

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Operationele Expertise en Ondersteuning
Dienst PB
Personenbelasting

Circulaire AAFisc Nr. 17/2015 (nr. Ci.RH.244/635.467) dd. 08.05.2015

Bedrijfsvoorheffing- Vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing -Onderzoek en ontwikkeling

Diploma-vereiste en pro rata-regel.

INLEIDING

1. Deze circulaire sterkt ertoe het fiscaal standpunt inzake de toepassing van de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor onderzoek en ontwikkeling (artikel 275³, WIB 92) te verduidelijken en dit op het punt van de beoogde onderzoekers en de in aanmerking te nemen bezoldigingen.

2. Deze circulaire besteedt daarbij bijzondere aandacht aan volgende twee punten:

- de aanvaarding van professionele bachelor diploma's voor de toepassing van artikel 275³, § 1, eerste en tweede lid, WIB 92 (hogescholen, universiteiten en erkende wetenschappelijke instellingen);

- de hantering van de pro-rata regel voor de toepassing van artikel 275³, § 1, derde lid, WIB 92.

WETTELIJKE BEPALING

3. Artikel 275³, WIB 92 is toegevoegd als bijlage 1. Punt III van bijlage IIIter, KB/WIB 92 is toegevoegd als bijlage 2.

BESPREKING ARTIKEL 275³, WIB 92

4. Artikel 275³, WIB 92, omvat vijf verschillende gedeeltelijke vrijstellingen van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing, ingedeeld volgens de volgende categorieën van schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing:

a) de universiteiten, de hogescholen, het "Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Fonds fédéral de la Recherche scientifique - FFWO/FFRS", het "Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen - FWO" en het "Fonds de la Recherche scientifique - FNRS - FRS-FNRS" (artikel 275³, § 1, eerste lid, WIB 92);

b) de erkende wetenschappelijke instellingen (artikel 275³, § 1, tweede lid, WIB 92);

c) de ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die aan onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's werken ter uitvoering van samenwerkingsovereenkomsten met universiteiten, hogescholen of erkende wetenschappelijke instellingen (artikel 275³, § 1, derde lid, 1°, WIB 92);

d) de Young Innovative Companies (artikel 275³, § 1, derde lid, 2°, WIB 92);

e) de ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die houder zijn van een specifiek diploma en die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's (artikel 275³, § 1, derde lid, 3°, WIB 92).

5. Voor elke categorie van schuldenaars gelden er specifieke voorwaarden voor de toepassing van de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing. In deze circulaire wordt, per categorie van schuldenaars, dieper ingegaan op de beoogde onderzoekers en bezoldigingen.

Universiteiten, hogescholen, FFWO/FFRS, FWO en FNRS - FRS-FNRS

Diploma-vereiste

6. Uit artikel 275³, § 1, eerste lid, WIB 92, volgt dat de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing van toepassing is op de bezoldigingen van:

- assistent-onderzoekers bezoldigd door universiteiten of hogescholen;

- postdoctorale onderzoekers bezoldigd door het "Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Fonds fédéral de la Recherche scientifique -FFWO/FFRS", het "Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen - FWO" of het "Fonds de la Recherche scientifique - FNRS - FRS-FNRS".

7. Het WIB 92 geeft geen invulling aan de begrippen "assistent-onderzoekers" en "postdoctorale onderzoekers" en legt ter zake evenmin diploma-vereisten op.

8. Bij de invoeging van deze bepaling in het WIB 92 werden als assistent-onderzoekers aangemerkt de personeelsleden die in het bezit van een diploma van het hoger onderwijs zijn en die wetenschappelijk onderzoek verrichten in het kader van de voorbereiding van een doctoraal proefschrift of gelijkaardige onderzoekswerkzaamheden. Wetenschappelijk onderzoek wordt hierbij gedefinieerd als de systematisch uitgevoerde creatieve werkzaamheden met het oog op de uitbreiding van de kennisvoorraad en het exploiteren ervan om nieuwe toepassingen te bedenken, zoals de ontwikkeling van nieuwe producten of procédés. Hier worden dus de leden van het assisterend personeel van de universiteiten of hogescholen met de graad van assistent bedoeld. Opgemerkt moet worden dat de houders van een A1-diploma of professionele bachelor (onderwijs in een hogeschool met een duur van 3 jaar) in aanmerking komen als houder van een diploma van het hoger onderwijs.

