



Vennootschapsbelasting. Innovatiebox; Artikelen 12b tot en met 12bg

*Besluit van 6 december 2018,
Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 21 november 2017, nr. 2017-19764. Er is een aantal nieuwe vragen en antwoorden toegevoegd.

1. Inleiding

De nieuwe vragen en antwoorden in dit besluit betreffen:

- onderdeel 3.2: dit onderdeel geeft uitleg en voorbeelden over de toepassing van de samenhangbepaling;
onderdeel 4.6: dit onderdeel ziet op de toepassing van het aggregatieniveau en legt uit hoe het juiste niveau te bepalen;
onderdeel 10.2: in dit onderdeel is een vraag en antwoord opgenomen over de uitgroei als belastingplichtige gebruik maakt van het overgangsrecht.

Het volgende onderdeel is voor de innovatiebox vanaf 2017 opgenomen en geactualiseerd:

- Onderdeel 2.1: dit onderdeel ziet op de innovatiebox na de toepassing van de geruisloze omzetting.

Voor het overige is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Wel is een enkele redactionele wijziging aangebracht.

De Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering is verantwoordelijk voor de coördinatie en ondersteuning van de uitvoering van het ontwikkelde beleid bij de toepassing van onder andere de innovatiebox (besluit van 14 oktober 2010, nr. DGB2010/6307M). De Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering verstrekt aan medewerkers van de Belastingdienst bindende adviezen over toepassing van de innovatiebox. Gevallen waarin een standpuntbepaling precedentwerking zou kunnen hebben, legt de inspecteur daarom voor aan de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering.

In dit besluit wordt voor de onderdelen de volgorde van de wettekst van de artikelen 12b tot en met 12bg en artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aangehouden.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Grotere belastingplichtige: de belastingplichtige genoemd in artikel 12ba, eerste lid, letter b, Wet Vpb
Innovatiebox: innovatiebox van de artikelen 12b tot en met 12bg en artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

R&D: research en development

S&O-verklaring: S&O-verklaring als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

S&O-werkzaamheden: speur- en ontwikkelingswerkzaamheden als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

2. Artikel 12b Wet Vpb

2.1 Geruisloze omzetting en innovatiebox

Vraag

Kan een nv of bv de innovatiebox toepassen als die vennootschap is opgericht met toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting (artikel 3.65 Wet IB 2001) en de natuurlijk persoon/ondernemer een S&O-verklaring al dan niet samen met een beschermingsrecht in de zin van artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot 7°, Wet Vpb heeft ingebracht?



Antwoord

Ja, toepassing van de innovatiebox is in dit geval mogelijk. Een natuurlijk persoon/ondernemer kan een S&O-verklaring al dan niet samen met een beschermingsrecht in de zin van artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot 7°, Wet Vpb geruisloos inbrengen in een nv of bv als het kwalificerend immaterieel activum, de S&O-verklaring al dan niet samen met hiervoor genoemd beschermingsrecht inclusief de gemaakte kosten en gedane uitgaven voor de voortbrenging van het kwalificerend immaterieel activum, onderdeel uitmaken van een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming (dat) die wordt ingebracht.

De vennootschap treedt voor het bepalen van de winst van de omgezette onderneming vanaf het overgangstijdstip rechtstreeks in de plaats van de belastingplichtige (2e standaardvoorwaarde behorende bij de faciliteit van de geruisloze omzetting). Voor de vennootschap waarin de onderneming is ingebracht brengt dit o.a. met zich dat het kwalificerend immaterieel activum wordt geacht door de vennootschap zelf te zijn voortgebracht, de S&O-verklaring aan de vennootschap te zijn afgegeven, het octrooi of ander hiervoor genoemd beschermingsrecht aan de vennootschap te zijn verleend.

3. Artikel 12ba Wet Vpb

3.1 Netto-omzetcriterium; Jaarrekening

Vraag

Welke jaarrekening moet een belastingplichtige gebruiken bij het bepalen van het netto-omzetcriterium?

Antwoord

Een belastingplichtige moet voor het bepalen van het netto-omzetcriterium de meest omvattende jaarrekening gebruiken. Als de belastingplichtige in een of meer geconsolideerde jaarrekeningen is opgenomen, moet de jaarrekening van de groep met de hoogste netto-omzet worden gebruikt. Als de belastingplichtige verklaart in geen enkele jaarrekening te zijn meegeconsolideerd, moet de enkelvoudige jaarrekening van de belastingplichtige zelf worden gebruikt.

