COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2009/13 – De boekhoudkundige verwerking van het stelsel tot gedeeltelijke vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing, zoals geregeld door artikel 275/3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992

Advies van 18 november 2009

I. Inleiding
II. Modaliteiten van het stelsel tot vrijstelling, geregeld door artikel 275/3, WIB 92
III. Boekhoudkundige verwerking van de vrijstelling van betaling
  A. Boekhoudkundige aard van het stelsel tot vrijstelling van betaling, geregeld door art. 275/3, WIB 92
  B. Boekhoudkundige verwerking
  C. Informatieverschaffing in de toelichting van de jaarrekening

I. Inleiding

De Commissie werd gevraagd naar de boekhoudkundige verwerking van het stelsel tot gedeeltelijke vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing, zoals geregeld door artikel 275/3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 92), door de verenigingen onderworpen aan de toepassing van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen en het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

De Commissie onderzocht meer bepaald het stelsel van artikel 275/3, WIB 92. Dit neemt niet weg dat de conclusies die ze uit dit onderzoek trekt, mutatis mutandis uitgebreid kunnen worden naar soortgelijke stelsels van de artikelen 275/1 tot 275/7 van het WIB 92 en naar de handels- en industriële vennootschappen.

Er dient opgemerkt te worden dat het bedrag van bepaalde werkings- en exploitatiesubsidies bepaald wordt in functie van de in aanmerking komende kosten. De Commissie is niet bevoegd om zich uit te spreken over de vraag of de desbetreffende vrijstellingen van betaling al dan niet rechtstreeks in min komen van de bovengenoemde in aanmerking komende kosten.

II. Modaliteiten van het stelsel tot vrijstelling, geregeld door artikel 275/3, WIB 92

Artikel 275/3 werd ingevoerd in het WIB 92 door artikel 106 van de wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact[1] en werd aangepast door artikel 30 van de programmawet van 27 december 2006[2], door artikel 138 van de wet houdende diverse bepalingen (IV) van 25 april 2007[3], door artikel 68 van de programmawet van 8 juni 2008[4], door artikel 8 van de wet houdende diverse bepalingen (I) van 24 juli 2008[5] en door artikel 16 van de economische herstelwet van 27 maart 2009[6].

Het 1ste, 2de en 3de lid van §1 van artikel 275/3, WIB 92, luiden als volgt:

« § 1 De universiteiten en hogescholen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan assistent-onderzoekers, het Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - het "Fonds fédéral de la Recherche Scientifique – FFWO/FNRS" alsmede het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen – FWO, het "Fonds de la Recherche scientifique – FNRS – FRS – FNRS" die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan postdoctorale onderzoekers en die krachtens artikel 270, 1°, bedrijfsvoorheffing op die bezoldigingen verschuldigd zijn, worden vrijgesteld van het storten aan de Schatkist, van 75 pct. van die bedrijfsvoorheffing, op voorwaarde dat ze op die bezoldigingen 100 pct. van die bedrijfsvoorheffing inhouden.

De in het eerste lid bedoelde vrijstelling van storting van 75 pct. van de bedrijfsvoorheffing wordt ook toegekend aan de wetenschappelijke instellingen die daartoe worden erkend bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad en die bezoldigingen uitbetalen of toekennen ofwel aan assistent-onderzoekers ofwel aan postdoctorale onderzoekers.

De in het tweede lid bedoelde vrijstelling van storting wordt ook toegekend:

1° aan ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die aan onderzoeksprojecten werken ter uitvoering van samenwerkingsovereenkomsten afgesloten met in het eerste en tweede lid bedoelde universiteiten of hogescholen, gevestigd in de Europese Economische Ruimte, of erkende wetenschappelijke instellingen. Die vrijstelling geldt enkel voor de bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen die in het kader van het onderzoeksproject uitbetaald zijn tijdens de duurtijd van dat project, voor zover die betrekking

hebben op een effectieve tewerkstelling in het onderzoeksproject;

2° aan vennootschappen die onder de definitie van « Young Innovative Company » vallen en die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan wetenschappelijk personeel dat als werknemer door deze vennootschap wordt tewerkgesteld. Onder Young Innovative Company wordt verstaan een vennootschap die onderzoeksprojecten uitvoert en, aan het einde van het belastbare tijdperk, aan de volgende voorwaarden voldoet:

a. het gaat om een kleine vennootschap, zoals bedoeld in artikel 15, §1, van het Wetboek van Vennootschappen;
b. ze bestaat sinds minder dan 10 jaar vóór 1 januari van het jaar waarin de vrijstelling van storting van de bedrijfsvoorheffing wordt toegekend;
c. ze is niet opgericht in het kader van een concentratie, een herstructurering, een uitbreiding van een vroegere activiteit of een overname van dergelijke activiteiten;
d. ze heeft uitgaven gedaan op het vlak van onderzoek en ontwikkeling die minstens 15 pct. van de totale kosten van het voorgaande belastbaar tijdperk vertegenwoordigen.

3° aan ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- en ontwikkelingsprogramma's en die een in §2 bedoeld diploma hebben."

