

Vennootschapsbelasting. Innovatiebox; Artikelen 12b tot en met 12bg en 34d (Innovatieboxbesluit 2025)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 15 juli 2025, nr. 2025-17651

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 13 december 2021, nr. 2021-22459 (Stcrt. 2021, 48152). Er is een aantal nieuwe vragen en antwoorden toegevoegd.

1. Inleiding

Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat dit besluit niet ziet op de innovatiebox van artikel 12b (oud) van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals dit gold tot en met 31 december 2016. Hierop is het besluit van 1 september 2014, nr. BLKB2014/1054M (Stcrt. 2014, nr. 25141) van toepassing.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 13 december 2021, nr. 2021-22459 (Stcrt. 2021, 48152). De actualisering bestaat uit de volgende nieuwe vragen en antwoorden:

- Onderdeel 3.1. Immaterieel activum; Betekenis;
- Onderdeel 3.2. Immaterieel activum; Contract-R&D tussen niet gelieerde partijen;
- Onderdeel 3.3.2. Netto-omzetcriterium na overname van belastingplichtige;
- Onderdeel 3.3.3. Belastingplichtige geen groepsmaatschappij, wel partieel meegeconsolideerd;
- Onderdeel 3.4.4. Overgang van een kleinere naar een grotere belastingplichtige.

Verder zijn bij deze actualisering ter verduidelijking de volgende onderdelen (nieuwe nummering) aangevuld:

- In onderdeel 3.3.1. Belastingplichtige in een of meer (geconsolideerde) jaarrekeningen is het antwoord aangevuld;
- In onderdeel 3.5. Immaterieel activum en samenhang (artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 8°, Wet Vpb) is aangevuld de passage onder de kop *Procestechnologisch niveau* en de passage onder de kop *R&D niveau*. Verder is in dit onderdeel een nieuw voorbeeld 7 toegevoegd;
- In onderdeel 4.6. Meerdere kwalificerende immateriële activa, voordeelbepaling en aggregatieniveaus zijn nieuwe passages opgenomen onder de kop *Apfelmethode – incidentele winsten, buitengewone baten en lasten* en onder de kop *Apfelmethode en gebruik staffel*.

Voor het overige is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Wel zijn redactionele wijzigingen aangebracht.

De Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering is verantwoordelijk voor het waarborgen van de eenheid van beleid en uitvoering bij onder andere de toepassing van de innovatiebox. Gevallen waarin een standpuntbepaling precedentwerking zou kunnen hebben, legt de inspecteur daarom voor aan de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (Instelbesluit CTC 2024).

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

Bvdb: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

EBIT: Earnings Before Interest and Taxes; de winst voor aftrek van rente en belastingen ofwel operationele winst

Grotere belastingplichtige: de belastingplichtige genoemd in artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb

IFRS: International Financial Reporting Standards

Innovatiebox: innovatiebox van de artikelen 12b tot en met 12bg en artikel 34d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

NOW: Noodmaatregel Overbrugging voor Werkgelegenheid

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 ontwikkelingswerk als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen
RVO: Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
Wet LB: Wet op de loonbelasting 1964
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 en met 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 en met 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 (tweede standaardvoorwaarde behorende bij de faciliteit van de geruisloze omzetting). Voor de vennootschap waarin de onderneming is ingebracht, brengt dit onder andere 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. Immaterieel activum; Betekenis

Kwalificerende voordelen uit hoofde van een door de belastingplichtige zelf voortgebracht kwalificerend immaterieel activum kunnen in aanmerking komen voor toepassing van de innovatieboxfaciliteit. Wat hierbij onder een “kwalificerend” immaterieel activum wordt verstaan, is bepaald in artikel 12ba Wet Vpb.

Vraag

Wat wordt voor de toepassing van de innovatiebox verstaan onder het begrip “immaterieel activum”?

Antwoord

Uit de bedrijfseconomische en juridische literatuur is een aantal gemeenschappelijke elementen te ontleen die voor het begrip “immaterieel activum” van de innovatiebox houvast kunnen bieden. Dit zijn elementen zoals separeerbaarheid, identificeerbaarheid, overdraagbaarheid en herhaalbaarheid.¹

Wat wel en niet onder het begrip “immaterieel activum” valt, is uiteindelijk afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Zo vormen geöctrooïeerde kennis en toepassingen veelal een immaterieel activum. Hoewel knowhow een immaterieel activum kan vormen, vallen kennis en ervaring als zodanig doorgaans niet onder dit begrip. Elke onderneming kan haar winst immers voor een (groot) deel aan de aanwezige kennis, ervaring en algoritmes toeschrijven. In dat kader is de wijze waarop die kennis en ervaring is vastgelegd of wordt ontsloten niet van belang. Dat betekent dat onder andere databases en kennisbanken niet in aanmerking komen voor de toepassing van de innovatiebox.

