

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

12 juni 2015

12 juin 2015

JAARVERSLAG 2014

RAPPORT ANNUEL 2014

**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
FDF	:	Fédéralistes Démocrates Francophones
PP	:	Parti Populaire

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 ^o de base et du n ^o 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
Tél. : 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 2014

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.

Historiek

2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden

Sinds 1993 konden overeenkomstig art. 250bis WIB (vervangen door art. 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 art. 18, § 2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (W. Reg.) en naar art. 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 (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 92)

- de verrichtingen als bedoeld in art. 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92, 211, § 1, eerste lid, WIB 92, 269, zesde lid, WIB 92, art. 344, § 2, WIB 92, beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften;
- de beroepsverliezen als bedoeld in art. 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 art. 203, WIB 92;
- De juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften voor de toepassing van art. 344, § 1, WIB 92
- een verwerving of wijziging van de controle van een vennootschap, bedoeld in de art. 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 art. 18, § 2, W. Reg. en art. 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 art. 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; art. 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 art. 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 art. 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 art. 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 Koninklijk besluit 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 Koninklijk besluit van 17.1.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.1.2003, derde editie);
- het Koninklijk besluit van 30.1.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.2.2003);
- het Ministerieel besluit 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 art. 7 van het KB van 30.1.2003 werden opgeheven:

- de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, opgericht bij Koninklijk besluit van 4.4.1995 met betrekking tot de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden;
- de Dienst voorafgaande beslissingen, opgericht door art. 2 van het Koninklijk besluit van 3.5.1999 tot inrichting van een systeem 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 (B.S. van 23.09.2004 – 2^{de} editie) werd de selectieprocedure voor de medewerkers van de DVB vastgesteld.

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

Het KB van 03.03.2010 (B.S. 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 (B.S. 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.

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 moeilijkheidsgraad 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

Een voorafgaande beslissing kan niet 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 Koninklijk besluit van 17.01.2003 (BS van 31.01.2003 – 3^{de} editie) werden de in het 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^o 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 (b.v. 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
Fax. 0257 951 01

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

Een aanvraag kan in principe ook worden ingediend per fax of 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 werking van de DVB tussen 1 januari 2003 en 31 december 2004, behandelt de vernieuwde DVB alle aanvragen volstrekt autonoom.

Het is echter niet uitgesloten dat gebruik wordt gemaakt van artikel 5 van het KB van 13 augustus 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 (bvb 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 ten einde 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 Stelsel van “pre-filing 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 plaats gevonden, beslist de aanvrager al dan niet tot het indienen van een formele aanvraag.

De DVB stelt vast dat een dergelijk stelsel van “pre-filing 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 « pre-filing » 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), per fax of per mail.

De aanvragen worden door de Voorzitter, in overleg met het voor het dossier verantwoordelijk Collegelid, aan een team van medewerkers toegewezen. Het is immers zo dat de aanvragen niet door één enkele persoon behandeld worden. Aanvragen die betrekking hebben op bvb 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 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 is dikwijls het collegelid-dossierverantwoordelijke aanwezig. Tijdens deze eerste vergadering wordt,

natuurlijk, de aanvraag reeds 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.

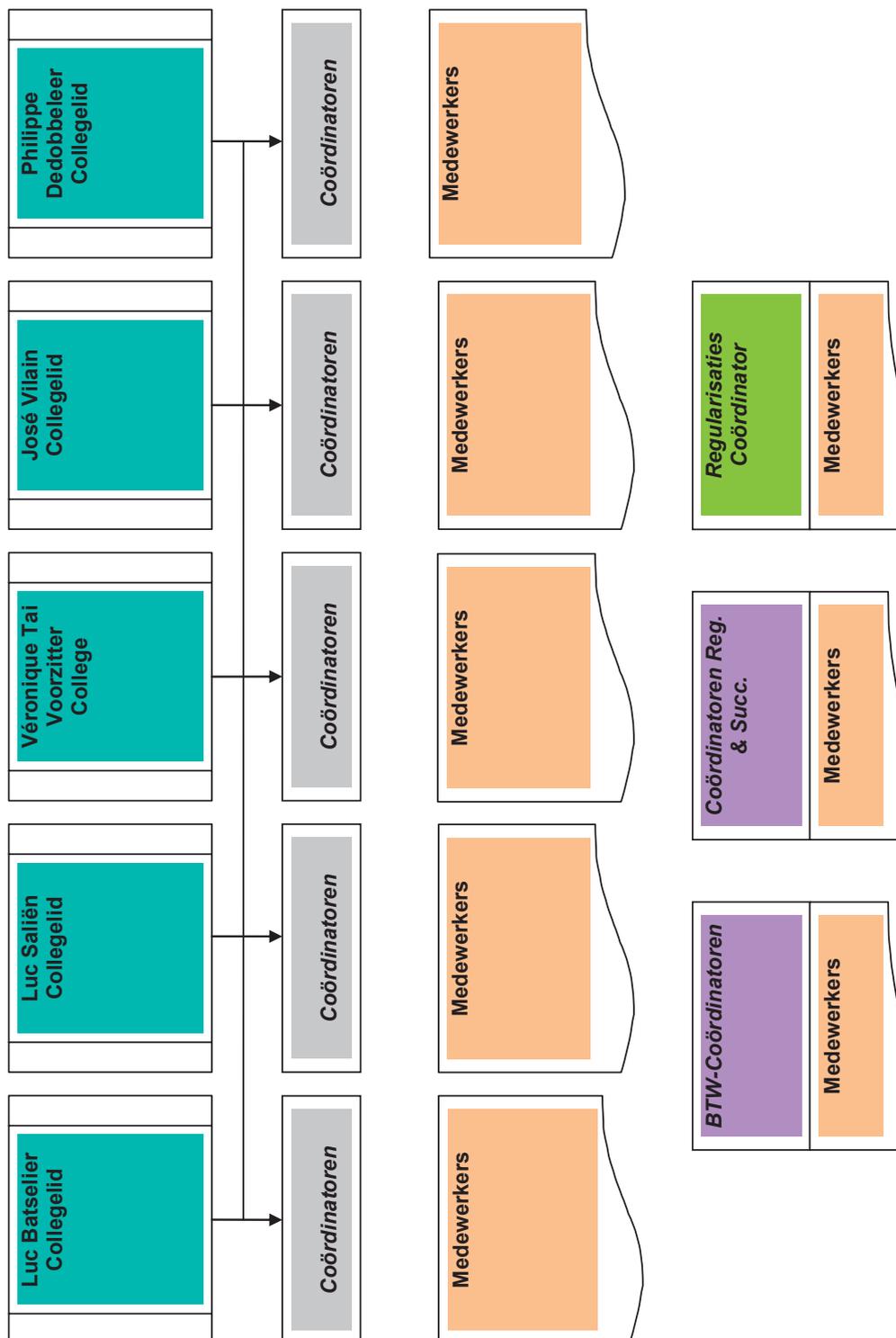
Na goedkeuring door het betrokken Collegelid wordt het dossier dan op de agenda van het College geplaatst.

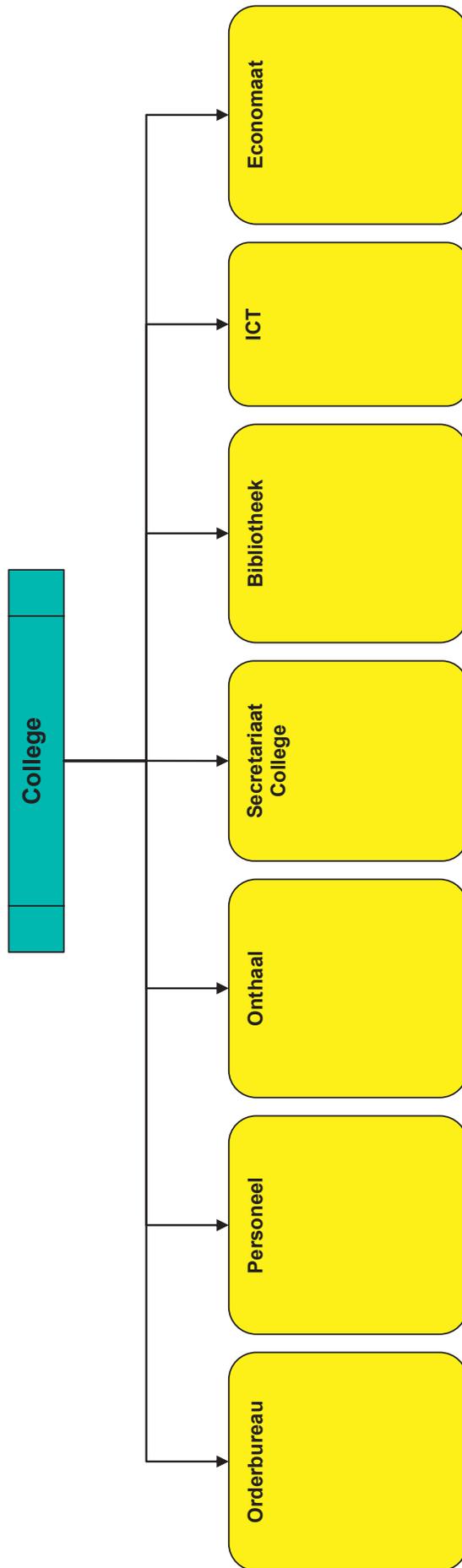
Het College vergadert wekelijks op dinsdag. In vakantieperiodes werd rekening gehouden met de aanwezigheid van de Collegeleden om de frequenties van de vergaderingen vast te leggen.

4.3.4 Organogram van de DVB

De leden van het college werden aangesteld voor een mandaat van 5 jaar vanaf 4 april 2010.

Het college bestond in 2014 uit 5 leden, drie franstaligen en twee nederlandstaligen.





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 31.12.2014 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	41	Directe belastingen	30
BTW	4	BTW	4
Patrimoniumdocumentatie	4	Patrimoniumdocumentatie	3
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Niveau C	12	Niveau C	3
Totaal :	61	Totaal :	40

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 (art. 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.fisconet.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.

5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

De lezer van het jaarverslag dient er rekening mee te houden dat onderstaande opsomming niet limitatief is.

5.1 Directe belastingen

5.1.1 “Thin cap” wetgeving

De effectisering van ondernemingskredieten door een kredietinstelling via een VBS, zou bij een zeer strikte toepassing van artikel 198, §1, 11°, WIB92 kunnen leiden tot beperking van de interestaftrek bij de schuldenaars-ondernemingen, ook al blijven zij op basis van de financiële wetgeving bevrijdend betalen aan de kredietinstelling, zijn zij geen partij bij de cessie van de vorderingen en zijn zij (als gevolg van de Belgische wetgeving inzake effectisering) zelfs niet op de hoogte van deze cessie. De overdragende kredietinstelling behoudt de taak van “servicer” van die vorderingen : dit is een operationele taak die geen afbreuk doet aan de juridische realiteit van de overdracht van de vorderingen. Bijgevolg is er ten name van deze kredietinstelling geen toepassing van de thin cap-wetgeving, vermits zij juridisch geen schuldenaar is van de interesten

5.1.2 Roerende voorheffing (RV)

Een Belgische genoteerde vennootschap heeft een inkoopprogramma van eigen aandelen binnen en buiten de centrale beursmarkt, dit met het oog op de terugbetaling van converteerbare obligaties. Bij inkopen buiten beurs, is op het moment van de transactie nog geen RV verschuldigd, aangezien er nog geen roerend inkomen is. Er is – krachtens een fiscale fictie – pas een roerend inkomen wanneer en indien de inkoopende vennootschap een vermogensverlies ondergaat (artikel 18 juncto 186 WIB92). Deze fiscale fictie heeft tot gevolg dat er tussen de effectieve betaling van de inkoopprijs en het moment waarop fiscaal het dividend geacht wordt te ontstaan, een zekere tijd (soms zelfs jaren) zal verlopen. Eventueel is er fiscaal zelfs nooit sprake van enig dividend, vermits later eventueel deze aandelen met een meerwaarde kunnen worden gerealiseerd. Artikel 267 WIB 92 voorziet evenmin in een expliciete bepaling die stelt dat het dividend dat ontstaat n.a.v. de inkoop van eigen aandelen, wordt geacht toegekend te zijn op het ogenblik dat het dividend ontstaat op grond van artikel 186 WIB92.

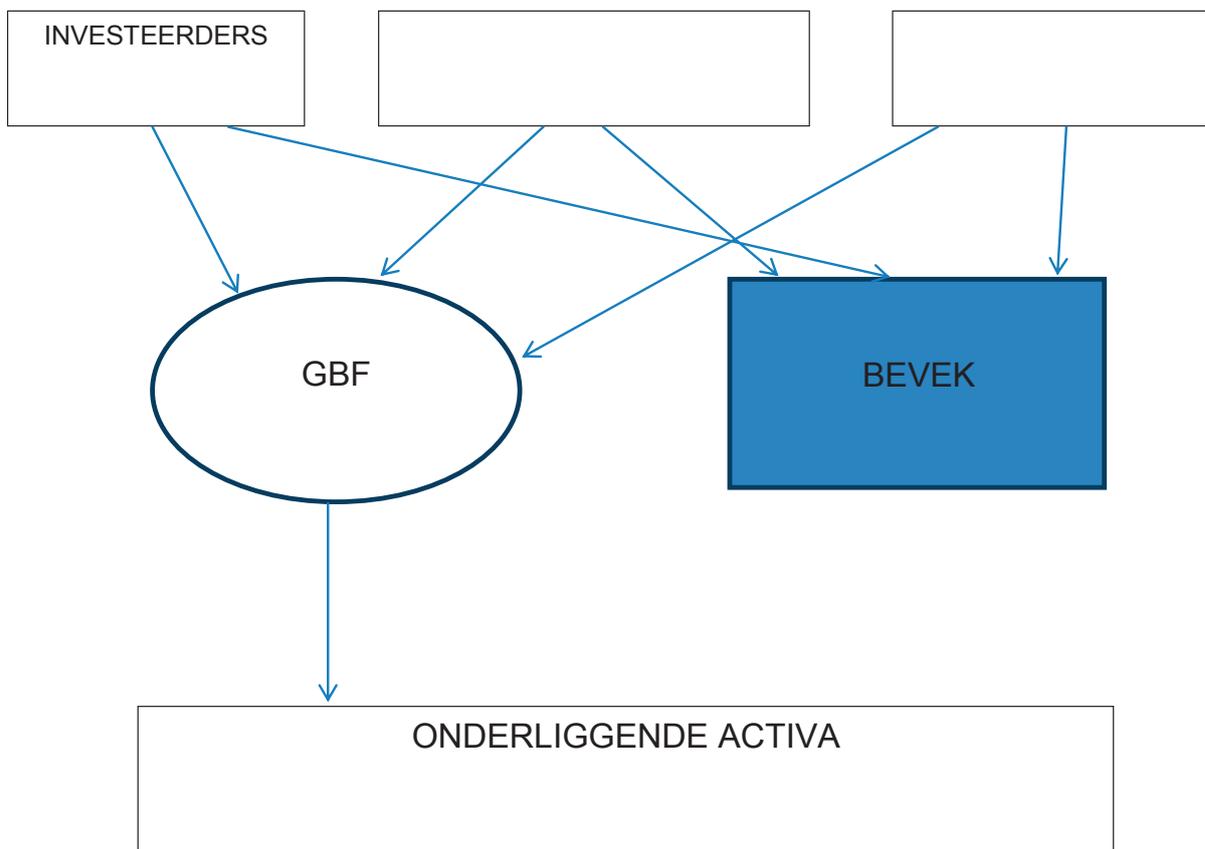
5.1.3 GBF >< BEVEK

Hoewel hun economische rol en hun reglementair kader gelijkaardig zijn, worden de investeringen in een GBF (gemeenschappelijk beleggingsfonds) en in BEVEKS op fiscaal vlak, op het gebied van de inkomstenbelasting, meestal op een andere manier behandeld door het feit dat het GBF fiscaal transparant is en de BEVEK niet.

Hierbij enkele voorbeelden ter illustratie :

- Een investeerder in een GBF zal in principe onmiddellijk belastbaar zijn op de onderliggende inkomsten die aan het GBF worden toegekend, terwijl een investeerder in een BEVEK zal worden belast op het ogenblik dat het dividend door de BEVEK wordt verdeeld.
- Voor de beoordeling van de voorwaarden in artikel 145/11 WIB92 die van toepassing zijn op het pensioensparen wordt een belegging in een BEVEK, behoudens toepassing van artikel 344, §1 WIB92, beschouwd als een aandeleninvestering, terwijl een belegging in een GBF als een investering in de verschillende onderliggende activa in het bezit van het GBF moet worden behandeld.

- Voor de beoordeling van de hoedanigheid van financiële onderneming in de zin van artikel 105, 1°, c), KB/WIB92 wordt een belegging in een BEVEK beschouwd als een aandeleninvestering (de samenstelling van de BEVEK-portefeuille is van weinig belang), terwijl een belegging in een GBF als een investering in de verschillende onderliggende activa in het bezit van het GBF moet worden behandeld.

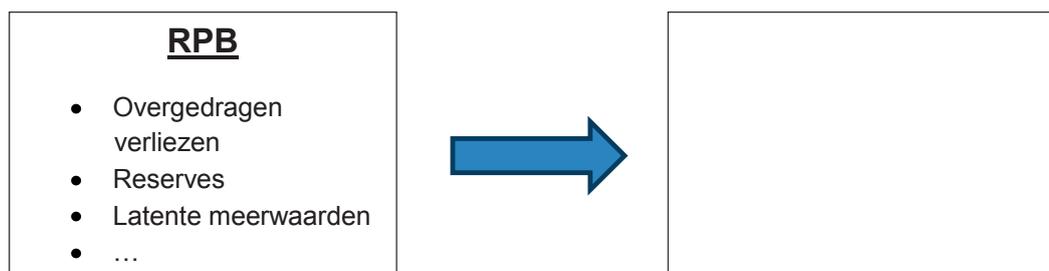


5.1.4 RPB <-> Ven. B.

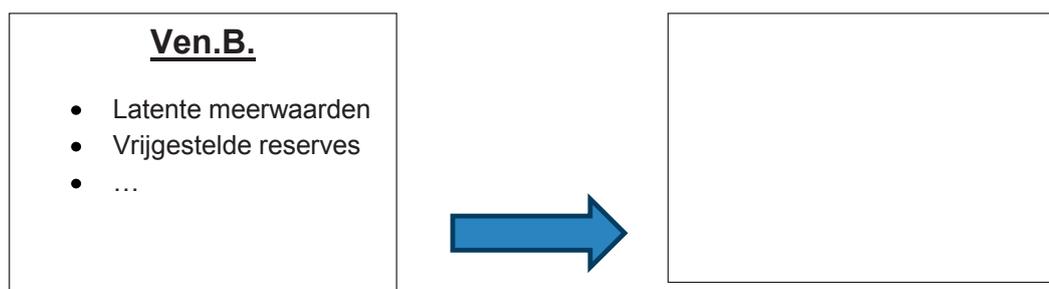
Rekening houdend met de vereisten die verbonden zijn aan de evolutie van hun activiteiten, aan de wijziging van hun maatschappelijk doel, aan de noodzakelijke structuuraanpassing, ... worden bepaalde rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting (RPB) soms gedwongen om hun vermogen aan een handelsvennootschap over te dragen, de vennootschapsvorm aan te nemen of tenminste zich aan de vennootschapsbelasting (Ven. B.) te onderwerpen. Omgekeerd en omwille van dezelfde vereisten, zouden bepaalde vennootschappen in het toepassingsgebied van de RPB kunnen vallen.

Deze overgangen van de Ven.B. naar de RPB of van de RPB naar de Ven.B. doen fiscale vragen rijzen doordat het WIB92 geen specifieke bepalingen terzake bevat. Zo vraagt men zich met name af wat de fiscale behandeling zal zijn van de gevormde reserves en/of de opgestapelde verliezen bij een aan de RPB onderworpen rechtspersoon wanneer deze overgaat naar de Ven.B. of wat het lot in de Ven.B. zal zijn van de latente meerwaarden op het ogenblik van de onderwerping aan de RPB ?

5.1.4.1 RPB -> Ven. B.



5.1.4.2 Ven.B. -> RPB

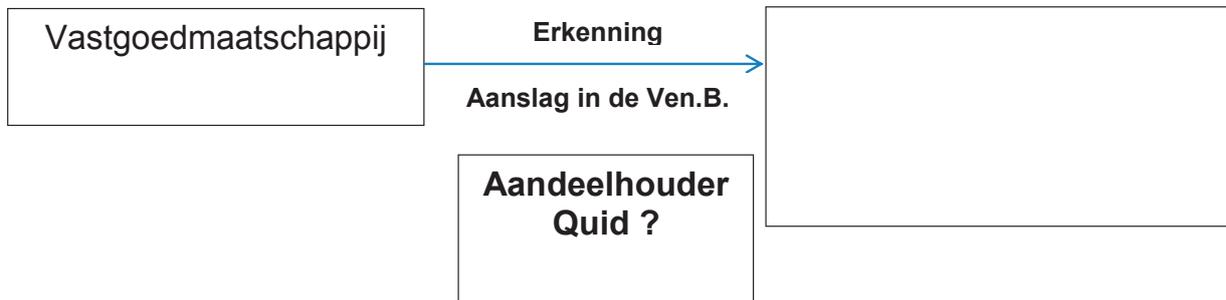


De herhaalde vragen aan de DVB maakt de invoering van fiscale bepalingen over deze specifieke materie wenselijk.

