

Innovatiebox; een stand van zaken

Drs L.E.U. Jansen¹

1. Inleiding

Sinds 1 januari 2007 kent de Wet op de Venootschapsbelasting 1964 (hierna: Wet Vpb) met de octrooibox een faciliteit die de investeringsbereidheid van het bedrijfsleven om innovatierisico's te nemen zou moeten verhogen. Nu een aantal jaren verder heeft het er, mede door diverse aangebrachte verruiming in de regeling, alle schijn van dat de wetgever succes gaat halen in zijn streven de kennisintensieve industrie in Nederland te behouden en te stimuleren. Het succes is overigens mede te danken aan de WBSO loonkostensubsidieregeling. Ook voor internationaal opererende concerns is het interessant om in Nederland een vennootschap op te richten en voor rekening en risico van die vennootschap de ontwikkeling van de concern R & D te laten plaatsvinden en tot slot onder de innovatiebox te exploiteren².

Belastingplichtigen kunnen de voordelen uit deze zelf ontwikkelde innovatieve (im) materiële activa afrekenen tegen een vennootschapsbelastingtarief van effectief 5% (2011) Daarvoor is dan wel eerst nodig dat de relevante voortbrengingskosten zijn goedge maakt. De faciliteit is vooral voordelig bij belastingplichtigen die (innovatie)winst maken uit hun bedrijfsuitoefening en goede verwachtingen hebben van de toekomstige inkomsten uit de in de innovatiebox ingebrachte activa. Het effectieve tariefvoordeel (maximaal 20,5%) is dan immers het grootst.

In dit artikel zal ik achtereenvolgens vanuit het oorspronkelijke doel van de regeling, de per 1 januari 2008, 1 januari 2010 en 1 januari 2011 toegepaste verruiming bespreken. Vervolgens zal ik ingaan op de wijze waarop de inkomsten aan de sinds 1 januari 2010 tot innovatiebox hernoemde octrooibox praktisch gezien dienen te worden toegerekend³. Het geheel wordt afgesloten met een conclusie.

2. Doel en ratio van de oorspronkelijke regeling

Het kabinet Balkenende 3 dat innovatie tot speerpunt van zijn beleid had gemaakt koos uiteindelijk voor een generieke regeling waarin diverse randvoorwaarden zoals aantrekkelijk voor het bedrijfsleven, stimulans voor innovatie, uitvoerbaar en budgettair beheersbaar met elkaar in evenwicht dienden te zijn. Met de per 1 januari 2007 geïntroduceerde innovatiebox kwam een einde aan de verplichting om voortbrengingskosten van een zelf ontwikkeld actief te activeren⁴; onafhankelijk van het antwoord op de vraag of een commercieel exploitabel nieuw product was ontstaan konden genoemde kosten ineens ten laste van het fiscale resultaat worden afgeschreven⁵. Om de regeling budgettair beheersbaar te houden was gekozen voor

¹ Werkzaam als directeur belastingadvies bij Innovative Tax in Nijmegen

² Gezien de beperkingen wat betreft aantal woorden wordt hieraan in deze bijdrage geen aandacht besteed.

³ Om verwarring te voorkomen zullen we in dit artikel slechts het begrip innovatiebox hanteren.

⁴ Op grond van art. 3.30 lid 3 Wet inkomstenbelasting 2001 juncto art. 8 Wet Vpb kunnen voortbrengingskosten ineens ten laste van het fiscale resultaat worden gebracht.

⁵ Uiteindelijk heeft de politiek er in september 2006 voor gekozen om aan de hand van een ingroeieregeling de toegang tot de innovatiebox daadwerkelijk open te stellen: eerst nadat de drempel zijnde de voortbrengingskosten van alle door belastingplichtige zelf ontwikkelde en in de innovatiebox ingebrachte activa is overschreden kan van het tariefvoordeel worden geprofiteerd.

een forfaitaire begrenzing waarbij per jaar de innovatiebox slechts open stond voor het bedrag van de boxruimte, een bedrag van maximaal vier maal het totaal van de voortbrengingskosten van alle in de innovatiebox ingebrachte activa⁶.

Voortbrengingskosten

In de regeling van de innovatiebox zijn de voortbrengingskosten een zeer belangrijk thema. Alle met de vervaardiging van nieuwe bedrijfsmiddelen verband houdende (in) directe kosten die in de onderneming opkomen of krachtens een regiecontract zijn voortbrengingskosten⁷. Het kan dus gaan om de kosten van proefmateriaal, kosten van een extern verworven actief mits dit door belastingplichtige tot nieuws vervaardigd actief is doorontwikkeld, betaalde vergoedingen voor geleverde diensten in het kader van contract research, financieringskosten. Niet als voortbrengingskosten kwalificeren kosten van fundamenteel onderzoek (indien geen causaal verband met het actief), onderhouds- en/of marketingkosten. Op de voortbrengingskosten komt de genoten WBSO subsidie in mindering.

