpretatie binnen de Wet Vpb moet onder een voordeel worden verstaan: het bruto bedrag dat gerealiseerd wordt met een bepaalde werkzaamheid waarop alleen de kosten in mindering komen die worden veroorzaakt door die werkzaamheid. Kosten die wel een verband hebben met het voordeel maar niet rechtstreeks worden gemaakt door de verrichte werkzaamheden mogen dus niet in mindering worden gebracht. Men kan onder de verband houdende kosten algemene kosten, kosten van de verkooporganisatie, marketingkosten, logistieke kosten, kosten van onderzoek en ontwikkeling en financieringskosten van de onderneming verstaan. Hoewel de gebruikelijke interpretatie binnen de Wet Vpb op deze manier luidt, worden de voordelen die in de innovatiebox vallen meestal niet berekend op basis van brutomarge. De voordelen die in de innovatiebox vallen, worden in de praktijk op basis van Earnings Before Interest and Tax (hierna: EBIT) berekend.

4.2.2 Toerekening op basis van EBIT

In de praktijk vindt de toerekening plaats op basis van operationele inkomsten van een onderneming voor aftrek van rente en belasting in plaats van op basis van de brutomarge. Dit betekent de omzet minus de kosten van gewone bedrijfsuitoefening. De financiële baten en lasten en de belastingen worden niet meegenomen bij de toerekening op basis van EBIT. Om een duidelijker beeld te geven van deze EBIT methode volgt een voorbeeld.

³⁹ Artikel 12b lid 9 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

⁴⁰ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 3, p. 51

Netto omzet	€ 100.000
Kostprijs van de omzet	€ 45.000 -/-
Brutomarge	€ 55.000
Verkoopkosten	€ 10.000
Algemene kosten	€ 15.000
Som van de kosten	€ 25.000 -/-
EBIT	€ 30.000
Rente lasten	€ 2.000 -/-
Resultaat voor belasting	€28.000

Zoals in het voorbeeld te zien is, is het voordeel volgens de EBIT methode lager dan het voordeel volgens de brutomarge methode. Of gebruikmaking van deze methode uiteindelijk zorgt voor een ongunstiger resultaat voor de belastingplichtige is afhankelijk van diverse factoren. Dit is zowel afhankelijk van de toepassing van de ingroeieregeling, de berekening van de drempel en de verdeling van de winst aan diverse functies.

4.2.3 Vermogenswinst bij overdracht van immateriële activa

In de wet wordt geen onderscheid gemaakt tussen reguliere voordelen en incidentele voordelen. Omdat er geen onderscheid wordt gemaakt vallen vermogenswinsten die worden behaald bij de overdracht van immateriële activa ook in de innovatiebox. Dit is tevens in de Kamerstukken bevestigd⁴¹. Om de innovatiebox toe te passen op de behaalde overdrachtswinst is het geen vereiste dat de belastingplichtige in de jaren voorafgaand aan de overdracht van het immaterieel activum gebruik heeft gemaakt van de innovatiebox. Hierdoor is het mogelijk om de innovatiebox pas voor het eerst toe te passen in het jaar van vervreemding van het immateriële activum.

De winst behaald bij de overdracht van immateriële activa wordt berekend volgens het goed koopmansgebruik⁴². De behaalde winst is gelijk aan het saldo van de vervreemdingsprijs minus de boekwaarde. Indien het actief geheel is afgeschreven of indien alle voortbrengingskosten in één keer ten laste van de winst zijn gebracht, is de winst bij overdracht van immateriële activa gelijk aan de netto vervreemdingsprijs. Of de vermogenswinst geheel of gedeeltelijk in de innovatiebox valt, is afhankelijk van de hoogte van de voortbrengingskosten aangezien de voordelen pas in de innovatiebox vallen indien de voortbrengingskosten worden overschreden. De voortbrengingskosten die zijn gemaakt voor invoering van de innovatiebox in 2007 dienen bij de berekening van de behaalde overdrachtswinst tevens in aanmerking genomen te worden.

4.2.4 Een negatief saldo van voordelen

Het begrip voordelen omvat zowel het positieve als negatieve saldo. Omdat het begrip ook het negatieve saldo omvat, kan dit nadelige gevolgen opleveren. Dit is het geval indien de belastingplichtige gebruik maakt van de innovatiebox en verlies maakt. Dit verlies wordt voor verrekening slechts voor 5/H in aanmerking genomen. Waarbij H staat voor het hoogste tarief vennootschapsbelasting. Dit betekent dat de belastingplichtige het verlies maar voor een effectief tarief van maximaal 5% kan verrekenen in plaats van tegen het reguliere tarief van maximaal 25%.

⁴¹ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 8, p. 25

⁴² Artikel 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001

Vanaf de wetwijziging van 1 januari 2010 is aan het eerste lid van artikel 12b Wet Vpb de laatste volzin toegevoegd. De laatste volzin luidt: 'De eerste volzin vindt slechts toepassing voor zover het saldo van de voordelen positief is'. Dit betekent dat in verliesituaties het verlies kan worden verrekend tegen het reguliere tarief. Het geleden verlies dient volgens het vijfde lid onder letter c van artikel 12b Wet Vpb toegevoegd te worden aan de voortbrengingskosten. Door de toevoeging aan de voortbrengingskosten wordt de drempel verhoogd en vallen de behaalde voordelen minder snel of in mindere mate in de innovatiebox aangezien de drempel eerst overschreden moet worden. In de praktijk wordt in veel gevallen pas gekozen voor toepassing van de innovatiebox zodra er positieve resultaten worden behaald. Waardoor een verlies bij toepassing van de innovatiebox minder vaak voorkomt.

De staatssecretaris heeft middels een besluit een regeling getroffen voor innovatieverliezen die zijn ontstaan in het jaar 2009. Op grond van deze regeling kunnen innovatieverliezen die zijn ontstaan in het jaar 2009 volledig verrekend worden⁴³. Deze regeling betreft alleen innovatieverliezen die zijn ontstaan in het jaar 2009, innovatieverliezen die zijn ontstaan in de jaren 2007 en 2008 vallen niet onder dit besluit en zijn daardoor slechts voor een beperkt gedeelte te verrekenen.

4.2.5 Maximale voordelen in de innovatiebox (tot 2010)

Tot 1 januari 2010 gold een maximum op de voordelen die toegerekend konden worden aan de innovatiebox. Dit maximum bedroeg vier maal de voortbrengingskosten. Het maximum gold per 1 januari 2008 ook met betrekking tot S&O-activa. Met betrekking tot S&O-activa gold nog een ander maximum. De voortbrengingskosten konden tot maximaal € 100.000 in aanmerking worden genomen. Dit had tot gevolg dat er maximaal € 400.000 aan de innovatiebox kon worden toegerekend. Deze maxima werden ingevoerd met het oog op de budgettaire beheersbaarheid⁴⁴.

4.3 De voortbrengingskosten

De voortbrengingskosten zijn enkel van belang voor de bepaling van de drempel. Binnen een onderneming worden voortbrengingskosten gemaakt indien een bedrijfsmiddel tot stand komt in de eigen onderneming. Ook indien de ontwikkeling bij een derde plaatsvindt kan er sprake zijn van voortbrengingskosten. Dit is het geval indien de ontwikkeling voor rekening en risico van de belastingplichtige komt. Op grond van jurisprudentie vallen rente en kosten met betrekking tot een geldlening ter financiering van de ontwikkeling tevens onder de voortbrengingskosten⁴⁵. Vanaf het moment dat het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen behoren de rente en kosten met betrekking tot een geldlening ter financiering van de ontwikkeling niet meer tot de voortbrengingskosten.

Elke onderneming die de innovatiebox toepast maakt afzonderlijke afspraken met de Belastingdienst. Om belastingplichtigen sneller in staat te stellen om voordelen te behalen uit de innovatiebox, kan in sommige gevallen een forfaitaire ingroeiregeling afgesproken worden. Bij de ingroeiregeling worden de voortbrengingskosten toegerekend aan de jaren waarin het immateriële activum opbrengsten gaat opleveren. In paragraaf 6.2.1 bevinden zich twee voorbeelden van een forfaitaire ingroeiregeling. Door deze ingroeiregeling valt het positieve saldo van het immateriële activum direct in de innovatiebox. Om in aanmerking te komen voor deze afspraak dienen er binnen de onderneming continue onderzoek- en ontwikkelingswerkzaamheden plaats te vinden waaruit voortdurend nieuwe immateriële activa ontstaan.

⁴³ Stcrt. 2009, 12556, Besluit van 11 augustus 2009, DGBel 2009/4084M

⁴⁴ Kamerstukken II, 2007/08, 31206, 9, p. 1

⁴⁵ HR, 2 april 1969, BNB 1969/108

4.4 De drempel

De behaalde voordelen worden pas in de innovatiebox opgenomen nadat de behaalde voordelen de gemaakte voortbrengingskosten overstijgen. Vanwege deze systematiek ontstaat er een soort drempel. Voor de eenvoud wordt de drempel niet per activum toegepast maar wordt de drempel toegepast op alle immateriële activa tezamen waarvoor de innovatiebox van toepassing is. Dus zowel de voortbrengingskosten als de voordelen van alle immateriële activa die in de innovatiebox vallen, worden samen genomen voor de beoordeling of de voordelen de voortbrengingskosten overstijgen.