5.1.5 De gevolgen voor de aandeelhouder van de situaties bedoeld in art. 210 WIB92

De DVB krijgt regelmatig vragen over de fiscale behandeling in hoofde van de aandeelhouder in situaties zoals bedoeld in artikel 210, § 1 WIB92 en meer bepaald de vraag of in deze situaties een dividend in hoofde van deze aandeelhouder belastbaar is.

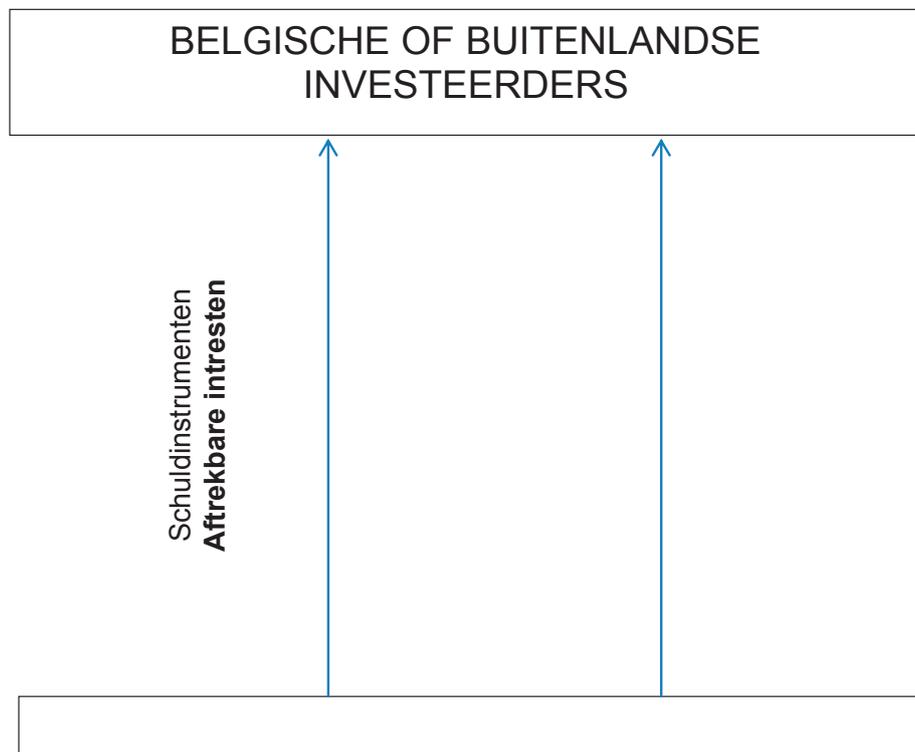
Voorbeeld – erkenning van een vastgoedmaatschappij als vastgoedbevak



5.1.6 Hybride effecten – « debt » of « equity »

De DVB wordt regelmatig geconfronteerd met het probleem van kwalificatie hetzij als schuld hetzij als eigen vermogen (aandelen, winstbewijzen) van hybride financieringsinstrumenten, dit wil zeggen met eigenschappen die tegelijk eigen zijn aan schuldinstrumenten en aan kapitaalinstrumenten.

Deze indeling is van belang aangezien de fiscale behandeling van schuld- en kapitaalinstrumenten enorm verschilt. Zo kan er in het bijzonder worden gewezen op het feit dat de vergoeding voor een schuld aftrekbaar is in hoofde van de uitgever van het instrument terwijl dit niet zo is bij de vergoeding voor eigen middelen.



De aanpassing van de moeder-dochterrichtlijn, welke tegen uiterlijk 31 december 2015 moet worden omgezet in het Belgisch intern recht, zal een impact hebben op de

uitkeringen in het kader van PPL (Profit Participating Loans)-transacties. De DVB verleent hierover dan ook geen beslissingen meer.

5.1.7 Financiële producenten

De DVB heeft in de vorige jaarverslagen de aandacht gevestigd op het feit dat de voortdurende evolutie en de complexiteit van de financiële producten een aanpassing van bepaalde teksten van het WIB92 betreffende de fiscaliteit van deze producten noodzakelijk maken.

Aan de problemen die in deze jaarverslagen al naar voren werden gebracht, kan de DVB nog het probleem toevoegen van de fiscale behandeling van de kapitalisatiecontracten in het kader van artikel 19, §2 WIB92 waarbij de regels voorzien dat ze op elk moment afkoopbaar zijn en onder bezwarende titel, kosteloos of wegens overlijden overdraagbaar zijn.

5.1.8 Verzaking aan de roerende voorheffing – Art. 106, §2, KB/WIB92

Om misbruiken te vermijden werd de verzaking aan de R.V., bepaald in art. 106, §2, KB/WIB92 gewijzigd door het KB van 20.12.2012 (BS 28.12.2012, 2^e editie).

Voordien werd deze verzaking inzonderheid verleend op de dividenden toegekend door een Belgische vennootschap aan een spaarder niet-inwoner die geen onderneming exploiteerde of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighield en die in het land waarvan hij inwoner was, vrijgesteld was van inkomstenbelastingen.

Momenteel en dus na de wijziging, wordt de verzaking aan de R.V. alleen verleend wanneer de begunstigde een spaarder niet-inwoner is, bedoeld in artikel 227, 3^o, WIB92 waarvan het maatschappelijk doel uitsluitend bestaat uit het beheer en het beleggen van fondsen ingezameld met het doel wettelijke of aanvullende pensioenen uit te betalen, die zich uitsluitend zonder winstoogmerk toeleggen op verrichtingen bedoeld in artikel 182, 2^o, van het WIB92, en die in het land waarvan hij inwoner is, vrijgesteld is van inkomstenbelastingen.

In de huidige stand van de wetgeving zijn de beleggingsfondsen van openbaar nut die ermee belast zijn om gedeeltelijk de fondsen voor de financiering van de wettelijke of aanvullende pensioenen te beheren en te beleggen van de toepassings sfeer van artikel 106, §2, KB/WIB92 uitgesloten, wat tot gevolg heeft dat hun beleggingen in België worden afgeremd, zelfs wanneer de andere fondsen die ze beheren eveneens van openbaar nut zijn (vb.: vergoedingsfondsen, verzekeringsfondsen van openbaar nut, ...).

5.2 BTW

5.2.1 Onderwijs – vrijstelling van artikel 44, § 2, 4^o van het W.BTW ten gunste van lichamen zonder winstoogmerk

Artikel 44, § 2, 4^o van het W.Btw in haar versie die sinds 1 januari 2014 van toepassing is, bepaalt dat van belasting zijn vrijgesteld :

a) het school- of universitair onderwijs, waaronder onderwijs aan kinderen en jongeren, en de beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van het verrichten van nauw hiermee samenhangende diensten en leveringen van goederen zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgestelde onderwijs gebruikt didactisch materiaal, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die daartoe als lichamen met soortgelijke doeleinden worden aangemerkt, voor zover voornoemde lichamen niet systematisch het maken van winst beogen en

eventuele winsten niet worden uitgekeerd maar worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de voornoemde diensten;

b)...

Als zodanig opgesteld blijft deze tekst, niettegenstaande de uiteenzettingen van de memorie van toelichting aangaande de redenen tot wijziging van de oorspronkelijke tekst en niettegenstaande de administratieve commentaren betreffende de draagwijdte ervan, onderwerp van discussie voor wat de precieze hoedanigheid van de lichamen betreft die in aanmerking komen om te genieten van de vrijstelling.

In de argumentatie uiteengezet in bepaalde dossiers voorgelegd aan de DVB, hebben de aanvragers immers beweerd dat uit de formulering van deze wettelijke bepaling volgde dat de vrijstelling is voorbehouden aan instellingen/lichamen zonder winstoogmerk waarvan het doel niet bestaat in het behalen van winst (in de zin van "exploitatiewinsten") en die, indien dergelijke winsten uitzonderlijk werden behaald, ze in geen geval uitkeren aan hun leden. De argumentatie van de aanvragers voerde het cumulatief karakter aan van de gestelde voorwaarden (afwezigheid van winst en afwezigheid van de uitkering ervan).

Door evenwel te verwijzen naar de btw-richtlijn en de administratieve praktijk voorafgaand aan de inwerkingtreding van de wetwijziging, bleek duidelijk de bedoeling in de memorie van toelichting om deze administratieve praktijk te legaliseren en de vrijstelling te verbinden aan de afwezigheid van winstoogmerk in hoofde van onderwijsinstellingen.

Deze afwezigheid van winstoogmerk werd omschreven door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in haar arrest van 21 maart 2002 (zaak C-174/00, Kennemer Golf & Country Club t. Staatssecretaris van financiën). Het Hof heeft voor recht gezegd dat " een instelling als 'instelling zonder winstoogmerk' kan worden gekwalificeerd ook indien zij systematisch streeft naar overschotten die zij vervolgens aanwendt ten dienste van haar prestaties. "

Indien dit bijgevolg de draagwijdte is die men wenste te geven aan het nieuwe artikel 44, § 2, 4° W.Btw, zoals de memorie van toelichting schijnt te veronderstellen, zou deze bepaling moeten herschreven worden teneinde iedere dubbelzinnigheid en betwisting desaangaande te vermijden.

5.2.2 Autonome gemeentebedrijven– sociale huisvesting en huisvesting voor gehandicapten – verlaagd tarief.

Overeenkomstig artikel 1, lid 2, b), van het KB nr. 20 en in de rubriek X van Tabel B van de bijlage bij dit besluit, is het verlaagd tarief van 12% van toepassing op:

"A) de leveringen van nagenoemde goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Wetboek alsook de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op zulke goederen die niet overeenkomstig artikel 44, § 3, 1°, van het Wetboek van de belasting zijn vrijgesteld, wanneer die goederen bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid :

a) privé-woningen die worden geleverd en gefactureerd aan de provincies, de intercommunales, de gemeenten, de intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft, en die door deze instellingen of maatschappijen worden bestemd om door deze instellingen of vennootschappen te worden verhuurd;

.....

B) werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek, met uitsluiting van het reinigen, en de andere handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°, van tabel A met betrekking tot de onder A genoemde privé-woningen en woningcomplexen mits die worden verstrekt en gefactureerd aan de onder A genoemde publiekrechtelijke en privaatrechtelijke personen;

C) de in artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek bedoelde onroerende financieringshuur of onroerende leasing die betrekking heeft op de onder A bedoelde privé-woningen en woningcomplexen wanneer de leasingnemer een onder A genoemde publiekrechtelijke of privaatrechtelijke persoon is “.

Deze rubriek voorziet dus een verlaagd tarief, inzonderheid, voor verschillende onroerende handelingen met betrekking tot woningen bestemd voor onroerende verhuur in het kader van het sociale beleid, en verstrekt aan verschillende gemeentelijke, intercommunale en provinciale structuren alsmede voor gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft.

De DVB moest oordelen over een aanvraag uitgaande van een autonoom gemeentebedrijf dat aanspraak maakte op dit verlaagd tarief van 12% voor bouwwerken betreffende sociale woningen die in huur zullen worden gegeven via een sociaal verhuurkantoor .

De autonome gemeentebedrijven, waarvan de kapitalen evenwel volledig toebehoren aan de overheid, zijn niet opgenomen in de voornoemde rubriek, en de DVB heeft bijgevolg geen gunstige beslissing kunnen nemen .

Hieromtrent moet nochtans worden vastgesteld dat meer en meer gemeenten de uitvoering van een deel of het gehele sociale huisvestingsprogramma toevertrouwen aan hun autonome gemeentebedrijf. De autonome gemeentebedrijven zijn overigens erkend door de bevoegde autoriteit als de potentiële actoren op dit gebied (zie bv. artikel 1, 23°, van het Waals wetboek van Huisvesting en Duurzaam wonen).

Het verschil in behandeling tussen de gemeente en haar autonoom gemeentebedrijf is niet gerechtvaardigd binnen hetzelfde segment van de sociale woningbouw en het zou bijgevolg wenselijk zijn om de autonome gemeentebedrijven op te nemen in de lijst van de lichamen/instellingen die op basis van voornoemde bepalingen, kunnen genieten van het verlaagd btw-tarief van 12%.

Dezelfde redenering is mutatis mutandis van toepassing op de autonome provinciebedrijven op dewelke het verlaagd tarief van 12% zou moeten kunnen worden toegepast, gelet op het feit dat de voornoemde rubriek X, eveneens betrekking heeft op de provincies .

Het zou tenslotte logisch lijken dat zowel de autonome gemeentebedrijven als de autonome provinciebedrijven kunnen genieten, zoals dit het geval is voor de gemeenten of de provincies, van het verlaagd tarief van 6%, bepaald in en onder de voorwaarden van rubriek XXXII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, ten gunste van privéwoningen voor gehandicapten.

5.2.3 Laboratoriumonderzoek en andere geneeskundige of paramedische diensten – Vrijstelling

De vrijstelling bepaald ten gunste van bepaalde geneeskundige of paramedische diensten heeft in België haar wettelijke grondslag in twee bepalingen :

- Artikel 44, § 1, 2° van het W.Btw, dat de diensten verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door artsen, tandartsen, kinesitherapeuten, vroedvrouwen, verplegers en verpleegsters, verzorgers en verzorgsters, ziekenoppassers en ziekenoppassters, masseurs en masseuses van wie de diensten van persoonsverzorging zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, van de belasting vrijstelt;
- Artikel 44, § 2, 1° dat de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid verricht door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria;.....van de belasting vrijstelt;...

Klinisch-biologische laboratoria

Niettegenstaande het feit dat ze niet zijn opgenomen onder de vrijgestelde diensten, rekent de Administratie (zie BTW-Handleiding, nr. 315, A) de analyses van klinisch-biologische aard als behorend tot de activiteiten van geneesheren¹, en “aanvaardt de vrijstelling voor analyses van klinisch-biologische aard die verricht worden door apothekers of licentiaten in de scheikundige wetenschappen die daartoe bevoegd zijn, of door personen die ze verrichten onder de verantwoordelijkheid en het toezicht van artsen of voornoemde personen die hiermee zijn gelijkgesteld.

In zijn antwoord op een parlementaire vraag van 12.05.2005 (3-2678), heeft de Minister van Financiën bovendien gepreciseerd dat dergelijke diensten slechts vrijgesteld zijn van BTW voor zover zij opgenomen zijn in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen. De Minister heeft daarnaast benadrukt (Parlementaire Vraag van 26.02.2002, kamer, 2001-2002, nr. 127) dat deze voorwaarde zowel gold voor artikel 44, § 1, 2° (onafhankelijke laboratoria) als voor artikel 44, § 2, 1° van het W.Btw (ziekenhuislaboratoria en gelijkgestelde inrichtingen).

Een aanpassing van de wet zou op duidelijke en onbetwistbare wijze, het voordeel van de vrijstelling moeten vastleggen voor analyses van klinisch-biologische aard ongeacht de hoedanigheid van de dienstverlener, en voor het overige op voorwaarde van de opname ervan in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen (wat op dit ogenblik niet het geval is van sommige verrichtte analyses), indien dit de wil is van de wetgever.

Andere zorgverleners:

Het zou tenslotte verstandig zijn om de wijziging van de betreffende wettelijke bepalingen (en meer inzonderheid van artikel 44, § 1, 2°) te benutten om deze aan te passen aan de evolutie van het gebied van de geneeskundige verstrekkingen en om een wettelijke basis te geven² aan de toepassing van de btw-vrijstelling op zorgverleners

¹ Het Hof van Justitie schijnt deze evenwel eerder gelijk te stellen met geneeskundige verstrekkingen door de inrichtingen voor medische verzorging in artikel 132, paragraaf 1, b) van de Richtlijn 2006.

² Deze diensten zijn op dit ogenblik vrijgesteld door een administratieve beslissing

(audiciens, logopedisten, diëtisten, bv.) die op dit ogenblik niet zijn vermeld in deze bepalingen, maar waarvan de diensten (of sommige diensten) niettemin zijn opgenomen in de nomenclatuur.

6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

De lezer van het jaarverslag dient er rekening mee te houden dat onderstaande opsomming niet limitatief is.

6.1 Directe belastingen

6.1.1 Meerwaarde op aandelen (artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92)

Verrichtingen (inbrengen/verkopen) die worden voorafgegaan door bepaalde handelingen (aandelenruil, uitkering vordering, belastbare partiële splitsing, dividenduitkering)

2014.282

De heer X bezit aandelen NV A (eigen vermogen). 10% van de aandelen heeft hij in volle eigendom, de resterende 90% bezit hij in vruchtgebruik. De blote eigendom van de aandelen is in het bezit van zijn 2 kinderen (elk 45%). NV A is hoofdaandeelhouder van een internationaal opererende groep. Daarnaast is NV A eigenaar van de privé-woning en het buitenverblijf die beide ter beschikking gesteld worden aan de heer X en zijn echtgenote (gehuwd met scheiding van goederen).

Voorafgaand aan de verrichting zullen de voormelde onroerende goederen als dividend worden uitgekeerd aan de heer X (met inhouding en doorstorting van roerende voorheffing). Tevens zal er een ruil plaatsvinden tussen de heer X en zijn kinderen zodat zij elk volle eigenaar van de aandelen worden.

Vervolgens zullen de 3 aandeelhouders hun aandelen NV A inbrengen in een persoonlijke holdingvennootschap. De aandeelhouders van NV A wensen de controle over de onderliggende groep verder te behouden maar tevens daarnaast ruimte te creëren voor de ontwikkeling van eigen nieuwe projecten. De kinderen hebben een bepaalde leeftijd bereikt en ervaring opgebouwd en wensen eigen projecten uit te bouwen. NV A zal behouden worden als een gezamenlijk en familiaal controlevehikel van de groep en zal een deel van de uit de groep ontvangen dividenden investeren in gezamenlijke projecten. De nieuwe structuur biedt tevens een oplossing voor de successieplanning van de heer X t.v.v. zijn huidige echtgenote en haar kind (uit een vorig huwelijk).

2014.175

2 broers bezitten elk 50% van de aandelen van NV A en NV B. NV A is een patrimoniumvennootschap. NV A bezit onroerende goederen die ter beschikking gesteld worden van de aandeelhouders. Daarnaast bezit NV A onroerende goederen vreemd aan de exploitatie en onroerende goederen die beroepsmatig gebruikt worden. NV B is de exploitatievennootschap van de groep. NV B heeft een aanzienlijke vordering in rekening-courant op beide aandeelhouders. Beide broers bezitten een eigen management- en patrimoniumvennootschap.

Beide broers wensen hun aandelen NV A en NV B in te brengen in een gezamenlijke holdingvennootschap. Voorafgaand aan de inbreng wordt de rekening-courant schuld van de aandeelhouders aangezuiverd middels een dividenduitkering (met inhouding en doorstorting van de roerende voorheffing). Tevens zal NV A voorafgaand aan de inbreng partieel gesplitst worden zodat de onroerende goederen die vreemd zijn aan de groepsactiviteiten afgezonderd worden van de eigenlijke groepsvennootschappen en ondergebracht worden in de management- en patrimoniumvennootschap van de

respectievelijke broer. Deze partiële splitsing zal als een belastbare splitsing worden doorgevoerd.

De geplande inbreng van de aandelen NV A en NV B in de nieuw op te richten holdingvennootschap kadert in het efficiënter en transparanter maken van de groep, een successierechtelijke planning van het vermogen en een versteviging van de concurrentiepositie van de groep.

2014.028

NV X en NV Y zijn twee werkvennootschappen opgericht door 2 broers A en B. Enkele jaren geleden verkochten de broers de aandelen NV Y aan NV X. Korte tijd nadien schonken zij een aantal aandelen in volle eigendom en een aantal aandelen in blote eigendom in gelijke delen aan hun kinderen.

De heren A en B wensen zich terug te trekken uit de vennootschappen. Beiden hebben 1 kind dat actief is in de groep. De actieve kinderen zullen bijgevolg een persoonlijke holdingvennootschap oprichten en de in hun bezit zijnde aandelen inbrengen (deels volle eigendom, deels blote eigendom). Vervolgens zullen de persoonlijke holdingvennootschappen overgaan tot de aankoop van het vruchtgebruik van de aandelen van de vader en de aandelen in blote en volle eigendom van hun broers/zussen.

NV X en NV Y bezitten aanzienlijke liquiditeiten waarvan het overgrote deel overtollig is voor de werking van de vennootschappen. Voor de inbreng/verkoop worden deze middelen via dividend uitgekeerd aan de aandeelhouders.

Gelet op de motivatie van de verrichting (uitkoop van de niet-actieve aandeelhouders door de actieve aandeelhouders en overdracht naar de tweede actieve generatie), de aanzienlijke dividenduitkeringen in het verleden en geplande uitkering van de overtollige liquiditeiten als dividend voor de verrichting, oordeelt de DVB dat de verrichting kadert binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

2013.408

Verkoop door het echtpaar A-B van hun aandelen in de exploitatievennootschap NV X aan een door hun kinderen op te richten NEWCO. De kinderen zijn actief binnen de NV X en wensen de vennootschap verder uit te bouwen. Naast hun participatie in NV X, houden de heer en mevrouw A-B eveneens de aandelen aan van NV Y, een patrimoniumvennootschap (geen bedrijfsmatig onroerend goed) die tevens bestuurder is in de NV X.

NV X heeft een vordering op de NV Y. NV Y heeft deze middelen aangewend voor een investering in door de aanvragers aangewend privé-onroerend goed en beschikt momenteel niet over de nodige liquiditeiten om deze schuld terug te betalen.

Voorafgaand aan de geplande verkoop zal NV X haar vordering op NV Y uitkeren. Dit zal gebeuren door enerzijds een kapitaalvermindering in natura (tot het minimumkapitaal) en anderzijds, voor het saldo, door een dividenduitkering in natura. Het kapitaal werd destijds gevormd door een inbreng in geld.