Merken, logo's en daarmee vergelijkbare vermogensbestanddelen zijn overigens expliciet uitgesloten

¹ Zie Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 14, p. 39.



van toepassing van de innovatiebox (zie artikel 12ba, zesde lid, Wet Vpb).

3.2. Immaterieel activum; Contract-R&D tussen niet gelieerde partijen

In voorkomende gevallen worden onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden uitbesteed in de vorm van zogenoemde contract-R&D.

Vraag

Komt de opdrachtnemer of de opdrachtgever bij contract-R&D in aanmerking voor toepassing van de innovatiebox?

Antwoord

Als de opdrachtgever eigenaar wordt van een eventueel immaterieel activum dat uit de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden voortkomt, heeft de opdrachtnemer dat immateriële activum niet zelf voortgebracht in de zin van artikel 12b Wet Vpb. De opdrachtnemer komt dan niet in aanmerking voor de toepassing van de innovatiebox.

Voor de beoordeling wie in derden verhoudingen eigenaar wordt van een eventueel immaterieel activum is het contract tussen opdrachtgever en opdrachtnemer leidend. Als de opdrachtnemer bij contract-R&D de onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden voor rekening en risico van de opdrachtgever uitvoert, zal het resultaat daaruit veelal toekomen aan de opdrachtgever.

Het kan voorkomen dat de opdrachtnemer wel zelf een immaterieel activum heeft voortgebracht waarvoor in het contract met de opdrachtgever een eigendomsvoorbehoud voor de opdrachtnemer is opgenomen. De opdrachtnemer kan voor dit activum de innovatiebox toepassen als aan de overige voorwaarden van de innovatieboxfaciliteit wordt voldaan.

3.3. Netto-omzetcriterium

3.3.1. Belastingplichtige in een of meerdere (geconsolideerde) jaarrekeningen

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 is opgenomen in een geconsolideerde jaarrekening wordt voor het bepalen van het netto-omzetcriterium dus die jaarrekening gebruikt, ook als er geen verplichting is tot het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening.² Als de belastingplichtige in een fiscaal boekjaar in meer dan één geconsolideerde jaarrekening is opgenomen, moet de jaarrekening van de groep met de hoogste netto-omzet worden gebruikt (artikel 12ba, derde lid, Wet Vpb). Als de belastingplichtige verklaart in geen enkele jaarrekening te zijn meegeconsolideerd, moet de enkelvoudige jaarrekening van de belastingplichtige zelf worden gebruikt.

3.3.2. Netto-omzetcriterium na overname van belastingplichtige

Vraag

Een belastingplichtige past de innovatiebox toe. Wiens netto-omzet telt mee in het jaar en de vier voorafgaande jaren bij een overname van die belastingplichtige die vóór de overname deel uitmaakte van een groep of na de overname direct deel uitmaakt van een (andere) groep en wordt meegeconsolideerd?

Antwoord

Voor de jaren vóór de overname van de belastingplichtige telt mee de netto-omzet van de groep waarvan de overgenomen belastingplichtige deel uitmaakte.

² Zie in dit verband Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3, p. 61.

Wanneer de overname plaatsvindt per start van het (fiscale) boekjaar dan telt voor dat jaar mee de netto-omzet van de groep waarvan de overgenomen belastingplichtige deel is gaan uitmaken. Vindt de overname plaats gedurende het boekjaar en maakt belastingplichtige gedurende het boekjaar onderdeel uit van meer dan een groep, dan telt voor dat boekjaar mee de grootste netto-omzet van de oude of nieuwe groep.

Bij dit antwoord is het niet van belang of de overnemende groep de innovatiebox al toepast. Dit is anders als de overgenomen vennootschap wordt gevoegd in een fiscale eenheid die al gebruik maakte van de innovatiebox. Alleen in dat laatste geval wordt ook voor de jaren vóór de overname gekeken naar de netto-omzet van zowel de oude als de nieuwe groep van de overgenomen vennootschap.

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige (AX) maakt in jaar 1 en jaar 2 deel uit van groep A. Op 1 januari van jaar 3 wordt het gedeelte van groep A waar AX deel van uitmaakt overgenomen door groep B. Het overgenomen gedeelte van groep A wordt direct na overname meegeconsolideerd met groep B. AX maakt gebruik van de innovatiebox. De netto-omzetten van groep A en groep B in jaar 1 tot en met jaar 5 zijn als volgt. De omzetbedragen luiden in miljoenen Euro.

Netto-omzet/jaar	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Jaar 5
Netto-omzet groep A	10*	15*	5	5	5
Netto-omzet groep B	20	20	30*	30*	30*

Bij het bepalen of AX in jaar 5 voldoet aan het omzetcriterium wordt de groepsomzet met een * bij elkaar opgeteld.

Voorbeeld 2

Een belastingplichtige (AX) maakt in jaar 1 en jaar 2 deel uit van groep A. Op 1 januari van jaar 3 wordt AX overgenomen door belastingplichtige BY (onderdeel van groep B) en direct gevoegd in een fiscale eenheid met BY. AX en BY maken beide gebruik van de innovatiebox. De netto-omzetten van groep A en groep B in jaar 1 tot en met jaar 5 zijn als volgt. De omzetbedragen luiden in miljoenen Euro.

