

# Innovatiebox: de ongelijke behandeling van speur- en ontwikkelingswerk

actueel

Als gevolg van de wijzigingen van art. 12b Wet VPB 1969 per 1 januari 2010<sup>2</sup> mag worden verwacht dat de innovatiebox een aanzienlijk groter bereik zal krijgen dan zijn voorganger, de octrooiobox<sup>3</sup>, ooit heeft genoten. De belangrijkste verbeteringen betreffen de verlaging van het effectieve tarief van 10% naar 5% en de afschaffing van het maximum aan voordelen die tegen dit lage tarief worden belast. Het kabinet hoopt met deze maatregelen een groter aantal innovatieve ondernemers in staat te stellen van de innovatiebox gebruik te maken, in het bijzonder degenen die nog niet beschikken over een octrooi. Alle goede bedoelingen ten spijt lijkt het erop dat de wetgever in zijn dadendrang een belangrijk Europeesrechtelijk aspect over het hoofd heeft gezien. Ik licht dit in dit artikel toe. Daartoe geef ik eerst een korte terugblik naar hetgeen aan de recente wijzigingen voorafging. Vervolgens bespreek ik de toepassing van de innovatiebox voor zogenoemde S&O-activa. Daarna ga ik in op het bedoelde Europeesrechtelijk aspect van de regeling voor S&O-activa. Ik sluit af met een conclusie en aanbeveling.

## 1. Wat vooraf ging aan de meest recente wijzigingen

1.1. Van aanvang af is de wetgever uiterst omzichtig te werk gegaan bij de beoordeling van de EU-aspecten van art. 12b Wet VPB 1969. De ervaringen met het in 1997 ingevoerde art. 15b Wet VPB 1969 (concernfinanciering) lagen nog vers in het geheugen. Die faciliteit bleek bij nader inzien als verboden staatssteun aangemerkt te worden, wat Nederland dwong tot het intrekken van de regeling per 1 december 2005.

Bijzondere aandacht ging uit naar het vereiste van de vrijheid van vestiging. Artikel 12b Wet VPB 1969 maakt daarom terecht geen onderscheid naar de plaats waar het onderzoek en de ontwikkeling plaatsvinden. Een dergelijk onderscheid zou immers strijdig zijn met art. 43 EG.<sup>4</sup> De

onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten kunnen dus overal ter wereld worden verricht. Uiteraard is wel een vereiste dat deze werkzaamheden geschieden voor rekening en risico van de belastingplichtige, bijvoorbeeld op basis van een dienstverleningscontract met het buitenlandse onderzoeksinstituut of in een buitenlandse vaste inrichting van de belastingplichtige.

1.2. Op diplomatiek niveau voer de Nederlandse regering met betrekking tot de innovatiebox een behoedzame koers door een goede afstemming binnen de Europese Unie na te streven. Bepaald werd dat art. 12b Wet VPB 1969 afzonderlijk na 1 januari 2007 kon worden ingevoerd indien de Europese afstemming meer tijd zou vergen. Nederland heeft de Europese afstemming van de innovatiebox op twee niveaus gedaan. Aan de Europese Commissie werd de vraag voorgelegd of sprake zou zijn van een steunmaatregel in de zin van art. 87 EG-Verdrag. Tegelijk werd aan de Gedragscodegroep<sup>5</sup> in het kader van de Gedragscode aan de orde gesteld of sprake zou zijn van schadelijke belastingconcurrentie.

1.3. Wat staatssteun betreft heeft Nederland van aanvang af het standpunt gehuldigd dat art. 12b Wet VPB 1969 geen steunmaatregel is in de zin van art. 87 EG-Verdrag omdat de regeling niet specifieke ondernemingen of producties begunstigt. De innovatiebox behelst, aldus het Nederlandse standpunt, een generieke regeling die voor alle aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen op gelijke wijze wordt toegepast. Aan de voorwaarde van selectiviteit wordt dus niet voldaan.<sup>6</sup> Toch heeft Nederland het voornemen tot invoering van de innovatiebox aange meld bij de Commissie en een beschikking 'geen steun' aangevraagd. Een dergelijke formele stap dwingt de Commissie tot het nemen van een beslissing over de vraag of sprake is van staatssteun. Nederland trok de melding ech-

1 Mr. M.L.B. van der Lande is partner Baker & McKenzie.

2 Belastingplan 2010, wetsvoorstel 32 128, artikel VII.

3 Ik gebruik in het vervolg steeds de term 'innovatiebox', de nieuwe benaming van de faciliteit die tot 1 januari 2010 werd aangeduid als 'octrooiobox'.