NEWCO zal uitsluitend gecontroleerd worden door de kinderen en zal door de geplande verrichting de volledige controle hebben over NV X. NV Y zal terugtreden als gedelegeerd bestuurder van NV X en vervangen worden door NEWCO.

Intrede van een nieuwe investeerder

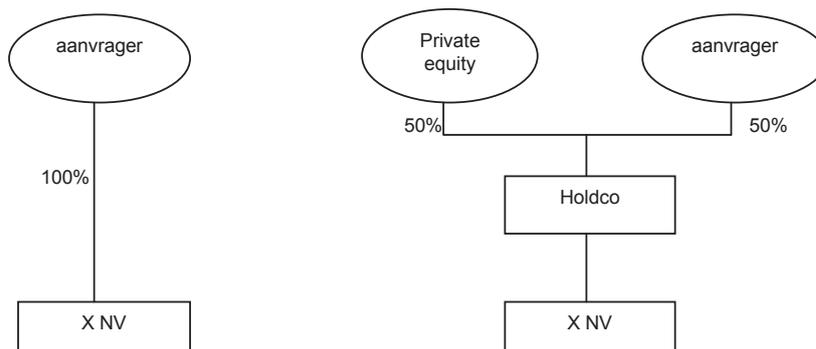
2014.269

Verkoop door de aanvrager, de heer A, van de aandelen NV X aan een nieuw opgerichte Holdco in het kader van een (gedeeltelijke) overname door een financiële investeerder.

De heer A verkoopt 100% van de aandelen in vennootschap X NV aan een door een externe investeerder (private equity fonds) nieuw opgerichte Holdco. Een deel van de verkoopprijs wordt onmiddellijk betaald aan de aanvrager door Holdco (gefinancierd met het door de investeerder ingebrachte kapitaal en bankfinanciering). Voor het saldo ontstaat een schuld ten aanzien van de aanvrager. Een groot deel van deze schuldvordering wordt door de aanvrager ingebracht in het kapitaal van Holdco, in ruil voor nieuwe aandelen, zodat de aanvrager na de verrichting 50% van de aandelen in Holdco bezit.

Voorafgaand aan de verrichting zal de in de vennootschap X aanwezige cash (overtollige liquiditeiten) worden uitgekeerd onder de vorm van een dividend.

Structuur vóór en na de verrichting:



De DVB is van mening dat de voorgelegde verrichting, waarbij de aanvrager 100% van zijn aandelen in de vennootschap X verkoopt aan een holding waarin hij zelf 50% van de aandelen zal aanhouden na de verrichting, als een normale verrichting van beheer van een privé vermogen kan worden beschouwd. Er wordt hiertoe besloten gelet op de concrete omstandigheden aanwezig in het dossier, waaronder het toetreden van een externe financiële partner met het oog op het professionaliseren van het bedrijf en het nastreven van een interne en externe groei, waarbij de aanvrager bereid is om, teneinde deze groei te realiseren en mocht dit nodig blijken, bijkomende middelen te investeren middels een bijkomende kapitaalbreng.

Overtollige liquide middelen in de inbreng genietende vennootschap

2014.369

Inbreng door de aanvragers (meerdere familietakken) van hun aandelen X (holding van de groep) in hun respectievelijke (per familietak) bestaande vennootschappen (inbreng genietende vennootschappen) die thans bestuurder zijn in de NV X. Sommige vennootschappen oefenen daarnaast nog andere activiteiten uit of hebben concrete investeringsplannen voor de toekomst.

De verrichting kadert in een efficiënte overdracht van de familiale groep naar de volgende generatie (successieplanning) en het uitwerken van een stabiele controlestructuur.

Voorafgaand aan de geplande inbrengen zullen zowel de aandelen NV X als de aandelen van de inbreng genietende vennootschappen geschonken worden aan de kinderen (volgende generatie), met voorbehoud van vruchtgebruik. In ruil voor de geplande inbrengen (door zowel de ouders voor hun vruchtgebruik als de kinderen voor hun blote eigendom) zullen nieuwe aandelen worden uitgegeven en toegekend aan de inbrengers in verhouding tot hun inbreng, m.n. respectievelijk blote eigendom en vruchtgebruik voor de aandelen NV X die zijn opgesplitst in blote eigendom en vruchtgebruik.

Er zijn geen overtollige liquide middelen aanwezig in de groep. Wat betreft de liquide middelen in de inbreng genietende vennootschappen wordt opgemerkt dat deze, door de vennootschappen waar ze als overtollig dienen te worden aangemerkt, vóór de geplande inbreng zullen uitgekeerd worden als dividend. Bij één van de betrokken inbreng genietende vennootschappen vond een kapitaalvermindering plaats in toepassing van artikel 537 WIB 92. Deze vennootschap zal haar overtollige liquiditeiten op het ogenblik van de inbreng uitkeren via een kapitaalvermindering. Deze kapitaalvermindering dient overeenkomstig voormelde wettelijke bepaling te worden gekwalificeerd als een dividend, hetwelk aanleiding zal geven tot de verschuldigdheid van aanvullende roerende voorheffing.

Verkoop aandelen persoonlijke holding

2014.491

Verkoop door de aanvrager, de heer A (buitenlandse nationaliteit, sinds meerdere jaren Rijksinwoner) van de aandelen van zijn persoonlijke buitenlandse holding A (opgericht vóór hij Rijksinwoner werd) aan de bestaande persoonlijke buitenlandse holding van zijn broer (buitenlands inwoner en sleutelfiguur binnen de groep). Voormelde persoonlijke holdings houden samen de aandelen aan van de buitenlandse holding X (groep X). De heer A bezit naast voormelde participatie ook de aandelen van een Belgische managementvennootschap.

De oprichting van de persoonlijke buitenlandse holdings was niet fiscaal geïnspireerd (geen step up). Ze werden indertijd opgericht met de bedoeling dat zowel de aanvrager als zijn broer individuele beslissingen zouden kunnen nemen. Er werden evenwel nooit activiteiten uitgeoefend; ze bezaten enkel een participatie in de buitenlandse holding X. Er zijn slechts zeer beperkte liquide middelen aanwezig (niet overtollig).

De aanvrager zal al zijn functies binnen groep X neerleggen en geen activiteiten meer uitoefenen voor de groep (thans uitgeoefend via zijn Belgische managementvennootschap). Hij zal in de kopende vennootschap geen aandelen bezitten noch enig mandaat uitoefenen. Alle banden met groep X worden verbroken. Sinds zijn rijksinwonerschap heeft hij zijn belangen uitgebouwd in België en hij heeft geen nood meer aan een buitenlandse vennootschap.

De verkoopprijs van de aandelen A werd gedetailleerd uiteengezet en de draagkracht van de kopende vennootschap werd aangetoond. In bepaalde omstandigheden m.n. bij verlies van een belangrijke klant en bij verkoop van de groep aan een derde binnen een bepaalde termijn, kunnen correctiemechanismes plaatsvinden. Het ligt namelijk in de bedoeling van de broer van de aanvrager om de buitenlandse groep te verkopen aan een derde. Door de gevolgde werkwijze heeft hij hiervoor geen toestemming/akkoord nodig van zijn broer, de heer A, en kan omtrent de toekomst van de groep geen onenigheid ontstaan. Een gezamenlijke verkoop van de groep door de broers is niet aan de orde want er zijn momenteel nog geen concrete biedingen.

De aangekochte vennootschap A zal niet worden vereffend of worden overgenomen maar door de koper worden aangewend als een actieve vennootschap.

Rekening houdend met de specifieke omstandigheden van het dossier is de DVB van mening dat de geplande verkoop kadert in het normaal beheer van een privé vermogen.

6.1.2 “Thin cap”-wetgeving

2014.007

Artikel 198, §3, eerste lid, WIB 92 verwijst uitdrukkelijk naar het geheel van verbonden vennootschappen in de zin van artikel 11 van het Wetboek Vennootschappen voor de invulling van het begrip “groep” uit artikel 198, §1, 11°, WIB 92. De aanvrager is een opdrachthoudende vereniging in de zin van het Vlaamse decreet van 6 juli 2001. Dit is een apart type rechtspersoon dat -door de decreetgever- uitdrukkelijk niet onderworpen wordt aan het Wetboek van vennootschappen (tenzij voor enkele uitdrukkelijk aangegeven artikelen). Gegeven de decretale regeling voor de opdrachthoudende vereniging, dient te worden besloten dat zij niet in te sluiten is in het begrip “vennootschap” noch in het begrip “verbonden vennootschappen” in de zin van het Wetboek vennootschappen.

6.1.3 Artikel 19bis WIB 92

2014.297

Artikel 19bis WIB 92 voorziet een belasting als interest bij inkoop, overdracht of ontbinding van effecten van bepaalde beleggingsinstellingen (ICB's). Het artikel beoogt niet de aandelen waarvoor de statuten een uitkering van het netto-rendement voorzien. In casu rees de vraag of er sprake is van aandelen van een Bevek die buiten scope van artikel 19bis WIB 92 zijn, gelet op de kenmerken van aandelen volgens de statuten. Er wordt geoordeeld dat indien de statuten voorzien in de uitkering van de “Belgische TIS”, dit is het geheel van alle (on)rechtstreekse inkomsten en meerwaarden met betrekking tot vorderingen, voldaan is aan de voorwaarde om buiten de scope van artikel 19bis WIB 92 te vallen.

2014.092

Een “19bis-compartiment” van een (Luxemburgse) SICAV wordt gefuseerd in een nieuw opgericht compartiment van een (Belgische) BEVEK. Vermits de fusie gebeurt met

juridische continuïteit en er geen sprake is van verdeling van het vermogen, is er ook voor de bepaling van het belastbaar feit in de RV geen sprake van een verdeling in de zin van artikel 19bis, §1, WIB 92. Door deze fusie ondergaan de aandeelhouders een ruil, wat op zich een “overdracht van ten bezwarende titel” uitmaakt zoals bedoeld in artikel 19bis, §1, WIB 92 zoals gewijzigd door de wet van 13.12.2012. Deze bepaling kwalificeert dergelijke overdracht nu als belastbaar feit voor de RV, indien die overdracht slaat op aandelen van een ICBE waarvan meer dan 25% van het vermogen belegd is in schuldvorderingen en de statuten niet voorzien is in een jaarlijkse uitkering van alle inkomsten. Aangezien in casu het compartiment wordt gefuseerd in een nieuw opgericht compartiment, ontstaat er door de verrichting geen wijziging wat betreft de TIS (“taxable income per share”). Er is evenmin verrijking van de aandeelhouder bij een ruil van aandelen op basis van netto-inventariswaarde. Door de voorgenomen fusie gaat echter geen enkele belastbare materie verloren en deze vormt om die reden geen belastbaar feit voor de toepassing van artikel 19bis, §1, WIB92.

6.1.4 Gestort kapitaal

2014.467

In het kader van een IPO of van een nieuwe kapitaalverhoging besluiten (genoteerde) vennootschappen om voorafgaand over te gaan tot een formele vermindering van het statutair kapitaal via overboeking naar een reserverekening. Het doel van deze verrichting betreft ofwel de voorwaarden van de plaatsing ofwel de opportuniteit om later sneller te kunnen overgaan tot dividenduitkering. De bedoelde boeking leidt niet tot een netto-beweging van de reserves voor het boekjaar van de verrichting. Wel verliezen de gevormde reserves op fiscaal vlak het karakter van gestort kapitaal in de zin van artikel 184 WIB 92.

6.1.5 Ontbinding-vereffening van een OFP

2014.025

In het verleden is een vzw pensioenfonds omgezet in een OFP (organisme voor financiering van de pensioenen) en sindsdien onderworpen aan de vennootschapsbelasting. De FSMA laat evenwel weten dat de missie van het Fonds (pensioenen eerste pijler in de publieke sector) in haar visie niet compatibel is met doel en opzet van een OFP. Vermits een juridische omvorming (in continuïteit) van een OFP naar een VZW niet mogelijk is, zal de OFP worden ontbonden wordt een nieuwe VZW opgericht waarvan de beheersovereenkomst, de pensioenplannen en de statuten zeer nauw zullen aansluiten bij die van het oorspronkelijke fonds. De ontbinding van het Fonds valt onder de toepassing van de artikelen 208 - 209 WIB 92, doch de belastbare basis in de Ven.B. wordt bepaald door artikel 185bis WIB 92. Voor de toepassing van de roerende voorheffing, wordt de nieuwe VZW aangemerkt als een “parastatale voor sociale zekerheid”. De nieuwe VZW is onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, gezien haar activiteit in het voorbehouden gebied bedoeld in artikel 181, 3°, WIB 92.

6.1.6 Voordeel van alle aard wagen

2014.230

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat er ten name van de heer X geen voordeel van alle aard als bedoeld in artikel 32 en 36 WIB 92 in aanmerking moet worden genomen voor het gebruik van een personenwagen ter beschikking gesteld door de vennootschap.

De DVB stelt vast dat de aanvrager de belofte aangaat dat de nieuwe bedrijfswagen niet voor zijn eigenlijke privéverplaatsingen zal worden aangewend. De DVB beschikt evenwel niet over elementen die de mogelijkheid of zelfs waarschijnlijkheid van zulk privégebruik volledig uitsluiten, te meer daar één enkele privéverplaatsing met voormeld voertuig opnieuw tot de volledige activering van de berekening van een voordeel van alle aard ten name van de heer X zou leiden.

Het al dan niet privégebruik van voormelde firmawagen die kosteloos door een vennootschap aan haar zaakvoerder ter beschikking wordt gesteld, betreft dan ook een feitenkwesitie waarvan de controle slechts a posteriori kan geschieden. In dit verband wordt er aan herinnerd dat het onderzoek en de controle tot de materies behoren waarvoor de FOD Financiën niet gemachtigd is een voorafgaande beslissing te geven.

Gelet op het voorgaande wordt beslist dat een voordeel van alle aard als bedoeld in artikel 32 en 36 WIB 92 ten name van de heer X niet kan worden uitgesloten.

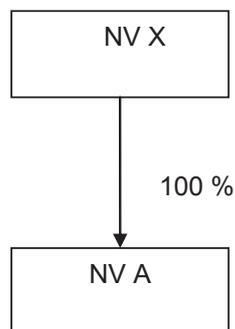
6.1.7 Controlewijziging

2014.659

Situatieschets

De NV A is een vastgoedvennootschap waarvan alle aandelen in het bezit zijn van de NV X. De NV A bezit één kantoorgebouw dat wordt verhuurd aan een derde partij. De eigendom van de grond waarop het kantoorgebouw werd gebouwd, behoort toe aan een derde partij (andere dan de huurder) en werd voor een periode van 99 jaar in erfpacht gegeven aan de NV A.

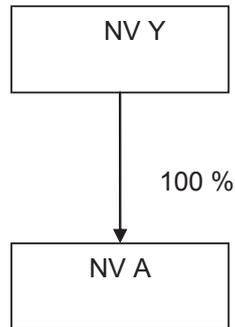
Organogram voor de verrichting



Voorgelegde verrichting

De NV X wenst de aandelen van de NV A over te dragen aan een derde partij, met name de NV Y (niet verbonden met de huurder noch met de grondeigenaar).

Organogram na de verrichting



Standpunt DVB

De DVB is van mening dat de controlewijziging ten name van de NV A beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften in de zin van artikel 207, derde lid, WIB 92 en dat de keuze van de rechtshandeling (t.t.z. een verkoop van de aandelen van de NV A in de plaats van een verkoop van het kantoorgebouw door de NV A) geen rechtsmisbruik uitmaakt en derhalve artikel 344, § 1, WIB 92 en artikel 18, § 2, W.Reg. geen toepassing vinden, gelet op het feit dat:

1. de enige rechtshandeling die het voorwerp uitmaakt van de voorafgaande beslissing, de overdracht van de aandelen van de NV A betreft;
2. de NV A van in den beginne eigenaar was van het desbetreffende kantoorgebouw;
3. de aandelenoverdracht niet is voorafgegaan door een andere verrichting (bv. splitsingsverrichting of inbreng) die er toe strekte om het kantoorgebouw af te zonderen van de overige activabestanden van de NV A;
4. de activiteit van de NV A, met name de verhuur van het kantoorgebouw, na de aandelenoverdracht zal worden verdergezet;
5. de aanvrager voldoende niet-fiscale motieven naar voor heeft gebracht waarom er wordt gekozen voor een aandelenverkoop (inzonderheid het belang van de juridische continuïteit gelet op de complexiteit van de eigendomsstructuur van de betrokken site waarbij ook derde partijen betrokken zijn).

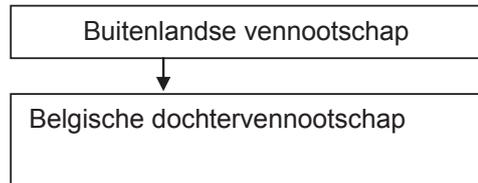
6.1.8 Abnormaal of goedgunstig voordeel

2014.285

Situatieschets

De vraag betrof de bevestiging dat de tussenkomst in het verlies van het boekjaar X door de buitenlandse moederverenootschap ten voordele van haar Belgische dochterverenootschap geen aanleiding geeft tot het verkrijgen van een abnormaal of goedgunstig voordeel ten name van de Belgische dochterverenootschap.

Schema



Voorgelegde verrichting

Tijdens de jaren X-1 en X heeft de Belgische vennootschap aanzienlijke verliezen geleden.

De tussenkomst van de buitenlandse aandeelhouder heeft betrekking op het saldo van de resultaten over het jaar X waarbij de verwerking (met name de tussenkomst) zal goedgekeurd worden door de algemene vergadering. Bijgevolg zal deze transactie via de resultaatsverwerking in de jaarrekening verwerkt worden. De aanvrager bevestigde dat de verwerking reeds werd afgestemd met de revisor die deze werkwijze eveneens voorstelde en zal attesteren. Daarnaast zal de transactie verduidelijkt worden in de toelichting bij de jaarrekening.

Ten gevolge van deze tussenkomst zal het overgedragen verlies per eind jaar X niet toenemen met het tijdens het boekjaar X geleden verlies, maar gelijk zijn aan het overgedragen verlies per eind jaar X-1. Het verlies dat door de buitenlandse aandeelhouder ten laste wordt genomen vormt een belastbaar inkomen ten name van de Belgische vennootschap.

Standpunt DVB

Vanuit bedrijfseconomisch en commercieel standpunt wenst de aandeelhouder het verlies in het buitenland ten laste te nemen aangezien de buitenlandse moedervernootschap als aandeelhouder instaat voor het commerciële en financiële aanzien van haar Belgische dochter. Gezien de moeilijkheden op de Belgische markt heeft de buitenlandse moeder er bovendien alle belang bij de goede merknaam van haar dochter te vrijwaren om zo de activiteiten in België te kunnen uitbreiden.

Zonder de tussenkomst zou de Belgische vennootschap vallen onder de voorwaarden van artikel 633 van het Wetboek Vennootschappen. Door de tussenkomst verbetert de financiële situatie van de Belgische vennootschap (de verliezen groeien niet verder aan). Er wordt een voldoende financiële basis gelegd om de doorstart van de Belgische vennootschap te kunnen ondersteunen. De groep heeft er alle belang bij dat de Belgische vennootschap een betere financiële situatie kan presenteren voor toekomstige klanten, leveranciers en stakeholders. Daarenboven zal het bedrag aan fiscaal overdraagbare verliezen niet toenemen met het verlies van het boekjaar waardoor de kans toeneemt dat de Belgische vennootschap zich in de toekomst in een belastbare situatie zal bevinden.

Een kwijtschelding van schuldvordering door de aandeelhouder is geen mogelijk alternatief, aangezien de activiteiten steeds werden gefinancierd met kapitaal en niet met intragroepsleningen.

Derhalve kon de DVB aanvaarden dat het verlies ten laste werd genomen door de buitenlandse moedervernootschap.

De geplande tussenkomst door de buitenlandse moedervernootschap in het verlies van het boekjaar X zal geen aanleiding geven tot het verkrijgen van een abnormaal of goedgegunstig voordeel in de zin van de artikelen 79 en 207, tweede lid WIB 92 ten name van de Belgische vennootschap op voorwaarde dat:

- (i) de toelichting bij de jaarrekening passende preciseringen bevat;
- (ii) de boekhoudkundige verwerking van de verrichting geattesteerd wordt door de bedrijfsrevisor.

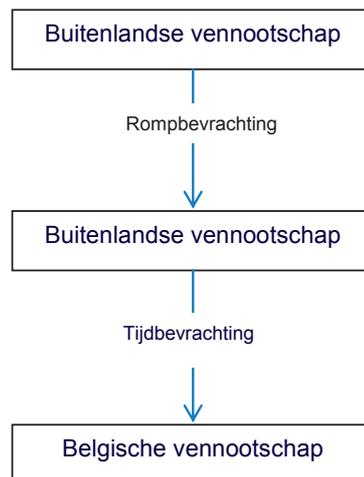
6.1.9 Tonnagebelastingregime voor winst uit zeescheepvaart

2013.637

Situatieschets

De binnenlandse vennootschap A wenst de in België belastbare winst uit zeescheepvaart op forfaitaire wijze vast te stellen op basis van het tonnage van het zeeschip B waarmee die winst wordt behaald.

Schema



Voorgelegde verrichting

Aangezien vennootschap A het schip B in tijdbevrachting heeft gekregen moet er voldaan worden aan de 3 op 1 verhouding zoals bepaald in artikel 115, § 2, 2°, c) van de Programmawet van 2.8.2002.

