



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 15 juni 2016

**Betreft:        Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde  
van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet aanpassing  
innovatiebox**

Geachte dames en heren,

De Orde heeft met belangstelling kennis genomen van het ontwerp-wetsvoorstel ‘Wet aanpassing innovatiebox’ (hierna: het Ontwerp-wetsvoorstel). De Orde is verheugd over het behoud van de innovatiebox voor het Nederlandse vestigingsklimaat van innovatieve bedrijven en het stimuleren van innovaties.<sup>1</sup> Ook is de Orde positief over veel van de gemaakte keuzes. Bijvoorbeeld door het opnemen van de mogelijkheden om samenhangende immateriële activa binnen het bereik van de innovatiebox te brengen.

De Orde vindt het, mede gezien het internationale vestigingsklimaat, van belang dat, binnen de kaders van het rapport Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 (hierna: BEPS-5), de reikwijdte van de huidige innovatiebox zoveel mogelijk in stand wordt gehouden. De Orde is echter wel van mening dat binnen de afspraken die in OESO-verband zijn gemaakt, er ruimte is voor verbetering van het ontwerp-wetsvoorstel.

Het Ontwerp-wetsvoorstel geeft de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal opmerkingen. Op een aantal punten dringt de Orde aan op beleidsmatige (her)overweging of substantiële andere vormgeving. Deze speerpunten worden hierna kort weergegeven onder A.

Voor het volledige commentaar verwijst de Orde naar de bijlage bij deze brief met een uitwerking van de speerpunten en aanvullende analyse van het wetsvoorstel op technische punten.

---

<sup>1</sup> Zie ook het NOB commentaar van 15 maart 2016 naar aanleiding van de Evaluatie van de innovatiebox.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (alsmede het voortraject daarvan), vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk, terugwerkende kracht, verenigbaarheid met het recht, en de gevolgen voor het investeringsklimaat.*

## A. Speerpunten

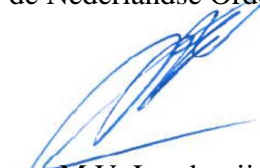
- De Orde stelt voor dat alleen het hebben van een octrooi of kwekersrecht of alleen het hebben van een S&O-activum zelfstandige toegang tot de innovatiebox blijft geven. Daarmee wordt voorkomen dat een dubbele toets een verslechtering betekent ten opzichte van het huidige innovatieboxregime. Veel Nederlandse innovatieve bedrijven kiezen bijvoorbeeld bewust niet voor het aanvragen van een octrooi om te voorkomen dat vertrouwelijke gegevens publiekelijk bekend worden. Anderzijds zijn er veel ondernemingen die alleen een octrooi bezitten zonder dat zij daarvoor een S&O-verklaring hebben gevraagd. Het niet invoeren van een dubbele toets doet, naar de Orde meent af aan de nexus approach, nu deze al is gewaarborgd in de zogenoemde nexusbreuk. De Orde is van oordeel dat de toegang tot de innovatiebox zo ruim mogelijk moet worden gehouden. Budgettair zou dit ten opzichte van het huidige regime geen probleem moeten zijn, omdat ook onder het huidige regime een S&O-activum, respectievelijk een octrooi toegang geeft tot de innovatiebox;
- Mocht toch gekozen worden voor de dubbele toets voor grotere belastingplichtigen, dan verzoekt de Orde de wettekst te verruimen met een aantal titels die een met octrooi vergelijkbare rechtsbescherming bieden. De Orde geeft hiertoe een eerste aanzet. Om het regime zo aantrekkelijk mogelijk te houden dient de lijst een zo breed mogelijke opzet te hebben of dienen belastingplichtigen de mogelijkheid te krijgen om aannemelijk te maken dat zij met een octrooi of kwekersrecht vergelijkbaar recht hebben en daarmee toegang tot de innovatiebox krijgen;
- De Orde stelt voor de integrale toepassing van de innovatiebox reeds te laten aanvangen vanaf het moment van aanvraag van een octrooi of het vergelijkbare recht, omdat ook vanaf dat moment bij uiteindelijke verlening van het octrooi de rechtsbescherming geldt;
- Het lijkt vanuit de doelstelling genoemd in het BEPS 5-rapport voor de hand te liggen om uitgaven voor uitbesteed R&D pas uit te sluiten als er een zeer overheersende zeggenschap is in het gelieerde lichaam. Het is daarom, naar de mening van de Orde, zeker niet vanzelfsprekend om automatisch aan te sluiten bij het begrip ‘verbonden lichaam’ in artikel 10a Wet Vpb 1969 (1/3e belang). Ook andere landen doen dit niet. Ierland sluit bijvoorbeeld aan bij een zeggenschap van meer dan 50 procent. De Orde doet daarom de suggestie om aan te sluiten bij het begrip ‘groepsmaatschappij’ als bedoeld in artikel 24b Boek 2 BW (meer dan 50 procent zeggenschap). Dit voorkomt dat Nederland onnodig op achterstand komt te staan ten opzichte van andere landen.

Daarnaast maakt de Orde zich ernstig zorgen over de toename van de complexiteit, de administratieve lasten en de rechtsbescherming. De complexiteit (het gebrek aan eenvoud van wetgeving) van de voorgestelde maatregelen zou heel wel kunnen leiden tot een situatie waarin belastingplichtigen onbedoeld geen gebruik kunnen maken van de innovatiebox.

De Orde suggereert om in de Memorie van Toelichting bij het uiteindelijke wetsvoorstel een reactie op de hiervoor en in de bijlage aangegeven punten te geven, voor zover deze niet reeds door aanpassingen in het wetsvoorstel worden gedekt.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



mr. M.V. Lambooy  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

*Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet aanpassing innovatiebox; technische analyse.*

## **1. Eenvoud van wetgeving en administratieve lasten**

In zijn algemeenheid constateert de Orde dat het ontwerp-wetsvoorstel niet leidt tot eenvoudigere wetgeving. Maar liefst zeven artikelen zijn kennelijk nodig om de nieuwe innovatiebox vorm te geven en daarnaast nog een specifiek overgangsartikel. De Orde vraagt zich af hoe zich dit verhoudt tot de wens van de Staatssecretaris van Financiën voor eenvoudigere en daardoor beter uitvoerbare fiscale wetgeving. Want als de Orde de fiscale wetsvoorstellen van de laatste twee jaren overziet, dan is ingewikkeldheid eerder de mantra dan eenvoud. De Orde noemt als afschrikwekkende voorbeelden het wetsvoorstel Compartimenteringsreserve en het thans bij de Tweede Kamer aanhangige wetsvoorstel Aanpassing fiscale eenheid. Beiden onderwerpen betreffen ingewikkelde wetgeving die alleen nog door superspecialisten kunnen worden toegepast. Het is onmiskenbaar dat eenvoudige belastingwetgeving tot minder fouten in de toepassing ervan leiden en doorgaans op een groter draagvlak in de maatschappij kan rekenen.

