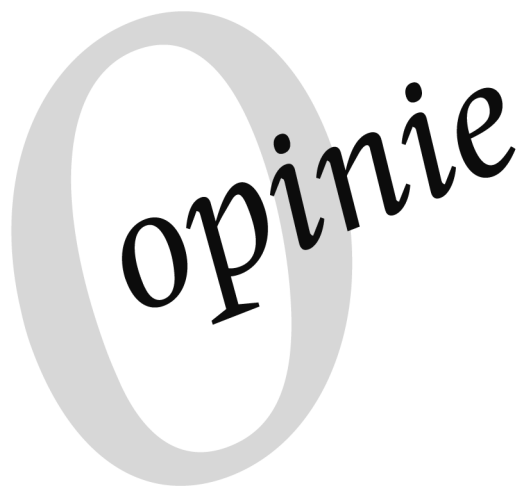


prof.dr. J.W. Bellingwout*
mr. J. Gooijer*

‘Zonder de innovatiebox waren wij allang uit Nederland vertrokken!’



Het in de titel van deze bijdrage weergegeven citaat illustreert het onmiskenbare succes van de innovatiebox. Het citaat is afkomstig van een van de respondenten in ons (bescheiden) onderzoek naar de werking van de Nederlandse fiscale faciliteiten voor innovatie. Uit het onderzoek¹ blijkt duidelijk dat het bestaan van de innovatiebox bepaalde bedrijven ervan heeft weerhouden Nederland te verlaten. Uiteraard moet rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat dit loze dreigementen zijn of dat op z'n minst het in de praktijk zo'n vaart niet zal lopen. Kwalitatief onderzoek heeft zo z'n beperkingen. Dat neemt niet weg dat de uitkomsten interessant zijn voor de verdere ontwikkeling van het Nederlandse beleid.²

Uitgangspunt bij het onderzoek vormde de veronderstelling – op basis van de door de wetgever geformuleerde doelstelling van de verschillende regelingen³ – dat de wetgever met de innovatiebox, de WBSO en de RDA innovatieve werkzaamheden in Nederland wil stimuleren. Wordt deze doelstelling bereikt? En wordt daarbij voldaan aan de kwaliteitseisen die het kabinet aan het overheidsoptreden via wetgeving stelt?⁴ In par. 1 volgt een korte samenvatting van de bevindingen. Om de werking van de Nederlandse innovatie-

box enigszins in Europees perspectief te zetten vragen wij in par. 2 aandacht voor vergelijkend onderzoek naar de verschillende met de innovatiebox vergelijkbare faciliteiten. We eindigen in par. 3 met enkele aanbevelingen voor verdere verbetering van de faciliteiten.⁵ De opzet van deze bijdrage is bewust beknopt gehouden. Een meer uitgebreide behandeling van de hieronder aangestipte thematiek – en aanverwante thema's die daarbij niet mogen ontbreken – zal aan bod komen op het congres over de toekomst van het Nederlandse fiscale beleid voor innovatie, op 2 juli a.s. op de VU in Amsterdam.⁶

1. Effectiviteit van de fiscale stimuleringsmaatregelen

Leidt de wet tot de verwezenlijking van het beoogde doel? Het antwoord op deze vraag blijkt afhankelijk van de gekozen invalshoek: gaat het om locatiekeuze wat de R&D-activiteiten betreft, gaat het om de omvang van het door bedrijven voor R&D beschikbaar te stellen budget, of om beide?

* Prof.dr. J.W. Bellingwout is hoogleraar Belastingrecht, Vrije Universiteit Amsterdam, tevens verbonden aan KPMG Meijburg & Co
* mr. J. Gooijer is verbonden aan de afdeling Belastingrecht van de VU in Amsterdam en tevens rechter-plaatsvervanger Rechtbank Noord-Holland

1 In het kader van het onderzoek vonden gesprekken plaats met adviseurs van vier grote advieskantoren, adviseurs werkzaam bij drie subsidieadvieskantoren (onder andere werkzaam voor het midden- en kleinbedrijf) en vertegenwoordigers van een elftal ondernemingen, werkzaam in verschillende branches, variërend van (zeer) grote, binnen- en buitenlandse beursgenoteerde ondernemingen tot 'start-ups'. Met dank aan A. Havenaar, student assistent van de Afdeling notarieel en fiscaal recht, Vrije Universiteit Amsterdam, voor diens grote bijdrage aan dit onderzoek.