De drempel wordt in eerste instantie gevormd door de gemaakte voortbrengingskosten. Vervolgens zijn er door wetswijzigingen twee ficties ontstaan die de voortbrengingskosten verhogen of verlagen. Indien er verliezen worden geleden zijn de verliezen op grond van de laatste volzin van het eerste lid van artikel 12b Wet Vpb volledig aftrekbaar. Op grond van het vijfde lid letter c dient de drempel te worden verhoogd met deze verliezen. Vervolgens dient de drempel te worden verlaagd indien er voordelen uit hoofde van het immaterieel activum worden ontvangen nadat het octrooi is aangevraagd maar voordat het octrooi is verleend. De behaalde voordelen in de tussenliggende periode komen op grond van het vijfde lid letter d in mindering op de drempel. Zoals vermeld in paragraaf 2.2.2 is het niet mogelijk dat deze vermindering leidt tot een negatieve drempel.

Hoofdstuk 5: De toerekening van voordelen op dit moment

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt beschreven hoe toerekening van de voordelen op dit moment plaatsvindt. Welke methodes zijn er, hoe worden deze methodes uitgewerkt en wanneer wordt welke methode gebruikt?

5.2 De problematiek die in de praktijk speelt

Bij invoering van de innovatiebox is wettelijk bepaald dat in het jaar 2010 een evaluatie zou worden gedaan naar de doeltreffendheid en de effecten in de praktijk van de innovatiebox⁴⁶. Deze evaluatie is echter nog niet uitgevoerd waardoor de problematiek nog niet definitief is vastgesteld.

De problematiek rondom de innovatiebox richt zich voornamelijk op de wijze van toerekening van voordelen aan de innovatiebox. Om de voordelen die worden behaald uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum te kunnen bepalen is het noodzakelijk om een grondige analyse van de winst te maken. Dit blijkt een lastige en tijdrovende klus te zijn. In de praktijk bestaat er veel onduidelijkheid over de toerekening van de baten en lasten. Het komt namelijk niet vaak voor dat uit de administratie van de onderneming af te leiden is welke omzet en kosten toerekenbaar zijn aan het immateriële activum.

Tevens is het in veel situaties onduidelijk of een immaterieel activum als zelfstandig bedrijfsmiddel kan worden gezien. Een voorbeeld hiervan is een belastingplichtige die een stofzuiger ontwikkelt die zonder snoer gebruikt kan worden. Een stofzuiger bestaat al jaren en is daardoor geen nieuwe innovatieve ontwikkeling. Slechts het gedeelte dat ziet op de ontwikkeling dat de stofzuiger zonder snoer gebruikt kan worden, valt onder een nieuwe innovatieve ontwikkeling. Maar of deze ontwikkeling als zelfstandig bedrijfsmiddel kan worden gezien is vaak onduidelijk. Over de onduidelijkheid of er sprake is van een immaterieel activum dat als zelfstandig bedrijfsmiddel kan worden gezien, wordt verder niet ingegaan.

De wetgever is bekend met de onduidelijkheden die spelen rondom de wijze van toerekening aan de innovatiebox en heeft bij invoering van de innovatiebox aangegeven dat uitvoeringsvoorschriften opgesteld zullen worden⁴⁷. Deze uitvoeringsvoorschriften zijn echter anno 2014 nog steeds niet verschenen en er zijn geen aanwijzingen dat aanstellen wordt gemaakt om deze voorschriften op te stellen. Door de Belastingdienst zijn in de loop van januari van het jaar 2010 binnen elke Belastingregio accountmanagers aangesteld⁴⁸. Elke Belastingregio heeft een vaste contactpersoon waar belastingplichtigen met vragen over de innovatiebox terecht kunnen. Deze 'service' van de Belastingdienst is ingevoerd om ondernemers te ondersteunen bij het gebruik van de innovatiebox. De problematiek rondom de wijze van toerekening van voordelen aan de innovatiebox wordt door deze 'service' echter niet opgelost.

⁴⁶ Kluwer, 'Evaluatie van de effectiviteit van de innovatiebox/octrooiibox bij: Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Artikel 12b', *Vakstudie Vennootschapsbelasting aantekening 1.15*

⁴⁷ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 3, p. 52

⁴⁸ Nieuwsbericht van het Ministerie van Financiën, 19 januari 2010

De innovatiebox valt vanaf 14 oktober 2010 onder het werkterrein van de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (hierna: CTC)⁴⁹. De CTC heeft als taak om medewerkers van de Belastingdienst te voorzien van een juist en bindend advies. Momenteel is het gebruikelijk dat er concrete afspraken worden gemaakt per belastingplichtige over de toepassing van de innovatiebox. Door deze handelswijze is vooroverleg met de Belastingdienst gebruikelijk om discussie in de fase van aanslagregeling te voorkomen. Het is echter voor de belastingplichtige niet verplicht om in vooroverleg te gaan.

Om voor een bepaald aantal jaren zekerheid te verschaffen, vindt in veel gevallen wel vooroverleg plaats waarbij er een vaststellingsovereenkomst opgemaakt kan worden. De gemaakte afspraken met de Belastingdienst gelden meestal voor 3 à 4 jaar⁵⁰. De gemaakte afspraken en regelingen tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst worden niet gepubliceerd, ook niet in geanonimiseerde vorm. Hierdoor blijft het voor de praktijk onduidelijk hoe de voordelen worden toegerekend.

Voor de berekening van de voordelen bestaat geen exacte wetenschap of juridische grondslag. Tijdens een overleg dienen de belastingplichtige en de Belastingdienst er samen uit te komen. Het is niet onwaarschijnlijk dat hierdoor verschillen van inzicht kunnen ontstaan. De belastingplichtige is erop gericht om zoveel mogelijk voordelen in de innovatiebox te laten vallen. Een belastingtarief van maximaal 5% is veel aantrekkelijker dan het reguliere belastingtarief van maximaal 25%. Daar staat tegenover dat er door de Belastingdienst anders naar wordt gekeken. Begrijpelijk is dan ook dat een dergelijk overleg niet zonder slag of stoot verloopt.

5.3 De werkwijze van toerekening van de voordelen volgens de wet

De wijze van toerekening van de voordelen aan de innovatiebox is niet vastgelegd in de wet. Uit de wetsgeschiedenis blijkt echter dat is gekozen voor een economische benadering⁵¹. Door de economische benadering komen alle opbrengsten die aan het zelf ontwikkelde immateriële activum zijn toe te rekenen in de innovatiebox. Indien niet werd gekozen voor een economische benadering zouden uitsluitend de opbrengsten die de vorm van royalty's hebben in de innovatiebox vallen. Tevens wordt door deze economische benadering voorkomen dat er gekunstelde omzettingen van andere inkomensstromen in royalty's worden ontwikkeld om van het lagere tarief te kunnen profiteren. Bij nadere invulling van de economische benadering, kan worden aangesloten bij de bestaande instrumentarium⁵². Hierbij kan worden gedacht aan de methode die is ontwikkeld met betrekking tot de verrekenprijzen en de toepassing van het arm's-lengthbeginsel⁵³.

Bij de methode van verrekenprijzen wordt de prijs die wordt berekend voor goederen die worden overgedragen en diensten die worden verricht in een transactie met een verbonden partij vergeleken met de prijs die wordt berekend voor soortgelijke goederen of diensten in een vrije markttransactie onder vergelijkbare omstandigheden⁵⁴. Indien er vergelijkbare marktprijzen beschikbaar zijn, worden over het algemeen deze prijzen gebruikt volgens de comparable uncontrolled pricemethode (CUP-methode).

⁴⁹ Stcrt. 2010, 16697, Besluit Instelling en taakopdracht Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering van 14 oktober 2010, DGB2010/6307M

⁵⁰ Kluwer, 'Praktische toepassing innovatiebox. Modellen Belastingdienst', *V-N* 2011/9.11

⁵¹ Kamerstukken II, 2005/06, 30572, 3, p. 10

⁵² Kamerstukken I, 2006/07, 30572, C, p. 4 en 5

⁵³ Daniels, A.H.M., & Oosterhoff, H.D., 'Van kenniseconomie naar octrooiibox', *WFR* 2006/767

⁵⁴ Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/295M, Verrekenprijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen), BNB 2001/286

Het arm's-lengthbeginsel is over het algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden van een transactie tussen verbonden ondernemingen en de voorwaarden bij transacties tussen niet verbonden ondernemingen⁵⁵. Van een belastingplichtige mag worden verwacht dat hij aannemelijk kan maken dat de door hem gehanteerde verrekenprijzen in overeenstemming zijn met het arm's-lengthbeginsel. Uitgangspunt is dat elke betrokken onderneming een vergoeding ontvangt op basis van de uitgeoefende functie, waarbij tevens rekening wordt gehouden met de gebruikte activa en de gelopen risico's.

Voor de berekening van de innovatiewinst gelden tevens de algemene regels voor de fiscale winstberekening en dient rekening gehouden te worden met het goed koopmansgebruik⁵⁶. Hoewel er door de wetgever dus geen nadere regels zijn opgesteld met betrekking tot de toerekening, gelden er toch bepaalde richtlijnen. Aangezien deze richtlijnen zo ruim zijn geformuleerd, zijn deze voor de praktijk onvoldoende om de voordelen toe te kunnen rekenen aan de innovatiebox.