De Orde vreest dat – met het huidige Ontwerpvoorstel – alleen nog (super)specialisten hun weg weten te vinden in het nieuwe innovatieboxregime en de Orde vraagt zich af of dat de gewenste richting is voor de ontwikkeling van fiscale wetgeving. De Orde dringt er daarom op aan om te bezien of de nieuwe vormgeving van de innovatiebox niet op eenvoudiger en meer transparante wijze kan worden vormgegeven.

## **2. Relatie met BEPS-5**

De Orde heeft het Ontwerp-wetsvoorstel vergeleken met BEPS-5 dat de OESO in het kader van het Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) Project hebben gepubliceerd. De Orde waardeert dat het kabinet nauw aansluit bij dit rapport. Toch constateert de Orde dat het Ontwerp-wetsvoorstel niet alle ruimte benut die het rapport biedt. Zo vindt de Orde het spijtig dat een octrooi of kwekersrecht niet meer een zelfstandige toegang biedt tot de innovatiebox. Of dat alleen een S&O-activum geen toegang meer geeft tot de innovatiebox bij grotere belastingplichtigen.

De dubbele eis sluit bepaalde type innovaties uit bij ondernemingen die thans niet onder de voorgestelde definitie van ‘kleinere belastingplichtigen’ vallen.

### *Voorbeeld*

*Innovaties die niet octrooieerbaar zijn*

*De Rijsoctrooiwet 1995 (“ROW 1995”) sluit onder meer van bescherming uit, volgens artikel 2 onder i. ontdekkingen, alsmede natuurwetenschappelijke theorieën en wiskundige methoden.*

Dit betekent dat een bedrijf dat een briljante wiskundige formule ontdekt, zoals  $E=MC^2$ , en voor het technisch wetenschappelijk onderzoek (TWO) beoogt een verschijnsel te verklaren welk met de huidige stand van de techniek nog niet verklaard kan worden, wel onder de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (Wva) kan kwalificeren, maar niet voor de innovatiebox kan kwalificeren vanwege zijn omvang (niet klein) en omdat zijn uitvinding niet patenteerbaar is.

De uitvinder die onder de Wva de microgolven heeft ontdekt, kan daarop ook geen octrooi verkrijgen. Dit kan hij slechts als hij vervolgens een technische toepassing daarvan ontwikkelt (bijvoorbeeld een magnetron).

Aangezien de onder de TWO kwalificerende immateriële vaste activa niet met de andere thans voorgestelde rechten ‘gedekt’ kan worden, ontstaat er naar de mening van de Orde een onbedoelde ongelijkheid tussen ‘klein’ en ‘groot’ voor wat betreft de kwalificerende immateriële vaste activa.

*Voorbeeld*

*Innovaties die in theorie wel octrooieerbaar zijn, zoals procestechnologie, maar waar men in praktijk nooit gebruik van maakt*

Het kiezen voor geheimhouding is in vele gevallen een legitieme en meer dan logische ondernemersbeslissing voor bedrijven. Zeker nu er in Europa een richtlijn bedrijfsgeheimen is aangenomen zal dit meer en meer voorkomen. Een bekend voorbeeld is de chemische formule van Coca-Cola. Coca-Cola heeft ervoor gekozen deze geheim te houden en niet te octrooieren. Dit voorbeeld speelt zich in de volle breedte af bij bedrijven die door hun procestechnologie te patenteren hun bestaansrecht zouden ondermijnen.

Daarnaast verkiezen veel bedrijven om geen octrooien aan te vragen, maar juist de innovaties te delen met andere bedrijven / de maatschappij. Een dergelijke ‘open access’-mentaliteit zou doorkruist worden door het huidige innovatieboxvoorstel. Het kan niet de bedoeling zijn dat een fiscale wet die innovatie beoogt te stimuleren, deze feitelijk inperkt en vertraagt door beschermingsrechten als toegangstickets op te nemen die vrije toegang tot innovatie feitelijk dwarsbomen. De huidige trend, waar iedereen, de hele wereld dus, van kan profiteren is en moet ‘open innovatie’ blijven. Ondernemingen die vanuit een open innovatie gedachte opereren, zouden enkel en alleen door fiscaal gecreëerde behoefte hun uitvindingen voortaan moeten octrooieren, met als resultaat veel onnodige financiële (kosten voor een patentaanvraag kunnen al gauw 10.000 euro bedragen) en administratieve lasten.

Samenvattend, de focus op octrooi zonder ‘patent likes’ opties op te nemen leidt tot onredelijke verschillen en/of ongelijkheid tussen ondernemingen uit verschillende sectoren. Indien men door middel van de S&O-verklaring meent te waarborgen dat er sprake is van een technische innovatie – wat overigens objectief bezien niet het geval hoeft te zijn, aangezien de Wva van een nieuwheids criterium uitgaat dat op de aanvrager zelf slaat en niet Nederland, Europa of de wereld omvat – waarom worden andere rechten uitgesloten? Te denken valt hier bijvoorbeeld aan modelrechten ((Benelux Verdrag inzake de Intellectuele Eigendom ‘BVIE’) & Richtlijn

98/71/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 1998 inzake de rechtsbescherming van modellen); vormmerk ('BVIE'); databankrecht (Databankenwet 'DW' & Auteurswet); chipsrecht (Topografieën en Halfgeleiderwet).

Het onderscheid tussen 'kleine' en 'grote' belastingplichtigen dient volgens de Orde te worden herzien. Voor 'grote' ondernemingen is het Ontwerpvoorstel een verslechtering ten opzichte van het huidige regime, aangezien een enkel octrooi niet meer kwalificeert voor de innovatiebox maar er tevens een S&O-verklaring vereist is. Heeft de 'grote' belastingplichtige geen S&O-verklaring maar wel een octrooi, dan bestaat geen toegang meer tot de innovatiebox.

Het onderscheid veroorzaakt ook onnodige belemmeringen om vennootschappen met immateriële activa over te dragen van een 'grote' naar een 'kleine' belastingplichtige en vice versa. Daarnaast levert het toepassen van de groottecriteria vele vraagpunten op en onzekere effecten. Denk hierbij aan het gaan behoren tot een groep ex. artikel 24b Boek 2 BW in de loop van een jaar, het onverwacht stijgen of dalen van de groepsomzet en het effect daarvan op de toepassing van de innovatiebox. Het onderscheid lijkt ook onhoudbaar in het licht van het gelijkheidsbeginsel. Immers, slechts het feit dat een belastingplichtige wel of niet behoort tot een 'grote' groep lijkt onvoldoende rechtvaardiging om twee belastingplichtigen met eenzelfde kwalificerend immaterieel activum anders te behandelen. In paragraaf 4 wordt ingegaan op mogelijke staatssteunaspecten van dit onderscheid.