Netto omzet/jaar	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Jaar 5
Netto-omzet groep A	60*	60*	50	50	50
Netto-omzet groep B	20*	20*	30*	30*	30*

Bij het bepalen of AX in jaar 5 voldoet aan het omzetcriterium wordt de groepsomzet met een * bij elkaar opgeteld.

3.3.3. Belastingplichtige geen groepsmaatschappij, wel partieel meegeconsolideerd

Vraag

Welke jaarrekening moet een belastingplichtige gebruiken bij het bepalen van het netto-omzetcriterium als de belastingplichtige weliswaar partieel is meegeconsolideerd in een geconsolideerde jaarrekening, maar geen groepsmaatschappij is als bedoeld in artikel 2:24b van het Burgerlijk Wetboek?

Antwoord

Als een belastingplichtige niet behoort tot een groep maar wel partieel is meegeconsolideerd in een geconsolideerde jaarrekening wordt bij het bepalen van het netto-omzetcriterium de enkelvoudige jaarrekening van de belastingplichtige zelf gebruikt. Dit doet zich voor als de belastingplichtige twee aandeelhouders heeft met elk 50% van de aandelen in die belastingplichtige en geen van de aandeelhouders overheersende zeggenschap heeft over die belastingplichtige.

3.4. Grotere belastingplichtige en tweede ticketeis

Toepassing van de innovatiebox is mogelijk op voordelen uit een zelf voortgebracht immaterieel activum. Het immaterieel activum moet zijn voortgevloeid uit spur- en ontwikkelingswerk waarvoor aan belastingplichtige een S&O-verklaring is afgegeven. Bij een grotere belastingplichtige is daarnaast een tweede ticket vereist. Wat als zogenoemd tweede ticket kwalificeert, wordt limitatief opgesomd in



artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 8° en het vierde lid, Wet Vpb.

3.4.1. Grotere belastingplichtige en octrooi

Vraag

Hoe vindt de beoordeling van de dubbele ticketeis door de Belastingdienst plaats in geval van een octrooi?

Antwoord

De dubbele ticketeis brengt mee dat belastingplichtige allereerst in het bezit moet zijn van een S&O-verklaring en deze verklaring moet zien op een zelf voortgebracht immaterieel activum. Daarnaast moet aan belastingplichtige een octrooi zijn verleend dan wel moet deze zijn aangevraagd. Vanzelfsprekend behoort het verleende dan wel aangevraagde octrooi betrekking te hebben op het immaterieel activum waarvoor belastingplichtige de S&O-verklaring heeft ontvangen. Voor de vraag of sprake is van (de aanvraag van) een octrooi legt de inspecteur een formele toets aan. Ervan uitgaand dat wordt voldaan aan de hiervoor genoemde voorwaarden en aan de overige eisen van de faciliteit, komt belastingplichtige in aanmerking voor de innovatiebox. De inhoud van een octrooi kan overigens wel van belang zijn bij de voordeelpenalering.

Hetgeen hiervoor beschreven staat voor een octrooi geldt ook voor een zogenoemd verleend gebruiksmodel, zoals een verleend Duits Gebrauchsmuster.

3.4.2. Grotere belastingplichtige en programmatuur

Het is mogelijk voor twee soorten projecten een S&O-verklaring te verkrijgen te weten: (1) voor de ontwikkeling van technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, fysieke productieprocessen of programmatuur en (2) voor technisch wetenschappelijk onderzoek (binnen producten).

Vraag

Is het mogelijk voor een grotere belastingplichtige ICT-vennootschap die beschikt over S&O-verklaringen voor de ontwikkeling van hard- en software, de innovatieboxfaciliteit op grond van artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 3°, Wet Vpb toe te passen als de verkregen S&O-verklaringen niet (deels) zien op een programmatuurproject in de zin van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen, maar belastingplichtige aannemelijk maakt dat wel sprake is van programmatuur?

Antwoord

Ja, de innovatieboxfaciliteit is mogelijk toepasbaar. De inspecteur toetst of sprake is van programmatuur in de zin van artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 3°, Wet Vpb. Naast het spraakgebruik is hierbij vooral de kwalificatie van een project in de S&O-aanvraag relevant. Als belastingplichtige er – ondanks een andersluidende kwalificatie in de S&O-aanvraag – in slaagt aan de inspecteur aannemelijk te maken dat niettemin sprake is van programmatuur in de zin van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen als tweede toegangsticket (door een vormgebrek op dit punt in een latere S&O-aanvraag te herstellen), kan eveneens gebruik worden gemaakt van de innovatieboxfaciliteit.

