

Het nieuwe regime voor de innovatiebox

Nadat de OESO/G20 op 5 oktober 2015 hun Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) rapport met 15 actiepunten had gepubliceerd, welk rapport ten doel had om de belastingheffing meer te laten aansluiten bij de plaats waar de economische activiteiten en waardecreatie plaatsvond, was duidelijk dat ook de (Nederlandse) innovatiebox aanpassingen zou ondergaan. In het kader van het tegengaan van zogenaamde 'harmful tax practices' voor preferentiële IP regimes kent actiepunt 5 uit het BEPS rapport minimumstandaarden op het gebied van substance (modified nexus approach), transparantie en uitwisseling van informatie voor. De OESO plannen moesten voor 1 juli 2016 zijn geïmplementeerd door de landen die een preferentieel IP regime kennen.

Naast bovenstaande Europese ontwikkelingen heeft ook het in februari 2016 verschenen evaluatierapport over de innovatiebox invloed gehad op het nieuwe regime voor de innovatiebox zoals dat inmiddels in werking is getreden per 1 januari 2017. In deze bijdrage zullen de hoofdlijnen van de nieuwe regeling worden besproken.

Toegangscriteria innovatiebox

Idem als onder het oude regime geldt nog steeds dat de belastingplichtige die de innovatiebox wenst toe te passen een nieuw immaterieel activum (nieuw bedrijfsmiddel) *zelf* moet voortbrengen hetgeen betekent dat het immateriële activum voor rekening en risico van belastingplichtige is ontwikkeld. Om dit zelf te kunnen doen moeten bij belastingplichtige voldoende belangrijke functies en beslissingsbevoegdheden aanwezig zijn om de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden te kunnen aansturen zodat het pleitbaar is om het immateriële activum ook aan belastingplichtige toe te rekenen. Elementen die hierbij een rol spelen zijn onder andere het vanuit een inhoudelijke expertise dragen van verantwoordelijkheid voor de gemaakte keuzes tijdens het onderzoeks- en ontwikkelingsproces alsmede de planning daarvan, de budgettering, het meten van prestaties, het belonen, het waar nodig aanpassen/herdefiniëren van de werkterreinen, het vaststellen van de commercieel waardevolle gebieden en het beoordelen van de kans op (on)succesvol onderzoek.

Een belastingplichtige die een immaterieel activum bezit, maar functioneel niet in staat is om de daarbij behorende onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden vanuit de eigen inhoudelijke expertise aan te sturen, komt dus niet voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking. Over het algemeen geldt dat hoe meer onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden de belastingplichtige zelf uitvoert hoe eerder genoemde aansturing aannemelijk zal zijn in de praktijk. Dat belastingplichtige een deel van de ontwikkelingswerkzaamheden aan een derde partij uitbesteedt hoeft aan het zelf voortbrengen van het immateriële activum niets af te doen.

Vanaf 1 januari 2017 bepaalt als uitvloeisel van de door de OESO voorgestane nexusapproach de kwalificatie als kleinere of als grotere belastingplichtige of voor een bepaald immaterieel activum naast de S&O-verklaring ook nog een ander juridisch toegangsticket noodzakelijk is. Kleinere belastingplichtigen hebben toegang tot de innovatiebox op basis van uitsluitend een S&O-verklaring (de validatie van de door belastingplichtige voortgebrachte innovatie blijkt uit deze door RVO afgegeven beschikking)

Grotere belastingplichtigen hebben naast een S & O verklaring nog een aanvullend (juridisch) ticket nodig. In verband met de OESO-afspraken kwalificeren als aanvullend

juridisch ticket niet alleen een (aangevraagd of toegekend) octrooi of kwekersrecht, maar ook de naar hun aard met octrooien vergelijkbare rechten als utility models (gebruiksmodel), een (EU) vergunning voor het in de handel brengen van een wees- of diergeneesmiddel, aanvullende beschermingscertificaten voor wanneer bijvoorbeeld een octrooi is verlopen, programmatuur (software), de exclusieve licentie om een octrooi of een met een octrooi vergelijkbaar recht of programmatuur te gebruiken op een bepaalde wijze in een bepaald gebied of voor een bepaalde tijd en tot slot is er een restcategorie van zogenaamde samenhangende activa.

Een immaterieel activum zonder juridisch ticket (maar met S & O verklaring) kan alsnog worden ingebracht in de innovatiebox indien het samenhangt met een immaterieel activum waarvoor wél een juridisch ticket aanwezig is. De memorie van toelichting geeft als voorbeeld een R & D afdeling die verscheidene niet goed van elkaar te scheiden immateriële activa voortbrengt. Wanneer voor één van deze activa een juridisch ticket beschikbaar komt kunnen alle samenhangende activa ook ingebracht worden in de innovatiebox. Hoe een en ander in de praktijk gaat uitwerken zal nog nader moeten blijken.