Immateriële activa

Welke activa kunnen in de innovatiebox worden ingebracht? Een belastingplichtige kan bij de aangifte vennootschapsbelasting kiezen voor de innovatiebox per vanaf 31 december 2006 zelfontwikkeld immaterieel activum waarvoor aan hem een of meerdere octrooien, patenten of kweekrechten⁸ zijn verleend⁹. De wetgever heeft er voor gekozen de innovatiebox aan te laten sluiten bij deze (eenvoudig toetsbare) wettelijk beschermde rechten omdat hierbij de relatie met (technische) innovatie duidelijk aanwezig is¹⁰. Merken, goodwill, logo's en hiermee vergelijkbare rechten zijn uitgesloten voor de innovatiebox. Het succes van een merk hangt immers meer af van de marketingstrategie van een bedrijf dan van succesvolle technologische vernieuwing.

Om de innovatiebox toe te kunnen passen, moet er sprake te zijn van een door belastingplichtige zelf voortgebracht (nieuw) immaterieel activum. Deze vraag is vooral relevant wanneer belastingplichtige nieuw ontwikkelde activa als resultaat van een succesvol WBSO project in de innovatiebox wil inbrengen (waarover later meer) Voor het antwoord op de vraag wat nu fiscaal onder dit begrip immaterieel activum dient te worden verstaan verwijst de wetsgeschiedenis naar art. 33 Wet Vpb aangaande immateriële activa bij overheidsbedrijven. Fiscale jurisprudentie over dit begrip immaterieel activum is niet bekend.

Toegangsticket tot innovatiebox

Algemeen wordt echter aangenomen dat de wetgever bedoeld heeft dat een nieuw bedrijfsmiddel moet zijn ontstaan. Voor de definitie van een bedrijfsmiddel kan fiscaal

⁶ Wanneer de boxruimte werd overschreden door een teveel aan innovatiewinst dan werd het meerdere belast tegen het normale 'hoge' tarief. Als de boxruimte niet werd overschreden kon de boxruimte worden doorgeschoven naar het volgende boekjaar. Hetzelfde gold overigens voor de drempel. Dit systeem is per 31 december 2009 afgeschaft (met overgangsrecht)

⁷ Jurisprudentie uit 1957 van de Hoge Raad is voor de fiscale definitie van voortbrengingskosten in deze nog steeds leidend.

⁸ Kwekersrechten worden voor de toepassing van de innovatiebox als octrooi aangemerkt. Binnen de plantenveredelingssector nemen kwekersrechten vaak een centrale plaats in.

⁹ Zolang de onderzoekswerkzaamheden die hebben geleid tot het octrooi maar voor rekening en risico van belastingplichtige hebben plaatsgevonden mogen deze overal in de wereld zijn uitgevoerd. De EU vrijheid van vestiging wordt gerespecteerd.

¹⁰ Overweging voor sommige bedrijven om hun vinding overigens niet te octrooieren is het feit dat deze doorgaans na 18 maanden dient te worden geopenbaard zodat de concurrentie daar weer hun voordeel mee kan doen. Dat is uiteraard vaak niet gewenst.

worden geput uit uitvoerige jurisprudentie. Om fiscaal als bedrijfsmiddel te kwalificeren moet het gaan om een zaak die duurzaam tot de vaste activa van de onderneming gaat behoren, economische voordelen zal genereren en een zelfstandige functie heeft. Het moment waarop het bedrijfsmiddel ontstaat, is uiterlijk het moment waarop de inkomsten beginnen te vloeien. Voor de toepassing van de innovatiebox kan het bijvoorbeeld gaan om een nieuw ontwikkelde 3D televisie waarop door belastingplichtige een patent verkregen is. De ervaring in de praktijk leert inmiddels dat de Belastingdienst concreet toetst of belastingplichtige daadwerkelijk een nieuw bedrijfsmiddel heeft voortgebracht¹¹. Zo ja dan heeft belastingplichtige het zogenaamde ‘toegangsticket’ voor dit activum tot de innovatiebox bemachtigd. De netto voordelen die de 3D televisie oplevert kunnen dan tegen het innovatieboxtarief worden afgerekend.