5.4 De toerekening van de voordelen in de praktijk

5.4.1 Drie varianten van toerekenen

Zoals beschreven in paragraaf 5.3 heeft de wetgever aangegeven dat bij de toerekening zoveel mogelijk moet worden aangesloten bij het bestaande instrumentarium dat bekend is uit de praktijk van de verrekenprijzen en het arm's-lengthbeginsel. Hierbij kan gedacht worden aan de afpelmethode, de cost-plusmethode en de directe methode⁵⁷.

5.4.2 De afpelmethode

De afpelmethode wordt in de praktijk vaak toegepast en is ontwikkeld door de Belastingdienst in samenwerking met de grote accountantskantoren in Nederland. Deze methode wordt toegepast indien R&D behoort tot een kernfunctie binnen de onderneming. Bij een onderneming waarbinnen de speur- en ontwikkelingswerkzaamheden tot een kernfunctie behoren, zijn deze werkzaamheden door de jaren heen constant aanwezig. Bij deze methode is het dus van belang dat kernfuncties en ondersteunende functies van elkaar worden gescheiden. Tot de kernfuncties behoren de functies die noodzakelijk zijn om de doelstelling van de onderneming te behalen. Ondersteunende functies geven ondersteuning aan de kernfuncties. Bij toepassing van de afpelmethode wordt eerst een gedeelte van de winst toegerekend aan de ondersteunende functies. De resterende winst kan worden verdeeld onder de aanwezige kernfuncties binnen de onderneming. Vaak zijn er drie kernfuncties binnen een onderneming te onderscheiden, de R&D functie, de entrepreneurs functie en de sales functie.

De zogenaamde entrepreneurs functie wordt door de Belastingdienst als kernfunctie binnen de onderneming onderkend. Deze functie heeft betrekking op het ondernemerschap of het strategische management van de onderneming. Binnen de afpelmethode zijn deze twee kernfuncties altijd aanwezig. Een voorbeeld van een entrepreneurs functie is het creëren van een lagere kostprijs door een efficiëntere organisatie van het productieproces. Uit de praktijk kan worden geconstateerd dat een aanzienlijk gedeelte (20% of meer) van de winst door de Belastingdienst wordt toegerekend aan de entrepreneurs functie.

⁵⁵ Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/295M, Verrekenprijzen, toepassing van het arm's-Lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen), BNB 2001/286

⁵⁶ Branssem, E.A., & Munting, W.R., 'Is de innovatiebox volwassen geworden?', *WFR* 2010/1482

⁵⁷ Daniels, A.H.M., & Oosterhoff, H.D., 'Van kenniseconomie naar octrooi-box', *WFR* 2006/767

Vaak behoort sales ook tot een kernfunctie binnen de onderneming waardoor er drie kernfuncties te onderscheiden zijn. Het is mogelijk dat andere functies zoals productie ook tot de kernfuncties behoren, dit komt echter minder vaak voor.

De uiteindelijke bepaling van het percentage winst dat aan innovatie is toe te rekenen, is afhankelijk van het totaalbeeld van de onderneming. Een relevante vraag is wat de toegevoegde waarde van R&D is voor de onderneming en hoe staat dit in verhouding tot de andere kernfuncties en de totale winst? Omdat de bepaling van deze verhoudingen erg lastig is, is vooroverleg met de Belastingdienst vrijwel altijd noodzakelijk. Hoewel de afpelmethode veelvuldig gebruikt wordt, blijft de afpelmethode maatwerk⁵⁸. Elke onderneming is verschillend waardoor elke berekening verschillend is.

De afpelmethode is een stapsgewijze methode om de in de onderneming behaalde winst toe te rekenen aan alle functies binnen de onderneming. De toe te rekenen winst wordt gebaseerd op de EBIT methode.

De stappen die worden genomen bij de afpelmethode zijn als volgt⁵⁹:

- 1) het maken van een functionele analyse in de zin van verrekenprijzen;
- 2) het maken van onderscheid tussen de kernfuncties en de ondersteunende functies;
- 3) het maken van een bepaling welke resultaten toe te rekenen zijn per ondersteunende functies;
- 4) het maken van een bepaling welke resultaten toe te rekenen zijn per kernfunctie;
- 5) gebruik de winst op basis van de EBIT methode en verdeel de winst vervolgens per ondersteunende- en kernfunctie.

Ter verduidelijking van de afpelmethode volgt hieronder een kort voorbeeld. In bijlage I is het uitgebreide model dat de Belastingdienst hanteert bij toepassing van de afpelmethode bijgevoegd.

Winst volgens de EBIT methode	€ 750.000
Ondersteunende functies (20% van de winst)	
5) Productie (66,66%)	€ 100.000
6) Logistiek (33,34%)	€ 50.000
<u>Som der ondersteunende functies</u>	<u>€ 150.000 -/-</u>
Overwinst	€ 600.000
Verdeling tussen de kernfuncties (80% van de winst):	
Sales functie (50%)	€ 300.000
Entrepreneurs functie (20%)	€ 120.000
R&D functie (30%)	€ 180.000

Het is bij de afpelmethode nog steeds niet duidelijk hoe de percentage verhoudingen van de kernfuncties tot stand komen. Deze verhoudingen worden in het vooroverleg met de Belastingdienst afgesproken en worden niet bekend gemaakt. In hoofdstuk 6 wordt verder ingegaan op de totstandkoming van de percentage verhoudingen vanuit praktijkvoorbeelden.

⁵⁸ Kluwer, 'Praktische toepassing innovatiebox. Modellen Belastingdienst', V-N 2011/9.11

⁵⁹ Brasseem, E.A., & Munting, W.R., 'Is de innovatiebox volwassen geworden?', WFR 2010/1482

5.4.3 De cost-plusmethode

De cost-plusmethode wordt in de praktijk ook veelvuldig gebruikt. Deze methode wordt toegepast indien R&D geen kernfunctie is binnen de onderneming. De winst die toerekenbaar is aan innovatie wordt bepaald door een opslagpercentage los te laten op de kosten die toerekenbaar zijn aan de innovatie. Dit opslagpercentage ligt tussen de 10% en 20% van de kosten die worden gemaakt⁶⁰. De gemaakte kosten die toerekenbaar zijn aan de innovatie worden meestal gesteld op de WVA-loonkosten plus een opslag voor indirecte kosten.

De cost-plusmethode leidt niet tot grote belastingbesparingen. De drempel wordt ook bij deze methode gebaseerd op de gemaakte voortbrengingskosten. Omdat er bij deze methode een opslagpercentage op de gemaakte kosten wordt toegepast, overstijgen de voordelen de drempel altijd waardoor bij deze methode altijd voordelen in de innovatiebox vallen.

Het tweede voordeel van deze methode is dat in een verliessituatie er toch een verhoging van de innovatiewinst plaats vindt zodat het fiscaal compensabele verlies wordt verhoogd. Ter verduidelijking van dit voordeel volgt hieronder een voorbeeld.

Vermogensafname in het jaar	€ 200.000
Opbrengsten uit immateriële activa (cost-plus van 25%)	€ 125.000
Voortbrengingskosten (cost is 100%)	€ 100.000 -/-
Saldo van voordelen dat in de innovatiebox valt	€ 25.000
Vrijstelling artikel 12b Wet Vpb ($20/25 \times € 25.000$)	€ 20.000 -/-
Negatief belastbare winst (verlies)	€ 220.000

5.4.4 De directe methode

De directe methode wordt toegepast indien de belastingplichtige het immateriële activum alleen exploiteert door middel van het geven van licenties waarvoor royalty's worden ontvangen. Deze methode berekent de vergoeding die de eigenaar had moeten betalen indien hij geen eigenaar van het immateriële activum was geweest. Dit denkbeeldige royalty bedrag is het voordeel dat voortkomt uit het immaterieel activum. Aangezien het erg lastig dit theoretische bedrag te bepalen, wordt deze methode in de praktijk nauwelijks toegepast.

5.5 De vaststellingsovereenkomst

Een goede vastlegging van gemaakte afspraken met de Belastingdienst is van groot belang. Deze vastlegging is niet gebonden aan vereisten. In de praktijk wordt vaak een vaststellingsovereenkomst opgesteld. In bijlage II is een handreiking van de vaststellingsovereenkomst bijgevoegd die op dit moment wordt gehanteerd.

Op een vaststellingsovereenkomst is het verbintenissenrecht van toepassing. Dit betekent dat de overeenkomst kan worden vernietigd indien de overeenkomst tot stand is gekomen onder invloed van dwaling.

⁶⁰ Nies, I.J. de, & Schure A.M., 'Verslag 36E Fiscale conferentie van de NOB 'De innovatiebox'', *WFR* 2014/322

Er is sprake van dwaling indien (1) de overeenkomst wel tot stand is gekomen maar de wil van een of beide partijen is gebaseerd op een onjuiste voorstelling van zaken en (2) de overeenkomst niet tot stand zou zijn gekomen bij een juiste voorstelling van zaken. De partij die een beroep wil doen op dwaling moet aannemelijk maken dat de dwaling is te wijten aan de wederpartij. Wil er sprake zijn van dwaling dan dient (3) de wederpartij te weten of behoorde de wederpartij te weten dat de omstandigheid essentieel was.