Naast het schip B houdt vennootschap A ook nog andere schepen aan in mede-eigendom (minstens 5 % mede-eigendom), zodat hun volledige tonnenmaat in aanmerking komt voor de 3 op 1 verhouding. Deze schepen worden ingezet voor het vervoer van goederen op internationale zeeroutes, zij worden in belangrijke mate in België beheerd, zij zullen varen onder een vlag van een EU-lidstaat en zullen middels tijdbevrachtingovereenkomsten worden terbeschikking gesteld.

Ondanks de principiële invulling van alle wettelijke voorwaarden van de tonnagebelasting is het niet de bedoeling om de winst van deze schepen te belasten bij vennootschap A op basis van de tonnagebelasting.

Standpunt DVB

Op grond van artikel 115, § 2, 2° c) van de Programmawet van 2.8.2002 is er exploitatie van een zeeschip wanneer de belastingplichtige in België een zeeschip in tijd- of reischarter houdt, mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij in tijd- of reischarter houdt niet meer bedraagt dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij beheert op een wijze als bedoeld in artikel 115, § 2, 2° a), waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien die mede-eigendom minstens 5 pct. belooft.

Voor de toepassing van de “3 op 1” – regel moeten de schepen in (mede)eigendom of rompbefrachtiging worden beheerd op een wijze als bedoeld in artikel 115, § 2, 2°, a) van de Programmawet, zonder dat gelet op de letterlijke tekst van de wet vereist is dat zij ook daadwerkelijk volgens het tonnageregime worden belast.

Derhalve mag vennootschap A de in België belastbare winst uit zeescheepvaart op forfaitaire wijze vaststellen op basis van het tonnage van het zeeschip B waarmee die winst wordt behaald voor zover schip B wordt aangewend voor de zeescheepvaart in de zin van artikel 115, § 2, 1° van de Programmawet en de exploitatie van het schip gebeurt overeenkomstig de in artikel 115, § 2, 2° van de Programmawet vermelde modaliteiten.

6.1.10 Transfer Pricing

Casus 1

Marktconform karakter van de vergoeding die wordt toegewezen aan een Belgische VI van een buitenlandse bank

2014.023

Situatieschets

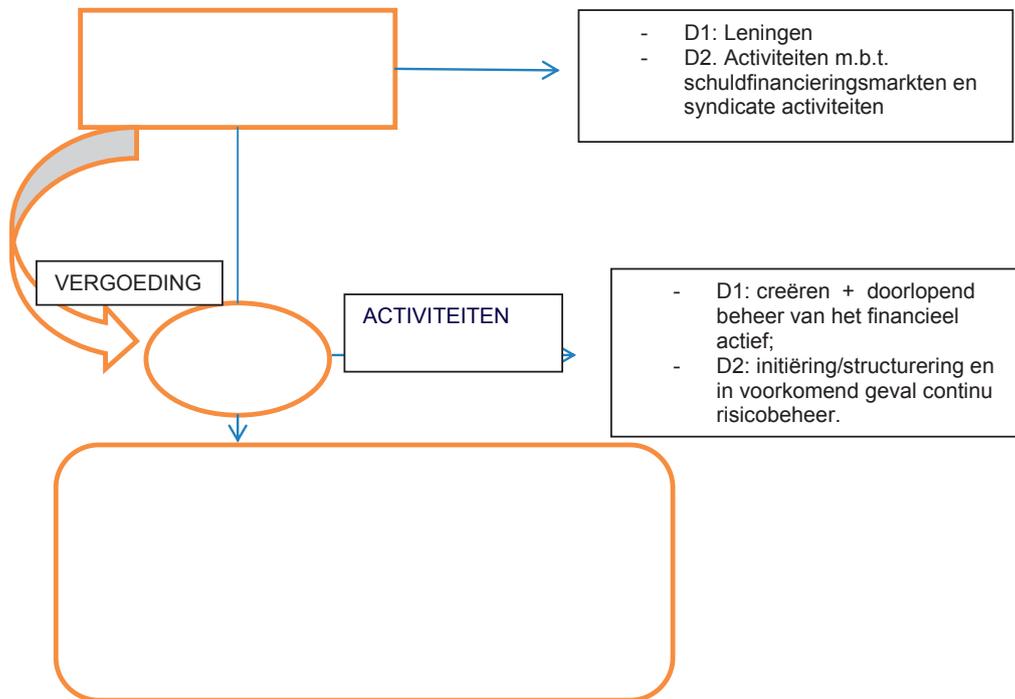
De beslissing heeft betrekking op de “dealings” (activiteiten ten behoeve de hoofdzetel (HZ) van een buitenlandse bank die door de Belgische vaste inrichting van deze bank worden uitgeoefend.

Deze “dealings” hebben betrekking op

- Het verstrekken van financiering aan bedrijven (toestaan van leningen).
- Schuldfinancieringsmarkten (ondersteuning zonder toestaan van leningen).

Een voorafgaande beslissing wordt gevraagd over het marktconform karakter van het verrekenprijs-model met betrekking tot activiteiten die verband houdend met dealing 1 (D1) en dealing 2 (D2). De aanvraag wordt ingediend op basis van hetzelfde verrekenprijsmodel als het model dat de bank in een aantal jurisdicties binnen de EMEA-regio toepast voor gelijkaardige activiteiten.

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

Bevestiging dat de toegepaste vergoeding (toewijzing van winst aan de vaste inrichting) marktconform is in de zin van art. 185, §2, WIB92

Het marktconform karakter van de vergoeding voor de vaste inrichting werd onderbouwd rekening houdend met de richtlijnen vervat in het 2008 OECD "Report on attribution of profits to PE – Part II (banks)".

Standpunt DVB

Gunstig

Casus 2

Marktconforme overdracht van het handelsfonds van een Belgische groepsvennootschap (art. 26, 79 en 207, 2^e lid, WIB 92)

2014.548

Situatieschets

De beslissing heeft inzonderheid betrekking op de overdracht van het handelsfonds van een binnenlandse vennootschap van een multinationale groep aan een buitenlandse vennootschap van dezelfde groep.

Vóór de overdracht waren de activiteiten van bepaalde sectoren van de groep binnen EMEA gestructureerd via een afzonderlijk handelsplatform, waarvoor de in België gevestigde vennootschap functioneerde als principaal.

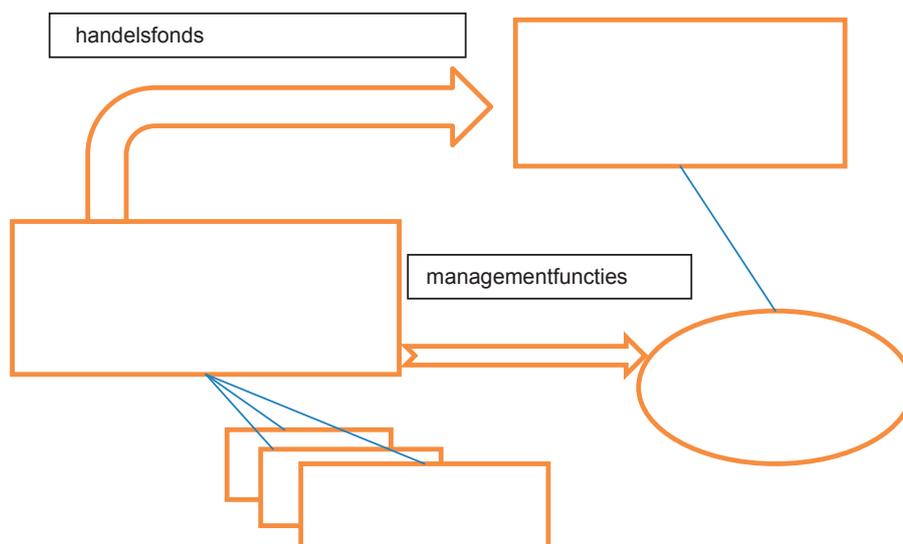
Voor andere sectoren vervulde de buitenlandse vennootschap de functie van principaal.

De functies van de twee vennootschappen worden samengevoegd door integratie van het handelsfonds van de binnenlandse vennootschap in de buitenlandse vennootschap.

De management functies van de binnenlandse vennootschap worden overgedragen naar de Belgische vaste inrichting van de buitenlandse vennootschap en zullen voortaan worden vergoed op basis van "net cost plus regeling".

De vergoeding voor overdracht van immateriële activa werd berekend in een waarderingsverslag op basis van de DCF methode.

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

Bevestiging van het marktconform karakter van de vergoeding die de aanvrager verkrijgt ingevolge de overdracht van zijn handelsfonds.

De vergoeding werd door aanvrager vastgesteld op de boekwaarde van de overgedragen activa verhoogd met een premie (goodwill) van x mio EUR.

Standpunt DVB

De DVB had kritiek op bepaalde criteria die bij de waardering werden gebruikt. De aanvrager is na overleg met de DVB akkoord gegaan met bepaalde door het

behandelende team van de DVB gemaakte opmerkingen, zodat de finale waarde waarvoor de aanvraag werd ingediend werd verhoogd tot y mio EUR.

Casus 3

Aanpassing van het verrekenprijsmodel aan de realiteit van de uitgeoefende functies (art. 26, en 185, §2, WIB 92)

2013.290

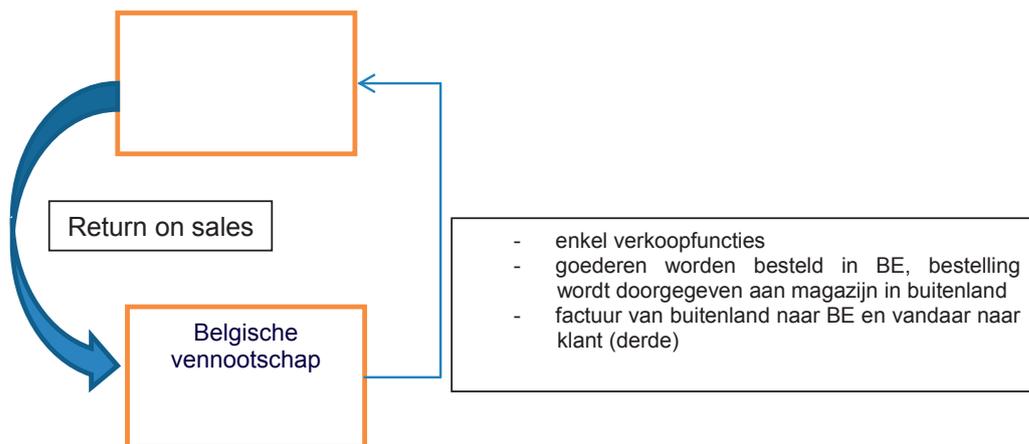
Situatieschets

De groep beoogde een verdere integratie en centralisatie van verscheidene departementen, zoals de marketing, e-commerce, logistiek en inkoop in het buitenlandse Europees hoofdkwartier van de Groep. De buitenlandse vennootschap trad hierbij op als principaal en de Belgische vennootschap opereerde als een lokale distributie-entiteit met beperkte risico's.

Aanvrager benadrukte dat de buitenlandse vennootschap sinds meer dan 10 jaar reeds verantwoordelijk was voor de uitgevoerde strategische en tactische besluitvorming (functionaliteit) en de belangrijkste risico's.

Aangezien er zich nagenoeg geen wijzigingen hadden voorgedaan met betrekking tot de activiteiten (uitgeoefende functies) en ook niet met betrekking tot de risico's van de Belgische vennootschap, werd akkoord gegaan met de bewering van de aanvrager dat het functioneel profiel van Belgische vennootschap en de buitenlandse vennootschap reeds de nieuwe verrekenprijsmethode ondersteunde en dat de conversie geen aanleiding diende te geven tot enige (goodwill) afrekening (overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 26 en 185, §2, WIB92).

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

Aanvrager wenste een voorafgaande beslissing inzake het arm's length karakter van de gewijzigde verrekenrijspolitiek te bekomen voor de Belgische vennootschap vanaf 2013.

Standpunt DVB

Gunstig

Casus 4

Marktconform karakter van vergoedingen voor centrale inkoopactiviteiten (art. 49 en 79 en 207, tweede lid, WIB 92)

2014.306

Situatieschets

De centrale aankopen door een Belgische moedervernootschap ten behoeve van operationele dochtervennootschappen (principalen). De aankopen gebeuren op twee manieren:

Het zgn. "Trading model"

- Aankoop van strategische grondstoffen met een grote prijsvolatiliteit, door moedervernootschap.
- Verkoop aan beide principalen tegen een reeds eerder bepaalde contract prijs (= prijs die bepaald wordt op basis van de bij het ontstaan van verkoopcontract tussen principaal en externe klant bestaande marktomstandigheden).
- Commissie van maximaal 6% voor moedervernootschap.
- Indien besparing meer dan 6% bedraagt wordt het overige gedeelte van de besparing afgestaan aan de principalen.
- Indien besparing kleiner: commissie lager dan 6%.
- Indien verlies: wordt gedragen door moedervernootschap.
- Aanrekening: driemaandelijks op basis van voorlopige facturen.
- Finale afrekening op het einde van het jaar.

Het zgn. 'Non Trading model'

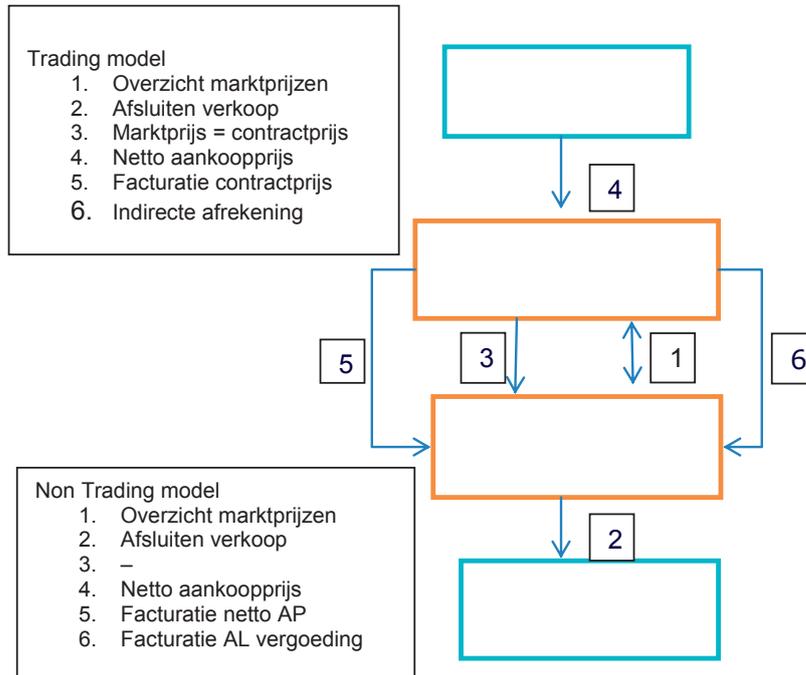
- Aankoop van alle andere grondstoffen door moedervernootschap.
- Verkoop aan beide principalen tegen dezelfde prijs.
- Aanrekening van cost-plus vergoeding 5%.
- Aanrekening: driemaandelijks

De centralisatie van de aankopen op het topniveau van de groep is gesteund op economische gronden, die in de aanvraag worden uiteengezet.

De hoogte van de commissie is onderbouwd door een benchmarkanalyse waarbij 7 vergelijkbare overeenkomsten werden teruggevonden in databanken.

Voor de onderbouwing van de 5% cost-plus wordt verwezen naar het JTPF-document inzake "low value adding services".

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

Besteding marktconform karakter van de vergoeding die de principalen van de groep betalen voor de tussenkomst van de moedervernootschap bij het centraal aankopen van grondstoffen in beide modellen.

Niet toepassing van art. 79 en 207, WIB92.

Aftrekbaarheid art. 49, WIB92 van de respectievelijke vergoedingen.

Standpunt DVB

Gunstig

Casus 5

Transfer Pricing en beroepskosten

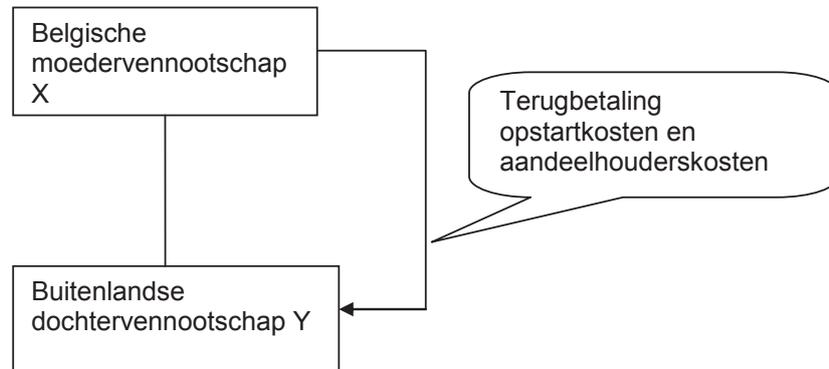
2014.089

Situatieschets

Vennootschap Y is een nieuw opgerichte vennootschap in land y van de Belgische vennootschap X. De functionaliteit van vennootschap Y is deze van een toller, werkzaam voor de principaal X.

Y bevindt zich in de opstartfase en wenst de opstartkosten alsook de aandeelhouderskosten door te rekenen aan X.

Schema of organogram



Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat de betalingen die aan Y als terugbetaling van de opstartkosten en aandeelhouderskosten gedaan zullen worden, in overeenstemming met artikel 49 WIB, voor X als fiscaal aftrekbare beroepskosten zullen worden beschouwd. Het door Y tegen kostprijs doorrekenen van de opstartkosten en aandeelhouderskosten aan X doet geen abnormaal of goedgegunstig voordeel ontstaan conform art. 26, 79 juncto 207 WIB en voldoet aan de 'arm's length'-norm zoals bepaald in artikel 185, §2, a) WIB.

Standpunt DVB

Er werd beslist dat de kosten aan 100% vanuit het land y naar België mogen doorgerekend worden maar dat bepaalde van deze kosten (loonkosten die de waarde van een materieel vast actief op vaste en duurzame wijze verhogen) niet onmiddellijk in de kosten mogen opgenomen worden. Deze kosten dienen gespreid in resultaat genomen te worden overeenkomstig de afschrijvingstermijn van het materieel vast actief waarop ze betrekking hebben.

6.1.11 Aftrek voor octrooi-inkomsten

2014.391

Situatieschets

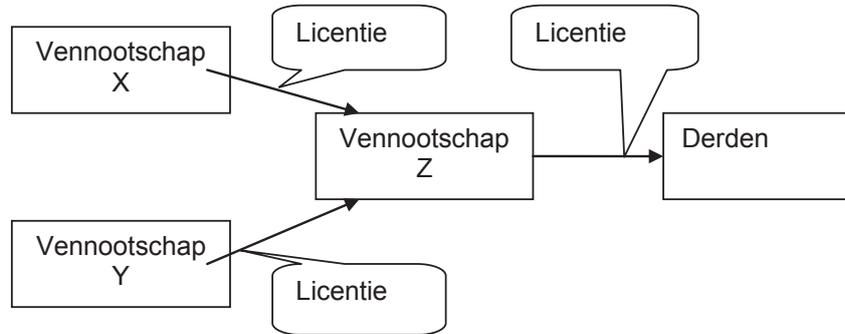
De groep is een toonaangevende leverancier van producten waarvan de toepassingen op grote schaal worden gebruikt. X, Y en Z zijn binnenlandse vennootschappen.

X en Y zijn de wettelijke eigenaars van verschillende toegekende en aangevraagde octrooien vermits ze deze hebben aangekocht of zelf hebben ontwikkeld. Bijna 50% van de octrooien zijn bij beide vennootschappen reeds toegekend.

De activiteiten van Z bestaan uitsluitend uit het commercialiseren van de producten en technologieën van X en Y. Z sluit de verkoop- en licentieovereenkomsten af met derden met betrekking tot de producten en technologieën respectievelijk (toegekende en hangende) octrooien en aanverwante know-how van X en Y.

Voor deze doeleinden hebben X en Y een licentie toegekend op de toegekende en hangende octrooien aan Z. Z ontvangt een commissie voor haar verkoop- en marketingactiviteiten.

Schema



Voorgelegde verrichting

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te bekomen dat (i) X en Y in aanmerking komen voor het regime voor de aftrek van octrooi-inkomsten, overeenkomstig de artikelen 205/1 tot en met 205/4 WIB 92 (ii) de commissie, betaald door X en Y aan Z, kan worden beschouwd als zijnde marktconform overeenkomstig artikel 26, 49, 79, 185 en 207 WIB 92.

Standpunt DVB

De kwalificerende octrooi-inkomsten in hoofde van X en Y kunnen worden gelijk gesteld aan de door Z ontvangen royalty's, met uitsluiting van de commissie ingehouden door Z.

Zowel X en Y hebben aangetoond dat het feit dat nog niet alle octrooien verkregen zijn, geen invloed heeft op het bedrag van de octrooi-inkomsten dat in aanmerking komt voor de octrooi-aftrek. Bovendien werd aangetoond dat indien een octrooi verstrijkt dit geen invloed heeft op het bedrag van de octrooi-inkomsten dat in aanmerking komt voor octrooi-aftrek. Aanvrager heeft bijgevolg aangetoond dat het bedrag van de octrooi-inkomsten dat in aanmerking komt voor de aftrek voor octrooi-inkomsten ongewijzigd blijft zolang minstens één octrooi van toepassing is.