Voorts is de Orde bezorgd over de uitvoering. Het toegezegde begunstigende beleid is onvoldoende concreet. Er mist een kader voor het beoordelen van de gevallen waarvoor de voorgestelde nexusbenadering 'onredelijk uitpakt'. Dit maakt het voor belastingplichtigen en de Belastingdienst moeilijk in de uitvoering. Bovendien vergroot het de kans op staatssteundiscussies. De onzekerheid die dit met zich meebrengt is ongewenst.

De Orde verzoekt om een vergelijking te maken met de buitenlandse regimes en een overzicht te geven van op welke punten de verschillende landen afwijken van het BEPS-5-rapport. Waar buitenlandse regimes ruimer zijn, verzoekt de Orde om te bekijken of er aanpassingen nodig zijn om het Nederlandse innovatieboxregime internationaal gezien niet op achterstand te zetten. De Orde verzoekt het oordeel van het kabinet dat met dit voorstel geen afbreuk wordt gedaan aan de relatieve concurrentiepositie van Nederland te onderbouwen (slotalinea van paragraaf 1 algemeen deel van de memorie van toelichting).

De Orde verzoekt tevens om in het wetsvoorstel aandacht te besteden aan de monitoring van andere landen, en de toezegging dat actie zal worden ondernomen indien andere landen gunstigere regelgeving invoeren, dan wel andere landen in de uitvoering van hun regelgeving gunstiger opereren.

De Orde verzoekt om bij het definitieve wetsvoorstel tevens aan te geven welke rol de inhoud van het BEPS 5-rapport speelt bij de uitleg van de wet.

### **3. Strijd met de EU-vrijheden**

De Orde verzoekt om bij het definitieve wetsvoorstel in te gaan op de in de literatuur (A.W. Ravelli in WFR 2016/7145, blz. 718 e.v.) geopperde strijdigheden met het EU-recht.

### **4. Staatssteun**

De Orde verzoekt bij het definitieve wetsvoorstel in te gaan op mogelijke staatssteunaspecten. Hierbij merkt de Orde op dat haar inschatting is dat de risico's op staatssteun kleiner zijn naarmate de lijst van kwalificerende immateriële vaste activa breder is, in combinatie met de genoemde delegatiebevoegdheid. Op die wijze wordt immers voorkomen dat gesteld kan worden dat een bepaalde sector wordt bevoordeeld.

Iets vergelijkbaars geldt voor het onderscheid tussen 'groot' en 'klein', nu 'kleinere' belastingplichtigen gunstiger worden behandeld dan 'grotere' belastingplichtige. Ten aanzien van de Hongaarse Advertisement Tax (die ook kleinere belastingplichtige bevoordeelt) is de Europese commissie inmiddels een onderzoek gestart (EC 15 maart 2015, IP/15/4598). Het eventuele risico kan mogelijk worden verminderd indien bij de definitie van 'klein' wordt aangesloten bij de definitie van SME die de Europese Commissie ook zelf hanteert bij de Europese regelgeving (zie: Commission Recommendation 2003/361/EC). De Orde zou het verder aanbevelenswaardig vinden als het wetsvoorstel voorafgaand aan invoering goedkeuring krijgt van de Europese Commissie zodat het bedrijfsleven op dit punt geen onzekerheid treft.

### **5. Administratieve lasten**

Het Ontwerpvoorstel zal een toename van administratieve lasten tot gevolg hebben. Hierboven (paragraaf 2) is een concreet voorbeeld gegeven van een situatie waarin administratieve lasten kunnen toenemen voor ondernemingen die vanuit een open innovatie gedachte opereren. Een ander voorbeeld is de dubbele toets voor grotere belastingplichtigen, dat kan leiden tot een toename van administratieve lasten en tevens complexiteit.

Hieronder wordt verder niet expliciet op deze punten ingegaan, maar wordt volstaan met deze constatering.

### **6. Artikel 10a lid 4 Wet Vpb 1969**

In dit verband vraagt de Orde zich verder af waarom is gekozen voor het reeds bestaande verbondenheids criterium van 1/3<sup>e</sup> uit artikel 10a Wet Vpb 1969 en niet voor een criterium dat aansluit bij 'control' (meer dan 50 procent) hetgeen naar de mening van de Orde beter aansluit bij de strekking van het BEPS-5 rapport. In dergelijke situaties, waarin geen controle kan worden uitgeoefend over de partij (bijvoorbeeld situaties waarbij derden 50 procent of meer van de aandelen houden in de contract researcher), zijn immers situaties waarin een natuurlijke beperking van uitbesteding verondersteld mag worden (BEPS-5: "As a matter of business practice, unlimited outsourcing to unrelated parties should not provide many opportunities for taxpayers to receive benefits without themselves engaging in substantial activities because, while

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (alsmede het voortraject daarvan), vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk, terugwerkende kracht, verenigbaarheid met het recht, en de gevolgen voor het investeringsklimaat.* 7



a company may outsource the full spectrum of R&D activities to a related party, the same is typically not true of an unrelated party." ). Ook Ierland sluit voor het verbondenheidscriterium aan bij 'control' ('meer dan 50 procent zeggenschap'). De Orde roept op om de toepassing van het begrip 'verbonden lichaam' in de innovatiebox te heroverwegen voor de afbakening van uitbesteed speur- en ontwikkelingswerk (artikel 12bb lid 6 van het Ontwerpvoorstel) en te vervangen door het begrip 'groepsmaatschappij' als bedoeld in artikel 24b Boek 2 BW.

Het is ook van belang voor het vestigingsklimaat dat Nederland zich niet op achterstand zet ten opzichte van andere landen. De Orde adviseert daarom na te gaan hoe andere landen het begrip 'related party' invullen.

Mocht vastgehouden worden aan het begrip 'verbonden lichaam' dan merkt de Orde het volgende op. De Orde constateert dat aan de opsomming in artikel 10a lid 4 Wet Vpb 1969 dan wederom artikelverwijzingen worden toegevoegd. Op dit moment worden alle artikelen waarin naar verbonden lichamen wordt verwezen in de Wet Vpb 1969 genoemd. De Orde doet de suggestie om de definitie van verbonden lichaam in artikel 8 Wet Vpb 1969 op te nemen en die definitie te laten gelden voor alle wetsartikelen in de vennootschapsbelasting. Tevens kan dan artikel 8 lid 6a onderdeel a Wet Vpb 1969 worden aangepast.

## **7. Artikel 12b Wet Vpb 1969**

De innovatiebox is van toepassing op het moment dat de som van de voordelen van immateriële activa in de innovatiebox positief is. Om te voorkomen dat voordelen van op zich kwalificerende immateriële activa waarvoor de belastingplichtige niet heeft gekozen om deze onder te brengen in de innovatiebox, meewegen bij de bepaling van het voordeel stelt de Orde voor in de laatste volzin van artikel 12b Wet Vpb 1969 na '(...) kwalificerende immateriële activa' de frase 'waarvoor de belastingplichtige de keuze heeft gemaakt als bedoeld in de eerste volzin' toe te voegen ter verduidelijking.