2 Naast het kwalitatieve onderzoek dat wij hebben gedaan, hebben wij kwantitatief onderzoek uitgevoerd door middel van een enquête. De uitkomsten daarvan zijn nog niet bekend. De staatssecretaris van Financiën heeft aangekondigd in 2015 te komen met resultaten van kwantitatief onderzoek naar de effecten van de innovatiefaciliteiten (brief van 28 juni 2013, nr. AFP/2013 423 U, NTFR 2013/1334). Zie voor het gebruik van de WBSO het rapport van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, <http://tinyurl.com/ox9f5o5>

3 Bij de introductie van de RDA merkte de staatssecretaris op: 'Met

de RDA creëert Nederland een sterk en compleet pakket van fiscale maatregelen om R&D-activiteiten van bedrijven in Nederland te stimuleren: de R&D-loonkosten via de S&O-afrachttvermindering, de overige R&D-kosten en -investeringen via de RDA en de innovatiewinsten via de innovatiebox. Deze fiscale maatregelen tezamen vormen een sterk fiscaal innovatiepakket dat R&D-investeringen verder aanjaagt en het vestigingsklimaat verder versterkt.' (Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 5, p. 3). En over de doelstelling van de innovatiebox: 'De doelstelling van de innovatiebox is tweeledig: het door Nederland bereiken van een topositie als vestigingsland en gerichte stimulering van innovatie.' (brief van 28 juni 2013, nr. AFP/2013 423 U, NTFR 2013/1334). Een vergelijkbare omschrijving is te vinden in de memorie van toelichting bij de Wet werken aan winst (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 3, p. 10).

4 De wetgevingskwaliteitseisen zijn vastgelegd in de nota 'Zicht op wetgeving' (Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, p. 23) en bevestigd in diverse latere nota's, laatstelijk in de nota 'Vertrouwen in wetgeving' (Kamerstukken II 2008/09, 31 731, nr. 1, p. 7). De wetgevingskwaliteitseisen fungeren in het onderzoek als toetsingskader.

5 Uitkomsten binnenkort op www.belastingrecht.aandevu.nl.

6 Gratis aanmelden via: www.rechten.vu.nl/zifo-evenementen.

7 De kwaliteitseis van doeltreffendheid (effectiviteit).

1.1. Locatiekeuze

De WBSO en de RDA spelen bij de locatiekeuze geen (grote) rol, aldus de respondenten.⁸ Zoals in de aanhef van deze bijdrage al is opgemerkt, is dat anders voor de innovatiebox. Die blijkt in bepaalde gevallen zeer effectief: bepaalde onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden bleven in Nederland behouden. En in situaties waarin eventueel vertrek niet speelde, heeft de aanwezigheid van de innovatiebox ertoe geleid dat in Nederland additionele investeringen in R&D werden gedaan (of in ieder geval serieus werden overwogen). De innovatiebox speelt in voorkomende gevallen dus een belangrijke rol bij de keuze voor Nederland als locatie van de R&D-werkzaamheden.⁹

Dat lijkt in veel mindere mate te gelden voor bedrijven die nog helemaal geen R&D-activiteiten hebben in Nederland (en wellicht ook nog helemaal niet in Nederland zijn gevestigd). De respondenten geven aan dat de wettelijke regeling van de innovatiebox voor bedrijven die zich oriënteren op Nederland als vestigingslocatie onvoldoende zekerheid biedt. Dat ligt niet aan de uitvoeringspraktijk van de Nederlandse belastingdienst. De op grond van de wettekst bestaande onduidelijkheden wat de praktische toepassing van de innovatiebox¹⁰ betreft worden door de Belastingdienst door middel van vaststellingsovereenkomsten weggenomen. Alle respondenten zijn hierover positief, zij het dat door een aantal van hen kritische kanttekeningen worden geplaatst bij de sommige door de Belastingdienst gehanteerde uitgangspunten.¹¹ Echter, bij het samenstellen van een *shortlist* van landen die in de locatiekeuze zullen worden meegenomen, speelt de onzekerheid die wordt veroorzaakt door de wettekst (en het gebrek aan nadere uitvoeringsregelingen) een grote rol in negatieve zin. Hierbij speelt het uiteraard een rol dat de *shortlist* wordt opgemaakt voorafgaand aan eventuele besprekingen met de Belastingdienst waaraan doorgaans al veel onzekerheden kunnen worden weggenomen.¹²