4 Zie HvJ EG 8 juli 1999, zaak C-254/97 (Société Baxter) en 10 maart 2005, zaak C-39/04 (Laboratoires Fournier). NTFR 2005/394.

5 De Gedragscode is vastgesteld op de ECO-FIN-Raad van 1 december 1997 (98/c 2/01). De Gedragscodegroep heeft tot taak om belastingmaatregelen waarop de Code mogelijk van toepassing is te onderzoeken en toezicht te houden op de verstrekking van informatie over deze maatregelen.

6 Zie ook in dezelfde zin: F.A. Engelen en P.C. van der Vegt, 'De octrooi- en rentebox: dispariteit, distorsie of steunmaatregel?', WFR 2006/1181, R.H.C. Luja, 'Boxen, beleg-

ginginstellingen en staatssteun', WFR 2006/819 en Q.W.J.C.H. Kok en J.C.M. van Sonderen, 'Octrooi- en groepsrentebox en aftrekbeperkingen', TFO 2006, p. 155 - 168. Anders J.J.D. Veraa, *De Octrooi- en Groepsrentebox*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009 p. 77, die het standpunt verdedigt dat het onderscheid tussen IB-ondernemingen en VPB-ondernemingen (hetgeen in wezen een onderscheid is naar de rechtsvorm van de onderneming) een niet toegestane selectiviteit behelst.

ter in toen uit de gedachtewisseling met de Europese Commissie allengs duidelijk was geworden dat deze het Nederlandse standpunt deelde.<sup>7</sup> Zo was o.a. gebleken dat ook Frankrijk, Hongarije, Oostenrijk, Spanje en Ierland soortgelijke fiscale regelingen hadden ingevoerd zonder deze aan te melden bij de Europese Commissie. Bovendien had de Europese Commissie niet lang daarvoor, in het kader van de Lissabon-doelstelling, de lidstaten opgeroepen om betere randvoorwaarden te creëren voor private investeringen in onderzoek en ontwikkeling. In het licht van diezelfde doelstelling had de Europese Commissie een kader vastgesteld voor beoordeling van steunregelingen<sup>8</sup>, dat met ingang van 1 januari 2007 in werking trad. En ten slotte had de Europese Commissie in haar mededeling van 22 november 2006<sup>9</sup> uitdrukkelijk gepleit voor het inzetten van faciliteiten voor onderzoek en ontwikkeling in het kader van de Lissabon-doelstelling. Tegen de achtergrond van deze ontwikkelingen voelde de Nederlandse regering zich gesterkt in haar overtuiging dat art. 12b Wet VPB 1969 geen steunmaatregel behelst. Art. 12b Wet VPB 1969 werd op dat moment met terugwerkende kracht tot 1 januari 2007 ingevoerd.<sup>10</sup>

1.4. De Gedragscodegroep beoordeelt of een belastingmaatregel als 'schadelijk' in de zin van de Gedragscode moet worden beschouwd. De beraadslagingen van de Gedragscodegroep zijn vertrouwelijk. Uit de gang van zaken valt af te leiden dat het beraad van de Gedragscodegroep Nederland voldoende vertrouwen gaf dat de regeling de toets der kritiek kon doorstaan. De groep had echter nog geen formeel standpunt ingenomen op het moment dat de regeling in Nederland werd ingevoerd. Pas op 1 oktober 2007 kon staatssecretaris De Jager aan de Tweede Kamer melden dat de innovatiebox expliciet op instemming van de Gedragscodegroep kon rekenen.<sup>11</sup>

## 2. De uitbreiding voor S&O-activa

2.1. Aanvankelijk gold de innovatiebox uitsluitend voor ondernemingen die beschikten over octrooien.<sup>12</sup> Die voorwaarde bleek in de praktijk een groot obstakel te vormen. De innovatiebox kende dan ook een aarzelende start. Slechts een jaar na de inwerkingtreding van art. 12b Wet VPB 1969 werd deze eis al verzacht. Bij de behandeling van de fiscale maatregelen 2008 stelden CDA en Partij van de Arbeid gezamenlijk een amendement voor.<sup>13</sup> Het strekte ertoe de innovatiebox uit te breiden met immateriële activa waarvoor weliswaar geen octrooi is verleend maar

die wel zijn voortgekomen uit een zogenoemde S&O-project. Hiermee wordt een project van onderzoek en ontwikkeling bedoeld waarvoor een S&O-verklaring is gegeven als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA).