3.2 Immaterieel activum en samenhang (artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 8°, Wet Vpb)

Toepassing van de innovatiebox vereist dat een immaterieel activum is voortgevloeid uit speur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan de belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven (S&O-activum). Voor grotere belastingplichtigen worden als kwalificerende immateriële activa aangemerkt S&O-activa ter zake waarvan de belastingplichtige tevens beschikt over een van de toegangstickets genoemd in artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 7°, Wet Vpb.

Vraag

Een S&O-activum waarvoor een grotere belastingplichtige geen toegangsticket in de zin van artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 7°, Wet Vpb bezit, kan slechts in aanmerking komen voor de toepassing van de innovatiebox als het samenhangt met een S&O-activum ter zake waarvan die belastingplichtige wel over een dergelijk toegangsticket beschikt (artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 8°, Wet Vpb). In welke gevallen hangt een S&O-activum zonder toegangsticket samen met een S&O-activum met toegangsticket?

Antwoord

Absolute beoordelingscriteria zijn niet te geven omdat de beoordeling of sprake is van samenhang sterk afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van een individueel geval. Aangezien zo'n beoordeling zal moeten plaatsvinden in de vorm van een materiële toets, is de uitkomst per situatie verschillend. Naast de formele eisen (alle immateriële activa moeten in ieder geval zijn voortgevloeid uit S&O-werk waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven) bepaalt dus de concrete situatie van het geval of er voldoende samenhang bestaat tussen het S&O-activum met het toegangsticket en het S&O-activum waarvoor dat niet geldt. Het is aan belastingplichtige om aannemelijk te maken dat genoemde samenhang in voldoende mate aanwezig is. Normaal gesproken wordt dit bewijs geleverd op het moment van het gereedkomen van het immaterieel activum, en zal dan gedurende de levensduur van het immaterieel activum dat over een toegangsticket als bedoeld in artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 7°, Wet Vpb beschikt, van toepassing zijn.



Vormen van samenhang

Globaal genomen zijn er drie vormen van samenhang in de zin van artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 8°, Wet Vpb te onderscheiden te weten samenhang op product-, procestechnologisch- of R&D-niveau.

Productniveau

Samenhang op productniveau houdt in dat een product zowel S&O-activa bevat met een toegangsticket als S&O-activa zonder toegangsticket. Indien het S&O-activum met toegangsticket van wezenlijk belang is voor het product, kunnen andere S&O-activa zonder een dergelijk ticket die ook in het product worden gebruikt hiermee samenhangen.

Voorbeeld 1

Een grotere belastingplichtige is gespecialiseerd in de machinebouw. In de machines worden verschillende technologieën toegepast (S&O-activa). Voor al deze technologieën is wel een S&O-verklaring maar geen toegangsticket verkregen, met uitzondering van de besturingssoftware. Deze met S&O ontwikkelde software wordt aangemerkt als programmatuur als bedoeld in art 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 3°, Wet Vpb. Een derde van de R&D-afdeling bestaat uit ict'ers; driekwart van de ict'ers is in dienstbetrekking bij belastingplichtige, de rest van het ict-personeel is op basis van een inleenovereenkomst ingehuurd bij een niet-gelieerd uitzendbureau. Een substantieel aantal van de totale S&O-uren wordt besteed aan de ontwikkeling van de programmatuur. Genoemde software wordt in alle machines geïnstalleerd en speelt een cruciale rol bij het efficiënt kunnen gebruiken van de machines. De programmatuur kan daarmee worden beschouwd als een wezenlijk onderdeel van de machines en maakt het aannemelijk dat sprake zal zijn van samenhang met andere immateriële activa. De programmatuur plus genoemde andere immateriële activa worden hierdoor aangemerkt als kwalificerende immateriële activa. Op de voordelen die hiermee worden behaald, is de innovatiebox daarom van toepassing.

Voorbeeld 2

Een grotere belastingplichtige bouwt landbouwmachines. Deze machines worden modulair gebouwd, en bevatten in alle gevallen een veelheid van immateriële activa waarvoor een S&O-verklaring is verkregen. De modules zijn als combinatie verkrijgbaar, maar worden ook los verkocht. Eén van die modules bevat weliswaar tal van S&O-activa, maar alleen een patent op een bijkomstig onderdeel. Het gepatenteerde immateriële activum is niet van wezenlijke betekenis voor de module. De overige S&O-activa die zijn verwerkt in de module, hangen alsdan onvoldoende samen met dit patent, zodat geen sprake is van "samenhang" als bedoeld in art 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 8°, Wet Vpb. De innovatiebox is daarom niet toepasbaar op de voordelen uit de immateriële activa waarvoor geen toegangsticket is verkregen.