De erkende wetenschappelijke instellingen zijn ook opgenomen in bijlage IIIquater van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 92[7].

Teneinde te kunnen genieten van deze vrijstelling van storting van de bedrijfsvoorheffing, moet de werkgever bepaalde voorwaarden vervullen. Hij moet, op het moment van zijn aangifte in de bedrijfsvoorheffing, het bewijs leveren dat de werknemers voor dewelke de vrijstelling wordt ingeroepen, daadwerkelijk tewerkgesteld waren (als assistent-onderzoekers of postdoctorale onderzoekers,...) tijdens de periode waarop de aangifte in de bedrijfsvoorheffing betrekking heeft.

De oorsprong van deze bepaling is terug te vinden in de programmawet (I) van 24 december 2002[8]. Deze drukt de wil uit van de toenmalige regering "om meer kansen te geven aan wetenschappelijk onderzoek".

De memorie van toelichting van deze programmawet bepaalt dat "de regering een maatregel wil invoeren die de schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen bezoldigingen die aan wetenschappelijk onderzoek worden uitbetaald, nog slechts verplicht om een bedrag gelijk aan 50% van de normale verschuldigde bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten. Dat betekent concreet dat het moet gaan om op de beoogde bezoldigingen ingehouden bedrijfsvoorheffing die volgens de gewone regels wordt berekend maar die slechts voor 50%[9] wordt doorgestort. Het deel van de op de bezoldigingen ingehouden bedrijfsvoorheffing dat niet aan de Schatkist wordt doorgestort, blijft in het vermogen van de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing, zijnde de instelling die de wetenschappelijke onderzoeker tewerkstelt"[10].

De brochure Innovatief België[11], uitgegeven door het Federaal wetenschapsbeleid, heeft het principe van deze maatregel als volgt voorgesteld:

"In de praktijk wordt de bedrijfsvoorheffing die moet worden ingehouden op de uitbetaalde bezoldiging van de betrokken onderzoekers verder berekend op de schalen die normaal van toepassing zijn (...). De wet bepaalt gewoon dat de werkgevers vrijgesteld zijn van storting aan de Belgische Schatkist van een gedeelte van het bedrag van de bedrijfsvoorheffing dat zij elke maand inhouden op de bezoldiging die zij uitbetalen op de onderzoekers die zij tewerkstellen. Deze vrijstelling bezorgt instellingen die onderzoekers in dienst hebben grotere financiële middelen. Zij kunnen er onmiddellijk over beschikken op de manier die hen economisch het meest aangewezen lijkt om grotere inspanningen voor de tewerkstelling van onderzoekers te leveren of nieuwe onderzoeksprogramma's of investeringen in nieuwe O&O-uitrusting op te starten".

III. Boekhoudkundige verwerking van de vrijstelling van betaling

A. Boekhoudkundige aard van het stelsel tot vrijstelling van betaling, geregeld door art. 275/3, WIB 92

In het CBN-advies 145/1 heeft de Commissie de boekhoudkundige verwerking van tewerkstellingspremies onderzocht, voorzien door de wet tot economische heroriëntering van 4 augustus 1978[12].

Het mechanisme van de vrijstelling van betaling, geregeld door artikel 275/3, WIB 92, verschilt, wat de modaliteiten betreft, inderdaad van de bovenbedoelde tewerkstellingspremies. Nochtans vertoont het ook identieke eigenschappen:

- het doel dat de wetgever beoogt is, zoals bevestigd wordt door de memorie van toelichting van de bovenbedoelde programmawet van 24 december 2002 alsook door de brochure Innovatief België, uitgegeven door het Federaal wetenschapsbeleid, de ondersteuning van de tewerkstelling, in dit geval van onderzoekers;
- bepaalde begunstigden worden onder bepaalde voorwaarden door de overheid voorzien van bijkomende financiële middelen, teneinde de loonkost van het desbetreffend personeel te verminderen.

De gekozen vorm ter vermindering van de loonkost van onderzoekers verschilt van de tewerkstellingspremies. Ze bestaat uit een gedeeltelijke vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing. Dit deel van de bedrijfsvoorheffing blijft definitief verworven door de begunstigde van de maatregel. De bijkomende financiële middelen worden bijgevolg verschaft in de vorm van het wegvallen van een schuldvordering.

De Commissie is van mening dat het wegvallen van schuldvordering duidelijk de vorm aanneemt van een subsidie, correlatief aan rechtstreekse of onrechtstreekse bezoldigingen, die vallen onder de bedrijfskosten, toegeschreven aan het desbetreffend wetenschappelijk personeel. Deze subsidie vormt in beginsel een exploitatie- of werkingssubsidie. Ze wordt slechts beschouwd als een kapitaalsubsidie indien alle of een deel van de bezoldigingen geactiveerd worden, m.a.w. indien ze wordt verkregen met het oog op investeringen in vaste activa[13].

B. Boekhoudkundige verwerking

Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen twee juridische verhoudingen:

- enerzijds deze die haar toepassing vindt tussen de werkgever en de werknemer, krachtens het arbeidscontract dat hen bindt;
- anderzijds deze die haar toepassing vindt tussen de werkgever en de Staat, krachtens de artikelen 270 e.v. van het WIB 92.