2.2. De WVA biedt een tegemoetkoming in de loonkosten van werknemers die speur- en ontwikkelingswerk verrichten. Essentieel is het begrip 'werknemer'. Dit is de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat. Er zijn echter uitzonderingen op deze regel, waarover hieronder (zie 3.2) meer.

De tegemoetkoming is gegoten in de vorm van een vermindering van de af te dragen loonheffing.<sup>14</sup> Het bedrag van de vermindering wordt vastgesteld door SenterNovem, een agentschap van het Ministerie van Economische Zaken. Deze vaststelling geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking, de zogenoemde S&O-verklaring. In de S&O-verklaring is opgenomen welk bedrag de werkgever gedurende de periode waarop de afdrachtvermindering ziet maximaal in mindering mag brengen. SenterNovem beoordeelt of sprake is van speur- en ontwikkelingswerk in de zin van art. 1, letter n, WVA.<sup>15</sup> Voorwaarde voor een S&O-verklaring is steeds dat het gaat om systematisch georganiseerde en in een lidstaat van de Europese Unie verrichte werkzaamheden. Deze werkzaamheden moeten liggen op een van de volgende velden:

- ontwikkeling van producten, processen of programmatuur;
- verrichten van technisch wetenschappelijk onderzoek, d.w.z. onderzoek dat op wetenschappelijke wijze wordt uitgevoerd en gericht is op het genereren van nieuwe technische kennis;
- analyse van de technische haalbaarheid van speur- en ontwikkelingswerk, met uitzondering van analyses die voor een belangrijk deel betrekking hebben op de economische en financiële haalbaarheid; en
- verrichten van technisch onderzoek dat gericht is op de verbetering van het productieproces of de programmatuur.

De S&O-verklaring wordt verstrekt per inhoudingsplichtige.<sup>16</sup>

2.3. Door het vervallen van de eis dat voor het immateriële activum een octrooi is verleend, werd de reikwijdte van de

7 Nota van toelichting bij het besluit van 31 januari 2007 tot inwerkingtreding van de octrooiwet in de vennootschapsbelasting en van een daarmee verband houdende aanpassing van het Besluit fiscale eenheid 2003, *Stb.* 2007 44.

8 Communautaire Kaderregeling inzake Staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie (2006/C 323/01)

9 COM (2006) 728, Communication from the commission to the council, the European Parliament and the European Economic and social committee. Towards a more effective use of tax incentives in favour of R&D. Op dezelfde datum werd gepubliceerd Memo/06/440: Tax incentives to promote R&D - Frequently asked questions.

10 Besluit van 31 januari 2007 tot inwerkingtreding van de octrooiwet in de vennoot-

schapsbelasting en van een daarmee verband houdende aanpassing van het Besluit fiscale eenheid 2003, *Stb.* 2007, 44.

11 Brief van 1 oktober 2007. De brief verwijst naar de vergadering van de Gedragscodegroep van 19 september 2007, *NTRF* 2007/1820.

12 De voorwaarde is dat de te verwachten voordelen uit hoofde van de immateriële activa in belangrijke mate hun oorzaak vinden in aan de belastingplichtige verleende octrooien.

13 Kamerstukken II, 2007-2008, 31 206, Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overigen fiscale maatregelen 2008).

14 Het totaal van de afdrachtvermindering over een kalenderjaar bedraagt per werkgever maximaal € 14 miljoen.

15 Een verdere afbakening is opgenomen in art. 4 WVA, waarin is opgenomen wat niet tot speur- en ontwikkelingswerk wordt gerekend. In die bepaling is aan de minister van Economische Zaken bevoegdheid verleend om bepaalde werkzaamheden als uitgesloten werkzaamheden aan te wijzen. De minister heeft van die bevoegdheid gebruik gemaakt in de Afbakeningsregeling speur- en ontwikkelingswerk 1997.