De kritische veronderstelling in een vaststellingsovereenkomst vormt een belangrijke functie bij het maken van afspraken. Deze veronderstelling is de feitelijke informatie waarop de overeenkomst wordt gebaseerd. Indien deze veronderstelling onjuist is kan de Belastingdienst vernietiging vorderen van de vaststellingsovereenkomst. De veronderstelling is namelijk aangeleverd door de belastingplichtige en de Belastingdienst acht deze informatie essentieel.

In de vaststellingsovereenkomst worden afspraken gemaakt over: het feit dat de Belastingdienst heeft geconstateerd dat de innovatie heeft geresulteerd in immateriële activa, de wijze waarop de toerekening van voordelen aan de innovatiebox plaatsvindt, de berekening van de voordelen, de toepassing van de vaststelling van de drempel, de vaststelling van de boxruimte (tot 2010) en de looptijd van de afspraken.

Tevens wordt in de vaststellingsovereenkomst een voorbehoud opgenomen. Dit voorbehoud houdt in dat bij verandering van feitelijke omstandigheden de vaststellingsovereenkomst aangepast kan worden. De vaststellingsovereenkomst kan aangepast worden zodat meer voordelen toerekenbaar zijn aan de innovatiebox alsmede een aanpassing zodat minder voordelen toerekenbaar zijn aan de innovatiebox.

Hoofdstuk 6: De benadering tijdens een vooroverleg bij toerekening van de voordelen

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de manier waarop de voordelen in een vooroverleg met de Belastingdienst worden toegerekend aan de innovatiebox. Zoals in hoofdstuk 5 is aangegeven zijn er in de praktijk diverse methodes om de voordelen toe te rekenen aan de innovatiebox. In dit hoofdstuk wordt uitsluitend ingegaan op de afpelmethode zoals beschreven in paragraaf 5.4.2.

In dit hoofdstuk wordt aan de hand van voorbeelden uit de praktijk aangegeven hoe de toerekening van voordelen wordt benaderd tijdens een vooroverleg. Zoals in paragraaf 5.4.2 is besproken wordt bij de afpelmethode een gedeelte van de totale winst gesplitst in ondersteunende functies en in kernfuncties. Omdat de gemaakte afspraken tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst niet openbaar gemaakt worden, blijft het onbekend hoe tot de percentageverdeling van de kernfuncties wordt gekomen.

Vanzelfsprekend zijn de namen van de belastingplichtigen geanonimiseerd in dit hoofdstuk.

6.2 Casusbeschrijving voorbeeld 1

6.2.1 Het eerste overleg met de Belastingdienst

Halverwege het jaar 2013 heeft er een overleg plaatsgevonden met betrekking tot toepassing van de innovatiebox binnen onderneming X BV. Bij het overleg zijn twee personen van de Belastingdienst, de directeur-groootaandeelhouder van X BV en twee adviseurs van X BV aanwezig. De innovatie binnen onderneming X BV is de ontwikkeling van software platforms. De software platforms worden steeds doorontwikkeld en naast de doorontwikkeling is X BV tevens bezig met het ontwikkelen van nieuwe software platforms.

Het overleg start met een presentatie over de bedrijfsactiviteiten die X BV verricht. Na de presentatie en beantwoording van de vragen van de Belastingdienst, wordt vastgesteld dat X BV in aanmerking komt voor toepassing van de innovatiebox. Dit eerste overleg is met name gericht op de vraag vanaf wanneer de innovatiebox van toepassing is en voor welk bedrag de voordelen in de innovatiebox vallen. Op de vraag vanaf wanneer de innovatiebox van toepassing is, wordt in deze beschrijving niet verder ingegaan.

Om de innovatiewinst vast te kunnen stellen, wordt door de Belastingdienst gevraagd om aanvullende gegevens te verstrekken. Deze aanvullende gegevens hebben betrekking op de functieomschrijving/organigram van de werknemers waarbij het relatieve belang van de R&D activiteiten in beeld moet worden gebracht. Tevens wordt er gevraagd om een cijfermatige meerjarenopstelling te verstrekken. In deze cijfermatige meerjarenopstelling dient een splitsing gemaakt te worden tussen innovatieve- en niet innovatieve activiteiten. De innovatieve activiteiten dienen vervolgens onderverdeeld te worden in de R&D functie, de entrepreneurs functie en de sales functie. Het toegerekende gedeelte aan de R&D functie vormt het uitgangspunt voor de innovatiewinst.

Omdat er sprake is van doorlopende ontwikkelingsactiviteiten, aangezien de innovatieve producten continue worden doorontwikkeld, gaat de Belastingdienst bij voorkeur uit van een zogenaamde forfaitaire ingroeiregeling. Zoals besproken in paragraaf 4.3 wordt bij de forfaitaire ingroeiregeling geen rekening gehouden met de daadwerkelijke voortbrengingskosten.

Vaak wordt het volgende model gehanteerd.

Jaar	Ingroei	Gedeelte innovatiewinst in box
1	0 – 33%	16,67%
2	33 – 66%	50%
3	66 – 100%	83%
Vanaf jaar 4	100%	100%

Bij software zou een kortere ingroeiregeling kunnen worden afgesproken aangezien software sneller veroudert. Het volgende model kan dan worden gehanteerd.

Jaar	Ingroei	Gedeelte innovatiewinst in box
1	0 – 50%	25%
2	50 – 100%	75%
Vanaf jaar 3	100%	100%

De Belastingdienst wil met X BV een afspraak maken voor zes jaar. De afspraken worden gemaakt met terugwerkende kracht naar 2011 tot en met 2016. Voor de periode waarin de gemaakte afspraken van toepassing zijn, dient elk jaar WVA aangevraagd te worden voor een wezenlijk bedrag. Indien dit niet gebeurt, dan behoudt de Belastingdienst het recht om de gemaakte afspraken te herzien. Door deze bepaling op te nemen in de vaststellingsovereenkomst wordt er een voorbehoud gemaakt zoals beschreven in paragraaf 5.5.

6.2.2 Het tweede overleg met de Belastingdienst

Het tweede overleg vindt begin 2014 plaats. In de tijd tussen het eerste en tweede overleg met de Belastingdienst is email contact geweest tussen de Belastingdienst en X BV. In dit email contact werd door de Belastingdienst een voorstel gedaan om 15% van de winst volgens de EBIT methode als innovatiewinst in aanmerking te nemen.

Het voorgestelde percentage werd door X BV niet akkoord bevonden. Vanuit X BV gezien werd 50% als innovatiewinst redelijk geacht. Gezien het aanzienlijke verschil tussen de voorstellen van beide partijen vindt er tijdens het tweede overleg een uitgebreide discussie plaats.

Dat er sprake is van een zelf ontwikkeld innovatief immaterieel actief door X BV staat niet langer ter discussie. Maar de ontwikkeling van dit innovatief immaterieel actief wordt niet ondersteund door de in het verleden aangevraagde S&O-verklaringen. De S&O-verklaringen zijn slechts beperkt of niet aangevraagd. Uit deze casus blijkt dat de Belastingdienst bij de beoordeling van de innovatiewinst uitsluitend het aantal aangevraagde WVA uren in aanmerking neemt.

Volgens het standpunt van de Belastingdienst kan er geen rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat er meer WVA had kunnen worden geclaimd. Na een uitgebreide discussie zijn de belastingplichtige X BV en de Belastingdienst tot overeenstemming gekomen om 25% van de totale EBIT als innovatiewinst te beschouwen. Vervolgens wordt er met betrekking tot het voorbehoud in de vaststellingsovereenkomst een afspraak gemaakt dat per jaar minimaal 1.000 WVA uren worden aangevraagd en gemaakt. Indien hier niet aan wordt voldaan behoudt de Belastingdienst het recht om het percentage innovatiewinst aan te passen.

Indien er op jaarbasis meer dan 2.500 WVA uren worden aangevraagd en gemaakt, kan mogelijk in overleg een hoger percentage voor de innovatiewinst worden afgesproken. Tevens wordt een ingroeiregeling afgesproken die overeenkomt met de kortere ingroeiregeling die van toepassing is op software. De afspraken in deze situatie zijn gemaakt voor in totaal zes jaar.

Om aan te geven dat het percentage dat uiteindelijk wordt afgesproken van groot belang is volgt hieronder een voorbeeld. In het voorbeeld is te zien hoeveel de innovatiebox in 5 jaar oplevert indien de winst toerekenbaar aan de kernfuncties 5 jaar lang € 500.000 per jaar bedraagt. In het voorbeeld wordt uitgegaan van een percentage aan de R&D functie van 15%, 25% en 50%.

Voorbeeld 1

R&D functie (15% × € 500.000) € 75.000

R&D functie belast tegen regulier tarief (€ 75.000 × 25%)	€ 18.750
R&D functie belast tegen effectieve innovatiebox tarief (€ 75.000 × 5%)	€ 3.750 -/-
Voordeel per jaar	€ 15.000

Totale voordeel 5 jaar (€ 15.000 × 5 jaar) € 75.000

Voorbeeld 2

R&D functie (25% × 500.000) € 125.000

R&D functie belast tegen regulier tarief (€ 125.000 × 25%)	€ 31.250
R&D functie belast tegen effectieve innovatiebox tarief (€ 125.000 × 5%)	€ 6.250 -/-
Voordeel per jaar	€ 25.000

Totale voordeel 5 jaar (€ 25.000 × 5 jaar) € 125.000

Voorbeeld 3

R&D functie (50% × 500.000) € 250.000

R&D functie belast tegen regulier tarief (€ 250.000 × 25%)	€ 62.500
R&D functie belast tegen effectieve innovatiebox tarief (€ 250.000 × 5%)	€ 12.500 -/-
Voordeel per jaar	€ 50.000

Totale voordeel 5 jaar (€ 50.000 × 5 jaar) € 250.000

6.3 Casusbeschrijving voorbeeld 2

Y BV is in 2007 opgericht en de activiteiten van Y BV bestaan voornamelijk uit het ontwerpen en fabriceren van apparatuur en software. De ontwerpen richten zich voornamelijk op video analysetechnologie. Y BV verricht zowel nationale als internationale onderzoeksprojecten en werkt nauw samen met de Technische Universiteit Eindhoven (TU/e). Y BV voert samen met de TU/e het R&D programma uit.