Procestechnologisch niveau

Deze vorm van samenhang kan aanwezig zijn als voor de totstandkoming van een bepaald product gebruik wordt gemaakt van een specifieke geöctrooïeerde S&O-procestechnologie en daarnaast bestanddelen nodig zijn waarvoor een S&O-verklaring maar geen toegangsticket is uitgereikt.

Voorbeeld 3

Een grotere belastingplichtige gebruikt in een speciaal chemisch product verschillende bestanddelen waarvoor wel een S&O-verklaring maar geen toegangsticket is verkregen. Het chemische product kan verder alleen worden vervaardigd door middel van gepatenteerde en met S&O-ontwikkelde procestechnologie. Als deze procestechnologie van wezenlijk belang is voor het productieproces kan sprake zijn van samenhang tussen de procestechnologie en de overige S&O-activa waardoor voor wat betreft voordelen uit het gepatenteerde als die uit de niet gepatenteerde immateriële activa de innovatiebox van toepassing is.

Voorbeeld 4

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt zowel voor eigen rekening en risico producttechnologie, maar doet dat als contract researcher ook voor een derde. Die derde wordt juridisch en economisch eigenaar van de door belastingplichtige voortgebrachte immateriële activa en vestigt daarop patenten. Daarnaast is er sprake van zelf voortgebrachte procestechnologie die wordt ingezet om beide soorten producten te kunnen produceren. Voor alle ontwikkelingen wordt een S&O-verklaring aangevraagd en verkregen. Belastingplichtige beschikt over patenten inzake de eigen product- en procestechnologie.



Weliswaar is sprake van samenhang tussen de eigen proces- en producttechnologie, maar niet tussen de proces- en de producttechnologie van derden. Die immateriële activa zijn immers van een derde en kunnen niet middels samenhang (of anderszins) kwalificeren of voor de innovatiebox in aanmerking komen.

R&D-niveau

Met samenhang op R&D-niveau wordt in dit verband bedoeld dat dezelfde onderzoekers vanuit dezelfde onderzoeks-discipline werken of hebben gewerkt aan een S&O-activum met toegangsticket en een S&O-activum zonder toegangsticket. Het enkele feit dat er één onderzoeksafdeling is, is dan evenwel niet genoeg. Om samenhang vast te kunnen stellen is het nodig om een goed inzicht te hebben in de R&D-organisatie. Het moet bijvoorbeeld duidelijk zijn dat op persoonsniveau door dezelfde mensen aan de ontwikkeling van dezelfde S&O-activa is gewerkt, waarbij voor een deel van die activa een toegangsticket is verkregen, terwijl dat voor andere S&O-activa niet is gebeurd (bijvoorbeeld uit hoofde van beschermen van bedrijfsgeheimen). Ook moet duidelijk zijn dat die S&O-activa tezamen bezien dienen te worden, bijvoorbeeld doordat ze zijn toegepast in dezelfde producten of productcategorieën.

Voorbeeld 5

Een grote medicijnproducent heeft een onderzoeksafdeling waar vaccins voor een bepaalde ziekte worden ontwikkeld. De afdeling bestaat uit drie onderzoeksgroepen. Alle door de medewerkers van de onderzoeksafdeling ontwikkelde immateriële activa vloeien voort uit S&O-projecten waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven. De helft van deze activa is geëxclusieerd. Als uitkomst van een materiële toets op persoonsniveau is gebleken dat een groot deel van de R&D-medewerkers voor meerdere onderzoeksgroepen werkt en tevens betrokken is bij het voortbrengen van S&O-activa met een ticket. Er is derhalve sprake van een grote personele verwevenheid tussen de werkzaamheden van de verschillende R&D-medewerkers en daarmee van samenhang tussen de S&O-activa met en de S&O-activa zonder ticket. Onder bovenstaande omstandigheden kwalificeren de voordelen behaald met alle door genoemde onderzoeksafdeling ontwikkelde immateriële activa dus zowel die met als zonder ticket, voor de toepassing van de innovatiebox.