De Orde verzoekt om nader in te gaan op de situaties waarin R&D wordt verricht in transparante samenwerkingsverbanden. Door de juridische kaders van een dergelijke rechtsfiguur is de juridische eigenaar van het intellectueel recht (IP) veelal gesteld op naam van één of meer van de (beherende) vennoten (waardoor één of meer van de (beherende) vennoten niet aan het octrooivereiste kan voldoen), is het personeel in dienst van één of meer van de (beherende) vennoten (waardoor de S&O-verklaring en daarmee de S&O afdrachtvermindering niet bij (alle) belastingplichtigen is benut. De Orde verzoekt aandacht voor deze problematiek.

De Orde vraagt om bevestiging dat, indien een belastingplichtige een immaterieel activum verkrijgt door gebruikmaking van de fiscale (geruisloze) faciliteit van de bedrijfsfusie (ex. artikel 14 Wet Vpb 1969), juridische splitsing (ex. artikel 14a Wet Vpb 1969), juridische fusie (ex. artikel 14b Wet Vpb 1969) of fiscale eenheid (ex. artikel 15 Wet Vpb 1969), het immaterieel activum net als onder het huidige regime voldoet als 'zelf voortgebracht' op het moment dat dit voor de overdragende maatschappij ook het geval was.



## 8. Artikel 12ba Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 12ba Wet Vpb 1969 geeft invulling aan de definitie van kwalificerende immaterieel activum, dat wil zeggen het toegangsticket voor de innovatiebox. Het bestaat uit een hoofddefinitie in lid 1 en een verdere verfijning in de leden 2, 3, 4 en 5. Dit artikel roept veel vragen op. Hieronder is per artikellid het commentaar opgenomen.

### 6.1 Artikel 12ba lid 1 onderdeel a – S&O-activa

Bij innovatieve bedrijven in het MKB-segment is in veel gevallen de DGA de ontwikkelaar van immateriële activa binnen het bedrijf. Doorgaans zal de DGA in dienstbetrekking zijn van zijn eigen personal holding en op grond van een managementovereenkomst zijn werkzaamheden ten behoeve van de onderliggende vennootschap(pen) verrichten. De immateriële activa worden op grond van de managementovereenkomst voor rekening en risico van de werkmaatschappij voortgebracht.

Een S&O-verklaring wordt afgegeven aan de inhoudingsplichtige voor de loonheffingen (derhalve de personal holding). Ingeval géén sprake is (en bij meerdere DGA's kan zijn) van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, beschikt de belastingplichtige in dergelijke gevallen niet over de vereiste S&O-verklaring om de innovatiebox toe te kunnen passen.

In de praktijk is dit probleem op te lossen door de DGA zijn ontwikkelingswerkzaamheden in dienstbetrekking bij de werkmaatschappij te laten verrichten. Echter, dit stuit in veel gevallen op arbeidsrechtelijke, uitvoeringstechnische en praktische bezwaren (ongelijke verhoudingen tussen de DGA's). Het komt in de praktijk zeer regelmatig voor dat een innovatieve start-up niet bekend is met het vereiste dat de S&O-verklaring aan de belastingplichtige moet zijn verstrekt en pas na het gereed komen van het immaterieel activum tot de constatering komt dat een immaterieel activum – dat binnen de doel en strekking van de faciliteit is voortgebracht – niet kwalificeert als gevolg van dit formele vereiste. In veel gevallen kunnen belastingplichtigen dit onder de huidige wettekst nog herstellen doordat aan de belastingplichtige doorgaans ook een octrooi kan worden toegekend ter zake van het immaterieel activum. Dit is in de voorgestelde conceptwettekst niet langer mogelijk.

De Orde pleit er derhalve voor om in artikel 12ba lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969 op te nemen dat een immaterieel activum waarvoor aan de belastingplichtige *of aan een met hem verbonden lichaam* een S&O-verklaring is afgegeven, kwalificeert voor de toepassing van de innovatiebox. Het vereiste dat een S&O-verklaring moet zijn afgegeven is vooral ingegeven om de toets of sprake is van een immaterieel activum te objectiveren. Aan deze objectivering wordt door deze aanpassing nog steeds voldaan. Aangezien de belastingplichtige het immaterieel activum op grond van artikel 12b Wet Vpb 1969 zelf moet hebben voortgebracht, leidt deze aanpassing niet tot mogelijkheden van misbruik.

## 6.2 Artikel 12ba lid 1 onderdeel b

### 6.2.1 Artikel 12ba lid 1 onderdeel b ten eerste – octrooi en kwekersrecht

De Orde verzoekt om een aanpassing ter zake van de categorie octrooi en kwekersrecht. Voor deze immateriële activa is vereist dat het octrooi of kwekersrecht *is verleend*. De levert in de praktijk twee knelpunten op. Het eerste is dat de voordelen tussen het aanvragen en het verlenen van het octrooi / kwekersrecht niet in de innovatiebox vallen. Deze periode kan zeer lang zijn. Het is bijvoorbeeld bij veredelingsbedrijven niet ongebruikelijk dat er zes jaar zit tussen het aanvragen van het kwekersrecht en het verlenen van het kwekersrecht.

De kortingsregeling die is opgenomen in artikel 12bc lid 1 onderdeel e Wet Vpb 1969 biedt onvoldoende soelaas. Dit, omdat deze beperkt is tot de voortbrengingskosten in de jaren voorafgaand aan het jaar waarin voor de innovatiebox wordt gekozen. Komen de voordelen uit boven de voortbrengingskosten, dan valt een deel van het voordeel uit het immaterieel activum buiten de boot. Ten tweede vallen de voordelen die worden behaald in het boekjaar waarin gekozen wordt voor de innovatiebox, in de periode begin boekjaar tot het moment van het verlenen van het octrooi buiten de innovatiebox. Tot het moment van het verlenen van het octrooi / kwekersrecht is immers nog geen sprake van een kwalificerend immaterieel activum. En dus ook niet van voordelen uit een dergelijk activum. Ook de kortingsregeling geldt niet in dat boekjaar. Deze is immers beperkt tot de voortbrengingskosten die gemaakt zijn tot het jaar voorafgaand aan het jaar waarin gekozen wordt voor de innovatiebox. De Orde meent dat dit een niet bedoelde wijziging is ten opzichte van de huidige regeling. De Orde verzoekt dit punt nader te bekijken.

De eis van het verleend zijn van het octrooi of kwekersrecht gaat ook verder dan de eisen in BEPS-5 rapport; daar is voldoende dat er juridische bescherming genoten wordt. Andere landen zoals het Verenigd Koninkrijk stellen de eis van ‘verleend zijn’ ook niet in hun voorgestelde wetgeving (in het kader van de grandfathering stelt het VK expliciet dat het moet gaan om juridische bescherming en niet de verlening: “For this purpose, ‘exists’ refers to the priority date for the patent (the effective filing date) from which it will have legal force, not the date that the patent is granted. This date must be before 1/7/16”).