Vanaf het jaar 2010 zijn S&O-verklaringen afgegeven aan Y BV. Door Y BV is een overzicht gemaakt met een uitsplitsing tussen de totaal gemaakte uren en de WVA uren. Uit dit overzicht blijkt dat het aantal WVA uren gemiddeld over vier jaar bijna 97% bedraagt van de totale gemaakte uren.

Het percentage van 97% is gebaseerd op de werkelijk aantal gemaakte WVA uren. De aangevraagde WVA uren bedragen in 2013 ongeveer 50% van het totaal aantal gemaakte uren. Ook in deze casus houdt de Belastingdienst geen rekening met het werkelijk aantal gemaakte uren. De Belastingdienst gaat uitsluitend uit van het aantal aangevraagde uren wat resulteert in een aanzienlijk lager gedeelte dat in aanmerking komt voor de innovatiebox.

Met betrekking tot Y BV heeft er al een vooroverleg met de Belastingdienst plaatsgevonden. Er zijn echter nog geen afspraken gemaakt waardoor het percentage dat toegerekend wordt aan de innovatiebox nog niet vast staat. Dit vanwege het feit dat er met betrekking tot de toepassing van de innovatiebox andere punten ter discussie staan. Uit deze casus is wel af te leiden dat de Belastingdienst ook in deze situatie veel belang hecht aan het aantal aangevraagde WVA uren en geen rekening houdt met het aantal werkelijk gemaakte uren.

6.4 Uitgangspunt van de Belastingdienst

Zoals is af te leiden uit de geschetste situaties neemt de Belastingdienst het aantal aangevraagde WVA uren als uitgangspunt voor de verdeling tussen de kernfuncties. Verder blijkt uit bovenstaande situaties dat er volgens de Belastingdienst geen rekening gehouden kan worden met de werkelijk gemaakte uren.

Zoals in paragraaf 5.3 is beschreven staat in de fiscale wetgeving nergens vastgelegd op welke wijze de innovatiewinst moet worden bepaald. Voor de toerekening van voordelen aan de innovatiebox gelden volgens de wet slechts enkele richtlijnen. Naar mijn mening is het dan ook niet terecht dat de Belastingdienst de innovatiewinst koppelt aan de aangevraagde WVA uren. De Belastingdienst moet natuurlijk voor de toerekening van de voordelen een uitgangspunt hebben maar door dit uitgangspunt volgt uit praktijkvoorbeelden dat het gedeelte dat in de innovatiebox valt meestal tussen de 25% en 50% bedraagt. Waarbij een percentage van rond de 25% vaker voorkomt.

Per jaar kan een belastingplichtige drie keer een WVA aanvraag indienen. De WVA aanvraag kan betrekking hebben op een periode van minimaal 3 maanden en maximaal zes maanden zonder dat er sprake is van overlap in de periodes⁶¹. De aanvraag dient vooraf ingediend te worden en start na één volledige kalendermaand. Dit brengt met zich mee dat een belastingplichtige vooraf een schatting moet maken van het aantal WVA uren. In veel situaties is het lastig te bepalen hoeveel WVA uren er ongeveer gemaakt gaan worden.

⁶¹ Artikel 22 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

Als gebruik wordt gemaakt van WVA, dient de belastingplichtige een S&O- of RDA administratie bij te houden. Uit deze administratie moet het aantal S&O- of RDA uren afgeleid kunnen worden. Indien er te veel uren zijn aangevraagd vindt achteraf in de aangifte loonheffing of inkomstenbelasting een correctie plaats. De correctie ziet op het aantal niet gerealiseerde uren.

Naar mijn mening is een S&O-verklaring van belang om toegang te krijgen tot de innovatiebox maar zijn het aantal aangevraagde uren niet uitsluitend van belang met betrekking tot de innovatiebox. Indien wordt gekeken naar het aantal uren dat wordt besteed aan R&D zijn overige ontwikkeluren naar mijn mening net zo zeer van belang.

Het moge duidelijk zijn dat de Belastingdienst met betrekking tot de toerekening van voordelen aan de innovatiebox een link legt tussen het aantal aangevraagde WVA uren ten opzichte van het totaal aantal uren. Indien wordt gekozen om een octrooi aan te vragen, is het niet mogelijk om de wijze van toerekening te baseren op het aantal WVA uren. Maar veel bedrijven willen niet graag 'in de keuken' laten kijken vanwege bedrijfsgeheimen. Hierdoor wordt in de praktijk veelal gebruik gemaakt van de S&O-verklaring waarbij toerekening wordt gebaseerd op het aantal WVA uren.

Tevens kan bij een vooroverleg willekeur ontstaan. Willekeur is in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen op een gelijke wijze behandeld dienen te worden. Het is mogelijk dat een innovatief bedrijf dat voor Nederland belangrijk is, gunstigere afspraken kan maken dan een klein en minder belangrijk innovatief bedrijf. Door vooroverleg kunnen bepaalde ondernemingen bevoordeeld worden ten opzichte van andere bedrijven.

Willekeur kan tevens ontstaan aangezien bij een vooroverleg meestal twee personen van de Belastingdienst aanwezig zijn. Een belastingplichtige dient er met deze twee personen van de Belastingdienst uit te komen. Binnen de Belastingdienst zijn natuurlijk meer personen betrokken bij de afspraken maar in beginsel is de belastingplichtige aangewezen op deze twee personen om ervoor te zorgen dat zoveel mogelijk voordeel toegerekend kan worden aan de innovatiebox. Omdat een belastingplichtige in beginsel uitsluitend is aangewezen op twee personen is het begrijpelijk dat ook hier willekeur kan ontstaan.

6.5 Tegenhanger uitgangspunt WVA uren

De veiligheidsspeld werd uitgevonden vanwege een grote schuld die de uitvinder, Walter Hunt, had opgebouwd bij de tekenaar die zijn vele patenten uittekende. De crediteuren van Hunt beloofden hem zijn schuld kwijt te schelden en hem 400 dollar te betalen als hij een nuttige uitvinding kon bedenken die bestond uit één stuk metaaldraad. In maar liefst drie uur had Hunt de veiligheidsspeld uitgevonden. De paperclip is net als de veiligheidsspeld een briljante ingeving geweest op een bepaald moment en heeft niet veel tijd in beslag genomen. Ook de bedenking van een vraag- en aanbodsites zoals Marktplaats werd door Bob Crébas in enkele uren bedacht.

Het uitvinden van een iets waarvoor een octrooi of S&O-verklaring is aangevraagd hoeft helemaal geen tijdrovende klus te zijn. Een idee kan binnen korte tijd worden bedacht en vervolgens uitgewerkt worden tot een goed innovatief plan. Alle patenthouders van bovenstaande voorbeelden hebben veel winst behaald met uitvindingen die niet veel tijd in beslag hebben genomen. Waarom de Belastingdienst het standpunt inneemt om een link te leggen met het aantal aangevraagde WVA uren is kijkend naar deze voorbeelden, naar mijn mening dan ook niet juist. Arbeid is met betrekking tot de innovatiebox wel een belangrijk aspect, maar er kan niet uitsluitend op arbeid beoordeeld worden hoeveel procent toerekenbaar is aan de R&D functie binnen een onderneming. De link tussen innovatie en de oorzaak van de winst is naar mijn mening veel belangrijker. Bovenal staat het goede idee en niet de bestede tijdsduur.

Conclusie

Momenteel bestaat in de praktijk veel onduidelijkheid over de wijze van toerekenen aan de innovatiebox. De huidige regels zijn onvoldoende om te bepalen welke voordelen toegerekend kunnen worden aan de innovatiebox. Hierdoor is vooroverleg met de Belastingdienst nodig. Een vooroverleg met de Belastingdienst is tijdrovend en brengt tevens de nodige kosten met zich mee. Bij een vooroverleg zijn meestal twee personen van de Belastingdienst aanwezig en voor de belastingplichtige is het gebruikelijk om een belastingadviseur in de arm te nemen.

De in de praktijk meest gebruikte afpelmethode is op zichzelf een duidelijke methode die goed toepasbaar is. Alleen ontbreekt het aan regels hoe de verdeling tussen de kernfuncties plaats dient te vinden. De Belastingdienst baseert zich bij de toerekening van de voordelen aan de innovatiebox uitsluitend op het aantal aangevraagde WVA uren. Er kan, volgens de Belastingdienst, geen rekening gehouden worden met het werkelijke aantal ontwikkelingsuren ten opzichte van de totale uren. Tevens ontstaat er door toepassing van een vooroverleg willekeur aangezien de afspraken per onderneming verschillen en niet openbaar worden gemaakt. Een voor Nederland belangrijke onderneming die men graag in Nederland wil houden heeft een grote kans om gunstigere afspraken te kunnen maken dan een kleine innovatieve onderneming.