Naast de onduidelijkheden in de wettekst, maakt het feit dat inkomen uit bestaand intellectueel eigendom niet in de innovatiebox kan worden meegenomen volgens de respondenten Nederland minder attractief als locatie voor R&D-werkzaamheden.¹³

1.2. Omvang van het R&D-budget

Er lijkt geen of slechts een zeer gering verband te bestaan tussen de (verwachte) voordelen die met de innovatiebox worden behaald en de besluitvorming omtrent het budget dat binnen (grote) ondernemingen voor R&D beschikbaar wordt gesteld. Dit heeft met name te maken met de systematiek die wordt gehanteerd bij het vaststellen van het budget. Er wordt rekening gehouden met elementen die

leiden tot de *Earnings Before Interest and Tax* (EBIT). Het boxvoordeel in de vennootschapsbelasting behoort hier uiteraard niet toe. Daarbij speelt ook een rol dat het innovatieboxvoordeel mede afhankelijk is van andere factoren die de fiscale winst van de onderneming beïnvloeden (markt-omstandigheden enz.). Slechts in een enkel geval werd bij de budgettering rekening gehouden met het innovatieboxvoordeel.¹⁴

Wat de WBSO betreft kan een tegengestelde conclusie worden getrokken. De loonkosten maken onderdeel uit van EBIT zodat een reductie veelal een direct effect heeft op het beschikbare budget. De WBSO stimuleert daadwerkelijk de omvang van de R&D-activiteiten, zij het dat het effect afhankelijk is van de grootte van de onderneming en de fase waarin de onderneming verkeert. Vanwege het relatief geringe financiële belang is voor (grote) binnen- en buitenlandse multinationals de WBSO voornamelijk interessant als toegangsticket tot de innovatiebox.¹⁵ Uit de interviews kan echter worden afgeleid dat de loonkostensubsidie op grond van de WBSO juist zeer effectief is voor kleinere bedrijven, met name die in de startfase. Het bestaan van de WBSO leidt ertoe dat er meer mensen worden ingeschakeld bij de R&D-activiteiten. Sommige respondenten noemden de WBSO zelfs cruciaal voor het welslagen van hun activiteiten in de eerste jaren van het bestaan van hun onderneming.

Over de uitvoeringspraktijk van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland ('RVO') zijn de respondenten in het algemeen positief. Kanttekeningen worden echter geplaatst bij de benadering van RVO van uitbesteed werk. In voorkomende gevallen wordt volgens respondenten de coördinerende en aansturende rol van de opdrachtgever ten onrechte niet aangemerkt als kwalificerend voor de WBSO (met als gevolg dat ook de innovatiebox ten aanzien van het ontwikkelde activum niet kan worden toegepast). Daarnaast geeft een aantal respondenten vanuit de kleinere ondernemingen aan dat de inschakeling van een adviseur bij de WBSO-aanvraag noodzakelijk is en daarmee een kostbare drempel opwerpt. Pogingen om de aanvraag zelf te verzorgen stranden bij gebrek aan kennis omtrent de juiste terminologie.¹⁶

Over het effect van de RDA zijn de respondenten onverdeeld sceptisch. De regeling wordt te ingewikkeld bevonden, de uitvoeringspraktijk door RVO is (nog) onvoldoende ontwikkeld en de administratieve lasten worden onevenredig hoog geacht.

8 Het bestaan van deze regelingen wordt door sommige respondenten vooral relevant geacht voor de vergelijking met de stelsels van ons omringende landen. Het 'staat goed' om dergelijke regelingen te hebben.

9 Uiteraard is de rol van de innovatiebox bij de locatiekeuze slechts een aspect. Respondenten wezen ook op het belang van de 30%-regeling, de toegankelijkheid van de Nederlandse belastingdienst en de goede fysieke infrastructuur. Een respondent merkte op dat bedrijven, kennisinstellingen en overheid veel beter zouden moeten samenwerken om Nederland (nog) aantrekkelijk(er) te maken voor R&D-activiteiten.

