COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2018/01 – Aftrek voor innovatie-inkomsten

Advies van 21 maart 2018[1]

I. Inleiding
II. Kort overzicht van de aftrek voor innovatie-inkomsten
A. Bedrag van de aftrek
B. Overdracht van de aftrek
C. Tijdstip van het ontstaan van het recht op aftrek innovatie-inkomsten
1. Het intellectueel eigendomsrecht is reeds ontstaan
2. Het intellectueel eigendomsrecht is in aanvraag maar is nog niet ontstaan
3. Het intellectueel eigendomsrecht zal niet ontstaan
III. Boekhoudkundige verwerking
A. Het intellectueel eigendomsrecht is reeds ontstaan
B. Het intellectueel eigendomsrecht is nog niet ontstaan
C. Het intellectueel eigendomsrecht wordt niet bekomen
D. Toelichting
IV. Fiscale documentatieverplichting

I. Inleiding

1. Onderhavig advies geeft toelichting over de boekhoudkundige verwerking van de aftrek voor innovatie-inkomsten[2] in de vennootschapsbelasting en de belasting van niet-inwoners.

2. Het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) bepaalt dat vanaf 1 juli 2016 vennootschappen of bijkantoren van buitenlandse vennootschappen[3] 85 procent van de gecorrigeerde netto-inkomsten[4] uit bepaalde intellectuele eigendomsrechten[5] in mindering kunnen brengen van hun winst van het belastbare tijdperk.

3. De aftrek voor innovatie-inkomsten komt in de plaats van het stelsel van de aftrek voor octrooi-inkomsten.[6] Het nieuwe regime werd ingevoerd om de competitiviteit van het fiscale kader voor innovatie te behouden op een wijze die in overeenstemming is met de richtlijnen uit het door de OESO opgestelde BEPS-actieplan (Base Erosion and Profit Shifting).[7]

4. De Commissie benadrukt dat ze met onderhavig advies geen uitspraak doet over de fiscale aspecten van de aftrek voor innovatie-inkomsten.

II. Kort overzicht van de aftrek voor innovatie-inkomsten

A. Bedrag van de aftrek

5. De netto-inkomsten[8] van de volgende intellectuele eigendomsrechten[9] komen in aanmerking voor de aftrek voor innovatie-inkomsten:

- octrooien;
- aanvullend beschermingscertificaten;
- kwekersrechten;
- auteursrechtelijk beschermde software;
- weesgeneesmiddelen;
- data- en/of marktexclusiviteit voor gewasbeschermingsmiddelen, geneesmiddelen voor menselijk of dierlijk gebruik.

6. De bepaling van het bedrag van innovatie-inkomsten dat voor aftrek tijdens een belastbaar tijdperk in aanmerking komt, vindt in principe[10] plaats voor ieder kwalificerend eigendomsrecht afzonderlijk.[11] Indien de bepaling van de innovatie-inkomsten een negatief resultaat oplevert, wordt dit negatief resultaat achtereenvolgens in mindering gebracht van de netto innovatie-inkomsten van het betreffende intellectueel eigendomsrecht van elk volgend belastbaar tijdperk.[12]

7. Het bedrag van de aftrek wordt bepaald op 85 procent van de netto innovatie-inkomsten vermenigvuldigd met een breuk.[13] Deze breuk wordt toegepast teneinde de aftrek toe te kennen in functie van de door de vennootschap zelf uitgevoerde activiteiten van onderzoek en

ontwikkeling (O&O) waarbij het uiteindelijke doel erin bestaat enkel nog inkomsten voortkomend uit de eigenlijke O&O-activiteiten door de vennootschap zelf uitgevoerd, in aanmerking te laten komen.[14]

B. Overdracht van de aftrek

8. Wanneer een belastbaar tijdperk onvoldoende (fiscale) winst oplevert voor de integrale toekenning van de in aanmerking komende aftrek voor innovatie-inkomsten, mag het in aanmerking komende saldo worden overgedragen naar de volgende belastbare tijdperken, zonder beperking in de tijd.[15]

C. Tijdstip van het ontstaan van het recht op aftrek innovatie-inkomsten

1. Het intellectueel eigendomsrecht is reeds ontstaan

9. Op het ogenblik dat het intellectueel eigendomsrecht is ontstaan[16], kunnen de netto-inkomsten die hieruit ontstaan in mindering worden gebracht van de (fiscale) winst. Deze aftrek voor innovatie-inkomsten wordt toegepast door een aftrek in de fiscale aangifte.[17] Wat betreft de boeking van een intellectueel eigendomsrecht als actiefbestanddeel verwijst de Commissie naar het CBN-advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa en het CBN-advies 2016/16 - Kosten van onderzoek en ontwikkeling: wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015. Dit zal het geval zijn indien bijvoorbeeld het octrooi reeds is toegekend of indien het gaat om software.