9. In 2005 heeft de toenmalige minister van Financiën bevestigd dat het begrip "assistent-onderzoeker" functioneel moet worden ingevuld, gelet op de verscheidenheid in de tewerkstellingsvormen en in de beroepstitels, en rekening houdende met het advies van de Raad van State, geformuleerd in het kader van de programmawet (I) van 24.12.2002 (Belgisch Staatsblad 31.12.2002, Ed. 1) (1). Bijgevolg is het voldoende dat het betrokken personeelslid in het bezit is van een diploma van het hoger onderwijs en wordt aangemerkt als een assistent-onderzoeker, opdat de werkgever, zijnde de universiteit of hogeschool, de vrijstellingsmaatregel mag toepassen.

(1) Mondelinge parlementaire vraag nr. 6243 van de heer Wathelet d.d. 13.04.2005, Kamer, Commissie voor de Financiën en de Begroting, zittingsperiode 51, beknopt verslag, Com 559, p. 25-26.

10. Bij de invoeging van deze bepaling in het WIB 92 werden als postdoctorale onderzoekers aangemerkt de personeelsleden die in het bezit zijn van een diploma van het hoger onderwijs en die wetenschappelijk onderzoek op postdoctoraal niveau verrichten. Wetenschappelijk onderzoek wordt hierbij gedefinieerd zoals beschreven in nr. 8. Hier worden dus de leden van het assisterend personeel van de universiteiten of hogescholen met de graad van doctor-assistent of postdoctorale onderzoekers die op het niveau van doctor-assistent bezoldigd worden door het FFWO/FFRS, FWO of FNRS - FRS-FNRS bedoeld.

Berekeningsbasis

11. De gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing wordt berekend op de gehele bezoldiging van deze onderzoekers (2). Zelfs indien zij gedeeltelijk belast zijn met andere taken (bijvoorbeeld administratieve of onderwijstaken) maar toch als assistent-onderzoekers of postdoctoraal onderzoekers aangemerkt worden, komt hun volledige bezoldiging in aanmerking voor de vrijstelling.

(2) Mondelinge parlementaire vragen nr. 10078 en 10079 van de heer Bogaert d.d. 07.02.2006, Kamer, Commissie voor de Financiën en de Begroting, zittingsperiode 51, beknopt verslag, Com 842, p. 5-6.

Erkende wetenschappelijke instellingen

Diploma-vereiste

12. Uit artikel 275³, § 1, tweede lid, WIB 92, volgt dat de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing ook wordt toegekend aan de wetenschappelijke instellingen die daartoe worden erkend bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad en die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan assistent-onderzoekers of postdoctorale onderzoekers.

13. Het WIB 92 geeft geen invulling aan de begrippen "assistent-onderzoekers" en "postdoctorale onderzoekers" en legt ter zake evenmin diploma-vereisten op.

14. Bij de invoeging van deze bepaling in het WIB 92 werden als assistent-onderzoekers aangemerkt de personeelsleden die in het bezit van een diploma van het hoger onderwijs zijn en die aan wetenschappelijke projecten werken als assistent-onderzoekers, dit wil zeggen de personeelsleden die één of meer promotoren bijstaan in de verwezenlijking van hun onderzoeksdoelstellingen. Deze promotoren (leidinggevende personeelsleden of verantwoordelijken voor de oriëntatie van het onderzoek, statutaire organen, technische comités, raden van bestuur, wetenschappelijke raden ...) genieten zelf niet van de vrijstellingsmaatregel. Wetenschappelijk onderzoek wordt hierbij net zoals in nr. 8 gedefinieerd als de systematisch uitgevoerde creatieve werkzaamheden met het oog op de uitbreiding van de kennisvoorraad en het exploiteren ervan om nieuwe toepassingen te bedenken, zoals de ontwikkeling van nieuwe producten of procédés. Opgemerkt moet worden dat de houders van een A1-diploma of professionele bachelor (onderwijs in een hogeschool met een duur van 3 jaar) in aanmerking komen als houder van een diploma van het hoger onderwijs.

15. Het begrip "assistent-onderzoeker" moet ook hier functioneel worden ingevuld. Bijgevolg volstaat het dat een werknemer die houder is van een diploma van het hoger onderwijs, als assistent-onderzoeker wordt aangemerkt en wordt bezoldigd door een erkende wetenschappelijke instelling, opdat deze, mits naleving van de andere voorwaarden, de vrijstellingsmaatregel mag toepassen.

16. Bij de invoeging van deze bepaling in het WIB 92 werden als postdoctorale onderzoekers aangemerkt de personeelsleden die in het bezit zijn van een diploma van het hoger onderwijs en die uitvoerende wetenschappelijke werkzaamheden verrichten voor het onderzoek op postdoctoraal niveau.