10 Met name de oorzaaktoets van het tweede lid en de drempel van het vijfde lid van art. 12b Wet VPB 1969.

11 Het gaat met name om de classificatie van de onderneming als wel of niet innovatief en de toerekening van een percentage van de overwinst aan 'ondernemerschap'.

12 De onzekerheid die voortvloeit uit de onduidelijke wettekst leidt ertoe dat niet is voldaan aan de kwaliteitseisen van de werkelijkheid van rechtsbeginselen (hier het beginsel van rechtszekerheid) en duidelijkheid (het moet duidelijk zijn wat de wetgever beoogt en wat de belastingplichtige moet doen of nalaten).

13 Onder de Engelse *patent box* bestaat deze mogelijkheid wel en zowel voor patenten als voor gelicenseerd intellectueel eigendom. Zie Adrian Gregory, Andrew Casley and Katy Naish, 'The Patent Box Regime', *International Transfer Pricing Journal*, March/April 2013, p. 111.

14 Op dit punt derhalve niet voldaan aan de eis van doeltreffendheid en effectiviteit. Er kunnen instrumenten (bijvoorbeeld subsidies) bestaan die een meer directe invloed hebben op de hoogte van het R&D-budget.

15 Het financiële voordeel wordt uiteraard wel in dank aanvaard!

16 De kwaliteitseis uitvoerbaarheid is hier in het geding.

2. Buitenlands onderzoek naar IP Box Regimes

In het najaar van 2013 publiceerde het Duitse onderzoeksinstituut ZEW een interessant onderzoek naar de gevolgen voor effectieve (vennootschaps)belastingdruk van de diverse in het onderzoek betrokken regimes van landen die een fiscale begunstiging kennen voor de inkomsten behaald met de exploitatie van immateriële activa (voor het gemak hier afgekort met: 'IP Box Regimes').¹⁷ Het onderzoek bevat allereerst een beschrijving van de IP Box Regimes van elf verschillende landen,¹⁸ waaronder Nederland. Deze landenbeschrijving stipt grote verschillen aan tussen de elf regimes. Zo lopen de tarieven behoorlijk uiteen, met aan het ene uiteinde van het spectrum Malta (0%), Cyprus (2%) en Liechtenstein (2,5%) en aan het andere uiteinde Spanje (10% en 15%) en Frankrijk (15,5%). Voorts zijn er verschillen, onder andere, wat onbeperkte toerekening en gemaximeerde toerekening ('caps') betreft tussen de landen (bijvoorbeeld Spanje en Hongarije hanteren elk een begrenzing); ten aanzien van kwalificerende activa (landen die alleen immateriële activa voortvloeiend uit R&D toestaan, versus landen die ook marketing intangibles toelaten, bijvoorbeeld merkrechten, zoals Zwitserland (Nidwalden), Cyprus, Hongarije, Liechtenstein, Luxemburg en Malta);¹⁹ tussen landen die alleen zelf-ontwikkelde IP toelaten (bijvoorbeeld België, Nederland, in zekere zin Verenigd Koninkrijk, Spanje) en landen die ook bestaande IP onder hun regime brengen (bijvoorbeeld Cyprus, Frankrijk, Hongarije, Liechtenstein, Luxemburg);²⁰ en tussen landen die de aftrek van R&D-kosten salderen met de opbrengsten uit IP versus landen die een asymmetrische behandeling toestaan in die zin dat aftrek van R&D-kosten permanent plaatsvindt tegen het hoge tarief en alle IP-opbrengsten worden belast tegen het lage tarief (zoals België, Hongarije, Spanje).²¹

Daarnaast bevat het rapport een berekening van de effectieve belastingdruk (EATR)²² indien de elf regimes worden toegepast op een gemeenschappelijke casus. Die gemeenschappelijke casus is zo opgesteld dat deze voor alle elf regimes in aanmerking komt. Verschillen die voortvloeien uit het feit dat bijvoorbeeld Nederland merkrechten niet, maar Luxemburg wel, onder het bereik heeft gebracht van haar IP Box Regime, zijn derhalve niet meegenomen in de EATR-berekeningen. De uitkomsten van de berekening, en daarmee de ranking van Nederland ten opzichte van de andere tien landen, verschilt afhankelijk van de veronderstellingen in de gehanteerde gemeenschappelijke casus (mate van winstgevendheid overall, mate van rendement op het IP, financiering met eigen of vreemd vermogen, enz.). Het globale beeld dat uit de tabellen naar voren komt in de verschillende base case-varianten is dat Nederland een goede middenpositie inneemt.²³