Met de aanpassing van de regels om toegang te krijgen tot de innovatiebox, in het bijzonder de noodzaak te beschikken over een S&O-verklaring, wordt de binding van de regeling met innovatieve activiteiten in Nederland vergroot hetgeen past binnen de door de OESO opgestelde kaders. De S & O verklaring is daarmee het centrale 'verplichte' toegangsticket voor het nieuwe innovatieboxregime. Dit komt ook overeen met de aanbevelingen zoals die in het evaluatierapport over de innovatiebox zijn gedaan. Voor kleine belastingplichtigen in bijvoorbeeld de agrifoodsector met uitsluitend een zelf ontwikkeld kweekrecht kan deze wijziging overigens het einde van hun innovatieboxaanspraak betekenen tenzij deze agrifoodondernemer in de toekomst de WBSO gaat benutten. Een zelfde scenario zou ook voor een grote belastingplichtige kunnen gelden.

Kleinere of grotere belastingplichtige

De kwalificatie als kleinere of grotere belastingplichtige bepaalt welk(e) toegangstickets(s) nodig zijn. Uit het OESO-rapport zijn de definities van een kleinere en een grotere belastingplichtige afkomstig. Beide categorieën belastingplichtigen moeten (jaarlijks) voldoen aan een voordeelcriterium en een omzetcriterium. Het voordeelcriterium houdt – kort gezegd – in dat een kleinere belastingplichtige over 5 jaar ten hoogste € 37,5 miljoen aan brutovoordelen uit alle immateriële activa geniet. Het brutovoordeel is hierbij gedefinieerd als het nettovoordeel vermeerderd met de kosten ter verwerving van die nettovoordelen. Dit zijn kosten die de belastingplichtige maakt nadat het immateriële activum is gereedgekomen en kunnen bijvoorbeeld bestaan uit juridische kosten, zoals voor de aanvraag van octrooien, kosten in verband met het verlenen van licenties, kosten om inbreuken op octrooien tegen te gaan en kosten in verband met de verkoop van het activum. Kosten van ontwikkeling van immateriële activa zijn geen kosten ter verwerving van voordelen uit kwalificerende immateriële activa.

Het omzetcriterium houdt in dat de belastingplichtige of indien relevant, de groep waartoe de (kleinere) belastingplichtige behoort in een boekjaar en de vier voorafgaande jaren tezamen een netto-(wereldwijde) omzet heeft van ten hoogste € 250 miljoen. Voor het bepalen van de netto-omzet van de belastingplichtige of de groep is de netto-omzet als opgenomen in de (geconsolideerde) jaarrekening van de belastingplichtige of de groep bepalend. Bij deze toets wordt het concernbegrip vanuit het jaarrekeningrecht gehanteerd. Dit volgt uit de verwijzing naar het begrip groep uit artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

Het eerste toetsjaar van het voordeelcriterium en omzetcriterium is het boekjaar 2017. De belastingplichtige beoordeelt of hij voldoet aan deze criteria aan de hand van de vier voorgaande jaren en het boekjaar 2017. Wanneer hij in 2017 voldoet aan de beide gestelde criteria voor een kleinere belastingplichtige, is in 2017 dus slechts een S&O-verklaring nodig voor het gebruik van de innovatiebox. Het bedrag van de brutovoordelen uit innovatie dient dan in 2017 en de vier voorafgaande jaren tezamen lager te zijn dan €37,5 miljoen en de netto-omzet van belastingplichtige / de groep tezamen lager dan €250 miljoen.

Gezien het belang van de kwalificatie kleinere of grotere belastingplichtige zal ik het bovenstaande verduidelijken met een voorbeeld. Een belastingplichtige heeft de onderstaande netto-omzet. Daarnaast brengt de belastingplichtige ieder jaar een immaterieel activum voort ter zake waarvan een S&O-verklaring is afgegeven, uit hoofde waarvan een brutovoordeel wordt genoten. De belastingplichtige is niet in het bezit van een juridisch ticket voor de immateriële activa.

Netto-omzet	Bruto voordeel uit immaterieel activum
Jaar 1 40	5
Jaar 2 50	20
Jaar 3 45	6
Jaar 4 60	4
Jaar 5 50	4
Jaar 6 60	3
Jaar 7 30	5

De belastingplichtige kiest in jaar 1 in de aangifte vennootschapsbelasting voor toepassing van de innovatiebox en wordt aangemerkt als kleinere belastingplichtige. Tot en met jaar 4 kwalificeert de belastingplichtige als 'kleinere belastingplichtige' omdat zowel het voortschrijdende omzetcriterium als het voortschrijdende voordeelcriterium niet wordt overschreden. In jaar 5 echter kwalificeert de belastingplichtige niet meer als 'kleinere belastingplichtige', omdat niet meer wordt voldaan aan het voortschrijdende voordeelcriterium. Dit betekent dat in jaar 5 voldaan moet worden aan de eisen van een grotere belastingplichtige: naast een S&O-verklaring moet er ook een juridisch ticket aanwezig zijn om de voordelen uit het immateriële activum in de innovatiebox in aanmerking te nemen. Indien dat juridische ticket niet aanwezig is bij belastingplichtige, worden de winsten uit hoofde van alle alsdan niet meer kwalificerende immateriële activa in jaar 5 belast tegen het reguliere vennootschapsbelastingtarief.