Voorbeeld 6

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt paprika's. Deze belastingplichtige heeft onderzoekers die de hiervoor benodigde R&D doen. Deze onderzoekers werken vanuit hun eigen expertise nauw samen in een S&O-project. Er is sprake van samenhang als paprika ras A en paprika ras B uit hetzelfde S&O-project komen waarbij ras A wel en ras B niet door een eigen kwekersrecht is gedekt. Voor zowel paprika's ras A als B kan de innovatiebox worden toegepast. Indien de rassen A en B niet stammen uit hetzelfde S&O-onderzoeksproject ontbreekt die samenhang en kwalificeren de voordelen uit ras B niet voor toepassing van de innovatiebox.

4. Artikel 12bb Wet Vpb

4.1 Uitgaven; Niet alleen S&O-uitgaven

Vraag

Welke uitgaven vallen onder de nexusbreuk?

Antwoord

Voor de nexusbreuk heeft het begrip 'uitgaven' de betekenis die in de boekhoudkunde aan dit begrip wordt toegekend. Onder uitgaven wordt in dit kader verstaan uitgaven die zijn gemaakt ten behoeve van het voortbrengen van een kwalificerend immaterieel activum. Dit betekent dat onder het begrip uitgaven niet alleen de uitgaven in het kader van de S&O-werkzaamheden vallen.

De nexusbreuk maakt namelijk een onderscheid tussen totale en kwalificerende uitgaven. Onder de totale uitgaven vallen de uitgaven die direct toerekenbaar zijn aan de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden die hebben geleid tot een zelf voortgebracht immaterieel activum. Hiertoe behoren onder meer de uitgaven voor de uitbesteding van R&D-werkzaamheden aan een verbonden (niet tot een fiscale eenheid behorend) lichaam inclusief de uitgaven voor de daarbij in rekening gebrachte winststopslag.

Hiervoor genoemde uitgaven voor uitbestede R&D-werkzaamheden vormen echter geen onderdeel van de kwalificerende uitgaven.

Overigens vallen uitgaven die slechts een indirect verband hebben met het onderzoeks- en ontwikke-



lingswerk – zoals uitgaven voor huisvesting en schulden (artikel 12bb, achtste lid, Wet Vpb) – niet onder de totale en kwalificerende uitgaven.

4.2 Uitgaven; Subsidies

Vraag

Welke invloed heeft een ontvangen subsidie op de nexusbreuk?

Antwoord

Ontvangen subsidies zijn niet van invloed op de nexusbreuk. Deze subsidies vallen niet onder het boekhoudkundige begrip 'uitgaven'. Zie voor het begrip 'uitgaven' onderdeel 4.1.

4.3 Uitgaven; S&O-afdrachtvermindering

Vraag

Welke invloed heeft de S&O-afdrachtvermindering op de nexusbreuk?

Antwoord

Als een belastingplichtige de S&O-afdrachtvermindering toepast ten aanzien van een kwalificerend immaterieel activum waarvoor de S&O-werkzaamheden zijn verricht waarop deze S&O-afdrachtvermindering betrekking heeft, keur ik goed dat deze belastingplichtige het bedrag van deze S&O-afdrachtvermindering als kwalificerende en totale uitgaven in aanmerking neemt voor de nexusbreuk.

4.4 Kwalificerende uitgaven; Inlenen personeel

Vraag

Is er voor de nexusbreuk sprake van kwalificerende uitgaven als een belastingplichtige voor haar eigen onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden personeel (binnen- of buitenlands) inleent van een met de belastingplichtige verbonden lichaam?

Antwoord

Ja. Het inlenen van personeel is geen uitbesteden van onderzoeks- en ontwikkelingswerk. Er is namelijk sprake van onderzoeks- en ontwikkelingswerk dat de belastingplichtige zelf uitvoert. De uitgaven voor het inlenen van personeel voor het door de belastingplichtige zelf uitgevoerde onderzoeks- en ontwikkelingswerk ten aanzien van een kwalificerend immaterieel activum behoren voor de nexusbreuk dus tot de totale uitgaven en tot de kwalificerende uitgaven.

4.5 Kwalificerende uitgaven; Werkzaamheden DGA

Vraag

Wat zijn de gevolgen voor de nexusbreuk als een directeur-grotaandeelhouder (hierna: dga) uit hoofde van zijn dienstbetrekking bij zijn personal holding bijdraagt aan de ontwikkeling van een kwalificerend immaterieel activum in zijn werkmaatschappij? Is dan sprake van het uitbesteden van onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden binnen de groep?