Voor zover het begrip ‘verleend aan’ zou dienen om invulling te geven aan het vereiste van 'zelfontwikkeling' wordt dit in de voorgestelde wetgeving al ondervangen door het vereiste van de S&O-verklaring die alleen kan worden verkregen voor werkzaamheden van eigen werknemers. Ook bij exclusieve licenties die wel kunnen kwalificeren onder de voorgestelde tekst maar waarbij het patent in eigendom is bij een derde, doet het vereiste van ‘verleend aan’ geen recht aan het toetsingscriterium van zelfontwikkeling. Daarnaast komt het regelmatig voor, zeker in industrieën waarin sprake is van ontwikkelingen die elkaar snel opvolgen, dat immateriële activa al ruim voor het moment van verlening voordelen genereren of zelfs al hun waarde beginnen te verliezen doordat ze zijn ingehaald door nieuwe ontwikkelingen. Zeker wanneer sprake is van de aanvraag van een Europees octrooi, waar in de regel een periode van circa 5 jaar staat voor de periode tussen aanvraag en officiële verlening ervan. De Orde verzoekt

dit punt te heroverwegen en aansluiting te zoeken bij de formulering in de tekst van BEPS-5-report en de tekstvoorstellen van de andere landen.

### 6.2.2. *Artikel 12ba lid 1 onderdeel b ten tweede – Programmatuur*

Artikel 12ba lid 1 onderdeel b ten tweede Wet Vpb 1969 refereert aan ‘programmatuur’. De Orde stelt voor een neutralere term als ‘software’ te gebruiken om aansluiting te behouden bij BEPS-5.

### 6.2.3 *Artikel 12ba lid 1 onderdeel b ten derde – Geneesmiddelen*

De Orde is zeer positief over de constatering dat in het consultatiedocument de ruimte wordt benut om vergunningen voor het op de markt brengen van medicijnen toegang te verschaffen tot de innovatiebox. BEPS-5 lijkt echter in paragraaf 35 ruimte te bieden voor een brede interpretatie van kwalificerende immateriële activa voor ‘niet-kleiner’ belastingplichtigen. De in artikel 12ba lid 1 onder b Wet Vpb 1969 genoemde kwalificerende immateriële activa lijken in dat kader een onnodige beperking van de toegang tot de innovatiebox te behelzen. Hierdoor dreigen immateriële activa die voortvloeien uit reële S&O-activiteiten in Nederland niet in aanmerking te komen voor de innovatiebox. De Orde raadt in dit verband een invulling van de kwalificerende immateriële activa aan die beter aansluit bij de mogelijkheden die BEPS-5 daartoe biedt. Te denken valt in ieder geval aan de volgende aanvullende categorieën van kwalificerende immateriële activa:

- a) andere immateriële activa ter zake waarvan aan de belastingplichtige een vergunning voor het in de handel brengen is verleend. Dergelijke activa zijn vergelijkbaar met activa ter zake waarvan aan de belastingplichtige een toelating voor geneesmiddelen als bedoeld in artikel 12ba lid 1 onderdeel b ten derde Wet Vpb 1969 is verleend. De Orde vermag niet in te zien waarom andere activa die zelf zijn voortgebracht en waarvoor vergelijkbare toelatingen zijn verkregen niet in aanmerking zouden komen voor de toepassing van artikel 12b. Wij noemen in dit kader als voorbeeld de toelatingen voor gewasbeschermingsmiddelen onder Verordening (EG) Nr. 1107/2009 betreffende het op de markt brengen van gewasbeschermingsmiddelen;
- b) immateriële eigendomsrechten die in Nederland niet voorkomen, maar wel dezelfde karakteristieken kennen als patenten en voorkomen in andere (EU) landen. Hierbij kan worden gedacht aan de in par. 35 van BEPS-5 genoemde “Utility models”, zoals de Duitse “Gebrauchsmuster” als opgenomen in de Duitse Gebrauchsmustergesetz.

De Orde stelt vast dat in artikel 12ba lid 1 onderdeel b sub 3 van het Ontwerpvoorstel alleen verwezen wordt naar Europese vergunningen. De Orde verzoekt toe te voegen dat vergelijkbare vergunningen uit andere jurisdicties ook kunnen vallen onder deze definitie. Denk hierbij aan Amerikaanse FDA approvals. Een in Nederland gevestigde belastingplichtige kan immers ook R&D verrichten voor medicijnen die op de Amerikaanse (of andere) markten worden verhandeld.

#### 6.2.4 Artikel 12ba lid 1 onderdeel b ten vierde – samenhangend immaterieel activum

De Orde verzoekt bij het definitieve wetsvoorstel aandacht te besteden aan de praktijk bij veredelingsbedrijven. Bij dergelijke bedrijven is het gebruikelijk dat uit een bepaalde onderzoekslijn vele variaties worden ontdekt, waarvan slechts voor enkele variaties een kwekersrecht (boven een bepaalde productie) wordt aangevraagd. Voor de overige variaties wordt vanwege de kosten geen kwekersrecht gevraagd. Deze overige variaties hangen evenwel onlosmakelijk samen met de variaties waarvoor geen kwekersrecht wordt aangevraagd en zouden een samenhangend immaterieel activum moeten kunnen vormen.

#### 6.2.5 Overige – delegatiebepaling

De Orde kan zich voorstellen dat in de wet ruimte wordt gecreëerd om de kwalificerende immateriële activa bij algemene maatregel van bestuur nader te definiëren, zodat op beleidsniveau kan worden geanticipeerd op internationale ontwikkelingen.

Voorts merkt de Orde op dat bij de invulling van kwalificerende immateriële activa voor “kleinere belastingplichtigen” uitsluitend aansluiting is gezocht bij activa die voortvloeien uit werkzaamheden waarvoor een S&O-verklaring is verleend. Onderdeel 37 van BEPS-5 biedt echter ruimte voor een bredere invulling van immateriële activa die niet voor de hand liggend, nieuw en nuttig zijn. In dit kader kan worden gedacht aan (auteursrechten op) modellen die zijn geregistreerd bij het Benelux-Bureau voor de Intellectuele Eigendom. De inschrijving van een model bij het Benelux-Bureau voor de Intellectuele Eigendom geeft een exclusief recht in het Benelux-gebied, voor een periode van vijf jaar, die voor vier achtereenvolgende periodes kan worden verlengd tot een maximum van 25 jaar.