De door de werkgever opgelopen loonlast resulteert uit het arbeidscontract dat deze laatste bindt aan de werknemer. De maatregel van vrijstelling van betaling, geregeld door artikel 275/3, WIB 92, houdt geen wijziging in van de verplichtingen die resulteren uit het bestaan van dat arbeidscontract, en meer bepaald de bezoldiging van de onderzoekers die de werkgever tewerkstelt. Deze brutobezoldiging maakt altijd een eigen kost uit van de werkgever.

De verplichting om de bedrijfsvoorheffing af te houden op de brutobezoldiging van de werknemer en deze door te storten aan de Schatkist, vindt haar oorsprong in het WIB 92. De maatregel van vrijstelling heeft enkel betrekking op deze juridische verhouding. De bedrijfsvoorheffing moet steeds voor 100% afgehouden worden, maar enkel het deel waarop de vrijstelling van betaling niet van toepassing is, moet doorgestort worden aan de Schatkist. Het verschil blijft, krachtens het WIB 92, definitief verworven door de werkgever.

Van zodra dat de loonlast en de vrijstelling van betaling hun oorsprong vinden in verschillende juridische kaders, zou er, volgens de Commissie, niet overgegaan mogen worden op de boeking van deze vrijstelling op de creditzijde van de rekening 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen, op gevaar af van niet-naleving van het principe neergeschreven in artikel 25, §2, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen[14]. Deze bepaling verbiedt iedere vorm van compensatie, meer bepaald tussen kosten en opbrengsten, tenzij anders voorzien in het voornoemde koninklijk besluit.

Bijgevolg is de Commissie van mening dat de loonlast van de desbetreffende onderzoekers bruto geregistreerd zal moeten worden. De voorheffing zal voor 100% worden afgehouden en zal aanleiding geven tot de registratie van een schuld op de creditzijde van rekening 453 Ingehouden voorheffingen.

Wat verenigingen betreft, zal het wegvallen van een schuldvordering gebeuren door het crediteren van de opbrengstrekening 73 Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies[15] en door het debiteren van de bovenvernoemde rekening 453.

De minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel, bijgevoegd bij het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, voorziet niet in een specifieke rekening voor deze vorm van subsidie voor het wegvallen van schuldvorderingen.
De Commissie stelt de verenigingen van nu af aan voor om de rekening 73 uit te breiden door creatie van de rekening 738 Compenserende bedragen ter vermindering van de loonkost (CBN-advies R100/1[16]).

453		Ingehouden voorheffingen	...	
	aan	738	Compenserende bedragen ter vermindering van de loonkost	...

Wat de vennootschappen betreft, zal dit wegvallen van de schuldvordering geregistreerd moeten worden onder de bedrijfsopbrengsten, in de rubriek I.D Andere bedrijfsopbrengsten, door de boeking op de creditzijde van de rekening 740 Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen[17].

Er dient opgemerkt te worden dat, indien alle of een deel van de bezoldigingen in kwestie geactiveerd moeten worden, het deel van de subsidies toegewezen aan de financiering van de bovengenoemde bezoldigingen zou beschouwd moeten worden als een kapitaalsubsidie en bijgevolg geboekt zou moeten worden op de creditzijde van rekening 151 Kapitaalsubsidies ontvangen in contanten van de vereniging of 150 Kapitaalsubsidie van de vennootschap (CBN-advies 125/8[18]).

In dat geval zal deze subsidie bijgevolg op het ritme van de afschrijving van de door de subsidie gefinancierde vaste activa geheel of gedeeltelijk in resultaat moeten genomen worden.

C. Informatieverschaffing in de toelichting van de jaarrekening

Het spreekt voor zich dat de toelichting een passende vermelding moet bevatten van de aard van de vrijstelling van betaling waar de vereniging of vennootschap van geniet, evenals van de boekhoudkundige verwerking ervan.

---

1 B.S. van 30 december 2005.

2 B.S. van 28 december 2006 – Ed. 3.

3 B.S. van 8 mei 2007 – Ed. 3.

4 B.S. van 16 juni 2008 – Ed. 2.

5 B.S. van 7 augustus 2008.

6 B.S. van 7 april 2009.

7 Koninklijk besluit van 27 augustus 1993 (B.S. van 13 september 1993).

8 B.S. van 31 december 2002.

9 Het percentage van 50% werd sinds de invoering van de maatregel aangepast.

10 Parlementaire stukken 50 2124/ (2002/2003).

11 Innovatief België. Fiscale maatregelen en innovatiepremies voor bedrijven. Federaal wetenschapsbeleid, 2006.

12 Bull. CBN, nr. 15, oktober 1984, p. 18.

13 Art 95, §2, VI, K.B. W.Venn., van toepassing op verenigingen.

14 B.S. van 6 februari 2001.

15 Art 95, §2, VI, K.B. W.Venn., van toepassing op verenigingen.

16 Bull. CBN, nr. 5, mei 1979, p. 18-19.

17 Art 96, I.D, b), K.B. W.Venn.

18 Bull. CBN, nr. 31, december 1993, p. 21-22.