

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

15 juni 2017

15 juin 2017

JAARVERSLAG 2016

RAPPORT ANNUEL 2016

van de dienst voorafgaande beslissingen
in fiscale zaken
(FOD FINANCIËN)

du service des décisions anticipées
en matières fiscales
(SPF FINANCES)

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie
PS	:	Parti Socialiste
MR	:	Mouvement Réformateur
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	:	socialistische partij anders
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
cdH	:	centre démocrate Humaniste
VB	:	Vlaams Belang
PTB-GO!	:	Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture
DéFI	:	Démocrate Fédéraliste Indépendant
PP	:	Parti Populaire
Vuye&Wouters	:	Vuye&Wouters

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

DOC 54 0000/000:	Parlementair document van de 54 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA:	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV:	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV:	Beknopt Verslag
CRIV:	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN:	Plenum
COM:	Commissievergadering
MOT:	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Abréviations dans la numérotation des publications:

DOC 54 0000/000:	Document parlementaire de la 54 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif
QRVA:	Questions et Réponses écrites
CRIV:	Version Provisoire du Compte Rendu intégral
CRABV:	Compte Rendu Analytique
CRIV:	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
PLEN:	Séance plénière
COM:	Réunion de commission
MOT:	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen:
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.dekamer.be
e-mail : publicaties@dekamer.be

De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes:
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.lachambre.be
courriel : publications@lachambre.be

Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

FOD FINANCIËN

Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

JAARVERSLAG 2016

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1. INLEIDING

Overeenkomstig de artikelen 20 tot 28 van de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken werd een veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen ingevoerd, waardoor elke belastingplichtige de mogelijkheid krijgt om van de FOD Financiën op voorhand een standpunt te bekomen omtrent de fiscale gevolgen van een verrichting of situatie die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

2. HISTORIEK

2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden

Sinds 1993 konden overeenkomstig artikel 250bis, WIB (vervangen door artikel 345, WIB 92) belastingplichtigen een voorafgaand fiscaal akkoord aanvragen omtrent de fiscale gevolgen van sommige bij wet vastgelegde verrichtingen die zij in het vooruitzicht stelden. Deze mogelijkheid werd tevens uitgebreid naar artikel 18, § 2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (W. Reg.) en naar artikel 106, tweede lid van het Wetboek van de successierechten (W. Succ.). Dit voorafgaand akkoord kon worden verleend krachtens een bij KB 9.11.1992 opgerichte Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, vervangen door het KB 4.4.1995.

Tot eind 2002 konden bij deze Commissie aanvragen worden ingediend over:

2.1.1 Akkoorden inzake directe belastingen (artikel 345, § 1, eerste lid, WIB 92)

- de verrichtingen als bedoeld in artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92, 211, § 1, eerste lid, WIB 92, 269, zesde lid, WIB 92, artikel 344, § 2, WIB 92, beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften;
- de beroepsverliezen als bedoeld in artikel 80, WIB 92 vloeien voort uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard;
- de dividenden beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in artikel 203, WIB 92;
- de juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften voor de toepassing van artikel 344, § 1, WIB 92;
- een verwerving of wijziging van de controle van een vennootschap, bedoeld in artikel 207, derde lid, WIB 92 of 292bis, derde lid, WIB 92 beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten

- de juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften voor de toepassing van respectievelijk artikel 18, § 2, W. Reg. en artikel 106, tweede lid, W. Succ.

2.2 Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)

Bij KB van 3.5.1999 tot inrichting van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken werd de mogelijkheid geboden om binnen bepaalde termijnen een voorafgaande beslissing te bekomen m.b.t. de uitdrukkelijk in artikel 1, § 1 van dat besluit bedoelde materies.

Bovendien werd een Dienst voorafgaande beslissingen (DVB) opgericht die, luidens het verslag aan de Koning bij het voormelde KB van 3.5.1999, als taak had om zowel de

voorafgaande beslissingen die op verzoek van een belastingplichtige getroffen werden als de voorafgaande akkoorden die in het kader van bestaande wettelijke procedures werden afgesloten (KB nr. 187 betreffende de oprichting van coördinatiecentra; artikel 345, WIB 92), voor te bereiden en in samenvatting te publiceren.

De Dienst voorafgaande beslissingen had dus een drievoudige opdracht:

- het onderzoek van de aanvragen om voorafgaande beslissing in de zin van artikel 1, § 1, KB 3.5.1999; deze aanvragen hadden voornamelijk betrekking op :
 - de gevolgen op het stuk van de directe belastingen en indirecte belastingen van investeringen in materiële en immateriële vaste activa;
 - de bijzondere regimes inzake distributie- en dienstencentra;
 - de vergoedingen tussen verbonden ondernemingen (verrekenprijzen);
- het onderzoek van de aanvragen die gesteund waren op artikel 345, WIB 92;
- het onderzoek van de aanvragen die betrekking hadden op de erkenning of de hernieuwing van de erkenning als coördinatiecentrum in de zin van het KB nr. 187 van 30.12.1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra.

Bovendien was de Dienst belast met de bekendmaking van de voorafgaande beslissingen en van de door de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden overeenkomstig artikel 345, WIB 92 gegeven akkoorden, in de mate dat hun bekendmaking verenigbaar was met de naleving van de bepalingen betreffende het beroepsgeheim.

Tenslotte moest de Dienst de volgende verslagen opstellen :

- een semestrieel activiteitenverslag, dat diende te worden voorgelegd aan het College van de Algemene Administratie van de belastingen en aan de minister van Financiën;
- een jaarverslag dat diende te worden gepubliceerd in het jaarverslag van de Algemene Administratie van de belastingen (er werd evenwel beslist om het te publiceren in het Bulletin der belastingen).

2.3 Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)

De voormelde mogelijkheden inzake voorafgaande akkoorden die een beperkte draagwijdte hadden, werden overeenkomstig de artikelen 20 tot 28 van de voormelde Wet van 24.12.2002 vervangen door algemene wettelijke bepalingen die van toepassing zijn zowel op het vlak van directe belastingen als indirecte belastingen en op het vlak van de gelijkgestelde belastingen. De voormelde bepalingen zijn van toepassing vanaf 1.1.2003.

Deze bepalingen moeten tot een gesystematiseerde en eenvormige praktijk leiden inzake de behandeling van de aanvragen om voorafgaande beslissing, met inachtneming van de verdragen en de wettelijke en reglementaire beschikkingen, alsmede van de normen en richtlijnen op internationaal vlak en met name van de EU en de OESO. De wettelijke en reglementaire bepalingen die het nieuwe stelsel regelen zijn de volgende:

- de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 31.12.2002, tweede editie) – hierna “de Wet” genoemd;
- het KB van 9.1.2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de Wet (BS 15.1.2003, tweede editie);
- het KB van 17.1.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.1.2003, derde editie);
- het KB van 30.1.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.2.2003);
- het MB van 15.5.2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.6.2003).

Overeenkomstig artikel 7 van het KB van 30.1.2003 werden opgeheven:

- de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, opgericht bij KB van 4.4.1995 met betrekking tot de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden;
- de Dienst voorafgaande beslissingen, opgericht door artikel 2 van het KB van 3.5.1999 tot inrichting van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.06.2003).

Door de Wet van 21.6.2004 tot wijziging van de Wet van 24.12.2002, en het uitvoeringsbesluit van 13.8.2004 werd de organisatie van de Dienst voorafgaande beslissingen aangepast. Vanaf 1.1.2005 is er binnen de FOD Financiën dan ook een autonome Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

Bij MB van 07.09.2004 (BS van 23.09.2004 – 2^{de} editie) werd de selectieprocedure voor de medewerkers van de DVB vastgesteld.

Bij KB van 04.10.2004 (BS van 12.10.2004) werden de leden van het College van leidinggevenden van de DVB aangesteld.

Het KB van 03.03.2010 (BS van 09.03.2010) tot vaststelling van de samenstelling van het college (tussen 4 en 6 personen) en waarbij wordt gespecificeerd dat het College uitsluitend wordt samengesteld uit statutaire personeelsleden van niveau A van de Federale Overheidsdienst Financiën.

Het KB van 06.04.2010 (BS 09.04.2010) tot benoeming van het nieuwe College (Véronique TAI, Luc BATSELIER, Guido GIROULLE, Luc SALIEN, José VILAIN en Philippe DEDOBBELEER).

Het KB van 13.12.2010 (BS 09.03.2011) tot benoeming van de nieuwe leden van het College wiens benoeming werd vernietigd door de Raad van State op 07.10.2010.

Het KB van 16.04.2015 (BS 17.06.2015) tot benoeming van het nieuwe College (Steven VANDEN BERGHE, Luc SALIEN, Guido GIROULLE, Véronique TAI, Serge RIGA en Matthieu BATAILLE).

Het KB van 29.02.2016 (BS 19.04.2016) tot benoeming van Véronique TAI, Serge RIGA en Matthieu BATAILLE als leden van het College met ingang van 1 mei 2015.

3. VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 Definitie

Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

3.2 Termijn voor indiening en beslissing

Per definitie moet een voorafgaande beslissing de fase van de vestiging van de belasting voorafgaan: immers van zodra de beschouwde verrichting of situatie wordt verwezenlijkt of zich voordoet en de voorwaarden voor de toepassing van de belasting definitief zijn vervuld, is de belasting van toepassing overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen.

Er kan evenwel worden aangenomen dat het uitvoeren van voorbereidende verrichtingen in het kader van verbonden of complexe verrichtingen het onderzoek van een aanvraag om voorafgaande beslissing over het geheel van die verrichtingen niet verhindert, voor zover deze beslissing van toepassing is op het geheel van die verrichtingen en dus retroactief op een reeds uitgevoerde verrichting die op fiscaal gebied nog geen uitwerking heeft.

Opdat een aanvraag om voorafgaande beslissing zou kunnen worden behandeld binnen de termijnen als bedoeld in artikel 21 van de Wet en rekening houdend met het begrip “voorafgaande beslissing” zoals het werd gedefinieerd in artikel 20 van de Wet, moet zij uiteraard tijdig worden ingediend (in principe minstens drie maanden voor de situatie of de verrichting waarop zij betrekking heeft, uitwerking heeft op fiscaal vlak) ten einde de DVB toe te laten de aanvraag grondig te onderzoeken en de beslissing op een degelijke wijze te onderbouwen.

Rekening houdend met de veralgemening van het systeem van voorafgaande beslissingen is het evenwel niet mogelijk om op het principiële vlak een uiterste datum van indiening van de aanvragen vast te leggen.

In de praktijk moet de DVB kunnen beschikken over een redelijke termijn om een onderzoek toe te laten van de gegevens van de aanvraag en van de bijkomend gevraagde inlichtingen en documentatie, opdat de beslissing zou kunnen worden getroffen met kennis van zaken. Ook de aanvrager moet trouwens de tijd hebben om de eventuele bijkomend gevraagde gegevens te kunnen verzamelen en door te zenden aan de DVB. Er zal derhalve met een redelijke onderzoekstermijn, die uiteraard afhankelijk is van de complexiteit van de aanvraag, rekening moeten worden gehouden bij het indienen van de aanvraag.

Overeenkomstig artikel 21, vijfde lid van de Wet moet een voorafgaande beslissing in principe worden medegedeeld aan de aanvrager binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum van indiening van de aanvraag. Die termijn kan in onderling overleg met de aanvrager worden gewijzigd.

De termijn van drie maanden wordt dus in de praktijk door de DVB beschouwd als een richttermijn. Het is echter de intentie van de DVB om beslissingen te treffen binnen deze

termijn van drie maanden. In bepaalde gevallen kan die termijn echter onmogelijk gerespecteerd worden (inzonderheid m.b.t. dossiers met een belangrijke precedentwaarde, die uitvoerige correspondentie of overleg met de aanvrager of een globaal overleg tussen verschillende onderdelen van de FOD Financiën vereisen).

Bovendien zijn de aanvragers zelf soms vragende partij om de beslissingstermijn te verlengen (inzonderheid in gevallen waarbij bepaalde aspecten van de verrichtingen die zij aan de DVB hebben voorgelegd aan wijzigingen onderhevig zijn of zich nog moeten concretiseren).

3.3 Uitgesloten gevallen

Artikel 22 van de Wet stelt dat geen voorafgaande beslissing kan worden gegeven wanneer:

1. de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager of op fiscaal vlak het voorwerp uitmaken van een administratief beroep of gerechtelijke handeling tussen de Belgische Staat en de aanvrager;
2. het treffen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen;
3. de aanvraag betrekking heeft op elke toepassing van een belastingwet betreffende invordering en vervolgingen.

Bij KB van 17.01.2003 (BS van 31.01.2003 – 3^{de} editie) werden de in artikel 22, eerste lid, 2°, bedoelde materies en bepalingen vastgesteld (zie punt 3.4).

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

1. bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO;
2. de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België.

3.4 Uitgesloten materies

Overeenkomstig artikel 22, eerste lid, 2° van de Wet kan geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer het treffen van een beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen.

In dat kader heeft het KB van 17.1.2003 bepaalde materies uitdrukkelijk uitgesloten van de toepassing van de Wet :

1. *de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;*
2. *de bedragen en percentages ;*

3. *de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;*
4. *de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld met inbegrip van de collectieve procedures;*
5. *de bepalingen of gebruiken welke overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;*
6. *de bepalingen welke sancties, boetes, belastingverhogingen en –vermeerderingen instellen;*
7. *de forfaitaire grondslagen van aanslag.*

3.5 Duur van de voorafgaande beslissing

Behoudens in de gevallen waarin het voorwerp van de aanvraag zulks rechtvaardigt (bijv. langere afschrijvingsduur), wordt de beslissing getroffen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar.

In artikel 23, tweede lid van de Wet worden bovendien de gevallen opgesomd waarin de FOD Financiën niet gebonden is door de voorafgaande beslissing:

« De voorafgaande beslissing bindt de Federale Overheidsdienst Financiën voor de toekomst, behalve :

1° indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn;

2° indien blijkt dat de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven zijn, of indien essentiële elementen van de verrichtingen niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze;

3° in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting;

4° indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht.

Bovendien bindt de voorafgaande beslissing de Federale Overheidsdienst Financiën niet meer wanneer de voornaamste gevolgen van de situatie of de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meer ermee verband houdende of erop volgende elementen, die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn toe te schrijven aan de aanvrager. In dat geval heeft de intrekking van de voorafgaande beslissing uitwerking vanaf de dag van de aan de aanvrager ten laste gelegde feiten. »

4. FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 Bevoegde dienst

Overeenkomstig artikel 21 van de Wet moet de aanvraag om voorafgaande beslissing schriftelijk worden gericht aan de Federale Overheidsdienst Financiën.

Door de Wet van 21.06.2004 en het uitvoeringsbesluit van 13.08.2004 werd de autonome DVB opgericht. De schriftelijke aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing dienen op volgend adres ingediend te worden:

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Wetstraat 24
1000 Brussel

Tel. 0257 938 00

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

website : www.ruling.be

Een aanvraag kan in principe ook worden ingediend per e-mail.

4.2 Beslissingsbevoegdheid

Op grond van artikel 23, 2de lid van de Wet verleent de DVB, als administratieve overheid, de voorafgaande beslissingen.

Zoals bepaald in artikel 3 van het KB van 13.08.2004 wordt een beslissing aangenomen door een meerderheid van het quorum van de leden van het College. Bij pariteit van stemmen is de stem van de Voorzitter van het College doorslaggevend.

Het aanwezigheidsquorum werd in het door de heer minister van Financiën goedgekeurde reglement van orde bepaald op de helft; m.a.w. bij een aanwezigheid van minstens de helft van de leden van het College kunnen geldige beslissingen getroffen worden.

4.3 Behandeling van de aanvragen

4.3.1 Algemeen

In tegenstelling tot de situatie voorafgaand aan 1 januari 2005, behandelt de DVB, vanaf deze datum, alle aanvragen volstrekt autonoom.

Het is echter niet uitgesloten dat gebruik wordt gemaakt van artikel 5 van het KB van 13.08.2004.

Door dit artikel mag de DVB zich laten bijstaan door ambtenaren van de administraties en door de bevoegde diensten van de FOD Financiën.

In sommige gevallen (bijv. voor principekwesties, voor het bepalen van de verhouding privé – beroep van een onroerend goed) doet de DVB dan ook beroep op andere ambtenaren van de FOD Financiën teneinde van hen een advies te verkrijgen. Indien de DVB het niet eens is met dit advies dan zal overleg worden gepleegd want het is immers niet wenselijk dat de diensten van Financiën uiteenlopende standpunten innemen. De DVB is echter niet verplicht om dit advies te volgen en neemt de uiteindelijke beslissing.

4.3.2 Systeem van “prefiling meetings”

Vooraleer over te gaan tot het indienen van een formele aanvraag tot het bekomen van een voorafgaande beslissing, kunnen de aanvragers of hun aangestelden, de DVB verzoeken een vergadering te organiseren. De bedoeling van deze vergadering is inzonderheid:

- een inzicht te krijgen in de houding van de DVB t.o.v. de voorgelegde verrichting;
- na te gaan of alle relevante gegevens noodzakelijk voor het behandelen van de aanvraag aanwezig zijn.

Nadat één of meerdere van deze voorafgaande vergaderingen hebben plaatsgevonden, beslist de aanvrager al dan niet tot het indienen van een formele aanvraag.

De DVB stelt vast dat een dergelijk systeem van “prefiling meetings” zeer sterk gewaardeerd wordt door de potentiële aanvragers. Dit mag o.m. blijken uit het groot aantal aanvragen tot het organiseren van dergelijke voorafgaande vergaderingen.

In het kader van de « prefiling » kan de aanvrager geen beslissing bekomen van de DVB.

4.3.3 De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken

Hierna wordt op een bondige wijze uiteengezet hoe een aanvraag tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken op de dienst behandeld wordt.

Zoals reeds eerder gesteld, dienen de aanvragen schriftelijk ingediend te worden. Dit kan gebeuren per brief (al dan niet aangetekend) of per mail.

De aanvragen worden door de Voorzitter, in overleg met het voor het dossier verantwoordelijk Collegelid, aan een coördinator en, in functie van de te behandelen materies, aan één of meerdere medewerkers toegewezen. Het is immers zo dat de aanvragen niet door één enkele persoon behandeld worden. Aanvragen die betrekking hebben op bijv. inkomstenbelastingen, btw en registratierechten, worden dan ook behandeld door een team waarin zich medewerkers bevinden die gespecialiseerd zijn in deze materies.

Binnen het team wordt steeds een voor het dossier verantwoordelijke coördinator en medewerker aangesteld. Deze persoon staat, in overleg met de coördinator en het voor het dossier verantwoordelijk Collegelid, in voor de contacten met de aanvrager, organiseert de vergaderingen en werkt uiteindelijk een ontwerp van beslissing uit welke aan het College voor beslissing voorgelegd wordt.

Binnen de 5 dagen na ontvangst van de aanvraag wordt aan de aanvrager een ontvangstmelding verzonden. In deze ontvangstmelding worden alle personen (Collegelid, coördinator, dossierverantwoordelijke, medewerkers in het dossier) vermeld die bij de behandeling van het dossier betrokken zijn. Van de dossierverantwoordelijke worden ook

alle gegevens vermeld die het de aanvrager mogelijk maken met de betrokkene in contact te treden.

De DVB tracht steeds om binnen de 15 werkdagen na het indienen van een aanvraag een eerste vergadering met de aanvrager te organiseren. Op deze eerste vergadering zijn meestal de coördinator en de dossierverantwoordelijke aanwezig. Tijdens deze eerste vergadering wordt de aanvraag ten gronde besproken en worden er ook afspraken gemaakt m.b.t. de timing voor de behandeling van het dossier.

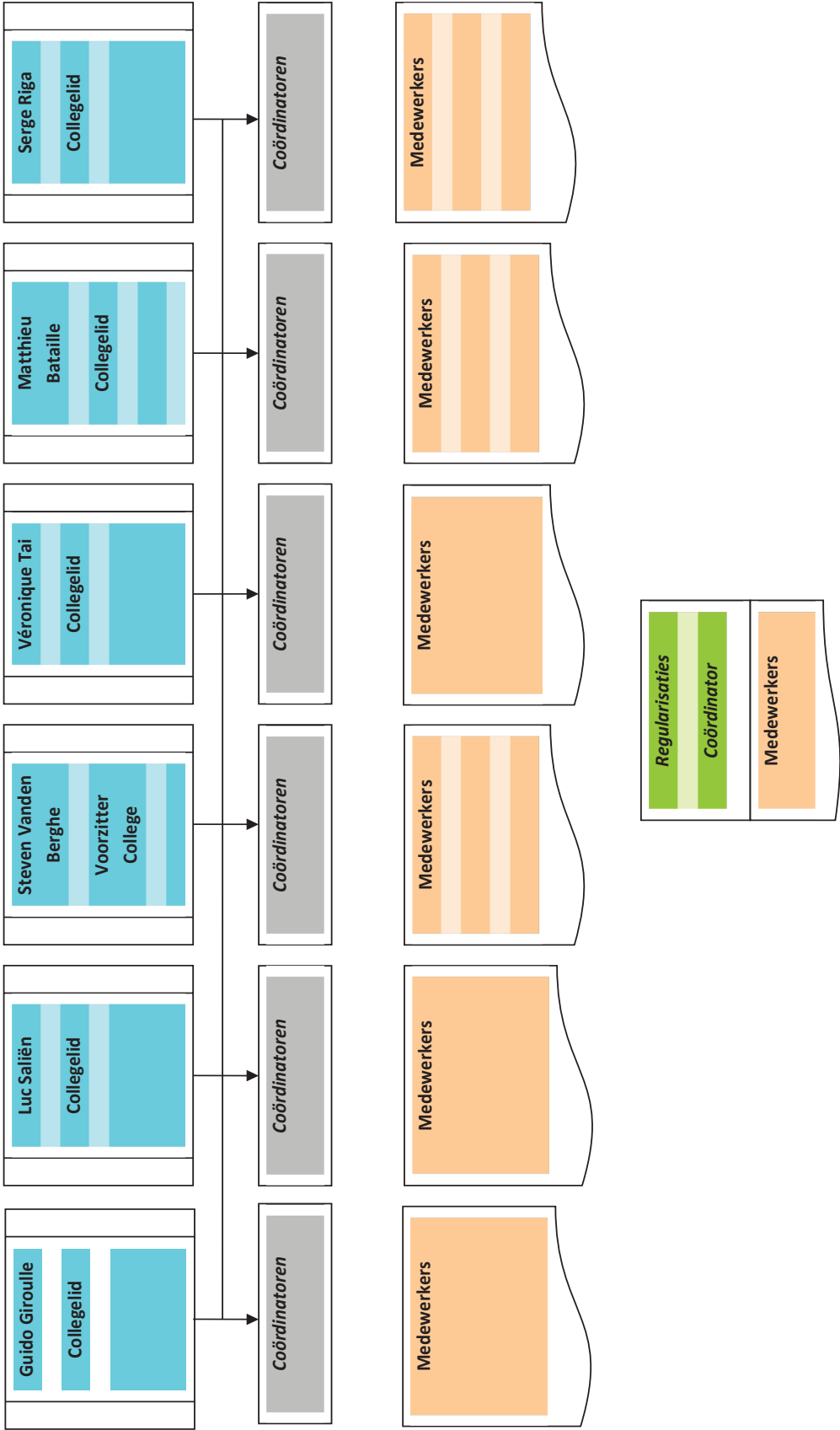
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

Op het ogenblik dat de DVB over alle informatie beschikt, maakt de dossierverantwoordelijke, in samenspraak met de coördinator en de andere medewerkers in het dossier, een ontwerp van beslissing op. Het ontwerp van beslissing wordt dan voorgelegd aan het voor het dossier verantwoordelijk Collegelid.

Na goedkeuring door het betrokken Collegelid wordt het dossier dan op de agenda van het College geplaatst.

Het College vergadert wekelijks op dinsdag. In vakantieperiodes wordt rekening gehouden met de aanwezigheid van de Collegeleden om de frequenties van de vergaderingen vast te leggen.

4.3.4 Organogram van de DVB



4.3.5 Medewerkers

Artikel 4 van het KB van 13.08.2004 bepaalt dat de DVB samengesteld is uit ten minste twintig personeelsleden van niveau A of B en ten minste drie personeelsleden van niveau C.

Op 31.12.2016 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	46	Directe belastingen	29
BTW	4	BTW	2
Patrimoniumdocumentatie	3	Patrimoniumdocumentatie	2
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Niveau C	8	Niveau C	5
Totaal :	61	Totaal :	38

4.3.6 Publicatie van de beslissingen

Overeenkomstig artikel 24 van de Wet moeten de voorafgaande beslissingen worden gepubliceerd. Die publicatie dient te gebeuren onder de vorm van anonieme individuele of collectieve samenvattingen (artikel 5, KB 30.1.2003).

De beslissingen die vanaf 1.1.2005 getroffen worden door het College van de Dienst voorafgaande beslissingen zullen op een analoge wijze als de rechtspraak op het internet (te raadplegen via <http://www.fisconetplus.fgov.be> of via onze website www.ruling.be) gepubliceerd worden.

Beslissingen waarbij de anonimiteit via een individuele publicatie niet kan worden gegarandeerd, zullen in principe collectief in het jaarverslag onder hoofdstuk 6 « Beslissingen met een bijzonder belang » worden gepubliceerd.

Sinds 2015 worden alle beslissingen individueel gepubliceerd, dit in tegenstelling tot de vorige jaren toen er ook nog collectieve beslissingen werden gepubliceerd.

5. DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

5.1 Directe Belastingen – DBI-BEVEKS – Voorwaarde van behoud een jaar

Een Franse beleggingsvennootschap wil actief zijn in de Belgische markt van beleggingsvennootschappen die aan de voorwaarden van artikel 203, §2, lid 2 van het WIB92 (hierna “DBI-BEVEKS”) voldoen. Ze streeft ernaar om te voldoen aan de objectieve voorwaarden opgelegd door de Belgische wetgeving en zal een compartiment creëren voor de Belgische investeerders. De DBI-BEVEKS zijn eveneens onderworpen aan de voorwaarde van behoud gedurende ten minste een jaar die is opgenomen in artikel 192, §1 van het WIB92. Door de naleving van deze voorwaarde worden de inkomsten niet ge(dis)kwalificeerd als “slechte inkomsten” d.w.z. als inkomsten die niet in aanmerking komen voor het stelsel van de definitief belaste inkomsten (hierna “DBI”).

In het kader van de beoordeling van deze voorwaarde van de minimale bezitsduur van een jaar, is de aanvrager van mening dat deze voorwaarde niet zou moeten gelden voor de DBI-BEVEK als deze in werkelijkheid genoodzaakt is tot verkoop. In casu is de aanvrager van oordeel dat deze verkoopverplichting bestaat in het kader van een open fonds van het type ‘tracker’ met dagelijkse waardering. Hij preciseert dat het fonds in dit kader regelmatig uittredingen van beleggers moet opvangen en om haar doel van indexrepliatie na te leven, zal het fonds verplicht zijn om de gehouden activa naar evenredigheid te verkopen en dus met inbegrip van de activa die sinds minder dan een jaar in bezit zijn (hierna het begrip van “passief beheer”). Omdat het doel van de wetbepaling er a priori in bestaat om een gedraging te sanctioneren die men kan beïnvloeden, heeft de aanvrager een neutraal stelsel voorgesteld in geval van passief beheer. In dit voorstel, werd het resultaat van een verkoop verricht in het kader van een passief beheer niet in aanmerking genomen voor de uitsplitsing “goede” en “slechte” inkomsten.

Alhoewel de DVB niet ongevoelig is voor de grond van de kwestie, is ze van oordeel dat ze in de huidige stand van de wetgeving, geen positief advies kan verstrekken.

5.2 Successierechten – De overdracht van de rechten en verplichtingen van een verzekeringnemer (VB 2015.521, VB 2015.655, VB 2016.082, VB 2016.437, VB 2016.470, VB 2016.480, VB 2016.555, VB 2016.614)

In de loop van het jaar 2016, werden talrijke dossiers voorgelegd aan de DVB met het oog op het bekomen van de bevestiging dat bij het overlijden van de verzekeringsnemer, de overdracht van zijn rechten en verplichtingen aan het tweede verzekerd hoofd, niet kan belast worden op basis van artikel 8 van het Wetboek der Successierechten omdat deze rechten en verplichtingen geen “waarden” uitmaken in de zin van deze bepaling.

Vermits deze bepaling een fictie instelt, is de DVB van oordeel dat ze restrictief of beperkend moet geïnterpreteerd worden en heeft ze bijgevolg bevestigd dat deze rechten en verplichtingen geen “waarden” zijn in de zin van artikel 8 van voormeld wetboek.

De DVB is eveneens van oordeel dat deze rechten en verplichtingen niet onder het toepassingsgebied vallen van de artikelen 1, 2 en 15 van het Wetboek der successierechten.

Welnu, deze rechten en verplichtingen hebben onbetwistbaar een economische waarde.

Om deze leemte in de wetgeving op te vullen, heeft de DVB het volgende punt in zijn beslissingen opgenomen : "De DVB oordeelt dat niet kan worden uitgesloten dat artikel 106, §2 van het W. Succ. wordt toegepast op de voorgenomen verrichtingen in de hypothese waarin de gevolgen van het contract niet gehandhaafd zouden blijven tot het einde ervan, namelijk tot het overlijden van het tweede verzekerd hoofd."

6. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

6.1 Directe Belastingen

6.1.1 Herstructurerings

Casus 1: Grensoverschrijdende inbreng (VB 2016.271)

De verrichting betreft een grensoverschrijdende inbreng van een bedrijfsafdeling (bedrijfstak) van vennootschap "A" (vennootschap naar Belgisch recht) in een Belgische vaste inrichting van vennootschap "B" (intra-Europese vennootschap naar buitenlands recht) en dit in overeenstemming met de bepalingen voorzien in de artikelen 46, §1, 2° en 229, §4, WIB92. Ingevolge de grensoverschrijdende inbreng, worden alle activa en passiva van de bedrijfsafdeling van de vennootschap "A" overgedragen aan een Belgische vaste inrichting van de vennootschap "B".

Het bijzonder belang van deze beslissing berust in het feit dat de DVB bevestigt dat, ondanks het gebrek aan specifieke bepalingen op dit stuk in het Belgisch Wetboek van vennootschappen zoals voor de grensoverschrijdende fusie (Boek XI, Titel Vbis – Bijzondere regels inzake grensoverschrijdende fusies en gelijkgestelde verrichtingen - ingevoegd bij de wet van 08.06.2008, BS van 30.07.2008), een grensoverschrijdende inbreng in overeenstemming is met de bepalingen voorzien in de artikelen 46, §1, 2° en 229, §4, WIB92 voor zover de verrichting gebeurt in overeenstemming met zowel het Belgisch wetboek van vennootschappen als met gelijkaardige bepalingen van het recht van de buitenlandse vennootschap.

Artikel 679 van het Belgisch Wetboek van vennootschappen omschrijft de inbreng van een bedrijfstak immers als : *"de rechtshandeling waarbij een vennootschap, zonder ontbinding, een bedrijfstak alsmede de daaraan verbonden activa en passiva overdraagt aan een andere vennootschap tegen een vergoeding die uitsluitend bestaat in aandelen van de verkrijgende vennootschap"*.

Artikel 680 preciseert : *"een bedrijfstak is een geheel dat op technisch en organisatorisch gebied een autonome activiteit uitoefent en op eigen kracht kan werken"*. We komen later terug op de definitie van "bedrijfstak".

In casu impliceert de inbreng van de bedrijfstak dus een overdracht onder algemene titel de jure van alle activa en passiva van de genoemde bedrijfstak in de verkrijgende vennootschap "B" die uitsluitend zal vergoed worden door de uitgifte van nieuwe aandelen ten voordele van vennootschap "A", zonder enige geldopleg.

Op het vlak van de inbrengprocedure heeft de vennootschap "A" zich verbonden tot naleving van de inbrengprocedure van een bedrijfstak, geregeld in het Belgisch Wetboek van vennootschappen en gedetailleerd omschreven in de artikelen 760 tot 767 die de stappen bepalen die moeten worden nageleefd voor de verwezenlijking van de rechtshandeling.

De *lex societatis* van iedere vennootschap die deelneemt aan de inbrengverrichting van de bedrijfstak (het Belgisch recht en het intra-Europees buitenlands recht) zal van toepassing zijn op het beslissingsproces en de inbrengprocedure. Indien bepaalde activa niet onder toepassing vallen van het Belgisch recht, zou dit betekenen dat de bijkomende vereisten en/of formaliteiten opgelegd door het buitenlands rechtstelsel waar de activa zich bevinden, moeten worden nageleefd om aan derden te kunnen worden tegengeworpen.

De naleving van de in het Belgisch Wetboek van vennootschappen bepaalde procedure zal tot gevolg hebben dat de overdracht van de Belgische bedrijfstak kan worden tegengeworpen aan derden en zo zullen de activa en de passiva van de Belgische bedrijfstak automatisch worden overgedragen met vrijwaring van de continuïteit.

Rekening houdend met wat voorafgaat, kan de Belgische gereglementeerde procedure (Belgisch Wetboek van vennootschappen) worden toegepast als één van de betrokken entiteiten een buitenlandse vennootschap is en deze gevestigd is in de Europese Unie, waar grensoverschrijdende fusies courante en geregementeerde praktijken zijn geworden en naar behoren erkend in de zogenaamde Fusierichtlijn.

Tenslotte sluit de beslissing van de DVB eveneens aan bij het standpunt van de Commissie voor boekhoudkundige normen, die ondanks het feit dat het Belgisch Wetboek van vennootschappen slechts een specifieke procedure voorziet voor grensoverschrijdende fusies, van oordeel is dat de grensoverschrijdende splitsing en partiële splitsing toch kunnen verwezenlijkt worden (cf. Advies CBN 2011/10 en 2011/11 van 16 maart 2011).

Casus 2: Geruisloze fusie – Meerwaarde article 47, CIR 92 (VB 2016.455)

De verrichting betreft een geruisloze fusie tussen twee vastgoedvennootschappen. Op het ogenblik van de fusie moet de overnemende vennootschap "A" in het kader van artikel 47 WIB92, nog een bedrag wederbeleggen van +/- 170.000,00 EUR vóór 31/12/2016 terwijl dat de overgenomen vennootschap "B", ingevolge verkopen verwezenlijkt in 2015 en 2016, een bedrag van +/- 450.000,00 EUR moet wederbeleggen.

De DVB beslist dat de geruisloze fusie is ingegeven door zakelijke overwegingen om de volgende redenen:

- Na de verkoop van al haar onroerende goederen en rekening houdend met de handelingen en de verrichtingen die eruit voortvloeien, blijft de vennootschap "B" duidelijk een vastgoedvennootschap die actief is in het kader van haar maatschappelijk doel en kan ze niet worden beschouwd als een thesaurievennootschap. Haar huidige situatie kadert in het normale beheer inherent aan een vennootschap in de vastgoedsector. Bovendien heeft ze het voornemen van wederbelegging opgenomen in haar boekhouding, hetgeen de voortzetting van haar activiteit impliceert, en heeft ze de vastgoedmarkt verkend om de beoogde investering te verwezenlijken.
- De geruisloze fusie is de meest doeltreffende oplossing in termen van haalbaarheid en kost voor de twee entiteiten om te kunnen beschikken over meer financiële draagkracht die noodzakelijk is voor de financiering van de ontwikkeling van hun vastgoedactiviteiten.
- Er is duidelijk aangetoond dat de doelstelling bestaat in de aankoop van een onroerend goed voor een totaal bedrag van ongeveer 750.000,00 EUR met inbegrip van de aankoopkosten.
- Dit voornemen zou weldra vaste vorm moeten aannemen aangezien de aanvrager op dit ogenblik actief op zoek is naar opportuniteiten. Welnu, een aankoop van dergelijke omvang kan door geen van de twee vennootschappen afzonderlijk worden ten laste genomen en rechtvaardigt dus het gemeenschappelijk maken van de middelen.
- De voorgenomen fusie is de enige manier om de middelen te verschaffen die mogelijk maken om een voldoende grote aankoop te voorzien (met eventueel een persoonlijke bijkomende inbreng van de aandeelhouders) om een totale wederbelegging te kunnen verwezenlijken van +/- 630.000,00 EUR.
- Een andere oplossing zou kunnen bestaan in de verwezenlijking van een aankoop in overdeeldheid door de vennootschappen "A" en "B" gefinancierd via een lening tussen

de twee entiteiten en vervolgens de geruisloze fusie te verwezenlijken. Deze werkwijze zou leiden tot hetzelfde resultaat maar is onnodig complex en duur.

Casus 3: Fusie tussen een vennootschap onderworpen aan de Ven.B en een vennootschap onderworpen aan de RPB (VB 2016.733)

De beslissing past in het kader van de overgang van de vennootschap van publiek recht “B” van het RPB-stelsel naar het stelsel van de Ven.B. op het ogenblik van haar overneming door vennootschap “A”, vennootschap onderworpen aan de Ven.B. Sinds hun oprichting is de vennootschap “A” onderworpen aan de Ven.B. en is de vennootschap “B” onderworpen aan de RPB, waarbij dit statuut werd verleend bij artikel 180, 5°bis, WIB92 zoals gewijzigd door de wet van 8 mei 2014.

De geplande verrichting betreft een fusie door overneming van vennootschap “B” door de vennootschap “A”.

De DVB bevestigt hier inzonderheid het volgende :

- De fusie door overneming van vennootschap “B”, vennootschap onderworpen aan de RPB bij artikel 180, 5°bis, WIB92, door de vennootschap “A” kan niet worden verwezenlijkt op grond van artikel 211 WIB92 en bijgevolg kan de geplande fusie door overneming slechts worden verwezenlijkt op grond van de artikelen 221 en volgende van het WIB92, die het niet mogelijk maken om de kapitaalsubsidies te belasten naar aanleiding van de ontbinding van vennootschap “B”.
- Ingevolge de fusie door overneming wordt het eigen vermogen van vennootschap “B” overgedragen aan vennootschap “A”. Gelet op het feit dat het overgedragen eigen vermogen werd verkregen of tot stand gebracht gedurende de periode van de belastbaarheid van de overgenomen vennootschap in de RPB, kan er een vergelijking worden gemaakt met de beslissingen van de DVB die handelden over de fiscale kwalificatie die moet worden gegeven aan het eigen vermogen verkregen of tot stand gebracht gedurende de periode van belastbaarheid van een VZW in de RPB als deze VZW belastbaar wordt in de Ven.B. Er volgt desbetreffend uit deze beslissingen (die zelf gebaseerd zijn op het Antwoord van de Minister van Financiën van 21 maart 2006, op de vraag nr.1043 van de heer O. Chastel van 19 december 2005) dat:
 - de inbrengen in geld en in natura verricht binnen de entiteit die onderworpen is aan de RPB, worden gekwalificeerd als gestort fiscaal kapitaal in de zin van artikel 184 WIB92, eenmaal de entiteit onderworpen is aan de Ven.B.;
 - alle andere reserves, met inbegrip van de kapitaalsubsidies, die voorheen werden aangelegd tijdens de periode van onderwerping aan de RPB, vormen belaste reserves op de 1ste dag van het belastbaar tijdperk waarin de vennootschap aan de Ven.B. wordt onderworpen.

6.1.2 Kaaimantaks

Casus 1: compartiment van een Luxemburgse Sicav – Substance uitsluiting (VB 2016.540)

De Sicav X SA, en in het bijzonder het ‘Y’ compartiment, kwalificeert als een juridische constructie type 2, zoals gedefinieerd in artikel 2, §1, 13°, b) WIB92. De Sicav X voldoet niet aan de voorwaarden zoals bepaald in artikel 5/1, §3, b) WIB92 (louter passief beheer van het vermogen van één familie) waardoor de substance-uitsluiting niet van toepassing is, aangezien de activiteit van het ‘Y’ compartiment zich beperkt tot het zuivere beheer van privévermogen. De inkomsten die worden verkregen door de Sicav X zijn ten belope van haar ‘Y’ compartiment belastbaar in hoofde van de heer A en mevrouw B in de zin van artikel 5/1, §1 WIB92.

Casus 2: Dubbelstructuur – Oprichter – Derde begunstigde – Onroerend goed (VB 2016.563)

De X Trust en de V Trust zijn juridische constructies op basis van artikel 2, §1, 13°, a) WIB92. Y S.A. is geen juridische constructie. Y Limited is een juridische constructie overeenkomstig artikel 2, §1, 13°, b) WIB92.

De X trust werd opgericht door B, broer van A en de aandelen van de Y Ltd. werden er een dag later ondergeschoven. X trust bevindt zich ten aanzien van Y Ltd. derhalve in een rechtsverhouding zoals bedoeld in art. 2, § 1, 13, a), WIB92 waardoor de inkomsten van de onderliggende Y Ltd. hun fiscale hoedanigheid behouden in hoofde van de oprichter en/of de derde begunstigten.

A kwalificeert als derde begunstigde van de X Trust op basis van artikel 2, §1, 14°/1 WIB92. A zal transparant belast worden op inkomsten verkregen door de X Trust alsof hij deze rechtstreeks heeft verkregen wanneer kan aangetoond worden dat deze inkomsten aan hem werden betaald of toegekend, dit cfr. artikel 5/1, §2 WIB92. Aangezien het de inkomsten van de onderliggende Y Ltd. zijn die worden uitgekeerd aan A, zal A transparant belast worden op de inkomsten in de hoedanigheid die zij hebben bij Y Ltd.

A zal niet belast worden cfr. artikel 5/1 WIB92 op de huur van het onroerend goed daar het onroerend goed verhuurd wordt door een Luxemburgse vennootschap, die niet kwalificeert als een juridische constructie cfr. artikel 2, §1, 13° WIB92 en waarbij bevestigd wordt dat deze huur deel uitmaakt van een aangifte BNI/Ven.

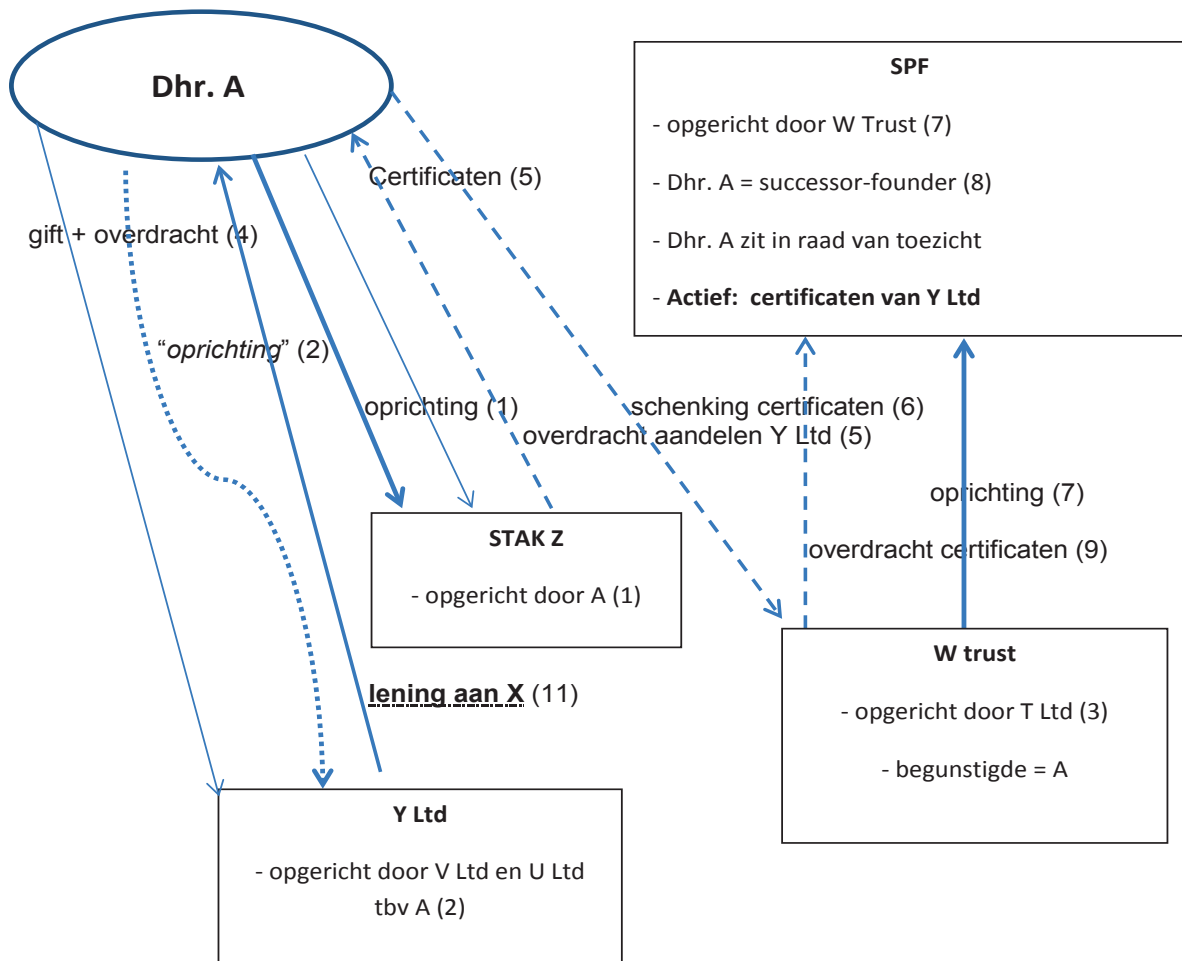
Casus 3: Panamese villavennootschap – Onroerend goed – Regularisatie – Onroerende inkomsten – Meerwaarden (VB 2016.569 en 2016.571)

Aanvrager had een regularisatieaangifte ingediend bij het Contactpunt regularisaties waarbij zowel de aankoopsom om het onroerend goed aan te schaffen als “fiscaal verjaard kapitaal”; als het onroerend inkomen gerelateerd aan het onroerend goed als “overige inkomsten” werden geregulariseerd. Daarnaast heeft aanvrager de onroerende inkomsten van het onroerend goed behaald in de twee inkomstenjaren na de fiscale regularisatie aangegeven in de personenbelasting waarin tevens bevestigd werd dat hij oprichter is van een juridische constructie in de zin van art. 2, § 1, 13° en 14°, WIB92.

De DVB is van oordeel dat alle onroerende, roerende en diverse inkomsten gerelateerd aan het onroerend goed dat op naam staat van de Panamese vennootschap “X”, op fiscaal transparante wijze kunnen worden belast in hoofde van de aanvrager conform art. 7 t.e.m. 16, art. 17 t.e.m. 22 en art. 90 t.e.m. art. 103, WIB92. In geval van verkoop van het onroerend goed is art. 90, 10°, WIB92 niet toepasselijk gezien het verstrijken van de termijn, doch wordt de toepassing van art. 90, 1°, WIB92 geenszins uitgesloten, daar er op basis van het feitenrelaas bezwaarlijk kan worden beweerd dat er sprake is van een normaal beheer van een privé-vermogen.

Casus 4: Trust – Stichting Particulier fonds – Stichting administratiekantoor –
Dubbelstructuur – Notie oprichter (VB 2016.602)

De heer A is een Belgische rijksinwoner die een aantal verrichtingen deed vóór 2015 welke schematisch als volgt kunnen worden voorgesteld:



- (1) Dhr. A richt de Nederlandse STAK Z op;
- (2) Y Ltd. (Guernsey) wordt opgericht en de aandelen worden bij oprichting aangehouden door V Ltd en U Ltd ten behoeve van A;
- (3) W Trust (Eiland Man) wordt opgericht door T Ltd en A is begunstigde;
- (4) A draagt activa over aan Y Ltd (geld + kunstcollectie) alsook een vordering op de Nederlandse vennootschap S BV;
- (5) Uitgifte van certificaten door de STAK aan A voor het in administratie nemen van de aandelen Y Ltd. "Onmiddellijke doorstortingsverplichting aan de certificaathouder";

- (6) Schenking door A van de certificaten aan W Trust.
- (7) De SPF X (Curaçao) wordt formeel opgericht door R NV maar de facto door W Trust;
- (8) Dhr. A wordt als opvolgend stichter (“successor-founder”) van de SPF X aangeduid en ook als lid van de raad van toezicht;
- (9) Bij de oprichting van de SPF X worden de activa van W Trust (certificaten STAK) overgedragen;
- (10) De SPF X heeft aldaar een ruling voor 3 jaar: inkomsten worden belast aan een tarief van ... %;
- (11) Door Y Ltd. werden diverse leningen tegen intrest aan A toegestaan. Begin 2016 werd een bepaald bedrag terugbetaald door dhr. A;
- (12) Y Ltd. heeft dividenden uitgekeerd via de STAK Z aan de SPF X. Vervolgens heeft het bestuur van de SPF X, na goedkeuring van de Raad van Toezicht, besloten om een schenking te doen aan A.

W Trust is een juridische constructie overeenkomstig artikel 2, §1, 13°, a) WIB92. Y Limited en SPF X zijn juridische constructies overeenkomstig artikel 2, §1, 13°, b) WIB92. STAK Z is geen juridische constructie, noch op basis van artikel 2, §1, 13°, a) WIB92, noch op basis van artikel 2, §1, 13°, b) WIB92.

Door de heer A werden certificaten van de STAK Z geschonken via een “deed of gift” aan de W Trust. De heer A kwalificeert als oprichter van de W Trust overeenkomstig artikel 2, §1, 14°, tweede streepje WIB92.

Aangezien de vennootschap R NV SPF X heeft opgericht, kwalificeert de heer A volgens de aanvrager niet als oprichter van SPF X overeenkomstig artikel 2, §1, 14°, eerste streepje WIB92. De heer A heeft geen vermogen ingebracht in SPF X. Het is W Trust die activa heeft overgedragen aan SPF X. SPF X werd formeel opgericht door R NV, doch de facto door W Trust. Er ontstaat een situatie waarbij vanuit de eerste constructie, W Trust, een onderliggende entiteit wordt opgericht, SPF X, waarnaar de activa van de oorspronkelijke constructie reeds werd uitgezakt.

Bij gebruik van de uitbreiding van de notie “oprichter” kan geconcludeerd worden dat de heer A enerzijds oprichter is van W Trust en anderzijds wordt aangemerkt als oprichter van SPF X overeenkomstig artikel 2, §1, 14°, eerste streepje WIB92. Logischerwijze moeten de inkomsten van de onderliggende entiteit dan ook belast worden in hoofde van deze oprichter, de heer A.

De aandelen van Y Ltd. worden bij oprichting aangehouden door V Ltd. en U Ltd. ten behoeve van de heer A. De heer A draagt de activa (liquiditeiten, kunstcollectie, ...) over aan Y Ltd. Dhr. A kwalificeert als oprichter van Y Ltd. vermits dhr. A er “goederen en rechten” in ondergebracht heeft (art. 2, §1, 14°, 2de streepje). Dat de aandelen Y Ltd. van de heer A door STAK Z werden omgezet in certificaten van de STAK en deze vervolgens werden geschonken aan W Trust doet daaraan geen afbreuk.

Casus 5: Liechtensteinse Stiftung - Dubbelstructuur – Notie oprichter (VB 2016.610)

De Stiftung in Liechtenstein staat vermeld op de limitatieve lijst van entiteiten uit EER-landen die worden aangemerkt als een juridische constructie overeenkomstig het KB van 18 december 2015. De Stiftung X is een juridische constructie overeenkomstig artikel 2, § 1, 13°, b) WIB92. Y werd vóór de omvorming van Anstalt tot Stiftung en vóór haar naamswijziging, opgericht door de ouders van de heer A. De Stichting “Y” kwalificeert als een juridische constructie type 2. Het is deze juridische constructie die X heeft opgericht en activa heeft overgedragen aan X. Vervolgens werd Y in datzelfde jaar ontbonden.

De aanvrager wenst te vernemen dat hij niet als oprichter van de Stiftung X cfr. artikel 2, § 1, 14° WIB92 kwalificeert. Aangezien de Stichting Y, X heeft opgericht, kwalificeert de heer A volgens hem niet als oprichter cf. artikel 2, § 1, 14°, eerste streepje WIB92.

De DVB is van oordeel dat het “geheel van rechtshandelingen” van stichting Y fiscaal misbruik uitmaakt overeenkomstig artikel 344/1 WIB92. Hierdoor kan dit geheel aan rechtshandelingen niet worden tegengeworpen aan de administratie in het kader van de toepassing van de kaaimantaks in hoofde van de oprichters van de juridische constructie wat betreft de inkomsten verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2015. Bij gebruik van de uitbreiding van de notie “oprichter” in combinatie met de toepassing van artikel 344/1, 1ste lid WIB92 kan geconcludeerd worden dat de heer A enerzijds oprichter-erfgenaar van Y is en anderzijds wordt aangemerkt als één van de oprichters van X Stiftung overeenkomstig artikel 2, § 1, 14° WIB92. Logischerwijze moeten de inkomsten van de onderliggende entiteit dan ook belast worden in hoofde van haar oprichters, waarvan A er één is.

Casus 6: Trust – Oprichter – Derde begunstigde (VB 2016.711)

Trusts A, B, C, D en E zijn opgericht naar het recht van Jersey door mevrouw Y, een Zwitsers rijksinwoner die er als enige vermogen heeft in onder gebracht. De heer X, Belgisch rijksinwoner is de kleinzoon van de oprichter, mevrouw Y. De heer X kwalificeert heden niet als oprichter van trust A, trust B, trust C, trust D en trust E, noch als derde begunstigde. De heer X kan slechts als oprichter-erfgenaar van voormelde trusts in de zin van artikel 2, § 1, 14°, derde streepje WIB92 kwalificeren bij overlijden van mevrouw Y en in het geval er zich welbepaalde hypothesen zouden voordoen.

Indien de heer X kwalificeert als oprichter-erfgenaar op basis van artikel 2, § 1, 14°, derde streepje WIB92 zal artikel 5/1, § 1 WIB92 enkel van toepassing zijn op de inkomsten verkregen door de trust vanaf het moment dat X kwalificeert als oprichter-erfgenaar.

Uitkeringen van inkomsten uit de jaren voorafgaand aan het verkrijgen van de status als “oprichter” kunnen slechts belastingvrij aan de heer X worden uitgekeerd vanaf het ogenblik dat hij oprichter-erfgenaar is geworden, daar voor die inkomsten de elementen tot belastbaarheid in hoofde van X niet verenigd zijn.

Indien er inkomsten behaald door de trusts uit de jaren voorafgaand aan het verkrijgen van de status als “oprichter” worden betaald of toegekend aan de heer X vooraleer hij de kwalificatie als oprichter-erfgenaar heeft verworven, dan dient hij alsnog aangemerkt te worden als derde begunstigde in de zin van artikel 2, § 1, 14°/1 WIB92 en kan er via artikel 5/1, § 2 WIB92 tot belastbaarheid worden besloten voor zover deze uitkeringen samengesteld zijn uit inkomsten die in hetzelfde jaar door de trusts zijn verkregen. In dat geval zal er ook aangifteplicht zijn in hoofde van de heer X op basis van artikel 307, § 1, vierde lid WIB92.

6.1.3 Aftrek voor octrooi-inkomsten

Casus 1 (VB 2016.334)

Situatieschets

De Belgische vennootschap X maakt deel uit van een internationale groep en centraliseert alle intellectuele eigendom. In 2015 hebben X en de buitenlandse vennootschap Y een licentieovereenkomst afgesloten op grond waarvan X een exclusieve licentie heeft toegekend aan Y op een groot aantal van haar octrooien en daarmee verbonden know-how.

Ter vergoeding van de toegekende licentie op de bestaande octrooien en de knowhow die inherent gelinkt is aan deze octrooien zal Y naast de afgesproken royalties tevens de helft van alle octrooikosten terugbetalen verband houdende met het indienen, de vervolging en de onderhoudsactiviteiten voor de octrooien van X.

Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekt er o.m. toe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat de Belgische vennootschap X in overeenstemming met artikel 205/1 tot en met 205/4 WIB 92 kan genieten van het regime van de aftrek voor octrooi-inkomsten met betrekking tot de verschillende licentie-vergoedingen die zij als gevolg van een beschreven License Agreement afgesloten met de buitenlandse vennootschap Y zal verkrijgen van Y.

Standpunt DVB

De DVB was van oordeel dat de terugbetaling door Y van alle octrooikosten verband houdende met het indienen, de vervolging en de onderhoudsactiviteiten voor de octrooien van X diende uitgesloten te worden van de aftrek voor octrooi-inkomsten.

Casus 2 (VB 2016.385)

Situatieschets

Vennootschap X is een onderneming die deel uitmaakt van een Groep, wereldwijd actief in een welbepaalde, sterk competitieve sector. Onderzoek en ontwikkeling vormt de voornaamste waardebeperator voor de onderneming, en er wordt dan ook stevig geïnvesteerd in het ontwikkelen van intellectuele eigendom.

In dit kader wenst vennootschap X de Belgische octrooiaftrek toe te passen ter compensatie voor de innovatieve activiteiten ontplooid door de onderneming, in haar eigen onderzoekscentrum. Hierbij duikt de moeilijkheid op dat bepaalde octrooien geregistreerd werden in naam van een buitenlandse groepsvennootschap Y.

Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekt er o.m. toe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat de inkomsten die X verkrijgt uit de commercialisatie van de octrooien geregistreerd in naam van Y, octrooi-inkomsten vormen, zoals bedoeld in de artikelen 205/1 - 205/4 WIB92.

Volgens de aanvrager werden de betrokken octrooien onterecht geregistreerd in het buitenland. Vennootschap X zou als enige partij gerechtigd geweest zijn om de patenten te laten registreren, op basis van een tussen de partijen geldende R&D Service Agreement.

Aanvrager meent bijgevolg dat X de juridische eigenaar is van de octrooien geregistreerd in naam van Y en deze, in lijn met art. 205/2, §1, 2e lid WIB 92, heeft verworven.

Standpunt DVB

Op basis van de tussen Vennootschap X en de betrokken buitenlandse groepsvennootschap geldende R&D Service Agreement blijkt inderdaad dat de buitenlandse groepsvennootschap verregaande rechten verleend heeft aan Vennootschap X, op de octrooien die in het buitenland werden geregistreerd. Aangezien een octrooi in de eerste plaats moet gezien worden als het hebben van een (negatief) recht om al dan niet beschermingsmaatregelen te nemen tegenover eenieder die de gepatenteerde goederen wenst te exploiteren, kan men uit de vermelde overeenkomst afleiden dat de buitenlandse groepsvennootschap alleszins de bedoeling heeft gehad om met betrekking tot haar octrooien vennootschap X een uitzondering op de wettelijke bescherming van de octrooien te verlenen. Zulk een uitzondering kan in casu beschouwd worden als het verlenen van een royaltyvrije, eeuwigdurende licentie op de geoctrooideerde goederen. Het is immers zo dat in de verhouding vennootschap X en de R&D-dienstenverlenende buitenlandse groepsvennootschap, de Belgische vennootschap reeds alle kosten gedragen heeft met betrekking tot de ontwikkeling van de gepatenteerde intellectuele eigendom. Conform de OESO-regelgeving zit de economische eigendom van de octrooien aldus reeds in België, en is het betalen van een bijkomende royalty aan het buitenland niet meer aan de orde.