Ik ben dan ook van mening dat een vooroverleg niet de ideale wijze is voor het bepalen welke winst toegerekend kan worden aan de innovatiebox. Het is waar dat elke onderneming en elke innovatieve ontwikkeling van elkaar verschillen en dat een bepaling naar de situatie per onderneming daardoor het meest logische lijkt, maar een regeling die voor alle ondernemingen zowel kleine- als grote ondernemingen gelijk is, verdient de voorkeur.

Voor beide partijen zou het beter zijn dat een vooroverleg slechts in zeer beperkte mate nodig is gezien de tijd en kosten die een vooroverleg met zich mee brengt. Tevens zou er beter aangesloten worden bij de budgettaire beheersbaarheid van de innovatiebox. Waarom de Belastingdienst het uitgangspunt heeft dat de toerekening van voordelen aan de innovatiebox wordt gekoppeld aan het aantal aangevraagde WVA uren is onduidelijk. Waarom niet kan worden uitgegaan van het aantal werkelijk gemaakte uren is geheel onbegrijpelijk. Het aantal werkelijk gemaakte WVA uren volgt uit de S&O- of RDA administratie en zou naar mening goed gebruikt kunnen worden voor de wijze van toerekening indien men de link met het aantal WVA uren in stand wil houden. Een gelijke behandeling bij toepassing van de innovatiebox staat voor mij voorop en is alleen te bereiken indien er duidelijke en vaste regels worden opgesteld.

Bij de invoering van de innovatiebox is wettelijk bepaald dat in het jaar 2010 aan de Staten-Generaal verslag zal worden gedaan over de doeltreffendheid en de effecten in de praktijk van de innovatiebox. Volgens de staatssecretaris zijn er nog onvoldoende gegevens beschikbaar om een kwantitatief en kwalitatief onderzoek te verrichten over de toepassing van de innovatiebox. De staatssecretaris geeft aan dat het verstandig is om in 2015 een representatieve evaluatie uit te voeren over de jaren 2010, 2011 en 2012. De staatssecretaris zou er verstandig aan doen om de evaluatie in 2015 daadwerkelijk uit te voeren. Door een dergelijk onderzoek komt de problematiek rondom de toerekening van de voordelen aan de innovatiebox aan het licht en zullen er stappen genomen kunnen worden om de doeltreffendheid en effectiviteit van de regeling te verbeteren.

De wetgever was bij invoering van de innovatiebox in 2007 van plan om uitvoeringsvoorschriften op te stellen. Hij zou er verstandig aan doen om deze uitvoeringsvoorschriften met betrekking tot de afpelmethode op te stellen. Duidelijke voorschriften die de wijze van de verdeling tussen de kernfuncties aangeven zodat een vooroverleg tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst slechts in zeer beperkte mate nodig is.

Een duidelijke regeling zodat de belastingplichtige weet waar hij aan toe is zorgt pas echt voor stimulering. En laat stimulering van innovatief onderzoek nou net de doelstelling zijn geweest om de innovatiebox in te voeren.

Bijlagen

Bijlage I Model apfelmethode Belastingdienst

<u>Jaarrekening</u>	2008	2009	2010	2011	wijzigingen
Omzet	0	0	0	0	
Af: COGS					<i>Cost of Goods Sold (inkoop)</i>
Gross Margin	0	0	0	0	<i>Bruto Marge</i>
Af: R&D kosten	0	0	0	0	
Af: Sales kosten	0	0	0	0	
Af: Overhead / HQ / SG&A	0	0	0	0	
EBIT	0	0	0	0	
<u>Splitsing EBIT (aan de hand van de werkelijk behaalde omzet)</u>					
Beloning productie	0	0	0	0	<i>beloning productiefunctie obv CP+5%</i>
Beloning overhead	0	0	0	0	<i>beloning overhead obv CP+8 %</i>
R&D-kosten (niet leidend tot IVA)	0%	0%	0%	0%	<i>mislukkingen, proeven bestaande producten etc.</i>
Routinematige R&D beloning	0	0	0	0	<i>beloning functie obv CP+10%</i>
<u>Te verdelen over kernfuncties</u>					
Entrepreneursfuncties	20%	20%	20%	20%	<i>normaal belast</i>
Salesfunctie	40%	40%	40%	40%	<i>normaal belast</i>
Toerekenbaar aan R&D	40%	40%	40%	40%	<i>Berekeningbasis 12b</i>
<u>In omzet begrepen IP voor 1-1-08</u>					
Omzet IP na 1-1-2008	0%	0%	0%	0%	<i>Ingroei in x jaar</i>
	100%	100%	100%	100%	
<u>"Vertaling" naar EBIT-splitsing:</u>					
IP voor 1-1-2008	0%	0%	0%	0%	<i>normaal belast ("ingroei" o.b.v. werkelijk behaalde omzet)</i>
IP na 1-1-2008	40%	40%	40%	40%	<i>12b VPB ("ingroei" o.b.v. werkelijk behaalde omzet)</i>
	60%	60%	60%	60%	
<u>Splitsing in bedragen</u>					
Entrepreneursfuncties	0	0	0	0	<i>normaal belast</i>
Salesfunctie	0	0	0	0	<i>normaal belast</i>
Routine beloningen	0	0	0	0	<i>normaal belast</i>
IP voor 1-1-2007	0	0	0	0	<i>normaal belast ("ingroei")</i>
IP na 1-1-2007	0	0	0	0	<i>Art 12b VPB ("ingroei")</i>

Drempelberekening

Winst IP na 1-1-2008 0 0 0 0

Relevante R&D kn. 0 0 0 0

Bruto opbrengst

Nieuwe IP 0 0 0 0

bijtelling de facto ingelopen voortbrengingskosten (+A -A)
--

Bruto voordeel t.b.v. drempelberekening

Af: Voortbrengingskosten / ingroeimodel

2008 0 0 0 0

2009 0 0 0 0

2010 0 0 0 0

2011 0 0 0 0

Totaal 0 0 0 0**Ingroei in x jaar**

Drempel 1/1 0 0 0 0

Bij: restant vorig jaar 0 0 0 0

Drempel 1/1 totaal 0 0 0 0

Af: bruto opbrengst 0 0 0 0

Drempel 31/12 0 0 0 0

< 0	< 0	< 0	< 0
-----	-----	-----	-----

> 0 : drempel niet ingelopen / < 0: drempel wel ingelopen

Max. boxwinstruimte 0 0 0 0

Octrooi-boxwinst 0 0 0 0

Boxruimte

Af: gebruikt 0 0

Resteert 0 0

m.i.v. 2010 vervalt boxruimtebeperking
--

Recap.

Belast vlgs 12b 0 0 0 0

Af: grondslag-

vermindering 0 0 0 0

Herrekende**belastbare winst 0 0 0 0**

Bij: normaal belast 0 0 0 0

Totale belastbare**winst 0 0 0 0**

Te betalen belasting 0 0 0 0

2008/2009: $x - (15,5/25,5\%)$ / 2010 e.v. ' $x - (20,5/25,5\%)$ = $(10\%/25,5\%) \times$ belast volgens art 12b

<i>Voordeel belastbare winst</i>	0	0	0	0
Voordeel in belasting EUR	0	0	0	0
Totaal				0
ETR	#DEEL/0 !	#DEEL/0 !	#DEEL/0 !	#DEEL/0 !

AANNAMES

1. Alle aannames moeten onderbouwd kunnen worden; het verkrijgen van wederzijds "comfort" is leidend!
2. Alle producten zijn gepatenteerd dan wel ontwikkeld/doorontwikkeld met behulp van WBSO projecten
3. R&D en Entrepreneurial functie zijn kernfuncties, productie, sales en distributie is routinematige functie
4. Geen bijzondere baten en lasten na de EBIT
5. Bepaling voortbrengingskosten & ingroeiregeling op basis van vooroverleg
6. Voor WBSO regeling 2008 en 2009 rekening houden met limieten

Bijlage II Handreiking vaststellingsovereenkomst innovatiebox

Vaststellingsovereenkomst Innovatiebox

[OPMERKING: Veel van de genoemde elementen in deze overeenkomst zijn optioneel en verwijderbaar indien niet van toepassing].

I Inleiding

I.1 Partijen

- Belanghebbende:

##NAAM PARTIJ A#, fiscaalnummer ##### [Opmerking: hier de fiscale eenheid vermelden alsmede ingeval van toepassing van artikel 12b voor een onderdeel daarvan naam/nummer van de betrokken dochtermaatschappij]

gevestigd aan de ##STRAAT / POSTCODE## te ###PLAATS###, hierna te noemen ##NAAM KORT##, te dezen vertegenwoordigd door de heer/mevrouw #####, bijgestaan door gemachtigde en

- de Belastingdienst/##EENHEID##/ kantoor ####, hierna te noemen Belastingdienst of “Partij B”, gevestigd aan de ##STRAAT / POSTCODE## te ###PLAATS###, te dezen vertegenwoordigd door de heer/mevrouw #####, bijgestaan door de heer/mevrouw #####,

verklaren hierbij een vaststellingsovereenkomst te hebben gesloten als bedoeld in artikel 7:900 van het Burgerlijk Wetboek.