Berekeningsbasis

17. De gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing mag door de erkende wetenschappelijke instelling op de gehele bezoldiging van de assistent-onderzoeker of postdoctorale onderzoeker berekend worden, zelfs indien de onderzoeker gedeeltelijk met andere taken belast is.

Ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die aan onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's werken ter uitvoering van samenwerkingsovereenkomsten met universiteiten, hogescholen of erkende wetenschappelijke instellingen

Diploma-vereiste

18. Uit artikel 275³, § 1, derde lid, 1°, WIB 92, volgt dat de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing ook wordt toegekend aan ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die aan onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's werken ter uitvoering van samenwerkingsovereenkomsten afgesloten met universiteiten of hogescholen, gevestigd in de Europese Economische Ruimte, of erkende wetenschappelijke instellingen.

19. Noch in de Programmawet van 27.12.2004 (Belgisch Staatsblad 31.12.2004) waarin de vrijstellingsmaatregel die reeds bestond voor de universiteiten, hogescholen en erkende wetenschappelijke instellingen uitgebreid werd tot de ondernemingen die onderzoekers tewerkstellen die aan onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's werken ter uitvoering van samenwerkingsovereenkomsten met universiteiten, hogescholen of erkende wetenschappelijke instellingen, noch in de parlementaire voorbereiding wordt nader omschreven wie er juist als een onderzoeker aangemerkt kan worden. Vereist is wel dat de betrokken werknemer in het bezit is van een diploma van het hoger onderwijs (3).

(3) Parl. St. Kamer, 2004-2005, nr. 51-1437/001, p. 230. De parlementaire documenten beperken de toepassing van de maatregel niet tot de houders van een master diploma. Elke vorm van hoger onderwijs komt in aanmerking.

20. Naar aanleiding van de latere uitbreiding van de vrijstellingsmaatregel tot de "Young Innovative Companies" (zie verder) werd het begrip "onderzoeker" in dit kader gedefinieerd. Deze definitie werd opgenomen in punt III, e), tweede lid van de bijlage IIIter, KB/WIB 92 en luidt als volgt: "Onderzoekers zijn wetenschappers of ingenieurs die werken aan de ontwikkeling of de uitvinding van kennis, producten, processen, nieuwe methoden of systemen. Zijn gelijkgesteld met ingenieurs, de bezoldigden die zonder het diploma te hebben, deze kwalificatie hebben behaald in de schoot van hun onderneming". Deze definitie kan ook hier worden gebruikt met dien verstande weliswaar dat de betrokken onderzoeker minstens over een diploma van het hoger onderwijs dient te beschikken.

Berekeningsbasis

21. Deze gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting geldt overeenkomstig de laatste zin van artikel 275³, § 1, derde lid, 1°, WIB 92, enkel voor de bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de bezoldigingen die in het kader van het onderzoeks- of ontwikkelingsproject of -programma uitbetaald zijn tijdens de duurtijd van dat project en voor zover die betrekking hebben op een effectieve tewerkstelling in het onderzoeks- of ontwikkelingsproject of -programma. Dit houdt in dat, wanneer een onderzoeker slechts deeltijds tewerkgesteld is in een onderzoeksproject ter uitvoering van een samenwerkingsovereenkomst en deeltijds in dezelfde onderneming andere taken uitoefent, de verschuldigde bedrijfsvoorheffing eerst pro rata verdeeld moet worden over de bezoldigingen die betrekking hebben op de activiteiten uitgevoerd binnen het onderzoeksproject, enerzijds, en, over de resterende bezoldigingen, anderzijds. Enkel het gedeelte van de bedrijfsvoorheffing dat betrekking heeft op de bezoldigingen betaald in het kader van de effectieve tewerkstelling in het onderzoeksproject dat het voorwerp uitmaakt van de samenwerkingsovereenkomst, komt voor de vrijstelling in aanmerking.

Young Innovative Companies

Diploma-vereiste

22. Uit artikel 275³, § 1, derde lid, 2°, WIB 92, volgt dat de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing ook van toepassing is op de bezoldigingen uitbetaald of toegekend aan wetenschappelijk personeel dat als werknemer door een Young Innovative Company wordt tewerkgesteld.