Voorbeeld 1

Een grotere hard- en software vennootschap heeft 60 werknemers in dienst; 28 software-, 22 hardware ingenieurs, 5 bestuursleden en 5 administratieve medewerkers. De vennootschap beschikt over meerdere S&O-verklaringen. Het speur- en ontwikkelingswerk waarvoor de verklaringen zijn afgegeven, zien op de ontwikkeling van eigen computers en software. Belastingplichtige heeft bij de aanvraag voor de S&O-uren geen programmatuurproject aangevraagd, omdat de te ontwikkelen programmatuur onderdeel uitmaakt van de ontwikkeling van een hardwareproduct. In een verzoek om vooroverleg geeft belastingplichtige echter aan dat programmatuur in dit geval haar “tweede ticket” vormt. Bij de beoordeling door de inspecteur blijkt dat de vervaardigde computers een zelf ontwikkeld besturingssysteem bevatten. Bij de eerstvolgende S&O-aanvraag vraagt belastingplichtige alsnog een (substantieel) aantal uren aan voor programmatuur, welke aanvraag ook wordt gehonoreerd. Als gevolg hiervan accepteert de inspecteur de toepassing van de innovatiebox waarbij programmatuur als tweede ticket geldt.

Voorbeeld 2

Een grotere belastingplichtige heeft in een jaar twee soorten S&O-projecten uitgevoerd. Een S&O-project van 100.000 uur voor productontwikkeling en een ander S&O-project van 8.500 uur voor programmatuur. Het S&O-project voor productontwikkeling is de kernactiviteit van belastingplichtige. Het immaterieel activum uit het S&O-project productontwikkeling heeft geen tweede toegangsticket. Om het immaterieel activum dat is voortgevloeid uit het S&O-project voor productontwikkeling beter te kunnen gebruiken, wordt programmatuur ontwikkeld. Het immaterieel activum uit het S&O-project programmatuur heeft wel een tweede toegangsticket. De voordelen uit hoofde van het immaterieel activum dat is voortgevloeid uit het S&O-project programmatuur komen in aanmerking voor de innovatiebox en zijn via de costplus methode te belonen, ook omdat dit niet het meest bijdraagt aan de winst van belastingplichtige. Het is niet zo dat het S&O-project programmatuur zorgdraagt voor een tweede ticket voor het S&O-project productontwikkeling. Ook niet via samenhang, omdat de kernactiviteit van belastingplichtige is gelegen bij het S&O-project productontwikkeling (zie onderdeel 3.5. over samenhang).

3.4.3. Met exclusieve licenties vergelijkbare situaties

Vraag

Een Nederlandse vennootschap die kwalificeert als grotere belastingplichtige heeft met behulp van speur- en ontwikkelingswerk waarvoor S&O-verklaringen zijn verleend een immaterieel activum voortgebracht. Het bijbehorende octrooi is aangevraagd door en verleend aan een buitenlandse groepsmaatschappij waar alle octrooien binnen het concern worden geregistreerd. Slechts de registratie van het octrooi berust bij die groepsmaatschappij. Het volledige (economische) eigendom van het octrooi (en het immaterieel activum) ligt bij de Nederlandse vennootschap. De Nederlandse vennootschap doet blijken dat het niet mogelijk is om aan haar een exclusieve licentie te doen verlenen ter zake van het geoctrooieerde immaterieel actief, omdat betreffende groepsmaatschappij over dit actief niet voldoende beschikkingsbevoegdheid of beheersbevoegdheid heeft. Kan de Nederlandse vennootschap de innovatiebox toepassen?

Antwoord

Ja, ervan uitgaand dat aan de overige eisen van de faciliteit wordt voldaan, kan de Nederlandse vennootschap de innovatiebox toepassen. Belastingplichtige voldoet naar de letterlijke wettekst niet aan de tweede ticketeis omdat het octrooi niet aan haar is verleend (artikel 12ba, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, Wet Vpb). Als aan belastingplichtige een exclusieve licentie op het gebruik van het octrooi was verleend, zou zij wel in aanmerking komen voor de innovatiebox (artikel 12ba, vierde lid, Wet Vpb). Indien de belastingplichtige doet blijken dat zij de exclusieve beheers- en beschikkingsbevoegdheid heeft ten aanzien van het octrooi waardoor het vestigen van een exclusieve licentie onmogelijk is en tevens dat zij het volledige (economische) eigendom van het geoctrooieerde immaterieel actief bezit, kan op grond van doel en strekking van de regeling ervan worden uitgegaan dat belastingplichtige voldoet aan de tweede ticketeis. Indien in dit geval het octrooi ter zake van het immaterieel actief door de betreffende buitenlandse groepsmaatschappij op naam zou worden gezet van de Nederlandse vennootschap, zou deze vennootschap de innovatiebox eveneens kunnen toepassen ondanks dat het octrooi niet primair aan haar is verleend.³

3.4.4. Overgang van een kleinere naar een grotere belastingplichtige

Vraag

Een belastingplichtige is in (fiscaal) boekjaar 1 een kleinere belastingplichtige en past de innovatiebox toe. In boekjaar 2 wordt de belastingplichtige een grotere belastingplichtige, maar heeft geen tweede ticket. Wat is dan in boekjaar 2 het gevolg voor de toepassing van de innovatieboxfaciliteit?