Bij deze vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken.

I.2 Beschrijving van de onzekerheid

Partij A wenst van partij B zekerheid te verkrijgen over de voorwaarden waaraan moet worden voldaan en over de methodiek die kan worden toegepast om invulling te geven aan de toepassing van artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna te noemen: de Innovatiebox).

I.3 Overleg en correspondentie

Tussen ##NAAM KORT## en de Belastingdienst heeft overleg plaatsgevonden met het doel om te bepalen of, en zo ja in welke mate in de jaren 20## t/m 20## behaalde voordelen onder de werking van artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vallen. Aan de totstandkoming van deze overeenkomst is het volgende voorafgegaan:

- Schriftelijke correspondentie en e-mails van partij A met dagtekening: ###
- Schriftelijke correspondentie en e-mails van partij B met dagtekening:###
- Mondeling en telefonisch overleg tussen partijen op: ###

Partijen hebben uiteindelijk overeenstemming bereikt om de toepassing van de Innovatiebox vast te leggen voor de volgende / alle vennootschappen die deel uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid van ##NAAM PARTIJ A###:

- ##INDIEN VAN TOEPASSING: NAAM VENNOOTSCHAP###, fiscaalnummer
- ##INDIEN VAN TOEPASSING: NAAM VENNOOTSCHAP###, fiscaalnummer

II Inhoud van de overeenkomst

II.1 Beschrijving Ondernemingsactiviteiten

#####

Beschrijving van feiten en omstandigheden, o.a.

- *BESCHRIJVINGEN BEDRIJFSACTIVITEITEN, FUNCTIES & AFDELINGEN,*
- *VERDIENMODEL*
- *AANTALLEN MEDEWERKERS*
- *ETC.*

Hier kan ook een korte, zakelijke, samenvatting worden opgenomen met verwijzing naar in een bijlage opgenomen correspondentie met de uitgebreidere informatie.

#####

II.2 Beschrijving Innovatie

#####

Beschrijving van feiten en omstandigheden, o.a.

- *HOOGTE R&D KOSTEN,*
- *AANTAL R&D MEDEWERKERS,*
- *PLAATS R&D FUNCTIE IN ONDERNEMING,*
- *ALGEMENE BESCHRIJVING ZELF VOORTGEBRACHTE IMMATERIËLE ACTIVA (MEER GEDETAILLEERD INGEVAL VAN 1-IVA, COST-PLUS OF START-UP)*
- *HOEVEEL WBSO,*
- *HOEVEEL PATENTEN,*
- *ANDERE EXTERNE VALIDATIE (AWARDS, PUBLICATIES)*
- *ETC.*

.

#####

II.3 Immateriële activa

##NAAM KORT## heeft de economische eigendom van zelf voortgebrachte immateriële activa als bedoeld in artikel 12b, lid 1 van de Wet op vennootschapsbelasting 1969, welke voldoen aan de voorwaarden van artikel 12b, lid 2 van de Wet op vennootschapsbelasting 1969.

Terzake van deze immateriële activa zijn aan ##NAAM KORT## ofwel octrooien verleend, ofwel deze activa zijn voortgevloeid uit werkzaamheden waarvoor S&O-verklaringen zijn afgegeven aan ##NAAM KORT##. De overeengekomen voordelen uit deze immateriële activa kunnen onder de werking van de Innovatiebox gebracht worden. De betreffende immateriële activa vallen niet onder de uitzonderingen opgenomen in artikel 12b, lid 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

II.4 Voordelen uit hoofde van immateriële activa

Met betrekking tot de bovengenoemde ##NAAM KORT## entiteiten is er een verdeling gemaakt van de Earnings Before Interest & Tax (hierna: "EBIT", of "operationele winst"), gebaseerd op een relatieve weging van de onderkende functies.

Deze operationele winst wordt - indien van toepassing - geschoond voor o.a.

- resultaten die naar hun aard niet kwalificeren voor toepassing van de Innovatiebox (overige werkzaamheden);

- baten en lasten die op grond van de wet zijn vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting);

- buitenlandse winsten of resultaten waarvan de belastingheffing is toegewezen aan het situsland op grond van een belastingverdrag of op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001;

- Indien er op basis van het arm's length beginsel in wat voor vorm dan ook correcties op de Nederlandse winst van Partij A worden aangebracht, dan worden deze meegenomen in de berekening van de Innovatieboxwinst.

#####

- *BESCHRIJVING METHODIEK VAN BEREKENING VOORDEEL (BIJV. AFPELBENADERING OF COST-PLUS),*
- *AANSLUITING TE HANTEREN EBIT OP DE (DOOR ACCOUNTANT GOEDGEKEURDE) JAARREKENING,*
- *NADERE INVULLING UIT EBIT (OPERATIONELE WINST) TE ELIMINEREN ELEMENTEN (BUITENLANDSE WINST, NIET KWALIFICERENDE ACTIVITEITEN ETC., BEHANDELING BUITENGEWONE BATEN & LASTEN),*
- *ONDERVERDELING KERNFUNCTIES / ROUTINEFUNCTIES & GEHANTEERDE WEGINGSFACTOREN, BIJV. VERWIJZING NAAR BESTAANDE 8B DOCUMENTATIE (CONSISTENTIE DUIDING FEITEN,*
- *ETC.*

#####

De vaststelling van het voordeel (het aan de Innovatiebox toerekenbare gedeelte van de operationele winst van ##NAAM KORT##) is ontleend aan het gedachtegoed van de verrekenprijzen en meer in het bijzonder aan een functionele analyse op hoofdlijnen. De genoemde analyse heeft exclusief betekenis voor de toepassing van deze afspraak. In de als Bijlage opgenomen excel-spreadsheet '##NAAM SPREADSHEET##' is de berekening van de drempel, de boxruimte en het belastingvoordeel opgenomen waarin is uitgegaan van de bovenstaande verdeling van de EBIT. Deze excel-spreadsheet maakt onderdeel uit van deze overeenkomst.

II-5 Voortbrengingskosten

Partijen zijn overeengekomen de jaarlijkse voortbrengingskosten als volgt te berekenen:

BESCHRIJVING SYSTEEMATIEK BEREKENING ##.

OPMERKING: Alleen bruikbaar bij ideaalcomplex, dus bijv. niet bruikbaar bij 1-IVA benadering, cost-plus en startup

Uitgaande van een *going-concern* situatie, waarbij Partij A op continue basis nieuwe immateriële activa blijft ontwikkelen, dan wel bestaande immateriële activa blijft doorontwikkelen, zullen in ieder jaar immateriële activa worden voortgebracht. Uitgaande van een dergelijk ideaalcomplex zijn partijen overeengekomen dat de jaarlijkse R&D-kosten geacht worden een benadering te zijn van de met deze immateriële activa samenhangende voortbrengingskosten.

Indien in enig jaar uit hoofde van bovenstaande winsttoerekening een negatief voordeel toegerekend wordt aan de Innovatiebox (m.a.w. een “R&D-verlies” als bedoeld in artikel 12b, lid 5 van de Wet op vennootschapsbelasting 1969), dient dit negatieve voordeel in een volgend jaar te worden bijgeteld bij de drempel, doch niet bij de berekening van het bruto voordeel, zodat het negatieve voordeel via de drempelberekening wordt ingelopen alvorens toerekening van latere voordelen aan de Innovatiebox kan plaatsvinden.

Daarnaast zijn ter zake van de in de periode voorafgaande aan de inwerkingtreding van deze overeenkomst resterende verrekenbare verliezen, – in afwijking van het hierboven genoemde – voor de toerekening van eventuele voortbrengingskosten de volgende nadere afspraken gemaakt:

##BESCHRIJVING NADERE AFSPRAKEN##
--

II.6 Ingroei

OPMERKING: Alleen bruikbaar bij ideaalcomplex, dus bijv. <u>niet</u> bruikbaar bij 1-IVA benadering, cost-plus en startup
--

Overeengekomen is **## BESCHRIJVING SYSTEMATIEK VAN INGROEI ##**. Achtergrond van deze ingroei is de aanwezigheid van voordelen welke toerekenbaar zijn aan immateriële activa welke zijn gereedgekomen voor moment van inwerkingtreding van artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De ingroei is een afspiegeling van de mate waarin de gereedgekomen kwalificerende immateriële activa aan de winst gaan bijdragen, en is afgeleid van de levensduur van deze activa.

II.7 Wijze van verwerking

##NAAM KORT## zal in haar aangiften vennootschapsbelasting verwijzen naar deze overeenkomst en daarin de Innovatiebox toepassen conform de in deze overeenkomst opgenomen afspraken, met gebruikmaking van de in de Bijlage opgenomen spreadsheet, welke jaarlijks zal worden aangepast naar de actuele cijfers.