De aanvrager kan dus in de hoedanigheid van licentienemer aanspraak maken op het fiscale regime van de octrooiaftrek. Een verdere discussie omtrent het al dan niet finaal verwerven van de octrooien op basis van de R&D Service Agreement is daarom niet meer aan de orde in het kader van de onderhavige Voorafgaande Beslissing.

Vennootschap X kan gezien worden als een volwaardig IP-entrepreneur binnen de wereldwijde Groep (o.a. via het uitoefenen van de DEMPE-functies). Hoewel vennootschap X geen nieuwe octrooien heeft aangevraagd op basis van de uit het buitenland in licentie gekregen patenten, kan de aanvrager toch geacht worden verbeteringen (toegevoegde economische waarde) te hebben aangebracht aan de betrokken technologie, en dit binnen haar onderzoekscentrum.

Casus 3 (VB 2016.789)

Situatieschets

Binnen een internationale groep overweegt men een reorganisatie van haar Belgische entiteiten. Het betreft meer bepaald een belastingvrije moeder-dochterfusie tussen X en Y. Voor de fusie kon op niveau van Y (dochter) de aftrek voor octrooi-inkomsten worden toegepast. Door de fusie zouden de octrooien verhuizen van de dochter naar de moeder.

Voorgelegde verrichting(en)

De aanvrager wenst te vernemen of de overnemende vennootschap X (moeder), na de fusie eveneens recht zal hebben op de toepassing van de aftrek voor octrooi-inkomsten zoals voorzien in de artikels 205/1 tot en met 205/4, WIB 92.

Standpunt DVB

De DVB was van oordeel dat de overgang van de octrooien in het kader van de fusie door overneming van Y door X, geen verwerving uitmaakte in de zin van artikel 205/2, §1, 1ste paragraaf, 2e streepje, WIB 92. De aftrek voor octrooi-inkomsten kon na de fusie bijgevolg

onverkort toegepast worden in hoofde van de overnemende vennootschap X, alsof de fusie niet had plaatsgevonden.

De transactie impliceert bovendien evenmin een verwerving in de zin van artikel 543, WIB 92. De overgangsregeling voorzien in artikel 543, WIB 92 m.b.t. de aftrek voor octrooi-inkomsten geldt dus onverkort in hoofde van de overnemende vennootschap X, alsof de fusie niet zou plaatsvinden. X kan dus de toepassing vragen van de overeenkomstig de artikelen 205/1 tot 205/4 of artikel 236bis WIB 92, zoals ze bestonden voor ze werden opgeheven door de artikelen 4 tot 8 van de wet van 3 augustus 2016, bepaalde aftrek voor octrooi-inkomsten voor tot en met 30 juni 2021 verkregen octrooi-inkomsten uit in aanmerking komende octrooien waarvan de aanvragen zijn ingediend vóór 1 juli 2016 of, in het geval van verworven octrooien of licentierechten, die zijn verworven vóór 1 juli 2016.

6.1.4 Transfer Pricing

Casus 1 (VB 2016.315)

Situatieschets

De activiteiten uitgevoerd door de Belgische vaste inrichting X behelzen alle activiteiten die betrekking hebben op de opslag en distributie van bepaalde producten ten behoeve van haar buitenlands hoofdhuis Y.

Aanvrager is van mening dat in de sector waarin X actief is, het gebruikelijk is dat de kosten voor paletten rechtstreeks worden gedragen door de opdrachtgever. Deze kosten kunnen bijgevolg volgens aanvrager worden aanzien als kosten met een voorschotkarakter. Bijgevolg kunnen deze kosten worden uitgesloten uit de kostenbasis voor de berekening van de winstopslag.

In het geval van X, worden de paletten door Y aangekocht en ter beschikking gesteld. De onderhandelingen met de leveranciers van deze paletten en de hieraan gerelateerde aankoopprocedure worden volledig gevoerd en geleid door Y. X heeft geen enkele invloed, noch inspraak in dit proces. Bovendien, merkt de aanvrager op dat deze kosten niet meer doorgerekend werden aan X. Deze kosten komen m.a.w. niet meer voor in de resultatenrekening van X.

Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat (i) de belastbare winst in de zin van artikel 233, WIB 92 opgebracht door de Belgische inrichting van de buitenlandse vennootschap X, kan worden bepaald aan de hand van de voorgestelde cost-plus methode (ii) de toegepaste cost-plus methode marktconform is en geen aanleiding geeft tot abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van de artikelen 79, 185, 207 en 235 WIB 92.

Standpunt DVB

De DVB was van oordeel dat de palletkosten in de kostenbasis moeten worden opgenomen en dat daarop vervolgens het winstopslagpercentage moet worden op toegepast, ook indien deze niet meer in de boekhouding van X zouden voorkomen omdat deze kosten typische werkingskosten zijn van een logistiek centrum.

Casus 2: Marktconform karakter van vergoedingen die aangerekend worden in het kader van een zero balancing cashpool, waarvan een Belgische vennootschap cashpoolleider is (VB 2015.703)

De voorafgaande beslissing heeft o.m. betrekking op de vergoedingen van gelden die ofwel worden geplaatst in ofwel worden opgenomen uit een door de groep georganiseerde cash pool.

Voor het bepalen van de vergoedingen die binnen de cashpool dienen te worden aangerekend wordt er rekening gehouden met het feit dat zowel de aanvrager van de voorafgaande beslissing (die de inhouse bank van de groep is) als de deelnemers (de groepsleden) bijdragen tot de creatie van waarde en wel als volgt:

- het zijn de deelnemers die via hun deelname bijdragen tot de creatie van aanzienlijke volumes (de zogenaamde “schaalvoordelen”). Op basis van deze volumes kunnen belangrijke interestvoordelen behaald worden ;
- via het opzetten en runnen van de pool en het centraliseren en netten van de cash flows draagt de inhouse bank ook bij tot het behalen van interestvoordelen (de zogenaamde “netting voordelen”) ;
- hierdoor wordt de externe schuld van de groep geoptimaliseerd en worden ook bankkosten uitgespaard.

Om een marktconforme vergoeding voor de cashpool activiteiten te bepalen, werden volgende stappen gevolgd:

- bepaling van een stand-alone deposit rate (credit rente) van de pool leider;
- bepaling van een stand-alone deposit rate van de pool deelnemers;
- bepaling van een stand-alone borrowing rate (debet rente) van de pool leider;
- bepaling van een stand-alone borrowing rate van de pool deelnemers;
- bepaling van de gemiddelde jaarlijkse debit en credit posities in de pool/inhouse bank;
- allocatie van het gecombineerde “netting voordeel” en “volume voordeel” tussen de pool leider en de deelnemers en
- bepaling van de unieke debit en credit rente voor alle deelnemers (de voordelen die toekomen aan de groepsleden worden omgerekend tot een verhoging van de creditrente en een verlaging van de debetrente voor de cashpool deelnemers).

Casus 3: Bepaling van een AL vergoeding voor het uitoefenen van economische principaal-activiteiten (VB 2016.495)

De beslissing heeft betrekking op prijsafspraken op twee niveaus

- enerzijds tussen binnenlandse vennootschap A en verbonden binnenlandse vennootschap B
- en anderzijds tussen vennootschap A en haar buitenlandse vaste inrichtingen.

Vennootschap A is de economische principaal binnen Europa voor twee divisies van de groep. Zij is verantwoordelijk voor het strategisch en operationeel management. De beslissingen van vennootschap A worden uitgevoerd in de buitenlandse vaste inrichtingen, dewelke beschouwd worden als ‘high-value added and risk taking service providers’. Vennootschap B is master distributor en de juridische principaal.

De co-entrepreneurship fee die vennootschap A ontvangt van vennootschap B ten belope van 2/3 van de EBIT die bij vennootschap B overblijft na de compensatie van lokale commissionairs is marktconform.

De result split tussen vennootschap A en haar buitenlandse vaste inrichtingen waarbij in eerste instantie aan vennootschap A een return on investment op de IP van 5% wordt toegewezen en waarna de buitenlandse vaste inrichtingen recht hebben op een gedeelte van het resultaat (met als verdeelsleutel de kosten van de bestuurders) is marktconform. De buitenlandse vaste inrichtingen voegen geen waarde toe met betrekking tot de IP en zullen in een verliesituatie enkel het gedeelte van het verlies moeten dragen dat overeenkomt met de kosten van hun Significant People Functions.

6.1.5 DBI-aftrek

Casus 1 (VB 2016.821)

A en B (Belgische inwoners) vormen het hoofd van een ondernemingsgroep die focust op activiteit F. De groep is gegroeid en bestaat vooral uit Zwitserse vennootschappen en in bijkomende orde uit twee EU-vennootschappen en één Belgische entiteit.

A en B willen (gezien hun familiale situatie) de belangen stroomlijnen en aanhouden via persoonlijke (Belgische) holdings. Zowel onder als boven de holdings komen er maatschappen (onderaan omwille van de éénheid van beleid, bovenaan omwille van familiale motieven).

De maatschappen zijn juridisch (en fiscaal) transparant en, gelet op de identificatie van de aandelen die in de maatschap zijn gebracht bij intrede en uittrede, zal er geen sprake zijn van een realisatie van een meerwaarde bij een eventueel opbreken van de maatschap.

De Zwitserse vennootschappen hebben, volgens kopie van de aangiften en aanslagen in de Zwitserse vennootschapsbelasting verstrekt door de aanvrager, op kantonale niveau (Basel en Zug) geen gebruik gemaakt van enig "ring fencing" regime (société de base, société auxiliaire,...) in Zwitserland.

De reeds aanwezige Zwitserse holding heeft wel geopteerd voor het kantonale holdingregime, doch dit betreft een zuivere holding.

Alle Zwitserse (operationele) vennootschappen hebben de nodige substantie en staan effectief in voor de bedrijfsvoering van activiteit F.

Zwitserland is een land met een vennootschapsbelasting waarvan het taxatiesysteem aan de primaire taxatievoorwaarde voldoet. Gelet de niet-toepassing van de kantonale "ring fencing" regimes, kan worden aanvaard dat ook de voorwaarde inzake offshore-inkomen niet overtreden is (art. 203, §1, 3°, WIB92).

Eventuele uitkeringen vanuit de Zwitserse vennootschappen naar de (nieuwe) Belgische holding(s) komen in beginsel in aanmerking voor de DBI-aftrek.

Casus 2 (VB 2016.731)

Meer dan 25 jaar geleden werd X opgericht. Zij heeft de rechtsvorm van een NV en is gevestigd op Curaçao.

Op basis van de enkelvoudige (ontwerp) jaarrekening houdt X per 31 december 2XXX deelnemingen aan. Het betreft een t % deelneming in de Belgische vennootschap Q en een t

% deelneming in de Curaçaose vennootschap Y. Daarnaast is X tevens eigenaar van vastgoed in Curaçao.

Y werd opgericht met als doel de participatie in Z (Curaçao-vennootschap) aan te houden.

Op basis van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 principieel onderworpen aan de Curaçaose vennootschapsbelasting. Y opteerde op grond van diezelfde Landsverordening voor een vrijgestelde status, omdat ze voldoet aan de cumulatieve voorwaarden hiertoe.

Z is onderworpen aan de Curaçaose vennootschapsbelasting. Op basis van Landsbesluiten kan ze toepassing maken van een verlaagd tarief van 2% met betrekking tot specifieke activiteiten. Dit regime loopt eind 2017 af. Deze Landsbesluiten zijn gebaseerd op de Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling.

A en B wensen de toekomstige erfopvolging naar hun kinderen toe te verzekeren. In dit kader wordt een omzetting van de Curaçaose vennootschap X in een Belgische vennootschap overwogen.

Als gevolg van de internationale omzetting zal X de vorm aannemen van een Belgische BVBA. De statuten van de vennootschap zullen aangepast worden, zodat deze in overeenstemming zijn met het Belgisch vennootschapsrecht. De werkelijke en statutaire zetel van de vennootschap zal wijzigen en worden verplaatst naar België.

De aanvrager heeft ook de ontwerp-openingsbalans (enkelvoudige jaarrekening – cijfers per XX/XX/2016) opgemaakt waarbij alle activa worden vermeld aan aanschaffingswaarde en dit in overeenstemming met het Belgisch boekhoudrecht. Hiermee werden alle verschillen die ontstaan zijn door het gebruik van het Curaçaose boekhoudrecht (voor grote NV's worden voor de enkelvoudige jaarrekening de IFRS boekhoudprincipes toegepast) met het Belgisch boekhoudrecht, geëlimineerd. Voor wat betreft de geldbeleggingen zal de balans dus op dit punt aangepast worden, aangezien vandaag een waardering op basis van de marktwaarde wordt toegepast, in lijn met het geldende boekhoudrecht in Curaçao.

De openingsbalans voldoet dus aan het bepaalde in artikel 184ter, §2, lid 2 en 3 en §3 WIB92. Deze openingsbalans is toegevoegd als bijlage bij de beslissing van de DVB en maakt hiervan integraal deel uit.

De aanvrager heeft op afdoende wijze aangetoond dat het statutair kapitaal van X werd gevormd door werkelijk gestorte inbrengen. Het fiscaal gestort kapitaal bedraagt voor en na de zetelverplaatsing EUR t.

De uitzondering voorzien in artikel 184bis, §5, derde lid WIB92 is niet van toepassing, aangezien X niet wordt aangemerkt als een vennootschap bedoeld in artikel 203, §1, eerste lid, 1° WIB92 : het Curaçaos gemeenrechtelijk belastingregime is niet aanzienlijk gunstiger dan in België. De landenlijst in artikel 73/4quater van KB/WIB92 beschouwt Curaçao of de Nederlandse Antillen niet als een land waarvoor de gemeenrechtelijke fiscale bepalingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn in België (actueel gemeenrechtelijk tarief van 22% in Curaçao).

De aangroei van het vermogen van X ten tijde van de periode in Curaçao kan als belaste reserves worden aangemerkt.

De verplaatsing van de zetel van werkelijke leiding en van de maatschappelijke zetel in juridische en boekhoudkundige continuïteit, leidt niet tot de verkrijging van enig dividend in de zin van artikel 18, eerste lid, 2°ter, WIB 92 noch tot de verschuldigdheid van roerende

voorheffing in de zin van artikel 267 WIB 92 (door de afwezigheid van toekenning van enig roerend inkomen).

Wat betreft de toepassing van DBI-aftrek ten name van X na de verplaatsing van diens zetel van werkelijke leiding naar België, wordt het volgende opgemerkt.

Gelet op de vrijgestelde status die Y geniet, kunnen dividenden die ze uitkeert in hoofde van X op dit ogenblik niet in aanmerking komen voor de DBI-aftrek. Y is immers niet aan de (lokale) vennootschapsbelasting onderworpen.

Rekening houdende met de nieuwe beoogde structuur, is het evenwel de intentie om het onroerend goed dat door X wordt gehouden, vooraf aan de zetelverplaatsing te verkopen aan Y. De verkoop zal plaatsvinden met toepassing van overdrachtsbelasting (4% op de marktwaarde van het onroerend goed), zoals deze van toepassing is in Curaçao. Ten gevolge van deze acquisitie van het onroerend goed, zullen de activiteiten van Y veranderen, zodat Y niet langer in aanmerking komt om te genieten van de vrijgestelde status met ingang van 1 januari 2016. Bijgevolg zal Y dan een normaal belaste entiteit zijn, onderworpen aan het reguliere belastingtarief in de vennootschapsbelasting op Curaçao.

Gelet op bovenstaande, kan na de acquisitie van het onroerend goed, Y niet langer worden aangemerkt als een vennootschap bedoeld in artikel 203, §1, eerste lid, 1° WIB92.

Casus 3 (VB 2016.740)

A NV wil investeren in activiteit F in Servië via drie Servische vennootschappen. Servië staat nog op de (meest recente) "blacklist" van artikel 73/4quater KB/WIB 92.

Evenwel, sinds 2013 is het gemeenrechtelijk tarief in de corporate tax van Servië opgetrokken van 10% naar 15% (belasting over het wereldwijde inkomen).

Bijgevolg kan de aanvrager het tegenbewijs leveren dat de vennootschappen wel aan de taxatievoorwaarde voldoen in de zin van artikel 203, §1, 1°, WIB 92.

6.1.6 Diverse

Casus 1: Gratis toekenning warrants (VB 2016.499)

X wenst warrants gratis toe te kennen aan A, B en C. Aangezien de beroepsprestaties door A, B en C via hun respectievelijke managementvennootschappen worden geleverd aan Y en vervolgens aan X, dienen de warrants te worden toegekend aan Y en vervolgens aan de managementvennootschappen die ze dan op hun beurt kunnen toekennen aan hun respectieve zaakvoerders.

De warrants worden gratis toegekend aan Y die de warrants vervolgens om niet overdraagt aan de managementvennootschappen als tegenprestatie van een dienst, en dienen daarom voor hun werkelijke waarde te worden opgenomen als actiefbestanddeel in de boeken van Y en de managementvennootschappen alsmede aan werkelijke waarde te worden toegevoegd aan het resultaat.

Op het moment van de gratis overdracht door Y van de warrants aan de managementvennootschappen en op het moment van de gratis overdracht door de managementvennootschappen aan de zaakvoerders (natuurlijke personen) als onderdeel van de vergoeding voor hun werkzaamheden zullen Y en de managementvennootschappen vervolgens een minderwaarde realiseren gelijk aan het ingeboekte bedrag. De belastbare opbrengst van de toekenning van de warrants in

hoofde van Y en de managementvennootschappen zal geneutraliseerd worden door de aftrekbare kost bij de kosteloze overdracht van de warranten aan de managementvennootschappen en de zaakvoerders.

De warranten die zullen worden toegekend door X aan Y, gevolgd door de overdracht van deze warranten door Y aan de managementvennootschappen van A, B en C, gevolgd door de overdracht van de warranten door deze managementvennootschappen aan hun respectieve zaakvoerders, met name A, B en C, vallen onder het toepassingsgebied van de Optiewet, ervan uitgaande dat de warranten schriftelijk zullen worden aanvaard door A, B en C uiterlijk de 60e dag volgend op de datum van aanbod door hun respectieve managementvennootschap.

Het forfaitair bepaalde voordeel dat voortvloeit uit de toekenning van de warranten, komt niet in aanmerking voor de halvering. In casu is immers niet voldaan aan de voorwaarde dat de opties (warranten) betrekking moeten hebben op aandelen van de vennootschap ten behoeve van wie de beroepswerkzaamheid wordt uitgeoefend.

Casus 2: Individuele beleggingsverzekering, waarbij de verzekeringnemer persoonlijk de beleggingsstrategie kan invullen (VB 2015.741)

Het gaat om een Tak 23- levensverzekering zonder enig gewaarborgd rendement en waarbij het investeringsrisico volledig op de verzekeringnemer zal berusten.

Dit product lijkt vaag op de Luxemburgse “fonds dédiés”, doch de Belgische wetgever heeft de excessen eigen aan die producten zeker voor niet-professionele beleggers (<500.000 € en enkele andere voorwaarden) beperkt via de artikelen 19 en 20 van de wet van 4.4.2014 betreffende de verzekeringen en het KB van 24.4.2014 (houdende een reglement van de FSMA met een commercialiseringsverbod voor bepaalde financiële producten).

De beslissing bevat verder volgende beperkingen :

- Enkel premies in cash (om het onderscheid te maken met een gewoon discretionair vermogensbeheer)
- Geen instructierecht voor de verzekeringnemer ten aanzien van de asset manager
- Geen instructierecht voor de verzekeringnemer om specifieke financiële instrumenten te kopen of te verkopen (enkel een negatief recht om bepaalde sectoren te weigeren, bv. de wapenindustrie)
- De verzekeringnemer mag slechts 2 maal per jaar vragen de beleggingsstrategie te wijzigen met een minimuminterval van 6 maanden (ontwijking van de speculatietaks vermijden).
- De uitbetaling gebeurt steeds in geld, tenzij de liquiditeit van de activa zeer beperkt is. Dit zal dus enkel in zeer specifieke en ongebruikelijke omstandigheden gebeuren (zoals een verlengde schorsing van een aandeel of de sluiting van een beurs). De verzekeringnemer kan bijgevolg niet zelf vragen om de uitbetaling in natura te laten gebeuren.

Casus 3: Certificaten van aandelen Z (EU-vennootschap) worden collectief geroyeerd ingevolge een aanpassing van de certificatievoorwaarden (VB 2016.142)

De certificaathouders worden als gevolg rechtstreeks aandeelhouder van Z en het certificatievehikel (STAK) verliest zijn nut. De certificaathouders kunnen zich niet tegen deze roying verzetten en moeten deze m.a.w. ondergaan.

De decertificering van aandelen van een vennootschap uit een EU-Lidstaat geniet evenzeer de fiscale neutraliteit in de zin van artikel 13 van de certificatiwet, voor zover de verrichting van gelijke aard is en in die EU-Lidstaat ingevolge soortgelijke bepalingen belastingvrij gebeurt. De aanvrager voldoet aan de bewijslast op basis van de wetgeving en de certificatievoorwaarden van land Z.

In functie van de diverse toepasselijke wetsbepalingen uit het WIB 92 en de WDRT wordt de fiscale neutraliteit van de "roll over" bevestigd.

Casus 4: Abnormaal of goedgunstig voordeel (VB 2016.270)

X is een Belgische producent van consumentengoederen. X is op dit ogenblik nog niet actief in Land Q. Dat is een belangrijke maar zeker op dit ogenblik onvoorspelbare markt.

Om deze markt te kunnen betreden, werd gezocht naar een mede-investeerder die de nodige kennis heeft van de lokale markt. Deze werd gevonden in Y, een investeringsfonds met vestigingen in Land Q dat zich specifiek toelegt op het lanceren van buitenlandse merken in Land Q.

De samenwerking tussen X en Y zal gestructureerd worden door middel van een gezamenlijke entiteit, nl. Joint Venture, opgericht in Luxemburg.

De modaliteiten met betrekking tot de Joint Venture, zijn het resultaat zijn van onderhandelingen tussen X (die nog steeds de consumentengoederen produceert) en Y (een financiële partner), die tot bovenstaande samenwerking zijn gekomen als volledig onafhankelijke partijen.

Het gebrek aan royalty moet begrepen worden in het kader van wat X en Y ter beschikking stellen van de Joint Venture. Het feit dat hiervoor geen rechtstreekse vergoeding wordt voorzien maar eerder wordt gemikt op de onrechtstreekse voordelen die er voor X in bestaan een substantiële omzetstijging te realiseren, is het resultaat van onderhandelingen tussen de onafhankelijke partijen X en Y. Dergelijk vergoedingsmodel biedt het meeste kans op succes bij de lancering van de producten.

Ondanks het feit dat het een gezamenlijke onderneming tussen X en Y betreft, blijft het in essentie gaan om de producten van X. Het is dan ook van doorslaggevend belang voor X om een meerderheid te hebben in de Joint Venture wat betreft het kapitaal en de stemrechten. Partijen kwamen bijgevolg overeen dat X 50% + 1 aandeel zal houden, terwijl Y 50% - 1 aandeel zal houden.

De onderhandelingen tussen de partijen hebben ertoe geleid dat bovenvermelde verdeling niet op evenredige wijze tot stand zal komen. Zo ziet het er op vandaag naar uit dat X 1 miljoen euro liquiditeiten ter beschikking zal stellen van de Joint Venture terwijl Y een hoger bedrag ter beschikking zal stellen. Hiertoe zal Y een uitgiftepremie storten ten belope van het verschil tussen de investering van beide partijen. Ofschoon dit misschien ongebruikelijk is, weerspiegelt dit de overeenkomst van de partijen.

De bedoeling van de partijen is dat als het lanceren van de producten op de markt van Land Q een succes wordt, de winsten op een 50/50 basis gedeeld worden in overeenstemming met bovenvermelde participaties. Concreet betekent dit dat X voor een lagere inbreng aan liquiditeiten een even groot aandeel in de resultaten zal hebben. Omgekeerd zal X een lager (liquidatie-)verlies lijden in het geval de investering geen succes wordt.

Uit de door de aanvrager overgemaakte gegevens, blijkt dat de afspraken die tussen de initieel niet-gelieerde partijen gemaakt worden (en daardoor in principe al at arm's length zijn) als een normaal resultaat van onderhandelingen tussen derde partijen kunnen worden aangemerkt.

X mikt op een toename van omzet en winst uit de levering van haar goederen veeleer dan op een vaste royalty-vergoeding, wat evenzeer als normaal kan aangemerkt worden. Dit is namelijk het resultaat van onderhandelingen tussen onafhankelijke partijen, beide toekomstige aandeelhouders van de Joint Venture. De afwezigheid van een ab initio vergoeding voor het gebruik van de merknaam, het X concept, enz. niet beschouwd worden als abnormaal of goedgunstig voordeel verleend door X aan de Joint Venture.

Gelet op het feit dat het een overeenkomst betreft tussen initieel onafhankelijke partijen, wijken de overeengekomen voorwaarden niet af van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen (artikel 185, §2, a) WIB92).

Bijgevolg kan er geen sprake van een verleend abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 26 WIB92 juncto artikel 185, §2, a) WIB92.

Het feit dat X sterker uit de onderhandeling komt, wijst geenszins op het abnormaal of goedgunstig karakter van de gemaakte afspraken – integendeel zelfs. Ze zijn eerder het gevolg van een commerciële, evenwichtige negotiatie met wederzijdse rechten en verplichtingen tussen onafhankelijke partijen.

Daarom kan de asymmetrie in de kapitaal- en schuldstructuur van de verrichting niet als abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 207 WIB92 ontvangen door X van de Joint Venture of van Y beschouwd worden.

Op basis van artikel 35 KB/W.Venn. moet elk actiefbestanddeel gewaardeerd worden tegen aanschaffingswaarde, in casu de inbrengwaarde van t miljoen euro. Dit werd recent nogmaals bevestigd door het Hof van Justitie in een arrest van 3 oktober 2013 (C-322/12, GIMLE), en verschillende Belgische arresten. In casu is er geen fiscale bepaling van toepassing die hierop een uitzondering maakt. De aanschaffingswaarde van de participatie die X houdt in de Joint Venture bedraagt t Mio euro. Het loutere feit dat X aldus tegen die prijs aandelen verkrijgt ten gevolge waarvan de gelijke verdeling van resultaten in het kader van een disproportionele inbreng gerealiseerd wordt, kan bijgevolg – zolang deze aandelen niet gerealiseerd worden – geen aanleiding geven tot een verplichte winsterkenning in hoofde van X.

Casus 5: Maatschap (VB 2016.328)

De aanvraag betreft het gebruik van een maatschap als louter beheersniveau (veeleer als een structuur om een vermogen de facto onbeschikbaar te maken). Om deze reden is de maatschap onder het niveau van de holdings van de familieleden geplaatst en zal die alle eventuele inkomsten (dividenden) ook onmiddellijk doorstorten.

Precies door de beslissingsrechten tussen de holdings van de familieleden te formaliseren in een maatschap, worden blijvende afspraken gemaakt over het beheer van de groep op het niveau van de algemene vergaderingen en wordt vermeden dat kinderen (uit verschillende huwelijken) bevoor- of benadeeld worden en tot blokkeringen in het beleid leiden.

De maatschap werkt hier a.h.w. als een STAK, zonder dat formeel juridisch de eigendom van de aandelen in de groep dient te worden overgedragen aan een tussenniveau.

De ingebrachte aandelen worden (per nummer) geïdentificeerd en ook als dusdanig (dezelfde nummers) teruggegeven bij uittreding. Er is in deze context geen (gedeeltelijke) realisatie van een meerwaarde aan de orde (art. 192,§1 WIB 92 juncto 217, 3°, WIB 92).

Casus 6: Overname vorderingen voor werkelijke waarde die lager is dan nominale waarde (VB 2016.345)

In het kader van het faillissement van de buitenlandse K-groep proberen de curatoren (in samenspraak met de banken) de resterende activa te verzilveren, o.a. de (sub-)participatie in Belco. De koper, een binnenlandse vennootschap (Holdco), heeft de aandelen Belco overgenomen voor 0 EUR en heeft de groepsvorderingen overgenomen voor een werkelijke waarde, die in casu lager is dan de nominale waarde. De verrichting is een deal tussen volkomen derden, waarbij de oprichters van Holdco kunnen aantonen een track record te bezitten in dezelfde industrie.

Om het negatief eigen vermogen van Belco te herstellen, brengt Holdco een deel van de vorderingen in (aan nominale waarde). Het deel van de vorderingen dat nadien (nominaal) blijft openstaan bij Holdco, is hoger dan de resterende openstaande (corresponderende) schuld bij Belco.

Om bij Holdco de vordering in de boeken te herleiden tot de werkelijke vordering, wordt het verschil overgeboekt naar de financiële vaste activa (kapitaal) via een zuivere balansoperatie.

Er is m.a.w. geen enkele impact op het resultaat van Holdco, in tegenstelling tot de gevallen van asymmetrische inbrengverrichtingen waartegen de DVB zich verzet. De verrichting leidt niet tot enig fiscaal voordeel (eventueel zelfs tot een nadeel bij een gebeurlijke latere terugbetaling van kapitaal).

Casus 7: Zetelverplaatsing naar België (VB 2016.382)

Z is een (oude) Curaçao-vennootschap, die historisch vooral zakelijke belangen aanhoudt (via aandelen en vorderingen) in een reeks vennootschappen gecontroleerd door een familie.

Het gemeenrechtelijk belastingtarief in Curaçao is op heden 22%. Z geniet nog een gunstiger (forfaitaire) belastingregeling onder de oude wetgeving van vóór 2004, die evenwel aflopend is (via lokale rulings verlengd tot 2019).

De familie wenst de zetel van werkelijke leiding van Z naar België te migreren (zetelverplaatsing). Gelet op de Curaçao-wet (vooral artikelen 304 en 305 van deel II van het Burgerlijk Wetboek) en de lokale incorporatie-leer, kan deze verrichting in juridische continuïteit plaatsvinden. Gelet op de juridische en boekhoudkundige continuïteit, is er geen sprake van een dividend in de zin van artikel 18, 2°ter, WIB 92.

Gelet op het bepaalde in artikel 203, §1, 1°, dient Curaçao als land (status als "land" sinds de interne staatshervorming van 2010) te worden aanzien dat een gemeenrechtelijk systeem van vennootschapsbelasting heeft dat niet aanzienlijk gunstiger is dan het Belgische (zie het actuele tarief van 22%). Dit heeft zijn gevolgen voor de toepassing van artikel 184bis, §5, tweede lid, WIB92 en artikel 184ter, §2 en §3, WIB92. Het werkelijk (extern) ingebrachte vermogen vormt gestort kapitaal en de in Curaçao opgebouwde aangroei van het vermogen vormt bij de inwaartse zetelverplaatsing belaste reserves.

Casus 8: Omzetting VZW naar VSO (VB 2016.422)

Op basis van de verstrekte gegevens van de aanvrager is de omzetting van een VZW naar een VSO gebeurd met behoud van rechtspersoonlijkheid, zonder dividenduitkering, overeenkomstig de bepalingen voorzien in de artikelen 26bis tot 26septies van de Wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen ("VZW-Wet") en de artikelen 668 en 669 van het Wetboek van Vennootschappen.

Ingevolge artikel 26bis van de VZW-Wet kan de omvorming van VZW naar VSO in continuïteit.

Ingevolge artikel 26sexies, §1 van de VZW-Wet moet het netto-actief van de vereniging, zoals dat blijkt uit de staat bedoeld in artikel 26ter, in het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap worden opgenomen of op een onbeschikbare reserverekening worden geboekt.

Artikel 184ter WIB92 bepaalt dat het netto-actief vermeld in artikel 26sexies van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, dat het maatschappelijk kapitaal uitmaakt van een vennootschap met een sociaal oogmerk of dat op een onbeschikbare reserverekening van die vennootschap wordt geboekt, niet als gestort kapitaal wordt aangemerkt, onverminderd de toepassing van artikel 214, §1 WIB92.

Dat maatschappelijk kapitaal en die onbeschikbare reserves worden als vrijgestelde reserves aangemerkt. De bedoelde vrijgestelde reserves vormen meteen de begintoestand voor de eerste aangifte Ven.B. van de VSO (ex-VZW). Deze regeling is mede ingegeven door de overweging dat genoemde vermogensbestanddelen niet aan vennoten mogen worden terugbetaald of uitgekeerd, in welke vorm dan ook.

In deze context herneemt de huidige tekst van artikel 184ter, §1, WIB92 de oude bepalingen van artikel 184, vijfde en zesde lid, WIB 92 (Kamer, K52, 1398/001, p.32). Deze bepalingen zijn ingevoerd door de wet van 22 december 1998. Uit de memorie van toelichting bij die wet (Kamer, K49, 1608/001, p. 12) blijken de principes duidelijk: "Dat maatschappelijk vermogen, dat opgenomen wordt in het maatschappelijk kapitaal van een vennootschap of dat op een onbeschikbare reserverekening wordt geboekt, zal als een vrijgestelde reserve worden aangemerkt, reserve die slechts wordt vrijgesteld voor zover bij voortduur wordt voldaan aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde als vermeld in artikel 190 WIB92. In afwijking hiervan kunnen de bepalingen van artikel 214, WIB worden toegepast wanneer de omzetting zich geheel situeert binnen de sfeer van de vennootschapsbelasting".

Voor zover bij voortduur voldaan zal worden aan de voorwaarden vermeld in artikel 190 WIB92, blijft de vrijstelling behouden ten name van de VSO (ex-VZW) onderworpen aan de Ven.B.

Casus 9: Moeder-dochter fusie – Artikel 18, eerste lid, 2° ter, WIB 92 (VB 2016.191)

In 2014 hebben personen Q & S in totaal t aandelen X verworven.

De Noorse (beursgenoteerde) vennootschappen X en Y plannen een fusie door overname van alle activa en passiva en X door Y. Er is voorzien in het fusievoorstel in een ruilverhouding. Er wordt afgerond naar beneden. Enkel in het geval dat er een voor de aandeelhouder nadelig afrondingsverschil is, zal er een betaling in cash plaatsvinden. Dit is echter een uiterst miniem bedrag.

Deze moeder-dochterfusie zal plaatsvinden conform hoofdstuk 13 van de Noorse Public Limited Liability Companies Act. Deze tekst is sterk gelijkaardig aan wat als een fusie omschreven is in het Wetboek Vennootschappen.

Deze fusie zal, zoals blijkt uit de overgemaakte documenten, plaatsvinden met juridische, boekhoudkundige en fiscale continuïteit.

Er kan duidelijk gesteld worden dat er, gelet op de juridische en boekhoudkundige continuïteit van de rechtspersoon, geen ontbinding en vereffening voorhanden is, waardoor er logischerwijs ook geen (gedeeltelijke) verdeling van het maatschappelijk vermogen plaatsvindt.

Artikel 18, eerste lid, 2° ter WIB92 werd ingevoerd door de Wet van 24 december 2002. Deze wet was, ondermeer, gericht op het belastbaar stellen van liquidatieboni en inkopen van eigen aandelen. Het is ook in deze context dat de bedoeling van de wetgever ligt: het belastbaar stellen van liquidaties en inkopen die een daadwerkelijke verarming van de vennootschap en een verrijking van de aandeelhouder tot gevolg hadden, wat hier niet het geval is.

Voor de betrokken aandeelhouders-rijksinwoners vindt de fusie eveneens plaats met juridische en boekhoudkundige continuïteit, waarbij er geen uitkering aan, noch enige verrijking plaatsvindt van deze aandeelhouders.

Er wordt de aandacht op gevestigd dat, indien de verrichting plaatsvindt zonder juridische (en boekhoudkundige) continuïteit er toch een in artikel 209 WIB92 (en dus ook in artikel 18, eerste lid, 2° ter WIB92) bedoelde verdeling kan plaatsvinden.

6.2 BTW

Casus 1: Normale waarde – tegenprestatie bestaat niet uitsluitend uit geldsom – de maatstaf van heffing dient te worden bepaald op grond van artikel 26, 32 en 33 Btw-Wetboek (VB 2015.639)

Vennootschap X zal een nieuwe afvalverwerkingsinstallatie bouwen en met deze installatie een afvalverwerkingsdienst verrichten voor onder meer A.

De DVB stelt vast dat de tegenprestatie voor de afvalverwerkingdienst verleend door X aan A niet uitsluitend uit een geldsom zal bestaan:

A verleent over de grond een gratis recht van opstal aan X

A verleent leningen aan X met specifieke terugbetalingsmodaliteiten

X zal de nieuwe installatie afschrijven over een langere periode dan het zakelijk recht gevestigd door A

A zal bij afloop van het zakelijk recht de resterende boekwaarde van de installatie aan X betalen bij wijze van schuldvergelijking

Deze aanvraag om een VB strekt ertoe zekerheid te verkrijgen dat de maatstaf van heffing voor de afvalverwerkingsdienst overeenkomstig de artikelen 26, 32 en 33 Btw-Wetboek moet worden bepaald.

De DVB is van oordeel dat de normale waarde dient te worden gehanteerd om de maatstaf van de afvalverwerkingsdienst te bepalen. Eventuele aanpassingen dienen onderbouwd te worden op basis van economische gangbare praktijken en niet op basis van de verhoudingen tussen vennootschap X en A.

Vennootschap X heeft hierdoor een volledig recht op aftrek van de btw aangerekend op de bouwkosten van de installatie.

Casus 2: Terbeschikkingstelling van overheidspersoneel aan een privaatrechtelijke vzw –
Vrijstelling van btw voor diensten van terbeschikkingstelling van personeel die nauw
samenhangen met maatschappelijk werk en sociale zekerheid op grond van artikel 44, § 2,
2° Btw-wetboek (VB 2016.678)

Een publiekrechtelijk lichaam met het statuut van belastingplichtige, X, zal niet langer zelf instaan voor de activiteiten van een voorziening voor sociale dienstverlening XYZ maar deze taak overdragen aan een privaatrechtelijke vzw Y. De huidige activiteiten van deze voorziening zullen dus niet langer uitgeoefend worden in naam en voor rekening van X maar in naam en voor rekening van Y.

Het overheidspersoneel, dat nu nog tewerkgesteld is in de betreffende voorziening XYZ, zal, met ingang van de overeengekomen datum, ter beschikking gesteld worden aan Y, dat ook een instelling is die dezelfde sociale dienstverlening tot doel heeft.

Uit de Europese rechtspraak blijkt dat de terbeschikkingstelling van personeel kan worden beschouwd als nauw samenhangend met een vrijgestelde hoofddienst die wordt verricht door de inlener, in elk geval voor die hoofddiensten die vrijgesteld zijn op grond van een wetbepaling die expliciet verwijst naar dergelijke nauw samenhangende handelingen.

In casu is de inlener Y een instelling van sociale aard die diensten verricht die vrijgesteld zijn van btw op grond van artikel 132, lid 1, g) van de btw-richtlijn als diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en sociale zekerheid (met als internrechtelijk tegenhanger artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek).

Blijkens de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie kunnen diensten alleen worden aangemerkt als nauw samenhangend met een hoofddienst als zij daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij de hoofd- of kerndienst, i.e. als de diensten een nevenprestatie vormen van de hoofd- of kerndienst.

Het feit dat in dit geval de terbeschikkingstelling van personeel wordt verricht door een andere persoon (de uitlener X) dan de hoofddienst (de inlener Y) is op zich geen juridisch bezwaar om de terbeschikkingstelling van personeel als een nevenprestatie te kunnen beschouwen van de hoofddienst.

De primaire voorwaarde om in de gegeven omstandigheden de vrijstelling van artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek voor diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en sociale zekerheid toe te passen op de betreffende nauw samenhangende diensten, is dat zowel de hoofdactiviteit van sociale dienstverlening als de daarmee nauw samenhangende dienstverrichting van terbeschikkingstelling worden verricht “door een bedoelde instelling” in de zin van artikel 44, § 2, 2°, in fine, van het Btw-Wetboek.

In het onderhavige geval is de uitlener X een publiekrechtelijk lichaam dat overigens voor haar activiteiten in XYZ erkend is door de bevoegde overheidsinstantie en is de inlener Y een privaatrechtelijke instelling van sociale aard die door dezelfde overheidsinstantie erkend is als een dienstverleningsorganisatie voor zorgbehoevende personen en hun omgeving.

In het licht van wat voorafgaat beslist de DVB dat de door X verrichte diensten van terbeschikkingstelling aan de inlenende vzw Y van het betreffende overheidspersoneel die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en sociale zekerheid verricht door de

inlenende vzw Y, in hoofde van X vrijgesteld zijn van btw op grond van artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek en dat er dus door X geen btw verschuldigd is op de gerelateerde vergoeding die de inlenende vzw Y aan X zal betalen.

Casus 3: Faciale feminisatie chirurgie – Medische vrijstelling van btw voor esthetische ingrepen en behandelingen met therapeutisch of reconstructief doel op grond van artikel 44, § 1, 1° Btw-Wetboek (VB 2016.728)

Een vennootschap onder firma (hierna aangeduid als “VOF”) Dr. X - Dr. Y is gespecialiseerd in transgenderchirurgie als gevolg van genderdysforie.

De betreffende operatieve ingrepen worden uitgevoerd door Dr. X en vinden uitsluitend plaats in een door Dr. X uitgebate privékliniek in België.

Dr. Y assisteert Dr. X bij de consultaties en bij de organisatie van de medische praktijk.

De operatieve ingrepen van transgenderchirurgie die Dr. X uitvoert en die met de patiënt worden afgerekend door de VOF, vallen voor de btw onder het begrip “medische verzorging” en maken ingrepen en behandelingen uit met therapeutisch of reconstructief doel ingevolge ziekte, letsel of aangeboren afwijking (Beslissing nr. E.T. 127.740 van 22.03.2016, randnr. 10) en zijn dus vrijgesteld van btw op grond van artikel 44, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek.

Rekening houdend met de concrete elementen eigen aan de zaak en de context van transgenderchirurgie als gevolg van genderdysforie, kunnen volgens de DVB ook facelifts door Dr. X in eer en geweten beoordeeld worden als een ingreep die niet louter een verfraaiingsdoel dient voor de patiënt (desgevallend zou wellicht overigens ook aannemelijk kunnen worden gemaakt dat Dr. X een functioneel ongemak voor de patiënt verhelpt) en zijn deze facelifts uitgevoerd door Dr. X en met de patiënt afgerekend door de VOF, vrijgesteld van btw op grond van artikel 44, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek.

Rekening houdend met de concrete elementen eigen aan de zaak en de context van transgenderchirurgie als gevolg van genderdysforie, valt volgens de DVB permanente ontharing door middel van laser en elektrolyse niet onder de toepassing van randnummer 10 en evenmin onder de toepassing van randnummer 12 van de beslissing nr. E.T. 127.740 van 22.03.2016 en geniet zij de medische vrijstelling van btw op grond van artikel 44, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek, indien deze wordt verricht door een arts.

De DVB wijst er op dat aan de toepassing in de hiervoor bedoelde gevallen van de medische vrijstelling op grond van artikel 44, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek voor Dr. X een motiveringsplicht verbonden is.

In de gegeven feitelijke omstandigheden zijn volgens de DVB ook de door Dr. X en Dr. Y tegen vergoeding georganiseerde consultaties vrijgesteld van btw op grond van artikel 44, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek.

Casus 4: Maatstaf van heffing van de zakelijke rechten – waarde pro fisco (VB 2016.005)

Ingevolge het antwoord op vraag nr. 710 van de heer de Clippele van 22 september 1993, heeft de administratie onder punt 161, c), van de BTW-Handleiding, een regel vastgesteld voor de bepaling van de omvang van het recht op aftrek van een belastingplichtige (optioneel of niet) die een zakelijk recht vestigt op een gebouw. In hoofdzaak staat deze regel een volledig recht op aftrek toe van de belasting geheven van de oprichting of de aankoop van het gebouw als de maatstaf van heffing van het zakelijk recht dat slaat op dit gebouw ten minste 95% of 97,5% bedraagt van de oprichtingsprijs of aankoopprijs ervan, naargelang het zakelijk recht gevestigd is voor een duur die minder of meer dan 10 jaar bedraagt. Wanneer

deze percentages niet worden bereikt is de aftrek evenredig met de verhouding tussen de maatstaf van heffing van het zakelijk recht en de oprichtingsprijs of de aankoopprijs.

De DVB heeft een tendens vastgesteld waarbij dat de belastingplichtigen die een zakelijk recht vestigen waarvan de prijs wordt gespreid over de duur van het recht, van mening zijn dat de maatstaf van heffing van dit recht een “pro fisco” schatting is die definitief de belastingheffing en het desbetreffende recht op aftrek bepaalt. Ze bepalen de maatstaf van heffing dus systematisch “pro fisco” op 95 of 97,5% van de oprichtings-of aankoopprijs van het gebouw zonder de bedragen in aanmerking te nemen die werkelijk verschuldigd en/of betaald zijn tijdens de duur van het zakelijk recht, terwijl dat, overeenkomstig artikel 26 van het Wetboek, het deze bedragen zijn die de maatstaf van heffing van de belasting uitmaken.

Voor de berekening van deze percentages, is de DVB van oordeel dat slechts rekening moet worden gehouden met de bedragen waarvan de bezitter van het zakelijk recht, op het ogenblik van de vestiging van het recht, zeker weet dat hij ze moet betalen. Zijn met name uitgesloten, de bedragen die voortvloeien uit een eventuele indexering, de variabele bedragen in functie van het resultaat of de omzet verwezenlijkt door de bezitter van het zakelijk recht, de bedingen van ontbinding of van voorafgaande verzaking “in der minne” vóór het einde van het zakelijk recht.

6.3 Successierechten – Niet-ontvankelijkheid (VB 2016.470)

Mijnheer X heeft met zijn echtgenote een levensverzekering afgesloten volgens het volgende schema :

Verzekeringsnemers	De heer X en Mevrouw Y
Verzekerde hoofden	De heer X en Mevrouw Y
Verkrijgers	Z

De heer X overlijdt in 2015.

Mevrouw Y vraagt de DVB om bevestiging te bekomen dat de overdracht van de rechten en verplichtingen van haar echtgenoot X in haar voordeel geen “waarden” zijn in de zin van artikel 8 van het Wetboek der Successierechten en bijgevolg niet moeten worden aangegeven in de aangifte van de nalatenschap.

Overeenkomstig artikelen 40 en 41 van het W.Succ., is de termijn voor het indienen van de aangifte van nalatenschap vier maand, te rekenen van de datum van het overlijden, wanneer dit zich in het Rijk heeft voorgedaan, behoudens verlenging toegestaan door de administrateur-generaal van de Administratie van de Patrimoniumdocumentatie.

De aangifte ingediend binnen de bij de wet bepaalde termijn of de door de administrateur-generaal verlengde termijn kan worden gewijzigd zolang de termijn niet verstreken is, tenzij de belanghebbende uitdrukkelijk, in een in de wettelijke vorm ingediende aangifte, aan dit recht hebben verzaakt.

In casu heeft mevrouw Y in 2016, een aangifte van nalatenschap ingediend waarin deze verzekeringspolis wordt opgenomen onder de post ‘pro memorie’ zonder vermelding van een waarde.

De Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, preciseert in haar artikel 20, tweede lid dat. “Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale

Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad”.

Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat “Per definitie moet de voorafgaande beslissing de fase van de vestiging van de belasting voorafgaan : van zodra de beschouwde verrichting of situatie wordt verwezenlijkt of zich voordoet en de voorwaarden voor de toepassing van de belasting definitief zijn vervuld, is de belasting van toepassing overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen. Eender welke verbintenis van de administratie die aan de belastingplichtige de fiscale gevolgen van de verwezenlijkte verrichting of de vastgestelde verrichting verduidelijkt, is in die omstandigheden van geen belang meer “. (cf. Kamer, Doc. 50, 1918/1, p.59).

Het doel van deze bepalingen is bijgevolg om ieder conflict te vermijden met een standpunt dat kan worden ingenomen door de administratie.

Vermits deze bepaling een fictie instelt, is de DVB van oordeel dat ze restrictief of beperkend moet geïnterpreteerd worden en heeft ze bijgevolg bevestigd dat deze rechten en verplichtingen geen “waarden” zijn in de zin van artikel 8 van voormeld wetboek.

De aanvraag wordt bijgevolg niet-ontvankelijk verklaard.

7. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN

7.1 Directe Belastingen

7.1.1 Herstructureringen

Casus 1 – Partiële splitsing

De activiteiten van nv A situeren zich in de vastgoed sector. De aandeelhouders van nv A zijn de heer X die 99 % van de aandelen aanhoudt en de heer Y die 1 % van de aandelen aanhoudt.

De nv A beschikt over verschillende onroerende goederen.

In eerste instantie zal bvba B worden opgericht door de heer X met een participatie van 99 % en door de heer Y met een participatie van 1 %.

De aandeelhouders van nv A wensen één onroerend goed onder te brengen in de bvba B door middel van een partiële splitsing. Alle andere activa en passiva zullen achterblijven in nv A.

In een volgende fase zal de huidige bestemming van dat ene onroerend goed worden gewijzigd en zal een derde alle aandelen van bvba B verwerven, waarna deze derde zal overgaan tot een fusie met zijn ontwikkelingsvennootschap.

De aanvrager wenst de bevestiging dat (I) de partiële splitsing van nv A beantwoordt aan het bepaalde in artikel 183bis WIB 92 en aldus belastingneutraal kan doorgevoerd worden in overeenstemming met artikel 211 § 1 WIB 92; (II) de geviseerde rechtshandelingen verantwoord zijn door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen zoals bepaald in artikel 344 § 1 WIB 92 en dat (III) de partiële splitsing een overdracht inhoudt aan het tarief 0 procent in de zin van artikel 115bis W.Reg, evenwel met een minimumheffing gelijk aan het algemeen vast recht bij toepassing van artikel 167 W.Reg.

De DVB is van mening dat de verrichtingen het ontwijken van de onderliggende meerwaardebelasting als doel hebben. Het gaat in feite om de verkoop van één onroerend goed aan één derde.

Casus 2 – Geruisloze fusie i.p.v. liquidatie

De heer X bezit alle aandelen van bvba A. Bvba A is een holdingvennootschap die 99% van de aandelen van bvba B bezit. De heer X houdt de overige aandelen bvba B persoonlijk aan. Bvba B is een vastgoedvennootschap en verhuurt haar onroerend goed.

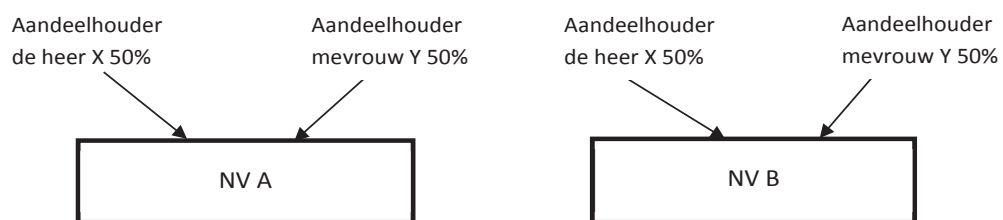
Bvba A werd enkele jaren geleden opgericht door de heer X met het oog op de uitkoop uit bvba B van een derde partij. Gelijktijdig met deze uitkoop, verkocht de heer X zijn aandelen bvba B (met uitzondering van enkele) aan bvba A. Enige tijd later werd door de heer X een deel van de schuldvordering, ontstaan ten gevolge van deze verkoop, ingebracht in het kapitaal van bvba A.

De heer X ervaart de huidige structuur als complex en niet transparant en wenst bijgevolg deze structuur te vereenvoudigen. De holding is niet langer gewenst. Vooreerst zal de heer X de enkele aandelen bvba B die hij persoonlijk aanhoudt, verkopen aan bvba A. Vervolgens vindt een geruisloze fusie door overneming plaats waarbij bvba A bvba B overneemt.

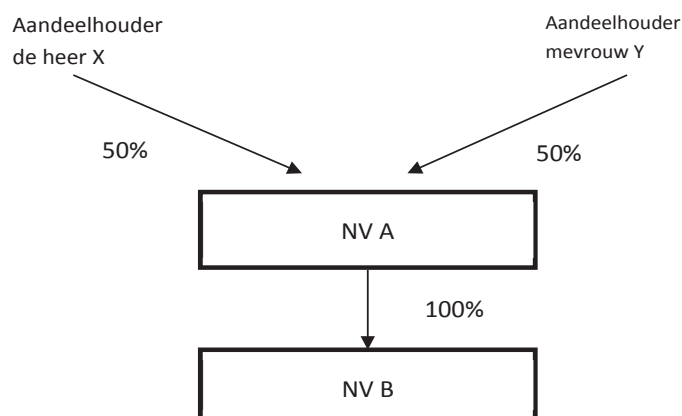
De door de aanvrager aangehaalde motieven, met name de vereenvoudiging van de groepsstructuur, administratieve vereenvoudiging en kostenbesparing, blijven beperkt tot motieven die bij elke fusie verrichting kunnen worden ingeroepen. Er wordt een geruisloze fusie voorgesteld waarbij bvba A bvba B overneemt. Door de fusie wordt niets samengevoegd. Er zijn geen synergiën. Bovendien werd verklaard dat het voortbestaan van de holding niet langer gewenst is. Derhalve blijkt dat de geplande fusie door overneming voornamelijk een fiscaal motief heeft, met name het vermijden van de verschuldigde roerende voorheffing die gepaard zou gaan met een liquidatie van bvba A.

Casus 3 – Verkoop van aandelen gevolgd door geruisloze fusie

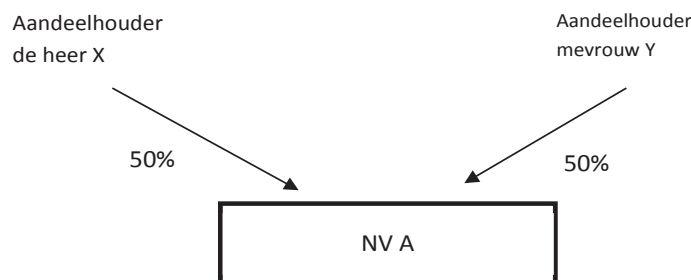
Situatie vóór de verrichtingen



De aandelen van NV B worden verkocht aan NV A



Geruisloze fusie door overneming – situatie na de beoogde verrichtingen



De NV A is een vastgoedvennootschap. De NV B was een exploitatievennootschap; haar activiteiten werden recent verkocht aan een derde. De aandelen van de NV A en de NV B worden aangehouden door de heer X en mevrouw Y.

De NV B heeft hoofdzakelijk liquide middelen op haar actief naast rollend materieel dat volledig afgeschreven is.

Geen van beide vennootschappen heeft personeel in dienst.

De heer X en mevrouw Y wensen hun aandelen in de NV B te verkopen aan de NV A en na verloop van 1 jaar, een (geruisloze) fusie door te voeren waarbij de NV A de NV B overneemt.

Voor de verkoop van de aandelen in de NV B aan de NV A werden geen economische overwegingen gegeven. De geruisloze fusie waarbij de NV A de NV B overneemt, zou worden doorgevoerd omdat deze laatste vennootschap geen bestaansreden meer heeft en de fusie kostenbesparend is.

De NV B heeft geen activiteiten meer. In de vennootschap zitten hoofdzakelijk liquide middelen en volledig afgeschreven rollend materieel. Indien de vennootschap geliquideerd wordt, dient er RV betaald te worden op de uitgekeerde reserves en vennootschapsbelasting op de eventuele meerwaarde op het rollend materieel (de NV B heeft geen belastingvrije reserves).

Door de voorgenomen verrichtingen, meer bepaald de verkoop van de aandelen in de NV B aan de NV A, gevolgd door een (geruisloze) fusie, zij het met een tussentijd van een jaar, kunnen de heer X en mevrouw Y de reserves van de NV B (en in voorkomend geval van de NV A) onmiddellijk belastingvrij uitkeren ten belope van de verkoopprijs van hun aandelen. De verrichtingen zijn bijgevolg fiscaal geïnspireerd en erop gericht de belasting bij liquidatie van de NV B te ontwijken.

Casus 4 – Grensoverschrijdende fusie – DBI-aftrek

Situatieschets

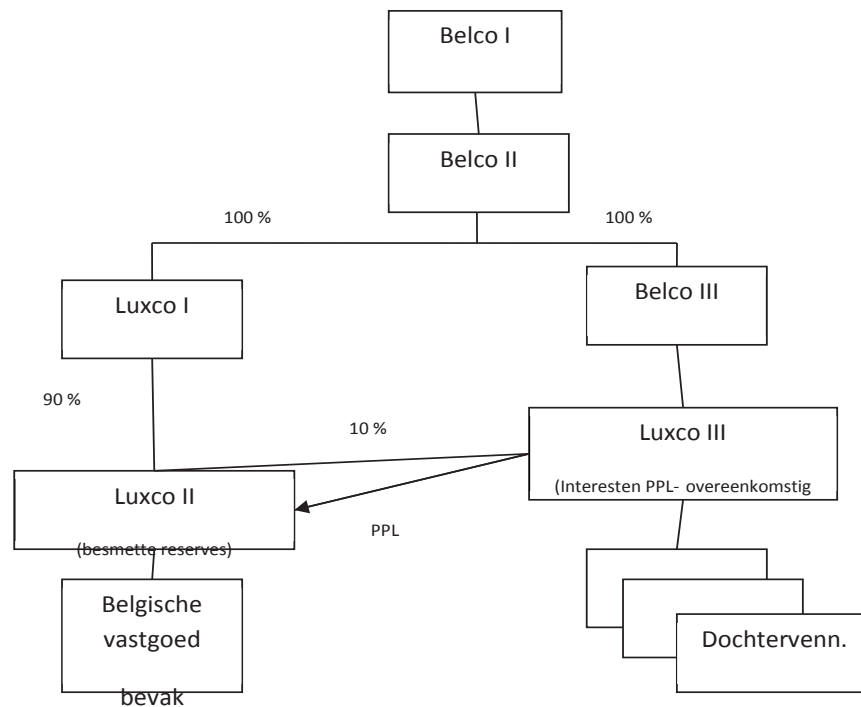
De beoogde herstructurering strekt ertoe de Belgische en Luxemburgse groepsstructuur te vereenvoudigen middels een grensoverschrijdende fusie waarbij de Luxemburgse activiteiten behouden worden in een Luxemburgse vaste inrichting.

Luxco I, Luxco II, Luxco III en Belco III zijn passieve holdings. Belco II is een operationele vennootschap.

Enkele jaren geleden werd een leningsovereenkomst aangegaan tussen Luxco III en Luxco II voor de verwerving van de aandelen van de Belgische vastgoedbevak. Vanuit Luxemburgs boekhoudkundig en juridisch perspectief, worden de interestbetalingen onder deze leningsovereenkomst als interest beschouwd en behandeld. Overeenkomstig een ruling van de Luxemburgse belastingdienst, werd Luxco III, ondanks de boekhoudkundige en juridische kwalificatie als interest, toch toegelaten om de interestbetalingen als ontvangen dividenden te beschouwen vanuit Luxemburgs fiscaal perspectief waarop de deelnemingsvrijstelling mocht worden toegepast. Deze interestbetalingen die gedurende de looptijd van de lening inmiddels zijn opgelopen tot tientallen miljoenen EUR, werden door Luxco III nog niet als dividend uitgekeerd. Ook Luxco II beschikt nog over (weliswaar beperkte) reserves die werden verkregen ingevolge dividenduitkeringen van de Belgische vastgoedbevak maar die door Luxco II nog niet als dividend werden uitgekeerd.