Antwoord

Met ingang van boekjaar 2 kan belastingplichtige de innovatieboxfaciliteit niet toepassen. Er is in het kader van deze overgang geen sprake van een zogenoemde uitgroei.

³ Vergelijk ook Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 3, p 18.

3.5. 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 zoek- 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 grotere belastingplichtige die voor een S&O-activum 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 S&O-activum samenhangt met een ander 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. De beoordeling of sprake is van samenhang is namelijk sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van een individueel geval en is dus een materiële toets. 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-, op procestechnologisch- of op 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 daardoor is het aannemelijk dat sprake zal zijn van samenhang met andere in de machine toegepaste S&O-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 artikel 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 geötrooieerde S&O-procestechnologie en daarnaast bestanddelen nodig zijn waarvoor een S&O-verklaring maar geen toegangsticket is uitgereikt. Indien het S&O-activum met toegangsticket van wezenlijk belang is voor het proces, kunnen andere S&O-activa zonder een dergelijk ticket die ook in het product worden gebruikt hiermee samenhangen.

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. Hierdoor is zowel voor wat betreft voordelen uit het gepatenteerde als die uit de niet gepatenteerde immateriële activa de innovatiebox van toepassing.

Voorbeeld 4

Een grotere belastingplichtige ontwikkelt voor eigen rekening en risico producttechnologie. Daarnaast ontwikkelt de belastingplichtige als contract researcher producttechnologie voor een derde. Die derde wordt juridisch en economisch eigenaar van de door belastingplichtige voortgebrachte immateriële activa en vestigt daarop patenten. Verder heeft de belastingplichtige zelf voortgebrachte procestechnologie die wordt ingezet om zowel de eigen producten als de producten die hij ontwikkelt voor een derde te kunnen maken. Voor al hetgeen belastingplichtige ontwikkelt, wordt een S&O-verklaring aangevraagd en verkregen. Belastingplichtige beschikt over patenten voor 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. Immateriële activa die voor rekening en risico van een derde zijn ontwikkeld, komen bij belastingplichtige niet in aanmerking voor de innovatiebox en kunnen ook niet via samenhang kwalificeren.

R&D-niveau

Met samenhang op R&D-niveau wordt in dit verband bedoeld dat dezelfde onderzoekers vanuit dezelfde onderzoeksdiscipline werken of hebben gewerkt aan een S&O-activum met tweede toegangsticket en een S&O-activum zonder tweede 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 tweede 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 het gepatenteerde S&O-activum van wezenlijk belang is voor de voordelen uit hoofde van alle S&O-activa die 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 geötrooieerd. 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 daarom 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 deze omstandigheden kwalificeren de voordelen behaald met alle

door de onderzoeksafdeling ontwikkelde immateriële activa (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.

Voorbeeld 7

Een grotere belastingplichtige is actief in de voedingsindustrie. Deze belastingplichtige heeft een beperkt aantal onderzoekers die aan R&D en kwaliteitscontrole doen en die allen samenwerken aan alle S&O-projecten. Eén van die projecten leidt tot een product dat uiteindelijk niet in de handel wordt gebracht, maar waarvoor wel een patent wordt verleend. Er is overigens geen sprake van patenten of andere (tweede) tickets. In dit geval is geen sprake van samenhang, omdat het gepatenteerde S&O-activum niet van wezenlijk belang is voor de voordelen uit hoofde van de S&O-activa, die daarmee zouden moeten samenhangen om te kunnen kwalificeren voor de 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 winstopslag.

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

4.2. Uitgaven; Subsidies; NOW

4.2.1. 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.

4.2.2. NOW

Vraag

Ondernemingen die als gevolg van het coronavirus een substantieel omzetverlies lijden, kunnen onder omstandigheden in aanmerking komen voor de NOW. Deze maatregel is een tegemoetkoming in de loonkosten zodat werkgevers onder andere hun R&D-werknemers kunnen doorbetalen. Wat is de invloed van de NOW op de nexusbreuk?

Antwoord

De NOW heeft geen invloed op de nexusbreuk omdat de NOW het bedrag aan loonuitgaven van werkgevers voor hun R&D-werknemers niet beïnvloedt.

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 (hierna: PH) heeft een belang van ten minste 1/3 in werkmaatschappij (hierna: 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 verlonen bij PH. PH past de zogenoemde doorbetaaldloonregeling toe (artikel 32d Wet LB).