16 Een uitzondering betreft inhoudingsplichtigen die deel uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van art. 15 en 15a Wet VPB 1969. Indien deze binnen de fiscale eenheid ten behoeve van S&O-activiteiten werknemers ter beschikking stellen aan elkaar, worden zij geacht dat speur- en ontwikkelingswerk zelf te verrichten

regeling aanzienlijk vergroot. Teneinde het budgettaire beslag van deze verruiming te beperken werd het bedrag van de voordelen die in de innovatiebox vallen gemaximeerd. Per jaar kon wat S&O-activa betreft een boxruimte worden opgebouwd van ten hoogste € 400.000, een absoluut plafond dat niet gold voor voordelen uit geoctrooieerde immateriële activa. Als gevolg van dit plafond was deze uitbreiding van de innovatiebox in feite alleen voor het midden- en kleinbedrijf van belang.<sup>17</sup> Een verdere verruiming treedt echter in werking per 1 januari 2010. Op die datum vervalt het plafond zowel voor S&O-activa als voor geoctrooieerde activa en gaat het effectieve tarief omlaag naar 5%. Daardoor wordt de regeling voor S&O-activa ook zeer interessant voor grote ondernemingen. Opmerkelijk is dat bij deze wetswijzigingen per respectievelijk 1 januari 2008 en 2010 in de parlementaire behandeling in het geheel geen aandacht is geschonken aan de Europeesrechtelijke aspecten. Dit is des te meer opmerkelijk nu Nederland bij de invoering van de regeling per 1 januari 2007 zo omzichtig te werk is gegaan.

### 3. Europeesrechtelijke aspecten

3.1. Het Europeesrechtelijke knelpunt in de regeling voor S&O-activa wordt evident wanneer de gevolgen voor de innovatiebox worden vergeleken in twee nagenoeg identieke situaties: onderneming A en onderneming B. Zij hebben elk een eigen afdeling waar R&D worden verricht. Onderneming A is in Nederland gevestigd en heeft een R&D-centrum in Delft, waar zij samenwerkt met de TU Delft. Haar winst wordt volledig in Nederland belast. Onderneming B is eveneens in Nederland gevestigd maar heeft een R&D-centrum in Leuven, waar zij samenwerkt met de Universiteit Leuven. Dit R&D-centrum vormt een vaste inrichting van B in België. De winst van de vaste inrichting wordt vastgesteld op 10% van de kosten van het R&D-centrum en wordt in België belast. De opbrengsten van de door het R&D-centrum ontwikkelde immateriële activa worden toegerekend aan het hoofdkantoor in Nederland en hier in de belastingheffing betrokken. Geen van beide ondernemingen beschikt over octrooien.

3.2. Onderneming A dient bij SenterNovem een aanvraag in voor een S&O-verklaring. De aanvraag wordt gehonoreerd omdat sprake is van speur- en ontwikkelingswerk. Op grond daarvan krijgt A een afdrachtvermindering loonbelasting en premie volksverzekeringen. Deze verklaring biedt haar toegang tot de innovatiebox, zodat de voordelen zullen worden belast naar een effectief tarief van 5%. Onderneming B is wat haar R&D-centrum te Leuven betreft geen inhoudingsplichtige voor de loonbelasting omdat haar werknemers in België wonen en werken en hun loon in België wordt belast. Deze werknemers zijn geen werknemers in de zin van de Wet op de loonbelasting, noch in de zin van de WVA<sup>18</sup>. Immers, volgens deze wetten zijn geen werknemers<sup>19</sup>:

*'personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, (...)*  
indien:

- a. het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege de Nederlandse Antillen, Aruba of een andere mogendheid wordt geheven, en  
b. het loon niet op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht in feite slechts in Nederland aan een belasting naar het inkomen is onderworpen.'

Nu het loon van de werknemers van onderneming B, die in België wonen en werken, in België wordt belast, krijgt B geen S&O-verklaring en loopt zij de voordelen van de innovatiebox mis.

3.3. Dit voorbeeld toont aan dat het in Nederland i.p.v. in België verrichten van speur- en ontwikkelingsactiviteiten leidt tot een fiscaal aanzienlijk gunstigere behandeling van de in de toekomst te ontvangen opbrengsten. Anders gezegd, door het onderzoekscentrum in België te vestigen wordt B benadeeld. En mocht A ooit nog eens overwegen haar R&D-centrum vanuit Delft naar Leuven te verplaatsen, dan zal zij daarvan afzien zodra zij zich realiseert dat als gevolg daarvan de opbrengsten in Nederland in het vervolg niet meer tegen een effectief tarief van 5% maar 25.5% worden belast.