Met de herstructurering wenst de groep een einde te maken aan de bestaande winstdelende leningsstructuur door eliminatie van Belco III, Luxco I, Luxco II en Luxco III.

Organogram vóór de verrichtingen



Voorgelegde verrichtingen

Stap 1: Uitkering van de besmette reserves door Luxco II aan Luxco I en door Luxco I aan Belco II (zonder recht op DBI-aftrek ingevolge de toepassing van artikel 203, § 1, eerste lid, 5°, WIB 92).

Stap 2: Verkoop van de deelneming in de Belgische vastgoedbevak door Luxco II aan Belco I, waarbij de overnameprijs van deze participatie als een vordering op Belco I zal blijven uitstaan.

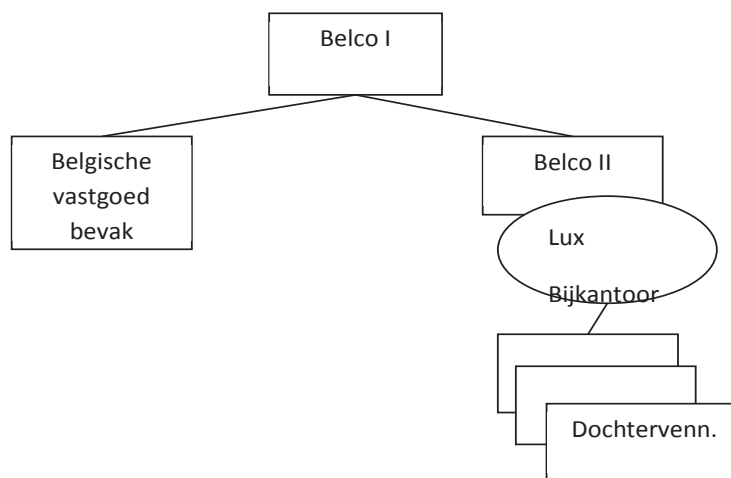
Stap 3: Nationale fusies enerzijds tussen Luxco I, Luxco II en Luxco III (met Luxco I als overblijvende entiteit en met als gevolg dat de uitstaande vorderingen/schulden door de leningsovereenkomst tussen Luxco III en Luxco II zullen verdwijnen ingevolge schuldvermenging) en anderzijds tussen Belco II en Belco III (met Belco II als overblijvende entiteit).

Stap 4: Grensoverschrijdende fusie waarbij Luxco I zal worden overgenomen door Belco II en waarbij een Luxemburgs bijkantoor zal ontstaan waaraan de bestaande Luxemburgse activiteiten, activa en passiva zullen worden toebedeeld. Naar aanleiding van deze grensoverschrijdende fusie zal een fusiemeerwaarde worden gerealiseerd bij Belco II.

Stap 5: Uitkering in natura van de vordering op Belco I, die is ontstaan ingevolge de overdracht van de aandelen van de Belgische vastgoedbevak, door Belco II deels als een dividend (afkomstig van de fusiemeerwaarde en haar bestaande reserves) en deels als een kapitaalvermindering.

De aanvraag strekt er o.m. toe bevestiging te bekomen dat de fusiemeerwaarde gerealiseerd in stap 4 door de overnemende Belgische vennootschap volledig is vrijgesteld (toepassing van de Fusierichtlijn).

Organogram na de verrichtingen



Standpunt DVB

Concreet kan een dergelijke structuur worden opgesteld om inkomsten die zouden worden uitgesloten op basis van artikel 203, §1, eerste lid, 2°, WIB 92, via deze winstdelende leningsstructuur om te zetten in inkomsten die wel in aanmerking zouden komen voor DBI-aftrek. Ofschoon er in het verleden volgens de aanvrager nog geen dividenden werden uitgekeerd, werden er geen andere argumenten aangereikt voor het bestaan van deze structuur.

De DVB kan geen gevolg geven aan het verzoek tot DBI-aftrek bij de Belgische moedervernootschap gelet op het feit dat de aanvrager misbruik wenst te maken van de Fusierichtlijn om alsnog besmette inkomsten die zijn afgeleid naar Luxco III, die normaal nooit zouden in aanmerking komen voor DBI-aftrek op basis van artikel 203, §1, eerste lid, 5°, WIB 92, te kunnen vrijstellen.

De DVB is van oordeel dat artikel 203, §3, WIB in combinatie met artikel 203, §1, eerste lid, 5°, WIB 92, net bovenvermelde structuur beoogt. Er kan dus geen sprake zijn van het vervullen van de taxatievoorwaarde zoals vermeld in artikel 203 WIB 92.

Omwille van wijzigingen aan artikel 203 WIB 92 door de wet van 1 december 2016 houdende fiscale bepalingen, en dan met name de invoering van het nieuwe artikel 203, § 1, eerste lid, 7°, WIB 92 én de toepassing van deze bepaling vanaf 1 januari 2016, heeft de aanvrager besloten om te verzaken.

Casus 5: Fusie door overneming – Meerwaarde artikel 47, WIB92

Beschrijving van de belangrijkste elementen van de verrichting

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te bekomen dat de datum van aanschaffing van de herbeleggingsactiva “verkregen” door de overnemende vennootschap “A” in het kader van een belastingneutrale fusie overeenstemt met de datum waarop de fusie boekhoudkundig en fiscaal van kracht wordt (in casu 1 oktober 2016) en niet de oorspronkelijke datum van aanschaffing van de herbeleggingsactiva door de overgenomen vennootschap “D”, zodat de onroerende goederen aangekocht door de overgenomen vennootschap “D” vóór 01/10/2010 kunnen worden beschouwd als wederbeleggingen gedaan binnen de wettelijke termijnen door de overnemende vennootschap “A”.

Op xx/xx/2013, heeft vennootschap “A” een meerwaarde verwezenlijkt in het kader waarvan ze heeft gekozen voor het stelsel van de gespreide belasting.

Het boekjaar van vennootschap “A” wordt afgesloten op 30/09. In casu begint de wederbeleggingstermijn van 5 jaar te lopen op 01/10/2012, ofwel op 01/10/2010, om te verstrijken op 30/09/2015, of 30/09/2017, en dit op grond van artikel 47, §4, WIB92.

Er is gepland dat vennootschap “A” vennootschappen “B”, “C” en “D” overneemt met rechtsgevolgen op 1 oktober 2016.

De vennootschap “D” bezit gebouwde onroerende goederen waarvoor de oorspronkelijke datum van aanschaffing van sommige ervan, voorafgaat aan 01/10/2010.

Advies van de DVB

De DVB is van oordeel dat, gelet op het feit dat de fusie door overneming zal worden verricht met juridische, fiscale en boekhoudkundige continuïteit, er geen wijziging is van eigenaar en dat men de overgedragen bestanddelen moet beschouwen alsof er geen fusie heeft plaatsgevonden.

Deze analyse heeft bovendien het voorwerp uitgemaakt van de beslissing 2015.365 van 22/03/2016.

7.1.2 Meerwaarde op aandelen – Normaal beheer van privévermogen

Casus 1 – Inbreng van aandelen

De heer X bezit alle aandelen van bvba A. Bvba A is de vennootschap middels dewelke de heer X zijn diensten tot voor kort ter beschikking stelde aan een derde partij. Deze overeenkomst werd beëindigd en een niet-concurrentiebeding werd afgesloten. Bvba A heeft als enig actief een aanzienlijk bedrag aan liquide middelen. Recent richtte de heer X bvba B op. Middels deze vennootschap verleent hij (identieke) diensten aan een nieuwe derde partij.

Bvba A beschikt over liquiditeiten maar draagt een aantal (aantoonbare) economische/juridische risico's inherent aan haar vroegere activiteit gecombineerd met de huidige professionele activiteit van de heer X.

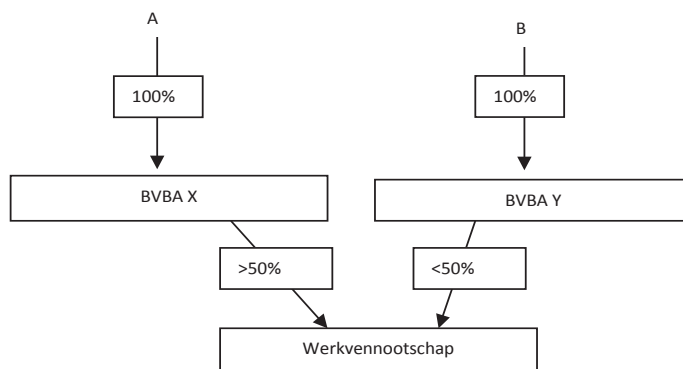
De heer X wenst een belangrijke vastgoedinvestering te doen. Omwille van de risico's verbonden aan bvba A wenst hij deze investering te doen via bvba B. Bvba A zal hiertoe een lening verstrekken aan bvba B.

De heer X wenst zijn aandelen bvba A in te brengen in bvba B. Vervolgens zal een superdividend opstroom naar bvba B dat zal worden gecompenseerd met de openstaande schuld.

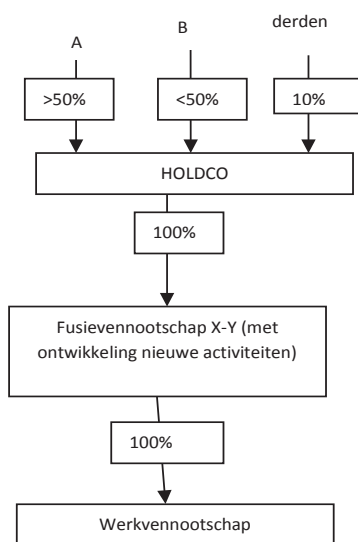
Bvba A dient beschouwd te worden als een kasgeldvennootschap (bezit enkel liquiditeiten). Door de inbreng gevolgd door de uitkering van een superdividend wordt bvba A een lege vennootschap. Aangezien het niet-concurrentiebeding – blijkens de overeenkomst – uitdrukkelijk van toepassing is op zowel bvba A, als de heer X, wordt door voormelde verrichting het vermogen (inclusief de beoogde vastgoedinvestering) niet gevrijwaard zodat de vastgoedinvestering evenzeer kan uitgevoerd worden door bvba A. De verrichting lijkt erop gericht te zijn om de waarde (liquiditeiten) van bvba A uit te drukken als gestort kapitaal.

Casus 2 – Inbreng van aandelen

Structuur vóór de verrichting:



Structuur na de verrichtingen:



De aanvragers A en B hebben meerdere jaren geleden hun participatie in de werkvennootschap ingebracht in hun respectievelijke holdingvennootschap bvba X en bvba

Y met het oog op hun successieplanning. Enkele jaren later werd het kapitaal dat werd gecreëerd n.a.v. de inbreng nagenoeg volledig terugbetaald aan de aanvragers middels kapitaalverminderingen.

De aanvragers wensen hun aandelen van de bvba X en de bvba Y grotendeels te verkopen aan en gedeeltelijk in te brengen in een nieuw op te richten holdingvennootschap HoldCo. Na de inbreng zullen de persoonlijke holdingvennootschappen bvba X en bvba Y gefuseerd worden. In de aldus gefuseerde vennootschap zullen nieuwe activiteiten ontwikkeld worden.

In hoofdzaak wensen de aanvragers over te gaan tot de geplande verrichtingen met het oog op de toetreding van derden tot het kapitaal. Gelet op de hoge waarde van de werkvennootschap ligt de financiële drempel voor nieuwe aandeelhouders erg hoog. Dit is de reden dat een HoldCo dient opgericht te worden met een beperkt kapitaal waardoor de overdracht van de aandelen van de bvba X en de bvba Y aan de HoldCo grotendeels dient te gebeuren middels een verkoop.

De DVB is van oordeel dat de geplande verkoop en inbreng vooral fiscaal geïnspireerd is, gelet op het volgende:

- meerdere jaren geleden werden persoonlijke holdingvennootschappen gecreëerd met het oog op de successieplanning van de aanvragers; thans is er nog niet de minste aanvang genomen met de successieplanning;
- het kapitaal dat werd gevormd n.a.v. de inbreng werd enkele jaren na de inbreng nagenoeg volledig terugbetaald aan de aanvragers A en B middels kapitaalverminderingen;
- de aanvragers wensen de creatie van de persoonlijke holdingvennootschappen terug te draaien door de aandelen van deze vennootschappen over te dragen aan een gezamenlijke holding en de persoonlijke holdingvennootschappen te fuseren tot een subholding waarin nieuwe activiteiten zullen ontwikkeld worden.

De DVB is van oordeel dat de persoonlijke holdingvennootschappen bijgevolg hun nut verloren hebben en de gewenste structuur eveneens kan bereikt worden door de bvba X en de bvba Y hun participatie in de werkvennootschap te laten verkopen aan de HoldCo eventueel gevolgd door een vereffening van de bvba X en de bvba Y.

Casus 3 – Kapitaalverhoging door toepassing artikel 537, WIB 92 bij werkvennootschap gevolgd door inbreng aandelen werkvennootschap in holding

De heren A en B zijn allebei aandeelhouder van verschillende werkvennootschappen en zij wensen elk de aandelen van deze werkvennootschappen te centraliseren in een persoonlijke holdingvennootschap door middel van een inbreng. Bepaalde van deze werkvennootschappen hebben enkele jaren geleden hun kapitaal verhoogd door toepassing te maken van artikel 537, WIB 92 (uitkering dividend met inhouding 10% RV gevolgd door kapitaalverhoging).

De aanvragers vragen aan de DVB de bevestiging dat de toepassing van artikel 537, WIB 92, na de inbreng wordt overgedragen aan de persoonlijke holdingvennootschappen. Zij wensen m.a.w. de bevestiging te verkrijgen dat het kapitaal, gevormd krachtens artikel 537, WIB 92 bij de werkvennootschappen, na de in artikel 537, WIB 92 voorziene wachtperiode, belastingvrij kan worden uitgekeerd door de persoonlijke holdingvennootschappen.

De DVB is echter van oordeel dat de toepassing van artikel 537, WIB 92 bij de werkvennootschappen, na de inbreng niet wordt overgedragen op de persoonlijke holdingvennootschappen.

Casus 4 – Verkoop aandelen vennootschap met liquiditeiten aan een derde

De aanvrager houdt 100% van de aandelen van een Belgische holdingvennootschap X, die op haar beurt 100% van de aandelen houdt van een buitenlandse holdingvennootschap Y. Y houdt 50% in een exploitatievennootschap Z, de overige 50% van Z is in handen van een medevennoot. X werd meer dan 10 jaar geleden opgericht door de inbreng van de aandelen van Y (hiervoor werd geen voorafgaande beslissing gevraagd). Bij X hebben er de voorbije jaren verschillende kapitaalverminderingen plaatsgevonden.

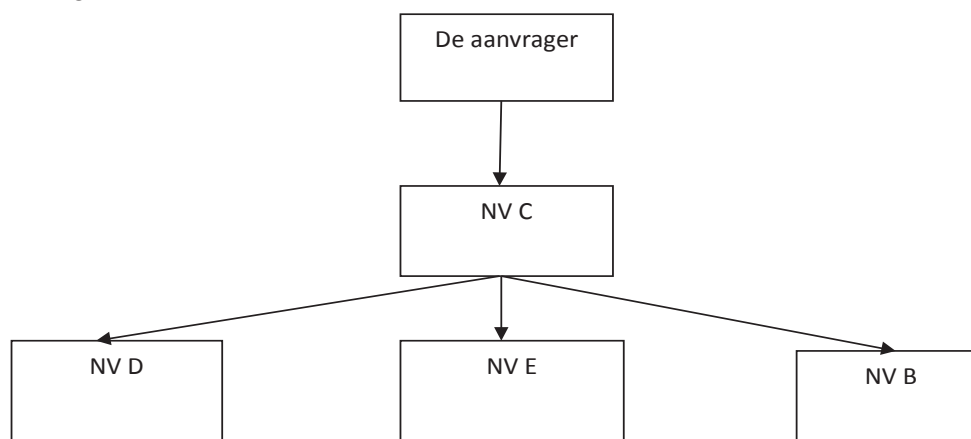
Met het oog op de afbouw van zijn activiteiten wenst de aanvrager de participatie van 50% in Z privé over te nemen en Y te liquideren. X, waar enkel nog liquiditeiten en een vordering op de aanvrager (ontstaan n.a.v. de verkoop van de aandelen Z) tot de activa behoren, wenst de aanvrager te verkopen aan een derde partij (die de schuld van de aanvrager zal overnemen).

De DVB is van oordeel dat de volgende logische stap na de vereffening van Y, de vereffening van X zou zijn. X heeft namelijk haar functie als holdingvennootschap verloren door (i) de verkoop door Y van haar participatie in Z en (ii) de liquidatie van (de tussenholding) Y. De DVB meent dan ook dat enkel fiscale motieven aan de grondslag liggen van deze verrichting, namelijk vermijden van liquidatieheffing bij de vereffening van X.

Casus 5 – Verkoop aandelen holdingvennootschap i.p.v. werkvennootschap

De aanvraag strekte er toe de bevestiging te krijgen dat de geplande verkoop door dhr. X (hierna “de aanvrager”) van zijn aandelen van de holdingvennootschap BVBA A, met haar 100 % dochter- en exploitatievennootschap NV B, aan een derde – overnemer, kwalificeert als een verrichting van normaal beheer van privévermogen zoals bedoeld in artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92, dat de inkomsten ingevolge de voormelde verrichting niet voortkomen uit speculatie zoals bedoeld in artikel 90, 1°, WIB 92 en het geheel van de voorafgaande verrichtingen (zie hierna) bij de voorgenomen verrichting, alsook elk van de transacties afzonderlijk, niet valt onder het toepassingsgebied van de antimisbruikbepaling zoals bepaald in artikel 344, § 1, WIB 92.

De groepsstructuur waarvan de aanvrager 100 % aandeelhouder is zag er tot voor enkele jaren als volgt uit:

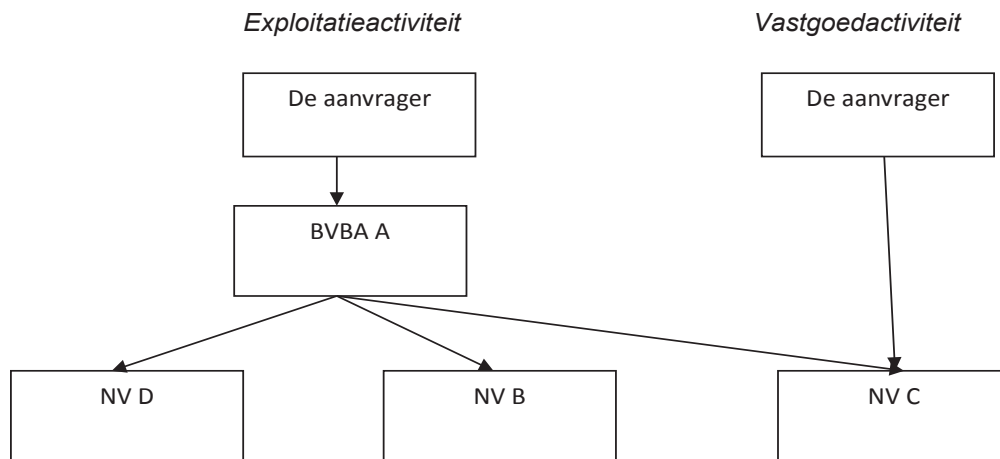


De NV C is een patrimoniumvennootschap die, naast haar drie participaties, o.m. de industriegrond en het gebouw bezit voor de kernactiviteit van de operationele vennootschap

NV B. De NV E was eveneens een vastgoedvennootschap. De NV D bezit enkel een onroerend goed dat wordt verhuurd aan een derde.

1^{ste} partiële splitsing

Een aantal jaar geleden werd beslist om de NV C partieel te splitsen door de financiële vaste activa, zijnde deelnemingen in verbonden ondernemingen, vorderingen en liquide middelen over te dragen aan de nieuw opgerichte vennootschap BVBA A. Op diezelfde datum werd een fusie doorgevoerd tussen de NV C en de NV E. Dit gaf volgende nieuwe structuur:



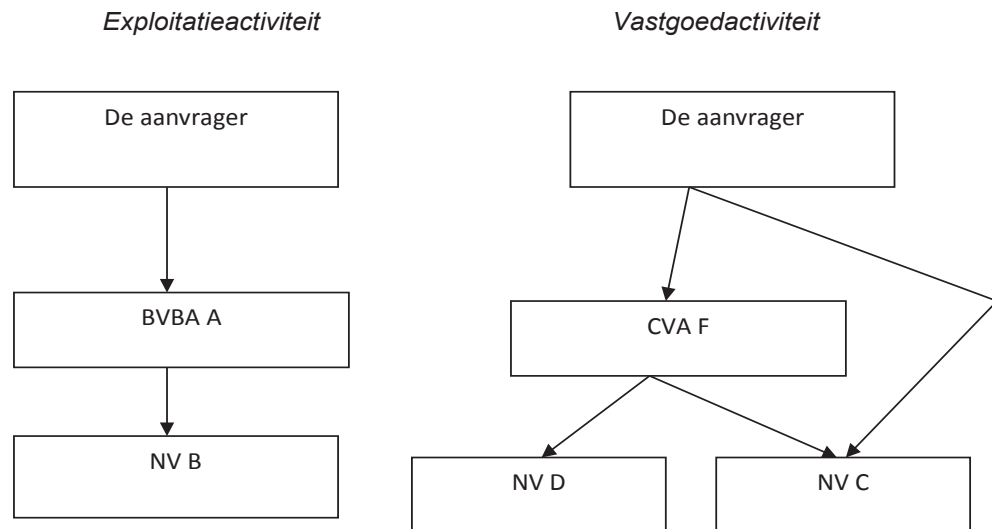
Middels de oprichting van de holding BVBA A wilde de aanvrager zijn gehele vermogen gelijk verdelen onder zijn kinderen. Een van de kinderen was ernstig ziek (en zou later overlijden) en zou de meerderheid van de aandelen van de NV C (vastgoed) krijgen en een minderheid van de aandelen van de BVBA A. De andere actieve kinderen zouden de meerderheid van de aandelen van de BVBA A krijgen en een minderheid van de aandelen van de NV C.

De waarde van de aandelen van de exploitatievennootschap NV B is beduidend hoger dan de waarde van de NV C, waardoor het “zieke” kind ook nog een minderheid van de aandelen van de BVBA A zou krijgen, gelet op het reservatair deel van het vermogen van zijn vader waar hij recht op heeft. Dit kind zou dan het beheer van het vastgoed op zich nemen weliswaar onder controle van de actieve kinderen.

2^e partiële splitsing

Na het overlijden van het zieke kind werd beslist om over te gaan tot de partiële splitsing van de BVBA A waarbij haar “participaties in onroerend goed activiteiten” werden overgedragen aan de nieuw op te richten Comm. VA F.

Deze partiële splitsing werd enerzijds doorgevoerd in het kader van de familiale opvolging van de aanvrager door de actieve kinderen die de exploitatie zouden verderzetten en de verdere uitbouw zullen verzekeren, en anderzijds ingevolge het plotse overlijden van het zieke kind van de aanvrager (waardoor de aandelen zouden toekomen aan zijn minderjarig kind (=kleinkind aanvrager)).



Teneinde de continuïteit van de vastgoedvennootschappen te verzekeren heeft de aanvrager het bestuur van deze vennootschappen trachten te centraliseren d.m.v. de oprichting van een nieuwe holdingvennootschap met een specifieke vennootschapsvorm Comm. VA F met daaronder de twee vastgoedvennootschappen NV C en NV D (die in normale omstandigheden aan het zieke kind zouden zijn toegekomen indien het nog had geleefd). Gelet op het plotse overlijden zou de “passieve kant” nu aan het kleinkind van de aanvrager (dat nu als reservataire erfgenaam in aanmerking kwam), als wettelijke erfgenaam, overgelaten kunnen worden. De holdingvennootschap Comm. VA F biedt een betere mogelijkheid om het management en zeggenschap te regelen op het niveau van deze holdingvennootschap. D.m.v. de oprichting van een tweede holdingvennootschap werd er voor gezorgd dat het minderjarige kleinkind voor een zeer groot deel uitgesloten werd van de exploitatieactiviteit binnen de NV B. Het kleinkind zou minderheidsaandeelhouder worden van de BVBA A (exploitatie) en meerderheidsaandeelhouder worden van de Comm. VA F. Het zou evenwel geen statutair zaakvoerder worden teneinde het bestuur van de Comm. VA F te verankeren bij de actieve kinderen van de aanvrager.

Niettegenstaande de intentie van de actieve kinderen om de activiteiten voort te zetten, uit te bouwen en hun vader op te volgen, heeft het overlijden van één van de kinderen één en ander omtrent ‘de familiale voortzetting’ in perspectief geplaatst. De zin werd ontnomen om de continuïteit van het bedrijf verder te zetten.

Vorig jaar werd de aanvrager dan plots gecontacteerd door een potentiële derde-overnemer die een exceptioneel voorstel heeft gedaan om de BVBA A, met haar 100 % dochter-exploitatievennootschap NV B, te kopen. De potentiële koper is enkel geïnteresseerd in de exploitatieactiviteit maar niet in het vastgoed dat wordt gebruikt voor de operationele activiteiten. Hij zou het vastgoed wel willen huren.

Volgende factoren zouden de visie van de aanvrager hebben veranderd waardoor deze bereid zou zijn om mogelijks te verkopen:

- de bijzondere familiale context (vroeg overlijden van één van zijn kinderen) en de emotionele impact ervan heeft ervoor gezorgd dat de aanvrager en de andere kinderen een “andere kijk” op het leven hebben gekregen die niet meer zozeer op de voortzetting van het bedrijf gericht is;

- de voortdurend wijzigende wetgeving waaronder de vennootschapsrechtelijke- en fiscale regelgeving, die de rechtsonzekerheid steeds meer in hand werkt alsook de ondernemingszin in België doet afnemen;
- de uitzonderlijke interesse van een potentiële overnemer die een 'exceptioneel voorstel' heeft gedaan.

Het opzet van de voorafgaande verrichtingen (partiële splitsingen) was de structuur klaar te zetten voor de opvolging van de aanvrager. Het was de bedoeling dat de actieve kinderen de meerderheid van de aandelen van de holding met exploitatieactiviteiten eronder zouden krijgen en het zieke kind (dat later overleden is) de meerderheid van de aandelen van de vastgoedpoot zou krijgen.

Niettegenstaande de partiële splitsingen al werden doorgevoerd, is er sindsdien nog geen aanvang genomen met de vermogens- en successieplanning van de aanvrager zodat bij zijn eventueel overlijden de gewenste aandelenverhouding bij de exploitatie- en de vastgoedtak niet zou bereikt worden. Volgens de aanvrager was het de bedoeling een aanvang te nemen met zijn vermogens- en successieplanning, maar kwam toen de plotse interesse van een derde-koper voor de exploitatietak.

Het team is van oordeel dat de verrichtingen (partiële splitsingen enkele jaren geleden gevolgd door geplande verkoop) tot doel hebben de NV B op een fiscaalvriendelijke manier te verkopen, nl. door de NV B te verkopen met de bovenliggende holding BVBA A i.p.v. een rechtstreekse verkoop van de NV B wat tot gevolg zou hebben dat het bedrag zou ontvangen worden door de BVBA A en enkel via een dividend of een vereffening (met inhouding RV) bij de aanvrager zou kunnen terechtkomen. Het team is van oordeel dat op basis van artikel 344, § 1, WIB 92, op het geheel van de verrichtingen fiscaal misbruik kan worden ingeroepen.

Casus 6: Verkoop en inbreng aandelen

De aanvragers (mevrouw en mijnheer) willen de bevestiging bekomen dat de inbreng- en verkoopsmeerwaarde die ze zullen verwezenlijken, ingevolge de inbreng en de verkoop (in hoofde van mijnheer) van verschillende deelnemingen in een op te richten holdingvennootschap naar Belgisch recht (hierna NEWCO) voortvloeien uit een verrichting van normaal beheer van een privévermogen, die niet binnen het toepassingsgebied van artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92 valt en bijgevolg worden vrijgesteld in hunnen hoofde.

De aanvragers willen een vennootschap NEWCO oprichten door een inbreng in natura van hun respectievelijke deelnemingen maar wensen de gelijkheid 50/50 te behouden.

Gelet op de ongelijke vermogens van de heer en mevrouw, maakt de verkoop van de deelnemingen aan een vennootschap NEWCO, voor het gedeelte dat 200.000 EUR overschrijdt, in plaats van de inbreng, gelijkheid tussen beide vennoten mogelijk.

Het belangrijkste probleem dat zich stelt in dit dossier is dat om een evenwicht 50/50 in de holdingvennootschap NEWCO te bereiken, mijnheer slechts een beperkt deel van zijn participatie kan inbrengen en het grootste gedeelte moet verkopen.

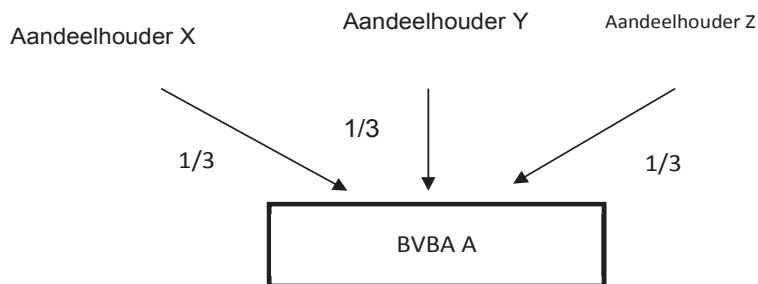
Mijnheer brengt 9% van zijn vermogen in en verkoopt het saldo, met name 90% (180.000 EUR) aan zijn holdingvennootschap die hij samen met zijn vrouw houdt in een 50/50-verhouding.

Het College beslist dat de ongelijke vermogens van de partners in principe nooit een voldoende reden is om een verkoop aan zijn "eigen holding" te verantwoorden, behoudens in

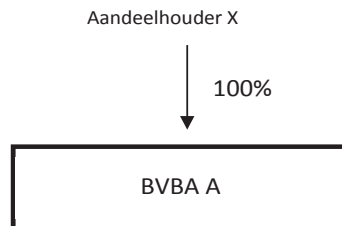
het bijzondere geval waarin deze verrichting de toetreding mogelijk maakt tot het aandeelhouderschap van een derde investeerder (of van medewerkers) die een substantiële meerwaarde bieden voor de exploitatie van de vennootschap of de duurzaamheid ervan kunnen verzekeren (wat in casu niet het geval is omdat de aanvragers actief zijn in domeinen die niets met elkaar te maken hebben).

7.1.3 Controlewijziging

Situatie vóór de verrichting



Situatie na de verrichting



Ingevolge concurrentie en negatieve commentaren in de media was de activiteit van BVBA A sterk verminderd. Er werd door de 3 aandeelhouders X, Y en Z besloten om de activiteit stop te zetten. Alle activa van de vennootschap werden verkocht.

De ontbinding van BVBA A bleek te duur voor de aandeelhouders. Daarom werd de vennootschap overgenomen door 1 van de 3 aandeelhouders – X – die een naamsverandering doorvoerde, het statutair doel van de vennootschap wijzigde naar de zelfstandige activiteit van X en de maatschappelijke zetel verplaatste naar het adres waar de zelfstandige activiteit gevestigd is.

De zelfstandige activiteit van de overnemer werd ingebracht in BVBA A.

Alle elementen wijzen op het gebruik van een verlieslatende vennootschap: activiteit stopgezet, activa verkocht, overdraagbare fiscale verliezen, ontbinding was te duur, inbreng van een goed draaiende zelfstandige activiteit, wijziging doel, wijziging naam in naam van de zelfstandige activiteit, wijziging maatschappelijk zetel naar adres van de zelfstandige activiteit.

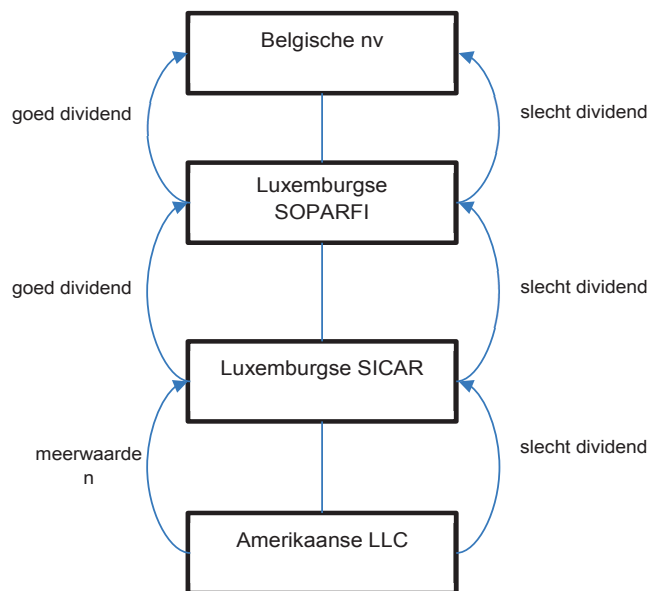
De controlewijziging beantwoordt niet aan rechtmatige financiële of economische behoeften, maar is fiscaal geïnspireerd. De verrichting is erop gericht de fiscaal overdraagbare verliezen

van een lege vennootschap zonder activiteit aan te wenden door het kunstmatig afleiden van belastbare winsten van een goed draaiende activiteit naar een verlieslatende vennootschap. Derhalve is de DVB van mening dat overeenkomstig artikel 207, derde lid WIB 92 de fiscaal overdraagbare verliezen van BVBA A niet aftrekbaar zijn van de winst van het tijdperk waarin de zelfstandige activiteit werd ingebracht, noch van de winst van enig later belastbaar tijdperk.

7.1.4 DBI/Meerwaarden – Artikel 203, § 1, 5°, WIB 92

De aanvrager wil de mening van het College weten over de volgende structuur waarbij voorrang wordt gegeven aan de verwezenlijking van meerwaarden op het niveau van de Luxemburgse SICAR voordat ze in dividenden aan de Luxemburgse SOPARFI worden uitgekeerd.

In dit geval is de Amerikaanse LLC in de staat Wyoming gevestigd en de uitgekeerde dividenden worden van de regeling van de DBI uitgesloten op basis van artikel 203, WIB92.



In de hypothese van een opstroom van dividenden van de Amerikaanse LLC naar de Belgische nv moet ervan worden uitgegaan dat zij de DBI-regeling niet kunnen verkrijgen krachtens artikel 203, §1, 5°, WIB92.

Maar in de hypothese dat de Luxemburgse SICAR een meerwaarde op haar aandelen van de Amerikaanse LLC zou verwezenlijken en die meerwaarde als dividend aan de Luxemburgse SOPARFI en vervolgens aan de Belgische nv zou worden uitgekeerd, kan de DBI-regeling toch worden verkregen voor dit dividend. Nu wordt er vastgesteld dat indien de meerwaarde rechtstreeks door de Belgische nv op de aandelen van de Amerikaanse LLC werd verwezenlijkt, de vrijstelling krachtens artikel 192, WIB92, niet zou worden verkregen.

Dat blijkt uit de tekst van artikel 203, §1, 5°, WIB92, waarin wordt verwezen naar een wederuitkering van dividenden.

Op geen enkel moment wordt voor de toepassing van het artikel verwezen naar een andere soort "slechte" inkomsten dan dividenden. Winst die van operationele activiteiten afkomstig

is, kan op zich niet aan de basis van een slecht dividend op basis van het vijfde lid liggen, tenzij die winst via een andere entiteit bedoeld in het eerste tot vierde lid van artikel 203 zou worden uitbetaald. Zo bepaalt de administratie in de circulaire van 4 september 2011 betreffende de DBI-regeling uitdrukkelijk het volgende: “De in de wettekst ingeschreven 90 %-drempel heeft uitsluitend betrekking op de verkregen dividenden - en niet op de inkomsten die voortkomen uit de eigen exploitatie - die zijn bestemd om te worden wederuitgekeerd en waarvan het totale bedrag zelf niet zou kunnen worden afgetrokken krachtens §1, 1° tot 4° van art. 203, WIB92. “. (Circ. Admin nr Ci.RH. 421/506.082 van 4 september 2001, p. 15, nr.53).

Uit de tekst van de vijfde voorwaarde voor de DBI-regeling blijkt dus dat het “transparantiebeginsel” enkel op “reeksen” van dividenden van toepassing is. Enkel de reserves van de Luxemburgse SOPARFI die afkomstig zijn van dividenduitkeringen zijn aan deze voorwaarde onderworpen.

Dit is een agressieve regeling omdat ze leidt tot een maximalisatie van het fiscale voordeel dat volgens de letterlijke interpretatie van de vijfde voorwaarde van de DBI-regeling kan worden behaald maar dat indruist tegen het doel van de DBI-regeling zelf.

7.1.5 “DBI-BEVEKS” naar buitenlands recht (VB 2016.171)

Een Belgische vennootschap wou een deel van haar liquide middelen beleggen in een beleggingsvennootschap naar Engels recht die niet beschikt over een Europees paspoort. De Belgische vennootschap dacht dat ze de dividenden aan haar uitgekeerd door de beleggingsvennootschap naar Engels recht, als definitief belaste inkomsten (hierna “DBI”), kon aftrekken. De Belgische vennootschap was immers van oordeel dat de beleggingsvennootschap naar Engels recht voldeed aan voorwaarden die vergelijkbaar zijn met degene die voortvloeien uit artikel 203, §2, lid 2 van het WIB92.

In dit kader diende de DBV vast te stellen dat de objectieve voorwaarden opgelegd aan de beleggingsvennootschappen in deze bepaling, inzonderheid, de volgende zijn:

- er moet een jaarlijkse uitkering zijn van ten minste 90% ;
- de verplichting tot uitkering moet in de statuten voorzien zijn ;
- elle inkomsten die zijn verkregen, zijn onderworpen aan de uitkeringsverplichting, d.w.z.:
 - de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld aan de beleggingsvennootschap op de activa die ze bezit of in bezit heeft gehad in de loop van de beschouwde periode, zoals dividenden of interesten ;
 - de meerwaarden verwezenlijkt op activa die zijn overgedragen door de beleggingsvennootschap.
- ongeacht of het tijdens de door beleggingsvennootschap verrichte jaarlijkse uitkering van inkomsten is of naar aanleiding van de uittreding van de belegger, moet iedere uitkering worden uitgesplitst op basis van de inkomsten die in aanmerking komen voor het DBI-stelsel (hierna “goede inkomsten”) en degene die niet in aanmerking komen voor het DBI-stelsel (hierna “slechte inkomsten “). Op dit punt kan worden verwezen naar beslissing 600.315 van 22.01.2008 gepubliceerd in Fisconet die de draagwijdte van deze verplichting verduidelijkt.

In casu heeft de DVB moeten vaststellen dat deze voorwaarden niet vervuld waren, of dat het bewijs van het vergelijkbaar karakter niet afdoende was .

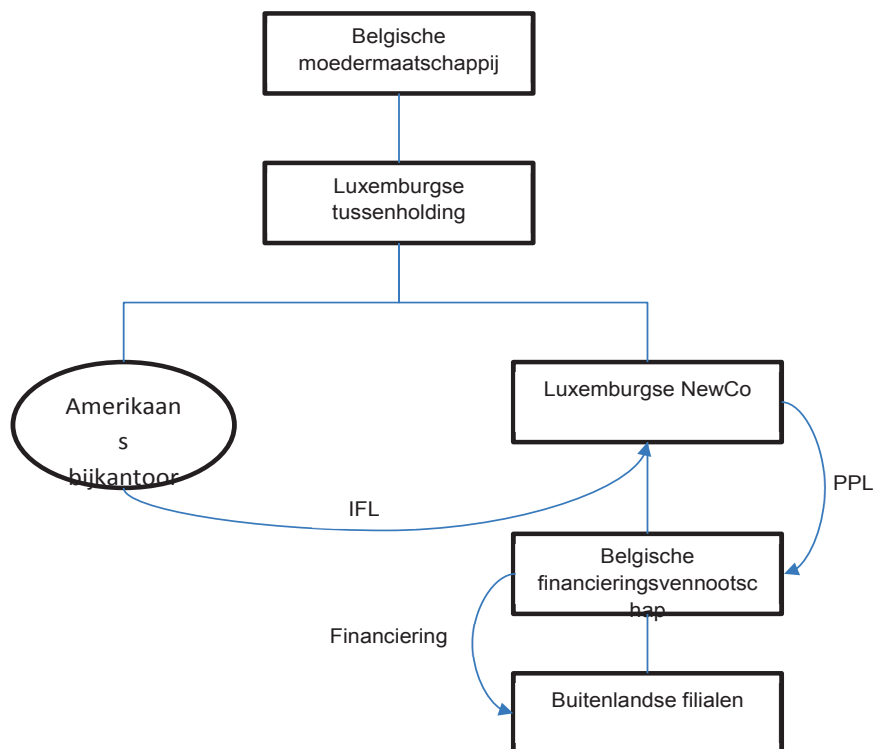
7.1.6 Intragroepsfinanciering

In het geval van een PPL werd de lening als eigen vermogen van de Luxemburgse vennootschap (lener) en als lening van de Belgische vennootschap (ontlener) beschouwd.

Als gevolg van de wijzigingen van de moeder-dochterrichtlijn op 8 juli 2014¹, wensten meerdere vennootschapsgroepen (waarvan de moedervernootschap in België is gevestigd) die eerder een voorafgaande beslissing over PPL's verkregen, een bevestiging te krijgen in verband met een aantal punten over de herstructurering van de intragroepsfinanciering die zij voornemens zijn te verwezenlijken.

Casus 1

De aanvrager wenst de volgende financieringsstructuur toe te passen en wil de bevestiging dat de door de Belgische financieringsvennootschap betaalde interest aftrekbaar zal blijven:



In deze regeling richt de Luxemburgse tussenholding (i) een bijkantoor in de Verenigde Staten en (ii) een Luxemburgse NewCo op.

Vervolgens staat de Luxemburgse tussenholding haar PPL ten aanzien van de Belgische financieringsvennootschap aan de NewCo af in ruil voor een interestloze schuldvordering ("IFL").

¹ Richtlijn 2014/86/EU van 8 juli 2014 tot wijziging van de Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten.

Deze IFL wordt vervolgens door de Luxemburgse tussenholding aan het Amerikaanse bijkantoor toegekend.

Fiscale regeling in Luxemburg:

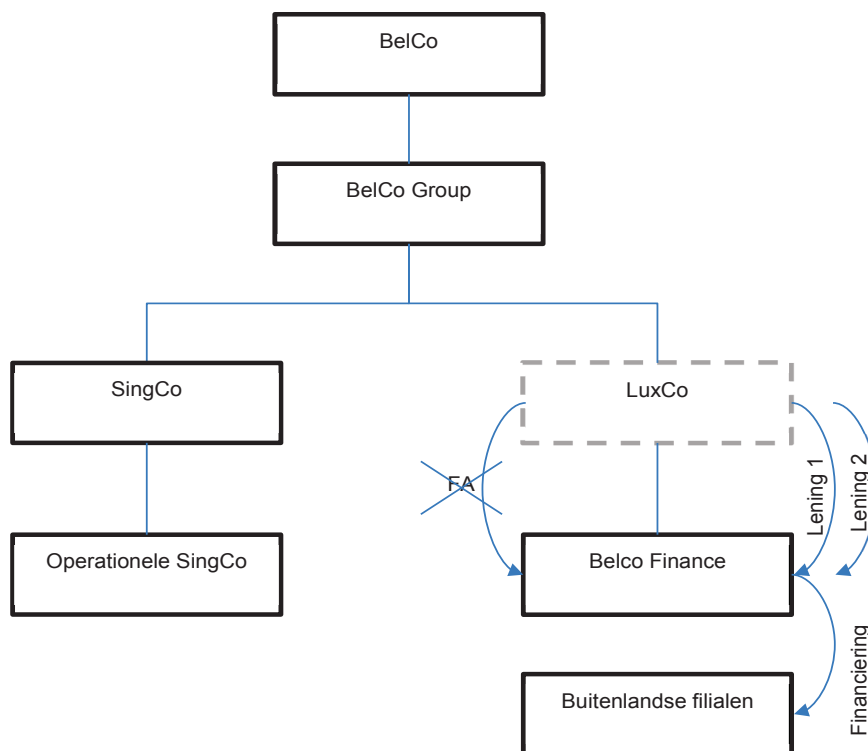
- De inkomsten afkomstig van de PPL zijn tegen het normale tarief belastbaar voor de NewCo.
- Er wordt aan de NewCo een interestheffing op de IFL toegestaan naar aanleiding van een aanpassing van de verrekenprijzen.

Amerikaanse fiscale regeling: Het bijkantoor wordt in feite niet aan belastingen onderworpen bij gebrek aan "effectively connected income".

Het College is van oordeel dat dit een artificiële constructie is die economisch niet gemotiveerd kan worden.

Casus 2

De aanvrager wenst de volgende financieringsstructuur toe te passen en wil de bevestiging dat de door de Belgische financieringsvennootschap betaalde interest aftrekbaar zal zijn:



De vennootschap BelCo Finance wordt gedeeltelijk gefinancierd met intragroepsschulden (FA).

Voor de bedoelde verrichting zou de groep SingCo in Singapore oprichten. SingCo heeft de bedoeling de centrale zetel in Azië alsook de holding van de groep voor deze regio te

worden (met name door de operationele SingCo te verwerven die op dit ogenblik in het bezit is van een andere onderneming van de groep). SingCo zal ter plaatse over medewerkers beschikken.

Voor de herstructurering van de financieringsstructuur wordt overwogen om de FA stop te zetten en LuxCo, die overbodig zal worden, te liquideren.

BelCo Finance gaat daarom twee nieuwe langetermijnleningen aangaan bij LuxCo om de FA terug te betalen.

Door middel van een voorschot op liquidatieboni wordt gepland dat LuxCo al haar activa en passiva (met uitzondering van lening 2) aan BelCo Group zal uitkeren.

Door een inbreng in natura zal BelCo vervolgens de aandelen van LuxCo in het kapitaal van SingCo inbrengen. Als gevolg van de liquidatie van LuxCo zal lening 2 aan SingCo worden overgedragen.

De interest van lening 2 zal bijgevolg door BelCo Finance aan SingCo worden betaald.

De aanvrager baseert zijn motivering op de wens van de groep om zich in Azië te ontwikkelen en om via deze verrichting een groot financieel draagvlak in Azië aan de groep te bieden.

Aangezien de inkomsten uit lening 2 door BelCo Finance aan SingCo op een buitenlandse rekening (d.w.z. niet in Singapore) zullen betaald worden, zijn ze in de beoogde verrichting niet belastbaar in Singapore totdat de inkomsten van de lening aan Singapore worden toegekend of geacht worden te zijn toegekend.

De DVB gaf geen gunstig advies over deze aanvraag.

7.1.7 Auteursrechten

Casus 1

Een eenpersoonsvennootschap actief in project management (“best practices”) gebruikt voor de uitoefening van haar activiteit een door de zaakvoerder in Excel ontwikkeld bestand dat als generieke tool wordt aangewend voor het beheer van deze dienstverlening aan de klanten. De in Excel opgestelde tabbladen bevatten de verschillende stappen van een proces. Het betreft een werkinstrument dat per op te volgen project wordt ingevuld en waarin op basis van technische kennis een aantal rekenbladen zijn opgesteld. De gegevens die worden ingevoerd en verwerkt zijn steeds verbonden aan het concrete project.

Dit bestand betreft een toepassing van de gebruikerssoftware Excel en kan niet als auteursrechtelijk beschermde software in aanmerking worden genomen. Evenmin kan de tool beschouwd worden als een gegevensdatabank. Evenmin is sprake van een werk van letterkunde vermits het bestand een eenvoudig proces betreft dat vooral technische kennis veronderstelt en in rekenbladen is vervat waarvan de originaliteit onvoldoende is aangetoond. Het werk wordt evenmin onder een publiek aangewend maar wordt louter binnen de vennootschap gebruikt. De zaakvoerder die de tool ontwikkelde heeft aldus geen recht op vergoedingen voor de overdracht van auteursrechten aan zijn vennootschap.

Casus 2: concessie van een merk

De heer A bevestigt dat hij alleenvertegenwoordiger is van een “mondeling” merk dat wordt gevormd door de samentrekking van zijn naam en die van zijn echtgenote.

Dit merk wordt sinds verschillende jaren gebruikt door de vennootschappen X en Y waarvan de heer A oprichter en zaakvoerder is .

De heer A overweegt om het gebruiksrecht van dit merk te verlenen aan de vennootschappen X en Y tegen een percentage van de omzet van deze vennootschappen.

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te bekomen dat de vergoedingen betaald door de vennootschappen X en Y aan hun oprichter en zaakvoerder de heer A, voortvloeien uit de concessie van een auteursrecht op een merk en op grond hiervan, belastbaar zijn als roerende inkomsten overeenkomstig artikel 17, §1, 5° WIB92

Artikel 17 §1, 5° van het WIB bepaalt dat roerende inkomsten zijn, “de inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties, bedoeld in boek XI van het Wetboek van economisch recht of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht”.

De computerprogramma's vallen eveneens onder deze bepaling, omdat uit de lezing van artikel XI. 294 van het Wetboek van economisch recht blijkt dat “de computerprogramma's,..., worden auteursrechtelijk beschermd en gelijkgesteld met werken van letterkunde in de zin van de Berner Conventie “.

Voor wat de merken betreft, preciseert artikel XI.163 van het Wetboek van economisch recht dat “de bescherming van merken en tekeningen of modellen wordt geregeld door het Beneluxverdrag inzake de intellectuele eigendom (merken en tekeningen of modellen), gedaan te Den Haag op 25 februari 2005.”

De DVB is bijgevolg van oordeel dat de ontvangen vergoedingen niet kunnen worden beschouwd als inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten op grond van artikel 17,§1,5°, WIB 92.

Hoewel de DVB niets werd gevraagd over dit punt, kan ze niet uitsluiten dat deze “vergoedingen” in feite beroepsinkomsten uitmaken.

Casus 3: Inkomsten uit de cessie of de concessie van auteursrechten

Overzicht van de situatie

X NV heeft als activiteit de studie, het ontwerp, de vervaardiging en de commercialisering van landbouwapparatuur en -machines.

De vier bestuurders van de vennootschap X NV hebben de constructieplannen van een landbouwmachine evenals het prototype van de machine ontworpen.

Voorgestelde verrichting

De vennootschap X NV wenst een gebruiksrecht van de plannen noodzakelijk ter vervaardiging van deze machine over te dragen aan een derde, Y NV.

Aanvragers zouden, als tegenprestatie voor de overdracht van hun vermogensrechten, 50% verwerven van de door Y NV aan X NV betaalde vergoedingen, terwijl X NV de overige 50% zou behouden.

Advies van de DVB

Het onderzoek van de feiten toont aan dat de bedragen die door Y NV worden toegekend en (ten belope van 50%) worden overgedragen aan de vier auteurs, een loutere vergoeding betreffen voor de technische informatie met betrekking tot de landbouwmachine, die niet door het auteursrecht wordt beschermd.

De bedragen die aldus aan de vier bestuurders toekomen, kunnen niet worden beschouwd als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, §1, 5° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

7.1.8 Tax shelter voor startende ondernemingen

Casus 1

De heren A, B, C en D willen een NEWCO (nieuwe vennootschap naar Belgisch recht) oprichten.

Die NEWCO zal instaan voor de aankoop van de aandelen van een bvba naar Frans recht.

Na deze verrichting zal er een grensoverschrijdende fusie door overneming plaatsvinden van de bvba naar Frans recht door de NEWCO.

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te verkrijgen dat deze verrichtingen geen rechtshandeling noch een geheel van rechtshandelingen uitmaken die zouden kunnen gekwalificeerd worden als fiscaal misbruik in de zin van artikel 344 van het WIB 92 om de doelstellingen van artikel 145²⁶ van het WIB 92 te omzeilen.

Artikel 145²⁶, § 3 van het WIB bepaalt uitdrukkelijk dat de belastingvermindering van toepassing is op de aandelen van een vennootschap die tezelfdertijd aan alle onderstaande voorwaarden voldoet:

« 1°...

10° de vennootschap gebruikt de ontvangen sommen niet voor de uitkering van dividenden of de aankoop van aandelen, noch voor het verstrekken van leningen;

Aan de in het eerste lid, 4° tot en met 6° en 10° vermelde voorwaarden moet door de vennootschap worden voldaan gedurende de 48 maanden volgend op de volstorting van de aandelen van de vennootschap. »

In deze omstandigheden staat vast dat de aanvragers de belastingvermindering niet werkelijk zullen kunnen verkrijgen die wordt bedoeld in het hierboven vermelde artikel gelet op het feit dat de ontvangen sommen zullen worden gebruikt voor de aankoop van aandelen gedurende de 48 maanden volgend op de volstorting van de aandelen van de NEWCO.

De fiscale antimisbruikbepaling van artikel 344, §1 van het WIB 92 is niet relevant voor het huidige geval en heeft er geen invloed op.

Casus 2

De heer A wil een NEWCO (nieuwe vennootschap naar Belgisch recht) oprichten, actief in invoer en verkoop van alcoholhoudende dranken.

De heer A wil beroep doen op privé-investeerders (family, friends and fools) die kunnen investeren in het kapitaal van de NEWCO.

Er zal gevraagd worden aan de investeerders om zich te belasten met het promoten van wijn.

De heer A en de kandidaten-investeerders zullen een overeenkomst sluiten die een verkoop op termijn van de aandelen in bezit van de investeerders, aan de heer A voorziet en waarvan de prijs inzonderheid afhangt van de persoonlijke betrokkenheid van de investeerders.

De aanvraag strekt tot het bekomen van de bevestiging dat de bedragen geïnvesteerd in de NEWCO recht geven op de belastingvrijstelling bedoeld in artikel 145²⁶ van het WIB 92.

De overeenkomst van verkoop op termijn bepaalt dat een deel van het fiscaal voordeel zal worden afgetrokken van de verkoopprijs en dat een percentage van de verwezenlijkte verkopen ingevolge de betrokkenheid van de investeerders bij de verkoopprijs zal worden gevoegd.

De DVB stelt vast dat de heer A in staat is om de aandelen van de investeerders binnen een termijn van 4-5 jaar terug te kopen en hij duidelijk over voldoende liquide middelen beschikt.

Men kan zich terecht afvragen of de door de zaakvoerder opgezette constructie niet als enige doel heeft de wetgeving te omzeilen zodat anderen kunnen genieten van belastingverminderingen en om a fortiori een percentage van de belastingvermindering te recupereren op de vervaldag van de verkoop op termijn.

De DVB kan bijgevolg niet bevestigen dat de bedragen geïnvesteerd in de NEWCO onder de hiervoor gepreciseerde voorwaarden recht geven op de belastingvrijstelling bedoeld in artikel 145²⁶ van het WIB 92, omdat de antimisbruikbepaling van artikel 344, §1 van het WIB 92 in casu niet kan worden uitgesloten.

Casus 3

Aan de DVB werd een verrichting voorgelegd waarbij men aanspraak wenst te maken op de toepassing van de taks shelter voor startende ondernemingen (artikel 145/26 WIB 92).

Het is de bedoeling van de aanvrager, actief binnen de verzekeringssector, om een nieuwe vennootschap op te richten ('X'). Vanuit deze nieuwe vennootschap zou de mogelijkheid geboden worden aan zelfstandigen (bv. vrije beroepers) om samen met maximum 4 andere zelfstandigen over te gaan tot de oprichting van een nieuwe vennootschap, waarvan de aandelen in bezit zijn van deze zelfstandigen, op één aandeel na, dat wordt volstort door de nieuwe vennootschap X.

De investeerders zullen allen optreden als zaakvoerder in de nieuw opgerichte vennootschap. Hun rol bestaat erin om in naam en voor rekening van de gezamenlijke vennootschap potentieel geïnteresseerden in aanvullende pensioenopbouw aan te brengen aan de nieuwe vennootschap X. Als tegenprestatie zal hun gezamenlijke vennootschap een aanbrengvergoeding ontvangen van vennootschap X.

Aan de investeerders zal worden gevraagd om elk een inbreng te doen van 50.000 EUR en bovendien om gedurende een periode van ten minste 5 jaar een premie van minstens 50.000 EUR per jaar te besteden aan aanvullende pensioenopbouw.

Elke vennootschap wordt opgericht voor een duur van 5 jaar, waarna de vennootschap van rechtswege wordt beëindigd. Het kapitaal en de opgebouwde reserves (vnl. de verkregen aanbrengvergoedingen van X) zullen vervolgens toekomen aan de vennoten.

Gedurende de 5 jaren worden de ingebrachte sommen (5 x 50.000 EUR) risicoloos belegd.

X zou juridisch optreden als 'makelaar'. X plaatst de contracten en krijgt hier zelf een aanbrengvergoeding voor. De nieuw op te richten vennootschappen (van de investeerders) zouden optreden als zuivere 'aanbrenger'. Zij brengen contracten aan bij X en krijgen hiervoor een aanbrengvergoeding van X.

Hoewel de activiteit van de nieuw op te richten vennootschappen (aanbrengen van verzekeringscontracten) niet wordt uitgesloten van de taks shelter regeling voor startende ondernemingen, lijkt de verrichting in haar geheel in zekere zin in lijn te liggen met bepaalde van de activiteiten die worden uitgesloten (beleggings-, thesaurie- of financieringsvennootschappen, vastgoedvennootschappen, ...). In casu zal men de investeringen gedurende 5 jaar beleggen om nadien weder uit te keren aan de investeerders. Er bestaat een onevenredigheid tussen de geïnvesteerde middelen (250.000 EUR) en de benodigde werkmiddelen of risico's van de vennootschap.

Verder blijkt uit de pre-filingaanvraag dat de investeerders tevens zaakvoerder zouden zijn in de vennootschap. Overeenkomstig artikel 145/26, §3, tweede lid, 2°, a) is de belastingvermindering niet van toepassing op betalingen voor de verwerving van aandelen in een vennootschap waarin de belastingplichtige rechtstreeks of onrechtstreeks een in artikel 32, eerste lid, bedoelde bedrijfsleider is. Hierop gelet, zou de inbreng van de investeerders, die tevens zaakvoerder zullen zijn, niet in aanmerking komen voor de belastingvermindering.

7.1.9 Verhuring van roerende goederen

De heer X, zaakvoerder van de bvba A, wil aan deze laatste een tweedehandsvoertuig verhuren dat voor de eerste keer werd ingeschreven in 2011.

Het voertuig zou verhuurd worden voor een maandelijks bedrag van 1.700 EUR (20.400 EUR op jaarbasis) aan de bvba A. Het blijkt dat de waarde van het tweedehandsvoertuig kan worden geschat op een bedrag tussen 20.000 en 25.000 EUR.