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 LB jo. artikel 2h van het 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 verloond 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, voordeelpapaling en aggregatieniveau

De voordeelpapaling voor de innovatiebox vindt in beginsel plaats per immaterieel activum. Dit is anders als sprake is van samenhangende kwalificerende immateriële activa en de per-activum-methode redelijkerwijs niet toepasbaar is (artikel 12bb, derde lid, Wet Vpb). Dit onderdeel beantwoordt de vraag hoe in dit laatste geval het te hanteren aggregatieniveau wordt bepaald. In onderdeel 4.6.1. wordt in algemene zin ingegaan op het te gebruiken aggregatieniveau en de voordeelpapaling. In de onderdelen 4.6.2., 4.6.3. en 4.6.4. komen de verschillende methoden voor voordeelpapaling aan de orde.

4.6.1. Aggregatieniveau en voordeelpapaling, algemeen

Het te hanteren aggregatieniveau en de methode voor voordeelpapaling hangen met elkaar 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 onder andere worden gedacht aan de afpelmethode 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.

4.6.2. 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 onder andere gedacht worden aan incidentele innovaties of innovaties die niet verweven zijn met het gehele bedrijfsproces van de onderneming. De per-activummethode 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 als bedoeld in 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. Genoemde ontwikkeling leidt tot een nieuw door X geproduceerd product dat 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 daarom gevormd door het individuele product dat onder eigen naam wordt verkocht en waarin de vereiste immateriële activa zijn verwerkt.

4.6.3. Afpelmethode

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 afpelmethode. 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 afpelmethode 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 waarop de afpelmethode 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 businessunit. 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 immateriële activa gebruiken; m.a.w. alle productgroepen binnen bijvoorbeeld de divisie Agro gebruiken in meerdere of mindere mate dezelfde Agro immateriële activa, die veelal als één totaaloplossing wordt geoffreerd aan een klant, en die niet zelfstandig worden geadmistreerd, 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 divisieniveau 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 (bijvoorbeeld de EBIT van de fiscale eenheid van Y) komt hier niet meer in beeld.

Afpelmethode – incidentele winsten, buitengewone baten en lasten

Bij de voordeelbepaling voor de innovatiebox vormt de operationele winst (de EBIT) het startpunt bij toepassing van de afpelmethode. Deze winst wordt in beginsel bepaald op fiscale grondslagen.

Incidentele winsten en buitengewone baten en lasten, ook wel genoemd bijzondere baten en lasten, hangen veelal samen met de operationele bedrijfsvoering en behoren daarmee tot de operationele winst. Slechts in zeer uitzonderlijke situaties is dat niet zo, bijvoorbeeld een buitengewone last als gevolg van aardbevingsschade. Een verzekeringsuitkering vanwege gedeerde inkomsten als gevolg van brandschade, toegekende claims inzake productaansprakelijkheid en kosten gemaakt voor een beursgang zijn voorbeelden van buitengewone baten en lasten die behoren tot de operationele winst.

Afpelmethode en gebruik van een staffel

In voorkomende gevallen kan een staffel worden gebruikt die S&O-uren koppelt aan een voor de kernfunctie R&D te hanteren allocatiepercentage. Dit zijn veelal mismatch-situaties waarin de door de belastingplichtige ervaren omvang van de R&D niet strookt met het aantal toegekende en vervolgens gerealiseerde S&O-uren, of waarin sprake is van een (mogelijk tijdelijke) daling van het aantal S&O-uren. Met behulp van een staffel kan dit bewijsvraagstuk over een reeks van jaren worden geadresseerd en worden opgenomen in een vaststellingsovereenkomst.

De invulling van zo'n staffel is afhankelijk van het specifieke geval, maar zal uitgaan van de door RVO aan de belastingplichtige toegekende en vervolgens door belastingplichtige gerealiseerde S&O-uren. Bij de invulling van de staffel blijven buiten beschouwing de S&O-uren die belastingplichtige meer heeft gerealiseerd dan zijn toegekend door RVO (overrealisatie).

Voorbeeld

Een machinefabrikant (X BV) heeft in het verleden met de Belastingdienst een vaststellingsovereenkomst (hierna: VSO) gesloten over de toepassing van de innovatiebox, waarbij 30% van de restwinst werd toegerekend aan de innovatiebox. Uitgangspunt bij het maken van die VSO was dat er jaarlijks gemiddeld 10.000 S&O-uren werden aangevraagd en gerealiseerd. Bij het verzoek om de verlenging van de VSO – tegen dezelfde voorwaarden – geeft X BV aan dat uit de evaluatie van de voorgaande jaren is gebleken dat dit aantal S&O-uren nog wel is aangevraagd, maar dat de realisatie daarvan inmiddels is gehalveerd. Door een sterke groei van de vraag naar de machines zijn de R&D-medewerkers namelijk tijdelijk ingezet als productie- en kwaliteitsmedewerkers, en heeft de focus van X BV daarmee iets minder gelegen op R&D. Tegelijkertijd verwacht X BV dat dit een tijdelijke situatie is, omdat er inmiddels nieuwe productiemedewerkers geworven worden. Op termijn verwacht X BV het eerdere niveau van ongeveer 10.000 S&O-uren per jaar weer te realiseren.