23. Overeenkomstig artikel 275³, § 1, vijfde lid, WIB 92, bestaat het wetenschappelijk personeel in een Young Innovative Company uit onderzoekers, onderzoekstechnici en projectbeheerders inzake onderzoek en ontwikkeling, met uitsluiting van het administratief en commercieel personeel. De begrippen "onderzoekers, onderzoekstechnici en projectbeheerders inzake onderzoek en ontwikkeling" worden gedefinieerd in punt III, e) van de bijlage IIIter, KB/WIB 92.

24. Onderzoekers zijn wetenschappers of ingenieurs die werken aan de ontwikkeling of de uitvinding van kennis, producten, processen, nieuwe methoden of systemen. Zijn gelijkgesteld met ingenieurs, de bezoldigden die zonder het diploma te hebben, deze kwalificatie hebben behaald in de schoot van hun onderneming, of, anders gesteld, als gelijkwaardig door ervaring aangemerkt kunnen worden.

25. Onderzoekstechnici zijn personen die in nauwe samenwerking werken met de onderzoekers om de noodzakelijke technische ondersteuning te leveren bij experimenteel onderzoeks- en ontwikkelingswerk. Deze directe medewerkers van de wetenschappers of ingenieurs moeten een wetenschappelijke of technische vertrouwdheid hebben die erkend wordt door de activiteitssector, door diploma's of door professionele verworvenheden en ze moeten rechtstreeks toegewezen zijn aan onderzoekstaken.

26. Projectbeheerders inzake onderzoek en ontwikkeling zijn personen die de leiding hebben over organisatie, coördinatie en planning van het project zowel op administratief, juridisch, financieel als technologisch vlak (4).

(4) Advies Raad van State nr. 39.420/1/2, Parl. St. Kamer, 2005-2006, nr. 51-2128/001, p. 133 en 134.

Berekeningsbasis

27. Wanneer een werknemer als een onderzoeker, onderzoekstechnicus of projectbeheerder inzake onderzoek en ontwikkeling wordt aangemerkt, komt niet noodzakelijk zijn volledige bezoldiging in aanmerking voor deze gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing. Deze vrijstellingsmaatregel mag enkel toegepast worden op de bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de bezoldigingen van het wetenschappelijk personeel die betrekking hebben op onderzoek of ontwikkeling. Anders gesteld, de bezoldigingen van het wetenschappelijk personeel komen slechts pro rata de tijd die ze effectief besteed hebben aan onderzoek of ontwikkeling, in aanmerking voor deze gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing.

Ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die houder zijn van een specifiek diploma en die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's

Diploma-vereiste

28. Uit artikel 275³, § 1, derde lid, 3°, WIB 92, volgt dat de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing ook wordt toegekend aan ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's en die een in artikel 275³, § 2, WIB 92, opgesomd diploma hebben.

29. Voor de inhoud van het begrip "onderzoeker" wordt verwezen naar de definitie van onderzoeker in het kader van de "Young Innovative Companies" en die werd opgenomen in punt III, e), tweede lid van de bijlage IIIter, KB/WIB 92, met dien verstande dat de betrokken onderzoeker steeds over een in artikel 275³, § 2, WIB 92, opgesomd diploma moet beschikken.

Berekeningsbasis

30. Deze gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing mag enkel toegepast worden op de bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de bezoldigingen van de onderzoekers die betrekking hebben op onderzoek en/of ontwikkeling verricht in het kader van één of meerdere onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's. Anders gesteld, de bezoldigingen van de onderzoekers komen slechts pro rata de tijd die ze effectief besteed hebben aan onderzoek en/of ontwikkeling binnen een onderzoeks- of ontwikkelingsproject of -programma, in aanmerking voor deze vrijstellingsmaatregel.

BESLUIT

31. De bezoldigingen van assistent-onderzoekers die houder zijn van een professioneel bachelor diploma komen in aanmerking voor de toepassing van artikel 275³, § 1, eerste en tweede lid, WIB 92.

32. De bezoldigingen van de assistent-onderzoekers en de postdoctorale onderzoekers bedoeld in artikel 275³, § 1, eerste en tweede lid, WIB 92 komen volledig in aanmerking voor de vaststelling van de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing. Op de bezoldigingen van de onderzoekers en het wetenschappelijk personeel bedoeld in artikel 275³, § 1, derde lid, WIB 92 wordt steeds de pro rata-regel toegepast.