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te bekomen dat de inkomsten ontvangen door de zaakvoerder voor de verhuring van zijn voertuig aan de bvba A moeten worden beschouwd als roerende inkomsten die belastbaar zijn in de zin van artikel 17, §1, 3° WIB92.

De DVB kan de analyse van de aanvrager niet bevestigen en is van oordeel dat het bedrag van de verhuring onevenredig schijnt, gezien inzonderheid:

- De reële waarde van het voertuig. Een "onafhankelijke" onderneming zou eerder overgaan tot de aankoop van een soortgelijk voertuig dan tot een dergelijke bezwarende verhuring ;
- Het feit dat derden-leasingmaatschappijen het kwestieuze voertuig in nieuwe staat aanbieden aan een maandbedrag dat veel lager ligt (ongeveer 900 EUR per maand met aankooptie op de vervaldag).

Bijgevolg kan de DVB slechts vaststellen dat de echte bedoeling van de heer X en de bvba A in feite bestaat in het vergoeden van de heer X door middel van deze verhuring voor een overgewaardeerd bedrag.

De DVB herinnert er eveneens aan dat de eventuele terbeschikkingstelling van het voertuig aan de zaakvoerder in principe van aard zou zijn om in diens hoofde een voordeel van alle aard op te leveren.

7.1.10 Meerwaarde op een ongebouwd onroerend goed van een landbouw-of tuinbouwonderneming

Mijnheer X oefent een tuinbouwactiviteit uit en overweegt om zijn onderneming over te dragen aan een verkrijger die het voornemen heeft om het geheel van de bestaande installaties af te breken (serres, boomkwekerijen,...) om er een vastgoedproject te ontwikkelen.

De aanvrager wil de bevestiging bekomen dat de meerwaarde verwezenlijkt op de verkoop van de gebouwde en ongebouwde onroerende goederen die worden gebruikt in het kader van zijn tuinbouwonderneming wordt vrijgesteld van de inkomstenbelasting, overeenkomstig artikel 44, §2 van het WIB 92.

De aanvrager is van mening dat de gebouwde onroerende goederen (serres enz.) minder dan 30 % vertegenwoordigen van het geheel en vraagt om de regel van artikel 91 WIB 92 uit te breiden naar de vrijstelling van meerwaarden in het kader van tuinbouw.

De DVB stelt vast dat:

- de verkoop zowel betrekking heeft op ongebouwde als op gebouwde onroerende goederen ;
- het in principe vereist is om zich binnen landbouwzone te bevinden en er wel degelijk sprake moet zijn van een tuinbouwactiviteit (zaaien, besproeien...) om te kunnen genieten van de vrijstellingsregeling bepaald in artikel 44, §2 van het WIB 92 ;
- artikel 91 WIB 92 (tolerantie van 30 %) niet als grondslag kan dienen voor eender welke toepassing van artikel 44, §2 WIB 92 (Zie PV nr. 154 van 13.12.1996, Hattray, Bull. 773, p.1466) ;
- de vrijstelling bepaald in artikel 44, §2, WIB 92 beperkt is tot ongebouwde onroerende goederen (met uitsluiting van gebouwde onroerende goederen) binnen een landbouw-of tuinbouwonderneming.

De DVB kan bijgevolg de analyse van de aanvrager niet bevestigen.

7.1.11 Ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen – Schadevergoeding voor de verbreking van een verkoopsovereenkomst

De aanvragers oefenen een landbouwactiviteit uit.

De aanvragers hebben een onderhandse verkoopovereenkomst betreffende een landbouwperceel gesloten met vennootschap X, onder de opschortende voorwaarde van verlening van een verkavelingsvergunning.

De vennootschap X heeft later afgezien van de koop met de ontbinding van de verkoop tot gevolg.

De vennootschap X is in fine in rechte veroordeeld tot schadeloosstelling ingevolge deze verzaking.

De aanvragers vragen dat de DVB bevestigt dat de ontvangen schadevergoeding wordt vrijgesteld krachtens artikel 44, §2 WIB 92.

Aangezien de schadevergoeding ingevolge de verbreking van de verkoopovereenkomst geen compensatie is voor het verlies van een onroerend goed, bevestigt de DVB dat het stelsel van de meerwaarden (art. 44, §2 WIB 92) geen toepassing kan vinden.

7.1.12 Beroepskosten

Casus 1 (VB 2016.466)

X woont nog bij zijn ouders te N. en pendelt reeds enkele jaren naar A., waar zijn plaats van tewerkstelling gelegen is. X wenst in A. een appartement te kopen en de kosten ervan in te brengen als beroepskost.

Er wordt vastgesteld dat X noch eigenaar, noch huurder is van een woning te N.

Ook is het traject van N. naar A. zeker niet onoverkomelijk zwaar te noemen en bovendien werkt X reeds een hele tijd te A. zonder er te wonen, wat hem niet belet heeft om er toch een bedrijfsinkomen te verwerven.

Ondertussen heeft er zich ook geen nieuw feit voorgedaan dat X er toe zou nopen om dicht bij het werk te gaan wonen.

Uit wat voorafgaat kan worden geconcludeerd dat niet voldaan is aan de voorwaarde van artikel 49 WIB 92 dat voorschrijft dat een beroepskost slechts aftrekbaar is als de kost gedaan is om een beroepsinkomen te verwerven of te behouden.

Casus 2

De aanvrager, een VZW, is een beroepsvereniging die zich o.m. bezig houdt met de verdediging van beroepsbelangen en de vertegenwoordiging van de leden bij officiële instanties.

Er is statutair bepaald dat uitsluitend natuurlijke personen benoemd kunnen worden tot bestuurder van de VZW.

Sommige bestuurders wensen afstand te doen van de inkomsten van het bestuurdersmandaat ten voordele van hun persoonlijke vennootschap.

Men vraagt om de toepassing administratieve tolerantie zoals bepaald in de Circulaire Ci.RH.244/599.047 (AOIF nr. 41/2009) d.d. 18.08.2009, zodanig dat de inkomsten uit de VZW uitsluitend belastbaar zijn in de vennootschapsbelasting, geen plicht tot inhouding van BV door de debiteur met zich meebrengen, noch een plicht tot rapportering op een individuele fiche in hoofde van de natuurlijke persoon.

Volgens de bepalingen van de circulaire d.d. 18.08.2009 dient de belastingplichtige in eerste instantie aan te tonen dat het verwerven of het behoud van zijn mandaat en van de inkomsten die hij eruit haalt daadwerkelijk en uitdrukkelijk ondergeschikt is aan het afstaan van een bepaald gedeelte van de emolumenten die hij ontvangt. Desgevallend kan hij overeenkomstig artikel 49 WIB 92 de aldus afgestane sommen voor hun netto-bedrag als beroepskosten in mindering brengen. In voorkomend geval, wordt aanvaard dat deze afgestane bezoldigingen niet dienen te worden aangegeven in de personenbelasting door de bedrijfsleider, en noch aan de bedrijfsvoorheffing, noch aan ficheplicht (281.20) in hoofde van de schuldenaar onderworpen zijn, en dit om praktische redenen.

De DVB is van mening dat *in casu* aan de achterliggende basisvoorwaarde voor de toepassing van deze administratieve tolerantie niet is voldaan, t.t.z. dat niet wordt aangetoond dat het verwerven of het behoud van het mandaat binnen de VZW onderworpen is aan het afstaan van de bezoldigingen aan een vennootschap. Er wordt aldus niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 92.

Gelet op het voorgaande werd niet verder onderzocht in welke mate bovendien de betreffende administratieve tolerantie zou kunnen worden doorgetrokken naar bestuurdersmandaten binnen VZW's (in plaats van binnen vennootschappen *sensu stricto*).

Casus 3 (VB 2016.573)

De aanvrager X is volle eigenaar van de woning (verkregen door erfenis) te Y, waar ook zijn grootouders mee inwonen.

X zal werken te A en wenst er een appartement aan te kopen om er tijdens de week te verblijven. Het appartement ligt op fietsafstand van de plaats van tewerkstelling (2 km).

X vraagt om de aankoopprijs van het appartement als beroepskost in te brengen, alsook de gemaakte notariskosten, de kosten in verband met het appartement zelf (meubilair, huisraad, kleine kantoorbenodigdheden en kosten van nutsvoorzieningen), herstellingskosten en algemene onderhoudskosten, en de erelonen betaald aan de accountant-belastingconsulent.

X motiveert de stelling dat hij zijn domicilie zal behouden in Y door te verwijzen naar de zorgvraag van de grootouders. De behoefte van de grootouders is niet aangetoond en evenmin is aangetoond waarom aanvrager enkel tijdens het weekend maar niet tijdens de werkweek moet instaan voor de zorg voor de grootouders.

De werkgever verplicht X niet om dicht bij het werk te wonen.

Ook is het traject van Y naar A (60 km) zeker niet onoverkomelijk zwaar te noemen. Bovendien heeft X op het moment van de aanvraag nog onvoldoende ervaring om het traject te beoordelen aangezien hij pas sedert september 2016 in A werkt. Aanvrager staft de grote verkeersproblemen die eigen zijn aan het traject Y-A enkel door te verwijzen naar een rapport van de site van het Vlaams Verkeerscentrum.

Gezien zijn jonge leeftijd en het feit dat hij geen gezondheidsproblemen heeft, is het ongeloofwaardig dat de pendel onoverkomelijk lastig en hinderlijk zou zijn voor X.

Uit wat voorafgaat, kan besloten worden dat niet voldaan is aan de voorwaarde van artikel 49 WIB 92 dat voorschrijft dat een beroepskost slechts aftrekbaar is als de kost gedaan is om een beroepsinkomen te verwerven of te behouden.

Casus 4

Binnen een industriële groep zal Luxco worden opgericht als interne herverzekeraar en 100% dochter van Belco. Belco zal (schade-)polissen sluiten met fronters (verzekeraars), die vooraf weten dat zij een quota share van 95% kunnen doorschuiven naar Luxco. In dit verband dient het volgende te worden opgemerkt:

- Luxco treedt binnen een groep formeel op als interne herverzekeraar. In algemene termen ontbreekt bij Luxco de voor een professionele (her)verzekeraar kenmerkende

activiteiten zoals productontwikkeling, marketing en sales, acceptatie van verzekerden, asset/liability management en het ontwikkelen van een zelfstandig herverzekeringsbeleid.

- Verder is er geen sprake van 'actieve' diversificatie buiten de groep van bij de herverzekeraar aanwezige risico's die samenhangen met de interne (her)verzekeringsactiviteit, maar slechts van 'passieve' diversificatie binnen de groep. In andere woorden, groepsvennootschappen (zoals Belco) bundelen feitelijk hun risico's bij de interne (her)verzekeraar zonder dat die de activiteiten uitoefent die bij een professionele herverzekeraar gebruikelijk zijn.

In het hiervoor omschreven gevallen is slechts een beperkte beloning voor de interne (her)verzekeraar op zijn plaats waarin rekening wordt gehouden met diens veelal louter "passieve" functie, waarbij Luxco een verlengstuk is van de afdeling risicomanagement Belco, zonder diversificatie buiten de groep. In deze context is geen aftrek op grond van artikel 49 WIB 92 aan de orde ten name van Belco van de verzekeringspremies doorgeschoven naar Luxco.

7.1.13 Restaurantkosten

X is een vennootschap met als hoofdactiviteit het bezoeken en quoteren van restaurants, waarna de ingewonnen informatie en/of beoordelingen op een website worden geplaatst. X poneert dat de uitgaande facturen bestemd zijn voor de toeleveranciers van de restaurants (zoals leveranciers van wijn, fruit en groenten, enz.).

Op basis van artikel 53, 8°bis, WIB 92 worden niet als beroepskosten aangemerkt "31% van de beroepsmatig gedane restaurantkosten, met uitsluiting evenwel van restaurantkosten van vertegenwoordigers van de voedingssector waarvan de belastingplichtige bewijst dat zij bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid noodzakelijk zijn in het kader van een mogelijke of werkelijke relatie van leverancier tot klant".

Uit de bespreking van het dossier met X blijkt dat zij in de context van haar restaurantbezoeken geen overeenkomsten afsluit met de restaurants, noch met de leveranciers van de restaurants. X stelt dat zij op termijn inkomsten wenst te verwerven dank zij sponsoring door horeca-gerelateerde bedrijven die niet rechtstreeks toeleveranciers zijn van horeca.

Op basis van het voorgaande is de DVB van mening dat de activiteit van X niet als die van een handelsvertegenwoordiger voor ondernemingen in de voedingssector kan worden beschouwd. Haar activiteit moet eerder worden gelijkgesteld met die van een gastronomisch criticus die een culinaire gids wenst uit te geven en voor deze beroepscategorie geldt de uitzondering op de aftrekbeperking tot 69% uitdrukkelijk niet (Com. IB. nr. 53/136, laatste alinea).

7.1.14 Gesplitste aankoop - Vruchtgebruik

Casus 1

In het verleden werd een oude boerderij aangekocht door de natuurlijke persoon A voor de naakte eigendom en door de BVBA X voor het vruchtgebruik voor een duur van 20 jaar. De natuurlijke persoon A is de zaakvoerder van de BVBA X.

Initieel was het de bedoeling om de boerderij te verbouwen. Uiteindelijk werd echter overgegaan tot de afbraak van de boerderij en de bouw van een nieuwe woning aangezien een nieuwbouw goedkoper zou uitkomen.

Aangezien het een nieuwbouw betreft, wenst de zaakvoerder de woning ook volledig zelf te betrekken.

Voor de bepaling van de waarde van het vruchtgebruik werd een forfaitaire 80/20 verhouding op de aankoopprijs van de boerderij toegepast.

De aanvrager stelt voor om de waarde van het vruchtgebruik en de naakte eigendom opnieuw te laten schatten zoals de veranderde situatie nu is. Het verschil van de naakte eigendom van nu en bij de aankoop zal dan aan de zaakvoerder doorgerekend worden. Daarnaast zal hij dan ook nog een voordeel van alle aard betalen op de bewoning van het onroerend goed, dat berekend zal worden op basis van het nieuwe kadastraal inkomen van het onroerend goed.

De aanvrager wenst de bevestiging te bekomen dat er na de afloop van het vruchtgebruik geen afkoopsom aan de vennootschap meer moet worden betaald.

De DVB heeft bedenkingen bij dergelijke handelwijze. De BVBA heeft destijds het vruchtgebruik verworven op een onroerend goed bestaande uit een stuk grond met een gebouw in verouderde staat en beperkte waarde erop. Nu de aanvrager voornemens is een nieuwbouw (kostprijs ca. 1 miljoen EUR) op de grond op te trekken, strekt het vruchtgebruik zich niet uit tot deze nieuwbouw, maar is er sprake van een accessoir recht van opstal op basis waarvan de vennootschap de volle eigendom van deze werken heeft tot de afloop van het onderliggend zakelijk recht.

Bijgevolg dient de BVBA X bij de afloop van het vruchtgebruik voor de werkelijke waarde van de opstallen te worden vergoed en is de berekeningswijze zoals door de aanvrager voorgesteld niet verdedigbaar.

Casus 2

In het verleden werden nieuwe kantoren in een appartementsgebouw aangekocht door de natuurlijke persoon A voor de naakte eigendom en door de BVBA X voor het vruchtgebruik voor een duur van 17 jaar. De natuurlijke persoon is zaakvoerder en hoofdaandeelhouder van de BVBA X. De BVBA heeft voor de duur van het vruchtgebruik de bedrijfsgebouwen die haar in vruchtgebruik toebehoorden voor haar eigen bedrijfsuitoefening gebruikt.

Na de beëindiging van de duur van het vruchtgebruik wordt het betreffende pand door de natuurlijke persoon A voor de helft aan de BVBA X en voor de helft aan een zustervenootschap, de BVBA Y verhuurd.

De voorgenomen verrichting betreft de verkoop van het vruchtgebruik op 15 jaar aan de BVBA Y, die het deels voor haar eigen bedrijfsuitoefening zal gebruiken en deels aan BVBA X zal verhuren.

De initiële gesplitste aankoop van het onroerend goed enerzijds door vennootschap X van het vruchtgebruik en anderzijds door de natuurlijke persoon A van de naakte eigendom, gevolgd door de uitdoving van het vruchtgebruik, de daaropvolgende verhuring van de betrokken kantoren door de natuurlijke persoon A aan vennootschap X en de nieuw opgerichte vennootschap Y, gevolgd door de vestiging van een nieuw vruchtgebruik in hoofde van vennootschap Y die het onroerend goed terug aan vennootschap X zal verhuren, maakt fiscaal misbruik uit in de zin van artikel 344, § 1, WIB 92.

Voor deze verrichtingen kan geen verantwoording in het licht van artikel 344, § 1, WIB 92 worden verstrekt.

7.1.15. Sociaal voordeel

Casus 1

In de aan de DVB voorgelegde prefilling wenst de aanvrager de bevestiging te bekomen dat de tussenkomsten die het solidariteitsfonds - dat zij voor haar werknemers wenst op te richten - enerzijds als niet-aftrekbare sociale voordelen in hoofde van de vennootschap-verstrekker en anderzijds als vrijgestelde sociale voordelen in hoofde van de werknemers kunnen worden beschouwd.

Dit fonds stelt zich tot doel financiële bijstand te verlenen in bijzondere gevallen, waarbij er een uitkering voor bepaalde medische kosten zoals bijvoorbeeld uitgaven voor osteopathie, kinesitherapie, brilmontuur en glazen en lenzen, gebitsprothesen, steunzolen, logopedie, tandtechnische hulp wordt toegekend. Esthetische behandelingen worden van de toepassing uitgesloten.

Uit de administratieve commentaren bij artikel 38, § 1, eerste lid, 11°, WIB 92 blijkt dat hulp bij uitzonderlijke omstandigheden (b.v. heelkundige bewerking, zware ziekte, ongeval, huwelijk, overlijden enz.) aan personeelsleden, gepensioneerden of aan gezinsleden van overleden personeelsleden ... alsmede de tussenkomsten die voortvloeien uit een verzekeringspolis van het type 'gezondheidszorgen' of 'opneming in ziekenhuis' die slechts tussenkomsten in uitzonderlijke gevallen dekt (b.v. zware ziekte, ongeval of heelkundige bewerking) vrijgestelde sociale voordelen zijn (Com.IB nrs. 38/25 en 38/27).

Artikel 38, § 2, vierde lid, WIB 92 verwijst voor de betekenis van het begrip 'ernstige aandoeningen' naar deze hieraan gegeven door de minister van sociale zaken .

Bij de verantwoording van amendement nr. 55 bij de parlementaire voorbereidingen bij de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid (BS 15.05.2003) wordt vermeld dat onder ernstige aandoeningen moet worden verstaan:

"de aandoeningen die als zodanig door de minister van Sociale Zaken erkend zijn. Hierna volgt een overzicht van aandoeningen die door de minister van Sociale Zaken erkend zijn als ernstige aandoening: kanker, leukemie, tuberculose, multiple sclerose, ziekte van Parkinson, difterie, poliomyelitis, cerebro-spinale meningitis, pokken, tyfus, tyfus- en paratyfuskoorts, encefalitis, miltvuur, tetanus, ziekte van Hodgkin, cholera, ziekte van Alzheimer, virale hepatitis, ziekte van Crohn, AIDS, malaria, ziekte van Pompe, ziekte van Creutzfeld-Jacob, mucoviscidose, diabetes, nierdialyse en progressieve spierdystrofie."

Er geldt dus slechts een vrijstelling voor hulpverlening in uitzonderlijke omstandigheden. De door de aanvrager beschreven tussenkomsten voor bepaalde medische kosten vallen duidelijk buiten het toepassingsgebied van de vrijstelling.

Casus 2

In de aan de DVB voorgelegde prefilling wenst de aanvrager de bevestiging te bekomen dat zijn concept van kosteloze verstrekking van fruit door de werkgever aan het personeel als tussendoortje tijdens de werkuren, kan worden beschouwd als een vrijgesteld sociaal voordeel.

De aanvrager wenst een alternatief systeem van gepersonaliseerde bestellingen in te voeren waarbij iedere werknemer van de klant door de toekenning van een krediet bestellingen kan plaatsen via de website van de aanvrager.

Ingevolge dit systeem wordt aan iedere werknemer van de klant een persoonlijke login en een paswoord toegekend met behulp waarvan bestellingen kunnen worden geplaatst via de website van de aanvrager. De klant kent aan zijn werknemers een bepaald aantal fruitcheques toe die ten behoeve van elke werknemer op de website van de aanvrager beschikbaar worden gesteld. Met behulp van deze fruitcheques kan de werknemer vervolgens een bestelling plaatsen.

De vrijstelling beoogt echter de kosteloze verstrekking van fruit als tussendoortje voor de onmiddellijke consumptie tijdens de werkuren. Het gaat dus om fruit dat aan de werknemer wordt aangeboden om onmiddellijk tijdens de werkuren op de plaats van tewerkstelling te nuttigen.

In casu voorziet het voorgestelde systeem niet in het aanbieden van fruit, maar in de toekenning van een bepaald krediet per maand waarmee de werknemers fruit naar keuze, dat individueel wordt verpakt, kunnen bestellen.

In dit alternatief systeem zal, op basis van de gegeven beschrijving, de werkgever volgend op de wekelijkse levering elke werknemer zijn volledige individueel pakket overhandigen. Dit gaat verder dan het door de vrijstelling beoogde sociaal voordeel (de kosteloze verstrekking van fruit als tussendoortje voor de onmiddellijke consumptie tijdens de werkuren) en opent alleszins de mogelijkheid dat het geleverde fruit niet tijdens de werkuren, maar in familieverband wordt genuttigd.

Bovendien laat dit systeem de werknemer toe om bepaalde hoeveelheden fruit aan te kopen aan een waarde die de waarde van het hem toegekende krediet overtreft, maar in welk geval hij het verschil zal moeten bijpassen. Anders gesteld, verkrijgt de werknemer onverkort de mogelijkheid om een grote hoeveelheid fruit te kopen, met een korting van een bepaald krediet per maand, om dit in familieband verbruiken. Dit valt duidelijk buiten het toepassingsgebied van de vrijstelling.

7.1.16 Onderhoudsuitkeringen

In de aan de DVB voorgelegde prefiling wensen de aanvragers de bevestiging te bekomen dat het gratis ter beschikking stellen van hun appartement aan de ouders van één van de aanvragers als een werkelijk betaalde onderhoudsuitkering in de zin van artikel 104, 1°, WIB 92 wordt beschouwd.

Gelet op de leeftijd van de ouders konden zij zelf minder goed instaan voor het beheer en het onderhoud van het onroerend goed van de woning die zij destijds betrokken. Het appartement laat toe in alle rust van hun oude dag te genieten met aangepast comfort.

Volgens artikel 104, 1°, WIB 92 worden van het totale netto-inkomen afgetrokken, in zover zij in het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald: 80 pct van de onderhoudsuitkeringen die de belastingplichtige regelmatig heeft betaald aan personen die niet deel uitmaken van zijn gezin, wanneer ze zijn betaald ter uitvoering van een verplichting op grond van het Burgerlijk of het Gerechtelijk Wetboek of van een gelijkaardige wettelijke verplichting in een buitenlandse wetgeving, alsmede 80 pct van de kapitalen die zulke uitkeringen vervangen.

Onderhoudsgeld of alimentatie is een som geld die iemand regelmatig (bv. maandelijks of jaarlijks ...) stort aan een verwante of (ex-)familielid (kind, ouder, ex-echtgenoot ...) die niet zelf voor zijn eigen behoeften kan instaan. Dat kan het gevolg zijn van de beslissing van een rechter of van een akkoord tussen de onderhoudsplichtige (diegene die het onderhoudsgeld betaalt) en de onderhoudsgerechtigde (diegene die het onderhoudsgeld ontvangt).

Het begrip behoeftigheid moet worden verstaan in de betekenis die het taalgebruik en de rechtsleer daaraan hechten. De onderhoudsverplichting bestaat slechts indien de vragende partij de nodige inspanningen heeft gedaan om in haar behoeften te voorzien, zonder resultaat zijn gebleven en wanneer haar toestand werkelijk behartigenswaardig is.

Bepaalde rechtsleer, daarin bijgetreden door de rechtspraak, stellen dat de betrokkenen – indien zij over bv. aandelen, een onroerend goed e.d., beschikken - eerst dat vermogen te gelde moeten maken alvorens ze een onderhoudsuitkering kunnen vorderen.

Bij onderzoek van het dossier blijkt dat de ouders van één van de aanvragers eigenaar zijn van het onroerend goed dat de aanvragers betrekken. Het komt er dus op neer dat de aanvragers en de ouders van één van de aanvragers overgegaan zijn tot het ruilen van de bewoning van hun respectieve onroerende goederen.

Er kan dus worden gesteld dat deze verrichting – het wederzijds ter beschikking stellen van een onroerend goed – niet zijn oorsprong vindt in de onderhoudsverplichting beoogd in artikel 205 BW, maar eerder in een wederkerige overeenkomst zodanig dat één van de toepassingsvoorwaarden van artikel 104, 1°, WIB 92 ontbreekt.

7.1.17 Gespreide taxatie van een gerealiseerde meerwaarde op goodwill

Wanneer de als immaterieel actiefbestanddeel geactiveerde goodwill wordt vervreemd en deze bij de vervreemding niet volledig is afgeschreven, leidt dit tot de vraag welk gedeelte van de aldus gerealiseerde meerwaarde in aanmerking kan komen voor de gespreide belasting overeenkomstig artikel 47, WIB 92.

Enkel het gedeelte van de meerwaarde dat betrekking heeft op de “oude” goodwill kan hiervoor immers in aanmerking komen, terwijl het gedeelte van de meerwaarde gerealiseerd op de “nieuwe”, zelf gecreëerde goodwill (die niet als actiefbestanddeel op de balans voorkomt maar wel deel uitmaakt van de beroepswerkzaamheid overeenkomstig art. 41, 3°, WIB 92) in het belastbaar resultaat van het jaar van verwezenlijking moet worden opgenomen.

Casus 1

Aanvrager betreft een vennootschap actief in de banksector. De indertijd verworven goodwill werd reeds over een substantiële periode afgeschreven, waardoor de boekwaarde beperkt is.

Voor het bepalen van het gedeelte van de meerwaarde dat in aanmerking komt voor gespreide taxatie, kan de samenstelling van het cliënteel, omwille van het bankgeheim, niet als parameter dienen. Aanvrager baseert zich op een vergelijking van het aantal commissies op het ogenblik van het verwerven van de goodwill en op het ogenblik van de overdracht van de goodwill en concludeert op die basis dat 85 % van de goodwill als “oude” goodwill in aanmerking kan worden genomen.

De loutere vergelijking van de commissies biedt echter onvoldoende concrete onderbouwing van het percentage “oude” goodwill. Vermits bovendien 50%, respectievelijk 80% van de goodwillportefeuilles was afgeschreven, geeft aanvrager zelf aan dat reeds een aanzienlijk deel van deze goodwill niet meer in de vennootschap aanwezig was.

Casus 2

Een kantoor actief in verzekeringen en de bancaire sector realiseert bij de overdracht van het handelsfonds een grote meerwaarde. De goodwill met betrekking tot het segment

bankactiviteiten is volledig afgeschreven. Slechts een klein gedeelte van de goodwillportefeuilles met betrekking tot het segment verzekeringen is niet volledig afgeschreven. De boekwaarde hiervan is bovendien zeer beperkt.

Aanvrager stelt in hoofddorde dat de volledige meerwaarde in aanmerking zou moeten kunnen komen voor de gespreide taxatie.

In bijkomende orde stelt aanvrager dat elk van de portefeuilles nog commissies oplevert. Met betrekking tot de verzekeringsportefeuilles wordt een analyse gemaakt van het cliënteel dat trouw gebleven is doorheen de tijd. Hierop wordt een vermenigvuldigingscoëfficiënt toegepast, die gebaseerd is op de voor de bepaling van de verkoopprijs van de goodwill inzake de verzekeringen gehanteerde coëfficiënt.

Vermits voor het segment bankactiviteiten de goodwill volledig is afgeschreven en voor het segment verzekeringen slechts een klein deel van de portefeuilles niet volledig is afgeschreven, en bovendien de boekwaarde van de niet volledig afgeschreven portefeuilles uiterst klein is, kan de redenering van aanvrager niet worden bijgetreden.

Casus 3

De aanvraag heeft betrekking op de overdracht van de bijna volledig afgeschreven goodwill van een optiekzaak. Aanvrager stelt echter dat meer dan 85% van de verkoopprijs betrekking heeft op de "oude" goodwill. De gunstige ligging van het pand en de naambekendheid worden door aanvrager als argumenten aangehaald. Daarnaast baseert aanvrager zich op een omzetvergelijking tussen de omzet gerealiseerd net voor de verwerving van de "oude" goodwill en de omzet bij de overdracht van de zaak, evenals op de procentuele stijging van de prijzen van de brilglazen en lenzen over deze periode. Het klantenbestand kan in casu niet als parameter worden gebruikt vermits hierover geen informatie is bijgehouden. Evenmin wordt de huurwaarde van de locatie doorheen de tijd als parameter gebruikt.

De criteria worden als onvoldoende beschouwd om, rekening houdend met de uiterst beperkte boekwaarde van de "oude" goodwill, de waarde in de verkoopprijs die betrekking heeft op de "oude" goodwill als objectief gerechtvaardigd te beschouwen.

Casus 4

De aanvraag heeft betrekking op de overdracht van de goodwill van een notarispraktijk, waarvan de boekhoudkundige residuwaarde uiterst beperkt is. Aanvrager stelt dat de waarde van een notarisprotocol sterk verbonden is aan de vestigingsvergunning. Op basis van een vergelijking van het aantal akten bij verwerving van de goodwill en bij de overdracht van de goodwill meent aanvrager dat ongeveer 80% van de gerealiseerde meerwaarde betrekking heeft op de "oude" goodwill.

De redenering wordt niet gevolgd, daar het cliënteel een veranderlijk karakter heeft. Als kritische noot wordt daarnaast opgemerkt dat de mandataris beweert dat het vestigingsrecht geen waardeverlies kent, hoewel uit de boekhoudstukken blijkt dat hierop afschrijvingen zijn geboekt die ook fiscaal werden aanvaard.

7.1.18. Gespreide taxatie – Onroerend goed bestaande uit meerdere kadastrale percelen

Aanvrager betreft een vennootschap die een onroerend goed vervreemdt, bestaande uit verschillende kadastraal geregistreerde units. Dit geheel van kadastrale percelen werd steeds boekhoudkundig als één enkel materieel vast actiefbestanddeel weergegeven en

afgeschreven en werd in zijn totaliteit verkocht aan één enkele koper tegen een bij notariële akte vastgestelde totaalprijs. Aanvrager wenst echter de bij de verkoop gerealiseerde meerwaarde te verdelen over de verschillende units en de vervreemding als een vervreemding van verschillende materiële vaste activa te beschouwen, zodat per kadastraal perceel zou kunnen worden besloten de gespreide taxatie al dan niet toe te passen.

Vermits het onroerend goed echter de facto steeds boekhoudkundig als één enkel actiefbestanddeel is aangemerkt en als zodanig ook zo werd vervreemd, dienen alle rechtsgevolgen hiervan te worden aanvaard en kan de meerwaarde slechts voor haar totaliteit in aanmerking komen voor de gespreide taxatie.

7.1.19 Divers inkomen – Beroepsinkomen

Enkele jaren geleden heeft X een Belgische burgerlijke maatschap opgericht, waarin X het merendeel van zijn vermogen heeft ingebracht.

Als statutair zaakvoerder van de maatschap heeft X het vermogen van de maatschap intussen uitgebouwd tot een gediversifieerde portefeuille. Tot dit vermogen behoren ondermeer een verzameling oldtimers. De oldtimers werden gespreid aangekocht in de loop van de vorige 5 jaar.

De aanvrager overweegt in zijn hoedanigheid van zaakvoerder van de maatschap één van de oldtimers te koop te stellen. De voorgenomen verkoopprijs werd door een gespecialiseerde handelaar als realistisch beschreven in de huidige marktomstandigheden. De oldtimer werd 3 jaar geleden aangekocht.

Op termijn zal de aanvrager in zijn hoedanigheid van zaakvoerder van de maatschap mogelijk nog nieuwe oldtimers aankopen en andere verkopen.

De aanvrager wenst de bevestiging te krijgen dat de meerwaarden die fiscaal in hoofde van de heer X worden gerealiseerd naar aanleiding van de verkoop van oldtimers vanuit een fiscaal transparante burgerlijke maatschap niet belastbaar zijn als beroepsinkomsten overeenkomstig artikel 23 WIB92 of als diverse inkomsten conform artikel 90, 1° WIB92.

De DVB oordeelt dat deze bevestiging in casu, gelet op de korte tijdspanne tussen de aankoop en de verkoop van de oldtimer, het aantal oldtimers in bezit en de specifieke kennis die nodig is om te beleggen in oldtimers, niet kan worden gegeven.

7.1.20 Belastingvrijstelling doctoraatsbeurs

In de aan de DVB voorgelegde prefiling wenst de aanvrager te vernemen of de fiscale vrijstelling van zijn doctoraatsbeurs kan behouden blijven indien hij bezoldigde wachtdiensten zou draaien.

De aanvrager in kwestie is gestart met een doctoraat in een vakgroep in een ziekenhuis. Door de universiteit wordt hem een beurs toegekend om hem in staat te stellen buiten een arbeidsovereenkomst wetenschappelijk onderzoek te verrichten met het oog op het behalen van zijn doctoraat.

Voorname vakgroep heeft aan de aanvrager gevraagd of hij mee wachtdiensten wil draaien waarvoor hij een bezoldiging zou ontvangen (bovenop zijn doctoraatsbeurs).

Doctoraatsbeurzen, die universiteiten met eigen middelen financieren en toekennen aan vorsers, zijn van belasting vrijgesteld indien bepaalde voorwaarden zijn voldaan. Deze

voorwaarden staan opgesomd in de circulaire dd 08.10.2002 en zijn versoepeld in de circulaire dd 07.04.2009.

De doctorandus mag naast zijn onderzoekswerkzaamheden nog andere (bezoldigde) activiteiten uitoefenen zonder dat dit de belastingvrijstelling van de doctoraatsbeurs in het gedrang brengt en dit voor zover de activiteit hoegenaamd geen verband houdt met de als doctorandus uitgeoefende onderzoekswerkzaamheden.

Aangezien de wachtdiensten worden gedraaid op dezelfde vakgroep waarbinnen het doctoraat valt, kan men hier stellen dat er wel degelijk een aantal raakvlakken zijn tussen de als doctorandi uitgeoefende onderzoekswerkzaamheden en de toekomstige wachtdiensten.

Bijgevolg is er niet voldaan aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling van de doctoraatsbeurs en moet de doctoraatsbeurs bij de doctorandus als een belastbaar beroepsinkomen worden aangemerkt (indien er effectief wachtdiensten worden gedraaid).

7.1.21 Aandelenopties

Casus 1

Een aanvrager heeft de intentie om aan bepaalde werknemers die geen lange termijn perspectieven hebben binnen haar onderneming een vrijwillige vertrekregeling met vertrekpakket aan te bieden.

Dergelijke regeling kadert in een beëindiging in onderling akkoord van de arbeidsovereenkomst van de werknemer. De werknemer wordt volgens de aanvrager aldus niet ontslagen of opgezegd door de werkgever, waardoor de werkgever volgens de aanvrager geen enkele wettelijke of reglementaire verplichting heeft om de werknemer enige opzeggingstermijn te laten presteren, of hem of haar enige opzeggings- of ander beëindigingsvergoeding te betalen. De vertrekpakketten zijn volgens de aanvrager dan ook louter gebaseerd op vrijwilligheid en niet op enig recht in hoofde van de werknemer. De aangeboden warranten (warranten op BEVEK aandelen) komen dus niet ter vervanging van enig wettelijk voordeel volgens de aanvrager.

Concreet voorziet de aanvrager in het kader van de vrijwillige vertrekregelingen in twee types vertrekpakketten:

- Onmiddellijk vertrek met het toekennen van een beëindigingsvergoeding en outplacement.
- Vrijstelling van prestaties: deze regeling houdt in dat de aanvrager en de betrokken werknemer overeenkomen dat de werknemer nog voor een bepaalde periode (enkele jaren) verbonden blijft met de aanvrager, maar wordt vrijgesteld van het leveren van arbeidsprestaties.

De waarde van de pakketten (d.i. het bedrag van de beëindigingsvergoeding, respectievelijk het aantal jaren vrijstelling van prestatie) wordt bepaald in functie van het aantal jaren dienst en het loon van de betrokken werknemer.

Beide pakketten bestaan elk in twee sub-varianten, één mét toekenning van warranten en één zonder toekenning van warranten. Er bestaat daarbij geen enkele verplichting voor de betrokken werknemers om te opteren voor een pakket mét warranten.

In een vertrekpakket mét toekenning van warranten, zullen de warranten een substantieel deel van het totale vertrekpakket uitmaken.

De aanvrager verzoekt aan de DVB te willen bevestigen dat de warranten binnen het toepassingsgebied van de wet van 26 maart 1999 vallen, en het belastbare voordeel dient te worden bepaald overeenkomstig artikel 43, §2 van deze wet. Verder vraagt men tevens bevestiging dat het belastbare voordeel van de warranten - in geval van onmiddellijk vertrek - zou worden belast op basis van het afzonderlijke tarief van artikel 171, 5°, a) Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 van toepassing op opzeggingsvergoedingen.

De DVB is van oordeel dat het gevraagde niet in lijn is met voorbehouden gemaakt in eerdere voorafgaande beslissingen aangaande het oneigenlijk gebruik van opties, zoals daar zijn:

- dat warranten worden toegekend ter vervanging van een bezoldiging of andere belastbare voordelen waarop het personeelslid recht heeft (op grond van een collectieve arbeidsovereenkomst, een individuele arbeidsovereenkomst, een hogere bron van arbeidsrecht, een gebruik of een unilateraal engagement van de werkgever) en waarvan hij afstand van betaling heeft gedaan op een moment dat de bezoldiging of het belastbare voordeel effectief verschuldigd was;
- dat warranten worden aangeboden aan een persoon die van zijn werkgever zijn ontslag heeft aangeboden gekregen;
- en andere feitelijke omstandigheden zoals de herhaling en de frequentie van de verrichting, het bedrag van het voordeel, [...], elementen die geval per geval moeten worden bekeken en die van die aard kunnen zijn om een taxatie van de voordelen op basis van de artikelen 25, 26, 31, 32 en 36 WIB 92 tot gevolg kunnen hebben.

Casus 2 (VB 2015.244)

De aanvraag heeft betrekking op een aanpassing van de uitoefenprijs van opties waarbij de uitoefenprijs van de opties na de uitkering van het buitengewoon dividend verminderd wordt met het bedrag van het buitengewoon dividend per aandeel. Deze opties werden overeenkomstig de bepalingen van de wet van 26 maart 1999 belast in hoofde van de begunstigten bij de toekenning. De bedoeling ligt voor dat de economische waarde van de opties op basis van de beurskoers van het aandeel waar de begunstigde recht op heeft bij uitoefening, voor en na het buitengewoon dividend dezelfde blijft.

De DVB is van oordeel dat in dit concrete geval het uitzonderlijk karakter van de dividenduitkering niet werd aangetoond. De buitengewone dividenduitkering wijkt niet af van de dividendpolitiek die de aanvrager in het verleden voerde. De door de aanvrager voorgestelde aanpassing kan dan ook niet worden gevolgd. De aanpassing van de uitoefenprijs van de opties leidt aldus tot een nieuw voordeel van alle aard.

7.1.22 Doorrekening kosten aandelenplan (VB 2016.009)

De aanvraag heeft betrekking op de fiscale behandeling van de doorgerekende kosten van een aandelenplan die door een buitenlandse beursgenoteerde vennootschap werd doorgerekend aan de betrokken Belgische groepsvennootschappen-werkgevers in het kader van een aandelenplan dat aan de werknemers van de Belgische groepsvennootschappen-werkgevers werd aangeboden. Meer bepaald wordt de vraag gesteld of de doorgerekende kost ten name van de binnenlandse vennootschappen aftrekbaar is als een bezoldiging van personeelsleden in de zin van artikel 52, 3° WIB92, dan wel moeten worden beschouwd als een minderwaarde op aandelen in de zin van artikel 198, §1, 7° WIB 92.

Het aandelenplan houdt in dat de werknemers van de groepsvennootschappen de mogelijkheid kregen om in te schrijven op aandelen van de buitenlandse beursgenoteerde vennootschap. Daarenboven kende de buitenlandse vennootschap een voorwaardelijk recht toe aan de werknemers om bij het verstrijken van een blokkeringsperiode een bepaald aantal gratis aandelen te ontvangen afhankelijk van het aantal aandelen waarop ze zelf inschreven. De kost van de gratis aandelen werd doorgerekend aan de werkgevers van de begunstigden.

Voor de Belgische werknemers kwalificeerden deze gratis aandelen als een voordeel van alle aard, dat opgenomen werd op hun individuele fiche en in de samenvattende opgave. De Belgische groepsvennootschappen hebben eveneens de nodige sociale zekerheidsbijdragen en bedrijfsvoorheffing ingehouden op het loon van de relevante werknemers.

De DVB is van oordeel dat, gelet op het vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 16 april 2010 en bevestigd door het Hof van beroep te Brussel op 25 juni 2014, de kost van de gratis aandelen die door de buitenlandse vennootschap werd doorgerekend aan de Belgische groepsvennootschappen een waardevermindering of minderwaarde op aandelen betreft, zoals bedoeld in artikel 198, §1, 7° WIB92.

7.1.23 Vaste inrichting

Situatieschets

Binnen de groep zijn tal van vennootschappen gevestigd in land Y. De groep wenst haar activiteiten en de structuur van de groep te reorganiseren en richt daarvoor een bijkantoor op in land Y. Dit bijkantoor van de Belgische vennootschap X zal zich bezig houden met het aansturen en coördineren van de activiteiten in land Y. Tenslotte zullen de aandelen van de vennootschappen gevestigd in land Y die gehouden zullen worden door de Belgische vennootschap X worden gealloceerd aan de vaste inrichting in land Y.

Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat

- (i) de allocatie van de aandelen in de vennootschappen gevestigd in land Y door vennootschap X aan het nog op te richten bijkantoor in land Y geen Belgische fiscale gevolgen heeft op het moment van de allocatie, meer in het bijzonder dat er geen sprake kan zijn van een realisatie van een meerwaarde in hoofde van X in de zin van art. 24 en 192 WIB 92;
- (ii) toekomstige dividenden of andere inkomsten toegekend door de bestaande en/of nog op te richten vennootschappen in land Y aan het bijkantoor, worden beschouwd als winst van het bijkantoor in de zin van art. 7 van het desbetreffende dubbelbelastingverdrag;
- (iii) latere overdrachten van die winsten die hun belasting regime in land Y hebben ondergaan, in welke vorm ook, door het bijkantoor/vaste inrichting aan vennootschap X zijn vrijgesteld van enige belasting in België in toepassing van art. 7, 10 § 6 en 23 § 2 van het desbetreffende dubbelbelastingverdrag.

Standpunt DVB

De DVB was van oordeel dat het beheer en de strategische beslissingen in verband met de participaties in de vennootschappen gevestigd in land Y niet gebeurde vanuit de vaste inrichting in land Y. Daar de vaste inrichting niet autonoom beslissingen kan nemen in

verband met de participaties werd geoordeeld dat de participaties niet konden worden gealloceerd aan de vaste inrichting.

7.1.24 Liquidatiereserve

Casus 1 (2016.155)

K is een beleggingsvennootschap van wie de statutaire duur verstreken is en die in vereffening is. Tijdens de vereffening is in 201X een aanzienlijke meerwaarde gerealiseerd op een participatie. Op de jaarvergadering in 201X+1 zou worden beslist tot het aanleggen van een liquidatiereserve (met de voldoening van de 10% anticipatieve heffing als gevolg).

De vereffenaar wenst fiscale duidelijkheid over de vraag of deze liquidatiereserve bij de uitkering enkel aan de natuurlijke personen kan toevloeien (met uitsluiting van vennootschappen). De vraag betreft m.a.w. een asymmetrische toewijzing van de reserves, in functie van de fiscale gevolgen bij de aandeelhouders.

De aanvrager wordt niet gevolgd in zijn vraag. De DVB wijst op de loutere fiscale motivatie van deze asymmetrische toebedeling, die bovendien geen steun vindt in enige bepaling van de statuten. Volgens de statuten is er ter zake geen enkel onderscheid tussen de aandeelhouders.

Casus 2

Z (Belco) zou in 19XX en 20XX gerealiseerde meerwaarden op aandelen verkeerdelijk onder de vrijgestelde reserves hebben geboekt. Z wil dit voor boekjaar 2015 corrigeren met een correctieboekings via de rekening 789000 en de code 9905 (resultaat van het boekjaar). De aanvrager wil deze winst in aanmerking nemen voor de aanleg van een liquidatiereserve (art. 184quater WIB 92).

De liquidatiereserve is echter enkel voor de te bestemmen winst van het boekjaar verbonden aan een bepaald aanslagjaar. De wet an sich is niet zo duidelijk, maar de Memorie van Toelichting bij de programmawet van 19 december 2014 is duidelijk (Parl.St., Kamer, 2014-2015, nr. 54-0672/001, p. 14).

Het betreft in dit geval winst van twee boekjaren die lang vóór het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 20XX dateren. Bovendien is dit geen onttrekking aan de belastingvrije reserves (wat ook een taxatie zou impliceren), maar een correctieboekings om de boekhouding van Z te regulariseren.

7.1.25 kaaimantaks

Op grond van de huidige wetgeving (intern recht, verdragen, gemeenschapsrecht) veronderstelt de DVB dat een oprichter van de eerste categorie zich niet kan ontdoen van de hoedanigheid van oprichter, zelfs niet bij een stichting van openbaar nut (de casus voorgelegd aan de DVB betrof een dergelijke stichting naar Zwitsers recht).

7.2 BTW

7.2.1 Recht op aftrek – Invloed van werkingssubsidies

De door de aanvrager gestelde vraag heeft betrekking op de omvang van het recht op aftrek van een vereniging die zou belast worden met het ontwikkelen en promoten van activiteiten in een bepaalde economische sector.

Deze vereniging zou, via een beheersovereenkomst gesloten met publieke overheden, belast worden met het ontplooiën van het beleid van deze overheden in deze sector van economische activiteit, in voorkomend geval, in samenwerking met de private economische actoren van deze sector. Daartoe zou ze voor ongeveer 95% gefinancierd worden door deze publieke overheden en zou ze bijdragen ontvangen van de private partners. In het kader van meer specifieke projecten zou ze ook bepaalde kosten doorfactureren aan de privépartners en echte partnerschappen aangaan met bepaalde private partners.

Deze vereniging was a priori van oordeel dat haar recht op aftrek volledig zou zijn. De DVB heeft evenwel geoordeeld dat de activiteiten van de vereniging in hoofdzaak bestonden in het uitvoeren van opdrachten van algemeen belang, dat deze activiteiten geen aanleiding gaven tot enige facturering en dat deze activiteiten bijgevolg geen enkel recht op aftrek verlenen.

Vanuit het standpunt van de DVB moet het recht op aftrek van de vereniging worden uitgeoefend volgens het werkelijk gebruik van de goederen en de diensten. Enkel de doorfactureringen van bepaalde kosten en activiteiten verricht in samenwerking met de private partners verleenden een recht op aftrek.

Deze analyse is in overeenstemming met de parlementaire vraag van mevrouw de Senator Nyssens van 22/12/1999 en de Europese rechtspraak (zie arrest C-267/08 van 6/10/2009).

7.3 Registratie- en successierechten

7.3.1 Verkoop van aandelen van een vastgoedvennootschap – Artikel 18 § 2 van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten

Geval 1

X en Y bezitten elk voor 50% aandelen van de vennootschap “Z”.

De door deze vennootschap uitgeoefende activiteiten zijn enerzijds de exploitatie van een handelsactiviteit en anderzijds het beheer van een onroerend goed waarvan ze de volle eigenaar is.

X en Y willen hun handelsactiviteiten stopzetten op 31/12/2016 maar er heeft zich tot op heden geen enkele overnemer bekendgemaakt op die dag om deze activiteit voort te zetten.

Een bouwpromotor (een Belgische vennootschap) is de enige die heeft te kennen gegeven dat hij de aandelen van de vennootschap wenst te kopen na 1/01/2017; datum waarop de vennootschap elke operationele activiteit zal stopgezet hebben.

Geval 2

A en B bezitten samen alle aandelen van de nv “C” opgericht in de jaren 90.

De nv “C” is een vastgoedvennootschap met één onroerend goed op haar actief, verhuurd aan een vennootschap waarvan A en B de enige aandeelhouders zijn.

A en B willen hun beroepsactiviteiten stopzetten.

Onlangs heeft een groep, A en B gecontacteerd om over te gaan tot aankoop van de aandelen die deze bezitten in de vennootschap “C” met het oog op de vestiging van één van hun vennootschappen in het onroerend goed dat vennootschap “C” in eigendom heeft.

Standpunt van de DVB

Omdat de vennootschap slechts één onroerend goed bezit, is de DVB van oordeel dat men deze overdracht van aandelen kan beschouwen als een overdracht van onroerende goed(eren):

- indien de vennootschap werd “schoongemaakt”² (beëindiging van de schuld, van de operationele activiteit, ...).
De DVB zal op nuttige wijze refereren naar de feitelijke omstandigheden en de contractuele verbintenissen. De dienst zal eveneens verifiëren of er geen enkele contractuele verbintenis bestaat die gewoonlijk wordt aangegaan bij de verkoop van een onroerend goed (opschortende voorwaarden van de verkrijging van een stedenbouwkundige vergunning of de niet-verontreiniging van de bodem, verkoop vrij van alle hypothecaire lasten, ...). Hieromtrent verwijst de DVB naar punt 34 van de beslissing RJ E44/16-01.
- Of indien de vennootschap niet in “going concern” is (de vereiste en het voortduren van de huuractiviteit vóór en na de overdracht van de aandelen (zelfde huurder die het goed betreft)
- Of nog, indien de verkoop van de aandelen onmiddellijk volgt na een opeenvolging van verrichtingen die kort daarvoor werden uitgevoerd (bv. : splitsing gevolgd door verkoop van aandelen).

7.3.2 Successierechten: het « oneigenlijk of quasi-vruchtgebruik »

Voorgenomen verrichtingen

Een persoon die in Wallonië woont, wil een deel van zijn roerend vermogen tijdens zijn leven overdragen aan zijn vier kinderen, waarvan er op dit ogenblik twee in de Verenigde Staten wonen, met volledig behoud van de controle, het gebruik en de vruchten van dit vermogen met het oog op de vrijwaring van zijn levensstandaard.

De effectenportefeuille die het voorwerp uitmaakt van de schenking wordt aangehouden bij een buitenlandse bank die niet beschikt over specifieke vergunningen voorgeschreven door de Amerikaanse wetgeving die het haar mogelijk maken om haar diensten aan te bieden aan Amerikaanse inwoners.

Een klassieke schenking “vruchtgebruik/naakte eigendom” ten voordele van de kinderen-Amerikaanse inwoners is dus niet mogelijk omwille van de Amerikaanse wetgeving.

Teneinde de hindernis van het gebrek aan (bezit van de) vergunningen voorgeschreven door de Amerikaanse wetgeving te omzeilen, is de aanvrager van plan om over te gaan tot een

² Noot vertaler: in de zin van ‘vider’ (ontdaan van haar inhoud)?

schenking met voorbehoud van quasi-vruchtgebruik aan zijn twee kinderen-Amerikaanse inwoners. Een dergelijke oplossing zou het hem mogelijk maken om zijn effectenportefeuille aan hen over te dragen met volledig behoud van het beheer en de vruchten van deze portefeuille, maar zonder dat deze laatste moet worden getransfereerd naar een rekening aangehouden door de twee kinderen-Amerikaanse inwoners.

De aanvrager wenst de bevestiging te bekomen dat de schuld die zou voortvloeien uit de verplichting tot teruggave na beëindiging, op het ogenblik van zijn overlijden, van het quasi-vruchtgebruik van de effectenportefeuille, zal aanvaard worden in het passief van de nalatenschap en, meer bepaald, dat

- De schuld zal worden beschouwd als een bestaande schuld op het ogenblik van zijn overlijden (artikel 27 van het W.Succ)
- De schuld zal worden beschouwd als oprecht en bijgevolg niet wordt verworpen uit het passief van de nalatenschap als zijnde een schuld die is aangegaan door de erflater in het voordeel van zijn erfgenamen.

Standpunt van de DVB

Moet met andere woorden, indien bij overeenkomst wordt bepaald dat een schenking van niet-verbruikbare goederen zal worden onderworpen aan de regeling van het quasi-vruchtgebruik die oorspronkelijk was voorzien in ons Burgerlijk wetboek voor verbruikbare goederen, deze schenking worden gekwalificeerd als een rechtsmisbruik in de zin van artikel 106 § 2 van het Wetboek der Successierechten ? Moet de vordering tot teruggave worden aanvaard in het passief van de nalatenschap ?

De DVB is van oordeel dat om deze vragen te beantwoorden, er grond bestaat om de feitelijke elementen te beoordelen die noodzakelijkerwijze op de (rechts)handeling van de schenking komen.

De dienst kan bijgevolg niets beslissen over de afwezigheid van fiscaal misbruik en de niet-toepassing van artikel 33 van het Wetboek der Successierechten inzake de vordering van teruggave op het moment van de aflevering van de beslissing.

De DVB is evenwel van oordeel dat de schenking van de niet-verbruikbare goederen met voorbehoud van quasi-vruchtgebruik fiscaal zou kunnen aanvaard worden op voorwaarde dat :

- de aanvrager deze verrichting rechtvaardigt door andere dan fiscale motieven ;
- op het ogenblik waarop de vordering tot teruggave ontstaat, de niet-verbruikbare goederen nog altijd aanwezig zullen zijn in het vermogen van de schenker;
- de vordering tot teruggave niet hoger mag zijn dan de waarde van de niet-verbruikbare goederen die oorspronkelijk geschonken zijn.

Bij gebreke aan verwezenlijking van de voornoemde cumulatieve voorwaarden, is de DVB van oordeel dat de regels van het 'klassieke' vruchtgebruik moeten worden toegepast op schenkingen met voorbehoud van vruchtgebruik van de niet-verbruikbare goederen en zou de vordering tot teruggave niet zou kunnen aanvaard worden in het passief van de nalatenschap.

In casu heeft de DVB geoordeeld dat de eerste voorwaarde niet vervuld was in hoofde van de aanvrager, namelijk : het bewijs van andere dan fiscale motieven. Het staat de aanvrager immers vrij om zijn effectenrekening te transfereren naar een bank die beschikt over de nodige Amerikaanse vergunningen.

7.3.3 Wedersamentselling en fiscaal misbruik

Voorgenomen verrichtingen

In 2001, heeft de vennootschap X de volle eigendom verworven van een onroerend goed dat wordt verhuurd voor commercieel gebruik en kantoren.

Eind 2014, heeft ze een erfpachtrecht op het onroerend goed verleend voor een duur van 99 jaar aan vennootschap Y.

Bij het verstrijken van de huurovereenkomsten (waarvan de laatste zal vervallen in 2017), zal de erfpachter starten met renovatie- en verbouwingswerken van het onroerend goed teneinde er individuele woonegelegenheden van te maken. Hiervoor beschikt hij over het akkoord van de erfpachtgever en heeft hij in 2016 de vereiste stedenbouwkundige vergunningen verkregen (aanvragen aanvankelijk ingediend door de erfpachtgever).

Het als zodanig verbouwde of getransformeerde onroerend goed zal kavel per kavel verkocht worden aan derde partijen door de erfpachtgever en de erfpachter.

Op de dag van de aanvraag bestaat er geen enkel rechtstreeks of onrechtstreeks verband tussen de erfpachtgever en de erfpachter.

Standpunt van de DVB

In huidig geval, vraagt de erfpachter, voorafgaand aan de uitvoering van de werkzaamheden die hij wil starten, de belastingregeling die zal van toepassing zijn op de wedersamenstelling van de volle eigendom in hoofde van de derde verkrijgers.

De DVB is van oordeel dat hij zich in dit dossier, niet kan uitspreken over de voorgenomen verrichtingen wegens van het bestaan van een reeks van feitelijke bewijselementen die op afdoende wijze aantonen dat de vestiging van het erfpachtrecht in casu kan beschouwd worden als een fiscaal misbruik.

Deze elementen kunnen als volgt worden samengevat:

A. Motieven tot verkrijging van het erfpachtrecht.

Bij lezing van de relevante stukken van het dossier, is de DVB van oordeel dat de erfpachter zijn erfpachtrecht op het onroerend goed heeft verkregen met projectontwikkeling als doel.

Dit wordt inzonderheid bevestigd door :

- De korte termijn die verstreken is tussen de verkrijging en de verwezenlijking van de werken (1/50ste van de duur van de erfpacht)
- De bedoeling van de erfpachter om dadelijk, vanaf de verwezenlijking van de werken, alle nieuw opgerichte kavels te verkopen.

- Het hernemen door de erfpachter van dezelfde vergunningsaanvragen die aanvankelijk waren ingediend door de erfpachtgever. De erfpachter heeft dus slechts de door de erfpachtgever begonnen handelingen verdergezet met het oog op de transformatie van het commerciële complex en de kantoren tot een appartementsgebouw.

Uit wat voorafgaat volgt dat de partijen nooit de bedoeling hadden om volle uitwerking te verlenen aan het erfpachtrecht voor een duur van 99 jaar.

B. De aard van de werken

In dit geval worden de werken ondernomen door de erfpachter zelf en hebben ze de transformatie van het goed en de wijziging van de bestemming ervan tot gevolg ; op deze wijze wordt een verkoop 'kavel per kavel' mogelijk gemaakt.

De DVB is van mening dat niet zozeer de prijs maar veeleer de aard van de werken moet in aanmerking worden genomen.

Bovendien overschrijdt de erfpachter zijn rechten door de bestemming van het goed te wijzigen en treedt hij op zoals een "volle eigenaar".

8. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

2014.281, 2014.390, 2014.395, 2014.536, 2014.537, 2015.094, 2015.244, 2015.527, 2015.583, 2015.587, 2015.625, 2015.658, 2015.730, 2015.744, 2016.009, 2016.020, 2016.037, 2016.050, 2016.079, 2016.127, 2016.187, 2016.221, 2016.254, 2016.356, 2016.386, 2016.435, 2016.466, 2016.529, 2016.573, 2016.666, 2016.716

Om de volgende redenen werd aan de bovenvermelde aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing verzaakt:

- vooraleer het college een beslissing nam betreffende de onontvankelijkheid, werd aan de aanvraag verzaakt;
- gewijzigde verrichtingen;
- verzaking zonder vermelding van expliciete reden(en);
- geen overeenstemming tussen de DVB en de indiener waardoor verzaakt werd;
- vraag behoorde niet tot de bevoegdheid van de DVB.

9. STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

9.1 Inleiding

Hierna volgen een aantal statistische gegevens m.b.t. het veralgemeende stelsel van voorafgaande beslissingen.