In dit geval is bij de verlenging van de VSO tussen X BV en de Belastingdienst een staffel overeengekomen, waarbij de toerekening van de restwinst aan de innovatiebox wordt gebaseerd op de jaarlijks toegekende en aansluitend gerealiseerde S&O-uren:

Aantal toegekende én gerealiseerde S&O-uren	Allocatie restwinst
Minder dan 5.000 S&O-uren	Partijen treden in overleg
5.000 t/m 10.000 S&O-uren	20%
Meer dan 10.000 S&O-uren	30%

Wanneer blijkt dat ook in de toekomst minder dan 5.000 S&O-uren toegekend of gerealiseerd worden, treden partijen in overleg, omdat de gehanteerde uitgangspunten voor de VSO mogelijk niet juist zijn geweest en dan opnieuw worden bezien.

4.6.4. 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. In dit verband gaat het om de integrale kosten, waarvan ook de indirecte kosten deel uitmaken. Voor deze integrale 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 kostentoerekening 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 deze 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.

4.7. Operationele lease, lessee en IFRS 16

Vraag

Op 1 januari 2019 is IFRS 16 in werking getreden. Op grond van deze regel behoren bepaalde ondernemingen Operating Leaseverplichtingen voortaan als schuld op de commerciële balans te verantwoorden. Welke gevolgen heeft IFRS 16 voor de innovatiebox?

Antwoord

In sommige gevallen hebben bedrijven artikel 12b Vpb-afspraken gemaakt op basis van een commerciële EBIT. IFRS 16 heeft mogelijk gevolgen voor deze bedrijven. Deze regel bepaalt dat de (pre-EBIT) OPEX⁴-kostenpost 'leasekosten' moet worden gesplitst in 'afschrijving' (nog steeds pre-EBIT) en in een rentecomponent die dan post-EBIT wordt verwerkt. Daarmee heeft die IFRS-aanpassing dus een verhoogde (commerciële) EBIT tot gevolg. Dit kan aanzienlijke effecten hebben. Het bedrijfsresultaat/de EBIT is voor de innovatiebox met name relevant als bij het bepalen van de kwalificerende voordelen uit hoofde van een kwalificerend immaterieel activum de afpelmethode wordt toegepast. In genoemde situatie is sprake van een 'wezenlijke wijziging van omstandigheden' die aanleiding is voor overleg tussen het desbetreffende bedrijf en de Belastingdienst over de lopende vaststellingsovereenkomst.

Veelal worden artikel 12b Vpb-afspraken gemaakt op basis van een fiscale EBIT. Bij deze afspraken heeft onderhavige regel geen gevolgen, omdat de door IFRS 16 voorgestane gedragslijn fiscaal niet wordt gevolgd: 'De vraag is of IFRS 16 in overeenstemming is met goed koopmansgebruik en dus gevolgd mag worden voor de fiscale jaarwinstbepaling van de lessee/huurder. Dit is niet het geval. Bij een (operationele)leaseovereenkomst verleent de lessor/verhuurder aan de lessee/huurder het recht om gedurende een bepaalde periode gebruik te maken van een bepaald actief in ruil voor een vergoeding van de lessee. Voor de fiscale jaarwinstbepaling moet worden aangesloten bij deze civielrechtelijke realiteit van een gebruiksrecht tegen vergoeding (realiteitsbeginsel)'.⁵

5. Artikel 12bc Wet Vpb

Gereserveerd.

⁴ OPEX= operational expenses

⁵ Zie de brief van 4 april 2019, nr. 2019-0000057531, Kamerstukken II 2018/19, 35 000 IX, nr. 19.

6. Artikel 12bd Wet Vpb

6.1. Forfaitaire voordeelpaling en geen toerekenbare winst

Vraag

Kan een belastingplichtige de forfaitaire voordeelpaling van de innovatiebox (artikel 12bd Wet Vpb) toepassen als hij in (fiscaal) boekjaar 1 of in één van de twee daaraan voorafgaande boekjaren een kwalificerend immaterieel activum heeft voortgebracht, in dat boekjaar 1 een positieve winst heeft behaald, maar er geen winst toerekenbaar is aan het immaterieel activum?

Antwoord

Ja, een belastingplichtige kan in dat geval kiezen de forfaitaire voordeelpaling van de innovatiebox toe te passen. Dit is namelijk mogelijk als een belastingplichtige een kwalificerend immaterieel activum heeft voortgebracht en vóór toepassing van artikel 12b Wet Vpb sprake is van (positieve) winst. Hierbij wordt met het begrip winst bedoeld, winst in de zin van artikel 7, derde lid, Wet Vpb. Van belang hierbij is dat de voortbrengingskosten moeten worden bijgehouden en een beschikking ter zake van de voortbrengingskosten moet worden afgegeven (artikel 12bc, tweede lid, en artikel 12bg Wet Vpb).