Voorbeeld

Personal holding (PH) heeft een belang van ten minste 1/3 in werkmaatschappij (WM). WM kwalificeert zelfstandig voor de toepassing van de innovatiebox. Een dga is werkzaam bij PH en verricht uit hoofde van zijn dienstbetrekking bij PH tevens een deel van de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden voor en bij WM. WM betaalt PH hiervoor een vergoeding (management fee). De dga is in (fictieve) dienstbetrekking bij WM. Het loon (inclusief het (fictieve) loon uit de WM) van de dga wordt verloond bij PH. PH past de zogenoemde doorbetaaldloonregeling toe.

Antwoord

Voor de vraag of sprake is van kwalificerende uitgaven voor de nexusbreuk, is van belang of de dga de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden verricht ten behoeve van PH of WM. Als de dga de



onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden verricht ten behoeve van WM, heeft de dga een (fictieve) dienstbetrekking bij WM. Bij deze (fictieve) dienstbetrekking hoort een bepaald gebruikelijk loon. Dit loon – voor zover dit betrekking heeft op onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden – geldt als een kwalificerende uitgave voor de nexusbreuk. Het maakt daarbij niet uit dat WM en PH de doorbetaaldloonregeling toepassen.

Toelichting

De loonbelasting kent voor dga's een fictieve dienstbetrekking in artikel 4, onderdeel d, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) jo. artikel 2h Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965: een dga is werknemer bij elk lichaam waarin deze dga of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft in de zin van de Wet IB 2001 en ten behoeve waarvan deze dga arbeid verricht.

Vervolgens stelt artikel 12a Wet LB het loon van de dga in ieder geval op een bepaald minimumbedrag (basisloon). Het verschil tussen het daadwerkelijk genoten loon en het gebruikelijk loon wordt als fictief loon belast.

De dga kan ervoor kiezen het (fictieve) loon uit de werkmaatschappij administratief te verwerken bij de personal holding door gebruik te maken van de doorbetaaldloonregeling van artikel 32d Wet LB. Deze doorbetaaldloonregeling verlaagt de administratieve lasten. Hiermee wordt het (fictieve) loon van de dga uit een werkmaatschappij verloned in de personal holding van de dga. Dit (fictieve) loon hoeft de werkmaatschappij dan niet meer zelf te verlonen.

4.6 Meerdere kwalificerende immateriële activa, voordeelbepaling en aggregatieniveau

Vraag

De voordeelbepaling voor de innovatiebox vindt in beginsel plaats per immaterieel activum. Dit is anders als sprake is van samenhangende kwalificerende immateriële activa en de per activummethode redelijkerwijs niet toepasbaar is (artikel 12bb, derde lid, Wet Vpb). Hoe wordt in dit laatste geval het te hanteren aggregatieniveau bepaald?

Antwoord

Algemeen

Het te hanteren aggregatieniveau en de methode voor voordeelbepaling hangen samen. Het bepalen van de aan de innovatiebox toerekenbare voordelen is maatwerk en vereist een individuele benadering. Hierbij past geen vaste rekenregel of vast percentage; ook niet per sector. In de praktijk worden afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval verschillende economische benaderingen gehanteerd, zoals bijvoorbeeld de per-activummethode. Ook worden frequent methoden gehanteerd die ontleend zijn aan de theorie van het arm's-lengthbeginsel, maar zijn toegesneden op het bepalen van de voordelen die voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komen. Hierbij kan o.a. worden gedacht aan de apfelmethode en de kostengerelateerde methode. Doorslaggevend bij de keuze voor een methode is de aard en het belang van octrooi- en S&O-activa in de bedrijfsprocessen van een belastingplichtige. Dit betekent dat meerdere toerekeningsmethoden voor verschillende activa naast elkaar kunnen worden toegepast (bijvoorbeeld bij verschillende divisies binnen één entiteit of fiscale eenheid).

Bij de keuze voor een methode kan een functionele analyse en de andere beschikbare documentatie op grond van de in de Wet Vpb opgenomen documentatieverplichtingen van artikel 8b en artikel 29g behulpzaam zijn. De hierin beschreven relevante functies, risico's en gebruikte activa van de onderneming vormen het startpunt voor het bepalen van de aan de immateriële activa toerekenbare voordelen. Omdat er altijd meerdere functies binnen een onderneming worden vervuld, merk ik wellicht ten overvloede nog op dat het in de praktijk niet mogelijk zal zijn honderd procent van de totale voordelen toe te rekenen aan de innovatiebox.