Immateriële activa die samen met één of meerdere (buitenlandse) concernonderdelen worden ontwikkeld¹², kunnen alleen voor het eigen bijdragedeel van belastingplichtige bij deze belastingplichtige in de innovatiebox worden ondergebracht. Hierbij dient rekening gehouden te worden met de juiste verrekenprijzen.¹³

Oorzaaktoets (art 12b, lid 2 Wet Vpb)

In dit kader dient nog te worden gewezen op de zogenaamde oorzaaktoets¹⁴. Het gaat om een eenmalige toets aan het einde van het eerste boekjaar waarin het activum is ingebracht in de innovatiebox waarbij wordt vastgesteld of de te verwachten voordelen in belangrijke mate causaal verband houden met aan de belastingplichtige toegekende octrooien.

Ruime definitie van innovatievoordelen

Om de regeling zo aantrekkelijk mogelijk te maken en om mogelijkheden van arbitrage zoveel als mogelijk te voorkomen¹⁵ is voor wat betreft de kwalificatie tot innovatievoordeel door de wetgever gekozen voor een economische benadering; alle aan het zelf ontwikkelde immateriële activum toerekenbare voordelen kunnen tegen het tarief van de innovatiebox worden afgerekend. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om inkomsten uit royalties of licenties, vervreemdingsopbrengsten van een octrooi of als gevolg van een nieuw zelf ontwikkeld en geïmplementeerd immaterieel actief gerealiseerde kostenvoordelen bij de bedrijfsvoering in een bedrijf. Hierbij kunnen we bijvoorbeeld denken aan een technisch nieuw onderdeel van machine¹⁶ als gevolg waarvan er bijvoorbeeld minder mensen nodig zijn bij de productielijn.

3. De aangebrachte verruiming van de regeling

Verruiming 2008

De eerste verbetering van de oorspronkelijke regeling was een feit met de beslissing van het kabinet om per 1 januari 2008 de innovatiebox ook open te stellen voor immateriële activa die

¹¹ Dit is vooral aan de orde wanneer belastingplichtige een WBSO actief (met S & O beschikking) wenst in te brengen in de innovatiebox.

¹² Via een Cost Contribution Agreement (CCA)

¹³ Besluit 21 augustus 2004, nr. IFZ2004/680M

¹⁴ Doel en strekking van de oorzaaktoets is het voorkomen dat winst die meer resultante is van marketing of overige inspanningen door het bedrijf van belastingplichtige dan van een (onbeduidend) octrooi kan worden afgerekend tegen het innovatieboxtarief.

¹⁵ Belastingplichtigen zouden in de verleiding kunnen komen te zoeken naar mogelijkheden om tegen het normale Vpb tarief belaste winst geherkwalificeerd te krijgen tot innovatiewinst die tegen het innovatiebox tarief mag worden afgerekend.

¹⁶ Als uitvloeisel van een succesvol WBSO project waarover later meer.

zijn voortgekomen uit succesvolle WBSO projecten¹⁷. Noodzakelijke voorwaarde sindsdien is dan wel dat door Agentschap.NL een S & O beschikking voor dit WBSO project is afgegeven aan belastingplichtige (die ook de innovatiebox wil toepassen) Deze S & O beschikking kan worden gezien als het objectieve bewijs dat het WBSO project een innovatief karakter bezit. Wanneer het S & O activum kwalificeert als een bedrijfsmiddel heeft belastingplichtige het toegangsticket voor de innovatiebox binnen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als het WBSO project een nieuw prototype, model of applicatie heeft opgeleverd. Overigens geldt ten aanzien van de voortbrengingskosten van een S & O activum een maximum van € 100.000. De maximale boxruimte voor S & O activa bedraagt dus € 400.000 (4 x voortbrengingskosten).

In essentie is de WBSO een loonkostensubsidie voor in Nederland in dienst zijnde S & O medewerkers¹⁸. Om in aanmerking te komen voor de subsidie moet belastingplichtige (tegelijkertijd inhoudingsplichtige voor de loonbelasting / premie volksverzekeringen) een aanvraag met een beschrijving van het project indienen. In deze aanvraag moet duidelijk omschreven zijn wat het technische probleem of knelpunt is waaraan gewerkt wordt. Doorgaans gaat het om:

- a) ontwikkeling van nieuwe producten, processen of programmatuur;
- b) technisch wetenschappelijk onderzoek;
- c) analyse van technische haalbaarheid van eigen speur- en ontwikkelingswerk.