6.2. Van forfaitaire naar reguliere innovatieboxtoepassing en drempel

Vraag

Moet een belastingplichtige die eerst de forfaitaire voordeelpaling van de innovatiebox toepast en direct daaropvolgend overstapt naar de reguliere innovatieboxmethode (artikel 12b Wet Vpb) eerst de drempel bedoeld in artikel 12bc Wet Vpb inlopen als hij deze drempel al zou hebben ingelopen als hij van het begin af aan de reguliere innovatiebox (en niet eerst de forfaitaire methode) had toegepast?

Antwoord

Nee, belastingplichtige hoeft niet eerst de drempel in te lopen voor zover hij aan de hand van een berekening heeft doen blijken dat hij deze al zou hebben ingelopen als hij niet eerst had gekozen voor de forfaitaire voordeelpaling maar vanaf het begin de reguliere innovatiebox had toegepast.

Een grammaticale uitleg brengt mee dat de reguliere innovatiebox pas toepasbaar zou zijn als de voortbrengingskosten ter zake van het immaterieel activum zijn ingelopen. Bij het bepalen van de kwalificerende voordelen van een kwalificerend immaterieel activum wordt namelijk een drempel, zijnde de voortbrengingskosten, in mindering gebracht (artikel 12bc Wet Vpb). Als blijkt dat deze drempel in feite al is ingelopen in de periode van de forfaitaire regeling dan hoeven de voortbrengingskosten bij de start van de reguliere innovatiebox niet alsnog te worden ingelopen. Deze benadering past bij doel en strekking van de faciliteit.

Hetzelfde geldt voor de situatie waarin pas een aantal jaar na het gereedkomen van een kwalificerend immaterieel activum wordt gekozen voor de toepassing van de innovatiebox en in de tussenliggende jaren (na het gereedkomen van het immaterieel activum en voor de toepassing van de innovatiebox) niet is gekozen voor toepassing van de forfaitaire voordeelpaling.

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) van het 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. De periode van de uitgroei is gelijk aan die van de historische ingroei. 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. Overig

11.1. Voorkoming dubbele belasting en innovatieboxroyalty's

Vraag

Op royalty's verkregen uit het buitenland kan een buitenlandse bronbelasting drukken. Hoe vindt verrekening van deze bronbelasting plaats als de royalty's betrekking hebben op een immaterieel activum waarop de innovatiebox van toepassing is?

Antwoord

In artikel 36a Bvdb wordt de verrekening geregeld van de buitenlandse bronbelasting op royalty's die voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komen. Door dit artikel is de verrekening van de buitenlandse bronbelasting begrensd op 9/100 van het bedrag van deze royalty's. Deze grens is een



specifieke uitwerking van de tweede limiet en houdt in dat de verrekening van de buitenlandse bronbelasting nooit meer kan bedragen dan de in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting – dus na toepassing van de grondslagvermindering – over de ontvangen royalty's. Overigens blijft op grond van artikel 36a Bvdb eventueel niet verrekende buitenlandse bronbelasting het daaropvolgende jaar hetzelfde systeem volgen; mengen van de artikelen 36 en 36a Bvdb-bronheffing is dus niet toegestaan.

Voorbeeld

Het resultaat van een belastingplichtige is € 1.100 en bestaat voor € 400 uit een voordeel dat voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt. In het resultaat is onder meer een royalty van € 300 uit land Y begrepen. Van deze royalty valt een bedrag van € 100 toe te rekenen aan een kwalificerend immaterieel activum dat voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt. Land Y kent een bronbelasting op royalty's van 10%. Hierdoor is € 30 ($10\% \times € 300$) aan bronbelasting ingehouden. Op het deel van de royalty dat voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt, drukt € 10 ($10\% \times € 100$). Op grond van artikel 36a Bvdb is de maximale buitenlandse bronbelasting die kan worden verrekend $9/100$ van de royalty's die voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komen. Dit betekent dat € 9 ($9/100 \times € 100$) van de € 10 voor verrekening van buitenlandse bronbelasting in aanmerking komt. Overigens gelden voor de € 200 aan royalty's die niet voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komen, de normale verrekeningsregels van artikel 36 Bvdb.

11.2. Kostenafrek en innovatieboxroyalty's

Vraag

Belastingplichtigen kunnen op verzoek in plaats van verrekening van buitenlandse belasting op royalty's kiezen voor kostenafrek (artikel 38 Bvdb). Kan een belastingplichtige die uit het buitenland afkomstige royalty's geniet waarop de innovatiebox van toepassing is en waarop buitenlandse bronbelasting is ingehouden, ook kiezen voor genoemde afrek?

Antwoord

Nee. De keuze is niet mogelijk voor (bron)belasting op innovatieboxroyalty's in de zin van artikel 36a Bvdb. Deze bepaling wordt niet genoemd in artikel 38 Bvdb.

12. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:
– besluit van 13 december 2021, nr. 2021-22459 (Stcrt. 2021, 48152).

13. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

14. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Innovatieboxbesluit 2025.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 15 juli 2025

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*