2. Het intellectueel eigendomsrecht is in aanvraag maar is nog niet ontstaan

10. De aftrek voor innovatie-inkomsten is reeds mogelijk vanaf het ogenblik dat een in aanmerking komend intellectueel eigendomsrecht[18] wordt aangevraagd.[19] Omdat echter op het moment van de aanvraag nog niet kan worden gegarandeerd dat deze aanvraag uiteindelijk zal worden goedgekeurd, wordt in de periode dat de aanvraag lopende is enkel een tijdelijke vrijstelling toegekend. De voorlopige vrijstelling wordt slechts verleend mits voldaan is aan de voorwaarde dat het vrijgestelde gedeelte van de (fiscale) winst op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt is en blijft en niet tot grondslag dient voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enige beloning of toekenning (de zogenaamde onaantastbaarheidsvoorwaarde).[20] Om aanspraak te kunnen maken op de vrijgestelde reserve zal de vennootschap een opgave[21] bij haar aangifte in de vennootschapsbelasting of belasting van niet-inwoners moeten voegen.

11. Vanaf het ogenblik dat het intellectueel eigendomsrecht effectief is verleend, wordt de aftrek voor innovatie-inkomsten toegepast door een aftrek in de fiscale aangifte.[22] De in het verleden aangelegde tijdelijk vrijgestelde reserve zal definitief worden vrijgesteld, via een verhoging van de begintoestand van de belaste reserves. In het geval de vennootschap op het moment dat het intellectueel eigendomsrecht wordt verleend, nog met een overdracht aan vrijgestelde inkomsten zit, kan zij deze, rekening houdend met de grensbedragen voor die belastbare tijdperken, nog steeds vrijstellen in dat of in een van de daaropvolgende belastbare tijdperken. Aangezien er op dat moment geen twijfel meer is of de aanvraag effectief zal worden goedgekeurd, zal de vrijstelling niet langer tijdelijk plaatsvinden via de vrijgestelde reserves, maar rechtstreeks via een verhoging van de begintoestand van de belaste reserves.[23]

3. Het intellectueel eigendomsrecht zal niet ontstaan

12. De voorheen vrijgestelde innovatie-inkomsten worden aangemerkt als (fiscale) winst van het belastbaar tijdperk waarin de aanvraag voor dat intellectueel eigendomsrecht niet langer lopende is en het betrokken recht niet werd toegekend. In voorkomend geval zullen nalatigheidsinteresten[24] verschuldigd zijn.

III. Boekhoudkundige verwerking

A. Het intellectueel eigendomsrecht is reeds ontstaan

13. De aftrek voor innovatie-inkomsten die voortvloeien uit een toegekend intellectueel eigendomsrecht is definitief en vindt plaats via een aftrek in de fiscale aangifte. Een dergelijke aftrek geeft geen aanleiding tot specifieke boekingen. Deze vrijstelling verloopt volledig extra-comptabel.

B. Het intellectueel eigendomsrecht is nog niet ontstaan

14. De aftrek voor innovatie-inkomsten die slechts tijdelijk is in afwachting van het al dan niet effectief bekomen van het intellectueel eigendomsrecht kan slechts worden bekomen wanneer het vrijgestelde gedeelte van de innovatie-inkomsten voldoet aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde. Dergelijke vrijstelling impliceert aldus een boeking met als debet de rekening 689 Overboeking naar de belastingvrije reserves en een creditering van (een afzonderlijke subrekening binnen) de rekening 132 Belastingvrije reserves.

15. Wanneer nadien het intellectueel eigendomsrecht effectief is ontstaan en de tijdelijke vrijstelling een definitieve vrijstelling wordt, kan in principe de belastingvrije reserve rechtstreeks worden overgeboekt van de rekening 132 Belastingvrije reserves naar de rekening 133 Beschikbare reserves.[25] Een rechtstreekse overboeking van de belastingvrije reserves naar de beschikbare reserves houdt echter in dat het bedrag dat overeenstemt met de definitieve vrijstelling nooit wordt opgenomen in het te bestemmen resultaat. Om die reden is de Commissie van mening dat het meer aangewezen is de rekening 132 Belastingvrije reserves te debiteren en de rekening 789 Onttrekkingen

aan de belastingvrije reserves te crediteren en vervolgens een bestemming te geven aan het aldus bekomen resultaat.