Complicaties kunnen dus ontstaan bij wisselende omzetten van belastingplichtigen resulterende in 'jojo-effecten' wat betreft kwalificatie in kleine- of grote belastingplichtige. Indien een belastingplichtige daarnaast bijvoorbeeld door een overname binnen een boekjaar van groep wisselt wordt op het moment dat hij deel uitmaakt van die nieuwe groep aldaar getoetst of sprake is van een kleinere of grotere belastingplichtige. Hij behoort tot de groep met de hoogste netto-omzet in dat jaar.

Nexusbreuk

Met de nexusbenadering wenst de OESO belastingontwijking welke zich doorgaans uit door het kunstmatig verschuiven van winsten binnen groepsverband, tegen te gaan. Wanneer

belastingplichtige binnen de groep (verbonden lichamen) R & D activiteiten uitbesteedt wordt het kwalificerende innovatieboxvoordeel deels afgeroomd op basis van de volgende breuk:

$$\text{Kwalificerend voordeel} = \frac{\text{Kwalificerende ontwikkelingskosten IP} \times 1,3}{\text{Totale ontwikkelingskosten}} \quad * \text{voordelen}$$

De factor 1,3 zorgt er voor dat niet al het interne uitbesteden aanzienlijke gevolgen heeft voor het uiteindelijke innovatieboxvoordeel; aan het interne uitbesteden kunnen immers zakelijke motieven kleven. Het uitgangspunt van de nexusbreuk is dat zoveel mogelijk een directe relatie bestaat tussen de uitgaven ten behoeve van S&O en de opbrengsten die daaruit voortvloeien. Uitgaven die worden uitbesteed aan derden worden wél aangemerkt als kwalificerende uitgaven voor berekening van de nexusbreuk; het is hoogst onwaarschijnlijk dat een belastingplichtige de fundamentele waardecreërende activiteiten aan een derde zou uitbesteden. Wanneer een belastingplichtige alle ontwikkelingsactiviteiten in eigen beheer uitvoert zijn de kwalificerende en totale ontwikkelingskosten aan elkaar gelijk. Belastingplichtige kan dan de gehele kwalificerende EBIT als grondslag voor de aan de innovatiebox toerekenbare winst hanteren. Vervolgens wordt aan de hand van de één activum, de cost-plus of de afpelmethodiek het daadwerkelijke innovatieboxvoordeel berekend. Deze toerekening vindt in het nieuwe regime op dezelfde wijze plaats als onder oude regime. [Hierover heb ik in voorgaande jaren al eens een bijdrage geleverd aan Belastingmagazine.](#)

Staatssecretaris gaf aan dat wanneer nexusbreuk onredelijk uitpakt hij bereid is deze in voorkomende gevallen terzijde te schuiven.

Documentatieverplichting

In OESO-verband is afgesproken dat gebruikers van preferentiële regimes voor immateriële activa aan documentatievereisten moeten voldoen. Van belastingplichtigen die de innovatiebox toepassen mag worden verwacht dat zij in het kader van de nexusbenadering beschikken over documentatie over de kwalificerende immateriële activa die zelf zijn voortgebracht en de kwalificerende voordelen en - ontwikkelingskosten.

Overgangsregime

Nu de OESO het nieuwe regime per 1 juli 2016 geïmplementeerd wenste te zien mogen belastingplichtigen het oude regime voor immateriële activa die zijn voortgebracht vóór 1 juli 2016 tot en met 30 juni 2021 blijven toepassen. Immateriële vaste activa die zijn voortgebracht tussen 1 juli 2016 en 31 december 2016 en ten aanzien waarvan een octrooi of kwekersrecht is afgegeven, hebben tot 1 januari 2017 recht op toepassing van de oude innovatiebox en de betreffende activa worden vanaf 1 januari 2017 voor de toepassing van de nieuwe innovatieboxregels aangemerkt als 'kwalificerende immateriële activa'. Wel geldt voor deze tussen 1 juli 2016 en 31 december 2016 voortgebrachte immateriële activa dat vanaf 1 januari 2017 de nexusbreuk moet worden toegepast.

Voor kleinere belastingplichtigen is een beleidsbesluit uitgevaardigd op 15 december 2016 op grond waarvan bestaande vaststellingsovereenkomsten innovatiebox bij voldoen aan de voorwaarden kunnen worden gecontinueerd.

Conclusie

Voor kleinere belastingplichtigen die in Nederland in eigen beheer via de WBSO nieuwe immateriële activa voortbrengen wijzig er effectief (nagenoeg) niets. Voor grotere belastingplichtigen kan het dubbele ticketvereiste consequenties hebben.

Drs L.E.U. Jansen is belastingadviseur bij Innovative Tax in Nijmegen