9.2 Voorstelling volgens aantal

Tabel : Aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefilings - Overzicht

Jaar	AANVRAAG						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468

9.3 Voorstel volgens aard van de beslissingen

Tabel 1 : Aard van de beslissing naar aanleiding van de aanvragen - Overzicht

AANVRAAG											
Jaar	AARD VAN DE BESLISSING										TOTAAL
	GUNSTIG		VERZAKING		ONONTVANKEIJK		ONGUNSTIG		GEMENGD		
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882

Tabel 2 : Aard van de afsluitingen bij prefilings - Overzicht

PREFILING							
JAAR	AARD VAN DE AFSLUITING						TOTAAL
	AANVRAGEN		ZONDER GEVOLG		AVENANT		
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	
2016	784	56,8%	593	42,9%	4	0,3%	1381

De aandacht van de lezer wordt erop gevestigd dat de afsluitingen van de prefilings die geen aanleiding geven tot een aanvraag slechts gedeeltelijk te verklaren zijn omwille van de redenen aangehaald bij de verzakingen aan de aanvragen (meer bepaald onontvankelijkheid, wijziging of afzien van de verrichting, verrichting waarvoor het standpunt van de DVB verschilt van dat van de aanvrager).

In een niet te verwaarlozen aantal gevallen vindt de aanvrager, nadat hij zonder voorbehoud van het team instemming heeft gekregen om een aanvraag in te dienen (hetzij omdat het antwoord vanzelfsprekend is, hetzij omdat het duidelijk blijkt uit de wettelijke bepalingen, de gepubliceerde administratieve commentaar of uit een antwoord op een parlementaire vraag), het overbodig om een aanvraag in te dienen omdat de informatie of verwijzingen ontvangen van de DVB hem voldoende duidelijk zijn en “geruststelling” bieden omtrent het toepasselijke fiscale regime op de beoogde situatie of verrichting.

Tabel 3: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2016

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Aftrek voor risicokapitaal (art. 205bis WIB 92)	4	3	2	4
Auteursrechten	38	27	107	35
Beroepskosten	25	32	75	69
Bezoldigingen	37	47	79	120
BNI	8	6	20	7
BTW	66	53	197	173
DBI	15	18	16	27
Herstructurerings	137	138	213	179
Interne meerwaarden	95	88	139	154
Kaaimantaks	17	16	32	17
Kosten eigen aan de werkgever	128	89	247	92
Kwijtschelding schuld	5	7	13	10
Octrooien (art. 205 ¹ WIB 92)	38	35	68	36
PB	15	10	95	72
Registratie	36	33	39	28
Roerende inkomsten	52	49	82	89
RPB	52	59	34	47
Stock Options	27	24	39	31
Tax Shelter	3	2	12	11
Tonnagetaks	3	5	5	4
Ven.B	51	47	77	60
Verrekenprijzen	71	77	87	94
Vruchtgebruik	8	8	28	18
Andere	4	9	9	4
TOTAAL	935	882	1715	1381

(1) Bezoldigingen (sociale voordelen, voordelen van alle aard ...)

Tabel 4: Gedetailleerde verdeling beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2016

	AANVRAGEN			
	GO (1)	P	KMO (1)	RPB (2)
Aftrek voor risicokapitaal (art. 205bis WIB 92)	3			
Auteursrechten		27		
Beroepskosten	12	13	7	
Bezoldigingen	25	1	14	7
BNI	3		1	2
BTW	10	3	36	4
DBI	9		9	
Herstructurerings	55		82	1
Interne meerwaarden		88		
Kaaimantaks		16		
Kosten eigen aan de werkgever	49		30	10
Kwijtschelding schuld	5		2	
Octrooien (art. 205 ¹ WIB 92)	26		9	
PB		10		
Registratie	6	12	12	3
Roerende inkomsten	17	10	16	6
RPB				59
Stock Options	11	1	11	1
Tax Shelter			2	
Tonnagetaks	4		1	
Ven.B	29		18	
Verrekenprijzen	75		2	
Vruchtgebruik			6	2
Andere	3	2	3	1
Totaal	342	183	261	96
% hoedanigheid aanvrager	38,78%	20,75%	29,59%	10,88%

(1) Volgens artikel 15 W. Venn

(2) Vzw, openbare besturen ...

9.4 Beslissingstermijn

Tabel : Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

JAAR	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
KALENDERDAGEN	97	83	81	68	71	67	68	64	67	65

9.5 Overzicht uitwisseling rulings op 31/12/2016

In het kader van de spontane uitwisseling van rulings werden in 2016 29 rulings overgemaakt.

In het kader van BEPS actie 5 werden in 2016 420 rulings overgemaakt.

DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES

1. WETGEVEND KADER

- Artikelen 121 tot 127 van de programmawet van 27 december 2005 (BS van 30.12.2005, 2^{de} editie) zoals gewijzigd door de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (BS van 12.07.2013, 3^{de} editie).
- KB van 8 maart 2006 houdende oprichting van het "Contactpunt Regularisaties" bij de Federale Overheidsdienst Financiën (BS van 15.03.2006, 2^{de} editie).
- KB van 9 maart 2006 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 (BS van 15.03.2006 – 2^{de} editie) zoals gewijzigd door het KB van 11 juli 2013 tot wijziging van het KB van 9 maart 2006 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 (BS van 12.07.2013, 3^{de} editie).
- Wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016).
- KB van 9 augustus 2016 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van de artikelen 7 en 13 van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 18.08.2016).
- Wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën (BS 20.12.2016, 3^{de} editie)

2. STATISTISCHE GEGEVENS

2.1 EBABis en EBATer

De begrippen "EBABis" en "EBATer" gebruikt in de hieronder opgenomen tabellen, komen enerzijds overeen met de regularisatie-aangiften ingediend in het kader van de programmawet van 27 december 2005 en, anderzijds met deze die werden ingediend in het kader van deze zelfde programmawet zoals gewijzigd door de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie.

Tabel 1: Aantal ingediende en behandelde aangiften – Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		EBABis + EBATer	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Aantal		Aantal		Aantal	
2006	1.630	594			1.630	594
2007	416	1.179			416	1.179
2008	484	465			484	465
2009	786	498			786	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.354	1.299			2.354	1.299
2013	16.612	7.819	6.323	4	22.935	7.823
2014		9.726		3.277		13.003
2015		489		2.848		3.337
2016		31		53		84
TOTAAL	26.274	26.018	6.323	6.182	32.597	32.200

Tabel 2: Aangegeven, ingediende en behandelde bedragen – Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)	
2006	335.396.663	124.396.723			335.396.663	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.581.286	137.798.846			81.581.286	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.761.174	519.002.288			696.761.174	519.002.288
2011	392.718.937	548.362.748			392.718.937	548.362.748
2012	534.679.242	280.216.938			534.679.242	280.216.938
2013	2.960.746.373	2.222.148.360	2.569.291.148	328.993.584	5.530.037.521	2.551.141.944
2014		1.060.463.768		1.498.292.821		2.558.756.589
2015		79.467.885		680.332.406		759.800.291
2016		1.644.691		48.635.367		50.280.058
TOTAAL	5.346.908.245	5.293.159.786	2.569.291.148	2.556.254.178	7.916.199.393	7.849.413.964

Tabel 3: Heffingen op de behandelde dossiers – Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	Bedragen (in EUR)	% gemiddelde van heffing	Bedragen (in EUR)	% gemiddelde van heffing	Bedragen (in EUR)	% gemiddelde van heffing
2006	24.480.202	19,7%			24.480.202	19,7%
2007	53.502.424	24,4%			53.502.424	24,4%
2008	36.133.534	26,2%			36.133.534	26,2%
2009	31.048.727	30,8%			31.048.727	30,8%
2010	155.661.354	30,0%			155.661.354	30,0%
2011	156.050.246	28,5%			156.050.246	28,5%
2012	83.050.057	29,6%			83.050.057	29,6%
2013	689.148.745	31,0%	124.486.638	37,8%	813.635.383	31,9%
2014	323.512.894	30,5%	545.768.077	36,4%	869.280.971	34,0%
2015	22.350.151	28,1%	245.673.568	36,1%	268.023.719	35,3%
2016	1.139.839	-	18.988.411	39,0%	20.128.250	-
TOTAAL	1.576.078.173	29,8%	934.916.694	36,6%	2.510.994.867	32,0%

Tabel 4: Aangegeven gemiddelde door middel van ingediende en behandelde dossiers – Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)	
2006	205.765	209.422			205.765	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.556	296.342			168.556	296.342
2009	294.034	202.412			294.034	202.412
2010	288.037	262.653			288.037	262.653
2011	249.662	282.370			249.662	282.370
2012	227.136	215.717			227.136	215.717
2013	178.229	284.199	406.341	NC	241.118	326.108
2014		109.034		457.215		196.782
2015		162.511		238.881		227.690
2016		53.055		917.648		598.572
TOTAAL	203.506	203.442	406.341	413.500	242.851	243.771

Tabel 5: Voorraad te behandelen dossiers - Situatie op 31/12/2016

	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	Aantal	Bedragen (in EUR)	Aantal	Bedragen (in EUR)	Aantal	Bedragen (in EUR)
IN	26.274	5.346.908.245	6.323	2.569.291.148	32.597	7.916.199.393
OUT met attest	-25.998	-5.293.159.786	-6.182	-2.556.254.178	-32.180	-7.849.413.964
OUT zonder attest	-276	-53.748.459	-141	-13.036.970	-417	-66.785.429
Voorraad	0	0	0	0	0	0
Geraamde heffing op voorraad		0		0		0

2.2 EBAQuater

Het begrip EBAQuater komt overeen met de regularisatieaangiften ingediend in het kader van de Wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie.

Tabel 1: Aantal ingediende en behandelde aangiften – Aangegeven bedragen - Situatie op 31/12/2016

Jaar	DLUQuater			
	IN	OUT	IN	OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)	
2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften – Heffingen op de behandelde aangiften - Situatie op 31/12/2016

DLUQuater – 59 behandelde aangiften in 2016		
	Bedragen (in EUR)	
	Aangegeven bedragen (in EUR)	Heffingen (in EUR)
Beroepsinkomsten (natuurlijke personen)	794.901,45	485.477,97
Roerende inkomsten (natuurlijke personen)	1.823.111,95	748.357,72
Vennootschapswinsten (rechtspersonen)	3.491.043,76	2.565.917,19
Fiscaal verjaarde bedragen	27.329.932,84	9.838.775,85
Sociale bijdragen	20.000	3.000,00
TOTAAL	33.458.990,00	13.641.528,73

INHOUDSOPGAVE

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1	INLEIDING	2
2	HISTORIEK	3
2.1	Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden	3
2.1.1	Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 2)	3
2.1.2	Akkoorden inzake registratie- en successierechten	3
2.2	Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)	3
2.3	Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)	4
3	VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	6
3.1	Definitie	6
3.2	Termijn voor indiening en beslissing	6
3.3	Uitgesloten gevallen	7
3.4	Uitgesloten materies	7
3.5	Duur van de voorafgaande beslissing	8
4	FUNCTIONELE BESCHRIJVING	9
4.1	Bevoegde dienst	9
4.2	Beslissingsbevoegdheid	9
4.3	Behandeling van de aanvragen	9
4.3.1	Algemeen	9
4.3.2	Systeem van “prefiling meetings”	10
4.3.3	De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken	10
4.3.4	Organogram van de DVB	12
4.3.5	Medewerkers	13
4.3.6	Publicatie van de beslissingen	13

5	DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT	14
5.1	Directe belastingen – DBI-BEVEKS – Voorwaarde van behoud een jaar	14
5.2	Successierechten – De overdracht van de rechten en verplichtingen van een verzekeringnemer	14
6	BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	16
6.1	Directe Belastingen	16
6.1.1	Herstructurerings	16
6.1.2	Kaaimantaks	18
6.1.3	Aftrek voor octrooi-inkomsten	23
6.1.4	Transfer Pricing	25
6.1.5	DBI-aftrek	27
6.1.6	Diverse	29
6.2	BTW	35
6.3	Successierechten – Niet-ontvankelijkheid	38
7	AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	40
7.1	Directe Belastingen	40
7.1.1	Herstructurerings	40
7.1.2	Meerwaarden op aandelen – Normaal beheer van privévermogen	45
7.1.3	Controlewijziging	52
7.1.4	DBI/Meerwaarden – Artikel 203, § 1, 5°, WIB 92	53
7.1.5	DBI-BEVEKS naar buitenlands recht	54
7.1.6	Intragroepsfinanciering	55
7.1.7	Auteursrechten	57
7.1.8	Tax shelter voor startende ondernemingen	59
7.1.9	Verhuring van roerende goederen	61
7.1.10	Meerwaarde op een ongebouwd onroerend goed van een landbouw- of tuinbouwonderneming	62
7.1.11	Ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen - Schadevergoeding voor de verbreking van een verkoopsovereenkomst	62
7.1.12	Beroepskosten	63
7.1.13	Restaurantkosten	65
7.1.14	Gesplitste aankoop – Vruchtgebruik	65

7.1.15	Sociaal voordeel	67
7.1.16	Onderhoudsuitkeringen	68
7.1.17	Gespreide taxatie van een gerealiseerde meerwaarde op goodwill	69
7.1.18	Gespreide taxatie – Onroerend goed bestaande uit meerdere kadastrale percelen	70
7.1.19	Divers inkomen – Beroepsinkomen	71
7.1.20	Belastingvrijstelling doctoraatsbeurs	71
7.1.21	Aandelenopties	72
7.1.22	Doorrekening kosten aandelenplan	73
7.1.23	Vaste inrichting	74
7.1.24	Liquidatiereserve	75
7.1.25	Kaaimantaks	75
7.2	BTW	76
7.2.1	Recht op aftrek – Invloed van werkingssubsidies	76
7.3	Registratie- en successierechten	76
7.3.1	Verkoop van aandelen van een vastgoedvennootschap – Artikel 18, § 2, van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten	76
7.3.2	Successierechten: het « oneigenlijk of quasi-vruchtgebruik »	77
7.3.3	Wedersamenstelling en fiscaal misbruik	79
8	OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	81
9	STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSING	82
9.1	Inleiding	82
9.2	Voorstelling volgens aantal	82
9.3	Voorstelling volgens aard van de beslissingen	83
9.4	Beslissingstermijn	85
9.5	Overzicht uitwisseling rulings op 31/12/2016	85

DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES

1	WETGEVEND KADER	86
----------	------------------------	-----------

2	STATISTISCHE GEGEVENS	87
2.1	EBABis en EBATer	87
2.2	EBAQuater	90

SPF FINANCES

**Service des décisions
anticipées en matière fiscale**

RAPPORT ANNUEL 2016

PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES

1. INTRODUCTION

Conformément aux articles 20 à 28 de la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, un système généralisé de décision anticipée a été instauré par lequel chaque contribuable a la possibilité d'obtenir du SPF Finances, de manière anticipée, une décision concernant les conséquences fiscales d'une opération ou d'une situation qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

2. HISTORIQUE

2.1 Commission des accords fiscaux préalables

Depuis 1993, conformément à l'article 250bis, CIR (remplacé par l'article 345, CIR 92) les contribuables pouvaient demander un accord fiscal préalable sur les conséquences fiscales de certaines opérations fixées par la loi qu'ils envisageaient de réaliser. Ces possibilités avaient été élargies à l'article 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de Greffe (C. Enreg.) et à l'article 106, alinéa 2 du Code des droits de succession (C. Succ.). Cet accord préalable pouvait être donné par une Commission des accords fiscaux préalables, créée par l'AR du 9.11.1992, remplacé par l'AR du 4.4.1995.

Jusque fin 2002, des demandes pouvaient être introduites auprès de cette Commission sur le fait que:

2.1.1 Accords relatifs aux contributions directes (article 345, § 1, 1er alinéa, CIR 92)

- les opérations visées aux article 46, § 1, 1er alinéa, CIR 92, article 211, § 1, 1er alinéa, CIR 92, article 269, § 1, 6ème alinéa, CIR 92, article 344, § 2, CIR 92, répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- les pertes professionnelles visées à l'article 80, CIR 92, résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- les dividendes répondent aux conditions de déduction visées à l'article 203, CIR 92;
- pour l'application de l'article 344, § 1, CIR 92, la qualification juridique répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- une prise ou un changement de contrôle d'une société, visé aux articles 207, alinéa 3 ou 292 *bis*, alinéa 3, CIR 92, répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession

- pour l'application respective des articles 18, § 2, C. Enreg. et 106, alinéa 2, C. Succ., la qualification juridique répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

2.2 Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)

L'AR du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale offrait la possibilité d'obtenir, dans des délais déterminés, une décision anticipée portant sur les matières expressément visées à l'article 1^{er}, § 1^{er} de cet arrêté.

En outre, un Service des décisions anticipées (SDA) a été constitué et a été chargé, selon le rapport au Roi annexé à l'AR du 3.5.1999 précité, de préparer et de publier par résumé, à la fois les décisions anticipées prises à la demande d'un contribuable et les accords préalables octroyés dans le cadre de procédures légales existantes (AR n° 187 relatif à la création de centres de coordination; article 345, CIR 92).

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission:

- l'examen des demandes de décision anticipée au sens de l'article 1^{er}, § 1^{er}, AR 3.5.1999; ces demandes portaient essentiellement sur:
 - les conséquences sur le plan des impôts directs et indirects des investissements en immobilisations corporelles et incorporelles;
 - les régimes particuliers en matière de centres de distribution et de services;
 - les rémunérations entre des entreprises liées (prix de transfert);
- l'examen des demandes qui étaient basées sur l'article 345, CIR 92;
- l'examen des demandes qui étaient relatives à l'agrément ou au renouvellement de l'agrément en tant que centre de coordination au sens de l'AR n°187 du 30.12.1982 concernant la création de centres de coordination.

En outre, le Service était chargé de publier les décisions anticipées et les accords donnés par la Commission des accords fiscaux préalables conformément à l'article 345, CIR 92, dans la mesure où leur publication était compatible avec le respect des dispositions relatives au secret professionnel.

Enfin, le Service devait rédiger les rapports suivants:

- un rapport semestriel de ses activités, qui devait être soumis au Collège de l'Administration générale des impôts et au Ministre des Finances;
- un rapport annuel qui devait être publié dans le rapport annuel de l'Administration générale des impôts (il a toutefois été décidé de le publier dans le Bulletin des contributions).

2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et de ses arrêtés d'exécution)

Les possibilités précitées en matière d'accords préalables qui avaient une portée limitée ont été remplacées, conformément aux articles 20 à 28 de la Loi du 24.12.2002 précitée, par des dispositions légales générales qui s'appliquent aussi bien dans le domaine des impôts directs et indirects que des taxes assimilées. Les dispositions précitées sont applicables depuis le 1.1.2003.

Ces dispositions doivent offrir pour le traitement des décisions anticipées une pratique systématisée et uniforme, en tenant compte des traités et des dispositions légales et réglementaires, ainsi que des normes et directives applicables sur le plan international et notamment de l'UE et de l'OCDE.

Les dispositions légales et réglementaires qui règlent le nouveau système sont les suivantes:

- la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 31.12.2002, 2^e édition) - ci-après nommée: "la Loi";
- l'AR du 9.1.2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la Loi (MB 15.1.2003, 2^e édition);
- l'AR du 17.1.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.1.2003, 3^e édition);

- l'AR du 30.1.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.2.2003);
- l'AM du 15.5.2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale (MB 19.6.2003).

Conformément à l'article 7 de l'AR du 30.1.2003 ont été supprimés:

- la Commission des accords fiscaux préalables, instaurée par l'AR du 4.4.1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables ;
- le Service des décisions anticipées, institué par l'article 2 de l'AR du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 19.6.2003).

L'organisation du Service des décisions anticipées a été adaptée sur la base de la Loi du 21.6.2004 modifiant la Loi du 24.12.2002 et de l'arrêté d'exécution du 13.8.2004. Il y a dès lors, depuis le 1.1.2005, un Service des décisions anticipées en matière fiscale autonome au sein du SPF Finances.

L'AM du 07.09.2004 (MB du 23.09.2004 – 2^{ème} édition) a fixé la procédure de sélection des agents du SDA.

L'AR du 04.10.2004 (MB du 12.10.2004) a nommé les membres du Collège des dirigeants du SDA.

L'AR du 03.03.2010 (MB du 09.03.2010) fixant la composition du Collège entre 4 et 6 personnes et spécifiant que le Collège sera exclusivement composé de membres du personnel statutaire de niveau A du Service Public Fédéral Finances.

L'AR du 06.04.2010 (MB 09.04.2010) désignant le nouveau Collège (Véronique TAI, Luc BATSELIER, Guido GIROULLE, Luc SALIEN, José VILAIN et Philippe DEDOBDELEER).

L'AR du 13.12.2010 (MB 09.03.2011) désignant à nouveau les membres du Collège dont la nomination avait été annulée par le Conseil d'Etat en date du 07.10.2010.

L'AR du 16.04.2015 (MB 17.06.2015) désignant le nouveau Collège (Steven VANDEN BERGHE, Luc SALIEN, Guido GIROULLE, Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE).

L'AR du 29.02.2016 (MB 19.04.2016) désignant Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE comme membres du Collège à partir du 1 mai 2015.

3. SYSTÈME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES

3.1 Définition

Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service Public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

3.2 Délai d'introduction et de décision

Par définition, une décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt: dès que l'opération ou la situation considérée est réalisée ou survenue et que les conditions d'application de l'impôt sont définitivement réunies, l'impôt doit s'appliquer conformément aux dispositions en vigueur.

Il peut toutefois être admis que l'accomplissement d'opérations préparatoires dans le cadre d'opérations liées ou complexes ne s'oppose pas à l'examen d'une demande de décision anticipée pour l'ensemble, pour autant que cette décision s'applique à l'ensemble des opérations et donc, de manière rétro-active, à une opération déjà accomplie qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

Pour qu'une demande de décision anticipée puisse être traitée dans les délais visés à l'article 21 de la Loi et tenant compte de la notion de "décision anticipée" définie à l'article 20 de la Loi, elle doit, bien entendu, être introduite à temps (en principe au moins trois mois avant que la situation ou l'opération concernée n'ait produit d'effets sur le plan fiscal) pour permettre au SDA d'examiner la demande de manière approfondie et d'étayer la décision de manière appropriée.

Compte tenu de la généralisation du système des décisions anticipées, il n'est toutefois pas possible, sur le plan des principes, de fixer une date limite d'introduction des demandes.

En pratique, le SDA doit pouvoir disposer d'un délai raisonnable pour permettre un examen des données de la demande et des renseignements et documentation supplémentaires demandés, afin que la décision puisse être prise en connaissance de cause. Le demandeur doit également avoir le temps de rassembler les éventuelles données supplémentaires demandées et de les envoyer au SDA. Par conséquent, lors de l'introduction de la demande, il y aura lieu de tenir compte d'un délai d'examen raisonnable, qui dépend naturellement du degré de complexité de la demande.

Conformément à l'article 21, alinéa 5 de la Loi, une décision anticipée doit en principe être notifiée au demandeur dans un délai de 3 mois à compter de la date d'introduction de la demande. Ce délai peut être modifié de commun accord avec le demandeur.

Dès lors, le délai de trois mois est, en pratique, considéré par le SDA comme indicatif. Le SDA a cependant l'intention de prendre ses décisions dans ce délai de trois mois. Dans certains cas, il est par ailleurs impossible de respecter ce délai (notamment en ce qui concerne les dossiers avec une importante valeur de précédent, qui demandent une

correspondance ou une concertation plus ample avec le demandeur ou une concertation avec les services centraux du SPF Finances).

En outre, les demandeurs requièrent parfois eux-mêmes de prolonger le délai de décision (notamment dans les cas où des aspects d'opérations qu'ils ont présentés au SPF Finances sont modifiés ou doivent encore se concrétiser).

3.3 Cas exclus

L'article 22 de la Loi stipule qu'une décision anticipée ne peut être donnée lorsque:

1. la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal entre l'Etat belge et le demandeur;
2. l'octroi d'une décision anticipée serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande;
3. la demande a trait à l'application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites.

L'AR du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 3^{ème} édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2 (voir point 3.4).

En matière d'impôts sur les revenus, une décision anticipée ne peut, en outre, être donnée lorsque:

1. au moment de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE;
2. l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

3.4 Matières exclues

Conformément à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2° de la Loi, aucune décision anticipée ne peut être prise quand l'octroi d'une décision serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande.

Dans ce cadre, l'AR du 17.1.2003 a déterminé des matières expressément exclues de l'application de la Loi :

1. *« les taux d'imposition et le calcul des impôts;*
2. *les montants et pourcentages ;*
3. *la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions;*

4. *les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives ;*
5. *les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement;*
6. *les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt;*
7. *les bases forfaitaires de taxation. »*

3.5 Durée de la décision anticipée

Sauf dans les cas où l'objet de la demande le justifie (par exemple, une durée d'amortissement plus longue), la décision est rendue pour un terme qui ne peut excéder cinq ans.

A l'article 23, alinéa 2 de la Loi sont, en outre, énumérés les cas pour lesquels le SPF Finances n'est plus lié par la décision anticipée.

« La décision anticipée lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir, sauf :

1° lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies ;

2° lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte, ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur ;

3° en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicable à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée ;

4° lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne.

En outre, la décision anticipée ne lie plus le Service public fédéral Finances lorsque les effets essentiels de la situation ou des opérations sont modifiés par un ou plusieurs éléments connexes ou ultérieurs qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur. Dans ce cas, le retrait de la décision anticipée produit ses effets à partir du jour du fait imputable au demandeur. »

4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE

4.1 Service compétent

Conformément à l'article 21 de la Loi, la demande de décision anticipée doit être adressée par écrit au Service Public Fédéral Finances.

Le Service des décisions anticipées autonome a été institué par la Loi du 21.06.2004 et l'arrêté d'exécution du 13.08.2004. Les demandes écrites visant à obtenir une décision anticipée doivent être introduites à l'adresse suivante:

Service Public Fédéral Finances
Service des décisions anticipées
Rue de la Loi, 24
1000 Bruxelles
Tél. 0257 938 00

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

site web : www.ruling.be

Une demande peut également être introduite par e-mail.

4.2 Pouvoir de décision

Sur la base de l'article 23, 2^{ème} alinéa de la Loi, le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées.

Comme stipulé à l'article 3 de l'AR du 13.08.2004, les décisions anticipées sont adoptées à la majorité du quorum des membres du Collège. En cas de parité des voix, la voix du président est prépondérante.

Le quorum des présences mentionné dans le règlement approuvé par le Ministre des Finances est de l'ordre de la moitié des membres; en d'autres termes, des décisions valables peuvent être prises dès que la moitié des membres du Collège est présente.

4.3 Traitement des demandes

4.3.1 Généralités

Contrairement à la situation prévalant avant le 1^{er} janvier 2005, le SDA traite lui-même depuis cette date, toutes les demandes et ce en toute autonomie.
Il n'est cependant pas exclu de recourir aux dispositions de l'article 5 de l'AR du 13.08.2004.

Cet article permet au SDA de se faire assister par des agents des administrations et des services compétents du SPF Finances.

Dans certains cas (par exemple, pour des questions de principe, pour déterminer la proportion privée – professionnelle d'un bien immobilier) le SDA fait appel à d'autres

fonctionnaires du SPF Finances afin d'obtenir un avis. Si le SDA ne partage pas cet avis, c'est la voie de la concertation qui est utilisée car il n'est en effet pas souhaitable que des services du SPF Finances puissent avoir des positions divergentes. Cependant, le SDA n'est pas obligé de se conformer à cet avis et prendra seul la décision finale.

4.3.2 Système de “prefiling meetings”

Avant de procéder à l'introduction d'une demande formelle visant à obtenir une décision anticipée, les demandeurs ou leurs préposés peuvent demander au SDA d'organiser une réunion. L'objectif de cette réunion est notamment :

- de se faire une idée de la position du SDA sur des opérations engagées;
- de vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la future demande sont bien présentes.

Après qu'une ou plusieurs de ces réunions préalables aient eu lieu, le demandeur décide de soumettre ou de ne pas soumettre de demande.

Le SDA constate qu'un tel système de “prefiling meetings” est fortement apprécié par les demandeurs potentiels. Cela ressort notamment des nombreuses demandes d'organisation de telles réunions préalables.

Le demandeur ne peut obtenir de décision du SDA dans le cadre de la procédure de prefiling.

4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale

Exposé de manière succincte, voici comment une demande d'obtention de décision anticipée en matière fiscale est traitée au sein du service.

Comme cela a déjà été mentionné plus haut, les demandes doivent être introduites par écrit. Cela peut donc se faire par lettre (pli recommandé ou pas) ou par e-mail.

Les demandes sont confiées par le Président à une équipe d'un coordinateur et d'un ou plusieurs collaborateurs en fonction des matières à traiter, sous la supervision du membre du Collège responsable du dossier. Les demandes ne sont en effet pas traitées par une seule personne. Les demandes qui ont par exemple trait à l'impôt sur les revenus, la TVA et les droits d'enregistrement sont dès lors traitées par une équipe composée de collaborateurs spécialisés dans chacune de ces matières.

Un collaborateur responsable du dossier est toujours désigné au sein de l'équipe. Cette personne est chargée, en concertation avec le coordinateur et le membre du Collège responsable du dossier, des contacts avec le demandeur, d'organiser les réunions et en fin de compte, d'élaborer un projet de décision, soumis au Collège qui décidera.

Dans les 5 jours après réception de la demande, un accusé de réception est envoyé au demandeur. Cet accusé de réception, mentionne toutes les personnes (membre du Collège, coordinateur, collaborateurs impliqués dans le dossier) concernées par le traitement du dossier. Toutes les données relatives au titulaire du dossier sont mentionnées, permettant ainsi au demandeur de le contacter.

Le SDA essaie toujours d'organiser une première réunion avec le demandeur endéans les 15 jours ouvrables après l'introduction d'une demande. Le coordinateur et le titulaire du dossier sont souvent présents lors de cette première réunion. Au cours de cette première

réunion, on discute bien entendu de manière approfondie de la demande et on y convient également d'un timing pour le traitement du dossier.

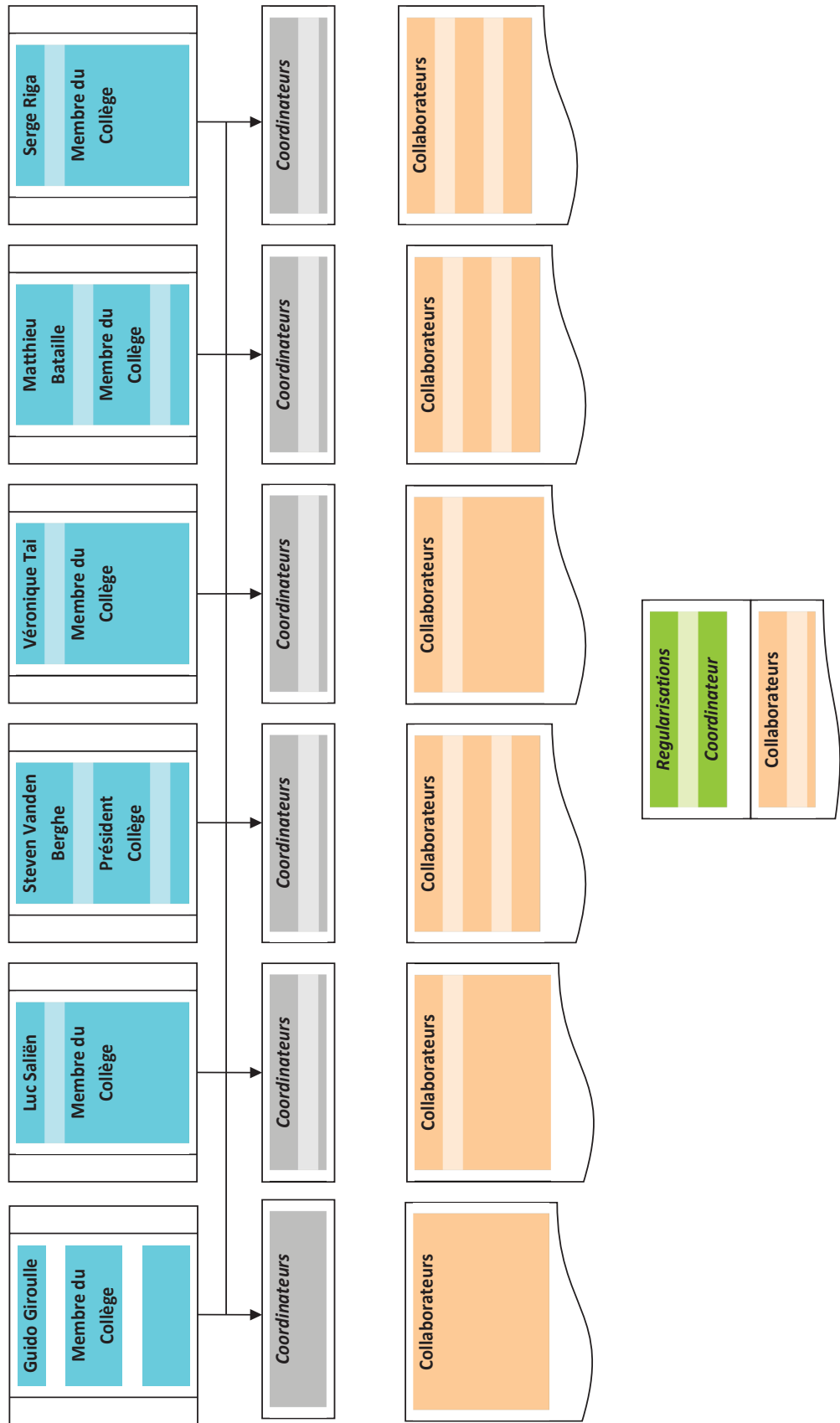
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

Dès que le SDA dispose de toutes les informations, le responsable du dossier établit un projet de décision en concertation avec les autres collaborateurs du dossier et le coordinateur. Le projet de décision est alors soumis au membre du Collège responsable du dossier.

Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors inscrit à l'ordre du jour du Collège.

Le Collège se réunit chaque semaine, le mardi. Pendant la période de vacances, on tient compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

4.3.4 Organigramme du SDA



4.3.5 Collaborateurs

L'article 4 de l'AR du 13.08.2004 stipule que le SDA est constitué d'au moins vingt agents du niveau A ou B et d'au moins trois agents du niveau C.

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2015 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	46	Contributions directes	29
TVA	4	TVA	2
Documentation patrimoniale	3	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Niveau C	8	Niveau C	5
Total :	61	Total :	38

4.3.6 Publication des décisions

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Ces publications doivent être faites sous forme de synthèses anonymes individuelles ou collectives (article 5, AR 30.01.2003).

Les décisions prises à compter du 01.01.2005 par le Collège du Service des décisions anticipées sont publiées sur Internet de manière analogue à celle utilisée actuellement pour la jurisprudence (<http://www.fisconetplus.fgov.be/> ou par le biais de notre site Internet www.ruling.be).

Les décisions dont on ne peut assurer l'anonymat par le biais d'une publication individuelle, font, en principe, l'objet d'une publication collective par le biais de la publication du rapport annuel dans le chapitre 6 « décisions présentant un intérêt particulier ».

Depuis 2015, toutes les décisions sont publiées individuellement contrairement aux années précédentes où des décisions étaient encore publiées sous forme collective.

5. LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE

5.1 Contributions directes – SICAV RDT – Condition de détention d'un an

Une société d'investissement française s'intéresse au marché belge des sociétés d'investissements qui remplissent les conditions de l'article 203, §2, alinéa 2 du CIR92 (ci-après « SICAV RDT »). Elle entend bien répondre aux conditions objectives imposées par la législation belge et créera un compartiment dédié spécialement pour les investisseurs belges. Les SICAV RDT sont elles aussi soumises à la condition de détention d'un an inscrite à l'article 192, §1er du CIR92. Le respect de cette condition permet aux revenus de ne pas être disqualifiés en « mauvais revenus » c-à-d en revenus non qualifiant au régime des revenus définitivement taxés (ci-après « RDT »).

Toutefois, dans l'appréciation de cette condition relative au délai de détention d'un an, le demandeur estime que cette contrainte ne devrait pas s'appliquer à la SICAV RDT lorsque celle-ci est en réalité obligée de vendre. En l'espèce, le demandeur estime que cette obligation de vendre est présente dans un fonds ouvert de type indicel à valorisation quotidienne. Il précise que, dans ce cadre, le fonds doit faire face régulièrement à des sorties d'investisseurs et pour respecter son objectif de réplique de l'indice, le fonds sera obligé de vendre en proportion des actifs détenus et donc y compris des actifs détenus depuis moins d'un an (ci-après concept de « gestion passive »). Dès lors que le but de la disposition légale est, à priori, de sanctionner un comportement que l'on maîtrise, le demandeur proposait un système neutre en cas de gestion passive. Dans ce système, le résultat d'une vente effectuée dans le cadre d'une gestion passive n'était pas pris en compte pour déterminer la ventilation entre « bons » et « mauvais » revenus.

Bien que sensible sur le fond de la question, le SDA a estimé que dans l'état actuel de la législation, il ne lui était pas possible d'y apporter une opinion favorable.

5.2 Droits de succession – Le transfert des droits et obligations d'un preneur d'assurance (DA 2015.521, DA 2015.655, DA 2016.082, DA 2016.437, DA 2016.470, DA 2016.480, DA 2016.555, DA 2016.614)

Au cours de l'année 2016, de nombreux dossiers ont été soumis au SDA en vue d'obtenir confirmation que dans le cadre de contrat d'assurance souscrit avec deux têtes assurées dont l'une est également preneur du contrat, le transfert des droits et obligations du preneur d'assurance/première tête assurée lors de son décès à la seconde tête assurée ne peut être taxé sur la base de l'article 8 du Code des droits de succession puisque ces droits et obligations ne constituent pas des « valeurs » au sens de cette disposition.

Dans la mesure où cette disposition instaure une fiction, le SDA est d'avis qu'elle doit être interprétée restrictivement et a donc confirmé que ces droits et obligations ne sont pas des « valeurs » au sens de l'article 8 dudit Code.

Le SDA considère également que ces droits et obligations ne tombent pas sous le champ d'application des articles 1, 2 et 15 du Code des droits de succession.

Or, ces droits et obligations ont indéniablement une valeur économique.

Pour pallier à cette lacune législative, le SDA a inséré dans ses décisions le point suivant :
« Le SDA juge qu'il ne peut être exclu que l'article 106 § 2 du C. succ. s'applique aux opérations projetées dans l'hypothèse où les effets du contrat d'assurance-vie ne seraient pas maintenus jusqu'à leur terme, à savoir le décès de la seconde tête assurée ».

6. DECISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER

6.1 Contributions directes

6.1.1 Restructurations

Cas 1: Apport frontalier (DA 2016.271)

L'opération consiste en un apport transfrontalier d'une branche d'activité de la société « A », société de droit belge, au sein d'un établissement stable belge de la société « B », société de droit étranger intra-européen, et ce en conformité aux dispositions prévues aux articles 46, §1er, 2° et 229, §4, CIR92. Suite à l'apport transfrontalier, tous les actifs et passifs de la branche d'activité de la société « A » seront transférés au sein d'un établissement stable belge de la société « B ».

L'intérêt particulier de cette décision réside dans le fait que le SDA confirme, malgré l'absence de dispositions spécifiques prévues en la matière dans le Code belge des sociétés à l'instar de la fusion transfrontière (Livre XI, Titre Vbis – Règles spécifiques concernant les fusions transfrontalières et opérations assimilées – inséré par la loi du 08.06.2008, MB du 30.07.2008), qu'un apport transfrontalier est conforme aux dispositions prévues aux articles 46, §1er, 2° et 229, §4, CIR92 pour autant que l'opération s'effectue, à la fois, conformément au Code belge des sociétés et aux dispositions analogues du droit de la société étrangère.

En effet, l'article 679 du Code belge des sociétés définit l'apport d'une branche d'activité comme : « l'opération par laquelle une société transfère, sans dissolution à une autre société, une branche de ses activités, ainsi que les passifs et les actifs qui s'y rattachent, moyennant une rémunération consistant exclusivement en actions ou parts de la société bénéficiaire de l'apport ».

L'article 680 précise quant à lui que : « constitue une branche d'activité, un ensemble qui du point de vue technique et sous l'angle de l'organisation, exerce une activité autonome et est susceptible de fonctionner par ses propres moyens ». Nous reviendrons ultérieurement sur la définition de « branche d'activité ».

En l'espèce, l'apport de la branche d'activité implique donc un transfert universel de jure de tous les actifs et passifs de ladite branche à la société bénéficiaire « B » et sera exclusivement rémunérée par l'émission de nouvelles actions au bénéfice de la société « A », à l'exclusion de toute soulte.

Au niveau de la procédure d'apport, la société « A » s'est engagée à respecter la procédure d'apport de branche d'activité organisée par le Code belge des sociétés détaillée dans les articles 760 à 767 qui prévoient les étapes à respecter pour la réalisation de l'opération.

La lex societatis de chaque société participant à l'opération d'apport de la branche d'activité (soit le droit belge et le droit étranger intra-européen) régira le processus de décision et la procédure d'apport. Si certains actifs n'étaient pas régis par le droit belge, cela signifierait que des exigences et/ou formalités additionnelles imposées par le système juridique étranger où se trouvent les actifs devraient être respectées afin d'être rendues opposables à l'égard des tiers.

Le respect de la procédure prévue par le Code belge des sociétés aura pour conséquence de rendre le transfert de la branche d'activité belge opposable aux tiers, et ainsi tous les actifs et les passifs de la branche d'activité belge seront automatiquement transférés sous le bénéfice du régime de continuité.

Sous le bénéfice de ce qui précède, la procédure belge réglementée (Code belge des sociétés) peut s'appliquer lorsqu'une des entités impliquées est une société étrangère, d'autant plus que cette dernière est basée dans l'Union Européenne, où les fusions transfrontalières sont devenues des pratiques courantes et réglementées, et dûment reconnues par la Directive dite « Fusion ».

Enfin, la décision du SDA s'inspire également de la position de la Commission des Normes Comptables qui, malgré le fait que le Code belge des Sociétés ne prévoit une procédure spécifique que pour les fusions transfrontalières, estime que les scission et scission partielle transfrontalières sont quand même réalisables (cf. Avis CNC 2011/10 et 2011/11 du 16 mars 2011).

Cas 2: Fusion silencieuse – Plus-value article 47, CIR 92 (DA 2016.455)

L'opération consiste en une fusion silencieuse entre deux sociétés immobilières. Au moment de la fusion, dans le cadre de l'article 47, CIR92, la société absorbante « A » doit encore remployer un montant de +/- 170.000,00 EUR avant le 31/12/2016 tandis que la société absorbée « B », suite à des ventes réalisées en 2015 et 2016, doit remployer un montant de +/- 450.000,00 EUR.

Le SDA décide que la fusion silencieuse répond à des motifs économiques valables pour les raisons suivantes :

- Après la vente de tous ses immeubles et compte tenu des actions et des faits qui en découlent, la société « B » reste clairement une société immobilière active dans le cadre de son objet social et ne peut être considérée comme une société de trésorerie. Sa situation actuelle découle de la gestion normale inhérente à une société active dans le secteur de l'immobilier. De plus, elle a acté dans sa comptabilité la volonté de emploi impliquant la continuation de son activité et a commencé à prospecter le marché immobilier afin de réaliser l'investissement recherché.
- La fusion silencieuse constitue la solution la plus efficace en termes de faisabilité et de coût afin de permettre aux deux entités de disposer d'une meilleure assise financière indispensable au financement du développement de leurs activités immobilières.
- L'objectif clairement affirmé est de réaliser une acquisition immobilière importante d'un montant total de l'ordre de 750.000,00 EUR y compris les frais d'achat.
- Cette volonté devrait se concrétiser incessamment dans la mesure où le demandeur est actuellement dans un processus actif de recherche d'opportunités. Or, une acquisition de cette importance ne pourrait être supportée par aucune des deux sociétés séparément et justifie donc la mise en commun des ressources.
- La fusion envisagée est la seule manière pour fournir les ressources permettant d'envisager (moyennant éventuellement un apport personnel complémentaire des actionnaires) une acquisition suffisamment importante pour pouvoir réaliser un emploi total s'élevant à +/- 630.000,00 EUR.
- Enfin, une autre solution pourrait être de réaliser une acquisition en indivision par les sociétés « A » et « B » financée via un prêt entre les deux entités et de réaliser ensuite la fusion silencieuse. Cette façon de procéder conduirait à un résultat identique mais apparaît comme inutilement plus complexe et coûteuse.

Cas 3: Fusion entre une société soumise à l'I.Soc. et une société soumise à l'IPM (DA 2016.733)

La décision s'inscrit dans le cadre du passage de la société de droit public « B » du régime de l'IPM à celui de l'I.Soc. lors de son absorption par la société « A », société soumise à

l'I.Soc. Depuis leur constitution, la société « A » est soumise à l'I.Soc. et la société « B » est soumise à l'IPM, ce statut lui ayant été conféré par l'article 180, 5°bis, CIR92 tel que modifié par la loi du 8 mai 2014.

L'opération envisagée consiste en une fusion par absorption de la société « B » par la société « A ».

Le SDA y confirme notamment que :

- La fusion par absorption de la société « B », société soumise à l'IPM de par l'article 180, 5°bis, CIR92, par la société « A » ne peut être réalisée en application de l'article 211, CIR92 et qu'en conséquence, la fusion par absorption envisagée ne peut être réalisée que sous le couvert des articles 221 et suivants du CIR92, lesquels ne permettent pas d'imposer les subsides en capital à l'occasion de la dissolution de la société « B ».
- Suite à la fusion par absorption, les fonds propres de la société « B » seront transférés à la société « A ». Etant donné que les fonds propres transférés ont été acquis ou constitués durant la période d'assujettissement de la société absorbée à l'IPM, un parallèle peut être établi avec des décisions du SDA ayant traité de la qualification fiscale à donner aux fonds propres acquis ou constitués durant la période d'assujettissement d'une ASBL à l'IPM lorsque cette ASBL devient soumise à l'I.Soc. Il résulte à cet égard de ces décisions (elles-mêmes se basant sur la Réponse du Ministre des Finances du 21 mars 2006, à la question n°1043 de Mr O. Chastel du 19 décembre 2005) que :
 - les apports en numéraire et en nature réalisés au sein de l'entité assujettie à l'IPM, qualifieront de capital fiscal libéré au sens de l'article 184, CIR92, une fois l'entité soumise à l'I.Soc. ;
 - toutes les autres réserves, en ce compris les subsides en capital, constituées précédemment durant la période d'assujettissement à l'IPM, constitueront des réserves taxées au 1^{er} jour de la période imposable pour laquelle l'entité concernée sera assujettie à l'I.Soc.

6.1.2 Taxe Caïman

Cas 1: Taxe Caïman : compartiment d'une Sicav luxembourgeoise – exclusion liée à la substance (DA 2016.540)

La SA Sicav X, et en particulier le compartiment « Y » détenu par une seule famille, est qualifiée de construction juridique de type 2 telle qu'elle est définie à l'article 2, § 1er, 13°, b) du CIR92. La Sicav X ne remplit pas les conditions telles que déterminées à l'article 5/1, §3, b) du CIR92 de sorte que l'exclusion liée à la substance n'est pas applicable, dès lors que l'activité de ce compartiment Y se limite à la pure gestion d'un patrimoine privé. Les revenus qui sont obtenus par la Sicav X sont imposables à concurrence du montant de son compartiment « Y » dans le chef de monsieur A et madame B sur base de l'article 5/1, §1er du CIR92.

Cas 2: Taxe Caïman : Double structure – Fondateur – tiers bénéficiaire - immeuble (DA 2016.563)

Le Trust X et le Trust V sont des constructions juridiques sur la base de l'article 2, §1er, 13°, a) du CIR 92. La SA Y n'est pas une construction juridique. Y Limited est une construction juridique conformément à l'article 2, §1er, 13°, b) du CIR92.

Le trust X a été constitué par B, frère de A et les actions du Y Ltd y ont été transférées un jour plus tard. Le trust X constitue dès lors avec Y Ltd une relation juridique visée à l'article 2, § 1er, 13°, a) par laquelle les revenus du Y Ltd sous-jacent gardent leur nature fiscale dans le chef du fondateur et/ou du tiers bénéficiaire.

A qualifie de tiers bénéficiaire du Trust X sur la base de l'article 2, §1er, 14°/1 du CIR92. A sera imposé de manière transparente sur les revenus perçus par le Trust X comme s'il les avait recueillis directement lorsqu'il est établi que ces revenus lui ont été payés ou attribués, et ce conformément à l'article 5/1, §2 du CIR92. Étant donné qu'il s'agit des revenus de la Y Ltd. sous-jacente qui sont versés à A, A sera imposé de manière transparente sur ces revenus (selon leur nature chez Y Ltd).

Conformément à l'article 5/1 du CIR92, A ne sera pas imposé sur le loyer du bien immobilier loué par une société luxembourgeoise, qui ne qualifie pas de construction juridique au sens de l'article 2, §1er, 13° du CIR92 et dès lors qu'il est établi que ce loyer est repris dans une déclaration à l'INR/Soc.

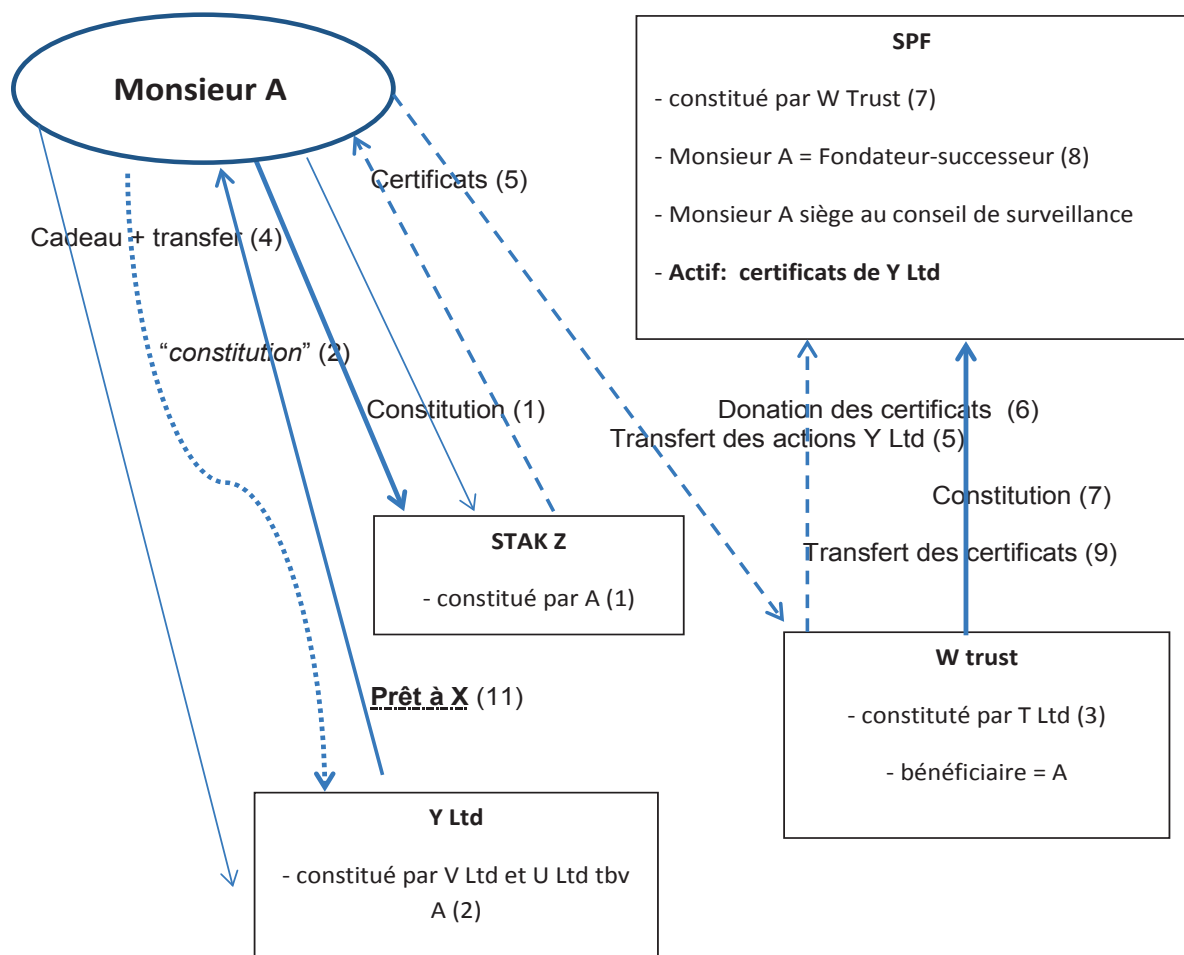
Cas 3: Société-villa panaméenne – immeuble – régularisation – revenus immobiliers – plus-values (DA 2016.569 et 2016.571)

Le demandeur a soumis une déclaration de régularisation auprès du point de contact régularisation par laquelle les sommes ayant servi à l'acquisition de l'immeuble ont été régularisées comme capital fiscalement prescrit et les revenus liés à l'immeuble comme "autres revenus". En outre le demandeur a repris les revenus immobiliers obtenus de l'immeuble, lors des deux années de revenus suivant la régularisation fiscale, à l'impôt des personnes physiques, ce qui établit aussi qu'il est fondateur d'une construction juridique au sens de l'art. 2, § 1er, 13° et 14°, CIR92.

Le SDA est d'avis que tous les revenus immobiliers, mobiliers et divers liés aux biens immobiliers au nom de la société panaméenne, seront imposés de manière fiscalement transparente dans le chef des demandeurs, conformément aux articles 7 à 16, aux articles 17 à 22 et aux articles 90 à 103 CIR92. En cas de vente des biens immobiliers, l'art. 90, 10°, CIR92 n'est pas applicable en raison de l'expiration du délai, mais l'application de l'art. 90, 1°, CIR92 n'est aucunement exclue, dès lors qu'au regard des faits, il pourrait être soutenu qu'il ne s'agit pas d'une gestion normale de patrimoine privé.

Cas 4: Trust – Fondation privée - Stichting administratiekantoor – Structure double – Notion de fondateur (DA 2016.602)

Monsieur A est un résident belge qui a réalisé un certain nombre d'opérations en 2015 qui peuvent être schématisée comme suit :



- (1) Monsieur A constitue la STAK Z néerlandaise ;
- (2) Y Ltd. (Guernsey) est constitué et les actions sont depuis la constitution détenues par V Ltd et U Ltd au profit de A ;
- (3) W Trust (île de Man) est constitué par T Ltd et A est bénéficiaire ;
- (4) A transfère l'actif à Y Ltd (argent + collection d'art) ainsi qu'une créance sur la société néerlandaise S BV ;
- (5) Emission des certificats par la STAK à A pour prendre l'administration des actions Y Ltd. "Obligation de distribution immédiate aux détenteurs de certificats" ;

- (6) Donation par A des certificats à W Trust.
- (7) Le SPF X (Curaçao) est formellement constitué par R NV mais de facto par W Trust;
- (8) Monsieur A est désigné comme fondateur-successeur ("successor-founder") du SPF X et également comme membre du conseil de surveillance ;
- (9) L'actif du W Trust (certificats STAK) a été transféré lors de la constitution du SPF X ;
- (10) Le SPF X a dans ce pays un ruling pour 3 ans : les revenus sont imposés à un tarif de ... %;
- (11) Par Y Ltd. divers prêts à intérêts ont été attribués à A. Début 2016 certains montants ont été remboursés par Monsieur A;
- (12) Y Ltd. a distribué des dividendes via la STAK Z au SPF X. Ensuite, les dirigeants du SPF X, après approbation du conseil de surveillance, ont décidé de faire un don à A.

Le trust W est une construction juridique conformément à l'article 2, § 1er, 13°, a) CIR92. Y Limited et SPF X sont des constructions juridiques conformément à l'article 2, § 1er, 13°, b) CIR92. STAK Z n'est pas une construction juridique, ni sur la base de l'article 2, § 1er, 13°, a) CIR92, ni sur la base de l'article 2, § 1er, 13°, b) CIR92.

Les certificats de la STAK Z ont été donnés par monsieur A au trust W via un « deed of gift ». Monsieur A qualifie de fondateur du trust W conformément à l'article 2, § 1er, 14°, deuxième tiret CIR92.

Vu que la société R SA a constitué le SPF X, monsieur A ne qualifie pas, selon le demandeur, de fondateur du SPF X conformément à l'article 2, § 1er, 14°, premier tiret CIR92. Monsieur A n'a apporté aucun patrimoine dans la SPF X. C'est le trust W qui a transféré l'actif au SPF X. Le SPF X a été formellement constitué par R SA, donc de facto par le trust W. Il en résulte une situation par laquelle une entité sous-jacente est constituée, SPF X, par la première construction, le trust W, et où les actifs de la construction d'origine ont déjà été transférés.

La notion de « fondateur », au sens large permet de conclure que monsieur A est d'une part fondateur du trust W et d'autre part peut être considéré comme fondateur du SPF X conformément à l'article 2, § 1er, 14°, premier tiret CIR92. Logiquement les revenus de l'entité sous-jacente peuvent dès lors aussi être imposés dans le chef de ce fondateur, monsieur A.

Les actions de Y Ltd. sont depuis sa constitution détenues par V Ltd. et U Ltd. au profit de monsieur A. Monsieur A a contribué (liquidités, collection d'art, ...) à l'actif de Y Ltd. Monsieur A qualifie de fondateur de Y Ltd. étant donné que monsieur A y a apporté « des biens et droits » (art. 2, § 1er, 14°, 2ème tiret). Cette qualité n'est pas remise en cause par le fait que les actions Y Ltd. de Monsieur A aient été converties par la STAK Z en certificats de la STAK et aient ensuite été données au W trust.

Cas 5: Trust – Fondation liechtensteinoise – Structure double – Notion de fondateur –
Mesure anti-abus (DA 2016.610)

La Stiftung du Liechtenstein figure sur la liste limitative des entités établies au sein de l'EEE qui sont considérées comme des constructions juridiques conformément à l'AR du 18 décembre 2015. La Stiftung X est une construction juridique conformément à l'article 2, § 1er, 13°, b) CIR92. Y a été, avant la transformation de la Anstalt en Stiftung et avant son changement de nom, constitué par les parents de monsieur A. La Stiftung « y » qualifie comme construction juridique de type 2. C'est cette construction juridique qui a constitué X et a transféré l'actif à X. Y a par la suite été liquidée la même année.

Le demandeur estime qu'il ne peut pas être qualifié de fondateur de la Stiftung X, conformément à l'art. 2, § 1er, 14°, CIR92, étant donné que c'est la la Stiftung Y qui a constitué X.