3.4. Het hoeft geen betoog dat hier sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, in het bijzonder van inbreuk op art. 43 EG (vrijheid van vestiging). Weliswaar is in dit geval de ongelijke behandeling niet aanstonds duidelijk maar door de samenhang tussen de innovatiebox en de WVA is onmiskenbaar sprake van discriminatie (zij het 'verkapte' discriminatie). Ook verkapte discriminatie is in strijd met art. 43 EG. De jurisprudentie van het Hof van Justitie EG (hierna: HvJ EG) laat hierover geen twijfel bestaan.<sup>20</sup> In *Commerzbank* besliste het HvJ EG dat de regels inzake gelijke behandeling niet alleen openlijke discriminatie op grond van nationaliteit of de plaats van de zetel verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden. In het arrest *Baxter* deed zich een geval van verkapte discriminatie voor. Het betrof een door Frankrijk van farmaceutische ondernemingen geheven belasting. De grondslag voor die belasting mocht worden verminderd met de uitgaven voor wetenschappelijk en technisch onderzoek mits dat in Frankrijk was verricht. Het HvJ EG achtte die beperking in strijd met de vrijheid van vestiging. Immers, ondernemingen met een hoofdvestiging in Frankrijk zullen meestal hun R&D in Frankrijk verrichten, uitzonderingen daargelaten. Franse ondernemingen zullen daarom doorgaans in aanmerking komen voor de extra aftrek. Daarentegen zullen buitenlandse ondernemingen met activiteiten in Frankrijk hun R&D-activiteiten meestal in eigen land verrichten, uitzonderingen daargelaten. Zij komen daarom meestal niet in aanmerking voor de extra aftrek. Deze regeling werkte daardoor vooral in het nadeel van ondernemingen die hun hoofdzetel niet in Frankrijk hadden. Dat was een verkapte vorm van discriminatie.

17 Deze verruiming van art. 12b Wet VPB 1969 trad op 1 januari 2008 in werking.

18 Art. 2, lid 2, WVA luidt: *Artikel 2, derde, vierde en vijfde lid, en artikel 5 van de Wet op*

*de loonbelasting 1964 zijn van overeenkomstige toepassing*

19 Art. 2, lid 4, Wet LB 1964.

20 Zie HvJ EG 13 juli 1993, zaak C-330/91 (*Commerzbank*) en 8 juli 1999 en, 8 juli 1999, zaak C-254/97 (*Société Baxter*).

3.5. Nu sprake is van ongelijke behandeling, rijst de vraag of daarvoor niettemin een rechtvaardiging bestaat. De vraag is dus: waarom is een koppeling gelegd tussen de innovatiebox en de S&O-verklaring? Deze koppeling blijkt een louter functionele verklaring te hebben.<sup>21</sup> Er moest uiteraard een goede afbakening zijn van voordelen die in de innovatiebox vallen, zodat de regeling uitsluitend kon worden gebruikt voor werkelijke innovatie. Daartoe was aanvankelijk de eis opgenomen dat de R&D-activiteiten tot een octrooi hadden geleid. Toen allengs bleek dat hierdoor een te hoge barrière was opgeworpen voor de octrooiibox, is gezocht naar een nieuw criterium. De oplossing werd gevonden in een koppeling met de S&O-verklaring. Dat was voor de Belastingdienst een praktische oplossing. Immers, SenterNovem toetst of sprake is van speur- en ontwikkelingswerk, en controleert steekproefsgewijs achteraf. De Belastingdienst hoeft dat niet nog eens zelf te doen. De gegevens van SenterNovem zijn in het kader van de WVA reeds toegankelijk voor de Belastingdienst, die dus gemakkelijk kan controleren of een belastingplichtige recht heeft op de innovatiebox. Ook voor ondernemers is deze koppeling praktisch, omdat zij uitsluitend aan SenterNovem hoeven aan te tonen dat zij speur- en ontwikkelingswerk verrichten, en dat niet nog eens bij de Belastingdienst hoeven te doen. Kortom, de koppeling tussen innovatiebox en S&O-verklaring is gelegd teneinde een doeltreffende controle van het gebruik van de innovatiebox mogelijk te maken en de administratieve lasten van de ondernemers te verlichten.

3.6. Is dit een voldoende rechtvaardiging voor het feit dat als gevolg van deze koppeling het verrichten van speur- en ontwikkelingswerk in een andere EU-lidstaat wordt benadeeld in vergelijking met het verrichten van die werkzaamheden in Nederland? Het HvJ EG heeft deze vraag, in ander verband, meermaals bevestigend beantwoord. Een lidstaat mag maatregelen toepassen die een duidelijke en nauwkeurige controle mogelijk maken van haar regelingen.<sup>22</sup> Echter, deze controlemaatregel moet, gezien zijn doelstelling, wel proportioneel zijn. Daarvan is, volgens vaste jurisprudentie van het HvJ EG, geen sprake indien de nationale regeling een belastingplichtige volstrekt belet te bewijzen, dat hij inhoudelijk voldoet aan alle eisen die in overeenstemming met de doelstelling van de nationale regeling mogen worden gesteld. Het is (in de woorden van het HvJ EG in *Baxter*) 'immers niet op voorhand uitgesloten, dat belastingplichtige in staat is relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren' of sprake is van speur- en ontwikkelingswerk, dat, indien het verricht was in Nederland, in aanmerking zou komen voor een S&O-verklaring. Er is daarom naar mijn mening onvoldoende rechtvaardiging voor het verschil in behandeling van het doen van speur- en ontwikkelingswerk in Nederland en een andere lidstaat. Daarom is sprake van een niet-toelaatbare ongelijke behandeling in de zin art. 43 EG.