#### 6.3 artikel 12ba leden 2 en 3: groot - klein

De Orde merkt op dat de criteria waarmee wordt beoordeeld of een belastingplichtige ‘klein’ of ‘groot’ is, de nodige vragen oproept. Zo vraagt de Orde te bevestigen dat onder het begrip ‘jaar’ in lid 2, ten 1<sup>e</sup> wordt begrepen het boekjaar. Dat brengt dan tevens met zich mee dat bij voeging van een belastingplichtige in een fiscale eenheid in de loop van een boekjaar een ‘kort’ fiscaal boekjaar ontstaat. Dit veroorzaakt een opvallende ongelijkheid tussen een belastingplichtige die wel en die niet in de loop van een jaar wordt gevoegd.

##### *Voorbeeld 1*

*BV X (boekjaar gelijk aan het kalenderjaar) bezit een kwalificerend immaterieel activum (een S&O-activum zonder octrooi) dat per 365 dagen een voordeel oplevert van 8 miljoen euro. Tevens heeft ze een netto-omzet van meer dan 250 miljoen euro. Zonder fiscale eenheid kan BV X in jaar 5 geen innovatiebox gebruiken. BV X is immers ‘groot’ en dan breekt het feit dat er geen octrooi is verleend, haar op. Zou BV X in jaar 5 in de loop van haar boekjaar, bijv. op 1 juli, zijn gevoegd, dan ontstaat in het statutaire boekjaar 5 een kort fiscaal boekjaar dat loopt van 1 januari tot 30 juni. Het voordeel uit het kwalificerende immateriële activum in dat korte boekjaar is 4 miljoen euro. BV X kan dus gewoon gebruik maken van de innovatiebox.*

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (alsmede het voortraject daarvan), vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk, terugwerkende kracht, verenigbaarheid met het recht, en de gevolgen voor het investeringsklimaat.*

Vergelijkbare voorbeelden kunnen worden gemaakt bij ontvoeging uit de fiscale eenheid, bij juridische fusie en bij juridische splitsing.

Daarnaast is het onduidelijk hoe de grootte-criteria moeten worden toegepast, indien een ‘kleinere belastingplichtige gaat behoren tot een grotere groep of juist een grotere groep verlaat. En zeker hoe dat uitpakt, indien een dergelijke mutatie in de loop van een jaar plaatsvindt. Kan worden verduidelijkt hoe de innovatiebox moet worden toegepast in de volgende situatie?

*Voorbeeld 2*

*BV X is een kleinere vennootschap met een S&O-kwalificerend activum met een jaarlijks voordeel van 8 miljoen euro. Op 18 juni 2018 wordt deze vennootschap gekocht door een multinational, waardoor zij in 2018 vervolgens als ‘groot’ kwalificeert.*

*Voorbeeld 3*

*Als hierboven, maar nu vindt niet een koop plaats maar wordt BV X geruisloos juridisch gefuseerd met een vennootschap van de multinational. Hoe moet worden omgegaan met de grootte-criteria? Hoe dient het indeplaatstredingsconcept te worden toegepast?*

Hoe wordt in het kader van de groepstoets omgegaan met het criterium van de “feitelijk beschikbare” geconsolideerde jaarrekening in gevallen waarin (a) geen geconsolideerde jaarrekening is opgemaakt of (b) een consolidatievrijstelling van toepassing is?

Meer in het algemeen constateert de Orde dat de indeling in ‘grote’ en ‘kleine’ belastingplichtigen voor de toepassing van de innovatiebox vele mutatie-effecten veroorzaakt en tevens zorgt voor ongelijkheid van gelijke gevallen. Twee dezelfde belastingplichtigen met dezelfde kwalificerende immateriële activa worden anders behandeld, enkel omdat ze wel of niet tot een groter concern behoren. De Orde vreest dat een dergelijke verschillende behandeling de toets van het gelijkheidsbeginsel niet doorstaat.

Mocht het kabinet willen vasthouden aan een onderscheid tussen grotere en kleinere belastingplichtigen, dan geeft de Orde in overweging om aan te sluiten bij de Europese definitie van Small and Medium sized Enterprises (Artikel 2, lid 1 van de Annex bij de Commission Recommendations van 6 mei 2003 (2003/361/EC); 250 werknemers; 50 miljoen euro omzet; 43 miljoen euro eigen vermogen).

*6.4 Artikel 12ba lid 4 – exclusieve licentie*

In het Ontwerpvoorstel wordt de exclusieve licentie toegevoegd als kwalificatiecriterium. Dit is een verruiming ten opzichte van de huidige innovatiebox die de Orde toejuicht. Zoals beschreven in de toelichting neemt het een aantal belangrijke praktische bezwaren van de huidige innovatiebox weg. Er zijn echter twee punten die volgens de Orde dienen te worden heroverwogen.

Ten eerste is er sprake van een kwalificerend activum in geval van een exclusieve licentie, indien sprake is van doorontwikkeling door middel van S&O-activiteiten die leiden tot een nieuw immaterieel activum waarin het gelicentieerde immaterieel activum opgaat. In de vergelijkbare situatie waarbij het immaterieel activum is gekocht in plaats van verkregen onder een exclusieve licentie zou kwalificatie worden uitgesloten, indien het patent reeds is verleend aan de verkoper. De Orde denkt dat dit een onbedoeld effect en overweegt dit aan te passen, hetgeen kan worden bewerkstelligd door het vereiste van 'verleend aan' te vervangen door 'genieten van juridische bescherming'.

Ten tweede acht de Orde de bewoording van welke vormen van exclusieve licenties kwalificeren onduidelijk. In het tekstvoorstel lijken drie vormen van exclusieve licenties te kwalificeren:

- (1) op een bepaalde wijze,
- (2) voor een bepaalde tijd, of
- (3) in een bepaald geografisch gebied.

De Orde begrijpt niet op welke gevallen wordt gedoeld met de “exclusieve licentie voor een bepaalde tijd” tussen de twee andere vormen van exclusieve licenties. Indien hiermee is beoogd alleen kwalificatie toe te staan gedurende de periode dat de exclusieve licentie van kracht is, stelt de Orde voor de zinsnede "voor bepaalde tijd" tussen de twee andere vormen te verwijderen en een aparte volzin toe te voegen die dit bewerkstelligt.

De Orde verzoekt om in het definitieve wetsvoorstel ook aandacht te besteden aan de zogenoemde parallelle-exclusieve licenties. Dit zijn situaties waarin een belastingplichtige een immaterieel activum heeft ontwikkeld voor een derde. Onderdeel van de tegenprestatie is dat deze ‘ontwikkelaar’ ook het recht krijgt om het octrooi (tijdelijk) te exploiteren. Er is dan een situatie die vergelijkbaar is met een exclusieve licentie waarvoor naar de mening van de Orde ook de innovatiebox zou moeten gelden.

De Orde merkt op dat de verwijzing in artikel 12ba lid 4 niet juist is: “eerste lid, onder a onderdeel 3o” moet zijn “eerste lid, onder b onderdeel 3o”.