Le SDA est d'avis que l'« ensemble d'actes juridiques » de la Stiftung Y est constitutif d'un abus fiscal au sens de l'art. 344/1 CIR92. Il en résulte que cet ensemble d'actes juridiques ne peut pas être opposable à l'administration dans le cadre de l'application de la taxe caïman dans le chef du fondateur de la construction juridique pour ce qui concerne les revenus reçus, attribués ou payés depuis le 1er janvier 2015. La notion de « fondateur » pris au sens large, en combinaison avec l'application de l'article 344/1, alinéa 1er CIR92, permet de conclure que monsieur A est d'une part fondateur-héritier de Y, et d'autre part doit être considéré comme un des fondateurs de la Stiftung X conformément à l'art. 2, § 1er, 14° CIR92. Logiquement, les revenus de l'entité sous-jacente doivent dès lors aussi être imposés dans le chef de ses fondateurs, dont fait partie monsieur A.

Cas 6: Trust – fondateur – tiers bénéficiaire (DA 2016.711)

Les trusts A, B, C, D et E sont constitués selon le droit de Jersey par madame Y, une résidente suisse, qui est la seule à y avoir apporté du patrimoine. Monsieur X, résident belge, est le petit-fils du fondateur, madame X. Monsieur X ne qualifie actuellement ni comme fondateur du trust A, trust B, trust C, trust D et trust E, ni comme tiers bénéficiaire. Monsieur X peut seulement qualifier de fondateur-héritier des trusts susmentionnés au sens de l'article 2, § 1er, 14°, troisième tiret CIR92 après le décès de madame Y et dans certaines circonstances bien déterminées.

Si monsieur X est qualifié de fondateur-héritier sur la base de l'article 2, § 1er, 14°, troisième tiret CIR92, l'article 5/1, § 1er CIR92 s'appliquera seulement sur les revenus reçus par les trusts à partir du moment où X qualifiera de fondateur-héritier.

Les distributions des revenus des années précédant l'acquisition du statut de « fondateur » ne peuvent seulement être payées en exonération d'impôt à monsieur X qu'à partir du moment où il devient fondateur-héritier, étant donné que pour ces revenus, les conditions d'imposition dans le chef de X ne sont pas réunies.

Si les revenus reçus par les trusts au cours des années précédant l'acquisition du statut de « fondateur » sont payés ou attribués à monsieur X avant que celui-ci n'acquiert la qualité de fondateur-héritier, il doit être considéré comme tiers bénéficiaire au sens de l'article 2, § 1er, 14/1 CIR92 et peut être imposé via l'article 5/, § 2 CIR92 pour autant que ces distributions proviennent de revenus qui ont été recueillis la même année par les trusts. Dans ce cas, monsieur X aura une obligation de déclaration sur la base de l'article 307, § 1er, al. 4 CIR92.

6.1.3 Déduction pour les revenus de brevet

Cas 1 (DA 2016.334)

Résumé de la situation

La société belge X fait partie d'un groupe international et centralise toute la propriété intellectuelle. En 2015, X et la société étrangère Y ont conclu un contrat de licence sur la base duquel X a octroyé une licence exclusive à Y pour un grand nombre de ses brevets et le savoir-faire intrinsèquement lié.

À titre de rémunération de la licence octroyée sur les brevets existants et le savoir-faire intrinsèquement lié à ces brevets, Y, outre les royalties convenus, va également rembourser la moitié de tous les frais relatifs à l'introduction et au suivi des brevets de X.

Opération(s) envisagée(s)

La demande vise entre autres à obtenir une décision anticipée confirmant que la société belge X peut bénéficier, conformément aux articles 205/1 à 205/4 du CIR92, du régime de déduction pour revenus de brevets concernant les différentes indemnités de licences qu'elle va obtenir de Y à la suite d'un Contrat de licence conclu avec la société Y.

Point de vue du SDA

Le SDA a estimé que le remboursement par Y de tous les frais relatifs à l'introduction et au suivi des brevets de X devaient être exclus de la déduction pour revenus de brevets.

Cas 2 (DA 2016.385)

Résumé de la situation

La société X est une entreprise faisant partie d'un groupe actif dans le monde entier dans un secteur bien défini et très compétitif. La recherche et le développement constituent un élément de valeur essentiel de l'entreprise. Dès lors, l'investissement dans le développement de la propriété intellectuelle est très important.

Dans ce cadre, la société X souhaite appliquer la déduction pour revenus de brevets liées aux activités d'innovation développées par l'entreprise dans son propre centre de recherche. Une difficulté est apparue : certains brevets ont été enregistrés au nom d'une société du groupe, Y établie à l'étranger.

Opération(s) envisagée(s)

La demande vise entre autres à obtenir une décision anticipée qui confirme que les revenus perçus par X à la suite de la commercialisation de brevets enregistrés au nom de Y, constituent des revenus de brevets, tels que visés aux articles 205/1 à 205/4 du CIR92.

Selon le demandeur, les brevets concernés ont été enregistrés erronément à l'étranger. La société X est la seule partie autorisée à faire enregistrer les brevets, sur la base du Contrat de service R&D en vigueur entre les parties. Par conséquent, le demandeur estime que X est le propriétaire juridique des brevets enregistrés au nom de Y et qu'elle les a acquis conformément à l'article 205/2, § 1er, 2e alinéa du CIR92.

Position du SDA

Sur la base du Contrat de service R&D en vigueur entre la société X et la société étrangère du groupe concernée, il s'avère que la société étrangère du groupe a octroyé des droits très étendus à la société X sur les brevets qui ont été enregistrés à l'étranger. Vu qu'un brevet doit en premier lieu être considéré comme le droit (négatif) de prendre ou non des mesures de protection à l'encontre de toute personne souhaitant exploiter les biens brevetés, on peut déduire du contrat mentionné que la société étrangère du groupe a toujours eu l'intention de faire une exception cette protection légale des brevets pour la société X. Une telle exception peut, en l'occurrence, être considérée comme l'octroi d'une licence perpétuelle sans royalties sur les biens brevetés. En effet, il s'avère que dans la relation entre la société X et la société étrangère du groupe fournissant des services R&D, la société belge a déjà pris en charge tous les frais concernant le développement de la propriété intellectuelle brevetée. Conformément aux principes de l' OCDE, la propriété économique des brevets se trouve dès lors déjà en Belgique et le paiement de royalties supplémentaires à l'étranger n'est plus nécessaire.

En sa qualité de preneur de licence, le demandeur peut donc invoquer le régime fiscal de la déduction pour revenus de brevets. Ce faisant, une analyse complémentaire sur une acquisition ou non des brevets sur la base du Contrat de service R&D n'est plus nécessaire dans le cadre de la présente Décision anticipée.

La société X peut être considérée comme un « entrepreneur » en propriété intellectuelle (PI) à part entière au sein du groupe international (entre autres par le biais de l'exercice des fonctions DEMPE). Bien que la société X n'ait pas demandé de nouveaux brevets sur la base des brevets reçus en licence de l'étranger, le demandeur a apporté des améliorations (valeur économique ajoutée) à la technologie concernée et ce, dans son centre de recherche.

Cas 3 (DA 2016.789)

Résumé de la situation

Au sein d'un groupe international, on envisage une réorganisation des entités belges du groupe. Il s'agit plus particulièrement d'une fusion société mère-filiale entre X et Y. Avant la fusion, la déduction pour revenus de brevets pouvait être appliquée au niveau de Y (filiale). À la suite de la fusion, les brevets seraient déplacés de la filiale vers la société mère.

Opération(s) envisagée(s)

Le demandeur souhaite savoir si la société absorbante X (mère), aura aussi droit, après la fusion, à l'application de la déduction pour revenus de brevets, comme prévu aux articles 205/1 à 205/4 du CIR92.

Position du SDA

La SDA a estimé que le transfert des brevets dans le cadre de la fusion par absorption de Y par X, ne constituait pas une acquisition au sens de l'article 205/2, §1er, premier alinéa, 2e tiret, du CIR92. Par conséquent, la déduction pour revenus de brevet peut être appliquée intégralement après la fusion dans le chef de la société absorbante X, comme si la fusion n'avait jamais eu lieu.

La transaction n'implique en outre pas non plus une acquisition au sens de l'article 543 CIR 92. Le régime transitoire prévu à l'article 543 CIR 92 relatif à la déduction pour revenus de brevets est donc intégralement d'application dans le chef de la société absorbante X, comme

si la fusion n'avait pas eu lieu. X peut donc demander l'application de la déduction pour revenus de brevets conformément aux articles 205/1 à 205/4 ou à l'article 236bis du CIR92, tels qu'ils existaient avant leur abrogation par les articles 4 à 8 de la loi du 3 août 2016, pour les revenus de brevets reçus jusqu'au 30 juin 2021 inclus, provenant de brevets éligibles pour lesquels les demandes ont été introduites avant le 1er juillet 2016 ou, dans le cas de brevets ou de droits de licence acquis, qui sont acquis avant le 1er juillet 2016.

6.1.4 Transfer Pricing

Cas 1 (DA 2016.315)

Résumé de la situation

Les activités exécutées par l'établissement stable belge X concernent toutes les activités relatives au stockage et à la distribution de certains produits au bénéfice de sa maison-mère étrangère Y.

Le demandeur estime que, dans le secteur dans lequel X est actif, il est d'usage que les frais liés aux palettes soient pris en charge directement par le commanditaire. Par conséquent, ces frais peuvent être considérés, selon le demandeur, comme des débours. Ces frais peuvent donc être exclus des frais à prendre en considération pour le calcul de la marge bénéficiaire.

Dans le cas de X, les palettes sont achetées par Y et mises à disposition. Les négociations avec les fournisseurs de ces palettes et la procédure d'achat y liée sont intégralement menées et dirigées par Y. X n'influence aucunement, ni ne participe à ce processus. De plus, le demandeur indique que ces frais n'ont pas été facturés à X. En d'autres termes, ces frais n'apparaissent plus dans le compte de résultats de X.

Opération(s) envisagée(s)

La demande vise à obtenir une décision anticipée confirmant que (i) le bénéfice imposable au sens de l'article 233 du CIR92 de l'établissement belge de la société étrangère X, peut être déterminé à l'aide de la méthode cost-plus envisagée (ii) la méthode cost-plus appliquée est conforme au prix de marché et ne donne pas lieu à des avantages anormaux ou bénévoles au sens des articles 79, 185, 207 et 235 du CIR92.

Position du SDA

Le SDA a estimé que les frais liés aux palettes devaient être repris dans les frais à prendre en considération et qu'ensuite, le pourcentage de marge bénéficiaire devait être appliqué sur ces frais, même si ceux-ci n'apparaissaient plus dans la comptabilité de X parce qu'il s'agit de frais de fonctionnement typiques d'un centre logistique.

Cas 2: Caractère conforme au prix de marché des rémunérations imputées dans le cadre d'un cash pooling « zéro balancing » dont une entreprise belge est le responsable (DA 2015.703)

La décision anticipée concerne entre autres les rémunérations des liquidités, soit placées dans un cash pooling organisé par le groupe, soit empruntées auprès de celui-ci.

Pour la fixation des rémunérations devant être imputées dans le cash pooling, on tient compte du fait que tant le demandeur de la décision anticipée (qui est la banque interne du

groupe) que les participants (les membres du groupe) contribuent à la création de la valeur de la manière suivante :

- ce sont les participants qui contribuent, par le biais de leur participation, à la création de volumes considérables (lesdites économies d'échelle). Sur la base de ces volumes, on peut atteindre des avantages importants en matière d'intérêts ;
- par la mise en place et la gestion du cash pooling et la centralisation et la compensation des flux de cash, la banque interne contribue aussi à la réalisation d'avantages en matière d'intérêts (lesdits « avantages de netting », de compensation) ;
- de ce fait, il y a une optimisation de la dette externe du groupe et on réalise également une économie sur les frais bancaires.

Afin de fixer une rémunération conforme au marché pour les activités de cash pooling, les étapes suivantes ont été suivies :

- fixation d'un taux de dépôt autonome (stand-alone deposit rate) du responsable du cash pooling ;
- fixation d'un taux de dépôt autonome des participants au cash pooling ;
- fixation d'un taux d'emprunt autonome (stand-alone borrowing rate) du responsable du cash pooling ;
- fixation d'un taux d'emprunt autonome des participants au cash pooling ;
- fixation des positions annuelles moyennes de débit et de crédit dans le cash pooling/la banque interne ;
- allocation de l'« avantage de netting » et de l'« avantage en terme de volume » entre le responsable du cash pooling et les participants et
- fixation du taux d'intérêt unique débiteur et créditeur pour l'ensemble des participants (les avantages qui reviennent aux membres du groupe sont convertis en une augmentation du taux d'intérêt créditeur et en une diminution du taux d'intérêt débiteur pour les participants au cash pooling).

Cas 3: Cas 3: Détermination d'une rétribution de pleine concurrence (AL) pour l'exercice d'activités de « principal » économique (DA 2016.495)

La décision concerne les accords tarifaires à deux niveaux

- d'une part, entre la société résidente A et la société résidente liée B
- et d'autre part, entre la société A et ses établissements stables étrangers.

La société A est le « principal » économique en Europe pour deux divisions du groupe. Elle est responsable du management stratégique et opérationnel. Les décisions de la société A sont exécutées dans les établissements stables étrangers, lesquels sont considérés comme « fournisseurs de services à risque et à forte valeur ajoutée (high-value added and risk taking service providers) ». La société B est le distributeur principal et le commettant juridique.

La rétribution de co-entrepreneuriat que la société A perçoit de la société B à concurrence de 2/3 de l'EBIT restant au sein de la société B après rémunération des commissionnaires locaux est conforme au marché.

Le partage du résultat entre la société A et ses établissements stables étrangers par lequel un retour sur investissement sur la propriété intellectuelle (PI) de 5% est octroyé en premier lieu à la société A et à la suite duquel les établissements stables étrangers ont droit à une partie du résultat (avec comme clé de répartition, les rémunérations des administrateurs) est

conforme aux conditions de marché. Les établissements stables étrangers n'ajoutent pas de valeur à la PI et, en cas de perte, ils ne devront supporter que la part de perte correspondant aux rémunérations de leur « Fonctions humaines importantes (Significant People Functions) ».

6.1.5 Déduction RDT

Cas 1 (DA 2016.821)

A et B (résidents belges) constituent la tête d'un groupe d'entreprises qui se concentre sur l'activité F. Le groupe a grandi et se compose surtout de sociétés suisses et, en ordre subsidiaire, de deux sociétés UE et d'une entité belge.

A et B veulent (vu leur situation familiale) rationaliser et maintenir les intérêts par le biais de holdings personnels (belges). Tant au-dessous qu'au-dessus des holdings, il y a des sociétés de droit commun (en dessous à cause de l'unité de la politique, au-dessus pour des motifs familiaux).

Les sociétés de droit commun sont transparentes juridiquement (et fiscalement) et, vu l'identification des actions qui ont été apportées à l'entrée et à la sortie, il ne sera pas question d'une réalisation de plus-value en cas de démantèlement éventuel de la société de droit commun.

Selon une copie des déclarations et cotisations à l'impôt des sociétés suisses fournies par le demandeur, les sociétés suisses n'ont pas fait usage d'un quelconque régime de « ring fencing (séparation) » (société de base, société auxiliaire,...) au niveau cantonal (Bâle et Zoug) en Suisse.

Le holding suisse déjà présent a toutefois opté pour le régime de holding cantonal, bien qu'il s'agisse d'un pur holding.

Toutes les sociétés (opérationnelles) suisses sont capables, par essence, d'organiser la gestion de l'activité F et s'en chargent effectivement.

La Suisse est un pays qui a un impôt des sociétés dont le système de taxation répond à la première condition de taxation. Vu la non-application des régimes « de séparation » cantonaux, on peut accepter que la condition relative aux revenus offshore n'a pas non plus été transgressée (art. 203, §1er, 3°, CIR92)..

D'éventuelles indemnités provenant des sociétés suisses à destination du(des) nouvel(nouveaux) holding(s) belge(s) entrent en principe en considération pour la déduction RDT.

Cas 2 (DA 2016.731)

X a été fondée il y a plus de 25 ans. Elle a la forme juridique d'une SA et est située au Curaçao.

Sur la base des comptes annuels (projet) simples, X détient au 31 décembre 2XXX des participations. Il s'agit d'un % t de participation dans la société belge Q et d'un % t de participation dans la société curacienne Y. Par ailleurs, X est aussi propriétaire d'un immeuble au Curaçao.

Y a été fondée dans le but de conserver la participation dans Z (société curacienne).

Sur la base du règlement national sur la taxation des bénéfices de 1940 soumis par principe à l'impôt des sociétés curacien. Sur la base de ce même règlement, Y a opté pour un statut exonéré parce qu'elle satisfait aux conditions cumulatives à cet effet.

Z est soumise à l'impôt des sociétés curacien. Sur la base des arrêtés nationaux, elle peut appliquer un taux réduit de 2% concernant des activités spécifiques. Ce régime prend fin à la fin 2017. Ces arrêtés nationaux sont basés sur le règlement national de promotion du développement territorial.

A et B souhaitent assurer la succession future pour leurs enfants. Dans ce cadre, ils envisagent la transformation de la société curacienne X en une société belge.

À la suite de la transformation internationale, X prendra la forme d'une SPRL belge. Les statuts de la société seront adaptés, de sorte qu'ils soient conformes au droit des sociétés belge. Le siège réel et statutaire de la société sera modifié et déplacé en Belgique.

La demandeur a aussi dressé le projet de bilan d'ouverture (comptes annuels simples - chiffres au XX/XX/2016) dans lequel tous les actifs sont mentionnés à leur valeur d'acquisition et ce, conformément au droit comptable belge. Toutes les différences nées de l'utilisation du droit comptable curacien (pour les grandes SA, les principes comptables IFRS sont appliqués pour les comptes annuels simples) avec le droit comptable belge ont été éliminées. Pour ce qui concerne les placements, le bilan sera donc adapté sur ce point, vu qu'actuellement, on applique une évaluation sur la base de la valeur de marché, conformément au droit comptable en vigueur au Curaçao.

Le bilan d'ouverture satisfait donc aux dispositions de l'article 184ter, §2, alinéas 2 et 3 et § 3, CIR92. Ce bilan d'ouverture est ajouté en annexe à la décision du SDA et en fait partie intégrante.

Le demandeur a prouvé de façon suffisante que le capital statutaire de X a été formé par des apports réellement versés. Le capital fiscal libéré s'élève à t euros avant et après le transfert du siège.

L'exception prévue à l'article 184bis, § 5, troisième alinéa, CIR92, n'est pas d'application, vu que X n'est pas considérée comme une société visée à l'article 203, § 1^{er}, alinéa premier, 1^o, CIR92 : le régime fiscal de droit commun curacien n'est pas notablement plus avantageux qu'en Belgique. La liste de pays de l'article 73/4quater de l'AR/CIR92 ne considère pas le Curaçao des Antilles néerlandaises comme un pays dont les dispositions fiscales de droit commun sont censées être notablement plus avantageuses en Belgique (taux commun actuel de 22% au Curaçao).

L'accroissement du patrimoine de X à l'époque de la période au Curaçao peut être considéré comme des réserves taxées.

Le transfert du siège de la direction effective et du siège social dans une continuité juridique et comptable ne conduit pas à l'obtention d'un quelconque dividende au sens de l'article 18, alinéa premier, 2^oter, CIR92, ni à l'exigibilité d'un précompte mobilier au sens de l'article 267 CIR92 (par l'absence de l'attribution d'un quelconque revenu mobilier).

En ce qui concerne l'application de la déduction RDT au nom de X après le transfert de son siège de direction effective en Belgique, on constate ce qui suit.

Vu le statut exonéré dont Y bénéficie, les dividendes qu'elle attribue dans le chef de X à ce moment ne peuvent pas entrer en considération pour la déduction RDT. En effet, Y n'est pas soumise à l'impôt des sociétés (local).

Compte tenu de la nouvelle structure visée, l'intention est toutefois de vendre le bien immobilier détenu par X à Y avant le transfert du siège. La vente aura lieu en application du droit de mutation (4% de la valeur de marché du bien immobilier), tel que d'application au Curaçao. Consécutivement à cette acquisition du bien immobilier, les activités de Y changeront de sorte que Y n'entre plus en considération pour bénéficier du statut exonéré à partir du 1^{er} janvier 2016. Par conséquent, Y sera une entité taxée normalement, soumise au taux d'imposition régulier de l'impôt des sociétés au Curaçao.

Vu ce qui précède, Y ne pourra plus être considérée comme une société visée à l'article 203, §1^{er}, alinéa premier, 1°, CIR92 après l'acquisition du bien immobilier.

Cas 3 (DA 2016.740)

La SA A souhaite investir dans l'activité F en Serbie par le biais de trois sociétés serbes. La Serbie se trouve encore sur la « liste noire » (la plus récente) de l'article 73/4quater AR/CIR 92.

Toutefois, depuis 2013, le taux de droit commun de l'impôt des sociétés en Serbie a été relevé de 10% à 15% (impôt sur le revenu mondial).

Par conséquent, le demandeur peut fournir la preuve contraire que les sociétés répondent bien à la condition d'imposition au sens de l'article 203, §1^{er}, 1°, CIR92.

6.1.6 Divers

Cas 1: Attribution gratuite de warrants (DA 2016.499)

X souhaite attribuer gratuitement des warrants à A, B et C. Etant donné que les prestations professionnelles sont fournies à Y et ensuite à X par A, B et C par le biais de leurs sociétés de management respectives, les warrants doivent être attribués à Y et ensuite aux sociétés de management, qui peuvent alors à leur tour, les attribuer à leurs gérants respectifs.

Les warrants sont attribués gratuitement à Y qui transfère ensuite les warrants gratuitement aux sociétés de management à titre de contrepartie d'un service, et doivent de ce fait être repris pour leur valeur réelle en tant qu'élément de l'actif dans les livres d'Y et des sociétés de management, et doivent également être prises pour leur valeur réelle en résultat.

Au moment du transfert gratuit par Y, des warrants aux sociétés de management, et au moment du transfert gratuit par les sociétés de management aux gérants (personnes physiques) en tant que rémunération pour les services prestés, Y et les sociétés de management réaliseront ensuite une moins-value égale au montant comptabilisé. Le produit imposable de l'attribution des warrants dans le chef d'Y et des sociétés de management sera neutralisé par les frais déductibles lors du transfert gratuit des warrants aux sociétés de management et aux gérants.

Les warrants qui seront attribués par X à Y, suivi du transfert de ces warrants par Y aux sociétés de management A, B et C, suivi du transfert des warrants par ces sociétés de management à leurs gérants respectifs, à savoir A, B et C, tombent dans le champ d'application de la Loi sur les options, partant du principe que les warrants seront acceptés par écrit par A, B et C au plus tard le 60^e jour qui suit la date de l'offre par leurs sociétés de management respectives.

L'avantage fixé forfaitairement qui découle de l'attribution de ces warrants, n'entre pas en considération pour la réduction de moitié. En l'espèce la condition selon laquelle l'option (le

warrant) doit porter sur les actions de la société au profit de laquelle l'activité professionnelle est exercée, n'est pas remplie.

Cas 2: Les assurances placements individuelles, permettant au preneur d'assurance de mettre personnellement sur pied sa stratégie d'investissement. (DA 2015.741)

Il s'agit d'une assurance-vie de la branche 23 sans aucun rendement garanti et pour lequel le risque d'investissement repose intégralement sur le preneur d'assurance.

Ce produit ressemble vaguement aux « fonds dédiés luxembourgeois », bien que le législateur belge ait limité les excès propres à ces produits, pour les investisseurs non professionnels certainement, (<500.000 € et quelques autres conditions) par le biais des articles 19 et 20 de la loi du 04.04.2014 relative aux assurances et à l'AR du 24.04.2014 (portant approbation du règlement de la FSMA concernant l'interdiction de commercialisation de certains produits financiers).

La décision comporte en outre les restrictions suivantes :

- Primes uniquement en liquide (afin de faire la distinction avec une simple gestion de portefeuille discrétionnaire)
- Pas de droit de donner des instructions pour le preneur d'assurance par rapport à l'expert en gestion d'actifs
- Pas de droit de donner des instructions pour le preneur d'assurance pour acheter ou vendre des instruments financiers spécifiques (uniquement un droit négatif de refuser certains secteurs, par exemple, l'industrie de l'armement).
- Le preneur d'assurance ne peut demander que 2 fois par an à modifier la stratégie d'investissement avec un intervalle minimum de 6 mois (éviter l'évasion de la taxe sur la spéculation).
- Le paiement se fait toujours en liquide, à moins que les liquidités de l'actif soient très limitées. Cela se produira donc uniquement dans des circonstances très spécifiques et inhabituelles (comme la suspension prolongée d'une action ou la fermeture d'une bourse). Par conséquent, le preneur d'assurance ne peut pas demander lui-même à ce que le paiement se fasse en nature

Cas 3: Les certificats d'actions Z (société UE) sont collectivement annulés à la suite d'une adaptation des conditions de certification. (DA 2016.142)

Les titulaires de certificats deviennent par conséquent immédiatement actionnaires de Z et le circuit de certification (STAK) perd son utilité. Les titulaires de certificats ne peuvent pas s'opposer à cette annulation et doivent donc la subir.

La décertification d'actions d'une société d'un État membre de l'UE bénéficie tout autant de la neutralité fiscale au sens de l'article 13 de la loi relative à la certification, pour autant que l'opération soit de nature égale et qu'elle soit fiscalement neutre dans cet État membre à la suite de dispositions semblables. Le demandeur répond à la charge de la preuve sur la base de la législation et des conditions de certification du pays Z.

En fonction des diverses dispositions légales applicables du CIR92 et du Code des droits et taxes divers, la neutralité fiscale du « roll over » est confirmée.

Cas 4: Avantage anormal ou bénévole (DA 2016.270)

X est un producteur belge de biens de consommation. À l'heure actuelle, X n'est pas encore actif dans le pays Q. Il s'agit d'un marché important mais imprévisible, surtout en ce moment.

Pour pouvoir se lancer sur ce marché, on a recherché un co-investisseur disposant des connaissances nécessaires sur le marché local. Celui-ci a été trouvé dans Y, un fonds d'investissement ayant des établissements dans le pays Q qui se charge spécifiquement du lancement de marques étrangères dans le pays Q.

La collaboration entre X et Y sera structurée à l'aide d'une entité commune, à savoir la Joint-venture, créée au Luxembourg.

Les modalités relatives à la Joint-venture sont le résultat de négociations entre X (qui produit toujours les biens de consommation) et Y (un partenaire financier), qui sont parvenus à la collaboration susmentionnée en tant que parties complètement indépendantes.

Il faut comprendre l'absence de redevance dans le cadre de ce que X et Y mettent à la disposition de la Joint-venture. Le fait qu'aucune indemnité directe ne soit prévue à cet effet mais que l'on vise plutôt les avantages indirects consistant dans le chef de X en une augmentation du chiffre d'affaires substantielle, découle des négociations entre les parties indépendantes X et Y. Un modèle d'indemnisation de ce genre offre les plus grandes chances de réussite lors du lancement des produits.

Malgré le fait qu'il s'agisse d'une entreprise commune à X et Y, cela reste par essence des produits de X. Il est dès lors crucial pour X d'avoir une majorité dans la Joint-venture en ce qui concerne le capital et les droits de vote. Par conséquent, les parties se sont accordées sur le fait que X détiendrait 50% + 1 action, tandis que Y détiendrait 50% - 1 action.

Les négociations entre les parties ont mené à ce que la répartition susmentionnée ne sera pas établie de manière proportionnelle. Ainsi, il s'avère aujourd'hui que X mettra t millions d'euros de liquidités à disposition de la Joint-venture, tandis que Y mettra un montant supérieur à disposition. À cet effet, Y versera une prime d'émission à concurrence de la différence entre l'investissement des deux parties. Bien que ceci soit peut-être inhabituel, cela reflète l'accord entre les parties.

L'objectif des parties est que le lancement des produits sur le marché du pays Q soit un succès, les bénéfices étant partagés sur une base 50/50 conformément aux participations susmentionnées. Concrètement, cela signifie que X aura une part aussi importante dans les résultats pour un apport en liquidités moindre. À l'inverse, X subira une perte (de liquidation) inférieure si l'investissement n'est pas un succès.

Il ressort des données transmises par le demandeur que les accords conclus entre les parties initialement non liées (et qui sont en principe donc déjà conformes au marché) peuvent être considérés comme un résultat normal de négociations entre des tiers.

X vise bien davantage une augmentation de chiffre d'affaires et de bénéfices par la livraison de ses marchandises plutôt qu'une redevance fixe, ce qui peut aussi être considéré comme normal. C'est notamment le résultat de négociations entre des parties indépendantes, toutes deux futures actionnaires de la Joint-venture. L'absence d'une indemnité ab initio pour l'utilisation de la marque, le concept X, etc. ne peut pas être considérée comme un avantage anormal ou bénévole octroyé par X à la Joint-venture.

Vu le fait qu'il s'agit d'un accord entre des parties initialement indépendantes, les conditions convenues ne diffèrent pas de celles qui seraient conclues entre des sociétés indépendantes (article 185, §2, a), du CIR92).

Par conséquent, il ne peut aucunement être question de l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 26 CIR92 combiné à l'article 185, §2, a) CIR92.

Le fait que X ressorte plus fort de la négociation, n'indique aucunement le caractère anormal ou bénévole des accords conclus - que du contraire. Ils sont plutôt la conséquence d'une négociation commerciale équilibrée comportant des droits mutuels et des obligations entre des parties indépendantes.

C'est pour cela que l'asymétrie dans la structure du capital et de la dette de l'opération ne peut pas être considérée comme un avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 207 du CIR92 obtenu par X de la Joint-venture ou de Y.

Sur la base de l'article 35 AR./C.soc., chaque élément d'actif doit être évalué selon la valeur d'acquisition, en l'occurrence la valeur d'apport de t millions d'euros. Ceci a récemment encore été confirmé par la Cour de Justice dans un arrêt du 3 octobre 2013 (C-322/12, GIMLE), et différents arrêts belges. En l'occurrence, il n'y a pas de disposition fiscale d'application qui y fait exception. La valeur d'acquisition de la participation que X détient dans la Joint-venture s'élève à t millions d'euros. Le simple fait que X reçoive donc des actions à concurrence de ce prix, à la suite de quoi la répartition égale des résultats dans le cadre d'un apport disproportionné est réalisée, ne peut par conséquent - tant que ces actions ne sont pas réalisées - pas donner lieu à une reconnaissance bénéficiaire obligatoire dans le chef de X.

Cas 5: Société de droit commun (DA 2016.328)

La demande concerne l'utilisation d'une société de droit commun comme niveau de gestion uniquement (plutôt comme une structure pour rendre indisponible un capital). Pour cette raison, la société de droit commun est placée sous le niveau des holdings des membres de la famille et elle versera immédiatement tous les revenus éventuels (dividendes).

C'est précisément en formalisant les droits décisionnels entre les holdings des membres de la famille en une société de droit commun que des accords permanents sont conclus sur la gestion du groupe au niveau des assemblées générales et que l'on évite que les enfants (de différents mariages) soient avantagés ou désavantagés et que cela mène à ces blocages stratégiques.

En l'occurrence, la société de droit commun fonctionne en quelque sorte comme une STAK, sans que la propriété des actions dans le groupe doive être transférée à un niveau intermédiaire.

Les actions apportées sont identifiées (par numéro) et sont aussi rendues en tant que telles (les mêmes numéros) en cas de démission. Dans ce contexte, il n'est pas question de réalisation (partielle) d'une plus-value (art. 192, §1er CIR92 combiné à l'art. 217, 3°, CIR92).

Cas 6: Reprises créances pour une valeur inférieure à la valeur nominale (DA 2016.345)

Dans le cadre de la faillite du groupe K étranger, les curateurs essaient (en accord avec les banques) de convertir en espèces les actifs restants, entre autres la (sous-)participation dans Belco. L'acheteur, une société résidente (Holdco), a repris les actions Belco pour 0 euro et a repris les créances du groupe à une valeur réelle, qui est, en l'occurrence, inférieure à la valeur nominale. L'opération est un accord entre des tiers à part entière par lequel les fondateurs de la Holco peuvent prouver être en possession d'un track record dans la même industrie.

Afin de rétablir un patrimoine propre négatif de Belco, Holdco apporte une partie des créances (à leur valeur nominale). La part des créances restant ouvertes (à la valeur nominale) a posteriori chez Holdco est supérieure à la dette restante impayée (correspondante) chez Belco.

Afin de ramener la créance dans les comptes chez Holdco à la créance réelle, on transfère la différence vers les immobilisations financières (capital) par une simple opération de bilan.

En d'autres termes, il n'y a pas d'impact sur le résultat de la Holdco, contrairement aux cas d'opérations d'apport asymétriques contre lesquelles le SDA s'oppose. L'opération ne mène pas à un quelconque avantage fiscal (éventuellement même à un désavantage lors d'un remboursement ultérieur éventuel de capital).

Cas 7: Transfert du siège vers la Belgique (DA 2016.382)

Z est une (ancienne) société du Curaçao, qui détient surtout historiquement des intérêts économiques (par le biais d'actions et de créances) dans une série d'entreprises contrôlée par une famille.

Le taux d'imposition de droit commun au Curaçao est actuellement de 22%. Z bénéficie d'un régime fiscal (forfaitaire) encore plus avantageux découlant d'une ancienne législation antérieure à 2004, qui va toutefois disparaître (prolongé jusqu'en 2019 par le biais de rulings locaux).

La famille souhaite transférer le siège de la direction effective de Z en Belgique (transfert du siège). Etant donné la loi du Curaçao (surtout les articles 304 et 305 de la partie II du Code civil) et la théorie d'incorporation locale, cette opération peut être effectuée en continuité juridique. Etant donné la continuité juridique et comptable, il n'est pas question d'un dividende au sens de l'article 18, 2^oter, CIR92.

Etant donné ce qui est stipulé à l'article 203, §1er, 1^o, le Curaçao doit être considéré comme un « pays » (statut de pays depuis la réforme étatique interne de 2010) ayant un système de droit commun d'impôt des sociétés (voir le taux actuel de 22%) qui n'est pas notablement plus avantageux qu'en Belgique. Ceci a ses conséquences pour l'application de l'article 184bis, §5, deuxième alinéa, CIR92 et de l'article 184ter, §2 et §3, CIR92. Le patrimoine réellement apporté (externe) constitue du capital libéré et l'augmentation de patrimoine réalisée au Curaçao constitue des réserves taxées en cas de transfert direct du siège.

Cas 8: Transformation d'une ASBL en une SFS (DA 2016.422)

Sur la base des données fournies par le demandeur, la transformation d'une ASBL en une SFS a eu lieu avec maintien de la personnalité juridique, sans attribution de dividende, conformément aux dispositions prévues aux articles 26bis à 26septies de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations (« loi ASBL ») et aux articles 668 et 669 du Code des sociétés.

Conformément à l'article 26bis de la loi ASBL, la transformation d'une ASBL en SFS peut se faire en continuité de la personnalité juridique.

Conformément à l'article 26sexies, §1er, de la loi ASBL, l'actif net de l'association, tel qu'il résulte de l'état visé à l'article 26ter, doit entrer dans la composition du capital social de la société ou être comptabilisé sur un compte de réserve indisponible.

L'article 184ter CIR92 stipule que l'actif net visé à l'article 26sexies de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, qui compose le capital social d'une société à finalité sociale ou qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société, n'est pas considéré comme du capital libéré, sans préjudice de l'article 214, §1er, CIR92.

Ce capital social et ces réserves indisponibles sont considérés comme des réserves exonérées. Les réserves exonérées visées constituent directement la situation de départ pour la première déclaration à l'ISOC de la SFS (ex-ASBL). Ce régime est justifié par la fait que les éléments de patrimoine désignés ne peuvent pas être remboursés ou distribués aux associés, sous quelle que forme que ce soit.

Dans ce contexte, le texte actuel de l'article 184ter, §1er, CIR92, reprend les anciennes dispositions de l'article 184, cinquième et sixième alinéas, CIR92 (Chambre, K52, 1398/001, p.32). Ces dispositions sont introduites par la loi du 22 décembre 1998. Les principes apparaissent clairement dans l'exposé des motifs de cette loi (Chambre, Ch.49, 1608/001, p.12) : « Cet avoir social qui est repris dans le capital social de cette société ou qui est comptabilisé sur un compte de réserve indisponible sera considéré comme une réserve exonérée, réserve qui n'est exonérée que pour autant qu'elle continue à satisfaire à la condition d'intangibilité visée à l'article 190, CIR 92.

Par dérogation à ce qui précède, les dispositions de l'article 214, CIR 92 peuvent en principe être appliquées lorsque la transformation se déroule entièrement dans le champ d'application de l'impôt des sociétés ».

Pour autant qu'il soit toujours satisfait aux conditions mentionnées à l'article 190, CIR92, l'exonération maintenue au nom de la SFS (ex-ASBL) reste soumise à l'ISOC.

Cas 9: Une fusion maison-mère/filiale – Article 18, paragraphe 1, 2° ter, CIR 92 (DA 2016.191)

En 2014, les personnes Q et S ont acquis au total t actions X.

Les sociétés norvégiennes X et Y (cotées en bourse) envisagent une fusion par absorption de tout l'actif et le passif de X par Y. Un rapport d'échange est prévu dans le projet de fusion. On arrondit à l'unité inférieure. Ce n'est que dans le cas où il y a une différence d'arrondi défavorable pour l'actionnaire, qu'il y aura un paiement en espèces. Toutefois, il s'agit d'un montant extrêmement minime.

Cette fusion mère/fille aura lieu conformément au chapitre 13 du Public Limited Liability Companies Act norvégien. Ce texte est très semblable à la définition d'une fusion dans le Code des sociétés.

Cette fusion, aura lieu, comme cela ressort des documents communiqués, en continuité juridique, comptable et fiscale.

Etant donné la continuité juridique et comptable de la personne morale, on peut clairement affirmer qu'il n'y a ni dissolution, ni liquidation et que donc, logiquement, il n'y a pas non plus de partage (partiel) de l'avoir social.

L'article 18, alinéa premier, 2°ter, CIR92 a été introduit par la loi du 24 décembre 2002. Cette loi visait entre autres à rendre les bonis de liquidation et les achats d'actions ou de parts propres imposables. C'est aussi dans ce contexte que se situe l'objectif du législateur : l'assujettissement de liquidations et d'achats ayant pour conséquence un appauvrissement réel de la société et un enrichissement de l'actionnaire, ce qui n'est pas le cas ici.

Pour les actionnaires-habitants du royaume concernés, la fusion s'effectue également en continuité juridique et comptable, par laquelle aucune somme n'est allouée aux actionnaires et aucun enrichissement des actionnaires n'a lieu.

On attire l'attention sur le fait qu'il y a un partage visé à l'article 209 CIR92 (et donc, aussi à l'article 18, alinéa premier, 2^oter, CIR92), si l'opération a lieu en discontinuité juridique (et comptable).

6.2 TVA

Cas 1: Valeur normale – la contrepartie n'est pas constituée exclusivement d'une somme d'argent – la base d'imposition doit être fixée sur la base des articles 26, 32 et 33 du Code de la TVA (DA 2015.639)

La société X construira une nouvelle usine de traitement des déchets et prestera un service de traitement des déchets avec cette usine pour, entre autres, A.

Le SDA constate que la contrepartie fournie par X à A, pour le service de traitement des déchets, ne sera pas constituée exclusivement d'une somme d'argent :

A fournit gratuitement à X un droit de superficie.

A octroie des prêts à X, dont les modalités de remboursement sont spécifiques.

X amortira la nouvelle installation sur une période plus longue que le droit réel établi par A.

À l'expiration du droit réel, A paiera à X, à titre de compensation, la valeur comptable restante de l'installation.

Cette demande de DA tend à obtenir la certitude que la base d'imposition pour les services de traitement des déchets, doit être fixée conformément aux articles 26, 32 et 33 du Code de la TVA.

Le SDA estime que la valeur normale doit être utilisée pour fixer la base d'imposition des services de traitement des déchets. D'éventuelles adaptations doivent être étayées sur la base des pratiques économiques courantes et non sur la base des rapports entre la société X et A.

De ce fait, la société X a un droit complet à déduction de la TVA imputée sur les frais de construction de l'usine.

Cas 2 : Mise à disposition de personnel des services publics à une ASBL de droit privé – Exonération de la TVA pour des services de mise à disposition de personnel étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales sur la base de l'article 44, § 2, 2^o, du Code de la TVA (DA 2016.678)

Un organisme de droit public ayant le statut d'assujetti, X, ne se chargera plus lui-même des activités d'une institution sociale XYZ, mais transférera cette tâche à un organisme de droit privé, l'ASBL Y. Les activités actuelles de cette institution ne seront dès lors plus exercées au nom et pour le compte de X, mais au nom et pour le compte de Y.

À partir de la date convenue, le personnel du service public, qui travaille encore actuellement dans l'institution XYZ en question, sera mis à la disposition de Y, qui est également un organisme qui a pour objectif la même prestation de services à caractère social.

Il ressort de la jurisprudence européenne que la mise à disposition de personnel peut être considérée comme étroitement liée à un service principal bénéficiant de l'exonération, en toute hypothèse lorsque ce service principal est exonéré sur la base d'une disposition légale faisant explicitement référence à de telles opérations étroitement liées.

En l'espèce, Y est un organisme ayant un caractère social qui effectue des prestations exemptées de la TVA sur la base de l'article 132, alinéa 1^{er}, g) de la directive TVA en tant

que prestations étroitement liées à l'assistance et à la sécurité sociales (transposé en droit interne par l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA).

Selon la jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union européenne, des prestations ne peuvent être considérées comme étroitement liées à un service principal que lorsqu'elles sont effectivement fournies à titre de prestations de service accessoires à la prestation principale,

Le fait qu'en l'espèce, la mise à disposition de personnel soit effectuée par une autre personne (X) que par celle qui fournit le service principal (Y) ne constitue en soi aucun obstacle juridique pour pouvoir considérer la mise à disposition du personnel comme une prestation accessoire au service principal.

La condition essentielle pour appliquer, dans les circonstances prédécrites, l'exemption de l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA aux prestations étroitement liées aux services relatifs à l'assistance et à la sécurité sociales est que tant l'activité principale à caractère social que la prestation de services de mise à disposition qui y est étroitement liée soient effectuées « par une institution visée » au sens de l'article 44, § 2, 2°, in fine, du Code de la TVA.

Dans le cas présent, X est un organisme de droit public qui est par ailleurs reconnu par l'autorité publique compétente pour ses activités dans XYZ et Y est un organisme de droit privé ayant un caractère social qui est reconnu par la même autorité en tant qu'organisation prestataire de services pour personnes dans le besoin et pour leur entourage.

À la lumière de ce qui précède, le SDA décide que les prestations effectuées par X pour Y, consistant en la mise à disposition de son personnel et qui sont étroitement liées à l'assistance et à la sécurité sociales effectuées par Y, sont exemptées de la TVA dans le chef de X sur la base de l'article 44, § 2, 2° du Code de la TVA et qu'il n'y a donc pas de TVA due par X sur la rémunération Y payera à X.

Cas 3: Chirurgie de féminisation faciale – Exonération médicale de la TVA pour des interventions et des traitements esthétiques présentant un but thérapeutique ou reconstituteur sur la base de l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA (DA 2016.728)

Une société en nom collectif (désignée ci-après « SNC ») Dr. X - Dr. Y est spécialisée dans la chirurgie de réassignation sexuelle à la suite de dysphorie de genre.

Les interventions chirurgicales concernées sont exécutées par le Dr. X et ont exclusivement lieu dans une clinique privée en Belgique, exploitée par le Dr. X.

Le Dr. Y assiste le Dr. X lors des consultations et lors de l'organisation de la pratique médicale.

Les interventions chirurgicales de réassignation sexuelle exécutées par le Dr. X et qui sont portées en compte par la SNC au patient tombent, en matière de TVA, sous la notion de « soins médicaux » et constituent des opérations et traitements présentant un but thérapeutique ou reconstituteur à la suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital (Décision n° E.T. 127.740 du 22.03.2016, point 10) et sont par conséquent exonérés de la TVA sur la base de l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA.

Compte tenu des éléments concrets propres à l'affaire et du contexte de la chirurgie de réassignation sexuelle à la suite de dysphorie de genre, les liftings exécutés par le Dr. X peuvent être considérés, selon le SDA, comme des interventions chirurgicales et n'ont pas un simple but d'embellissement pour le patient (le cas échéant, on pourrait par ailleurs admettre que le Dr. X remédie à un inconvénient fonctionnel pour le patient) et ces liftings

exécutés par le Dr. X et portés en compte par la SNC au patient, sont exonérés de la TVA sur la base de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

Compte tenu des éléments concrets propres à l'affaire et du contexte de la chirurgie de réassignation sexuelle à la suite de dysphorie de genre, l'épilation permanente par laser et électrolyse, ne tombe pas, selon le SDA, dans le champ d'application du point 10, ni dans le champ d'application du point 12 de la décision n° E.T. 127.740 du 22.03.2016 et bénéficie de l'exonération médicale de la TVA sur la base de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, si elle est pratiquée par un médecin.

Le SDA attire l'attention sur le fait que l'application de l'exemption médicale sur la base de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA est subordonnée à une obligation de justification du Dr. X.

Dans les circonstances décrites, les consultations organisées par le Dr. X et le Dr. Y, sont, selon le SDA, exonérées de la TVA sur la base de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

Cas 4: Base d'imposition des droits réels – valeur pro fisco (DA 2016.005)

Suite à la réponse à la question n° 710 de M. le Représentant de Clippele du 22 septembre 1993, l'administration a, au point 161, c), du Manuel TVA, établit une règle, pour déterminer l'étendue du droit à déduction d'un assujetti (optionnel ou non) qui constitue un droit réel sur un bâtiment. En substance, cette règle autorise un droit à déduction totale des taxes ayant grevé la construction ou l'acquisition du bâtiment lorsque la base d'imposition du droit réel portant sur ce bâtiment atteint 95% ou 97,5% de son coût de construction ou d'acquisition, selon que le droit réel soit constitué pour une durée inférieure ou supérieure à 10 ans. Lorsque ces pourcentages ne sont pas atteints, la déduction est proportionnelle au rapport entre la base d'imposition du droit réel et le coût de construction ou d'acquisition.

Le SDA a constaté que les assujettis qui constituent un droit réel dont le paiement du prix s'étale sur la durée du droit, ont tendance à considérer que la base d'imposition de ce droit est une estimation « pro fisco » fixant définitivement la perception de la taxe et le droit à déduction y relatif. Ils fixent dès lors systématiquement la base d'imposition « pro fisco » à 95 ou 97,5% du coût de construction ou d'acquisition du bâtiment, sans considération aucune des montants qui seront réellement dus et/ou payés pendant la durée du droit réel, alors que, conformément à l'article 26 du Code, ce sont ces derniers montants qui constituent la base d'imposition de la taxe.

Pour le calcul de ces pourcentages, le SDA estime qu'il convient de tenir uniquement compte des montants dont le titulaire du droit réel est certain de devoir s'acquitter au moment de la constitution du droit. Sont notamment exclus, les montants résultant d'une éventuelle indexation, les montants variables en fonction du résultat ou du chiffre d'affaires réalisé par le titulaire du droit réel, les clauses de résiliation ou de faculté de renonciation anticipée « amiable » avant le terme du droit réel.

6.3 Droits de succession - Irrecevabilité (DA 2016.470)

Monsieur X avait souscrit avec son épouse une assurance-vie selon le schéma suivant :

Preneurs d'assurance	Monsieur X et Madame Y
Têtes assurées	Monsieur X et Madame Y
Bénéficiaire	Z

Monsieur X décède en 2015.

Madame Y interroge le SDA pour obtenir confirmation que le transfert des droits et obligations de son époux X en sa faveur ne sont pas des « valeurs » au sens de l'article 8 du Code des droits de succession et ne doivent dès lors pas faire l'objet d'une déclaration dans la déclaration de succession.

Conformément aux articles 40 et 41 du Code des droits de succession, le délai pour le dépôt d'une déclaration de succession est de quatre mois à compter de la date du décès lorsque celui-ci est survenu dans le Royaume, sauf prolongation accordée par l'administrateur général de l'Administration de la documentation patrimoniale.

La déclaration déposée au cours du délai fixé par la loi ou prolongé par l'administrateur général peut être rectifiée aussi longtemps que ce délai n'est pas expiré, à moins que les intéressés n'aient expressément renoncé à cette faculté dans une déclaration déposée dans la forme légale.

En l'espèce, Madame Y a déposé en 2016, une déclaration de succession reprenant cette police d'assurance-vie en poste « pour mémoire » sans qu'une valeur ne soit mentionnée.

La Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale précise en son article 20, alinéa 2 que : « *par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal* ».

Des travaux préparatoires, il ressort que « *par définition, la décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt : dès que l'opération ou la situation considérée est réalisée ou survenue et que les conditions d'application de l'impôt sont définitivement réunies, l'impôt doit s'appliquer conformément aux dispositions en vigueur, sans qu'un engagement de l'administration puisse être d'un quelconque intérêt pour éclairer le contribuable sur les conséquences fiscales de l'opération réalisée ou de la situation constatée* » (cf. Chambre, Doc. 50, 1918/1, p.59).

L'objectif de ces dispositions est donc d'éviter tout conflit avec une position qui peut être tenue par l'Administration.

En l'espèce, le SDA a considéré que la situation dans laquelle se trouve Madame Y, héritière de Monsieur X, au moment de l'introduction de la demande et donc *a fortiori* au moment du prononcé de la décision, a déjà produit des effets sur le plan fiscal et ne peut plus faire l'objet d'une décision anticipée.

La demande a donc été déclarée irrecevable.

7. OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES

7.1 Contributions directes

7.1.1 Restructurations

Cas 1 – Scission partielle

Les activités de la SA A se situent dans le secteur immobilier. Les actionnaires de la SA A sont Messieurs X et Y qui détiennent respectivement 99% et 1% des actions.

La SA A possède différents biens immobiliers.

Tout d'abord, la SPRL B sera constituée par Messieurs X et Y avec une participation respective de 99 % et de 1 %.

Les actionnaires de la SA A souhaitent placer un bien immobilier dans la SPRL B par le biais d'une scission partielle. Tous les autres éléments de l'actif et du passif resteront dans la SA A.

Dans une phase ultérieure, l'actuelle destination de cet unique bien immobilier sera modifiée et un tiers acquerra toutes les parts de la SPRL B. Après cette acquisition, ce tiers procédera à une fusion avec sa société opérationnelle.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que (i) la scission partielle de la SA A répond aux dispositions de l'article 183bis CIR92 et peut bénéficier de la neutralité fiscale prévue par l'article 211, §1er CIR92 ; (ii) les opérations juridiques visées sont justifiées par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus au sens de l'article 344, §1er CIR92 et que (iii) la scission partielle consiste en un apport assujéti au droit de 0% au sens de l'article 115bis du C. enreg., comportant toutefois un taux de perception minimum correspondant au droit fixe général en application de l'article 167 C. enreg.

Le SDA estime que les opérations ont pour but d'éviter l'impôt sur la plus-value sous-jacente et qu'il s'agit en fait de la vente d'un bien immobilier à un tiers.

Cas 2 – Fusion silencieuse à la place d'une liquidation

Monsieur X détient l'intégralité des parts de la SPRL A. La SPRL A est une société holding détenant 99 % des parts de la SPRL B. Monsieur X détient à titre personnel les parts restantes de la SPRL B. La SPRL B est quant à elle une société immobilière qui donne en location ses biens immobiliers.

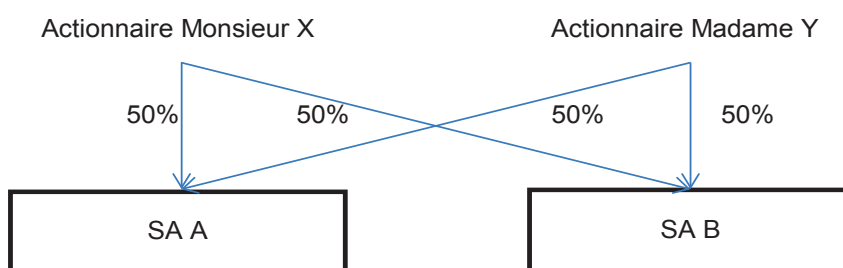
La SPRL A a été constituée il y a quelques années par Monsieur X en vue du rachat de la SPRL B à un tiers. Parallèlement à ce rachat, Monsieur X a vendu ses parts (à l'exception de quelques-unes) de la SPRL B à la SPRL A. Quelque temps plus tard, Monsieur X a fait apport d'une partie de la créance constituée à l'occasion de cette vente dans le capital de la SPRL A.

Monsieur X estime la structure actuelle complexe et non transparente et souhaite dès lors la simplifier car la société holding n'est plus nécessaire. Tout d'abord, Monsieur X va vendre les quelques parts de la SPRL B qu'il détient encore à titre personnel à la SPRL A. Ensuite, une fusion silencieuse aura lieu par laquelle la SPRL B absorbe la SPRL A.

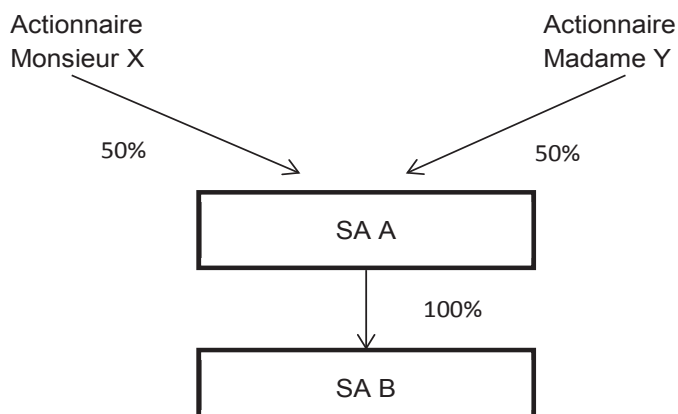
Les motifs avancés par le demandeur, à savoir la simplification de la structure du groupe, une simplification administrative et une réduction des coûts, se limitent à des motifs pouvant être invoqués dans toute opération de fusion. Une fusion silencieuse est proposée par laquelle la SPRL A absorbe la SPRL B. A cette occasion, rien n'est mis en commun et il n'est question d'aucune synergie. De plus, il a été signalé que le maintien de la société holding n'est plus souhaité. Dès lors, il apparaît que la fusion par absorption envisagée est guidée principalement par un motif fiscal, à savoir éviter le précompte mobilier dû en cas de liquidation de la SPRL A.

Cas 3 – Vente des actions suivie par fusion silencieuse

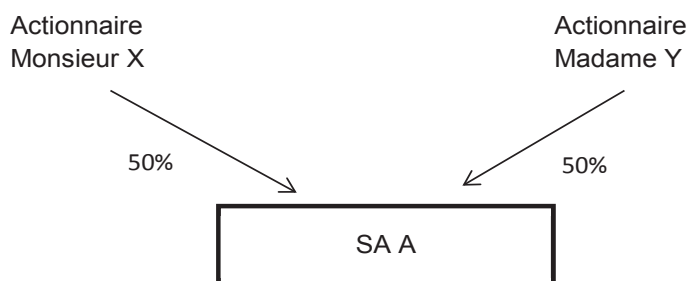
Situation avant les opérations



Les actions de la SA B sont vendues à la SA A



Fusion silencieuse par absorption - situation après les opérations visées



La SA A est une société immobilière. La SA B est une société d'exploitation ; ses activités ont été récemment vendues à un tiers. Les actions de la SA A et de la SA B sont détenues par Monsieur X et Madame Y.

La SA B a, en plus du matériel roulant qui est intégralement amorti, principalement des liquidités à son actif.

Aucune des deux sociétés ne dispose de personnel.

Monsieur X et Madame Y souhaitent vendre leurs actions de la SA B à la SA A, et après un délai d'un an, effectuer une fusion (silencieuse) par laquelle la SA A absorbe la SA B.

En ce qui concerne la vente des actions de la SA B à la SA A, aucune considération économique n'a été donnée. La fusion silencieuse par laquelle la SA A absorbe la SA B serait effectuée parce que la SA B n'a plus de raison d'être et que la fusion est économique.

La SA B n'a plus d'activités. La société comprend principalement des liquidités et le matériel roulant intégralement amorti. Si la société est liquidée, le précompte mobilier doit être payé sur les réserves distribuées et l'impôt des sociétés sur l'éventuelle plus-value sur le matériel roulant (la SA B n'a pas de réserve exonérée).

En raison des opérations envisagées, plus particulièrement la vente des actions de la SA B à la SA A, suivie par une fusion (silencieuse), avec un intervalle d'un an, Monsieur X et Madame Y peuvent immédiatement distribuer en exemption d'impôt les réserves de la SA B (et, le cas échéant, de la SA A) à concurrence du prix de vente de leurs actions.

Par conséquent, les opérations sont inspirées pour des raisons fiscales et ont pour objectif d'éviter l'impôt lors de la liquidation de la SA B.

Cas 4 – Restructuration – Déduction RDT

Résumé de la situation

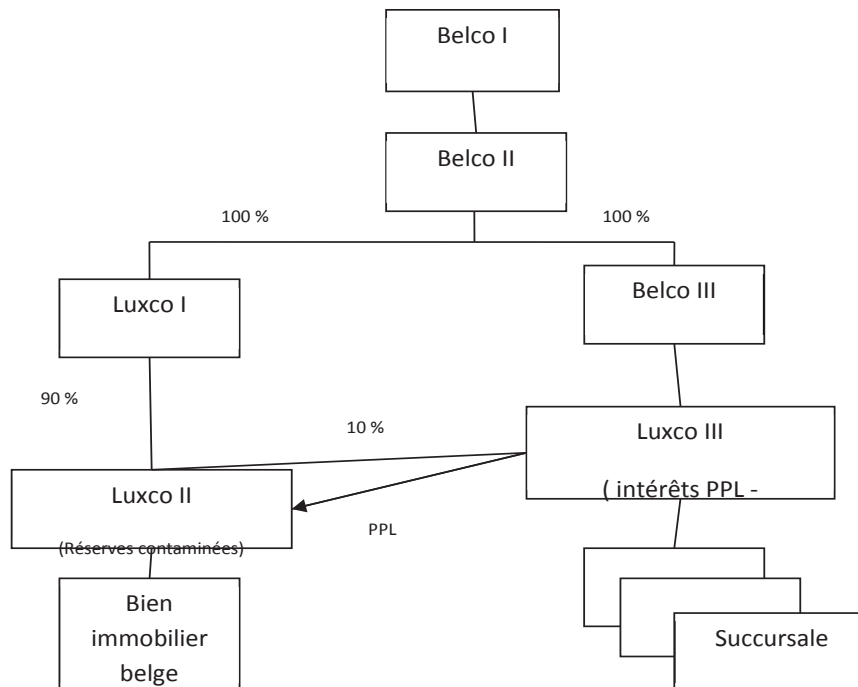
La restructuration envisagée a pour objectif de simplifier la structure du groupe belge et luxembourgeois au moyen d'une fusion transfrontalière à l'issue de laquelle les activités luxembourgeoises sont maintenues dans un établissement stable luxembourgeois.

Luxco I, Luxco II, Luxco III et Belco III sont des holdings passifs. Belco II est une société opérationnelle.