C. Het intellectueel eigendomsrecht wordt niet bekomen

16. Wanneer de aanvraag voor het bekomen van het intellectueel eigendomsrecht is beëindigd zonder dat een intellectueel eigendomsrecht werd bekomen, wordt de voorheen aangelegde belastingvrije reserve belastbaar. De belastingvrije reserve kan rechtstreeks worden overgeboekt van de rekening 132 Belastingvrije reserves naar de rekening 133 Beschikbare reserves.[26] Een rechtstreekse overboeking van de belastingvrije reserves naar de beschikbare reserves houdt echter in dat het bedrag van de voorheen vrijgestelde reserve nooit wordt opgenomen in het te bestemmen resultaat. Om die reden is de Commissie van mening dat het meer aangewezen is de rekening 132 Belastingvrije reserves te debiteren en de rekening 789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves te crediteren en vervolgens een bestemming te geven aan het aldus bekomen resultaat.

D. Toelichting

17. De Commissie merkt op dat met betrekking tot de aftrek voor innovatie-inkomsten in voorkomend geval passende vermeldingen in de toelichting moeten worden opgenomen. De vennootschappen die hun jaarrekening opstellen volgens het volledig schema moeten met betrekking tot de aftrek innovatie-inkomsten de invloed vermelden op de verschuldigde belastingen op het resultaat[27] en de aanwezigheid van belastinglatenties.[28] Deze latenties kunnen zowel actieve belastinglatenties zijn, bijvoorbeeld ingeval van een overgedragen aftrek indien er onvoldoende (fiscale) winst is in een bepaald belastbaar tijdperk, als passieve belastinglatenties, bijvoorbeeld wanneer kosten uit het verleden met betrekking tot innovatie-inkomsten fiscaal slechts tijdens latere jaren worden verrekend in de formule tot vaststelling van de aftrek innovatie-inkomsten.[29]

18. Voor de vennootschappen die hun jaarrekening opstellen volgens het microschema of het verkorte schema geldt deze specifieke verplichting tot vermelding in de toelichting niet. De Commissie wijst evenwel op het algemene beginsel dat stelt dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Wanneer de toepassing van de bepalingen van Boek II, titel I van het KB W.Venn. aldus niet volstaat om te voldoen aan dit voorschrift moeten aanvullende inlichtingen worden verstrekt in de toelichting.[30] Dergelijke toelichtingen worden opgenomen in het volledig model, het verkort model en het micromodel op de respectievelijke pagina's VOL 6.20, VKT 6.9, MIC 6.6.

IV. Fiscale documentatieverplichting

19. De ondernemingen die gebruik maken van de aftrek voor innovatie-inkomsten zijn verplicht om de bewijsstukken met betrekking tot de aftrek voor innovatie-inkomsten ter beschikking te houden van de administratie volgens door de Koning nader te bepalen regels.[31]

20. Aangezien deze aftrek overdraagbaar[32] is naar volgende belastbare tijdperken en aangezien er een mogelijkheid bestaat om kosten slechts in latere[33] jaren te verrekenen ter bepaling van het bedrag van de aftrek voor innovatie-inkomsten, heeft de onderneming er alle belang bij om zich boekhoudkundig zodanig te organiseren dat de in aanmerking te nemen kosten per afzonderlijk intellectueel eigendomsrecht bijgehouden worden. Er kunnen immers meerdere boekjaren zijn verlopen tussen het boeken van de betreffende kosten en het tijdstip waarop de bewijsstukken met betrekking tot deze kost voorgelegd moeten worden in het kader van de aftrek voor innovatie-inkomsten. Dit zou de onderneming kunnen doen door bijvoorbeeld per afzonderlijk intellectueel eigendomsrecht de betreffende kosten, over de jaren heen, op kostenrekeningen te boeken waarbij het rekeningnummer[34] zodanig is samengesteld dat gemakkelijk kan worden teruggevonden welke kosten op welk afzonderlijk intellectueel eigendomsrecht betrekking hebben.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 5 januari 2018 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Artikel 205/1, § 1, eerste lid WIB 92, ingevoerd door de wet van 9 februari 2017 tot invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten (BS 20 februari 2017).

3 De aftrek voor innovatie-inkomsten geldt voor aan de vennootschapsbelasting of aan de belasting van niet-inwoners onderworpen rechtspersonen (artikel 205/1 WIB 92 respectievelijk 236bis WIB 92).

4 Met gecorrigeerde netto-inkomsten wordt in onderhavig advies verstaan het bedrag vastgesteld overeenkomstig artikel 205/3 WIB 92

5 De netto-inkomsten van de in aanmerking komende innovatie-inkomsten uit intellectuele eigendomsrechten worden gedefinieerd in artikel 205/1, § 2, 1° tot 3° WIB 92.