III Nadere voorwaarden en afspraken

III.1 Kritische veronderstellingen

- De in Onderdeel II van deze overeenkomst beschreven feiten en omstandigheden ondergaan geen wezenlijke verandering;
- Ingeval van een overdracht of vervreemding van (een deel van) kwalificerende immateriële activa treden partijen in overleg om de eventuele consequenties (waaronder de behandeling van voortbrengingskosten) voor toepassing van de Innovatiebox te bespreken;
- De financieringsstructuur ondergaat gedurende de looptijd van deze overeenkomst geen wezenlijke verandering. Indien sprake zal zijn van een wezenlijke verandering treden partijen in overleg om de eventuele consequenties voor toepassing van de Innovatiebox te bespreken;
- De overeengekomen systematiek richt zich op de operationele winsten van **##NAAM KORT##**, zoals bepaald in onderdeel II. Indien sprake zal zijn van een wezenlijke wijziging in de bepaling van de operationele winst, als ook in geval van incidentele of bijzondere baten en lasten, treden partijen in overleg om de eventuele consequenties voor toepassing van de Innovatiebox te bespreken;
- Aan Partij B is en wordt een juist en volledig beeld gegeven van de activiteiten van Partij A.

III.2 *Geldigheidsduur van de overeenkomst*

Deze overeenkomst heeft een looptijd van vier jaar, en geldt derhalve voor de jaren 20## t/m 20## [OPMERKING; *de maximale looptijd van de overeenkomst is het jaar van het sluiten van de overeenkomst, plus drie jaar*]. In het laatste jaar van de overeenkomst zal de overeenkomst worden geëvalueerd en zal besproken worden of de overeenkomst verlengd kan worden en zo ja, of er wijzigingen nodig zijn. In geval van een eventuele verlenging zullen eventueel aanpassingen worden gepleegd in verband met voortgeschreden inzichten, gewijzigde feiten en omstandigheden en gewijzigde wet en jurisprudentie.

Deze vaststellingsovereenkomst is gesloten met inachtneming van de geldende fiscale wet- en regelgeving, beleidsregels en jurisprudentie. De afspraak eindigt bij het intreden van één of meer van de volgende situaties:

- bij relevante wetswijziging: zodra de wet in werking is getreden en een eventueel overgangsregime niet (meer) van toepassing is;
- indien de feiten en omstandigheden zoals beschreven in deze afspraak een wezenlijke verandering ondergaan, tenzij partijen in onderling overleg een aanpassing van de afspraak overeenkomen. Belangrijke wijzigingen in het feitencomplex zullen door ##NAAM KORT## zo spoedig mogelijk worden gemeld na het optreden van de wijziging.

III.3 *Overige omstandigheden*

- De in deze overeenkomst ingenomen standpunten werken uitsluitend voor de toepassing van artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Er kunnen aan deze overeenkomst geen rechten worden ontleend voor de heffing van vennootschapsbelasting buiten het kader van artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of voor de heffing van andere belastingmiddelen.
- ##NAAM KORT## doet ter zake van de in de overeenkomst inzake de toepassing van de Innovatiebox geregelde onderwerpen afstand van het recht op bezwaar en beroep, behoudens voor zover het bezwaar of beroep nakoming van deze overeenkomst door de Belastingdienst betreft.
- ##NAAM KORT## zal geen beroep doen op één van de uitzonderingsclausules van artikel 13, tweede lid, sub e van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen ten aanzien van de in deze vaststellingsovereenkomst en de daarbij behorende bijlagen begrepen informatie.
- Op deze overeenkomst is het Nederlands recht van toepassing.
- Partijen verklaren deze overeenkomst te hebben getekend nadat zij voldoende bedenktijd hebben gehad.

IV Ondertekening

Aldus in drielvoud opgemaakt te ##PLAATS##,

Voor akkoord

De heer/mevrouw #####
namens ##NAAM PARTIJ A#,

.....

datum en plaats:

.....

Voor akkoord

De heer/mevrouw ##### De heer/mevrouw #####
namens de inspecteur van de Belastingdienst/##EENHEID##/ kantoor ###,

.....

.....

datum en plaats:

.....

.....

[OPMERKING: deze overeenkomst wordt namens de Belastingdienst in beginsel ondertekend door de competente inspecteur / klantcoördinator alsmede door een bij de uitvoering van de Innovatiebox betrokken belastingdienstmedewerker]

Bijlage: spreadsheet Model toepassing Innovatiebox over de jaren 20## t/m 20##

Bijlage III Verklaring van authenticiteit

Ik heb deze scriptie zelf geschreven en ik heb daarbij geen teksten overgenomen uit andere scripties, literatuur en overige geschriften zonder de bron op juiste wijze te hebben vermeld. Ik verklaar derhalve dat ik geen plagiaat heb gepleegd en niet ongeoorloofd met anderen heb samengewerkt of gebruik gemaakt van het gedachtegoed van anderen.

Datum: 2 juni 2014

Carla van den Berkmortel

Bijlage IV Afkortingenlijst

Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
S&O-verklaring	Speur- en Ontwikkelingsverklaring
MKB	midden- en kleinbedrijf
RDA-beschikking	Research & Development beschikking
RVO	Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
EOB	Europees Octrooibureau
EOV	Europese Octrooiverdrag
WVA	Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen
Wet IB	Wet inkomstenbelasting 2001
EBIT	Earnings Before Interest and Tax
CTC	Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering

Bijlage V Literatuurlijst

Artikelen:

Brassem, E.A., & Munting, W.R., 'Is de innovatiebox volwassen geworden?', *WFR* 2010/1482

Daniels, A.H.M., & Oosterhoff, H.D., 'Van kenniseconomie naar octrooi- en rentebox', *WFR* 2006/767

Engelen, F.A., & Vegt, P.C. van der, 'De octrooi- en rentebox: dispariteit, distorsie of steunmaatregel?', *WFR* 2006/1181

Kluwer, 'Evaluatie van de effectiviteit van de innovatiebox/octrooi- en rentebox bij : Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Artikel 12b', *Vakstudie Vennootschapsbelasting aantekening* 1.15

Kluwer, 'Praktische toepassing innovatiebox. Modellen Belastingdienst', *V-N* 2011/9.11

Nies, I.J. de, & Schure, A.M., 'Verslag 36E Fiscale conferentie van de NOB 'De innovatiebox'', *WFR* 2014/322

Strik, S.A.W.J., 'Forfaitaire regeling per 1 januari 2013 ter berekening van de innovatiewinst', *Cursus Belastingrecht 2013 VPB.2.2.13.D*

Boeken:

Bahlmann, J.P., Verantwoording aan Hans Beckman, Deventer: Kluwer, 2006

Boer, M.J., & Bouwman, J.N., Wegwijs in de Vennootschapsbelasting, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2012

Cazander, A.W., Ganzeveld, J., Heithuis, E.J.W., Kesteren, H.W.M. van, & Röben, J.B.H., Belastingwetten 2013, Deventer: Kluwer, 2013

Lande, M.L.B., Innovatiebox en RDA (2e druk), Deventer: Kluwer, 2012

Internet:

Bisschop, S., & Heyde, S. van der (2014). Fiscale aftrek voor octrooi-inkomsten toegankelijker voor KMO's. Geraadpleegd op 27 april 2014, http://www.monard-dhulst.be/nl/publications/-/asset_publisher/sfxddM7ZdWTD/content/id/29289

Onbekend. The Patent Box. Geraadpleegd op 27 april 2014, <http://www.hmrc.gov.uk/ct/forms-rates/claims/patent-box.htm>

Onbekend. IP-vennootschap? Luxemburg of België? Geraadpleegd op 28 april 2014, <http://www.bespaarbelastingen.be/algemeen/ip-vennootschap-luxemburg-of-belgie/>

Onbekend, (2009). De belangrijkste leveranciers van ASML. Geraadpleegd op 6 mei 2014, <http://www.ed.nl/economie/asml/de-belangrijkste-leveranciers-van-asml-1.2160815>

Jurisprudentie:

HR, 2 april 1969, BNB 1969/108

Kamerstukken:

Kamerstukken I 2006/07, 30572, C

Kamerstukken II 2005/06, 30572, 2

Kamerstukken II 2005/06, 30572, 3

Kamerstukken II 2005/06, 30572, 8

Kamerstukken II 2006/07, 30572, 12

Kamerstukken II 2007/08, 31206, 9

Kamerstukken II 2011/12, 33003, 18

Overige bronnen:

Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/295M, Verrekenprijzen, toepassing van arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen), BNB 2001/286

Brief van de staatssecretaris van Financiën, 28 juni 2013, 33402, 60

Brief van de staatssecretaris van Financiën, 5 november 2009, 32128, 16

Nieuwsbericht van het Ministerie van Financiën, 19 januari 2010

Stb. 2007, 44, Besluit van 31 december 2007 tot inwerkingtreding van de octrooibox in de vennootschapsbelasting en van een daarmee verband houdende aanpassing van het Besluit fiscale eenheid 2003

Stb. 2009, 609, Wet van 23 december 2009, Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010)

Stb. 2012, 694, Besluit van 20 december 2012 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten

Stb. 2006, 631, Wet van 30 november 2006, houdende wijziging van belastingwetten ter realisering van de doelstelling uit de nota 'Werken aan winst'

Stb. 2007, 563, Wet van 20 december 2007, houdende wijziging van belastingwetten van enkele belastingwetten en enige andere wetten

Stb. 2009, 609, Wet van 23 december 2009, tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010)

Stb. 2010, 873, Wet van 23 december 2010 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2011)

Stcrt. 2009, 12556, Besluit van 11 augustus 2009, DGBel 2009/4084M

Stcrt. 2010, 16697, Besluit Instelling en taakopdracht Coördiantiegroep Taxhavens en Concernfinanciering van 14 oktober 2010, DGB2010/6307M