Il y a quelques années, un contrat de prêt a été conclu entre Luxco III et Luxco II pour l'acquisition des actions d'une SICAFI belge. D'après la vision juridique et comptable luxembourgeoise, les paiements des intérêts sont considérés et traités comme un intérêt en vertu de ce contrat de prêt. Conformément à un ruling du service fiscal luxembourgeois, et malgré la qualification comptable et juridique comme intérêt, Luxco III a quand même été autorisé à considérer les paiements des intérêts comme des dividendes perçus à partir d'une vision fiscale luxembourgeoise selon laquelle l'exonération pour détention de participation pouvait être appliquée. Ces paiements d'intérêts, qui entre-temps se sont élevés à des dizaines de millions d'euros pendant la durée du prêt, n'ont pas encore été versés par Luxco III à titre de dividende. Luxco II dispose aussi encore de réserves (il est vrai, plus limitées) qui ont été obtenues à la suite de versements de dividendes de la SICAFI belge, mais qui n'ont pas encore été versés par Luxco II à titre de dividende.

Avec la restructuration, le groupe souhaite mettre fin à la structure de prêt participatif existante en supprimant Belco III, Luxco I, Luxco II et Luxco III.

Organigramme avant les opérations



Opérations soumises

Étape 1 : Distribution des « mauvaises » réserves par Luxco II à Luxco I et par Luxco I à Belco II (sans droit à la déduction RDT à la suite de l'application de l'article 203, § 1er, alinéa premier, 5° du CIR 92).

Étape 2 : Vente de la participation de la SICAFI belge par Luxco II à Belco I, par laquelle le prix d'achat de cette participation constituera une dette active de Belco I.

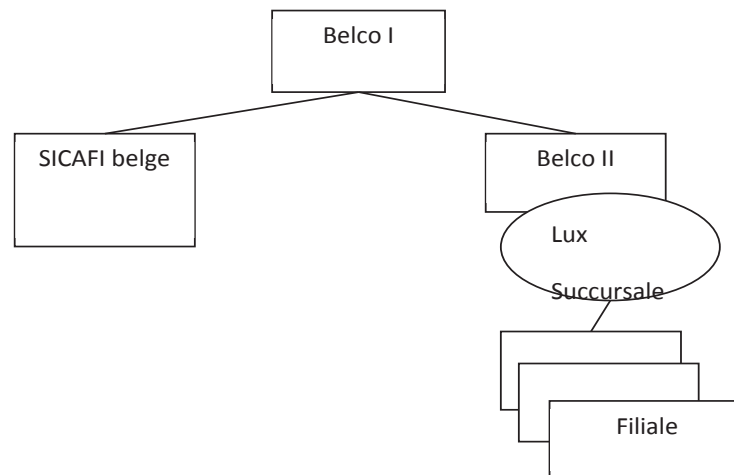
Étape 3 : Fusions d'une part entre Luxco I, Luxco II et Luxco III (avec Luxco I comme entité absorbante et à la suite desquelles les créances/dettes actives entre Luxco III et Luxco II disparaîtront en raison du contrat de prêt à la suite de la confusion de droit) et d'autre part, entre Belco II et Belco III (avec Belco II comme entité absorbante).

Étape 4 : Fusion transfrontalière par laquelle Luxco I sera absorbée par Belco II et par laquelle une succursale luxembourgeoise sera constituée et à laquelle on attribuera les activités, actifs et passifs luxembourgeois existants. À la suite de la fusion transfrontalière, une plus-value de fusion sera réalisée chez Belco II.

Étape 5 : Distribution en nature de la créance active de Belco I, qui a été constituée à la suite de la cession des actions de la SICAFI belge, par Belco II partiellement comme un dividende (provenant de la plus-value constatée à la suite de la fusion et de ses réserves existantes) et partiellement comme une réduction de capital.

La demande vise entre autres à obtenir la confirmation que la plus-value constatée à la suite de la fusion réalisée à l'étape 4 par la société belge absorbante est intégralement exonérée (application de la Directive « fusion »).

Organigramme après les opérations



Avis du SDA

Concrètement, une telle structure a été mise en place pour transformer des revenus, qui seraient exclus sur la base de l'article 203, § 1er, alinéa premier, 2° du CIR 92 via cette structure de prêt participatif, en des revenus qui entreraient bien en ligne de compte pour la déduction RDT. Bien que selon le demandeur, aucun dividende n'a encore été distribué par le passé, aucun autre argument n'a été fourni pour l'existence de cette structure.

Le SDA ne peut donner aucune suite à la demande de déduction RDT auprès de la société mère belge étant donné que le demandeur souhaite contourner la Directive « fusion » pour pouvoir exonérer de « mauvais » revenus, qui sont détournés vers Luxco III et qui ne devraient normalement pas entrer en ligne de compte pour la déduction RDT sur la base de l'article 203, § 1er, alinéa premier, 5° du CIR 92.

Le SDA estime que l'article 203, § 3 du CIR 92, en combinaison avec l'article 203, § 1er, alinéa premier, 5° du CIR 92, vise justement la structure susmentionnée. On ne peut donc pas dire que la condition de taxation est remplie comme mentionné à l'article 203 du CIR 92.

En raison des modifications apportées à l'article 203 du CIR 92 par la loi du 1er décembre 2016 portant des dispositions fiscales, à savoir de l'introduction du nouvel article 203, § 1er, alinéa premier, 7° du CIR 92 et de l'application de cette disposition à partir du 1er janvier 2016, le demandeur a décidé de renoncer à sa demande.

Cas 5: Fusion par absorption – Plus-value article 47, CIR 92

Description des éléments essentiels de l'opération

La demande vise à obtenir la confirmation que la date d'acquisition des actifs de remploi « acquis » par la société absorbante « A » dans le cadre d'une fusion exonérée d'impôt correspondra à la date d'effet comptable et fiscal de la fusion (en l'espèce le 1er octobre 2016) et non à la date d'acquisition initiale des actifs de remploi par la société absorbée « D », de sorte que les immeubles acquis par la société absorbée « D » avant le 01/10/2010 pourront être considérés comme des remplois faits dans les délais légaux par la société absorbante « A ».

En date du xx/xx/2013, la société « A » a réalisé une plus-value pour laquelle elle a opté pour le régime de la taxation étalée.

L'exercice comptable de la société « A » se clôture au 30/09. En l'espèce, le délai de remploi de 5 ans débute donc soit le 01/10/2012, soit le 01/10/2010, pour expirer soit le 30/09/2015, soit le 30/09/2017, et ce en application de l'article 47, §4, CIR92.

Il est envisagé que la société « A » absorbe les sociétés « B », « C » et « D » avec effet au 1er octobre 2016.

La société « D » possède des immeubles bâtis dont la date d'acquisition initiale est, pour certains, antérieure au 01/10/2010.

Avis du SDA

Le SDA, étant donné que la fusion par absorption s'opérera en continuité juridique, comptable et fiscale, estime qu'il n'y a pas de changement de propriétaire et qu'il convient de regarder les éléments transférés comme si la fusion n'avait pas eu lieu.

Cette analyse a, par ailleurs, également fait l'objet de la décision 2015.365 du 22/03/2016.

7.1.2 Plus-values sur actions – Gestion normale d'un patrimoine privé

Cas 1 – Apport d'actions

Monsieur X détient l'intégralité des parts de la SPRL A. Cette dernière est la société par le biais de laquelle monsieur X mettait, jusqu'il y a peu, ses services à la disposition d'un tiers. Ce contrat a pris fin et une clause de non-concurrence a été conclue. La SPRL A a pour seul actif un montant considérable de liquidités. Monsieur X a récemment créé la SPRL B. Il fournit des services (identiques) à un nouveau tiers par l'intermédiaire de cette société.

La SPRL A dispose de liquidités, mais est confrontée à un certain nombre de risques économiques/juridiques (manifestes) qui sont inhérents à son activité antérieure ainsi qu'à l'activité professionnelle actuelle de monsieur X.

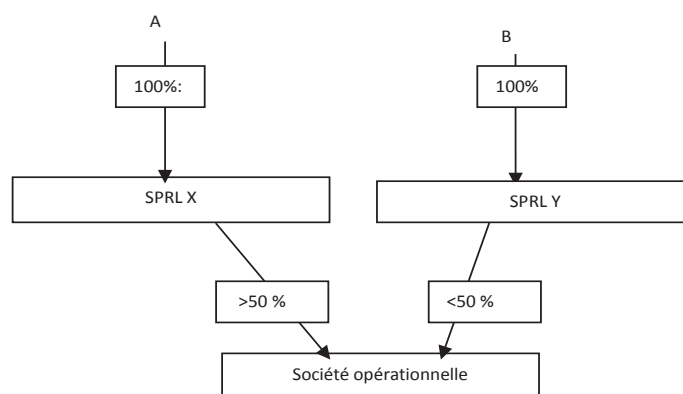
Ce dernier souhaite réaliser un investissement immobilier important. Compte tenu des risques liés à la SPRL A, il souhaite réaliser cet investissement par le biais de la SPRL B. Pour ce faire, la SPRL A accordera un prêt à la SPRL B.

Monsieur X souhaite faire apport de ses parts dans la SPRL A à la SPRL B. Un superdividende sera ensuite distribué à la SPRL B, lequel sera compensé par la dette envers B.

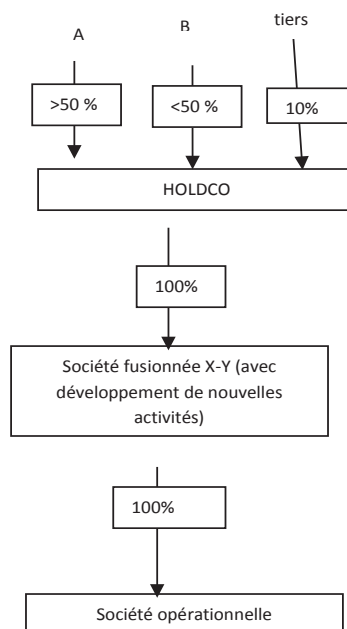
La SPRL A doit être considérée comme une société de liquidités (puisque'elle ne détient que des liquidités). À la suite de l'apport et de la distribution d'un superdividende, la SPRL A devient une « coquille vide ». Comme, suivant la convention, la clause de non-concurrence s'applique tant à la SPRL A qu'à monsieur X, le patrimoine (en ce compris l'investissement immobilier visé) n'est pas à l'abri suite à l'opération précitée ; l'investissement immobilier peut tout autant être réalisé par la SPRL A. L'opération semble n'avoir d'autre but que de transformer la valeur (liquidités) de la SPRL A en capital libéré.

Cas 2 – Apport d'actions

Structure avant l'opération :



Structure après les opérations :



Plusieurs années auparavant, les demandeurs A et B ont apporté leur participation dans la société opérationnelle dans leur société holding respective, à savoir la SPRL X et la SPRL Y, en vue de leur planification successorale. Quelques années plus tard, le capital créé à la suite de l'apport a été presque intégralement remboursé aux demandeurs au moyen de réductions de capital.

Les demandeurs souhaitent vendre en grande partie les actions de la SPRL X et de la SPRL Y et les apporter partiellement dans une nouvelle société holding à constituer, HoldCo. Après l'apport, les sociétés holding personnelles SPRL X et SPRL Y seront fusionnées. On développera de nouvelles activités dans la société ainsi fusionnée.

Pour l'essentiel, les demandeurs souhaitent procéder aux opérations projetées en vue de l'adhésion de tiers au capital. Le seuil financier pour de nouveaux actionnaires est très élevé en raison de la valeur élevée de la société opérationnelle. C'est pourquoi une HoldCo doit être créée avec un capital limité et le transfert des actions de la SPRL X et de la SPRL Y à la holdCo doit se faire en grande partie au moyen d'une vente.

Le SDA estime que la vente et l'apport envisagés ont principalement un objectif fiscal, compte tenu des éléments suivants :

- il y a plusieurs années, des sociétés holding personnelles ont été créées en vue de la planification successorale des demandeurs ; actuellement, aucune étape n'a encore été entreprise à cet égard ;
- quelques années après l'apport, le capital libéré qui a été formé à la suite de celui-ci a été presque intégralement remboursé aux demandeurs A et B au moyen de réductions de capital ;
- les demandeurs souhaitent annuler la création des sociétés holding personnelles en transférant les actions de ces sociétés à un holding commun et en fusionnant les sociétés holding personnelles en un sous-holding dans lequel de nouvelles activités seront développées.

Par conséquent, le SDA estime que les sociétés holding personnelles ont perdu leur utilité, et que la structure souhaitée peut aussi être atteinte par la vente par la SPRL X et la SPRL Y de leur participation dans la société opérationnelle à la HoldCo, éventuellement suivie par une liquidation de la SPRL X et de la SPRL Y.

Cas 3 – Augmentation de capital dans une société opérationnelle suivie par l'apport d'actions dans une société opérationnelle en holding en application de l'article 537 du CIR 92

A et B sont tous les deux actionnaires de différentes sociétés opérationnelles, et ils souhaitent chacun centraliser les actions de ces sociétés opérationnelles dans une société holding personnelle au moyen d'un apport. Quelques années auparavant, certaines de ces sociétés opérationnelles ont augmenté leur capital en appliquant l'article 537 du CIR 92 (distribution du dividende avec retenue de 10 % du précompte mobilier, suivie par une augmentation de capital).

Les demandeurs souhaitent la confirmation du SDA que l'application de l'article 537 du CIR 92 après apport, est transféré (applicable) aux sociétés holding personnelles. En d'autres termes, ils souhaitent obtenir la confirmation que le capital libéré, formé auprès des sociétés opérationnelles en vertu de l'article 537 du CIR 92, et après la période d'attente prévue à l'article 537 du CIR 92, puisse être distribué en exemption d'impôts par les sociétés holding personnelles.

Le SDA estime que l'application de l'article 537 du CIR 92 aux sociétés opérationnelles n'est pas reportable sur les sociétés holding personnelles après l'apport.

Cas 4 – Vente société avec liquidités à un tiers

Le demandeur détient 100 % des actions d'une société holding belge X, qui à son tour détient 100 % des actions d'une société holding étrangère Y. Y détient 50 % dans une société d'exploitation Z, les autres 50 % de Z appartiennent à un co-associé. X a été créée il y a plus de 10 ans par apport des actions de Y (aucune décision anticipée n'a été demandée pour cette opération). Différentes réductions de capital ont eu lieu ces dernières années chez X.

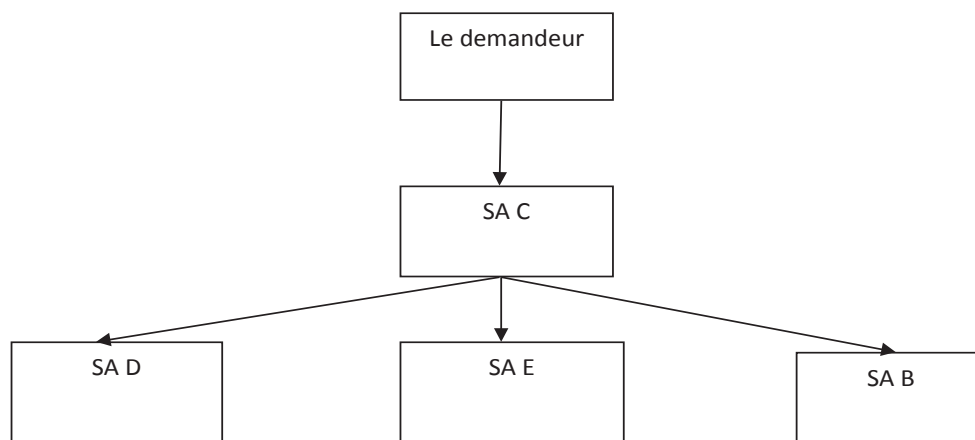
En vue de la liquidation de ses activités, le demandeur souhaite reprendre la participation de 50 % dans Z à titre privé et liquider Y. Le demandeur souhaite vendre X, dans laquelle les actifs ne sont plus constitués que de liquidités et d'une créance contre le demandeur (née de la vente des actions Z), à un tiers (qui reprendra la dette du demandeur).

Le SDA estime que l'étape logique suivant la liquidation de Y serait la liquidation de X. En effet, X a perdu sa fonction de société holding par (i) la vente par Y de sa participation dans Z et (ii) la liquidation de Y (holding intermédiaire). Le SDA estime dès lors que seuls des motifs fiscaux sont à l'origine de cette opération, à savoir éviter l'impôt de liquidation lors de la liquidation de X.

Cas 5 – Vente actions holding à la place des actions de la société d'exploitation

La demande vise à obtenir la confirmation que la vente envisagée par monsieur X (ci-dessous « le demandeur ») de ses parts de la société holding SPRL A, avec sa participation de 100% dans la filiale et société d'exploitation SA B, à un tiers repreneur, est qualifiée comme une opération relevant de la gestion normale d'un patrimoine privé telle que visée à l'article 90, 9°, premier tiret du CIR 92, que les revenus consécutifs à l'opération susvisée ne proviennent pas de la spéculation au sens de l'article 90, 1° du CIR 92 et que l'ensemble des opérations préalables (voir ci-dessous) à l'opération envisagée, ainsi que chacune des transactions distinctement, ne relèvent pas du champ d'application de la disposition anti-abus de l'article 344, §1er du CIR92.

Au cours des années précédentes, la structure du groupe dont le demandeur est actionnaire à 100% se présentait comme suit :



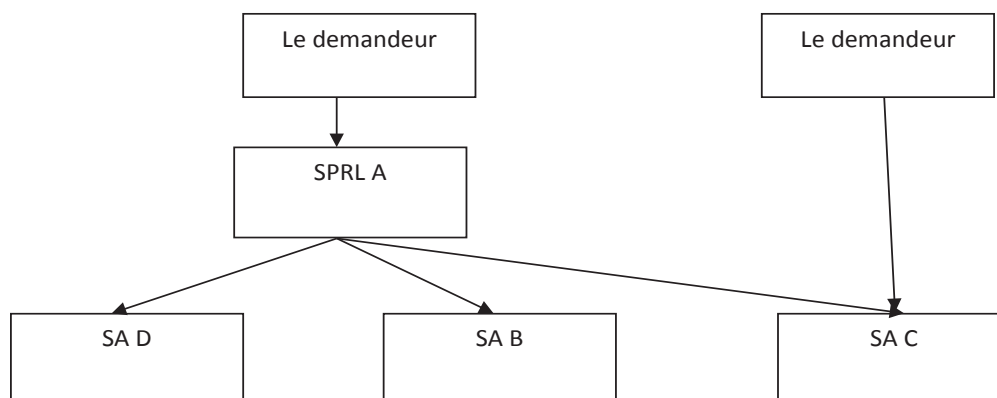
La SA C est une société patrimoniale qui, outre ses trois participations, possède entre autres le terrain industriel et le bâtiment utilisé pour l'activité de la société opérationnelle SA B. La SA E était aussi une société immobilière. La SA D possède uniquement un bien immobilier qui est loué à un tiers.

1^{re} scission partielle

Il a été décidé, il y a certain nombre d'années, de scinder partiellement la SA C en cédant les immobilisations financières, c'est-à-dire les participations dans des entreprises liées, les créances et les liquidités, à la société SPRL A nouvellement constituée. Une fusion a été opérée entre la SA C et la SA E à cette même date. Cela a abouti à la structure suivante :

Activité d'exploitation

Activité immobilière



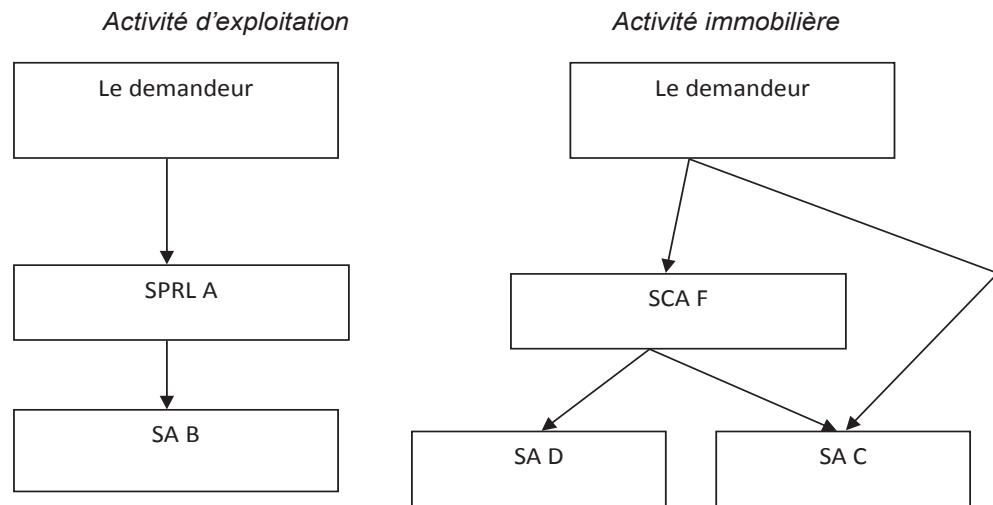
Par la création de la société holding SPRL A, le demandeur a souhaité répartir l'ensemble de son patrimoine de manière égale entre ses enfants. L'un des enfants était gravement malade (et décèdera plus tard) et recevrait la majorité des actions de la SA C (immobilière) et une minorité des parts de la SPRL A. Les autres enfants actifs recevraient la majorité des parts de la SPRL A et une minorité des actions de la SA C.

La valeur des actions de la société d'exploitation SA B est significativement plus élevée que la valeur de la SA C ; de ce fait, l'enfant « malade » recevrait encore aussi une minorité des parts de la SPRL A, vu la quotité réservataire du patrimoine de son père à laquelle il a droit. Cet enfant reprendrait donc personnellement la gestion de l'immobilier, certes sous le contrôle des enfants actifs.

2^e scission partielle

Après le décès de l'enfant malade, il a été décidé de procéder à la scission partielle de la SPRL A par laquelle ses « participations dans les activités immobilières » ont été cédées à la nouvelle SCA F à constituer.

Cette scission partielle a été opérée d'une part dans le cadre de la continuation de l'entreprise familiale du demandeur par les enfants actifs qui en poursuivraient l'exploitation et en assureraient le développement ultérieur et, d'autre part, suite au décès soudain de l'enfant malade du demandeur (dont les actions reviendraient à son enfant mineur (= petit-fils du demandeur)).



Afin d'assurer la continuation des sociétés immobilières, le demandeur a tenté de centraliser la gestion de ces sociétés en constituant une nouvelle société holding ayant une forme spécifique, à savoir la SCA F, avec sous elle, les deux sociétés sous-jacentes SA C et SA D (qui auraient dû revenir, dans des circonstances normales, à l'enfant malade s'il avait encore vécu). Vu le décès soudain, le « côté passif » pourrait maintenant être cédé au petit-fils du demandeur (qui entrerait désormais en considération comme héritier réservataire), en tant qu'héritier légal. La société holding SCA F offre une meilleure possibilité de régler le management et le contrôle au niveau de cette société. En constituant une deuxième société holding, on a fait en sorte que le petit-fils mineur soit exclu d'une majeure partie de l'activité d'exploitation au sein de la SA B. Le petit-fils serait devenu actionnaire minoritaire de la SPRL A (exploitation) et actionnaire majoritaire de la SCA F. Toutefois, il ne serait pas devenu gérant statutaire afin de réserver la gestion de la SCA F aux enfants actifs du demandeur.

Bien que l'intention des enfants actifs ait été de continuer les activités, de les développer et de succéder à leur père, le décès de l'un des enfants a provoqué une reconsidération des choses en ce qui concerne la « continuation familiale ». L'envie d'assurer la continuité la continuité de l'entreprise a pris fin.

L'année passée, le demandeur a soudain été contacté par un potentiel tiers éventuel qui lui a fait une proposition exceptionnelle d'acquérir la SPRL A, avec sa filiale à 100 % la société d'exploitation SA B. L'acquéreur potentiel est uniquement intéressé par l'activité d'exploitation, mais pas par l'immobilier qui est utilisé pour les activités opérationnelles. Il souhaiterait toutefois louer l'immeuble.

Les facteurs suivants auraient modifié la vision du demandeur, et l'auraient éventuellement incité à vendre :

- le contexte familial particulier (décès prématuré de l'un de ses enfants) et l'impact émotionnel que le décès a provoqué ont modifié le « regard » que le demandeur et les autres enfants avaient sur la vie. La continuation de l'entreprise n'était plus si importante ;

- l'évolution constante de la législation fiscale et du droit des sociétés, qui engendrent de plus en plus l'insécurité juridique et fait diminuer l'esprit d'entreprise en Belgique ;
- l'intérêt particulier d'un repreneur potentiel qui a fait une « offre exceptionnelle ».

L'intention des opérations préalables (scissions partielles) était de préparer la structure pour la succession du demandeur. L'intention était que les enfants actifs reçoivent la majorité des actions du holding avec les activités d'exploitation et que l'enfant malade (qui est décédé plus tard) reçoive la majorité des actions du pilier immobilier.

Malgré le fait que les scissions partielles aient déjà été opérées, la planification successorale et patrimoniale du demandeur n'a pas encore eu lieu depuis lors, de sorte que s'il venait à décéder, la répartition actionnariale souhaitée au sein des branches exploitation et immobilier ne serait pas réalisée. Selon le demandeur, l'intention était de commencer sa planification successorale et patrimoniale, mais c'est alors que le tiers acquéreur a soudainement montré un intérêt pour la branche d'exploitation.

Le team estime que les opérations (scissions partielles il y a quelques années, suivie par la vente envisagée) ont pour but de vendre la SA B de manière avantageuse sur le plan fiscal, à savoir en vendant la SA B avec le holding dont elle dépend (la SPRL A) au lieu d'une vente directe de la SA B, qui aurait pour conséquence que le montant soit perçu par la SPRL A et que le demandeur ne pourrait obtenir que par le biais d'un dividende ou d'une liquidation (avec retenue du Pr.M.). Sur la base de l'article 344, §1er, CIR92, le team estime que l'on peut invoquer un abus fiscal pour l'ensemble des opérations.

Cas 6: Vente et apport d'actions

Les demandeurs (Monsieur et Madame) souhaitent obtenir la confirmation que la plus-value d'apport et de vente qu'ils réaliseront, suite à l'apport et à la vente (dans le chef de Monsieur) de différentes participations à une société holding de droit belge à constituer (ci-après NEWCO) résulte d'une opération de gestion normale de patrimoine privé n'entrant pas dans le champ d'application de l'article 90, 9°, 1er tiret du Code des Impôts sur les Revenus 1992 (ci-après CIR 92) et, en conséquence, est exonérée dans leur chef.

En effet, les demandeurs souhaitent constituer une société NEWCO par un apport en nature des leurs participations respectives mais désirent conserver l'égalité de 50/50. Etant donné le contexte d'inégalité des patrimoines entre Monsieur et Madame, la vente des participations à une société NEWCO, pour la partie qui excède 200.000 EUR, au lieu de l'apport permet à chaque associé d'être à égalité.

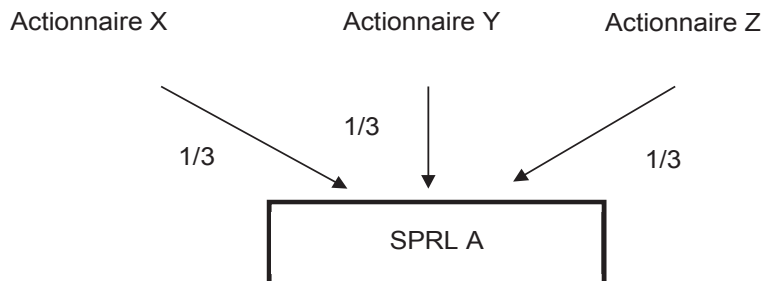
La problématique fondamentale dans ce dossier est que pour arriver à un équilibre 50/50 dans la société holding NEWCO, le déséquilibre entre apport et vente est très important dans le chef de Monsieur.

Monsieur apporte 9% de son patrimoine et vend le solde, à savoir, 90% (180.000 EUR) à sa société holding détenue à 50/50 avec Madame.

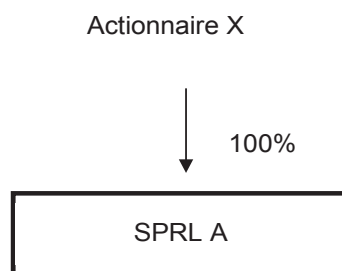
Le Collège décide que la disparité entre les partenaires n'est en principe jamais une raison suffisante pour justifier une vente à son « propre holding », sauf dans le cas particulier où cette opération permet l'entrée dans l'actionnariat de la société d'un tiers investisseur (ou de collaborateurs) qui apportent une véritable valeur ajoutée à l'exploitation de la société ou peuvent assurer sa pérennité (ce qui n'est pas le cas en l'espèce, les demandeurs étant actifs dans des domaines tout à fait étrangers).

7.1.3 Changement de contrôle

Situation avant l'opération



Situation après l'opération



Suite à la concurrence et de commentaires négatifs dans les médias, l'activité de la SPRL A a fortement diminué. Trois actionnaires, à savoir X, Y et Z, ont décidé de cesser l'activité et tous les actifs de la société ont été vendus.

La dissolution de la SPRL A semblant trop chère pour les actionnaires, la société a été reprise par 1 des 3 actionnaires, à savoir X, qui en a changé la dénomination, modifié l'objet statutaire de la société en reprenant l'objet de l'activité indépendante de X et déplacé le siège social à l'adresse où l'activité indépendante est exercée.

L'activité indépendante du repreneur a été apportée dans la SPRL A.

Tous les éléments renvoient à l'utilisation d'une société déficitaire : cessation d'activité, vente de tous les actifs, pertes fiscales reportées, liquidation trop chère, apport d'une activité indépendante bénéficiaire, changement de l'objet statutaire, changement de la dénomination en reprenant la dénomination de l'activité indépendante, changement du siège social à l'adresse de l'activité indépendante.

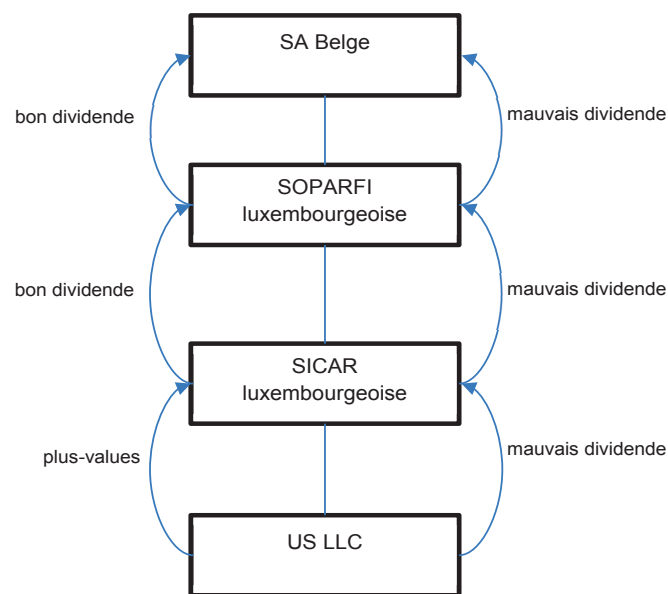
Le changement de contrôle ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, mais est effectué pour des raisons fiscales. L'opération vise à affecter les pertes fiscalement reportées d'une société sans activité des bénéfices imposables d'une activité bénéficiaire. Par conséquent, le SDA estime que les pertes fiscalement reportées de

la SPRL A ne sont pas déductibles du bénéfice de la période pendant laquelle l'activité indépendante a été introduite, ni du bénéfice d'une période imposable ultérieure.

7.1.4 RDT/Plus-values – Article 203, § 1^{er}, 5°, CIR 92

Le demandeur souhaitait avoir l'opinion du Collège sur la structure suivante qui privilégie la réalisation de plus-values au niveau de la SICAR luxembourgeoise avant leur distribution par dividendes à la SOPARFI luxembourgeoise.

En l'espèce, la US LLC est établie dans l'Etat du Wyoming et les dividendes qu'elle distribue sont exclus du régime RDT sur la base de l'article 203, CIR92.



Dans l'hypothèse d'une remontée de dividendes de la US LLC vers la SA Belge, il y a lieu de considérer que ceux-ci ne seront pas susceptibles de bénéficier du régime RDT en vertu de l'article 203, § 1^{er}, 5°, CIR92.

Or, dans l'hypothèse où la SICAR luxembourgeoise réaliserait une plus-value sur les actions US LLC qu'elle détient, et que cette plus-value serait reversée à titre de dividende à la SOPARFI luxembourgeoise et ensuite à la SA belge, ce dividende pourrait bénéficier du régime RDT. Or, force est de constater que si la plus-value avait été réalisée directement par la SA belge sur les actions de la US LLC, celle-ci n'aurait pas bénéficié de l'exonération prévue à l'article 192, CIR92.

Ceci ressort de la lecture du texte de l'article 203, §1^{er}, 5°, CIR92 qui se réfère à une redistribution de dividendes.

A aucun moment il n'est référé, pour l'application de l'article, à un autre type de « mauvais » revenus que des dividendes. Un bénéfice provenant d'activités opérationnelles ne peut en tant que tel être à la base d'un mauvais dividende sur base du 5°, sauf s'il devait transiter par une entité visée dans le 1° au 4° de l'article 203. Ainsi, dans la Circulaire du 4 septembre 2001 au sujet du régime RDT, l'administration énonce de manière explicite : « Le seuil de 90 % prescrit par le texte légal concerne exclusivement les dividendes - et non les revenus d'exploitation propres - recueillis, appelés à être redistribués et dont le montant total ne pourrait pas lui-même être déduit en vertu du § 1er, 1° à 4° de l'art. 203, CIR92. » . (Circ. Admin. N° Ci.RH. 421/506.082 du 4 septembre 2001, p. 15, n°53).

Il ressort dès lors, à la lecture de la 5ème condition RDT, que la règle de « transparence » ne vise que des « chaînes » de dividendes. Seules les réserves de la Soparfi Luxembourgeoise issus de distribution de dividende sont concernées par cette condition.

Ce schéma est agressif étant donné qu'il maximalise l'avantage fiscal que l'on peut retirer d'une interprétation littérale de la 5ème condition RDT en contradiction avec le but même du régime RDT.

7.1.5 «SICAV RDT» de droit étranger (DA 2016.171)

Une société belge était désireuse de placer une partie de sa trésorerie dans une société d'investissement de droit anglais ne disposant pas de passeport européen. La société belge entendait pouvoir déduire, au titre de revenus définitivement taxés (ci-après « RDT »), les dividendes à percevoir de la société d'investissement de droit anglais. La société belge estimait que la société d'investissement de droit anglais répondait à des conditions comparables à celles qui découlent de l'article 203, §2, alinéa 2 du CIR92.

Dans ce cadre, le SDA a été amené à rappeler que les conditions objectives imposées par cette disposition aux sociétés d'investissement sont, notamment, les suivantes :

- Il faut une distribution annuelle des revenus d'au moins 90% ;
- L'obligation de distribution doit être prévue dans les statuts ;
- Tous les revenus recueillis sont soumis à l'obligation de distribution c'est-à-dire :
 - o Les revenus attribués ou mis en paiement à la société d'investissement sur les actifs qu'elle détient ou qu'elle a détenus au cours de la période considérée tel que des dividendes ou des intérêts ;
 - o Les plus-values réalisées sur les actifs cédés par la société d'investissement.
- Que cela soit lors de la distribution annuelle de revenus effectués par la société d'investissement ou à l'occasion de la sortie de l'investisseur, toute distribution doit être ventilée en fonction des revenus qualifiant au régime RDT (ci-après « bons revenus ») et ceux ne pouvant qualifier au régime RDT (ci-après « mauvais revenus »). Sur ce point il peut être renvoyé à la décision 600.315 du 22.01.2008 publiée sur Fisconet qui précise le contour de cette obligation.

En l'espèce, le SDA a dû constater que ces conditions n'étaient soit pas remplies, soit que la preuve du caractère comparable faisait défaut.

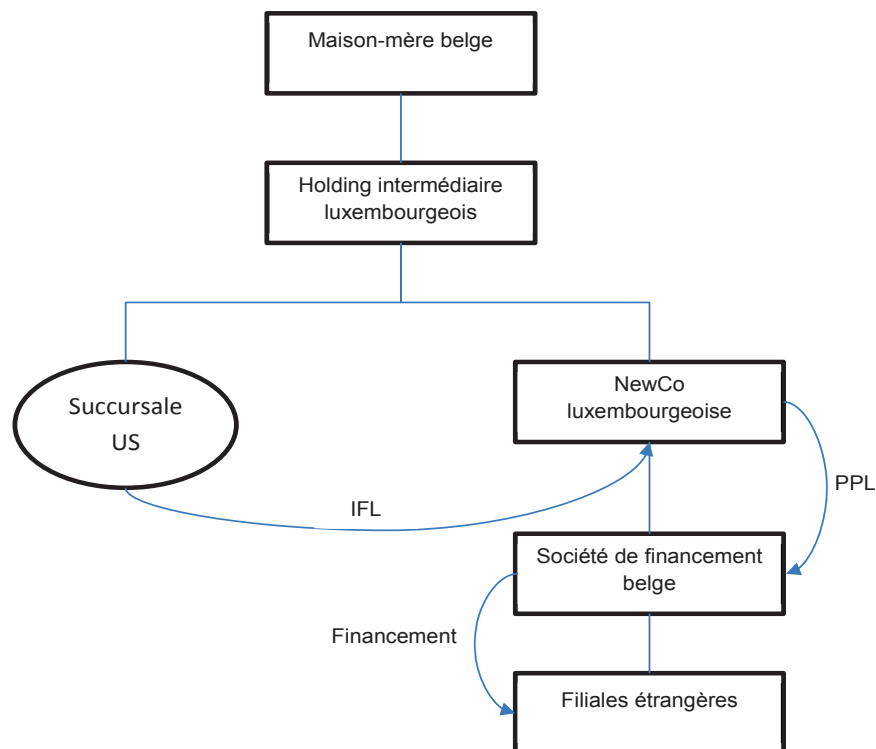
7.1.6 Financement intra-groupe

Dans le cadre du prêt PPL, le prêt était qualifié de fonds propres dans le chef de la société luxembourgeoise (prêteur) et de prêts dans le chef de la société belge (emprunteur).

Suite aux modifications apportées à la Directive Mère-Fille le 8 juillet 2014¹, plusieurs groupes de sociétés (dont la maison mère est établie en Belgique), ayant obtenu précédemment une décision anticipée en matière de PPL, souhaiteraient obtenir confirmation de plusieurs points relatifs à l'opération de réorganisation du financement intra-groupe qu'ils envisagent de réaliser.

Cas 1

Le demandeur souhaitait mettre en place la structure de financement suivante et se voir confirmer que les intérêts payés par la société de financement belge resteront déductibles :



Dans ce schéma, le holding intermédiaire luxembourgeois créera (i) une succursale aux Etats-Unis (ii) une NewCo luxembourgeoise.

Ensuite, le holding intermédiaire luxembourgeois cède son PPL envers la société de financement belge à la NewCo en contrepartie d'une créance sans intérêt (« IFL »).

Cet IFL sera ensuite alloué par le holding intermédiaire luxembourgeois à sa succursale US.

¹ Directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

Régime fiscal au Luxembourg :

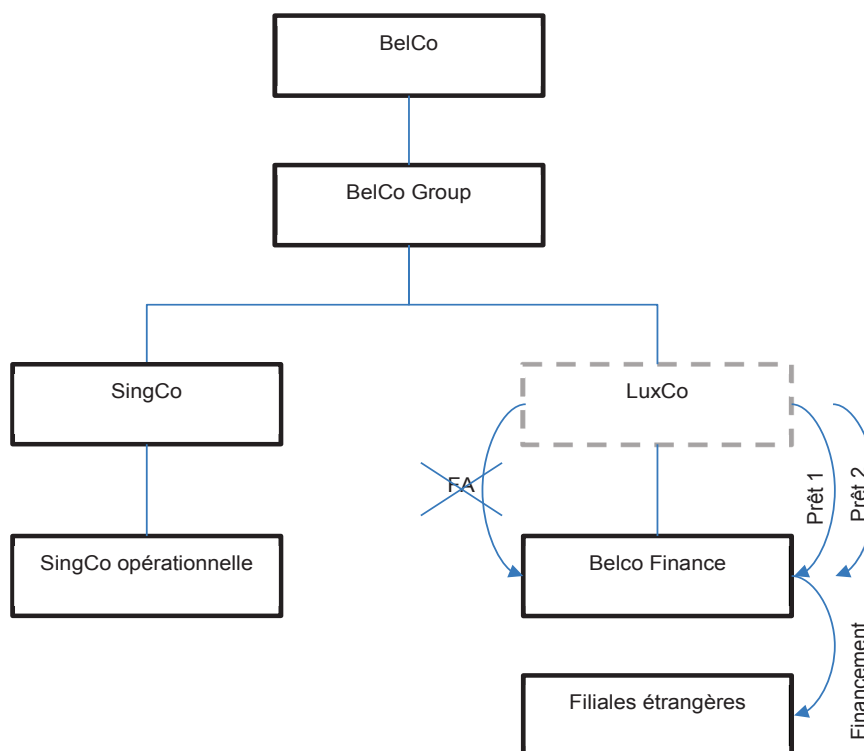
- Les revenus provenant du PPL sont taxables au taux ordinaire dans le chef de Newco ;
- une charge d'intérêts sur l'IFL, est admise dans le chef de Newco suite à un ajustement prix de transfert.

Régime fiscal US : La succursale n'est pas effectivement soumise à une taxation en l'absence d'« effectively connected income ».

Le Collège a estimé le montage artificiel et ne présentant aucune motivation économique.

Cas 2

Le demandeur souhaitait mettre en place la structure de financement suivante et se voir confirmer que les intérêts payés par la société de financement belge seront déductibles :



La société BelCo Finance est financée en partie par des dettes intra-groupes (FA).

Dans le cadre de l'opération envisagée, le groupe constituerait SingCo à Singapour. SingCo ayant pour vocation de devenir le siège central du groupe en Asie ainsi que le holding du groupe pour cette région (en acquérant notamment SingCo opérationnelle qui est

actuellement détenue par une autre société du groupe). SingCo disposera de personnel sur place.

Dans le cadre de la réorganisation de sa structure de financement, il est envisagé de mettre fin aux FA ainsi que de liquider Luxco qui deviendra sans objet.

A cette fin, BelCo finance va contracter deux nouveaux prêts long terme auprès de LuxCo servant à rembourser les FA.

Par le biais d'une avance sur boni de liquidation, il est prévu que LuxCo distribue l'ensemble de ses actifs et passifs (à l'exception du prêt 2) à BelCo Group.

Ensuite, par le biais d'un apport en nature, BelCo apporterait les actions de LuxCo dans le capital de SinCo. Suite à la liquidation de LuxCo, le prêt 2 sera transféré à SingCo.

En conséquence, les intérêts afférents au prêt 2 seront payés par BelCo Finance à SingCo.

La motivation du demandeur se fonde sur la volonté du groupe de se développer en Asie et de donner par cette opération une assise financière importante au groupe en Asie.

Dans l'opération envisagée, étant donné que les revenus afférents au prêt 2 seront versés par BelCo Finance à SingCo sur un compte l'étranger (i.e. en dehors de Singapour), ceux-ci ne seront pas imposables à Singapour et ce jusqu'à ce que les revenus du prêt soient attribués ou réputés attribués à Singapour.

La SDA n'a pas rendu un avis favorable sur cette demande.

7.1.7 Droits d'auteur

Cas 1

Une société unipersonnelle active en gestion de projets (« bonnes pratiques ») utilise, pour l'exercice de son activité, un fichier Excel développé par le gérant. Ce fichier sert d'outil générique pour la gestion des prestations de services aux clients. Les onglets créés dans Excel contiennent les différentes étapes d'un processus. Il s'agit d'un instrument de travail qui est complété pour chaque projet à suivre et dans lequel un certain nombre de feuilles de calcul sont établies sur la base de connaissances techniques. Les données encodées et traitées se rapportent toujours au projet concret.

Ce fichier concerne une application du logiciel utilitaire Excel et ne peut être considéré comme un logiciel protégé par des droits d'auteur. L'outil ne peut pas non plus être considéré comme une base de données. Il n'est pas davantage question d'une œuvre littéraire, puisque le fichier concerne un processus simple qui requiert surtout des connaissances techniques et est conçu sous forme de feuilles de calcul dont l'originalité est insuffisamment établie. L'outil n'est pas non plus utilisé par un certain public, mais uniquement au sein de la société. Le gérant qui a développé l'outil n'a dès lors pas droit à des indemnités pour la cession des droits d'auteur à sa société.

Cas 2: concession d'une marque

Monsieur A affirme être le dépositaire d'une marque « verbale » constituée de la contraction de son nom et de celui de son épouse.

Cette marque est utilisée depuis de nombreuses années par les sociétés X et Y dont Monsieur A est le fondateur et gérant.

Monsieur A entend concéder l'utilisation de cette marque aux sociétés X et Y contre un pourcentage du chiffre d'affaires de ces sociétés.

La demande vise à obtenir la confirmation que les redevances versées par les sociétés X et Y à leur fondateur et gérant Monsieur A découlent de la concession de droits d'auteur sur une marque et sont, à ce titre, imposables comme des revenus mobiliers conformément à l'article 17, §1er, 5° CIR92

L'article 17, §1er, 5° CIR92 prévoit que constituent des revenus mobiliers « les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger ».

Les programmes d'ordinateur peuvent également bénéficier de cette disposition, en effet, il ressort de la lecture de l'article XI. 294 du Code de droit économique que « les programmes d'ordinateurs,..., sont protégés par le droit d'auteur et assimilés aux œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne ».

En ce qui concerne les marques, l'article XI. 163 du Code de droit économique précise que « la protection des marques et des dessins ou modèles est régie par la Convention Benelux en matière de propriété intellectuelle (marques et dessins ou modèles), faite à La Haye le 25 février 2005 ».

Le SDA estime par conséquent que les redevances perçues ne peuvent pas être considérées comme étant des revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur en vertu de l'article 17, §1er, 5° CIR92.

Bien que n'étant pas interrogé sur ce point, le SDA ne peut écarter que ces « redevances » constituent dans les faits des revenus professionnels.

Cas 3: Revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur

Aperçu de la situation

La SA X exerce une activité d'étude, de conception, de fabrication et de commercialisation d'appareillages et machines pour l'agriculture.

Les 4 administrateurs de la société X ont conçu les plans de construction d'une machine agricole ainsi que le prototype de celle-ci.

Opération présentée

La société X souhaite concéder un droit d'utilisation des plans nécessaires à la fabrication de cette machine à un tiers, la SA Y.

Les demandeurs obtiendraient en contrepartie de la cession de leurs droits patrimoniaux, 50% des sommes versées par la SA Y à la SA X, cette dernière conserverait les 50 autres pourcents.

Avis du SDA

L'examen des faits révèle que les montants versés par la SA Y et rétrocédés (à concurrence de 50%) aux quatre auteurs rémunèrent exclusivement les informations techniques relatives à la machine agricole, non protégées par le droit d'auteur.

Les montants qui seront attribués aux 4 administrateurs ne peuvent être qualifiés de revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1er, 5° du Code des Impôts sur les Revenus 1992.

7.1.8 Tax shelter pour entreprises qui débutent

Cas 1

Messieurs A, B, C et D souhaitent constituer une NEWCO (nouvelle société de droit belge).

Cette NEWCO sera chargée d'acquérir les parts sociales d'une SARL de droit français.

L'opération sera suivie d'une fusion par absorption transfrontalière de la SARL de droit français par la NEWCO.

La demande vise à obtenir la confirmation que ces opérations ne constitueront pas un acte ou un ensemble d'actes qui pourraient être qualifiés d'abus fiscal au sens de l'article 344 du CIR 92 visant à contourner les objectifs de l'article 14526 du CIR 92.

L'article 14526, §3 du CIR 92 stipule explicitement que la réduction d'impôt est applicable aux actions ou parts d'une société qui répond simultanément à toutes les conditions suivantes :

« 1°...

10° la société n'utilise pas les sommes perçues pour une distribution de dividendes ou pour l'acquisition d'actions ou parts ni pour consentir des prêts;

Les conditions visées à l'alinéa 1er, 4° à 6° et 10° doivent être remplies par la société au cours des 48 mois suivant la libération des actions de la société. »

Dans ces conditions, il est établi que les Demandeurs ne pourront effectivement pas bénéficier de la réduction d'impôt visée à l'article précité eu égard au fait que les sommes perçues seront utilisées pour acquérir des actions ou parts au cours des 48 mois suivant la libération des actions de la NEWCO.

La disposition fiscale anti-abus de droit de l'article 344, §1er du CIR 92 est quant à elle sans incidence et non pertinente dans le cas d'espèce.

Cas 2

Monsieur A souhaite constituer une NEWCO (nouvelle société de droit belge) active dans l'importation et la vente de spiritueux.

Monsieur A entend faire appel à des investisseurs privés (family, friends and fools) qui auront la possibilité d'investir dans le capital de la NEWCO.

Il sera demandé aux investisseurs d'assurer la promotion du vin.

Monsieur A et les candidats investisseurs concluront une convention prévoyant une vente à terme des actions détenues par les investisseurs à Monsieur A dont le prix sera fonction notamment de l'implication personnelle des investisseurs.

La demande vise à obtenir la confirmation que les montants investis dans la NEWCO bénéficieront de la réduction d'impôt visée par l'article 14526 du CIR 92.

La convention de vente à terme prévoit qu'une partie de l'avantage fiscal sera soustrait du prix de vente et qu'un pourcentage des ventes réalisées suite à l'implication des investisseurs sera ajouté au prix de vente.

Le SDA constate que Monsieur A est en mesure d'assurer le rachat dans un terme de 4-5 ans des actions aux investisseurs et ne manque manifestement pas de liquidités.

On peut légitimement se demander si le mécanisme mis en place par le gérant n'a pas pour vocation unique de contourner la législation afin de permettre à d'autres de pouvoir bénéficier de la réduction d'impôts et a fortiori de récupérer un pourcentage de la réduction d'impôt à l'échéance de la vente à terme.

Le SDA ne peut par conséquent confirmer que les montants investis dans la NEWCO dans les conditions précisées ci-avant puissent bénéficier de la réduction d'impôt visée à l'article 145²⁶ du CIR 92, la mesure anti-abus visée à l'article 344, §1er du CIR 92 ne pouvant pas être exclue dans le cas d'espèce

Cas 3:

On a présenté au SDA une opération pour laquelle on souhaite revendiquer l'application du tax shelter pour les entreprises qui débutent (article 145/26 du CIR 92).

L'objectif du demandeur, actif au sein du secteur des assurances, est de créer une nouvelle société (« X »). À partir de cette nouvelle société, on pourrait permettre à des indépendants (ex. : personnes exerçant des professions libérales) de procéder à la création d'une nouvelle société avec maximum 4 autres indépendants qui possèderaient ainsi les actions de cette société, à une près qui serait libérée par la nouvelle société X.

Les investisseurs agiraient tous en tant que gérant dans la société nouvellement créée. Au nom et pour le compte de cette société, leur rôle consisterait à trouver de potentielles personnes intéressées par la constitution de pension complémentaire dans la nouvelle société X. En contrepartie, leur société recevrait une rémunération de la part de la société X.

On demanderait aux investisseurs d'effectuer chacun un apport de 50.000 EUR et de consacrer aussi une prime d'au moins 50.000 EUR par an pendant une période de minimum 5 ans à la constitution de pension complémentaire.

Chaque société serait constituée pour une durée de 5 ans, après quoi la société prendrait fin de plein droit. La capital et les réserves constituées (principalement les rémunérations obtenues de la part de X) reviendraient ensuite aux associés.

Pendant ces 5 années, les sommes apportées (5 x 50.000 EUR) seraient investies sans risque.

X agirait juridiquement en tant que « courtier ». X placerait les contrats et recevrait même une rémunération pour apports. Les nouvelles sociétés (des investisseurs) à constituer agiraient en tant qu'« apporteur » pur. Elles apportent des contrats auprès de X et obtiennent à cet effet une rémunération pour apports de la part de X.

Bien que l'activité des nouvelles sociétés à constituer (apport de contrats d'assurance) ne soit pas exclue du régime tax shelter pour les entreprises qui débutent, l'opération dans son ensemble semble, en quelque sorte, correspondre à certaines activités qui sont exclues (sociétés de placement, de trésorerie ou de financement, sociétés immobilières, etc.). En l'occurrence, on effectuerait des investissements pendant 5 ans qui seraient ensuite redistribués aux investisseurs. Il existe une disproportion entre les moyens investis (250.000 EUR) et les moyens de fonctionnement nécessaires ou les risques de la société.

De plus, il ressort de la demande prefilling que les investisseurs seraient aussi gérants de la société. Conformément à l'article 145/26, §3, deuxième alinéa, 2°, a), la réduction d'impôt n'est pas applicable aux sommes consacrées à l'acquisition d'actions d'une société dans laquelle le contribuable est directement ou indirectement un dirigeant d'entreprise visé à l'article 32, alinéa premier. Ce faisant, l'apport des investisseurs, qui seront aussi gérants, n'entrerait pas en ligne de compte pour la réduction d'impôt.

7.1.9 Location de biens mobiliers

Monsieur X, gérant de la SPRL A, souhaite louer à cette dernière un véhicule d'occasion immatriculé pour la première fois en 2011.

Le véhicule serait loué pour un montant mensuel de 1.700 EUR (20.400 EUR sur base annuelle) à la SPRL A. Il apparaît que la valeur du véhicule d'occasion peut être estimée entre 20.000 et 25.000 EUR.

La demande vise à obtenir la confirmation que les revenus perçus par le gérant pour la location de son véhicule à la SPRL A doivent être considérés comme des revenus mobiliers taxables au sens de l'article 17, §1er, 3° CIR92.

Le SDA ne peut confirmer l'analyse du demandeur et estime que le montant de la location apparaît disproportionné eu égard notamment :

- À la valeur réelle du véhicule. Une société « indépendante » procéderait à l'acquisition d'un véhicule similaire plutôt qu'à une location aussi onéreuse ;
- Au fait que des sociétés de leasing tierces proposent le véhicule en question à l'état neuf pour un montant mensuel largement inférieur (environ 900 EUR par mois avec option d'achat à l'échéance).

Par conséquent le SDA ne peut que constater que la volonté réelle de Monsieur X et de la SPRL A consiste en fait à rémunérer Monsieur X pas le biais de cette location pour un montant surévalué.

Le SDA rappelle également que la mise à la disposition éventuelle du véhicule au gérant serait en principe de nature à générer dans son chef un avantage de toute nature.

7.1.10 Plus-value sur immeuble non bâti d'une exploitation agricole ou horticole

Monsieur X exerce une activité horticole et entend céder son exploitation à un acquéreur qui envisage de détruire l'ensemble des installations existantes (serres, pépinières,...) afin d'y développer un projet immobilier.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que la plus-value qui sera générée par la vente des biens immobiliers bâtis et non bâtis utilisés dans le cadre de son exploitation horticole sera exonérée d'impôts sur les revenus, conformément à l'article 44, §2 du CIR 92.

Le demandeur estime que les immeubles bâtis (serres etc.) représentent moins de 30 % de l'ensemble et souhaite étendre la règle de l'article 91 CIR 92 à l'exonération des plus-values horticoles.

Le SDA constate que :

- la vente est relative aussi bien à des immeubles bâtis que non bâtis ;
- Il est en principe nécessaire de se situer en zone agricole et que l'on soit bien en présence d'une activité horticole (semer, arroser...) pour bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 44, §2 du CIR 92 ;
- l'article 91 CIR 92 (tolérance des 30 %) ne peut servir de référence pour une quelconque application de l'article 44, §2 CIR 92 (voir QP n° 154 du 13.12.1996, Hattry, Bull. 773, p.1466) ;
- l'exonération prévue à l'article 44, §2, CIR 92 est limitée aux seuls immeubles non bâtis (à l'exclusion donc des immeubles bâtis) investis dans une exploitation agricole ou horticole.

Le SDA ne peut par dès lors pas confirmer l'analyse du demandeur.

7.1.11 Immeubles non bâtis des exploitations agricoles ou horticoles – Indemnités pour rupture de contrat de vente

Les demandeurs exercent une activité professionnelle agricole.

Les demandeurs ont signé un compromis de vente relative à une parcelle agricole sous condition suspensive de l'octroi d'un permis de lotir avec la société X.

La société X a par la suite renoncé à l'achat entraînant la résolution de la vente.

La société X est in fine condamnée en justice à indemniser les demandeurs suite à cette renonciation.

Les demandeurs souhaitent que le SDA confirme que l'indemnité perçue est exonérée en vertu de l'article 44, §2 CIR 92.

Dès lors que l'indemnité octroyée suite à la rupture du contrat de vente ne compense pas la perte d'une immobilisation, le SDA confirme que le régime des plus-values (e.a. l'art. 44, §2 CIR 92) ne peut trouver à s'appliquer.

7.1.12 Frais professionnels

Cas 1 (DA 2016.466)

X est toujours domicilié chez ses parents à N. et fait la navette depuis quelques années pour se rendre à A., où se situe son lieu de travail. X souhaite acheter un appartement à A. et en déduire les coûts à titre de frais professionnels.

Il est constaté que X n'est ni propriétaire, ni locataire d'une habitation à N.

De surcroît, le trajet de N. à A. ne peut certainement pas être qualifié de particulièrement pénible. X travaille en outre depuis un certain temps déjà à A. sans y résider, ce qui ne l'a pourtant pas empêché d'acquérir des revenus professionnels.

De plus, aucun nouvel événement ne s'est entre-temps produit qui inciterait X à déménager plus près de son travail.

Les éléments susmentionnés permettent de conclure que la condition de l'article 49 du CIR 92 selon laquelle des frais professionnels ne sont déductibles que lorsque les frais ont été faits en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels, n'est pas réunie.

Cas 2

Le demandeur, une ASBL, est une association professionnelle qui est en charge entre autres de la défense des intérêts professionnels et de la représentation des membres auprès d'instances officielles.

Il est prévu par les statuts que seules des personnes physiques peuvent être nommées au titre de directeur de l'ASBL.

Certains directeurs souhaitent renoncer aux revenus du mandat de directeur en faveur de leur société personnelle.

Il est demandé d'appliquer la tolérance administrative visée dans la circulaire Ci.RH.244/599.047 (AFER n° 41/2009) du 18/08/2009, de sorte que les revenus issus de l'ASBL soient exclusivement imposables à l'impôt des sociétés, que le débiteur n'ait pas d'obligation de retenue du précompte professionnel, ni d'obligation d'établir une fiche individuelle pour la personne physique.

Selon les dispositions de la circulaire du 18/08/2009, le contribuable doit d'abord prouver que l'acquisition ou la conservation de son mandat et des revenus qu'il en retire est effectivement et expressément subordonnée à la rétrocession d'une quotité déterminée des émoluments qu'il perçoit. Le cas échéant, il peut, conformément à l'article 49 du CIR 92, déduire pour leur montant net, les sommes ainsi rétrocédées en tant que frais professionnels. Il est cependant admis que ces rémunérations rétrocédées ne doivent pas être déclarées à l'impôt des personnes physiques par le dirigeant, ni au précompte professionnel, et ne doivent pas non plus être reprises sur les fiches individuelles (281.20) dans le chef du débiteur, et ce pour des raisons pratiques.