Wat betreft de ontvangen commissie van a% door Z werd aangetoond dat dit percentage aanleiding geeft tot een operationele marge van b% over de eerstvolgende 5 jaren. De DVB kon akkoord gaan met de commissie van a% voor zover X en Y zich ertoe verbonden om in het boekjaar 4 en 5 het percentage van de commissie aan te passen zodat minstens een operationele marge van b% zou worden bekomen, tenzij er bijzondere omstandigheden zouden zijn die zulke niet-aanpassing rechtvaardigen in welk geval deze zullen worden voorgelegd aan de DVB.

6.1.12 Aftrek voor risicokapitaal – Vaste inrichting – Toewijzing van het kapitaal

2014.418

De aanvraag tot voorafgaande beslissing betreft de bevestiging dat de reglementaire methode van toewijzing van het kapitaal (van het meten van de behoefte aan

reglementair kapitaal van A) gebruikt als verdeelssleutel die moet worden toegepast op het reële kapitaal van A om het deel te bepalen dat moet worden toegewezen aan de hoofdzetel en het deel dat moet worden toegewezen aan de verschillende bijkantoren, in overeenstemming is met hetgeen bepaald is in artikel 7 van het OESO-model van akkoord en de overeenkomsten betreffende de toekenning van winsten aan vaste inrichtingen van 17 juli 2008 en van 22 juli 2010 en meer bepaald met de "capital allocation method".

De aanvraag strekte er eveneens toe de bevestiging te verkrijgen dat deze methode kon dienen als basis voor het bepalen van het eigen vermogen dat moet in aanmerking worden genomen voor de aftrek voor risicokapitaal overeenkomstig het bepaalde in artikel 205quinquies van het WIB92.

Gezien de wijziging van het artikel 205quinquies, 2°, 2de lid WIB92 (artikel 8 van de wet van 21 december 2013 – Belgisch Staatsblad van 31 december 2013), strekte de gestelde vraag ertoe te vernemen hoe beide voorgelegde verrichtingen praktisch kunnen worden uitgevoerd: dient er te worden geredeneerd per inrichting, per land of voor alle inrichtingen?

In overleg met de centrale diensten van de FOD Financiën is de DVB van oordeel dat, op basis van de gebruikte bewoordingen, dient te worden geredeneerd per land.

6.2 Registratie – en Succesierechten

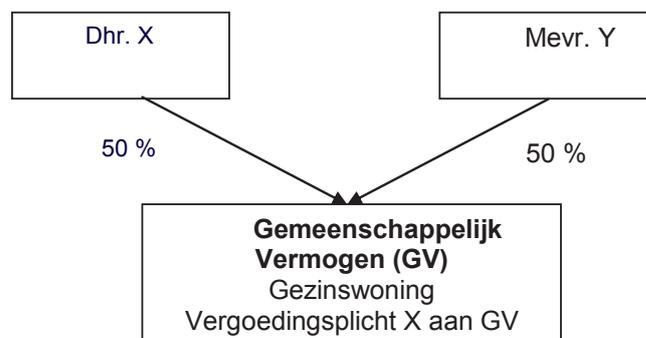
6.2.1 Inbreng uit eigen vermogen in gemeenschappelijk vermogen gevolgd door schenking aan een kind.

2014.181

Situatieschets

De heer en mevrouw X – Y zijn gehuwd volgens het wettelijk stelsel. De gezinswoning waarvan de man eigenaar was vóór zijn huwelijk is eigen gebleven. Ook het aan deze gezinswoning verbonden krediet op zijn naam is na het huwelijk eigen gebleven. Het krediet is tijdens het huwelijk door het echtpaar verder afbetaald. De eigen schuld van de man werd met andere woorden terugbetaald met gemeenschappelijke gelden. In 2013 heeft de man de gezinswoning in het gemeenschappelijk vermogen (GV) ingebracht. Krachtens deze akte heeft de man ook de vergoedingsverplichting die hij verschuldigd was uit hoofde van het ingebrachte goed in het GV ingebracht.

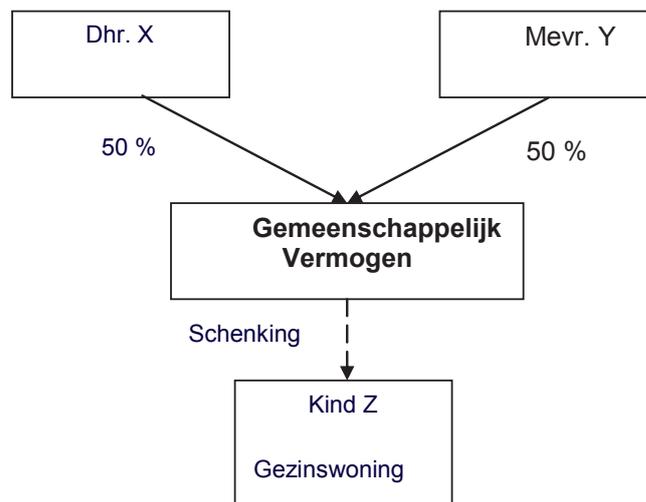
Situatie voor de verrichting



Voorgelegde verrichting

Schenking van de gezinswoning aan hun kind en dit vermoedelijk met voorbehoud van vruchtgebruik ten gunste van de langstlevende van de twee echtgenoten.

Situatie na de verrichting



Standpunt DVB

De inbreng in het gemeenschappelijk vermogen van de woning én de vergoedingsverplichting werd verricht ten einde de situatie te voorkomen dat bij ontbinding van het huwelijksstelsel (door echtscheiding of overlijden) de gemeenschap alsnog vergoed zou moeten worden. Als de man enkel de gezinswoning had ingebracht zonder voormelde vergoeding zou dit tot de situatie kunnen leiden dat de inbrengende echtgenoot nog tot een vergoeding gehouden is aan de gemeenschap en dit ondanks het feit dat het goed waarop deze betrekking heeft gemeenschappelijk is geworden.

Voor wat betreft de voorgelegde verrichting stelt de AAPD-circulaire 5/2013 van 10 april 2013 (antimisbruik) dat de inbreng van een goed in het GV door één echtgenoot onmiddellijk of binnen een korte tijdspanne gevolgd door de schenking van dit goed door beide echtgenoten de heffingsgrondslag en progressiviteit van het schenkingsrecht (art. 131 W. Reg.) frustreert en kan bijgevolg als fiscaal misbruik worden beschouwd tenzij de belastingplichtige afdoende niet-fiscale motieven aantoont. De inbreng van het onroerend goed in het GV kan ernstig en redelijk verantwoord worden door het vermijden van een toekomstige vergoedingsverplichting in hoofde van de echtgenoot ten aanzien van het GV. In casu is het tegenbewijs geleverd en is er geen sprake van fiscaal misbruik. Rest de vraag of het invoeren van dit motief zou beperkt kunnen worden a rato van de relatieve schuldenlast op het onroerend goed ten tijde van het sluiten van het huwelijk (vb. 60%). De DVB heeft geoordeeld dat het antwoord op de vraag naar al dan niet aanwezigheid van misbruik zwart/wit is. Er is misbruik of er is geen misbruik. Er zijn afdoende niet-fiscale motieven of er zijn er geen. Er is bijgevolg geen proportionele afweging mogelijk.

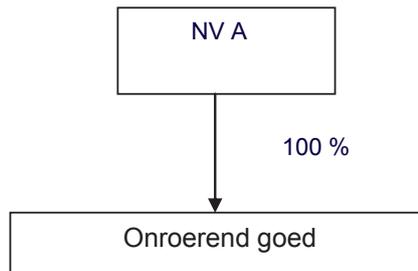
6.2.2 Vestiging van erfpachtrechten / verwerving van residuaire eigendomsrechten.

2014.596

Situatieschets

De NV A bezit een onroerend goed.

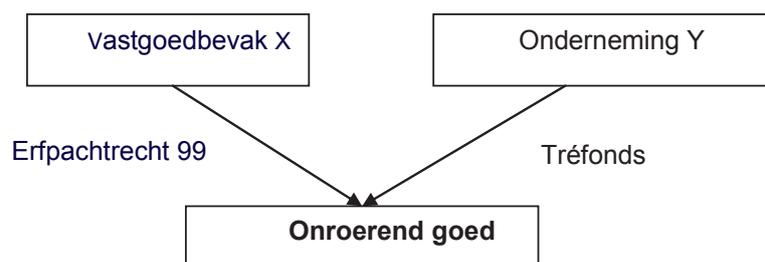
Situatie voor de verrichting



Voorgelegde verrichting

De vastgoedbevak X beoogt over te gaan tot de verwerving van het erfpachtrecht voor een periode van 99 jaar van het vastgoed. Onderneming Y zal enige tijd later de residuaire eigendomsrechten verwerven. Het recht van erfpacht zal worden toegekend voor een duur van 99 jaar en middels de betaling van een eenmalige canon ten bedrage van 92 % van de venale waarde van het onroerend goed en een jaarlijkse canon van 4,5 % van de koopsom ten bedrage van 8 % van de venale waarde van het onroerend goed. De overdracht van de residuaire eigendomsrechten gebeurt voor een prijs overeenstemmend met 8 % van de waardering van de venale waarde van de volle eigendom van het onroerend goed.

Situatie na de verrichting



Standpunt DVB

Overeenkomstig circulaire AAPD nr. 5/2013, p. 4 beschouwt de administratie een gesplitste aankoop van een onroerend goed door gelieerde vennootschappen/rechtspersonen, een zogenaamde erfpachtconstructie of split sale, als fiscaal misbruik, als bedoeld in artikel 18, §2 W. reg. Ter zake is er evenwel geen band tussen de verkrijgende vennootschappen. Er kan in deze omstandigheden niet gesteld worden dat voor de betrokken rechtshandelingen wordt gekozen als alternatief voor de

aankoop van de volle eigendom van het onroerend goed. De DVB is van oordeel dat er in het voorliggend dossier geen sprake is van fiscaal misbruik. Artikel 18, §2 W. reg. is op de voorgenomen verrichting niet van toepassing. Bovendien leveren de belastingplichtigen door de in de aanvraag aangevoerde motieven voor de keuze van de voorgenomen rechtshandelingen het bewijs dat deze keuze verantwoord is door andere motieven dan het vermijden van registratierechten. Deze motieven zijn ernstig en redelijk en bijgevolg afdoende. De vestiging van het erfpachtrecht is bijgevolg onderworpen aan een registratierecht van 2% (art. 83 en 84 Fed. W. reg.) en de verkoop van de residuaire eigendomsrechten aan een registratierecht van 10% (art. 44 VI . reg.).

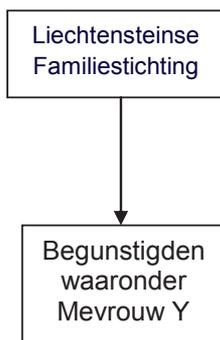
6.2.3 Successierecht: zuivere “familiestichting” naar Liechtensteins recht.

2014.543

Situatieschets

In Liechtenstein wordt door vennootschap A de Stiftung Z opgericht welke rechtspersoonlijkheid heeft. Er worden schenkingen aan de Stiftung Z gedaan door X, Belgisch rijksinwoner (Vlaams gewest). De begunstigden zijn de leden van een bepaalde familie, aangeduid in de “by laws”. De Stiftungsrat beoordeelt de uitkeringen. De begunstigden kunnen de Stiftung niet ontbinden en hebben geen invloed op de Stiftungsrat.

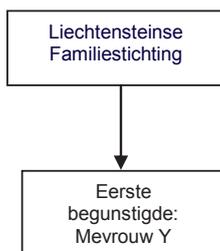
Situatie



Overlijden van de heer X

De heer X overlijdt. Er zijn geen reservataire erfgenamen behoudens de weduwe mevrouw Y. Bij testament van 2008 werd echtgenote Y aangesteld als algemene legataris. Enige tijd na het overlijden duidt de Stiftungsrat mevrouw Y als eerste begunstigde aan en de leden van haar familie als opvolgende begunstigden.

Situatie na het overlijden van de heer X



Standpunt DVB

De Liechtensteinse Stichting is een zelfstandige juridische persoon, met rechtspersoonlijkheid (art. 552, Abs. 2, Liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht), die over een eigen vermogen beschikt. De in Liechtenstein toegekende rechtspersoonlijkheid aan een Stichting met voornaamste vestiging in Liechtenstein is op burgerrechtelijk vlak tegenstelbaar aan België (zie Antwerpen, 25 juni 2001). Bijgevolg moet voor de toepassing van het successierecht (alook voor het schenkingsrecht) rekening gehouden worden met de in Liechtenstein aan de stichting toegekende rechtspersoonlijkheid. Rechtspersoonlijkheid die aan de Liechtensteinse Stichting wordt toegekend kan niet doorbroken worden indien de Liechtensteinse spelregels van de stichting nageleefd worden: uit de gegevens die werden verstrekt laat niets uitschijnen dat de spelregels niet gevolgd zouden zijn geweest.

Artikel 1 VI. W. Succ. is niet van toepassing op het vermogen – en de opbrengsten ervan - dat overgedragen werd aan de Liechtensteinse Stichting, bij het overlijden van X vermits dit vermogen zich niet in zijn nalatenschap bevindt.

Artikel 4, 3° VI. W. Succ. is niet van toepassing vermits de overdracht aan de Liechtensteinse Stichting niet te beschouwen is als een schenking die de overledene heeft gedaan onder opschortende voorwaarde die vervuld wordt ingevolge zijn overlijden.

Artikel 7 VI. W. Succ. is niet van toepassing bij het overlijden van X vermits de overdracht aan de Liechtensteinse Stichting reeds meer dan 3 jaar daarvoor heeft plaatsgevonden.

Artikel 8 VI. W. Succ. is niet van toepassing vermits de overdracht aan de stichting een éézijdige rechtshandeling betreft en niet te beschouwen is als een contract en dat de latere uitkeringen gebeuren op grond van autonome beslissingen van de organen van de Liechtensteinse Stichting en kaderen binnen het privaat doel.

De rechtshandelingen zijn gesteld door de erflater en niet door de begunstigden/belastingplichtigen, zodat de antimisbruikbepalingen niet van toepassing zijn.

Er zijn geen schenkingsrechten verschuldigd in de verhouding inbrenger – Stichting noch in de verhouding inbrenger - begunstigden noch in de verhouding Stichting – begunstigde..

6.2.4 Oprichting van een FONDS van ‘tréfonds’

2014.215

Een FONDS (van ‘tréfonds’) zal de verkrijging van de residuaire rechten tot voorwerp hebben van in België gelegen onroerende goederen waarop derden (erfpachters) rechten van erfpacht van lange duur zullen kunnen verkrijgen.

Twee verschillende rechtshandelingen moeten op dezelfde dag plaatsvinden, namelijk :

- enerzijds, de verkoop van het ‘tréfonds’ van een onroerend goed ten gunste van het FONDS ;
- anderzijds de vestiging van een erfpachtrecht van lange duur op hetzelfde onroerend goed.

Deze constructie kan slechts worden opgezet indien wordt voldaan aan bepaalde modaliteiten waarvan de belangrijkste zijn :

- De erfpachters moeten natuurlijke en/of rechtspersonen zijn die totaal onafhankelijk zijn van het FONDS. Ze zullen niet verbonden zijn (in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen) noch geassocieerd zijn (in de zin van artikel 12 van het Wetboek van Vennootschappen) met het FONDS. Deze “onafhankelijkheid “ moet gedurende de ganse duur van het erfpachtrecht behouden blijven .
- De erfpacht zal worden afgesloten tegen betaling van een hoofdcanon (met een waarde tussen 89 % en 92 % van de waarde van de volle eigendom) en een jaarlijkse canon.
- De jaarlijkse canon bedraagt 4 tot 7 % van de door het FONDS geïnvesteerde waarde van het ‘tréfonds’.
- Het FONDS verbindt zich ertoe om geen waarde toe te kennen aan het ‘tréfonds’ van minder dan 8 % van de marktwaarde van de volle eigendom van het betreffende onroerend goed.
- Het ‘tréfonds’ moeten worden gewaardeerd door een onafhankelijk vastgoeddeskundige.
- De partijen kunnen ten gunste van de erfpachter een overdraagbare aankoopoptie voorzien die betrekking heeft op het ‘tréfonds’. De wedersamenstelling van de volle eigendom door de erfpachter of door een derde-verkrijger geeft evenwel aanleiding tot de inning van het verkooprecht .
- Het FONDS verbindt zich ertoe - via deze verrichting – om geen verkrijging toe te staan van onroerende goederen voor bewoning door natuurlijke personen.

Samengevat kan de verrichting in haar geheel (verkoop van het ‘tréfonds’ en vestiging van het erfpacht op dezelfde dag) niet worden geherkwalificeerd als verkoop van volle eigendom van het onroerend goed.

Gelet immers op de totale onafhankelijkheid tussen het FONDS en de erfpachter, kan er geen sprake zijn van fiscaal misbruik. Bovendien kunnen er gemakkelijk economische en financiële rechtvaardigingsgronden voor de verrichting worden gevonden.

6.2.5 De verkoop van de aandelen van een vennootschap in een bijzondere context.

2014.127

De vennootschap (A) is voor 99 % in bezit van vennootschap (C) en voor 1 % in bezit van vennootschap (B).

Bovendien heeft vennootschap (C) eigenaar van een onroerend goed een erfpacht verleend aan vennootschap (A).

De verrichting gebeurt in twee gelijktijdige stappen:

- De verkoop van het 'tréfonds' door vennootschap (C) aan vennootschap (A). De volle eigendom van het onroerend goed zal bijgevolg opnieuw worden samengesteld in hoofde van vennootschap (A).
- De verkoop van de aandelen van vennootschap (A) door de vennootschappen (C) en (B) aan een derde investeerder.

De hoofdvraag heeft betrekking op de bevestiging dat de verkoop van de aandelen niet zou worden geherkwalificeerd als een onroerende verkoop.

Het College beslist dat de keuze van de aanvrager aangaande de verrichting wordt gerechtvaardigd door andere motieven dan het willen ontwijken van registratierechten in de zin van artikel 18, § 2 van het Wetboek der Registratierechten.

Er bestaan in casu afdoende niet-fiscale motieven waarvan de belangrijkste zijn :

- De wil van de derde-investeerder om de activiteiten van vennootschap (A) voort te zetten in « *going concern* » is onbetwistbaar ;
- De vennootschap (A) is een vennootschap die vanaf haar ontstaan een eigen activiteit uitoefent en dit zowel op juridisch als op economisch vlak ;
- De vennootschap (A) heeft meerdere contracten afgesloten met derde ondernemingen (onderhoud, onderhoud van de installaties,...) en deze contracten blijven bestaan na de transactie.

6.3 BTW

6.3.1 Exploitatie dienstencentrum met btw

2014.504

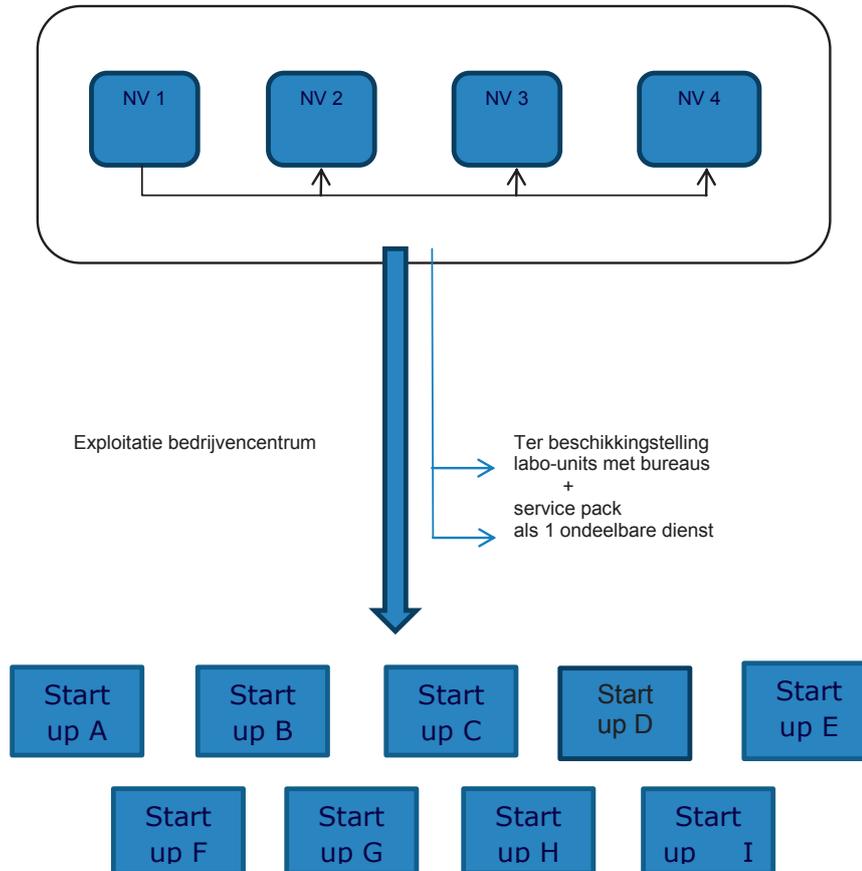
Situatieschets

De aanvrager wenst een project te realiseren waarbij een gebouwcomplex wordt opgericht met als doel een kant-en-klare werkomgeving aan te bieden aan biotechnische bedrijven die zich in een vroege ontwikkelingsfase bevinden.

Het betreffen 4 afzonderlijke gebouwen in 4 afzonderlijke vennootschappen, die samen het bedrijvenpark X vormen. Zowel de aanvrager als elk van de op te richten vennootschappen zullen instaan voor de levering van hetzelfde dienstenpakket. De 4 vennootschappen zullen samen een btw-eenheid vormen.