6 Opgeheven bij de wet van 3 augustus 2016 houdende dringende fiscale bepalingen.

7 Wetsontwerp houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten, Parl. St. Kamer, Doc. 54 2235/001, 5. Er is evenwel voorzien in een overgangsregeling voor de tot en met 30 juni 2021 verkregen octrooi-inkomsten die het mogelijk maakt (geen verplichting) om het voorheen geldende regime van de octrooi-aftrek tijdens een overgangsperiode te blijven toepassen (artikel 543 WIB 92).

8 Uitsluitend de netto-inkomsten komen in aanmerking voor de aftrek voor innovatie-inkomsten. Het effectief in aanmerking te nemen bedrag wordt bepaald overeenkomstig de bepalingen vermeld in artikel 205/3 WIB 92.

9 Voor de toepassing van de aftrek voor innovatie-inkomsten worden intellectuele eigendomsrechten gedefinieerd in artikel 205/1, § 2, 1° WIB 92. Voor een meer gedetailleerde beschrijving verwijst de Commissie naar de fiscale bepalingen dienaangaande.

10 Wanneer de vennootschap kan aantonen dat de vaststelling van de innovatie-inkomsten per intellectueel eigendomsrecht vanuit praktisch oogpunt niet uitvoerbaar is, mag zij de innovatie-inkomsten vaststellen, hetzij per type product of dienst, hetzij per groep van producten of

diensten, die voortvloeien uit intellectuele eigendomsrechten (artikel 205/4, § 1, tweede lid WIB 92).

11 Artikel 205/2, § 1, tweede lid WIB 92.

12 Artikel 205/2, § 1, derde lid WIB 92.

13 Artikel 205/3, § 1 WIB 92.

14 Wetsontwerp houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten, Parl. St. Kamer, Doc. 54 2235/001, 4 en 13-14.

15 Artikel 205/1, § 1, tweede lid WIB 92.

16 Hier wordt bedoeld dat de vennootschap de volle eigenaar, mede-eigenaar, vruchtgebruiker, licentiehouder of rechtenhouder is van het betreffende recht. Indien dit nog niet het geval is en dit recht, met uitzondering van beschermde software zoals bedoeld in artikel 205/1, § 2, 1°, e) WIB 92, nog maar in aanvraag is wordt verwezen naar punt II.C.2. van onderhavig advies.

17 Code 1439 in de aangifte in de vennootschapsbelasting en aangifte in de belasting van niet-inwoners (aanslagjaar 2017).

18 Hier worden bedoeld de intellectuele eigendomsrechten zoals bedoeld in artikel 205/1, § 2, 1°, a) tot d), dus met uitzondering van de beschermde software zoals bedoeld in artikel 205/1, § 2, 1°, e) WIB 92.

19 De octrooiaftrek kon destijds en kan tijdens voormelde overgangsperiode slechts worden toegepast na het verwerven van het intellectueel eigendomsrecht.

20 Artikel 194quinquies WIB 92.

21 Opgave volgens model vastgesteld door de minister van Financiën of zijn afgevaardigde (Opgave 275 INNO).

22 Zie ook randnummer 9.

23 Wetsontwerp houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten, Parl. St. Kamer, Doc. 54 2235/001, 7.

24 Artikel 416, eerste lid WIB 92.

25 CBN advies 121/3 – Mutaties binnen het eigen vermogen.

26 CBN advies 121/3 – Mutaties binnen het eigen vermogen.

27 Artikel 91, XV, B van het uitvoeringsbesluit bij het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.).

28 Artikel 91, XV, D KB W.Venn.

29 Artikel 205/2, § 2, vierde lid WIB 92. De Commissie wijst voor de volledigheid hier tevens op het bestaan van artikel 205/2, § 2, vijfde lid WIB 92.

30 Artikel 24 KB W.Venn.

31 Artikel 205/4, § 1 tot § 3 WIB 92.

32 Artikel 205/1, § 1, tweede lid WIB 92.

33 Artikel 205/2, § 2, derde lid WIB 92.

34 Bijvoorbeeld personeelskosten met betrekking tot afzonderlijk intellectueel eigendomsrecht nummer 512 worden geboekt op rekening 62.....512*; de diensten en diverse goederen met betrekking tot datzelfde recht worden dan geboekt op de rekening 61.....512*. De onderneming kan hierbij bijvoorbeeld gebruik maken van het Vast identificatienummer waarvan sprake in de fiscale opgave 275 INNO..