SAMENVATTENDE TABEL

33. Het voorgaande kan als volgt worden samengevat:

Schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing	Rechtsgrond (WIB 92)	Beoogde onderzoekers	Definitie onderzoeker in WIB 92 of KB/WIB 92	Diploma-vereiste	Beoogde bezoldiging
Universiteiten en hogescholen	275 ³ , § 1, eerste lid	Assistent-onderzoekers	Neen	Diploma hoer	Volledige bezoldiging

				onderwijs	
		Postdoctorale onderzoekers die wetenschappelijk onderzoek op postdoctoraal niveau verrichten	Neen	Diploma hoger onderwijs	
FFWO/FFRS, FWO, FNRS - FRS-FNRS	275 ³ , § 1, eerste lid	Postdoctorale onderzoekers die wetenschappelijk onderzoek op postdoctoraal niveau verrichten	Neen	Diploma hoger onderwijs	Volledige bezoldiging
Erkende wetenschappelijke instellingen	275 ³ , § 1, tweede lid	Assistent-onderzoekers	Neen	Diploma hoger onderwijs	Volledige bezoldiging
		Postdoctorale onderzoekers die uitvoerende wetenschappelijke werkzaamheden verrichten voor het onderzoek op postdoctoraal niveau	Neen	Diploma hoger onderwijs	
Ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die aan onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's werken ter uitvoering van samenwerkings-overeenkomsten met universiteiten, hogescholen of erkende wetenschappelijke instellingen	275 ³ , § 1, derde lid, 1°	Onderzoekers die aan onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's werken ter uitvoering van samenwerkings-overeenkomsten met universiteiten, hogescholen of erkende wetenschappelijke instellingen	Punt III, e), tweede lid van bijlage IIIter, KB/WIB 92	Diploma hoger onderwijs	Pro rata-regel
Young Innovative Companies (YIC)	275 ³ , § 1, derde lid, 2°	Wetenschappelijk personeel tewerkgesteld door de YIC, bestaande uit:	Punt III, e), van bijlage IIIter, KB/WIB 92		Pro rata-regel
		- onderzoekers		Geen diploma-vereiste	
				(wel relevante ervaring vereist)	
		- onderzoekstechnici		Geen diploma-vereiste	
				(wel relevante ervaring vereist)	
		- projectbeheerders inzake onderzoek en		Geen diploma-	

		ontwikkeling met uitsluiting van het administratief en commercieel personeel		vereiste	
Ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers met specifieke diploma's die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's	275 ³ , § 1, derde lid, 3 ^o	Onderzoekers die houder zijn van een specifiek diploma en die tewerkgesteld zijn in onderzoeks- of ontwikkelings- projecten of -pro- gramma's	Punt III, e), tweede lid van bijlage IIIter, KB/WIB 92	Diploma opgesomd in artikel 275 ³ , § 2, WIB 92	Pro rata- regel

PARLEMENTAIRE VRAAG NR. 828 VAN DE HEER VOLKSVERTEGENWOORDIGER JENNE DE POTTER VAN 01.04.2014 (Vr. en antw., Kamer, 2013-2014, nr. 156, p. 285)

34. De volksvertegenwoordiger Jenne De Potter heeft op 01.04.2014 een parlementaire vraag gesteld aan de toenmalige minister van Financiën betreffende de hantering van de 50%-norm door de POD Wetenschapsbeleid voor de toepassing van de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor wetenschappelijk onderzoek. De POD Wetenschapsbeleid paste de 50%-norm toe om uit te maken of een werknemer als "assistent-onderzoeker" dan wel als "postdoctoraal onderzoeker" in de zin van artikel 275³, § 1, eerste en tweede lid, WIB 92, kan aangemerkt worden: deze norm houdt in dat een werknemer slechts als assistent-onderzoeker of postdoctoraal onderzoeker kan worden beschouwd indien hij minimum 50% van zijn arbeidstijd besteedt aan onderzoek en ontwikkeling.

35. De toenmalige minister van Financiën heeft op deze vraag geantwoord dat de "50%-drempel die de POD Wetenschapsbeleid al jaren hanteert, de doelgroep van de maatregel nog steeds pragmatisch en duidelijk afbakt."

36. Uit de voorgaande bespreking van artikel 275³, WIB 92 blijkt echter dat in de huidige fiscale wettekst geen sprake is van een 50%-norm en bijgevolg het gepubliceerde antwoord van de toenmalige minister van Financiën niet conform het vigerende artikel 275³, WIB 92 is. Daarom wordt het antwoord via deze weg herroepen.

INWERKINGTREDING

37. De in deze circulaire ingenomen standpunten zijn onmiddellijk van toepassing en dit in alle stadia van de procedure.

Johan VAN OVERTVELDT
Minister van Financiën