#### *7.5 Artikel 12ba lid 5 – doorontwikkeling*

In artikel 12ba lid 5 Wet Vpb 1969 wordt omschreven onder welke omstandigheden doorontwikkeling kan leiden tot voor de innovatiebox kwalificerende immateriële activa. Waar in de overige leden van deze bepaling consistent de term “kwalificerende immateriële activa” wordt gebruikt, wordt in lid 5 ook gesproken over “immateriële activa”. De Orde verzoekt om ter verduidelijking de zinsnede “*is slechts sprake van een immaterieel activum dat door de belastingplichtige zelf is voortgebracht*”, te vervangen door “*is slechts sprake van een kwalificerend immaterieel activum dat door de belastingplichtige zelf is voortgebracht*”.



## **9. Artikel 12bb Wet Vpb 1969**

De Orde merkt op dat het relateren van de kwalificerende voordelen uit hoofde van een immaterieel activum aan ‘uitgaven’ ervoor zorgt dat de belastingplichtige een zware opdracht krijgt om alle voortbrengingsuitgaven van alle voorgaande jaren bij te houden. De Orde is dan ook positief dat e.e.a. jaarlijks bij beschikking wordt vastgelegd. De Orde verzoekt te verduidelijken dat de gegevens over voorgaande jaren niet langer dan de gebruikelijke bewaartermijn van 7 jaar dienen te worden bewaard.

In artikel 12bb lid 2 Wet Vpb 1969 wordt gesproken over ‘de aard van de onderneming’. De Orde verzoekt verduidelijking over dit begrip ‘onderneming’, dan wel deze frase te vervangen door het meer algemene ‘de aard van de activiteiten’.

Artikel 12bb lid 5 Wet Vpb 1969 schaaft onder de kwalificerende uitgaven ook de uitgaven die verband houden met het indirect uitbesteden van S&O-werkzaamheden aan een niet-verbonden lichaam. De Orde kan zich vinden in deze bepaling, waardoor het uitbesteden van S&O-werkzaamheden aan derde partijen niet onnodig wordt gecompliceerd. De Orde verzoekt om het toetsingskader van indirect uitbestede werkzaamheden te verduidelijken in de toelichting op het uiteindelijke wetsvoorstel. Kan voor de praktijk worden aangegeven hoe dient te worden beoordeeld in welke mate S&O-werkzaamheden in deze gevallen indirect worden uitbesteed aan externe partijen?

De Orde merkt op dat de kosten ter zake van S&O-werk dat wordt uitbesteed aan een verbonden natuurlijke persoon meetellen. De Orde vraagt te bevestigen dat de loonkosten van een DGA die de R&D-werkzaamheden verricht in ieder geval niet vallen onder de categorie ‘uitbesteed’ aan derden.

De Orde merkt op dat op grond van artikel 12bb lid 8 Wet Vpb 1969 thans alle huisvestingskosten zijn uitgesloten van de kwalificerende uitgaven. Hiermee vallen voor innovatie essentiële huisvestingskosten ter zake van laboratoria, testruimten, ontwerpstudio’s etc., buiten de innovatiebox. De Orde verzoekt dergelijke directe huisvestingskosten niet uit te sluiten en de uitsluiting te beperken tot de indirecte huisvestingskosten. Daarmee wordt tevens meer aangesloten bij de kosten en uitgaven ter zake van huisvesting zoals die onder de huidige WBSO (tot 2016 onderdeel van de RDA) in aanmerking worden genomen. Ten overvloede merkt de Orde op dat deze kosten conform BEPS-5 ‘represent actual R&D activities’. Hier maakt de Orde tevens de vergelijking met de uitsluiting van contract-R&D lasten. In die uitgaven zit eveneens een component besloten voor huisvesting en maakt eveneens geen onderdeel uit van de innovatiebox (uitsluitend opgenomen in de noemer van de nexusbreuk). Mochten huisvestingskosten in brede zin uitgesloten blijven, dan zou het evenwichtig zijn de contract-R&D uitgaven ook voor dat deel niet mee te wegen in de hoogte van de noemer van de nexus breuk. De Orde pleit echter, ook om praktische toepasbaarheid, voor de variant waarbij de directe huisvestingskosten worden meegenomen als kwalificerende uitgaven.

De Orde verzoekt om aanvullende voorbeelden te geven van de diskwalificerende uitgaven als bedoeld in artikel 12bb lid 8 Wet Vpb 1969.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (alsmede het voortraject daarvan), vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk, terugwerkende kracht, verenigbaarheid met het recht, en de gevolgen voor het investeringsklimaat.*



## **10. Artikel 12be Wet Vpb 1969**

De Orde verzoekt om de Algemene Maatregel van Bestuur al tijdens het parlementaire behandelproces te publiceren. Tevens doet de Orde de suggestie om de Algemene Maatregel van Bestuur eventueel voor te leggen aan de Europese Commissie mochten deze mogelijk staatssteun gevoelige aspecten bevatten. Zekerheid over de innovatiebox is namelijk zeer belangrijk voor het Nederlands vestigingsklimaat volgens de Orde.

## **11. Artikel 12bf Wet Vpb 1969**

De Orde verzoekt duidelijkheid over de vraag hoe een belastingplichtige kan laten blijken dat het niet (redelijkerwijs) mogelijk is om de voordelen uit hoofde van elk kwalificerend immaterieel activum afzonderlijk te bepalen? Gaat het dan om technologische factoren, administratieve onmogelijkheden/kosten, juridische vormgeving van het activum/IP recht of iets anders? Een verduidelijking is wenselijk.

## **12. Artikel 34d Wet Vpb 1969**

De Orde verzoekt om duidelijk aan te geven wat de verhouding is tussen het (tijdelijk) overgangsrecht van artikel 34d lid 1 Wet Vpb 1969 en het (onbepaalde) overgangsrecht in artikel 34d lid 2 Wet Vpb 1969. De Orde begrijpt het overgangsrecht zo dat een immaterieel activum waarvoor vóór 30 juni 2016 een octrooi is verleend, gebruik kan maken van zowel het overgangsrecht van lid 1 als lid 2. Mag de belastingplichtige in dat geval kiezen in de eerste vijf jaar? En stel dat gekozen wordt voor lid 1, gaat de belastingplichtige dan na vijf jaar over op het overgangsrecht genoemd in lid 2?

In artikel 34 lid 3 Wet Vpb 1969 wordt in verband met het ontbreken van de administratieplicht per immaterieel activum voor 1 januari 2017 een voorschrift geformuleerd voor de gezamenlijke kosten van het jaar zelf en de voorgaande vier jaren. De wijze waarop dit is geredigeerd, lijkt te suggereren dat dit van toepassing is op alle immateriële activa in de periode tot en met 2021, ook indien het activa betreft waarvoor de ontwikkeling pas is gestart na 1 januari 2017. Ook ten aanzien van activa die reeds in ontwikkeling waren op 1 januari 2017, maar waarvan de ontwikkeling is gestart in 2014 of later, lijkt deze bepaling voor te schrijven dat toch de nexusbreuk voor dit activum wordt bepaald aan de hand van de gezamenlijke kosten uit het jaar zelf en de vier voorgaande jaren. Ook zou dit inhouden dat tot en met 2021 de nexusbreuk voor alle immateriële activa gelijk is. Een dergelijke lezing doet geen recht aan het doel van de regeling om zo specifiek mogelijk per immaterieel activum of groep van activa de nexusbreuk te bepalen. De Orde vraagt de bepaling te herzien en duidelijk te maken dat per activum alleen wordt teruggegaan naar de jaren waarin het activum reeds in ontwikkeling was (en niet per definitie naar de laatste vijf jaren).