Het centrum zal met zijn gebruikers een contract sluiten waarin het zich ertoe verbindt een dienstenpakket aan te bieden tegen een vaste prijs.

Schema



Voorgelegde verrichting

Kan het aanbieden van de kant-en-klare omgeving aan de biotech-bedrijven door middel van het op te richten complex beschouwd worden als een bedrijven-of dienstencentrum dat geheel onder de toepassing valt van artikel 18, §1, eerste lid WBTW, zonder dat de vrijgestelde onroerende verhuur van artikel 44, § 3, 2° WBTW hierop van toepassing is?

Standpunt DVB

De btw eenheid zal de onroerende goederen gebruiken als kant-en-klare werkomgeving die wordt aangeboden aan biotechnologische bedrijven.

Artikel 44, § 3, 2° WBTW stelt o.a. van deze belasting vrij de verhuur van uit hun aard onroerende goederen.

Het Hof van Justitie heeft gewezen op de noodzaak om een onderscheid te maken tussen de handelingen van onroerende verhuur, die in hoofdzaak gekenmerkt worden door een passieve terbeschikkingstelling van ruimten of oppervlakten in gebouwen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop, en de handelingen die een dienst genereren die voor een andere kwalificatie in aanmerking komt.

Om de handelingen van bedrijven- of dienstencentra die aan de belasting zijn onderworpen, te onderscheiden van vrijgestelde onroerende verhuur (in voorkomend geval met bijkomende diensten), heeft de administratie, na onderzoek in deze sector, een aantal criteria bepaald waaraan verplicht moet worden voldaan opdat de door de bedrijven- of dienstencentra verleende dienstprestatie volledig aan de btw zou zijn onderworpen. Deze criteria zijn opgenomen onder punt 3 van de aanschrijving nr. AOIF 39/2005 (E.T. 108.816) dd. 27.09.2005.

Het door de btw-eenheid aangeboden dienstenpakket of "service pack" tegen een vaste/forfaitaire prijs stemt in essentie overeen met het basisdienstenpakket dat wordt vereist in voormelde circulaire om van een belaste handeling te kunnen spreken. In de vaste prijs van het dienstpakket zijn ook enkele zaken inbegrepen die niet als minimum worden vereist door bovengenoemde circulaire:

- toegang tot het kennisnetwerk;
- het dienstencentrum zal instaan voor alle formaliteiten en verplichtingen uit de milieu- en veiligheidswetgeving m.b.t. de specifieke werkzaamheden van de gebruiker (aanvraag nodige milieuvergunningen, andere vergunningen, brandveiligheid,...);
- veiligheidssysteem;
- bezoekersparking.

Sommige kenmerken van het dienstenpakket wijken echter af van de door de circulaire AOIF nr. 39/2005 opgelegde criteria:

Zo zal de door de gebruiker te bepalen forfaitaire vergoeding een gemiddeld gebruik van levering van elektriciteit, verwarming en water omvatten. Vermits het gebruik van deze nutsvoorzieningen een normaal gebruik substantieel kunnen overschrijden in functie van de specifieke behoeften van de labo's zullen de eventuele overschrijdingen aanleiding geven tot afzonderlijke facturatie (minderverbruik geeft echter geen aanleiding tot terugbetaling);

Bovendien zullen de ter beschikking gestelde units afgewerkt worden volgens de specifieke noden van de individuele gebruikers. Deze afwerking zal door de btw-eenheid gebeuren en zal inbegrepen zijn in de door de gebruiker te betalen forfaitaire vergoeding. De prijs per vierkante meter zal afhangen van het inrichtingsniveau van de burelen en labo's. Het betreffen weliswaar allemaal uitgeruste ruimten (labo of bureau);

Regelmatige schoonmaak (incl. meenemen kantoorafval) is vervat in het basisdienstenpakket. De gebruiker kan kiezen om hier geen gebruik van te maken omwille van veiligheidsredenen of ten einde te vermijden dat bepaalde proefstellingen beschadigd zouden raken of geheime informatie gestolen zou worden. Wanneer de gebruiker geen beroep wenst te doen op deze dienst, geeft dit geen aanleiding tot een prijsvermindering;

Er blijkt niettemin uit de door de aanvrager verstrekte inlichtingen dat aan de gebruikers een kant-en-klare omgeving wordt aangeboden om hun werkzaamheid uit te oefenen. De prestatie die de btw eenheid met het dienstencentrum verricht is aan de btw onderworpen, zodat de btw die zij draagt op haar werkings- en oprichtingskosten aftrekbaar is.

6.3.2 Autonomo gemeentebedrijf en winsttoogmerk

2014.577

De onderwerping van de Autonome Gemeentebedrijven (AGB) met rechtspersoonlijkheid vallen onder het stelsel van het gemeen recht bedoeld in artikel 4 van het BTW³.

Wanneer deze AGB's in navolging van privé-operatoren, sportinrichtingen of inrichtingen van culturele aard exploiteren, inzonderheid bedoeld in artikel 44, § 2, 3°, 6°, 7° of 9° van het BTW, is het toepasselijke BTW-stelsel (belastingheffing of vrijstelling) op de diensten die ze verrichten in het kader van deze exploitatie inzonderheid afhankelijk van hun hoedanigheid van lichaam of instelling met of zonder winsttoogmerk. Wanneer een AGB een instelling zonder winsttoogmerk uitmaakt, vindt de toekenning van de rechten op toegang of tot gebruik van de inrichtingen plaats met vrijstelling van de belasting, met als gevolg dat er geen enkel recht op aftrek van de voorbelastingen kan worden uitgeoefend met betrekking tot deze exploitatie.

De DVB heeft deze problematiek inzake het winsttoogmerk opnieuw onderzocht ingevolge de indiening van bepaalde aanvragen die mogelijk misbruik uitmaken.

In dit opzicht moet eraan worden herinnerd dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HVJEG) heeft gepreciseerd in het arrest dat ze heeft gewezen op 21 maart 2002 (zaak C-174/00, Kennemer Golf & Country Club t.. Staatssecretaris van Financiën), dat een instelling als 'instelling zonder winsttoogmerk' kan worden gekwalificeerd, en dit ook indien ze systematisch streeft naar overschotten, mits ze deze overschotten niet als winst onder haar leden verdeelt en ze aanwendt ten dienste van haar prestaties (zie punt 28 en het dictum van dit arrest).

Drie antwoorden⁴ op parlementaire vragen hebben eveneens bepaalde preciseringen aangebracht aangaande het op dit stuk aan te nemen standpunt. Enerzijds heeft de Minister het winsttoogmerk bevestigd van de AGB's, waarvan uit de statuten blijkt dat ze een winsttoogmerk hebben, dat ze zich tot doel stellen hun winst uit te keren en dit werkelijk gebeurt. Anderzijds heeft de Minister benadrukt dat de toekenning van subsidies aan een lichaam (vzw, gemeentebedrijf, intercommunale, bv.) bewijs kunnen vormen dat deze niet zelf beschikt over voldoende middelen om haar kosten te dekken dat met ander woorden haar ontvangsten op zich niet voldoende zijn om haar werkingskosten te dekken en ze bijgevolg onder toepassing blijft van voornoemd artikel 44, § 2, van het BTWW en een belastingplichtige blijft zonder recht op aftrek.

³ Zie Vraag nr. 580 van de heer Moriau van 29 januari 2001, Kamer van Volksvertegenwoordigers, Vragen en Antwoorden, 2001, nr. 066, pp. 7387-7388.

⁴ Zie Vraag nr. 1320 van de heer Goris dd. 12.06.2006, Kamer van Volksvertegenwoordigers, Vragen en Antwoorden, 2005-2006, nr. 128, p. 25140-25142; Vraag nr. 519 van de heer Jan Peeters aan de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën over het BTW-statuut van de autonome gemeentebedrijven, Kamer van Volksvertegenwoordigers, Integraal Verslag, Kamercommissie Financiën en begroting, CRIV 52 COM045, 11 december 2007; Vraag nr. 842 van Mevrouw Valérie Warzée - Caverenne van 2 april 2014, Kamer van Volksvertegenwoordigers, Vragen en Antwoorden, 2013-2014, QRVA 53/161 van 26 mei 2014, p. 95.

Actueel standpunt van de DVB

In de dossiers die deze problematiek behandelen, onderzoekt de DVB in de eerste plaats of de statuten van de AGB de storting voorzien van het geheel of een deel van de winst aan de gemeentekas.

In de tweede plaats eist de DVB voortaan dat de structuur van de lasten en het prijzenbeleid uitgeoefend door het AGB voor het geheel van haar activiteiten, niet structureel de mogelijkheid uitsluiten de winst uit te keren, waarbij voor de beoordeling van deze mogelijkheid vanzelfsprekend, abstractie moet worden gemaakt van alle financiële tegemoetkomingen op de eigen geldmiddelen van de stad of van de gemeente die dit AGB heeft opgericht met uitzondering van degene die inbrengen in kapitaal uitmaken.

6.3.3 Afbraak en wederopbouw van een onroerend goed – cohousing – verlaagd tarief

2013.222

Overeenkomstig rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, is het verlaagd tarief van 6 pct. van toepassing, onder de in deze bepaling gestelde voorwaarden, op het werk in onroerende staat en de andere handelingen opgesomd in rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°, die tot voorwerp hebben de afbraak en de daarmee gepaard gaande heropbouw van een woning.

Van dit verlaagd tarief kunnen zowel de persoon genieten die alleen als bouwheer optreedt, als twee of meerdere personen die samen overeenkomen om een oud gebouw aan te kopen, dit te laten afbreken en een nieuw gebouw te laten heropbouwen dat na de werken, uitsluitend of hoofdzakelijk, zal gebruikt worden als gebouw voor privé-woongelegenheden.

Het verlaagd tarief is daarentegen niet van toepassing op de verkoop van een nieuw gebouw of een onverdeeld deel ervan, zelfs indien het gebouw voortkomt uit de afbraak/heropbouw van een oud gebouw (waarvoor de bouwheer zelf zou hebben kunnen genieten van het verlaagd tarief).

De DVB werd geconfronteerd met verschillende prefilingsaanvragen betreffende de toepassing van dit verlaagd tarief op projecten van cohousing die de afbraak/heropbouw van een oud gebouw omvatten.

Het "samenhuizen" (eveneens "participatief wonen" of cohousing genoemd) is een vorm van een vrijwillige gemeenschap die enkele families, echtparen, bewoners of groepen van bewoners samenbrengt die hebben beslist om hun middelen onderling te verdelen om samen hun huisvesting te ontwerpen, te realiseren en te financieren binnen een gebouw of een geheel van gebouwen dat collectief wordt beheerd (in een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid, onder de vorm van een vzw, soms zelfs onder de vorm van een coöperatieve vennootschap).

Standpunt van de DVB

Vanuit het standpunt van de DVB, is er niets dat zich verzet tegen de toepassing van het verlaagd tarief van 6% op projecten van cohousing vanaf het ogenblik dat duidelijk blijkt dat alle leden van de gemeenschap daadwerkelijk kunnen worden beschouwd als bouwheren ten opzichte van het nieuwe gebouw.

Het is met andere woorden noodzakelijk dat alle leden van de gemeenschap het project mee op touw zetten en ze bijgevolg bekend zijn en hun identiteit gekend is, vóór iedere juridische verbintenis, bij het architectenbureau of de eigenaar van het oude gebouw in het bijzonder. Wanneer dit niet het geval is, oordeelt de DVB evenwel nog gunstig voor wat de toepassing betreft van het verlaagd tarief voor de leden van de gemeenschap die daadwerkelijk het initiatief tot het project hebben genomen.

7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET AANVAARDE VERRICHTINGEN

De lezer van het jaarverslag dient er rekening mee te houden dat onderstaande opsomming niet limitatief is

7.1 Directe Belastingen

7.1.1 Meerwaarden op aandelen (artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92)

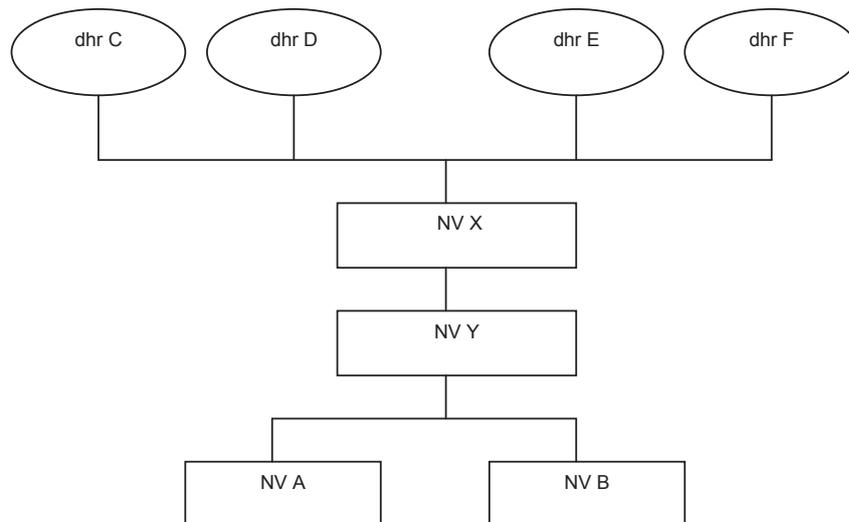
Geheel van verrichtingen/fiscaal geïnspireerde verrichtingen

Casus 1

Drie broers (A, B en C) richtten samen twee werkvennootschappen op. Deze werkvennootschappen werden een tijd geleden door de aandeelhouders overgedragen (deels inbreng/deels verkoop) aan NV Y, een zuivere holdingvennootschap. Binnen de werkvennootschappen waren aanzienlijke liquiditeiten aanwezig die onmiddellijk na de verkoop opstroomden om de koopprijs af te lossen. Enige tijd later voerde NV Y een aanzienlijke kapitaalvermindering door (met middelen afkomstig van dividendopstroom uit de werkvennootschappen).

NV X werd 5 jaar geleden opgericht door B en C (elk 50%) en is een zuivere holdingvennootschap. NV X werd opgericht met als doel de uitkoop mogelijk te maken van de heer A. De aandeelhouders A, B en C droegen hun aandelen NV Y over aan NV X (grotendeels verkoop, beperkte inbreng). Ook op dat ogenblik waren aanzienlijke liquiditeiten aanwezig zowel binnen de werkvennootschappen als binnen de holding NV Y, die na de verkoop doorstroomden naar NV X ter aflossing van de koopprijs aan de aandeelhouders natuurlijke personen. Vervolgens schonk de heer B zijn aandelen NV X aan zijn zoons E en F. De heer C verkocht de helft van zijn aandelen aan zijn zoon, de heer D.

Momenteel bestaat de groep uit 2 zuivere holdingvennootschappen en twee werkvennootschappen. De 4 aandeelhouders, C, D, E en F bezitten elk 25% van de aandelen NV X. C en D zijn vader en zoon, E en F zijn broers. Zowel de broers als vader en zoon wensen hun aandelen NV X in te brengen in twee gezamenlijke holdings (één per familietak).



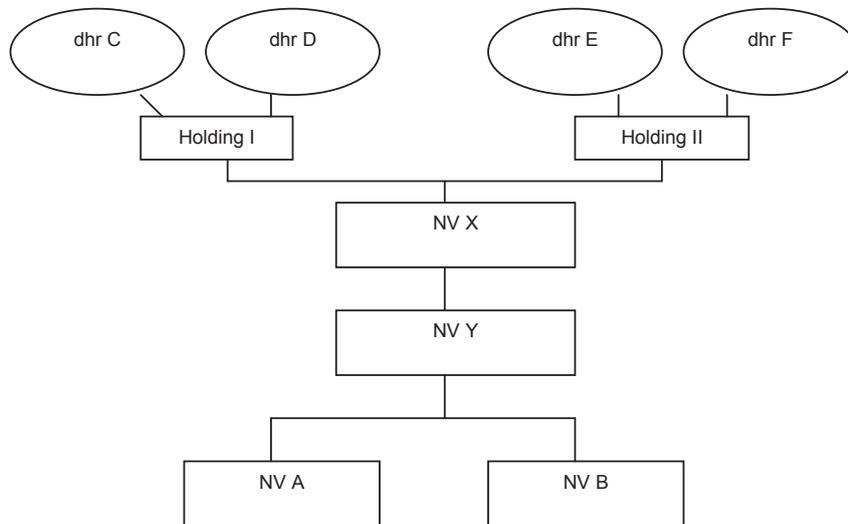
Vijf jaar geleden werd de tweede generatie aandeelhouder. De heer C verkocht toen zijn aandelen NV Y aan NV X. Vervolgens verkocht hij 25% NV X aan zijn zoon, de heer D. De heer C behield toen 25% van zijn aandelen aangezien zijn andere kinderen op dat ogenblik nog minderjarig waren en hij deze aandelen aan hen wenste over te dragen als de tijd rijp was en voor zover zij daarin geïnteresseerd waren. Intussen is ook de tweede zoon van de heer C actief binnen het bedrijf. In de toekomst zullen mogelijk ook zijn andere kinderen interesse hebben om in het bedrijf te stappen.

Het is om meerdere redenen, niet in het minst erfrechtelijke, belangrijk dat er een globale regeling kan uitgewerkt worden voor / tussen de kinderen van de heer C. Het wordt dan ook duidelijk dat de heer C, die zijn kinderen gelijk wil behandelen, minstens een gedeelte van de aandelen NV X "noodgedwongen" zal (moeten) schenken aan al zijn kinderen, dus ook aan de niet-actieve kinderen. De waarde van NV X zit immers in stijgende lijn (enerzijds door afbouw van de schulden ontstaan ten aanzien van de aandeelhouders en anderzijds door de goede resultaten van de onderliggende werkvennootschappen), waardoor een verkoop van aandelen door de heer C of door de niet-actieve kinderen, zoals vijf jaar geleden bij zijn zoon de heer D, aan de actieve kinderen voor deze laatste steeds meer financieel onhaalbaar dreigt te worden. De heer C wil een versnippering van het aandeelhouderschap voorkomen.

Het is mede om deze reden dat de huidige aandeelhouders en in het bijzonder de broers E en F aandringen op de oprichting van een holdingvennootschap per familietak. Zij vrezen immers dat de opvolging van de heer C zal leiden tot een versnippering van de aandeelhouderstructuur en problemen zal/kan veroorzaken in het bestuur van de werkvennootschappen.

Op het bestuursniveau van NV X zouden duidelijke afspraken worden gemaakt tussen de holdingvennootschappen. Zo voorziet men dat elke holdingvennootschap het recht zal hebben om twee bestuurders voor te dragen in NV X. Op deze manier verzekert men een coherent bestuur ongeacht het aantal personen dat aandeelhouder wordt in de holdingvennootschappen.

Na de inbreng:



Gelet op het geheel van de verrichtingen sedert de oprichting van NV A en NV B waarbij de “groep” reeds tweemaal overgedragen (inbreng maar vooral verkoop) werd aan een eigen holdingvennootschap, gecombineerd met een aanzienlijke kapitaalvermindering door NV Y (voor de verkoop aan NV X), alsook de reeds bestaande structuur waarbij er reeds 2 zuivere holdings aanwezig zijn, oordeelt de DVB dat de voorgenomen inbreng van NV X in nogmaals 2 holdingvennootschappen niet kadert binnen het normaal beheer van een privé-vermogen. De verrichting is duidelijk fiscaal geïnspireerd. De doelstellingen die men wenst te bereiken kunnen evenzeer bereikt worden middels een splitsing van de topholding NV X in 2 familieholdings. Tevens dient gewezen te worden op de aanzienlijke liquiditeiten aanwezig binnen de groep.

Casus 2

De aanvrager bezit alle aandelen van een Nederlandse holdingvennootschap BV A. BV A is zowel rechtstreeks als onrechtstreeks aandeelhouder van een aantal Nederlandse en Europese vennootschappen. De aanvrager overweegt de opstart van een handelsactiviteit in België middels een Belgische vennootschap BVBA waarmee hij eveneens zijn participatie in BV A zou beheren. Hiertoe wenst hij zijn aandelen BV A in te brengen in een nieuw op te richten Belgische vennootschap.

De verrichting kadert in de centralisatie van de deelnemingen van de aanvrager in een eenvoudige, transparante en overkoepelende structuur zodat de besluitvorming beter kan worden gestructureerd. De centralisatie leidt tot een duidelijke kapitaalstructuur wat mogelijkheden biedt voor overnames en/of toetreding van nieuwe aandeelhouders tot het kapitaal en tot een efficiënte werkstructuur. Door de inbreng in de Belgische BVBA wordt het beheercentrum van de groep dichter bij huis gevestigd.

De DVB is van mening dat de inbreng niet kadert binnen het normaal beheer van het privé-vermogen omwille van volgende redenen. De aangehaalde centralisatie van de deelnemingen heeft reeds plaatsgevonden. Alle rechtstreekse en onrechtstreekse deelnemingen zijn gecentraliseerd binnen BV A. BV A zal ook in de toekomst een aantal groepsdiensten blijven leveren en fungeren als aanspreekpunt voor de groep waardoor het beheercentrum niet overgebracht wordt naar België. Door de inbreng van de holdingvennootschap BV A in de Belgische BVBA die een handelsactiviteit zal

hebben, wordt de ganse groep onderworpen aan het ondernemingsrisico van de Belgische BVBA.

Tevens blijkt dat de activiteiten die zouden opgestart worden middels de Belgische BVBA momenteel reeds uitgeoefend worden middels een Nederlandse BV. Meer logisch is de oprichting van een Belgische vennootschap door de Nederlandse BV A die de Belgische activiteiten overneemt en verder uitbouwt .