Per-activummethode

Ingeval de voortbrengingskosten en de voordelen van een kwalificerend immaterieel activum individueel bepaalbaar zijn in de administratie, kan de per-activummethode worden toegepast. Dit is een methode waarbij per kwalificerend immaterieel activum wordt bepaald wat de voortbrengingskosten en de voordelen zijn en welk voordeel voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt. Hierbij kan o.a. gedacht worden aan incidentele innovaties of innovaties die niet verweven zijn met het gehele bedrijfsproces van de onderneming. De per-activum-methode is dan het uitgangspunt. Het immaterieel activum waarvoor de innovatieboxvoordelen gelden, is bij deze methode tevens aan te merken als het aggregatieniveau. Deze methode wordt bijvoorbeeld toegepast bij royalty's.



Voorbeeld

X, van oorsprong een groothandel in bouwmaterialen is een kleinere belastingplichtige ex. artikel 12ba, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb die voor eigen rekening en risico een reeks muur- en houtrotvullers ontwikkelt. Hiervoor worden aan X S&O-verklaringen afgegeven. Het als gevolg van genoemde ontwikkeling geproduceerde nieuwe product dient ter vervanging van een vergelijkbaar product in het assortiment dat voorheen werd ingekocht van een derde partij. Ook de overige verkochte producten worden van derden ingekocht. Na drie jaar ontwikkeling wordt het product onder de eigen merknaam verkocht. De voortbrengingskosten voor het immateriële activum zijn goed te bepalen. Omdat in dit geval de voordelen en voortbrengingskosten die samenhangen met het nieuwe product separaat bepaalbaar zijn, wordt de per-activummethode toegepast. Het aggregatieniveau wordt derhalve gevormd door het individuele product dat onder eigen naam wordt verkocht en waarin de vereiste immateriële activa zijn verwerkt.

Afpeelmethode

Binnen ondernemingen waar onderzoek en ontwikkeling een wezenlijk onderdeel uitmaakt van de dagelijkse bedrijfsvoering en verweven is met het gehele bedrijfsproces, is het veelal passend om het voordeel op een meer geaggregeerd niveau te bepalen. Als de R&D-functie binnen een onderneming een kernfunctie – één van de meest belangrijke functies voor wat betreft de waarde creatie – is en het aandeel van de kwalificerende immateriële activa in de totale opbrengsten relatief groot is, wordt het voordeel uit hoofde van deze kwalificerende immateriële activa veelal bepaald door de zogenoemde afpeelmethode. Hierbij worden de verschillende functies binnen een onderneming onderscheiden in enerzijds ondersteunende en meer routinematige functies, en anderzijds in kernfuncties. Uitgaande van de operationele winst van de onderneming wordt eerst een deel van deze winst aan de ondersteunende en meer routinematige functies gealloceerd. Dit gebeurt veelal op basis van een kostengerelateerde methode (zie hierna). De restwinst wordt vervolgens verdeeld over de resterende kernfuncties naar rato van het relatieve belang van deze functies voor de waarde creatie bij de desbetreffende onderneming. Hierbij merk ik op dat het hoogst onwaarschijnlijk is dat de R&D-functie de enige kernfunctie is. Het voordeel dat voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt, bedraagt maximaal het deel van de restwinst dat aan de kernfunctie R&D kan worden toegerekend. Als niet alle R&D leidt tot kwalificerende immateriële activa, moet hiermee uiteraard rekening worden gehouden.

De afpeelmethode dient op het juiste aggregatieniveau te worden toegepast. Hierbij wordt op basis van een bedrijfsanalyse vanuit verschillende perspectieven bepaald welk aggregatieniveau in de desbetreffende situatie het meest passend is. De analyse houdt in dat de belastingplichtige een beschrijving geeft van het bedrijfs- en innovatieproces van de onderneming. Hierbij komen onder andere aan bod: de werkwijze van het desbetreffende bedrijf, de omzetverdeling, de verschillende typen opbrengsten, de organisatie van de R&D-functie, hoe de innovatie zich vertaalt in de innovatieboxvoordelen, welke activiteiten gerelateerd zijn aan S&O en in welke mate. Hierbij geldt dat resultaten uit activiteiten die niet gerelateerd zijn aan S&O-werkzaamheden, geen deel kunnen uitmaken van de EBIT (de winst voor de aftrek van rente en belasting) waarop de afpeelmethode wordt toegepast. Verder beschrijft de belastingplichtige of vanuit R&D-technisch, organisatorisch en financieel administratief perspectief een per activummethode haalbaar is zonder dat er arbitraire aannames moeten worden gemaakt. Indien de per activummethode niet mogelijk is, volgt telkens eenzelfde analyse van een eerstvolgend denkbaar aggregatieniveau, bijvoorbeeld eerst op productniveau, vervolgens per productgroep en tot slot per business unit. Bij deze analyse geldt dus een “bottom-up benadering” waarbij de EBIT van de belastingplichtige het hoogst mogelijke aggregatieniveau is.