De verhouding tussen lid 3 en lid 5 is onduidelijk in de ogen van de Orde. Volgens de toelichting lijkt lid 5 te zijn geschreven voor de periode na 2021 wanneer lid 3 vervalt. Aangezien beide artikelen volgens de eerste volzin zien op dezelfde immateriële activa en een ander voorschrift

hanteren voor in aanmerking te nemen kosten of uitgaven, is onduidelijk welk lid voorgaat of van toepassing is in welke situatie.

De Orde merkt nog op dat in artikel 34d lid 3 onderdeel a Wet Vpb 1969 ‘voorbrennen’ staat. De Orde neemt aan dat dit ‘voortbrengen’ dient te zijn.

Aangezien in de bestaande en voorgestelde wettekst wordt aangesloten bij het begrip ‘verleend octrooi’ begrijpt de Orde dat immateriële activa die zijn voortgebracht voor 30 juni 2016, maar ten aanzien waarvan het octrooi nog in aanvraag is gedurende heel 2016 (en ten aanzien waarvan eveneens geen S&O-verklaring is verkregen voor de ontwikkeling), niet kunnen kwalificeren voor het overgangsrecht. De Orde vraagt de tekst van het overgangsrecht te herzien en, gelijk aan de voorgestelde regeling in het Verenigd Koninkrijk, ook zelf-voortgebrachte immateriële activa die reeds juridische bescherming genieten middels een aangevraagd octrooi te laten kwalificeren voor het overgangsrecht.

Ten slotte zou de Orde graag bevestigd zien dat de artikelen 12ba t/m 12bf Wet Vpb 1969 niet automatisch tot beëindiging leiden van alle bestaande innovatiebox vaststellingsovereenkomsten ten gevolge van ‘een relevante wetwijziging’ zoals bedoeld in artikel III.2 van het model dat hiervoor heden ten dage gebruikt wordt. Wanneer de artikelen 12ba t/m 12bf Wet Vpb 1969 ‘relevant’ zijn, dan stelt de Orde voor om expliciet te vermelden dat beëindiging alleen kan spelen met betrekking tot overeenkomsten waarbij hetzij het substance-criterium hetzij het toegangscriterium speelt. Met andere woorden: bestaande innovatiebox-afspraken waarbij reeds nu al geen uitbesteding bij verbonden lichamen speelt en waarbij voor de grotere ondernemingen nu al sprake is van octrooibeschermt zouden ongemoeid moeten blijven.

De Orde zou het ook zeer wenselijk vinden als bij het definitieve wetsvoorstel uitgebreid, bij voorkeur met voorbeelden, wordt ingegaan op de wijze waarop met bestaande afspraken moet worden omgegaan.

### **13. Rechtsbescherming**

Het invoeren van de S&O-verklaring als een *sine qua non* voorwaarde leidt bij de Orde tot bezorgdheid ten aanzien van de rechtsbescherming (rechtszekerheid). Een en ander vloeit voort uit het beoordelingsproces bij RVO. Ondanks het feit dat de wettelijke bepalingen en de vertaling daarvan in interne richtlijnen ten grondslag liggen aan het toetsingskader, kenmerkt het proces zich desalniettemin door een grote mate van subjectiviteit, afhankelijk van de specifieke persoon die de aanvraag voor de S&O-verklaring beoordeelt. Feitelijk beoordeelt slechts één technische adviseur (in de praktijk volgt de tweede beoordelaar in 99,9 procent van de gevallen het advies van de eerste beoordelaar op) op basis van eigen technische inzichten of er toegang tot de innovatiebox wordt verleend. Daarbij doet innovatie zich op vele gebieden in zeer uiteenlopende branches voor en het is vrijwel onmogelijk voor personen om van al die gebieden en branches kennis te dragen en te beoordelen of de innovatie bijdraagt aan iets nieuws dat er voorheen niet was.

De Orde verzoekt daarom bij het definitieve wetsvoorstel uitgebreid aandacht te besteden aan de rechtsbescherming. Met name verzoekt de Orde een gemakkelijke en laagdrempelige heroverwegingsmogelijkheid te introduceren indien een aanvraag voor een S&O-verklaring wordt afgewezen, bijvoorbeeld via een geschillencommissie die in veel sectoren gebruikelijk is. Een gang naar de rechter is veelal een kostbare en bovenal langdurige aangelegenheid en tegen de tijd dat er duidelijkheid is ontstaan, is de desbetreffende innovatie mogelijk al achterhaald.

#### **14. Samenloop met andere regelgeving**

De Orde merkt op dat de invoering van het Ontwerpvoorstel noopt tot het aanpassen van diverse andere regelingen. Dat kan zowel tekstueel als inhoudelijk zijn. De Orde noemt hierbij als voorbeelden:

- de standaardvoorwaarden bij de juridische fusie;
- de standaardvoorwaarden bij de juridische splitsing;
- het Besluit fiscale eenheid 2003; en
- het besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

Ten aanzien van het laatste onderwerp is bijvoorbeeld onduidelijk hoe artikel 36a Bvdb 2001 moet worden toegepast onder het overgangsrecht. Stel een kleine belastingplichtige met enkel patenten of een grote belastingplichtige die geen patenten / kwekersrechten / marktvergunningen / licenties etc. heeft. Op de royalty's die ontvangen worden, wordt bronheffing ingehouden. Als gevolg van het nieuwe regime kwalificeert de belastingplichtige niet meer voor de innovatiebox, maar er staat wel nog gestalde bronheffing uit het verleden. Is deze bronheffing in de toekomst weer regulier verrekenbaar of blijft deze als 36a-bronheffing onbeperkt staan tot er weer innovatiebox-inkomsten zijn?

Een andere vraag ontstaat bij doorontwikkeling van een onder het nieuwe recht niet-kwalificerend immaterieel actief dat voorheen wel kwalificeerde en waarvoor reeds royalty's worden ontvangen waarop bronbelasting is ingehouden. Hoe moet de bronheffing gesplitst worden tussen 36- en 36a-bronheffing?

De Orde verzoekt om bij het definitieve wetsvoorstel aandacht te besteden aan deze aanpalende regelgeving, bij voorkeur geïllustreerd met uitgewerkte cijfermatige voorbeelden, en de samenloop met de juridische fusie, juridische splitsing en de fiscale eenheid.