Casus 3

De aanvrager is 100% aandeelhouder van een Nederlandse topholding BV A. BV A bezit aandelen in een Pensioen BV die het ouderdomspensioen van de aanvrager beheert en een Onroerend goed BV waarvan het vastgoed gedeeltelijk gebruikt wordt binnen de groep en gedeeltelijk verhuurd wordt aan derden. De Onroerend goed BV houdt alle aandelen aan van de Exploitatie BV.

De aanvrager heeft de pensioengerechtigde leeftijd bereikt en wenst te voorzien in de opvolging van zijn bedrijf alsook in de financiële middelen voor zijn oude dag. Zijn kinderen zijn bereid de onderneming verder te zetten. De kinderen zullen hiertoe een nieuwe holding oprichten die de aandelen BV A zal kopen van de heer X. De koopprijs wordt omgezet in een langlopende lening tegen een marktconforme rente. De aandelen van de nieuwe holding zullen gecertificeerd worden. De heer X behoudt een bestuurdersfunctie (en controle) binnen de Stichting Administratiekantoor.

Voorafgaand aan de aandelenoverdracht zal de aanvrager de aandelen van de Pensioen BV aankopen aan intrinsieke waarde.

Uit de aangeleverde informatie blijkt dat de kinderen actief zijn in de Exploitatie BV en dat zij geïnteresseerd zijn in een aandelenovername. Het is hun bedoeling om samen rechtstreeks dan wel onrechtstreeks de meerderheid te verwerven van de aandelen van de Exploitatie BV. Tevens blijkt dat er in de groep aanzienlijke liquiditeiten aanwezig zijn alsook heeft BV A een aanzienlijke rekening-courant vordering op de aanvrager.

De DVB is van oordeel dat deze verkoop van aandelen BV A aan een vennootschap waarover de aanvrager onrechtstreeks controle heeft, niet kadert binnen het normaal beheer van een privé-vermogen. Temeer omdat voorafgaand aan de aandelenoverdracht BV A klaargemaakt wordt voor verkoop door de verkoop van de Pensioen BV aan de heer X waardoor de rekening-courant schuld nog oploopt. De heer X wenst de aandelen BV A, inclusief de aanwezige liquiditeiten en haar rekening-courant vordering op de heer X, te verkopen daar waar het logischer is dat BV A haar participatie in de Onroerend goed BV (en dus ook de Exploitatie BV) verkoopt. De voorgelegde verrichting is duidelijk fiscaal geïnspireerd.

Casus 4

NV A werd door de heer X opgericht in de jaren '90. Nog dezelfde dag verkocht de heer X zijn aandelen in een Nederlandse topholding aan NV A. Kort na de oprichting van de NV A schonk de vader alle aandelen NV A in volle eigendom aan zijn 12-jarige zoon. Enkele jaren geleden schonk de zoon de volle eigendom terug van 23% van de aandelen NV A aan zijn vader. Vervolgens ging NV A over tot een inkoop van eigen aandelen (met inhouding RV) die in handen waren van de zoon. Sindsdien bezit de heer X 30% van de aandelen en zijn zoon 70%.

De voorgenomen verrichting omhelst enerzijds de inbreng van 30% van de aandelen NV A door de heer X in een door hemzelf op te richten holdingvennootschap NewCo, en

anderzijds de verkoop van 70% van de aandelen NV A door de zoon aan NewCo. De waarde van NV A is aanzienlijk.

Ingevolge omstandigheden van persoonlijke aard is gebleken dat een verdere samenwerking tussen vader en zoon niet meer mogelijk is. Deze problematiek sleept al enige tijd aan. Met name is de heer X van oordeel dat zijn zoon onvoldoende invulling geeft aan het beleid van de vennootschap en haar onderliggende dochtervennootschappen. Ingevolge de schenking enkele jaren geleden gevolgd door de inkoop van eigen aandelen, is de aandelenstructuur nu dusdanig dat de heer X over een controleminoriteit beschikt. Dit volstaat echter niet. De samenwerking tussen vader en zoon heeft een dieptepunt bereikt, de meningsverschillen worden steeds groter. Dit is mede te wijten aan wrijvingen die zijn ontstaan in de privésfeer.

De zoon wenst zich nu terug te trekken uit de onderneming en zijn aandelen te verkopen, om zodoende zijn eigen weg in te slaan, los van de bestaande structuur en activiteiten van NV A.

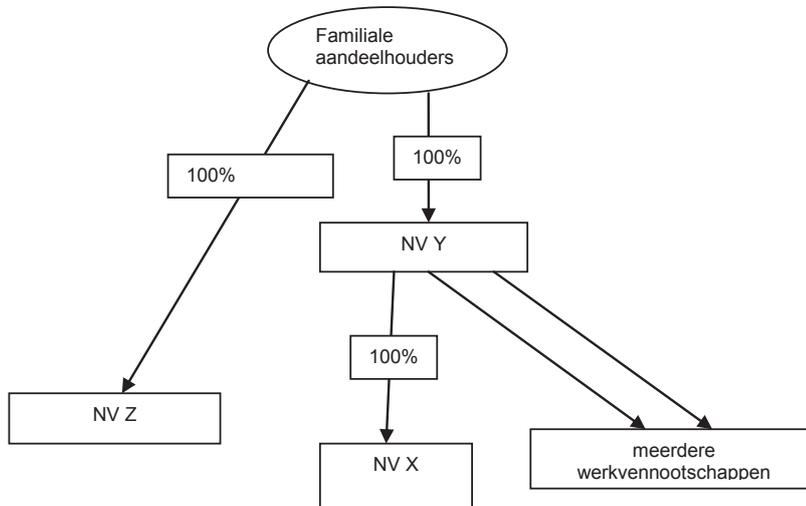
De DVB is van oordeel dat de vader zich, door de schenking in de jaren '90 van de volle eigendom van 100% van de aandelen NV A aan zijn toen 12-jarige zoon, niet gedragen heeft als een goede huisvader. Een goede huisvader gedraagt zich als een normaal vooruitziend en zorgvuldig persoon. Vooruitziend betekent dat men in redelijkheid de nadelige gevolgen van zijn handelen probeert in te schatten. Zorgvuldig betekent dat men deze nadelige gevolgen probeert te voorkomen door de gepaste voorzorgsmaatregelen te nemen. Op het ogenblik van de schenking was de zoon 12 jaar. Op dat ogenblik kon onmogelijk worden ingeschat of de zoon later bekwaam zou zijn om de leiding waar te nemen over een toch wel belangrijke groep. Een zorgvuldige handeling kon er bijvoorbeeld in bestaan enkel de naakte eigendom te schenken van de aandelen, zodat de vader het vruchtgebruik en de zeggenschap behield. Nu blijkt dat de zoon niet geschikt is om de leiding van de groep op zich te nemen, wil men de 'onzorgvuldige' schenking terugdraaien op een fiscaalvriendelijke manier, nl. een belastingvrije verkoop van 70% van de aandelen en een inbreng (met step-up) van 30% van de aandelen. De DVB is dan ook van oordeel dat deze verrichting vooral fiscaal geïnspireerd is.

Casus 5

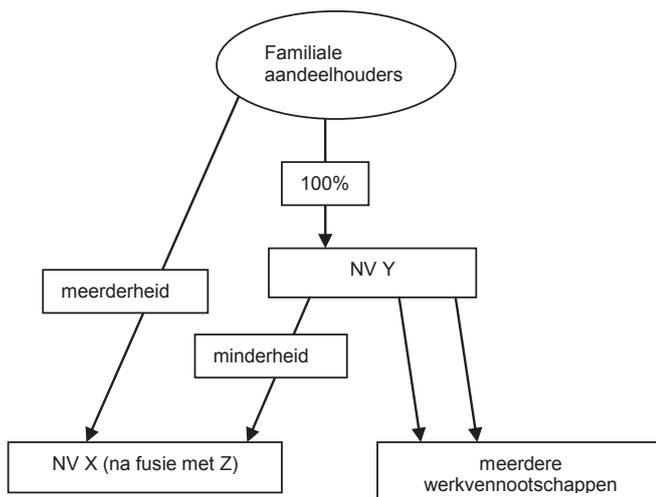
Inbreng door de familiale aandeelhouders van hun aandelen van de NV X in de NV Y.

Zeer recent heeft de NV X (operationele dochtervennootschap van NV Y) door middel van een fusie door overneming het gehele vermogen overgenomen van de NV Z, een vennootschap die in handen was van de familiale aandeelhouders en die enkele jaren terug haar participaties verkocht aan de NV Y. Op het ogenblik van de fusie had de NV Z geen activiteit meer en was er geen personeel meer aanwezig. Het actief van de NV Z bestond grotendeels uit een vordering op de NV Y (die ontstond n.a.v. voormelde verkoop van participaties) en de hierop verschuldigde interesten, geboekt op rekening-courant.

Organogram vóór fusie:



Organogram na fusie en vóór inbrengverrichting:



De DVB merkt op dat, aangezien de aandelen van zowel Z als Y in handen waren van de aanvragers, ook een fusie had kunnen plaatsvinden tussen Z en Y. Volgens de aanvragers werd geopteerd voor een fusie van Z met X teneinde het eigen vermogen van X te versterken.

Thans wensen de aanvragers in het kader van de centralisatie van het familiale aandelenbezit in een overkoepelende holding, de aandelen X die ze verkregen n.a.v. de fusie in te brengen in de NV Y. Hierdoor zal de waarde ervan worden uitgedrukt als gestort kapitaal (step up in Y).

De DVB is van mening dat, gelet op het geheel van verrichtingen, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé vermogen.

Casus 6

Verkoop door de familiale aandeelhouders B en C van hun aandelen in respectievelijk de NV B en NV C aan de NV A, vennootschap van de familiale aandeelhouder A (waarna NV A de vennootschappen B en C zou overnemen door fusie). De aandeelhouders B en C zouden n.a.v. deze verkoop een (belangrijk) deel van hun vordering tegoed houden (R/C).

De NV B en NV C bezitten, naast de hierna vermelde activa, elk een minderheidsparticipatie in de buitenlandse holding Z (met meerdere dochters). De overige aandelen worden aangehouden door de NV A, vennootschap van familielid A die de drijvende kracht is achter de groep en de leiding waarneemt.

B en C wensen zich volledig terug te trekken uit de groep (verschil in visie met A). Aangezien de vennootschappen B en C volgens de aanvragers geen enkel nut meer hebben na de geplande verkoop (de investeringen die ze mogelijks nog overwegen betreffen louter de aankoop van onroerend goed voor eigen gebruik), wensen B en C hun aandelen NV B en NV C te verkopen.

Voorafgaand aan de geplande verkoop zouden de vennootschappen B en C hun (aanzienlijke) overtollige liquiditeiten uitkeren als dividend (met inhouding van 25% RV) en zou de NV C een recent aangekocht onroerend goed (dat privaat wordt gebruikt door C) bij wijze van verkoop overdragen aan C tegen een marktconforme vergoeding en middels betaling van het evenredig registratierecht van 10%.

Uit de historiek van de groep blijkt volgens de DVB duidelijk dat in het verleden verrichtingen plaatsvonden die aantonen dat aan het bestaan van de vennootschappen A, B en C, fiscale voordelen werden ontleend. (o.m. aanzienlijke kapitaalverminderingen waarbij het kapitaal van de NV B en NV C werd herleid tot het minimum).

Bij de beoordeling van de door de aanvragers aangehaalde motieven kwam de DVB tot volgend besluit:

- uit de verrichtingen die voorafgaan aan de geplande verkoop (uitkering liquide middelen en verkoop van het OG) en de verrichting die volgt op de geplande verkoop (geplande fusie) blijkt duidelijk dat het voorwerp van de verrichting betrekking heeft op de aandelen van de buitenlandse holding Z (en niet op de aandelen NV B en NV C);
- de uittreding van B en C kan evengoed plaatsvinden door de verkoop door de NV B en NV C van hun aandelen van de buitenlandse holding Z aan de vennootschap van A. Hierdoor zouden de voormelde voorafgaande verrichtingen niet dienen plaats te vinden.

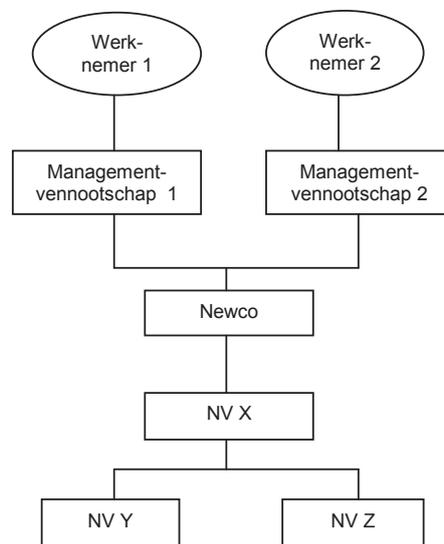
Gelet op het voormelde is de DVB van mening dat de geplande verkoop door de aanvragers niet kadert in het normaal beheer van hun privé-vermogen.

Gewenst doel kan bereikt worden zonder step-up

Casus 1

De aanvragers bezitten samen 94% van NV X. NV X heeft de aandelen van de werkvennootschappen NV Y en NV Z gekocht van NV XYZ, een vennootschap waarvan de aandelen toebehoorden aan de aanvragers. NV X is een zuivere holdingvennootschap die geen operationele activiteiten uitoefent. NV X werd een tiental jaar geleden opgericht door de aanvragers met de bedoeling werknemers te laten toetreden tot het kapitaal van de holding (geen rechtstreekse controle over de werkvennootschappen). Op heden zijn twee werknemers toegetreden via hun respectievelijke managementvennootschap (elk 3%).

De aanvragers wensen zich terug te trekken en wensen het geheel van hun aandelen te verkopen aan een holding (Newco) die zal opgericht worden door de managementvennootschappen van de werknemers (management buy out). Zodoende verkrijgt men een structuur van holding boven holding boven holding.



Om deze dubbele holdingstructuur te vermijden en gelet op het feit dat NV X in de nieuwe structuur totaal overbodig wordt, is het logischer dat NV X haar participaties in de werkvennootschappen verkoopt. Door de aanvragers werd niet/onvoldoende gemotiveerd waarom overgegaan wordt tot een verkoop van de aandelen van de holdingvennootschap. De DVB is van oordeel dat deze verrichting fiscaal geïnspireerd is.

Casus 2

De aanvragers (een echtpaar en hun kinderen) zijn 100% aandeelhouder van NV A. Het echtpaar bezit het vruchtgebruik van de aandelen. De blote eigendom is in handen van de kinderen. NV A werd door het echtpaar gekocht van een derde partij. NV A bezit 99% van de aandelen NV B die zelf 50% van de aandelen BVBA C bezit. De overige 50% van de aandelen van BVBA C is in handen van een derde partij. NV B werd door het echtpaar opgericht en nadien door hen middels verkoop overgedragen aan NV A.

De aanvragers wensen de aandelen NV A in te brengen in een nieuw op te richten holding. Vervolgens zouden de aandelen NV C en NV B door respectievelijk NV B en NV A verkocht worden aan de holding.

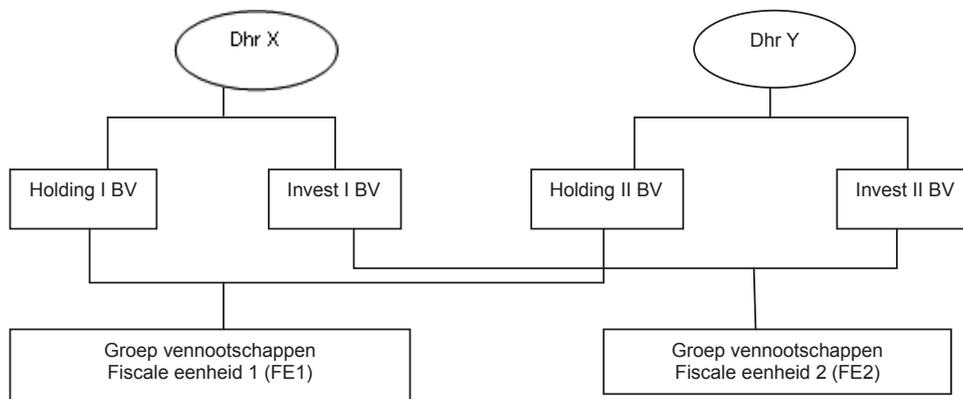
De verrichting kadert in een verdere optimalisering van de successieplanning van het echtpaar waarbij zij levenslang controle behouden over de groep. Tevens wordt door de inbreng en de daaropvolgende verhangingen een horizontale structuur gecreëerd waardoor het ondernemingsrisico beperkt wordt.

Uit de aangeleverde informatie (jaarrekening en boekhouding van NV A) blijkt onvoldoende dat NV A een exploitatievennootschap is. NV A heeft slechts 1 personeelslid dat zich hoofdzakelijk bezighoudt met administratieve werkzaamheden. De "activiteiten" worden uitgevoerd door werknemers op de loonlijst van NV B waarbij de doorfacturatie blijkbaar niet consequent gebeurt.

De DVB is van mening dat de holdingactiviteiten primeren en dat bijgevolg de voorgestelde inbrengverrichting fiscaal geïnspireerd is en niet kadert binnen het normaal beheer van het privé-vermogen. Wat betreft de spreiding van het ondernemingsrisico kan NV B evenwel zijn deelneming in NV C overdragen aan NV A. Wat betreft de successieplanning van het echtpaar dient opgemerkt te worden dat deze reeds geregeld is. De aandelen zijn reeds met voorbehoud van vruchtgebruik geschonken aan de kinderen wat een levenslange controle over de groep inhoudt.

Casus 3

De heer X is bezit alle aandelen Holding I BV en Invest I BV. Zijn broer, de heer Y bezit alle aandelen Holding II BV en Invest II BV. Holding I BV en Holding II BV zijn de aandeelhouders van een Nederlandse fiscale eenheid. Invest I BV en Invest II BV zijn de aandeelhouders van een tweede fiscale eenheid.



De heren X en Y willen respectievelijk hun aandelen Invest I BV en Invest II BV inbrengen in Holding I BV en Holding II BV. Ze willen al hun aandelen centraliseren in één gezinsholding per broer. Einddoel is te komen tot een fiscale en juridische eenheid van beide ondernemingsgroepen (FE 1 en FE 2), om op die wijze de overlevingskansen van de diverse vennootschappen te vergroten. Specifiek naar Nederlands recht, wordt dus gestreefd naar één grote fiscale eenheid, die noodzakelijkerwijze door één Holding moet worden geleid (de twee holdings van de broers kunnen dat dus niet samen zijn), en dit rekening houdende met de behoefte van elke broer om een eigen holding te houden,

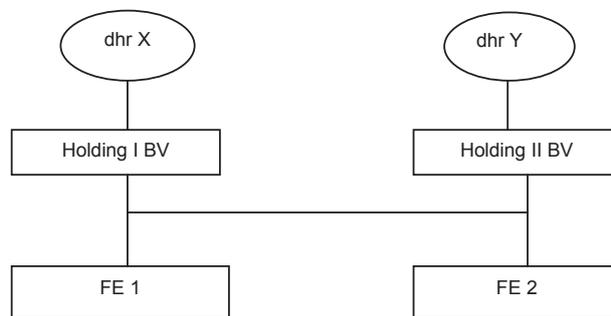
waarin naast de bestaande participaties ook nieuwe participaties kunnen ondergebracht worden.

Een zeer belangrijk (fiscaal) aandachtspunt naar Nederlands recht bij de gehele herstructurering is de mogelijke overdrachtstaks (6%) die in welbepaalde scenario's onvermijdelijk zal worden gevestigd. Door volgend stappenplan wordt deze overdrachtstaks vermeden.

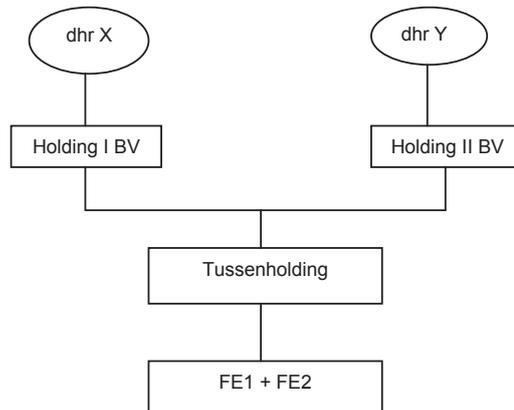
Stap 1: inbreng Invest I BV in Holding I BV en inbreng Invest II BV in Holding II BV

Stap 2: overdracht activa en passiva van Invest I BV en Invest II BV aan respectievelijk Holding I BV en Holding II BV

Stap 3: liquidatie Invest I BV en Invest II BV



Stap 4: oprichting tussenholding en inbreng FE 1 en FE 2 zodat alle aandelenbelangen samengevoegd worden onder één holding zodat één fiscale eenheid kan gerealiseerd worden.



Enkel een herstructurering via voorgaande stappen laat toe om zonder het opeisbaar worden van overdrachtstaksen te komen tot één globale fiscale eenheid, met boven de gezamenlijke holding twee houdstervennootschappen.

De DVB is van mening dat Invest I BV en Invest II BV niet moeten worden ingebracht in Holding I BV, respectievelijk Holding II BV, maar dat evengoed een fusie kan

plaatsvinden tussen de holdings (nl. tussen Holding I BV en Invest I BV en tussen Holding II BV en Invest II BV) waardoor hetzelfde doel bereikt wordt. Vervolgens kunnen de fusieholdings hun aandelen inbrengen in de tussenholding.