Voorbeeld

Y, een grotere belastingplichtige, is een concern dat computers en gespecialiseerde workstations ontwikkelt en produceert. De activiteiten van Y worden uitgevoerd in verschillende divisies, die zich richten op specifieke sectoren te weten Agro, Tech en Groothandel. Iedere divisie voert een assortiment van tientallen producten (workstations en accessoires) en beschikt over een eigen R&D-afdeling, waarin jaarlijks met gebruikmaking van S&O-verklaringen nieuwe immateriële activa worden voortgebracht. Er is daarbij nauwelijks sprake van “kruisbestuiving” tussen de verschillende divisies, die ook zelfstandig winstverantwoordelijk zijn. Binnen iedere divisie is sprake van meerdere productgroepen, die echter geen unieke intellectual property (IP) gebruiken; m.a.w. alle productgroepen binnen bijvoorbeeld de divisie Agro gebruiken in meerdere of mindere mate dezelfde Agro IP, die veelal als één totaaloplossing wordt geoffreerd aan een klant, en die niet zelfstandig worden geadministreerd, anders dan op brutomarge niveau. Ter zake van deze immateriële activa worden door de fiscale eenheid van Y waar deze divisies onderdeel van uitmaken jaarlijks patenten aangevraagd en verkregen.

Een bottom-up analyse van Y leidt tot de volgende bevindingen:



- Op individueel immaterieel activum niveau zijn niet zelfstandig baten en lasten te berekenen, aangezien alle immateriële activa binnen een divisie in meerdere of mindere mate zijn verwerkt in de producten.
- Om dezelfde reden is ook het individuele product, en aansluitend ook de productgroep binnen een divisie geen hanteerbaar aggregatieniveau.
- Op divisie niveau is wél een bruikbaar aggregatieniveau te onderkennen, daar er op dat niveau sprake is van een homogene groep van immateriële activa en producten, en voorts administratieve en financiële gegevens voorhanden zijn om voordelen en voortbrengingskosten te bepalen. Daarbij zal vanzelfsprekend wel aandacht moeten bestaan voor een juiste kostenallocatie binnen de fiscale eenheid.
- Een nog hoger aggregatieniveau (bijv. EBIT van de Fiscale eenheid van Y) komt hier niet meer in beeld.

Kostengerelateerde methode

Indien de R&D-functie en de kwalificerende immateriële activa géén centrale rol in de onderneming spelen, maar meer bijkomstig of ondersteunend van aard zijn, wordt voor de berekening van het voordeel uit hoofde van de innovatiebox aangesloten bij een kostengerelateerde methode. Hierbij wordt het voordeel bepaald aan de hand van de kosten die voor de kwalificerende immateriële activa zijn gemaakt. Het beslaat de integrale kosten, waardoor hierbij ook de indirecte kosten moeten worden betrokken. Voor deze kosten wordt vervolgens een opslag bepaald die als voordeel voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt. De hoogte van deze opslag is gebaseerd op wat een derde voor de activiteiten bereid zou zijn te betalen en begeeft zich afhankelijk van de feiten en omstandigheden veelal tussen de 8% en 15% van de kosten. Bij de kostengerelateerde methode is het aggregatieniveau het afzonderlijke R&D-project waaraan de kostentoekening plaatsvindt die als grondslag dient voor de opslag.

Voorbeeld

Een grotere schadeverzekeringsmaatschappij Z heeft enkele jaren geleden – voornamelijk in eigen beheer – een nieuw softwarepakket gebouwd ter vervanging van een gedeelte van haar ondersteunende backoffice IT-infrastructuur. Na afronding wordt het softwarepakket continu aangepast aan de laatste softwareontwikkelingen. Hierbij is sprake van een zodanige doorontwikkeling dat jaarlijks een nieuw immaterieel activum ontstaat. Voor de eigen medewerkers van Z die bij de bouw betrokken zijn, wordt door Z ook elk jaar een S&O-verklaring verkregen. De eigen kosten van Z bedragen jaarlijks € 1 miljoen. Omdat in dit voorbeeld het softwarepakket een ondersteunend karakter heeft en het kostenbesparend werkt, ligt een kostengerelateerde benadering voor de hand. Dat betekent dat jaarlijks, afhankelijk van de overige feiten en omstandigheden, bijvoorbeeld 10% van de kosten (€ 100.000) als voordeel voor de toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt. Het aggregatieniveau is het project dat ziet op de jaarlijkse doorontwikkeling van het softwarepakket.