De praktijk wijst uit dat de onder a) genoemde werkzaamheden de meeste nieuwe immateriële activa doen ontstaan. Het innovatieve karakter van de werkzaamheden moet vanuit de belastingplichtige worden beoordeeld; of een concurrent dus reeds gebruik maakt van dezelfde door belastingplichtige met het WBSO project nieuw ontwikkelde techniek is dus niet relevant. Voor software¹⁹ wordt vaak een S & O beschikking afgegeven. Wanneer met deze (ná 31 december 2007) nieuw ontwikkelde software het toegangsticket voor de innovatiebox wordt verkregen kunnen de inkomsten tegen het vriendelijke tarief worden afgerekend.

Vaak hebben belastingplichtigen meerdere WBSO projecten tegelijk lopen. Vanuit praktisch oogpunt is het relevant vanaf het begin een goede projectadministratie te voeren zodat de voortbrengingskosten van elk afzonderlijk WBSO project efficiënt in kaart kunnen (blijven) worden gebracht.

Voorwaarde voor de innovatiebox is dat het (geoctrooierde) activum door belastingplichtige *zelf* is voortgebracht. De staatssecretaris van Financiën heeft zich inmiddels uitgelaten over het antwoord op de vraag of er ruimte is dat het S & O activum gedeeltelijk wordt ontwikkeld door derden (mits voor rekening en risico van belastingplichtige) bijvoorbeeld in de vorm van contract research. Nu veel innovatieve bedrijven in de praktijk gebruik maken van zzp-ers voor wat betreft S & O werkzaamheden is sprake van een relevante vraag. Kort gesteld komt het er op neer dat zolang deze S & O werkzaamheden tenminste voor 50% door werknemers

¹⁷ Eigenlijke naam van de faciliteit is afdrachtvermindering voor Speur- en ontwikkelingswerk (S & O) opgenomen onder art. 21 – 29 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

¹⁸ Het totale budget voor de WBSO regeling is omstreeks € 650 mln. met een maximum van € 14 mln. per bedrijf. Jaarlijks worden zo'n 20.000 WBSO projecten gefinancierd. De betreffende ondernemers komen ook in aanmerking voor de innovatieve borgstellingsregeling boven op de Borgstelling MKB krediet.

¹⁹ Software is niet octrooieerbaar.

van belastingplichtige zelf zijn verricht, het S & O activum in de innovatiebox kan worden ingebracht. Wanneer de regie en coördinatie van de S & O werkzaamheden maar in handen is van belastingplichtige mag onder omstandigheden nog meer dan 50% van de S & O werkzaamheden aan derden worden uitbesteed²⁰ (zonder dat de innovatiebox in gevaar komt)

Verruiming 2009-2011

Op grond van goedkeurend beleid²¹ kan vanaf 1 januari 2009 een exploitatieverlies van een individueel activum buiten de innovatiebox worden gehouden en (eerst) tegen het normale vennootschapsbelastingtarief in aftrek worden gebracht. Dit in aftrek gebrachte verlies verhoogt wel de boxdrempel.

Naar mijn mening de belangrijkste verruiming is het schrappen van de gestelde forfaitaire begrenzings van de innovatiewinst voor octrooi- en S & O activa tot vier maal de voortbrengingskosten en het verlagen van het innovatieboxtarief van 10 naar 5% is ingevoerd per 1 januari 2010. Voor per ultimo 2009 resterende boxruimte is overgangsrecht gecreëerd.

Het kan jaren duren vooraleer een octrooiaanvraag is afgerond. Per 1 januari 2011 is het mogelijk dat belastingplichtige aan een octrooiactivum toerekenbare voordelen in de periode tussen het aanvragen en de toekenning van het octrooi reeds in mindering mag brengen op de in te lopen voortbrengingskosten. De voordelen mogen de drempel niet overschrijden.

4. Hoe wordt de aan de innovatiebox toerekenbare winst bepaald?

Zodra belastingplichtige voor het nieuwe activum het toegangsticket voor de innovatiebox heeft verkregen verdient het aanbeveling met de Belastingdienst (ook) afspraken te maken over de aan de innovatiebox toerekenbare winst. De afspraken worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. De praktijk leert inmiddels, bij gebreke aan (landelijke) uitvoeringsvoorschriften, dat deze afspraken per individuele belastingplichtige kunnen worden gemaakt. De Belastingdienst werkt hierbij met een model²² dat als uitgangspunt wordt genomen om te bepalen welk deel van de winst uit bedrijfsuitoefening (i.e. EBIT) via een functionele analyse van het bedrijf uiteindelijk kan worden toegerekend aan de immateriële activa die zijn ingebracht in de innovatiebox.