3.7. De hier besproken EU-problematiek is een andere dan die in het kader van het Belastingplan 2010 is besproken.<sup>23</sup> Daar ging het om de vraag of het voor toepassing van de innovatiebox op S&O-activa toegestaan is werkzaamheden door anderen te laten verrichten in het kader van contract research. Voor werkzaamheden van derden kan door de belastingplichtige geen S&O-verklaring worden verkregen omdat de werknemers niet bij hem in dienst zijn. Als een S&O-verklaring wordt gegeven, wordt die verleend aan degene bij wie de werknemers in dienst zijn, d.w.z. de rechtspersoon die de contract research verricht. De vraag was dus gerechtvaardigd of de innovatiebox in dat geval ook van toepassing zou zijn. Na enig geharrewar is toegezegd dat dit toelaatbaar is mits een substantieel deel van de werkzaamheden wordt verricht door de eigen werknemers van de belastingplichtige en daarvoor een S&O-verklaring wordt verleend. Die toezegging heft de hierboven beschreven strijdigheid met het Europese recht niet op, omdat de problematiek hier een andere is. Er is hier geen sprake van contract research. Het probleem in de onderhavige casus is dat geen S&O-verklaring kan worden verkregen omdat geen van de betrokken werknemers werknemer is in de zin van de WVA, terwijl zij wel in dienstbetrekking staan tot de belastingplichtige.

#### 4. Conclusie en aanbeveling

Het is curieus dat Nederland bij de invoering van de innovatiebox in 2007 zo omzichtig te werk is gegaan, terwijl de Europese aspecten bij de wetwijzigingen van 2008 en 2010 geheel over het hoofd zijn gezien. Ik constateer dat de in 2008 ingevoerde regeling voor S&O-activa in bepaalde situaties een strijdigheid met art. 43 EG (vrijheid van vestiging) oplevert. De hiervoor in 3.1 beschreven casus spreekt voor zich. Tot dusver heeft dit kennelijk geen problemen opgeleverd in de praktijk, vermoedelijk omdat de regeling voor S&O-activa een plafond kende, daardoor niet erg aantrekkelijk was en dus weinig werd toegepast. Nu de innovatiebox als gevolg van de recente versoepelingen voor veel meer ondernemingen (en vooral ook grote ondernemingen) interessant is geworden, is de kans dat de beschreven situatie zich in de praktijk voordoet aanzienlijk toegenomen. Nederland zou er daarom verstandig aan doen om zijn beleid op dit punt aan te passen. Het zou belastingplichtigen die hun speur- en ontwikkelingswerk in een vaste inrichting in een andere lidstaat verrichten, en die daardoor niet in aanmerking komen voor een S&O-verklaring, in de gelegenheid moeten stellen om op andere wijze aannemelijk te maken dat zij speur- en ontwikkelingswerk verrichten dat van dien aard is dat het hen kwalificeert voor toepassing van de innovatiebox. Daardoor kan de strijdigheid met art. 43 EG worden opgeheven.

21 Zie hierover uitvoerig het antwoord van de staatssecretaris in het wetgevingsoverleg van 9 november 2009, Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 52, p. 11.

22 Zie onder meer HvJ 15 mei 1997, zaak C-250/95 (*Futura Participations en Singer*),

en 8 juli 1999, zaak C-254/97 (*Société Baxter*).

23 De problematiek werd n.a.v. het commentaar van de NOB in het wetgevingsoverleg van 2 november 2009 aan de orde gesteld door de leden van de Tweede Kamer Bashir en Omtzigt. Hierop antwoordde de staats-

secretaris schriftelijk op 5 november 2009 (32 128, nr. 16). Dit antwoord werd aangevuld in het wetgevingsoverleg van 9 november 2009 (32 128, nr. 52).