5. Artikel 12bc Wet Vpb

Gereserveerd.

6. Artikel 12bd Wet Vpb

Gereserveerd.

7. Artikel 12be Wet Vpb

Gereserveerd.

8. Artikel 12bf Wet Vpb

Gereserveerd.

9. Artikel 12bg Wet Vpb

Gereserveerd.



10. Artikel 34d Wet Vpb

10.1 Overgangsrecht; Forfaitaire regeling

Vraag

Als een belastingplichtige onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden heeft verricht waarvoor een S&O-verklaring is verkregen en deze werkzaamheden vóór 1 juli 2016 in een zelf voortgebracht immaterieel activum hebben geresulteerd, heeft de belastingplichtige in 2015 respectievelijk 2016 kunnen kiezen voor de forfaitaire regeling van de innovatiebox van artikel 7aa (oud) Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 (hierna: UB Vpb). Stel dat de belastingplichtige vanaf 2017 niet langer voldoet aan de voorwaarden van de (nieuwe) innovatiebox. Kan deze belastingplichtige op grond van het overgangsrecht van artikel 34d, eerste lid, Wet Vpb deze (oude) forfaitaire regeling ook in 2017 respectievelijk 2017 en 2018 toepassen?

Antwoord

Ja. Op grond van artikel 34d, eerste lid, Wet Vpb geldt voor dit zelf voortgebrachte immaterieel activum de forfaitaire regeling van de innovatiebox van artikel 7aa (oud) UB Vpb die was gebaseerd op artikel 12b (oud) Wet Vpb. Het activum is namelijk voortgebracht vóór 1 juli 2016 en uiterlijk in 2016 is gekozen voor de toepassing van artikel 12b (oud) Wet Vpb. Omdat de belastingplichtige in 2015 respectievelijk 2016 heeft gekozen voor deze forfaitaire regeling, de forfaitaire regeling drie jaar kan worden toegepast en de belastingplichtige vanaf 2017 niet langer voldoet aan de voorwaarden van de innovatiebox, keur ik goed dat de belastingplichtige in dit geval ook in 2017 respectievelijk in 2017 en 2018 gebruik kan blijven maken van de forfaitaire regeling van de innovatiebox van artikel 7aa (oud) UB Vpb. Hierbij wordt opgemerkt dat bij gebruikmaking van deze goedkeuring, het voor deze belastingplichtige ten aanzien van dat immaterieel activum niet meer mogelijk is om (daaropvolgend) de forfaitaire regeling van artikel 12bd Wet Vpb toe te passen.

10.2 Uitgroei is ingroei

Vraag

Een belastingplichtige past vanaf 2011 de innovatiebox toe. In de vaststellingsovereenkomst is uitgegaan van een ideaalcomplex met een ingroeiperiode van vier jaar te weten in 2011: 25%, in 2012: 50%, in 2013: 75% en vanaf 2014: 100%. Vanaf 2017 voldoet de belastingplichtige niet langer aan de voorwaarden van de innovatieboxfaciliteit. De belastingplichtige wil gebruik maken van het overgangsrecht van artikel 34d Wet Vpb. Wat is de uitgroei vanaf 2017 met toepassing van het overgangsrecht van artikel 34d Wet Vpb?

Antwoord

Op een immaterieel vast activum dat is voortgebracht vóór 1 juli 2016 is het overgangsrecht van toepassing. Omdat in de vaststellingsovereenkomst is uitgegaan van een ideaalcomplex met een ingroeiperiode van vier jaar, start vanaf 2017 een uitgroeiperiode van vier jaar. Hierbij moet in 2017 op grond van de wettekst ook rekening worden gehouden met het halve jaar uitgroei in 2016. De uitgroei van de in de innovatiebox te belasten voordelen is in 2017: 37,50% (zijnde anderhalve "jaarmoot" maal 25%), in 2018: 62,50% en in 2019: 87,50%. Het wel in de innovatiebox te belasten voordeel is in 2017: 62,50%, in 2018: 37,50% en in 2019: 12,50%. Vanaf 2020 kan er niet langer van de innovatieboxfaciliteit gebruik worden gemaakt.

11. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:
– besluit van 21 november 2017, nr. 2017-19764, Stcrt. nr. 68676.

12. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.



Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 6 december 2018

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blieck
Lid van het managementteam Belastingdienst*