Hiervoor omschreven techniek is afkomstig uit de transfer pricing praktijk waar op basis van een bedrijfseconomische analyse van de verschillende functies zoals R & D, productie, in- en verkoop, distributie de totale waardeketen die de onderneming vormt in kaart wordt gebracht. Wanneer er een goed beeld is van het gewicht van de diverse functies binnen de onderneming kan er een onderscheid worden gemaakt tussen zogenaamde kernfuncties en routinefuncties binnen de onderneming. Zo kan R & D bijvoorbeeld een kernfunctie van een onderneming zijn wanneer een aanzienlijk deel van het totale personeelsbestand in de onderneming werkzaam is op de R & D afdeling, idem voor wat betreft het deel van de totale loonsom dat wordt uitbetaald aan medewerkers van de R & D afdeling of als het bedrijf een relevant percentage van de omzet uitgeeft aan R & D²³.

²⁰ Tweede Kamer, vergaderjaar 2009-2010, 32.128, nr 52

²¹ Besluit staatssecretaris van Financiën van 11 augustus 2009, nr DGB2009/4084M, V-N 2009/40.13

²² Model Belastingdienst innovatiebox, zie V-N 2011/9.11

²³ In het model van de Belastingdienst wordt 'sales' doorgaans als kernfunctie geduid indien het bedrijf direct aan consumenten levert. In de business to business markt is 'sales' vaak geen kernfunctie.

De Belastingdienst hanteert als uitgangspunt dat er altijd tenminste twee kernfuncties zijn binnen de onderneming waarvan de ondernemingsfunctie ('corporate excellence') er één is. Hierover zijn de meningen verdeeld. Een onderneming streeft doorgaans in al zijn geledingen naar excellente uitvoering. De extra winst die dit streven de onderneming oplevert moet dus naar mijn mening aan alle eigenlijke functies in de onderneming worden toegerekend in plaats van aan een aparte functie.

Uiteindelijk dient de winst over de diverse functies naar rato van hun 'gewicht' te worden verdeeld. Wat betreft de innovatiebox kunnen hierbij enkele methodes worden gebruikt. De directe methode kan bijvoorbeeld worden toegepast bij een softwareontwikkelaar die gebruikerslicenties aan derden heeft verstrekt en daarvoor royalties ontvangt. Er bestaat een direct verband tussen de inkomsten en het onderliggende immateriële actief. Bij ondernemingen met een relatief geringe R & D inspanning kan op basis van de cost-plus methodiek de beloning voor de R & D functie worden bepaald. Bedrijven die een continue R & D inspanning leveren en dit nog jaren succesvol willen blijven voortzetten kunnen de zogenaamde afpelmethode hanteren. De EBIT van de onderneming wordt dan als het ware afgepeld; eerst dienen de routinefuncties te worden beloond en vervolgens de kernfuncties. Door tot slot de beloning van de R & D functie te relateren aan het bestanddeel dat de nieuwe immateriële activa uitmaakt van het totaal, doorgaans via een bepaalde ingroei, kan de aan de innovatiebox toerekenbare winst worden bepaald.

Met een (eenvoudig) voorbeeld zal ik trachten een en ander verder te verduidelijken. Het gaat hierbij om een bedrijf waar R & D een kernfunctie is.

	€
Winst (EBIT)	2.000.000
Routinefunctie productie cost plus 10%	
- totale productiekosten € 4.000.000	-/- <u>400.000</u>
 Totaal restwinst	 1.600.000
 Kernfuncties ²⁴ :	
Ondernemersfunctie (vereiste volgens Belastingdienst) 40%	640.000
Sales & Marketing 20%	320.000
Aan R & D inspanningen is dan 40% toerekenbaar	<u>640.000</u>
	1.600.000

Wanneer het bedrijf met de Belastingdienst een ingroefactor van 35% is overeengekomen kan een bedrag van € 224.000 door deze belastingplichtige aan de innovatiebox worden gedoteerd.

5. Conclusie

Met de combinatie van de WBSO loonkostensubsidie in de ontwikkelingsfase en de innovatiebox in de exploitatiefase van nieuw ontwikkelde immateriële activa heeft Nederland goede troeven in handen om de kennisintensieve industrie te behouden en te stimuleren.

Het benutten van beide faciliteiten kent de nodige te nemen praktische hobbels zoals ik in dit artikel heb trachten aan te tonen. Indien belastingplichtige positief is over de winstverwachtingen van de nieuw ontwikkelde activa verdient het aanbeveling een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst af te sluiten voor wat betreft de innovatiebox.

²⁴ De ervaring leert dat de Belastingdienst als uitgangspunt hanteert dat de beloningsvoet voor een ondernemingsfunctie in principe niet hoger dan 50% kan zijn.