Le SDA estime qu'en l'occurrence la condition de base sous-jacente pour l'application de cette tolérance administrative n'est pas satisfaite, c'est-à-dire qu'on ne prouve pas que l'acquisition ou la conservation du mandat au sein de l'ASBL soit soumise à la rétrocession des rémunérations à une société. On ne satisfait dès lors pas aux conditions de l'article 49 du CIR92.

Vu ce qui précède, n'est pas analysée la question de savoir dans quelle mesure la tolérance administrative en question pourrait être étendue aux mandats d'administrateur au sein des ASBL (au lieu des sociétés au sens strict).

Cas 3 (DA 2016.573)

Le demandeur X est propriétaire d'une habitation à Y (reçue par héritage), où résident également ses grands-parents.

X va travailler à A et souhaite y acheter un appartement pour y séjourner pendant la semaine. Son lieu de travail est accessible à vélo (2 km de l'appartement).

X souhaite déduire le prix d'achat de son appartement à titre de frais professionnels, de même que les frais de notaire, les frais propres à l'appartement (mobilier, équipement ménager, petit matériel de bureau et frais pour les services d'utilité publique), les frais de réparation et les frais généraux d'entretien ainsi que les honoraires versés à son comptable-conseiller fiscal.

X indique qu'il maintiendra son domicile à Y vu les besoins de ses grands-parents en matière de soins. Cet état de besoin des grands-parents n'a pas été démontré et la raison pour laquelle le demandeur devrait uniquement s'occuper de ses grands-parents pendant le week-end et pas pendant la semaine de travail n'est pas davantage justifiée.

L'employeur n'oblige pas X à se rapprocher de son lieu de travail.

Le trajet de Y à A (60 km) ne peut en outre pas être qualifié de particulièrement pénible. Au moment de la demande, X n'avait également pas encore suffisamment d'expérience pour évaluer la pénibilité du trajet puisqu'il ne travaillait à A que depuis septembre 2016. Afin de justifier les gros problèmes de trafic qui sont monnaie courante sur le trajet Y-A, le demandeur évoque un rapport du site du Vlaams Verkeerscentrum.

Vu son jeune âge et le fait qu'il ne présente aucun problème de santé, il paraît invraisemblable que la navette soit particulièrement pénible pour X.

Les éléments susmentionnés permettent de conclure que la condition de l'article 49 du CIR 92 selon laquelle des frais professionnels ne sont déductibles que lorsque les frais ont été faits en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels, n'est pas réunie.

Cas 4

Au sein d'un groupe industriel, Luxco sera fondé comme réassureur interne et filiale à 100% de Belco. Belco conclura des polices (relatives à des sinistres) avec des assureurs-fronteurs, qui savent au préalable qu'ils peuvent transférer un quota d'actions de 95% vers Luxco. À cet égard, il faut noter ceci :

- Luxco intervient formellement au sein d'un groupe en tant que réassureur interne. En termes généraux, chez Luxco, les activités caractéristiques à un (ré)assureur professionnel font défaut, telles que le développement de produits, le marketing et la vente, l'acceptation d'assurés, la gestion actif-passif et le développement d'une stratégie de réassurance indépendante.
- Par ailleurs, il n'est pas question de diversification « active » en dehors du groupe des risques présents chez le réassureur qui sont liés à l'activité de (ré)assurance interne, mais uniquement de diversification « passive » au sein du groupe. En d'autres termes, les sociétés du groupe (telle que Belco) rassemblent en fait leurs risques auprès du (ré)assureur interne sans que ce dernier exerce les activités d'usage d'un réassureur professionnel.

Dans le cas décrit ci-dessus, seule une rémunération limitée pour le (ré)assureur interne tenant compte de sa fonction en majeure partie purement « passive », où Luxco est un prolongement de la division gestion des risques Belco, sans diversification en dehors du

groupe, est acceptable. Dans ce contexte, sur la base de l'article 49 CIR92, aucune déduction des primes d'assurance transférées vers Luxco n'est possible au nom de Belco.

7.1.13 Frais de restaurant

X est une société dont l'activité principale consiste à se rendre dans des restaurants et à les coter. Les informations recueillies et/ou les critiques sont ensuite publiées sur un site Internet. X avance que les factures de sortie sont destinées aux fournisseurs des restaurants (comme les fournisseurs de vin, de fruits et de légumes, etc.).

Conformément à l'article 53, 8°bis du CIR 92 ne sont pas considérés comme des frais professionnels « 31 pct de la quotité professionnelle des frais de restaurant, à l'exclusion toutefois des frais de restaurant des représentants du secteur alimentaire, dont la nécessité dans l'exercice de l'activité professionnelle, dans le cadre d'une relation potentielle ou réelle de fournisseur à client, est établie par le contribuable ».

Il ressort de la discussion du dossier avec X que la société ne conclut aucun accord avec les restaurants, ni avec les fournisseurs des restaurants dans le cadre des visites effectuées dans ces restaurants. La société X affirme qu'elle souhaite, à terme, tirer des recettes grâce au sponsoring par des entreprises liées à l'horeca sans toutefois être directement des fournisseurs.

Sur la base des éléments susmentionnés, le SDA estime que l'activité de X ne peut être considérée comme celle d'un représentant de commerce pour les entreprises actives dans le secteur alimentaire. Son activité doit plutôt être assimilée à celle d'un critique gastronomique qui souhaite publier un guide culinaire. L'exception à la limitation de déduction à concurrence de 69 % ne s'applique pas explicitement à cette catégorie professionnelle (Com. IR. n°53/136, dernier alinéa).

7.1.14 Achat scindé - Usufruit

Cas 1

Par le passé, une ancienne ferme a été achetée par la personne physique A pour la nue-propriété et par la SPRL X pour l'usufruit, et ce pour une période de 20 ans. La personne physique A est le gérant de la SPRL X.

À l'origine, l'objectif était de rénover la ferme. Finalement, on a procédé à la démolition de la ferme et à la construction d'une nouvelle habitation puisqu'une nouvelle construction était moins onéreuse.

Puisqu'il s'agit d'une nouvelle construction, le gérant souhaite également occuper l'intégralité de l'habitation.

Pour la détermination de la valeur de l'usufruit, un rapport forfaitaire de 80/20 sur le prix d'achat de la ferme a été appliqué.

Le demandeur propose d'à nouveau estimer la valeur de l'usufruit et d'à nouveau faire estimer la nue-propriété en tenant compte de la situation désormais modifiée. La différence entre la nue-propriété actuelle et la nue-propriété à l'achat sera alors facturée au gérant. En outre, il payera dès lors un avantage de toute nature sur le logement du bien immobilier qui sera calculé sur la base du nouveau revenu cadastral du bien immobilier.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que plus aucune compensation ne devra être payée à la société à l'expiration de l'usufruit.

Le SDA se pose des questions quant à une telle pratique. À l'époque, la SPRL a acquis l'usufruit sur un bien immobilier composé d'un morceau de terrain comprenant un bâtiment vétuste d'une valeur limitée. Comme le demandeur a l'intention d'ériger une nouvelle construction (prix de revient : environ 1 million d'euros), l'usufruit ne s'étend pas à cette nouvelle construction, mais il est question d'un droit de superficie accessoire sur la base duquel la société dispose de la pleine propriété de ces travaux jusqu'à l'écoulement du droit réel sous-jacent.

Par conséquent, la SPRL X doit être rémunérée pour la valeur réelle des constructions à l'écoulement de l'usufruit, et le mode de calcul tel que présenté par le demandeur n'est pas acceptable.

Cas 2

Par le passé, de nouveaux bureaux ont été achetés dans un immeuble à appartements par la personne physique A pour la nue-propriété et par la SPRL X pour l'usufruit, et ce pour une durée de 17 ans. La personne physique est gérant et actionnaire principal de la SPRL X. Pendant la durée de l'usufruit, la SPRL a utilisé les bâtiments d'exploitation objet de l'usufruit pour son activité commerciale.

Après l'expiration de l'usufruit, la personne physique A met en location l'immeuble concerné pour la moitié à la SPRL X et pour l'autre moitié à une société sœur, la SPRL Y.

L'opération envisagée concerne la cession de l'usufruit pour 15 ans à la SPRL Y, qui d'une part l'utilisera partiellement pour sa propre activité commerciale et d'autre part le donnera partiellement en location à la SPRL X.

L'achat scindé initial du bien immobilier d'une part par la société X pour l'usufruit et d'autre part par la personne physique A pour la nue-propriété, suivi par l'extinction de l'usufruit, la location subséquente des bureaux concernés par la personne physique A à la société X et la société nouvellement constituée Y, suivi par la création d'un nouvel usufruit dans le chef de la société Y qui remettra à nouveau en location le bien immobilier à la société X, constitue un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1er du CIR 92.

Pour ces opérations, aucune justification ne peut être apportée en rapport avec l'article 344, § 1er du CIR 92.

7.1.15 Avantages sociaux

Cas 1

Dans le prefilling présenté au SDA, le demandeur souhaite obtenir la confirmation que les interventions du fonds de solidarité, qu'il souhaite créer pour ses travailleurs, puissent être considérées d'une part comme des avantages sociaux non déductibles dans le chef de la société-prestataire, et d'autre part comme des avantages sociaux exonérés dans le chef des travailleurs.

Ce fonds a pour objectif d'octroyer une aide financière telle qu'une allocation pour certains frais médicaux comme des dépenses pour ostéopathie, kinésithérapie, montures de lunettes, verres et lentilles, prothèses dentaires, semelles orthopédiques, logopédie, aide technico-dentaire. Les traitements esthétiques sont exclus de cette application.

Il ressort des commentaires administratifs de l'article 38, § 1er, alinéa premier, 11° du CIR 92 que l'aide dans des circonstances exceptionnelles (par exemple, intervention chirurgicale,

mariage, décès, maladie grave, accident, etc.) aux membres du personnel, aux pensionnés ou aux membres de la famille de membres du personnel décédés () ainsi que prestations résultant d'une police d'assurance du type « soins de santé » ou « hospitalisation » octroyant des prestations uniquement dans des cas exceptionnels (p.ex. maladie grave, accident ou intervention chirurgicale) sont des avantages sociaux exonérés (Com.IR : n° 38/25 et 38/27).

En ce qui concerne la définition de la notion de « maladies graves », l'article 38, § 2, quatrième alinéa du CIR 92 renvoie à celle qu'a donnée le Ministre des Affaires sociales.

Selon la justification de l'amendement n°55 lors des travaux préparatoires afférents à la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale (MB 15/05/2003), on entend par « maladies graves » :

« les affections reconnues comme telles par le ministre qui a les Affaires sociales dans ses attributions. Voici un aperçu des maladies graves reconnues comme telles par le Ministre des Affaires sociales : le cancer, la leucémie, la tuberculose, la sclérose en plaques, la maladie de Parkinson, la diphtérie, la poliomyélite, la méningite cérébro-spinale, la variole, le typhus, la fièvre typhoïde et paratyphoïde, l'encéphalite, le charbon, le tétanos, la maladie de Hodgkin, le choléra, la maladie d'Alzheimer, l'hépatite virale, la maladie de Crohn, le SIDA, la malaria, la maladie de Pompe, la maladie de Creutzfeld-Jacob, la mucoviscidose, le diabète, la dialyse rénale et la myopathie. ».

Une exonération pour aide médicale n'est donc valable que dans des circonstances exceptionnelles. Les interventions décrites par le demandeur pour certains frais médicaux ne relèvent clairement pas du champ d'application de l'exonération.

Cas 2

Dans le profiling présenté au SDA, le demandeur souhaite obtenir la confirmation que son concept de distribution gratuite de fruits par l'employeur, sous forme d'en-cas pendant les heures de travail, au profit des membres du personnel, peut être considéré comme un avantage social exonéré.

Le demandeur souhaite introduire un système alternatif de commandes personnalisées, dans lequel chaque employé du client pourrait placer des commandes via le site Internet du demandeur grâce à l'octroi d'un crédit.

Dans ce système, un identifiant et un mot de passe personnels sont attribués à chaque employé du client qui lui permettent de passer des commandes via le site Internet du demandeur. Le client octroie à ses employés un certain nombre de chèques « fruits ». Ceux-ci sont mis à la disposition de chaque employé sur le site Internet du demandeur. Grâce à ces chèques « fruits », l'employé peut ensuite passer une commande.

L'exonération vise toutefois la distribution gratuite de fruits sous forme d'en-cas à consommer directement pendant les heures de travail. Il s'agit donc de fruits mis à la disposition des employés pour une consommation immédiate pendant les heures de travail et sur le lieu de travail.

En l'occurrence, le système proposé ne prévoit pas d'offrir des fruits, mais d'octroyer un certain crédit mensuel afin de permettre aux employés de commander les fruits de leur choix dans un emballage individuel.

Dans ce système alternatif et conformément à la description fournie, l'employeur remettra son colis individuel complet à chaque travailleur après la livraison hebdomadaire. Ce système va au-delà de l'avantage social visé par l'exonération (à savoir la distribution

gratuite de fruits sous forme d'en-cas à consommer directement pendant les heures de travail) et n'exclut pas la possibilité que les fruits distribués soient consommés en dehors des heures de travail, notamment en famille.

Ce système permet en outre à l'employé d'acheter certaines quantités de fruits à un prix supérieur à la valeur du crédit octroyé, auquel cas il devra néanmoins régler la différence. Autrement dit, l'employé peut tout à fait acheter une grande quantité de fruits pour les consommer en famille, tout en bénéficiant de la remise d'un certain crédit mensuel. Ce système dépasse de toute évidence le champ d'application de l'exonération.

7.1.16 Rentes alimentaires

Dans le prefilling présenté au SDA, les demandeurs souhaitent savoir si la mise à disposition de leur appartement aux parents de l'un des demandeurs est considérée comme une rente alimentaire effectivement payée au sens de l'article 104, 1° du CIR 92.

Vu l'âge des parents, ils ne peuvent plus s'occuper de manière adéquate de la gestion et de l'entretien de l'habitation qu'ils occupaient à l'époque. L'appartement leur permet de profiter de leurs vieux jours en toute quiétude avec un confort adapté.

Selon l'article 104, 1° du CIR 92, les dépenses suivantes sont déduites de l'ensemble des revenus nets, dans la mesure où elles ont été effectivement payées au cours de la période imposable : 80 pct des rentes alimentaires régulièrement payées par le contribuable à des personnes qui ne font pas partie de son ménage, lorsqu'elles leur sont payées en exécution d'une obligation résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou d'une obligation légale analogue dans une législation étrangère, ainsi que 80 pct des capitaux tenant lieu de telles rentes.

La rente alimentaire ou pension alimentaire est une somme d'argent que l'on verse régulièrement (par exemple, mensuellement ou annuellement) à un proche (enfant, parent, ex-conjoint...) qui ne peut subvenir lui-même à ses propres besoins. Cela peut être la conséquence soit d'une décision de justice, soit d'un accord entre le « débiteur » de la rente (celui qui paie la rente) et le « bénéficiaire » (celui qui reçoit la rente).

On doit entendre la notion d'« état de besoin » au sens où le langage et la doctrine l'entend. L'obligation alimentaire n'existe que si la partie demanderesse a fourni les efforts nécessaires pour subvenir à ses besoins, sans résultat, et lorsque sa situation est réellement préoccupante.

Selon une certaine doctrine, appuyée par la jurisprudence, les intéressés, s'ils disposent par exemple d'actions, d'un bien immobilier, etc., doivent d'abord liquider leur patrimoine avant de pouvoir requérir à une rente alimentaire.

Il ressort de l'examen du dossier que les parents de l'un des demandeurs sont propriétaires d'un bien immobilier que les demandeurs occupent. Cela revient donc à dire que les demandeurs et les parents de l'un des demandeurs ont procédé à l'échange de leurs biens immobiliers respectifs.

On peut donc affirmer que cette opération, à savoir la mise à disposition réciproque d'un bien immobilier, ne trouve pas son origine dans l'obligation alimentaire visée à l'article 205 du C.Civ., mais plutôt dans un accord mutuel de sorte qu'on ne satisfait pas à l'une des conditions d'application de l'article 104, 1° du CIR 92.

7.1.17 Taxation étalée d'une plus-value réalisée sur fonds de commerce

Lorsque le fonds de commerce activé en tant qu'élément d'actif incorporel est aliéné et que celui-ci n'est pas intégralement amorti lors de l'aliénation, se pose la question de savoir quelle partie de la plus-value réalisée, peut entrer en ligne de compte pour la taxation étalée conformément à l'article 47 du CIR 92.

En effet, seule la partie de la plus-value qui a trait à l'« ancien » fonds de commerce peut entrer en ligne de compte à cet égard, tandis que la partie de la plus-value réalisée sur le « nouveau » fonds de commerce créé (qui n'apparaît pas comme élément de l'actif au bilan, mais qui fait bien partie de l'activité professionnelle conformément à l'art. 41, 3° du CIR 92) doit être reprise parmi les bénéfices imposables de l'année de réalisation.

Cas 1

Le demandeur est une société active dans le secteur bancaire. Le fonds de commerce acquis à cette époque a déjà été amorti sur une période substantielle. De ce fait, la valeur comptable est peu élevée.

Pour la détermination de la partie de la plus-value qui entre en ligne de compte pour la taxation étalée, la composition de la clientèle ne peut pas servir de paramètre en raison du secret bancaire. Le demandeur se base sur une comparaison du nombre de commissions au moment de l'acquisition du fonds de commerce et au moment du transfert du fonds de commerce et conclut sur cette base que 85 % du fonds de commerce peut entrer en ligne de compte comme fonds de commerce « ancien ».

Cependant, la simple comparaison des commissions ne constitue pas un argument suffisamment étayé du pourcentage de l'« ancien » fonds de commerce. Vu que, de surcroît, 50 %, respectivement 80 % des portefeuilles de fonds de commerce étaient amortis, le demandeur reconnaît qu'une partie considérable de ce fonds de commerce n'était déjà plus présente dans la société.

Cas 2

Un bureau actif dans les assurances et le secteur bancaire réalise une importante plus-value lors du transfert du fonds de commerce. Le fonds de commerce relatif au segment des activités bancaires est intégralement amorti. Seule une petite partie des portefeuilles d'assurances n'est pas intégralement amortie. De plus, la valeur comptable de celle-ci est très limitée.

À titre principal, le demandeur affirme que la plus-value intégrale devrait pouvoir entrer en ligne de compte pour la taxation étalée.

À titre secondaire, le demandeur affirme que chaque portefeuille engendre encore des commissions. En ce qui concerne les portefeuilles d'assurances, on établit une analyse de la clientèle qui est restée fidèle au fil du temps. Pour ce faire, on applique un coefficient de multiplication qui est basé sur le coefficient utilisé pour la détermination du prix de vente du fonds de commerce en matière d'assurances.

Comme le fonds de commerce pour le segment des activités bancaires est intégralement amorti et que seule une petite partie des portefeuilles pour le segment assurances n'est pas intégralement amortie, et qu'en outre, la valeur comptable des portefeuilles non intégralement amortie est très faible, on ne peut pas se rallier au raisonnement du demandeur.

Cas 3

La demande a trait au transfert de presque tout le fonds de commerce amorti d'un magasin d'optique. Cependant, le demandeur affirme que plus de 85 % du prix de vente a trait à l'« ancien » fonds de commerce. Le demandeur avance comme arguments la situation favorable de l'immeuble et sa notoriété. De plus, le demandeur se base sur une comparaison entre le chiffre d'affaires réalisé juste avant l'acquisition de l'« ancien » fonds de commerce et le chiffre d'affaires lors du transfert de l'affaire, ainsi que l'augmentation exprimée en pourcentage des prix des verres de lunettes et des lentilles au cours de cette période. En l'occurrence, le fichier clients ne peut pas être utilisé comme paramètre étant donné qu'aucune information à ce sujet n'est tenue à jour. On n'utilise pas non plus la valeur locative de la location au fil du temps comme paramètre.

Les critères sont considérés comme insuffisants pour considérer la valeur dans le prix de vente, qui a trait à l'« ancien » fonds de commerce, comme objectivement justifiée vu la valeur comptable très limitée de l'« ancien » fonds de commerce.

Cas 4

La demande a trait au transfert du fonds de commerce d'une étude notariale dont la valeur résiduelle comptable est extrêmement limitée. Le demandeur affirme que la valeur d'un protocole notarial est étroitement liée à l'autorisation d'établissement. Sur la base d'une comparaison du nombre d'actes au moment de l'acquisition du fonds de commerce et au moment du transfert de celui-ci, le demandeur estime qu'environ 80 % de la plus-value réalisée a trait à l'« ancien » fonds de commerce.

On ne peut pas suivre ce raisonnement, car la clientèle a un caractère variable. En outre, on peut relever que le mandataire prétend que le droit d'établissement ne connaît aucune perte de valeur, alors qu'il ressort des pièces comptables que des amortissements ont été pratiqués sur celui-ci et acceptés fiscalement.

7.1.18 Taxation étalée – Bien immobilier constitué de plusieurs parcelles cadastrales

Le demandeur est une société qui a aliéné un bien immobilier constitué de plusieurs unités cadastrales. Cet ensemble de parcelles cadastrales a toujours été traité et amorti comme un seul actif corporelle du point de vue comptable et a été vendu intégralement à un seul acheteur pour un prix global fixé par acte notarié. Le demandeur souhaite toutefois répartir la plus-value réalisée lors de la vente entre les différentes unités cadastrales et considérer l'aliénation comme une aliénation de plusieurs immobilisations corporelles. Il pourrait dès lors être décidé par parcelle cadastrale d'appliquer ou non la taxation étalée.

Comme le bien immobilier a toujours été considéré dans les faits comme un seul élément d'actif du point de vue comptable et comme il a également été aliéné comme tel, il faut en accepter tous les conséquences juridiques et la plus-value ne peut bénéficier de la taxation étalée que dans son intégralité.

7.1.19 Revenus divers – Revenus professionnels

Il y a quelques années, X a créé une société civile belge à laquelle X a apporté la majorité de son patrimoine.

En tant que gérant statutaire de la société, X dispose du patrimoine de la société entre-temps constitué d'un portefeuille diversifié. Ce patrimoine est entre autres composé d'une

collection de voitures anciennes. Ces voitures anciennes ont principalement été achetées au cours des 5 dernières années.

Le demandeur envisage en sa qualité de gérant de la société de vendre une de ces voitures anciennes. Un commerçant spécialisé a qualifié le prix de vente envisagé de réaliste dans les conditions de marché actuelles. La voiture ancienne a été achetée il y a 3 ans.

À terme, le demandeur achètera probablement encore des voitures anciennes et en vendra d'autres en sa qualité de gérant de la société.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que les plus-values qui sont réalisées fiscalement dans le chef de monsieur X à la suite de la vente des voitures anciennes depuis une société civile fiscalement transparente ne sont pas imposables à titre de revenus professionnels, conformément à l'article 23 du CIR92, ou à titre de revenus divers, conformément à l'article 90, 1° du CIR92.

En l'occurrence, le SDA estime que cette confirmation, vu le court laps de temps entre l'achat et la vente de la voiture ancienne, le nombre de voitures anciennes possédées et les connaissances spécifiques nécessaires pour ces voitures anciennes, ne peut pas être donnée.

7.1.20 Exonération fiscale d'une bourse de doctorat

Dans le prefilling présenté au SDA, le demandeur souhaite savoir si l'exonération fiscale de sa bourse de doctorat peut être maintenue s'il vient à effectuer des services de garde rémunérés.

Le demandeur en question a entamé un doctorat dans une unité de recherche d'un hôpital. L'université lui octroie une bourse pour lui permettre de mener des recherches scientifiques, en dehors d'un contrat de travail, en vue d'obtenir son doctorat.

L'unité de recherche précitée lui a demandé de participer à des services de garde pour lesquels il percevrait une rémunération (en plus de sa bourse de doctorat).

Les bourses de doctorat qui sont financées par les universités grâce à des fonds propres et attribuées à des chercheurs, bénéficient d'une exonération fiscale si certaines conditions sont réunies. Ces conditions sont énumérées dans la circulaire du 08.10.2002 et ont été assouplies dans la circulaire du 07.04.2009.

Parallèlement à ses activités de recherche, le doctorant peut encore exercer d'autres activités (rémunérées) sans mettre en péril l'exonération fiscale de sa bourse de doctorat, et ce, pour autant que l'activité n'ait aucun lien avec les activités de recherche exercées comme doctorant.

Étant donné que les services de garde ont lieu dans la même unité de recherche que le doctorat, on peut considérer dans le cas présent qu'il existe bel et bien un certain nombre de points communs entre les activités de recherche exercées comme doctorant et les futurs services de garde.

Par conséquent, les conditions pour bénéficier de l'exonération fiscale de la bourse de doctorat ne sont pas réunies. Cette bourse doit dès lors être considérée en tant que revenus professionnels imposables du doctorant (dans le cas où des services de garde sont effectivement effectués).

7.1.21 Options d'actions

Cas 1

Un demandeur a l'intention de proposer à certains de ses employés n'ayant pas de perspectives à long terme au sein de son entreprise, un système de départs volontaires assorti d'un package de départ.

Un tel système s'inscrit dans le cadre d'une cessation du contrat de travail de l'employé à la suite d'un commun accord. Selon le demandeur, le travailleur n'est ainsi pas licencié de sorte que l'employeur n'a, selon le demandeur, aucune obligation légale ou réglementaire de faire prêter un quelconque préavis à l'employé, ou de lui verser la moindre indemnité de préavis ou toute autre indemnité de départ. Selon le demandeur, les packages de départ reposent dès lors sur une base purement volontaire et non sur un quelconque droit dans le chef du travailleur. Les warrants proposés (warrants sur actions de SICAV) ne remplacent dès lors nullement un quelconque avantage légal selon le demandeur.

Concrètement, le demandeur prévoit deux types de packages de départ dans le cadre du système de départs volontaires :

- Départ immédiat avec octroi d'une indemnité de départ et reclassement professionnel (*outplacement*).
- Dispense de prestations : ce régime implique que le demandeur et le travailleur concerné conviennent que ce dernier reste lié au demandeur pour une période déterminée (quelques années), mais en bénéficiant d'une dispense de prestations de travail.

La valeur des packages (c'est-à-dire le montant de l'indemnité de départ, ou respectivement le nombre d'années de dispense de prestations) est déterminée en fonction du nombre d'années de service et du salaire du travailleur concerné.

Les deux packages sont possibles dans chacune des deux sous-variantes, soit avec octroi de warrants, soit sans octroi de warrants. Il n'existe à cet égard aucune obligation pour les travailleurs concernés d'opter pour un package avec octroi de warrants.

Dans un tel package de départ, les warrants constitueront une partie substantielle de l'ensemble du package de départ.

Le demandeur souhaite que le SDA confirme que les warrants relèvent du champ d'application de la loi du 26 mars 1999 et que l'avantage imposable est à déterminer conformément à l'article 43, §2 de cette même loi. Il est également demandé de confirmer que l'avantage imposable des warrants, en cas de départ immédiat, se base alors sur le taux distinct de l'article 171, 5°, a) du Code des impôts sur les revenus 1992, qui s'applique aux indemnités de préavis.

Le SDA estime que la demande n'est pas conforme aux réserves formulées dans des décisions anticipées antérieures concernant l'utilisation abusive des options, à savoir notamment :

- que les warrants sont octroyés en remplacement d'une rémunération ou d'autres avantages imposables auxquels le membre du personnel a droit (en vertu d'une convention collective de travail, d'un contrat de travail individuel, d'une source supérieure du droit du travail, par usage ou en vertu d'un engagement unilatéral de

l'employeur), et dont il a renoncé au paiement au moment où la rémunération ou l'avantage imposable était effectivement dû ;

- que les warrants sont proposés à une personne qui a été licenciée par son employeur ;
- et d'autres circonstances factuelles telles que la répétition et la fréquence de l'opération, le montant de l'avantage, [...], des éléments qu'il convient d'examiner au cas par cas et qui peuvent être de nature à entraîner une taxation des avantages sur la base des articles 25, 26, 31, 32 et 36 du CIR 92.

Cas 2 (DA 2015.244)

La demande porte sur un ajustement du prix d'exercice des options, à la suite duquel le prix d'exercice des options est réduit, après la distribution du dividende exceptionnel, à concurrence du montant du dividende exceptionnel par action. Ces options ont été imposées dans le chef des bénéficiaires lors de leur attribution conformément aux dispositions de la loi du 26 mars 1999. L'objectif est de maintenir inchangée la valeur économique des options (calculée sur la base du cours de bourse de l'action) à laquelle le bénéficiaire a droit en cas d'exercice des options, tant avant et qu'après la distribution du dividende exceptionnel.

Le SDA estime que le caractère exceptionnel du dividende distribué n'a pas été démontré dans le cas présent. La distribution de ce dividende exceptionnel ne déroge pas à la politique menée précédemment par le demandeur en matière de dividendes. L'ajustement proposé par le demandeur ne peut dès lors être suivi. L'ajustement du prix d'exercice des options donne ainsi lieu à un nouvel avantage de toute nature.

7.1.22 Répercussion des coûts d'un plan d'actionnariat (DA 2016.009)

La demande porte sur le traitement fiscal des coûts d'un plan d'actionnariat qui ont été refacturés par une société étrangère cotée en Bourse aux sociétés belges employeurs concernées du groupe, dans le cadre d'un plan d'actionnariat proposé aux travailleurs de ces sociétés belges du groupe. Plus précisément, il est demandé si les coûts refacturés aux sociétés résidentes sont déductibles à titre de rémunération des membres du personnel au sens de l'article 52, 3° du CIR 92, ou bien s'ils doivent être considérés comme une moins-value sur actions au sens de l'article 198, §1^{er}, 7° du CIR 92.

Dans le cadre de ce plan d'actionnariat, les travailleurs des sociétés du groupe ont pu souscrire à des actions de la société étrangère cotée en Bourse. La société étrangère a en outre octroyé un droit conditionnel aux travailleurs visant à recevoir un certain nombre d'actions gratuites à l'expiration d'une période de blocage, en fonction du nombre d'actions auxquelles ils ont eux-mêmes souscrit. Le coût des actions gratuites a été répercuté sur les employeurs des bénéficiaires.

Pour les travailleurs belges, ces actions gratuites ont été qualifiées d'avantage de toute nature, lequel a été repris sur leur fiche individuelle et sur le relevé récapitulatif. Les sociétés belges du groupe ont également retenu les cotisations de sécurité sociale et le précompte professionnel nécessaires sur le salaire des travailleurs concernés.

Le SDA estime que, compte tenu du jugement du tribunal de première instance de Bruxelles du 16 avril 2010, confirmé par la cour d'appel de Bruxelles le 25 juin 2014, le coût des actions gratuites qui a été refacturé par la société étrangère aux sociétés belges du groupe,

constitue une réduction de valeur ou une moins-value sur actions, visée à l'article 198, §1^{er}, 7° du CIR 92.

7.1.23 Etablissement stable

Résumé de la situation

Au sein du groupe, de nombreuses sociétés sont établies dans le pays Y. Le groupe souhaite réorganiser ses activités et sa structure et créer, à cet effet, une succursale dans le pays Y. Cette succursale de la société belge X s'occupera de la direction et de la coordination des activités dans le pays Y. Enfin, les parts des sociétés établies dans le pays Y qui seront détenues par la société belge X, sont allouées à l'établissement stable dans le pays Y.

Opération(s) envisagée(s)

La demande vise à obtenir une décision anticipée confirmant que :

- (i) l'allocation des parts dans les sociétés établies dans le pays Y par la société X à la succursale encore à constituer dans le pays Y n'aura pas de conséquences fiscales belges au moment de l'allocation, plus particulièrement qu'il ne pourra pas être question de la réalisation d'une plus-value dans le chef de X au sens des art. 24 et 192 du CIR92 ;
- (ii) les futurs dividendes ou autres revenus octroyés par les sociétés existantes et/ou encore à constituer dans le pays Y à la succursale sont considérés comme des bénéfices de la succursale au sens de l'art. 7 de la convention préventive de la double imposition concernée ;
- (iii) les transferts ultérieurs de ces bénéfices qui ont soumis leur régime fiscal dans le pays Y, sous quelque forme que ce soit, par la succursale/l'établissement stable à la société X, sont exonérés de toute taxation en Belgique en application des art. 7, 10, §6 et 23, §2, de la convention préventive de la double imposition concernée.

Position du SDA

Le SDA a estimé que la gestion et les décisions stratégiques relatives aux participations dans les sociétés établies dans le pays Y n'ont pas été réalisées à partir de l'établissement stable dans le pays Y. Puisque l'établissement stable ne peut pas prendre de décisions de manière autonome concernant les participations, il a été estimé que les participations ne pouvaient pas être allouées à l'établissement stable.

7.1.24 Réserve de liquidation

Cas 1 (DA 2016.155)

K est une société d'investissement dont la durée statutaire est échue et qui est en liquidation. En 201X, lors de la liquidation, une plus-value considérable a été réalisée sur une participation. Lors d'une assemblée annuelle en 201X+1, il aurait été décidé de constituer une réserve de liquidation (avec le paiement d'un prélèvement anticipatif de 10% en conséquence).

Le liquidateur souhaite une clarté fiscale quant à la question de savoir si cette réserve de liquidation peut uniquement parvenir par somme allouée à des personnes physiques (à l'exclusion des sociétés). En d'autres termes, la demande concerne une attribution asymétrique des réserves en fonction des conséquences fiscales pour les actionnaires.

Le demandeur n'est pas suivi dans sa demande. Le SDA relève l'unique motivation fiscale de cette attribution asymétrique, qui n'est en outre pas soutenue par une quelconque disposition des statuts. Selon les statuts, il n'y a pas de distinction entre les actionnaires en la matière.

Cas 2

En 19XX et 20XX, la Z (Belco) aurait comptabilisé erronément des plus-values sur actions ou parts réalisées dans les réserves exonérées. Z souhaite rectifier cette erreur pour l'exercice 2015 par une correction via le compte 789000 et le code 9905 (résultat de l'exercice). Le demandeur souhaite prendre ce bénéfice en considération pour la constitution d'une réserve de liquidation (art. 184quater CIR 92).

Toutefois, la réserve de liquidation est uniquement liée à un exercice d'imposition précis pour le bénéfice de l'exercice à affecter. La loi en soi n'est pas tellement claire, mais l'exposé des motifs de la loi-programme du 19 décembre 2014 l'est (Doc. parl., Chambre, 2014-2015, n° 54-0672/001, p. 14).

En l'occurrence, il s'agit des bénéfices de deux exercices qui sont largement antérieures à l'année comptable liée à l'exercice d'imposition 20XX. De plus, il ne s'agit pas d'un prélèvement sur les réserves immunisées (ce qui impliquerait aussi une taxation), mais d'une rectification afin de régulariser la comptabilité de Z.

7.1.25 Taxe Caïman

Sur base de la législation actuelle (droit interne, traités, et droit communautaire), le SDA a estimé qu'un fondateur de première catégorie ne peut s'exonérer de sa qualité de fondateur et ce même lorsque nous sommes en présence d'une fondation d'utilité publique (Suisse dans l'espèce soumise au SDA).

7.2 TVA

7.2.1 Droit à déduction – Influence des subsides de fonctionnement

La question soulevée par le demandeur concernait l'étendue du droit à déduction d'une association qui serait en charge du développement et de la promotion des activités dans un secteur économique défini.

Cette association serait, via un contrat de gestion conclu avec les pouvoirs publics, chargée de mettre en œuvre la politique de ces pouvoirs publics dans ce secteur d'activité économique, le cas échéant, en collaboration avec les acteurs économiques privés de ce secteur. Pour ce faire, elle serait financée à environ 95% par ces pouvoirs publics et percevrait des cotisations des partenaires privés. Dans le cadre de projets plus spécifiques, elle serait aussi amenée à refacturer certains frais aux partenaires privés et à nouer de véritables partenariats avec certains partenaires privés.

A priori, cette association estimait que son droit à déduction serait total. Le SDA a toutefois considéré que l'essentiel des activités de l'association consistait en la réalisation de missions

d'intérêt général, que ces activités ne donnaient lieu à aucune facturation et que dès lors, ces activités ne pouvaient ouvrir aucun droit à déduction.

Du point de vue du SDA, le droit à déduction de l'association devait être exercé selon l'affectation réelle des biens et des services. Seules les refacturations de certains frais et les activités effectuées en coopération avec des partenaires privés étaient susceptibles d'ouvrir un droit à déduction.

Cette analyse est conforme à la question parlementaire de Mme la Sénateur Nyssens du 22/12/1999 et à la jurisprudence européenne (v. arrêt C-267/08 du 6/10/2009).

7.3 Droits d'enregistrement et droits de succession

7.3.1. Vente d'actions d'une société immobilière – Article 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Cas 1

X et Y possèdent, chacun à concurrence de 50%, les parts sociales de la société « Z ».

Les activités exercées par cette société sont d'une part, l'exploitation d'une activité commerciale et d'autre part, la gestion d'un immeuble dont elle est pleine propriétaire.

X et Y désirent cesser leurs activités commerciales au 31/12/2016 mais à ce jour, aucun repreneur ne s'est manifesté.

Seul un promoteur immobilier (une société belge) a exprimé le désir d'acheter les parts sociales de la société après le 1/01/2017 ; date à laquelle la société aura cessé toute activité opérationnelle.

Cas 2

A et B possèdent ensemble la totalité des actions de la SA « C » constituée dans les années 90.

La SA « C » est une société immobilière avec un seul immeuble à son actif, loué à une société dont A et B sont les seuls actionnaires.

A et B désirent cesser leurs activités professionnelles.

Récemment, un Groupe a approché A et B pour procéder à l'achat des actions qu'ils détiennent dans la société « C » en vue de placer l'une de leur société dans l'immeuble détenu par la société « C ».

Position du SDA

Lorsque la société est détentrice d'un seul immeuble, le SDA est d'avis que l'on peut considérer cette cession d'actions comme une cession d'immeuble(s) :

- Si la société a été « toilettée » (suppression de dettes, de l'activité opérationnelle, ...).
- Ou si la société n'est pas en going concern (exigence et pérennité de l'activité locative avant et après la cession d'actions (même locataire occupant les lieux)

- Ou encore si la vente d'actions est consécutive d'une succession d'opérations effectuées peu de temps avant (ex. : scission suivie de la vente d'actions).
- Le SDA se référera utilement aux circonstances de fait ainsi qu'aux engagements contractuels. Il vérifiera également qu'il n'y ait aucun engagement contractuel pris habituellement lors de la vente d'un immeuble (conditions suspensives de l'obtention d'un permis d'urbanisme ou de la non-pollution du sol, vente quitte et libre de toutes charges hypothécaires, ...). A cet égard, le SDA renvoie au point 34 de la décision RJ E44/16-01.

7.3.2 Droits de succession : le « quasi-usufruit »

Opérations envisagées

Une personne résidant en Wallonie désire transmettre de son vivant une partie de son patrimoine mobilier à ses quatre enfants, dont deux résident actuellement aux Etats-Unis, tout en conservant le contrôle, l'usage et les fruits de ce patrimoine en vue du maintien de son niveau de vie.

Le portefeuille-titre objet de la donation est détenu auprès d'une banque étrangère ne disposant pas des licences spécifiques prévues par la législation américaine lui permettant d'offrir ses services à des résidents américains.

Une donation classique « usufruit/nue-propriété » au profit des enfants résidents américains n'est donc pas possible en raison de la législation américaine.

Afin de contourner cet obstacle, le demandeur envisage de procéder à une donation avec réserve de quasi-usufruit à ses deux enfants, résidents américains. Une telle solution lui permettrait de leur transmettre son portefeuille-titre, tout en conservant la gestion et les fruits dudit portefeuille, mais sans que ce dernier doive être transféré à un compte détenu par les deux enfants, résidents américains.

Le demandeur souhaite obtenir confirmation que la dette qui découlerait de l'obligation de restitution suite à l'expiration, au moment de son décès, du quasi-usufruit du portefeuille-titre sera admissible au passif de la succession et, plus précisément, que la dette sera considérée comme

- une dette existante au moment de son décès (article 27 du Code des droits de succession) et
- comme une dette sincère et qu'elle ne sera dès lors pas rejetée du passif comme étant une dette contractée par le défunt au profit de l'un de ses héritiers (article 33 du Code des droits de succession).

Position du SDA

En d'autres termes, convenir conventionnellement qu'une donation de biens non-consomptibles sera soumise au régime du quasi-usufruit prévu initialement dans notre Code civil pour des biens consommables, doit-elle être qualifiée d'abus de droit au sens de l'article 106 § 2 du Code des droits de succession ? La créance de restitution doit-elle être admise au passif successoral ?

Le SDA estime que pour répondre à ces questions, il y a lieu d'apprécier des éléments factuels qui sont nécessairement postérieurs à l'acte de donation.

Dès lors, le SDA ne peut pas décider au moment où sera rendue la décision de l'absence d'abus fiscal et de la non-application de l'article 33 du Code des droits de succession à la créance de restitution.

Toutefois, le SDA est d'avis qu'une donation de biens non-consomptibles avec réserve de quasi-usufruit pourrait être admise sur le plan fiscal à condition que :

- le demandeur justifie cette opération par de motifs autres que fiscaux ;
- au moment où naîtra la créance de restitution, les biens non-consomptibles soient toujours présents dans le patrimoine du donateur ;
- la créance de restitution ne puisse être supérieure à la valeur des biens non-consomptibles originellement donnés.

A défaut de réalisation des conditions cumulatives précitées, le SDA estime que les règles de l'usufruit classique doivent s'appliquer aux donations avec réserve d'usufruit des biens non consommables et la créance de restitution ne devrait pas être acceptée au passif successoral.

En l'espèce, le SDA a considéré que la première condition n'était pas remplie dans le chef du demandeur, à savoir : la justification de motifs autre que fiscaux. En effet, il est loisible au demandeur de transférer son compte-titres auprès d'une banque disposant des accréditations américaines nécessaires.

7.3.3 Remembrement et abus fiscal

Opérations envisagées

En 2001, la société X a acquis la pleine propriété d'un immeuble loué à usage commercial et de bureaux.

Fin 2014, elle a concédé un droit d'emphytéose sur le bien immobilier pour une durée de 99 ans à la société Y.

A l'issue des baux (dont le dernier viendra à échéance en 2017), l'emphytéote entreprendra des travaux de rénovation et de transformation de l'immeuble afin d'en faire des logements individuels. Pour ce faire, il dispose de l'accord du tréfoncier et a obtenu en 2016 les permis d'urbanisme nécessaires (introduits initialement par le tréfoncier).

L'immeuble ainsi transformé sera vendu lot par lot à des tierces parties par le tréfoncier et l'emphytéote.

Au jour de la demande, il n'existe aucun lien direct ou indirect entre le tréfoncier et l'emphytéote.

Position du SDA

Dans le cas présenté, l'emphytéote demande, préalablement à l'exécution des travaux qu'il compte entreprendre, le régime de taxation qui sera applicable au remembrement de la pleine propriété dans le chef des tiers acquéreurs.

Le SDA est d'avis que dans ce dossier, il ne peut pas se prononcer sur les opérations envisagées du fait de l'existence d'un faisceau d'éléments factuels qui démontre à suffisance

que la constitution du droit d'emphytéose peut, en l'espèce, être appréciée comme constituant un abus fiscal.

Ces éléments peuvent être résumés comme suit :

A. Motifs d'acquisition du droit d'emphytéose.

A la lecture des pièces pertinentes du dossier, le SDA considère que l'emphytéote a acquis son droit d'emphytéose sur l'immeuble dans un but de promotion immobilière.

En atteste notamment :

- Le faible délai écoulé entre l'acquisition et la réalisation des travaux (1/50ème de la durée de l'emphytéose)
- L'intention de l'emphytéote de revendre sans délai, dès la réalisation des travaux, tous les lots nouvellement créés.
- La reprise par l'emphytéote des demandes de permis introduites initialement par le tréfoncier. L'emphytéote n'a donc fait que poursuivre les démarches commencées par le tréfoncier en vue de la transformation du complexe commercial et de bureaux en immeuble à appartements.

De ce qui précède, il ressort que les parties n'ont jamais eu l'intention de donner plein effet au droit d'emphytéose pour une durée de 99 ans.

B. La nature des travaux

Dans le cas d'espèce, les travaux seront entrepris par l'emphytéote lui-même et auront pour effet de transformer le bien et d'en changer sa destination ; permettant de la sorte une vente à la découpe.

Le SDA est d'avis que ce ne sont pas tant le prix des travaux qui doit être pris en considération mais plutôt leur nature.

8. APERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

2014.281, 2014.390, 2014.395, 2014.536, 2014.537, 2015.094, 2015.244, 2015.527, 2015.583, 2015.587, 2015.625, 2015.658, 2015.730, 2015.744, 2016.009, 2016.020, 2016.037, 2016.050, 2016.079, 2016.127, 2016.187, 2016.221, 2016.254, 2016.356, 2016.386, 2016.435, 2016.466, 2016.529, 2016.573, 2016.666, 2016.716

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées d'obtention d'une décision anticipée pour les raisons suivantes:

- avant que le collège ait pris une décision concernant l'irrecevabilité, il a été renoncé à la demande;
- opération(s) modifiée(s);
- renonciation sans mention d'une (de) raison(s) explicite(s);
- pas d'accord avec la personne effectuant l'introduction de la demande, raison pour laquelle il y a renonciation;
- la question ne relevait pas de la compétence du SDA.

9. STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

9.1 Introduction

On trouvera ci-après quelques statistiques relatives au système généralisé des décisions anticipées.

9.2 Présentation quantitative

Tableau : Nombre de demandes et prefilings introduits et traités – Aperçu

Année	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468

9.3 Présentation par nature des décisions

Tableau 1: Nature des décisions en ce qui concerne les demandes – Aperçu

DEMANDE											
Année	NATURE DECISION										TOTAL
	FAVORABLE		DESISTEMENT		IRRECEVABLE		DEFAVORABLE		MIXTE		
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882

Tableau 2: Nature des clôtures des prefilings – Aperçu

PREFILING							
ANNEE	NATURE CLÔTURE						TOTAL
	DEMANDES		SANS SUITE		AVENANT		
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	
2016	784	56,8%	593	42,9%	4	0,3%	1381

L'attention du lecteur est attirée sur le fait que les clôtures de prefilings ne donnant pas lieu à une demande ne s'explique qu'en partie pour les raisons déjà évoquées pour les renoncements à demande (notamment irrecevabilité, modification ou renonciation à l'opération, opération pour laquelle la position du SDA diverge de celle du demandeur).

Il faut en effet signaler que dans un nombre non négligeable de cas, le demandeur, après avoir reçu l'aval sans réserve de l'équipe pour introduire une demande (soit en raison de l'évidence de la réponse parce que celle-ci est clairement exprimée dans les dispositions légales, les commentaires administratifs publiés, ou une réponse à une question parlementaire), estime superflu de passer en demande, les informations ou références reçues du SDA lui paraissant suffisamment claires et "rassurantes" quant au régime fiscal applicable à la situation ou à l'opération envisagée.

Tableau 3: Répartition détaillée – Année 2016

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Intérêts notionnels (art. 205bis CIR 92)	4	3	2	4
Droits d'auteur	38	27	107	35
Frais professionnels	25	32	75	69
Rémunérations (1)	37	47	79	120
INR	8	6	20	7
TVA	66	53	197	173
RDT	15	18	16	27
Restructurations	137	138	213	179
Plus-values internes	95	88	139	154
Taxe Caïman	17	16	32	17
Frais propres à l'employeur	128	89	247	92
Abandons de créances	5	7	13	10
Brevets (art. 205 ¹ CIR 92)	38	35	68	36
IPP autres	15	10	95	72
Enregistrement	36	33	39	28
Revenus mobiliers	52	49	82	89
IPM	52	59	34	47
Stock Options	27	24	39	31
Tax Shelter	3	2	12	11
Tonnagetax	3	5	5	4
ISOC autres	51	47	77	60
Prix de transfert	71	77	87	94
Usufruit	8	8	28	18
Autres	4	9	9	4
TOTAL	935	882	1715	1381

(1) Rémunérations (avantages sociaux, avantages de toute nature ...)

Tabel 4: Répartition détaillée des décisions par qualité du demandeur – Année 2016

	DEMANDES			
	GE (1)	P	PME (1)	IPM (2)
Intérêts notionnels (art. 205bis CIR 92)	3			
Droits d'auteur		27		
Frais professionnels	12	13	7	
Rémunérations (1)	25	1	14	7
INR	3		1	2
TVA	10	3	36	4
RDT	9		9	
Restructurations	55		82	1
Plus-values internes		88		
Taxe Caïman		16		
Frais propres à l'employeur	49		30	10
Abandons de créances	5		2	
Brevets (art. 205 ¹ CIR 92)	26		9	
IPP autres		10		
Enregistrement	6	12	12	3
Revenus mobiliers	17	10	16	6
IPM				59
Stock Options	11	1	11	1
Tax Shelter			2	
Tonnagetax	4		1	
ISOC autres	29		18	
Prix de transfert	75		2	
Usufruit			6	2
Autres	3	2	3	1
Total	342	183	261	96
% qualité du demandeur	38,78%	20,75%	29,59%	10,88%

(1) Selon l'article 15 C.soc.

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

9.4 Délai de décision

Tableau: Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

Année	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
JOURS CALENDRIER	97	83	81	68	71	67	68	64	67	65

9.5 Aperçu des échanges de rulings au 31/12/2016

Dans le cadre des échanges spontanés de rulings en 2016, 29 rulings ont été communiqués.

Dans le cadre du BEPS Action 5, 420 rulings ont été communiqués.

PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

1. CADRE LEGAL

- Les articles 121 à 127 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 30.12.2005, 2^{ème} édition) tel que modifiés par la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (MB du 12.07.2013, 3^{ème} édition).
- AR du 8 mars 2006 portant création du « Point de contact-régularisation » au sein du Service public fédéral Finances (MB du 15.03.2006, 2^{ème} édition).
- AR du 9 mars 2006 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 15.03.2006 – 2^{ème} édition) tel que modifié par l'AR du 11 juillet 2013 modifiant l'AR du 9 mars 2006 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 12.07.2013, 3^{ème} édition).
- Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (MB du 29.07.2016).
- AR du 9 août 2016 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution des articles 7 et 13 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (MB du 18.08.2016).
- Loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances (MB du 20.12.2016, 3^{ème} édition).

2. STATISTIQUES

2.1 DLUBis et DLUTer

Les notions de DLUBis et DLUTer utilisées dans les tableaux repris ci-dessous correspondent, d'une part, aux déclarations de régularisations introduites dans le cadre de la loi-programme du 27 décembre 2005 et, d'autre part, à celles introduites dans le cadre de cette même loi-programme tel que modifiée par la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale.

Tableau 1: Nombre de déclarations introduites et traitées – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		DLUBis + DLUTer	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Nombre		Nombre		Nombre	
2006	1.630	594			1.630	594
2007	416	1.179			416	1.179
2008	484	465			484	465
2009	786	498			786	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.354	1.299			2.354	1.299
2013	16.612	7.819	6.323	4	22.935	7.823
2014		9.726		3.277		13.003
2015		489		2.848		3.337
2016		31		53		84
TOTAL	26.274	26.018	6.323	6.182	32.597	32.200

Tableau 2: Montants déclarés introduits et traités – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Montants (en EUR)		Montants (en EUR)		Montants (en EUR)	
2006	335.396.663	124.396.723			335.396.663	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.581.286	137.798.846			81.581.286	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.761.174	519.002.288			696.761.174	519.002.288
2011	392.718.937	548.362.748			392.718.937	548.362.748
2012	534.679.242	280.216.938			534.679.242	280.216.938
2013	2.960.746.373	2.222.148.360	2.569.291.148	328.993.584	5.530.037.521	2.551.141.944
2014		1.060.463.768		1.498.292.821		2.558.756.589
2015		79.467.885		680.332.406		759.800.291
2016		1.644.691		48.635.367		50.280.058
TOTAL	5.346.908.245	5.293.159.786	2.569.291.148	2.556.254.178	7.916.199.393	7.849.413.964

Tableau 3: Prélèvements sur les dossiers traités – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement
2006	24.480.202	19,7%			24.480.202	19,7%
2007	53.502.424	24,4%			53.502.424	24,4%
2008	36.133.534	26,2%			36.133.534	26,2%
2009	31.048.727	30,8%			31.048.727	30,8%
2010	155.661.354	30,0%			155.661.354	30,0%
2011	156.050.246	28,5%			156.050.246	28,5%
2012	83.050.057	29,6%			83.050.057	29,6%
2013	689.148.745	31,0%	124.486.638	37,8%	813.635.383	31,9%
2014	323.512.894	30,5%	545.768.077	36,4%	869.280.971	34,0%
2015	22.350.151	28,1%	245.673.568	36,1%	268.023.719	35,3%
2016	1.139.839	-	18.988.411	39,0%	20.128.250	-
TOTAL	1.576.078.173	29,8%	934.916.694	36,6%	2.510.994.867	32,0%

Tableau 4: Moyenne déclarée par dossiers introduits et traités – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Montants (en EUR)		Montants (en EUR)		Montants (en EUR)	
2006	205.765	209.422			205.765	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.556	296.342			168.556	296.342
2009	294.034	202.412			294.034	202.412
2010	288.037	262.653			288.037	262.653
2011	249.662	282.370			249.662	282.370
2012	227.136	215.717			227.136	215.717
2013	178.229	284.199	406.341	NC	241.118	326.108
2014		109.034		457.215		196.782
2015		162.511		238.881		227.690
2016		53.055		917.648		598.572
TOTAL	203.506	203.442	406.341	413.500	242.851	243.771

Tableau 5: Stock de dossiers à traiter - Situation au 31/12/2016

	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	Nombre	Montant déclarés (en EUR)	Nombre	Montant déclarés (en EUR)	Nombre	Montant déclarés (en EUR)
IN	26.274	5.346.908.245	6.323	2.569.291.148	32.597	7.916.199.393
OUT avec attestation	-25.998	-5.293.159.786	-6.182	-2.556.254.178	-32.180	-7.849.413.964
OUT sans attestation	-276	-53.748.459	-141	-13.036.970	-417	-66.785.429
Stock	0	0	0	0	0	0
Prélèvements estimés sur stock		0		0		0

2.2 DLUQuater

La notion DLUQuater correspond aux déclarations de régularisations introduites dans le cadre de la Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale.

Tableau 1: Nombre de déclarations introduites et traitées – Montants déclarés – Situation au 31/12/2016

Année	DLUQuater			
	IN	OUT	IN	OUT
	Nombre		Montants déclarés (en EUR)	
2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00

Tableau 2: Nature des sommes déclarées sur les déclarations traitées – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31/12/2016

DLUQuater – 59 déclarations traitées en 2016		
	Montants (en EUR)	
	Montants déclarés (en EUR)	Prélèvements en EUR)
Revenus professionnels (personnes physiques)	794.901,45	485.477,97
Revenus mobiliers (personnes physiques)	1.823.111,95	748.357,72
Bénéfices des sociétés (personnes morales)	3.491.043,76	2.565.917,19
Capitaux fiscalement prescrites	27.329.932,84	9.838.775,85
Cotisations sociales	20.000	3.000,00
TOTAL	33.458.990,00	13.641.528,73

TABLE DES MATIERES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1	INTRODUCTION	2
2	HISTORIQUE	3
2.1	Commission des accords fiscaux préalables	3
2.1.1	Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, § 1, 1er alinéa, CIR 92)	3
2.1.2	Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	3
2.2	Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)	3
2.3	Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)	4
3	SYSTEME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES	6
3.1	Définition	6
3.2	Délai d'introduction et de décision	6
3.3	Cas exclus	7
3.4	Matières exclues	7
3.5	Durée de la décision anticipée	8
4	DESCRIPTION FONCTIONNELLE	9
4.1	Service compétent	9
4.2	Pouvoir de décision	9
4.3	Traitement des demandes	9
4.3.1	Généralités	9
4.3.2	Système de "prefiling meetings"	10
4.3.3	Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale	10
4.3.4	Organigramme du SDA	12
4.3.5	Collaborateurs	13
4.3.6	Publication des décisions	13

5	LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE	14
5.1	Contributions directes – SICAV RDT – Condition de détention d'un ans	14
5.2	Droits de succession – Le transfert des droits et obligations d'un preneur d'assurance	14
6	DECISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER	16
6.1	Contributions directes	16
6.1.1	Restructurations	16
6.1.2	Taxe Caiman	18
6.1.3	Déduction pour les revenus de brevet	23
6.1.4	Transfer Pricing	25
6.1.5	Déduction RDT	27
6.1.6	Divers	29
6.2	TVA	35
6.3	Droits de succession – Irrecevabilité	37
7	OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES	39
7.1	Contributions directes	39
7.1.1	Restructurations	39
7.1.2	Plus-values sur actions – Gestion normale d'un patrimoine privé	44
7.1.3	Changement de contrôle	51
7.1.4	RDT/Plus-values – Article 203, § 1, 5°, WIB 92	52
7.1.5	« SICAV RDT » de droit étranger	53
7.1.6	Financement intra-groupe	53
7.1.7	Droits d'auteur	56
7.1.8	Tax shelter pour entreprises qui débutent	58
7.1.9	Location de biens mobiliers	60
7.1.10	Plus-value sur immeuble non bâti d'une exploitation agricole ou horticole	60
7.1.11	Immeuble non bâtis des exploitations agricoles ou horticoles – Indemnités pour rupture de contrat de vente	61
7.1.12	Frais professionnels	61
7.1.13	Frais de restaurant	64

7.1.14	Achat scindé - Usufruit	64
7.1.15	Avantages sociaux	65
7.1.16	Rentes alimentaires	67
7.1.17	Taxation étalée d'une plus-value réalisée sur fonds de commerce	68
7.1.18	Taxation étalée – Bien immobilier constitué de plusieurs parcelles	69
7.1.19	Revenus divers – Revenus professionnels	69
7.1.20	Exonération fiscale d'une bourse de doctorat	70
7.1.21	Options d'actions	71
7.1.22	Répercussion des coûts d'un plan d'actionnariat	72
7.1.23	Etablissement stable	73
7.1.24	Réserve de liquidation	73
7.1.25	Taxe Caïman	74
7.2	TVA	74
7.2.1	Droit à déduction – Influence de subsides de fonctionnement	74
7.3	Droits d'enregistrement et droits de succession	75
7.3.1	Vente d'actions d'une sociale immobilière – Article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe	75
7.3.2	Droits de succession: le « quasi-usufruit »	76
7.3.3	Remembrement et abus fiscal	77
8	APERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION	79
9	STATISTIQUES RELATIVES AUX DECISIONS ANTICIPEES	80
9.1	Introduction	80
9.2	Présentation quantitative	80
9.3	Présentation par nature des décisions	81
9.4	Délai de décision	83
9.5	Aperçu des échangées de rulings au 31/12/2016	83

PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

1	CADRE LEGAL	84
----------	--------------------	-----------

2	STATISTIQUES	85
2.1	DLUBis et DLUTer	85
2.2	DLUQuater	88