3. Aanbevelingen

Op grond van ons onderzoek, en met een schuin oog kijkend naar de vergelijking van de IP Box Regimes in het hierboven aangehaalde ZEW-onderzoek, komen wij tot een aantal

aanbevelingen om de effectiviteit van de regelingen te vergroten en tegelijkertijd de wetgeving meer in overeenstemming te laten zijn met de gestelde kwaliteitseisen.

- De uitgangspunten die zijn ontwikkeld in de uitvoeringspraktijk dienen te worden opgenomen in wet- en regelgeving. Voor de innovatiebox dient te worden vastgelegd het onderscheid tussen innovatieve ondernemingen (toepassing van de zogenoemde afpelmethode) en ondernemingen waarbinnen R&D als een routine functie geldt (toepassing van de cost-plusmethode). De inspecteur zou moeten kunnen worden verzocht bij voor bezwaar vatbare beschikking een onderneming te classificeren. Daarnaast dient het vijfde lid van art. 12a te worden aangepast aan de gegroeide praktijk van de ingroeiregeling. In een algemene maatregel van bestuur dient de systematiek van de genoemde afpelmethode en cost-plusmethode te worden opgenomen. Specifieke vragen waarop in een uitvoeringspraktijk een antwoord is geformuleerd zouden bij voorkeur op korte termijn al in een vraag- en antwoordbesluit kunnen worden opgenomen.

- De in de uitvoeringssfeer opgekomen problematiek van uitbestede R&D voor toepassing van de WBSO (en daarmee indirect de toegang tot de innovatiebox voor de partij die uitbestedt) dient te worden opgelost.

- Hoewel niet gebaseerd op ons onderzoek, wellicht omdat deze groep niet vertegenwoordigd was in de kring van respondenten, zouden wij aan deze problematiek van uitbestede R&D het meer fundamentele punt willen toevoegen dat toepassing van de innovatiebox naar onze mening ook wenselijk is voor bedrijven of instellingen aan wie het R&D is uitbesteed. Dit zou neerkomen op verruiming van de innovatiebox met inkomsten uit onderzoek en ontwikkeling (te weten de *service fee voor contract R&D*), ongeacht of sprake is van de totstandkoming van een immaterieel activum en – ingeval een immaterieel activum ontstaat ten gevolge van de R&D werkzaamheden – ongeacht de vraag of degene die de R&D-diensten verricht enig economisch of juridisch belang verwerft in dat activum.

- Ook niet-zelfontwikkelde immateriële activa dienen onder voorwaarden onder het bereik van de innovatiebox te worden gebracht. De voorwaarden kunnen ertoe strekken te voorkomen dat louter passieve exploitatie van een aangekocht of anderszins verworven immaterieel activum voor het lage effectieve tarief in aanmerking komt. Het zou derhalve moeten gaan om immateriële activa die worden doorontwikkeld door de belastingplichtige en waarbij wellicht een proportionele grens kan worden gesteld – in verhouding tot de resultaten uit eigen onderzoek en ontwikkeling door de belastingplichtige – in die zin dat bijvoorbeeld niet meer dan 50% van de inkomsten die kwalificeren voor de innovatiebox afkomstig mag zijn van niet-zelfontwikkelde immateriële activa.

17 L. Evers, H. Miller, Ch. Spengel, 'Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations', ZEW, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Discussion Paper No. 13-070 (ongedateerd); hierna: 'ZEW-rapport'.

18 Het betreft België, Zwitserland (Nidwalden), Cyprus, Spanje, Frankrijk, Hongarije, Liechtenstein, Luxemburg, Malta, Nederland en het Verenigd Koninkrijk.

19 ZEW-rapport p. 8-9. De gegevens betreffen uiteraard het jaar 2013.

20 ZEW-rapport p. 10.

21 ZEW-rapport p. 13.

22 Effective Average Tax Rate.

23 ZEW-rapport, o.a. p. 31, 55 en 57.