De DVB kan de argumenten van de aanvragers (die hoofdzakelijk fiscaal zijn) niet aanvaarden. Voor de beoordeling van de verrichtingen wordt door de DVB geen onderscheid gemaakt tussen Belgische en buitenlandse structuren. In casu zou de verrichting bestaande uit de inbreng van de holdings Invest I BV en Invest II BV in respectievelijk Holding I BV, Holding II BV, waardoor extra gestort kapitaal gecreëerd wordt, gevolgd door de overdracht van de activa en passiva van Invest I BV en Invest II BV aan respectievelijk Holding I BV, Holding II BV, gevolgd door de liquidatie van Invest I BV en Invest II BV, in Belgische context niet aanvaard worden aangezien de verrichting overduidelijk fiscaal geïnspireerd is. Een fusie zou evenwel wel aanvaard kunnen worden.

Holding boven holding

De heer A is sinds lange tijd Belgisch Rijkswoner en wil zijn activiteiten hier verder uitbouwen. Hiertoe wenst hij zijn participatie (100%) in de Nederlandse BV X (holding) in te brengen in een nieuw op te richten Belgische commanditaire vennootschap.

BV X heeft een participatie in de BV Y die een exploitatievennootschap is met een aanzienlijk risico (schadeclaims) dat ook doorwerkt op het niveau van de BV X die zich hoofdelijk borg heeft gesteld voor de financiële schulden van Y.

De aanvraag wordt gemotiveerd in het kader van de organisatie van de successieplanning van de aanvrager, het uitbouwen van verdere activiteiten in België en het vermijden van dubbele bronheffing op eventuele toekomstige dividenduitkeringen. Er wordt opgemerkt dat er thans geen concrete investeringsprojecten gepland zijn.

Aangezien BV Y recent problemen ondervond op het vlak van de verzekering van haar risico's, is het volgens de aanvrager van belang om haar liquiditeitsoverschot dat (in casu op korte termijn) zal ontstaan, te onttrekken aan het groepsrisico. Dit kan bereikt worden door deze middelen te laten opstromen naar Newco.

De DVB is van mening dat de geplande inbreng tot een "holding boven holding" structuur leidt en niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Geen afdoende motivering

Inbreng door mevrouw A (ongehuwd, geen kinderen) van haar participatie in de NV X in een op te richten holding.

Ingevolge recente partiële splitsingen van de NV X (zonder voorafgaande beslissing) waarbij:

- een onroerend goed werd afgesplitst naar de managementvennootschap van de aanvrager, de BVBA Y en
- participaties en liquide middelen werden afgesplitst naar een Newco (die ondertussen werd verkocht aan derden) bezit de NV X nog enkel bedrijfsmatig onroerend goed dat wordt verhuurd.

Als motivering voor de geplande inbreng wordt het verzekeren van de continuïteit van de NV X en het opzetten via een holdingstructuur van een geschikte opvolgingsstructuur

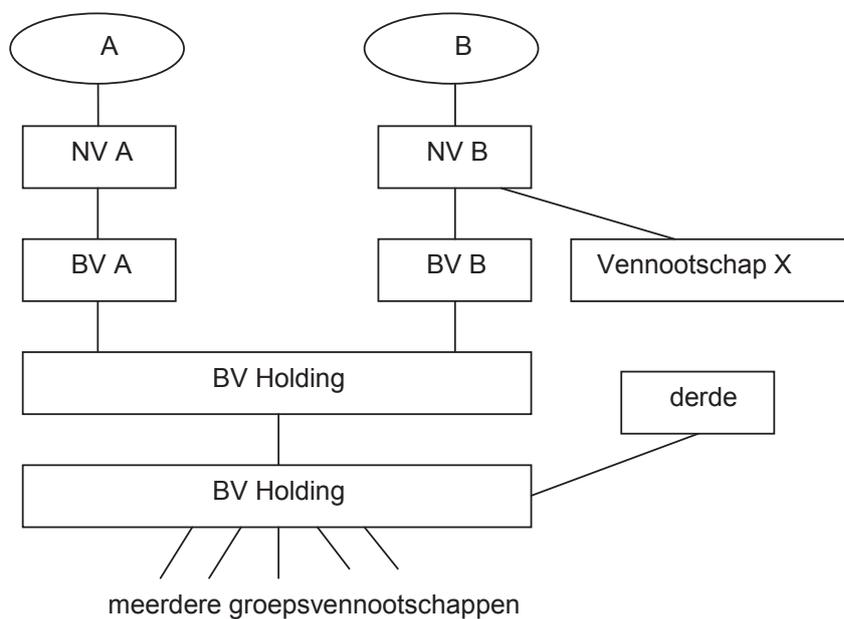
voor successiedoeleinden opgegeven. Een schenking van de aandelen van de holding is evenwel niet gepland en mogelijke voordelen van de nieuwe holding in geval van overlijden van de aanvrager werden niet aangetoond.

De DVB is van mening dat, bij gebrek aan afdoende motivering, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Overdracht met behoud van controle

Casus 1

Huidige structuur



Verkoop door de heren A en B van hun aandelen NV A en NV B aan de respectievelijke Newco's van hun kinderen.

De vennootschappen A en B werden indertijd opgericht naar Luxemburgs recht door een inbreng in natura van de buitenlandse holdings A en B en recent werd hun maatschappelijke zetel verplaatst naar België. Zowel de NV A als de NV B beschikken over aanzienlijke liquiditeiten. In het verleden vonden in deze vennootschappen geen kapitaalverminderingen plaats noch dividenduitkeringen.

Het ligt in de bedoeling van de aanvragers om betrokken te blijven bij de ondernemingsgroep en waar wenselijk, bestuurder te blijven. Wel zullen ze hun kinderen volledig betrekken in het beleid zodat zij in de toekomst leidinggevende functies kunnen vervullen en op termijn de controle volledig kunnen overnemen. Na de geplande verkopen zullen de Newco's, per familietak, overgaan tot de oprichting van een STAK waarin de aanvragers (eveneens per familietak) stemrecht zullen hebben.

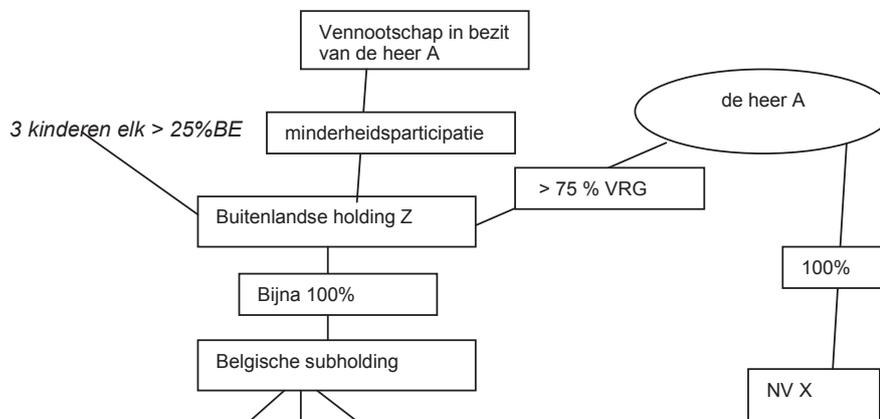
De DVB is van mening dat, gelet op het beoogde controlebehoud door de aanvragers, de geplande verkoop niet kadert in het normaal beheer van een privé vermogen.

Bovendien wordt opgemerkt dat in onderhavige situatie een alternatieve piste zijnde een verkoop door de vennootschappen A en B (de NV's of de BV's) i.p.v. door de aanvragers persoonlijk, dient overwogen te worden. In dat kader is de door de heer B aangehaalde motivering dat door een verkoop van de aandelen NV B tezelfdertijd de participatie in X kan worden overgedragen geen aanvaardbare verantwoording om de verkoop van de aandelen NV B te kwalificeren als normaal beheer van een privé vermogen.

Casus 2

Verkoop door de heer A van de aandelen NV X aan de buitenlandse vennootschap Z.

Structuur vóór de verrichting



Z werd meerdere jaren geleden opgericht. Middels schenkingen in de loop der jaren heeft de heer A de blote eigendom van aandelen Z geschonken aan zijn kinderen. De NV X werd lange tijd geleden opgericht door de heer A. Deze vennootschap is eigenaar van bedrijfsvastgoed (verhuur aan derden).

Door de geplande verkoop zouden de aandelen X ook onrechtstreeks in het bezit komen van zijn kinderen (als blote eigenaars). De verkoopprijs zal deels (gering percentage) onmiddellijk worden betaald door Z terwijl voor het saldo een schuld zou ontstaan. De vordering van de heer A op Z zou rentedragend zijn en mogelijkerwijze zal de heer A de blote eigendom ervan schenken aan zijn kinderen (behoud vruchtgebruik).

De geplande verkoop kadert in de centralisatie van het aandelenbezit en de verdere successieplanning van de heer A. Als motivatie voor een verkoop i.p.v. een inbreng, wordt door de aanvrager aangehaald dat er dan na de verrichting niet opnieuw dient te worden overgegaan tot een schenking van de aandelen Z (in blote eigendom) aan de kinderen.

De DVB is van mening dat de geplande verkoop niet kadert in het normaal beheer van een privé vermogen. Aangezien de heer A nog steeds de zeggenschap heeft, dient de verrichting te worden aangemerkt als een verkoop aan de "eigen" holding.

Geen concrete situatie

Inbreng door de heer A van de aandelen van zijn notarisvennootschap X (100%) in een op te richten Newco.

Gelet op het groeiend personeelsbestand en de stijgende bedrijfswinst, is het voor de heer A bijna niet meer mogelijk om het notaris kantoor nog verder alleen te runnen. Daarom wenst hij zich voor te bereiden op een mogelijke associatie. Dit kan volgens de aanvrager het best gerealiseerd worden middels de inbreng van de aandelen X in een notariële participatievennootschap (Newco).

Uit de verstrekte inlichtingen blijkt dat de zoektocht naar een kandidaat die wil toetreden tot de notarisvennootschap nog dient aangevat te worden. De DVB is dan ook van mening dat, gelet op het feit dat hier geen sprake is van een concrete situatie, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé vermogen.

*Waardering*Casus 1

Drie broers bezitten aandelen in drie exploitatievennootschappen A, B en C. Ten gevolge van verschillende toekomstvisies beslisten ze eind 2013 om de samenwerking stop te zetten. Twee broers zullen samen A en B verder exploiteren. De derde broer zal C overnemen. Om de opdeling mogelijk te maken richten de twee broers samen een holding op en brengen ze hun aandelen A en B in. Vervolgens koopt de holding de aandelen A en B in het bezit van de derde broer.

Tijdens het verloop van de procedure blijkt dat de verrichtingen reeds hebben plaatsgevonden begin 2014. Het verslag opgesteld door de bedrijfsrevisor in het kader van de kapitaalverhoging bij de holding door middel van een inbreng in natura van aandelen A en B werd bezorgd. Uit het verslag blijkt dat de bedrijfsrevisor een voorbehoud formuleert omtrent de waardering van de aandelen A gezien de gehanteerde gecorrigeerde intrinsieke waarde niet geconfirmeerd wordt door de huidige substantiële waarde en de gebudgetteerde cijfers bij de DCF-methode afwijken van de ondertussen gekende actuele cijfers. Ook omtrent de waardering van B werd een voorbehoud geformuleerd aangezien een overwaardering blijkt.

Gelet op voormeld voorbehoud gemaakt door de bedrijfsrevisor en het feit dat de verrichting reeds plaatsvond op basis van dit verslag kan door de DVB geen positieve beslissing afgeleverd worden.

Casus 2

De heren A en B zijn aandeelhouder van NV X, NV Y en NV Z. NV X en NV Y zijn exploitatievennootschappen. NV Z bezit het onroerend goed dat door NV X en NV Y aangewend wordt voor de exploitatie. Daarnaast bezit NV Z 50% van de aandelen in de werkvennootschap NV X.

De aanvragers wensen hun aandelen NV X, NV Y en NV Z in te brengen in een gezamenlijke holdingvennootschap in het kader van centralisatie van de deelnemingen en latere successieplanning. Na de inbreng zal NV Z haar deelneming in NV X verkopen aan de holding.

Een waarderingsverslag werd bezorgd. Voor de exploitatievennootschappen wordt een waarde bepaald aan de hand van een gemiddelde van meerdere rendementsmethodes. NV Z wordt gewaardeerd tegen substantiële waarde, zijnde het eigen vermogen gecorrigeerd met de latente meerwaarden op het onroerend goed en de participatie in NV X.

Uit informatie aangeleverd door de aanvragers blijkt dat NV Z niet geschikt geacht wordt als holdingvennootschap omwille van volgende redenen. Vooreerst wenst men een zuivere holding te creëren die geen onroerend goed bezit. Tevens wordt aangehaald dat er binnen NV Z een belangrijk risico inzake bodemverontreiniging aanwezig is afkomstig van een voorheen uitgeoefende activiteit. De aanvragers wensen dit risico (en een eventueel belangrijke bodemsaneringskost in de toekomst) gescheiden te houden van de participaties die de holding zal aanhouden. Het zou dan ook bedrijfseconomisch en financieel onlogisch zijn om de holding en de onderliggende werkvennootschappen te infecteren met dit risico en zodoende de economische activiteit en de tewerkstelling in het gedrang kan brengen.

De DVB kan deze motivatie aanvaarden maar merkt op dat met dit potentieel risico geen rekening gehouden werd bij de waardering van NV Z. Bijgevolg kan op basis van het aangeleverde waarderingsverslag geen positieve beslissing afgeleverd worden.

Art. 90, 9°, 1ste streepje WIB 92 – Verkopen en inbrengen van aandelen –Overdreven waarderungen

Een Groep, actief in een topsector is in het bezit van zes natuurlijke personen die in België wonen.

De activiteiten werden, een tiental jaren geleden, ontplooid vanuit een aangrenzend land van België (land A), via B, een vennootschap met een minimum kapitaal naar buitenlands recht A die daartoe is opgericht. Kort nadien heeft B de vennootschap C naar Belgisch recht opgericht, die optreedt als managementvennootschap in België.

De Groep doet bloeiende zaken. Niettegenstaande deze groei beschikken deze vennootschappen nog altijd over een minimumkapitaal, en dit ondanks een hoge niet boekhoudkundig uitgedrukte waardering van de know-how van B. De Groep wil de belangrijkste leverancier worden op internationale schaal, uitgaande van B. Daartoe moet de Groep (i) haar kredietwaardigheid verhogen en dit noodzakelijkerwijze door een kapitaalverhoging (ii) toegang hebben tot de financiële markten en (iii) haar beslissingsbevoegdheid centraliseren en integreren in België.

De Groep wil overgaan tot herstructurering in twee fasen :

1. de aandeelhouders kopen de aandelen C van B ;
2. de aandeelhouders doen inbreng van de aandelen B in C die de holdingvennootschap van de Groep zou worden.

Op basis van de waarderungen voorgesteld voor deze verrichtingen, zou C gekocht worden aan een verminderde waarde, quasi symbolisch, terwijl dat B zou ingebracht worden aan een zeer hoge rendementswaarde .

Het plan werd niet aanvaard wegens het kunstmatige aspect van de verrichting, wat betreft de veel te agressieve waardering van B, het gebrek aan samenhang van de waarderingsmethodes van B en C en het feit dat de kapitaalverhoging zou worden geboekt in C, terwijl dat één van de motieven bestond in het geruiststellen van de klanten van B die de belangrijkste operator is.

Het plan werd in tweede instantie gewijzigd en omgevormd in een gewoon plan van inbreng van de aandelen van B in een Newco naar Belgisch recht die daartoe moet worden opgericht. Men heeft evenwel geen enkele opheldering kunnen geven over de waardering van B (in het bijzonder in vergelijking met een recente waardering die werd vastgesteld bij de toetreding van een nieuwe vennoot).

Art. 90, 9°, 1ste streepje WIB 92 – Inbreng van aandelen – Overdreven waardering

De broers A en B staan aan het hoofd van een groep van operationele vennootschappen, voor een deel rechtstreeks in bezit en voor een deel in bezit door tussenkomst van een gemeenschappelijke holding C. De broers willen nu inbreng doen in C van de aandelen die ze rechtstreeks bezitten. De holding C werd drie jaar geleden opgericht door A en B met het oog op het verkrijgen van de deelnemingen van een uittreedende aandeelhouder.

De verkrijging werd verricht aan een prijs die voortvloeit uit een waardering verricht door een bedrijfsrevisor.

De DVB is van mening dat deze eerste waardering een objectief en betrouwbaar vergelijkingspunt is en dit des te meer daar de verrichtingen destijds werden afgesloten tussen derden.

De broers waarderen de te verwezenlijken inbrengen echter aan een waarde die duidelijk hoger en overdreven is. De DVB concludeert dat de gebruikte methodes en verminderingen moeten overeenstemmen en brengt een negatief advies uit over de geplande verrichting.

Art. 90, 9°, 1ste streepje WIB 92 - Verkoop van de holding aan een derde (eerder dan verkoop van een dochter)

De heer A, aanvrager, heeft de operationele vennootschap X opgericht n het begin van de jaren 90. Kort na de oprichting deed de heer A inbreng van zijn vennootschap X in zijn managementholding Y, en dit wegens familieproblemen. Deze inbreng werd verwezenlijkt aan de inschrijvingswaarde van X, dat wil zeggen zonder inbrengmeerwaarde. Na verloop van tijd hebben de minderheidsaandeelhouders een deelneming genomen in het kapitaal van X waarbij de heer A onrechtstreeks via Y, ongeveer 80% van het kapitaal van X behoudt. Er werden eveneens enkele verkrijgingen verwezenlijkt via Y: financiële beleggingen, een terrein en vooral een recent aangekochte woonruimte en bestemd voor de toekomstige huisvesting van A en zijn familie. Onverwacht is de heer A benaderd door de internationale groep Z die belang stelt in de verkrijging van Y (maar vooral van X). De heer A wil alle "privé"- activa onttrekken onder de vorm van een buitengewoon dividend, voorafgaand aan de verkoop van Y aan Z.

De gestelde vragen hebben betrekking op art. 90, 9°, 1ste streepje WIB 92 en op het bestaan van andere motieven dan het vermijden van belastingen op de inkomsten in het kader van de eventuele toepassing van art. 344 §1 WIB 92.

Het College weigert de verrichting om reden dat de aanvrager in gebreke blijft overtuigende rechtvaardigingsgronden te verschaffen aangaande de wil van Z om Y te verkrijgen.

Art. 90, 9° 1ste streepje: inbreng in een Newco naar buitenlands recht met het oog het behoud in het buitenland van een structuur die mogelijk maakt om te genieten van de DBI-af trekken

De Groep, actief in Europa en in meerdere landen in ontwikkeling, is in bezit van een familiale structuur waarvan het aandeelhouderschap op dit ogenblik verdeeld is in twee afdelingen (A en B) wegens een familiaal conflict.

De twee overkoepelende exploitatieholdings (C en D) zijn via twee holdings (E en F), allebei gemeen aan twee familiale bedrijfstukken in conflict .

De ene (E) is van Belgisch recht, de andere (F) van buitenlands recht. F was in bezit tot voor enige jaren via een Trust.

Deze tweeledige bezitsstructuur werd opgezet midden jaren 2000, ingevolge een gecompliceerde herstructurering, in het kader waarvan fusies, splitsingen en diverse interne inbreng-en verkoopmeerwaarden plaatsvonden.

Sindsdien, is de sleutelaandeelhouder die deze herstructurering had doorgevoerd, overleden en is er een conflict ontstaan dat betrekking heeft op de erfrechtelijke devolutie van een bepaald percentage - minderheid – van de aandelen van de Groep (E en F). Dit conflict riskeert de bestendigheid van de Groep te schaden.

De eerste familiale afdeling (A) wil inbreng doen van haar deelnemingen in de twee holdings E en F, in een gemeenschappelijk holding X die mogelijk zou maken een geïntegreerde structuur te bekomen met een enige hoofdholding voor deze afdeling.

Bovendien begint het conflict dat betrekking heeft op het bezit van de aandelen waarvan de eigendom wordt betwist, opgelost te geraken : de afdeling B heeft een compromis aanvaard krachtens hetwelk de gemeenschappelijke holding X de betwiste aandelen terugkoopt die op dit ogenblik behoren aan bedrijfsafdeling B.

De holding X zou de financiering (via lening) van de verkrijging mogelijk maken.

Er werd vastgesteld door het College dat midden de jaren 2000, de herstructurering die de oprichting van de holding F tot gevolg had, de DBI-af trek mogelijk maakte die niet zou mogelijk geweest zijn in België. Het College stelt vast dat de holding X – recent opgericht –eveneens van buitenlandse nationaliteit, een in België als “slechte” gekwalificeerde DBI-af trek mogelijk maakt . Het College is van oordeel dat de inbreng kadert in een context die niet meer behoort tot het beheer van een goede huisvader..

Art. 90, 9° 1ste streepje: Verkoop, aankoop en inbreng van aandelen

De familie X (ouders en kinderen) is aandeelhouder van een exploitatievennootschap (NV A) die de expansie van de activiteit wil verderzetten en treedt op als verkrijger van de Groep Y (NV B en NV C) die een activiteit uitoefent die aanvullend is aan die van NV A.

De Groep Y is in bezit van derden : de NV B is eigenaar van het industrieel gebouw en heeft geheel het bezit van de NV C die de exploitatievennootschap is.

De familie X wil eveneens de NV B gebruiken als overkoepelende holding. Wegens het onroerend goed dat ze bezit heeft de NV B een grote leencapaciteit.

De familie X wil als volgt handelen :

- een gedeelte van de aandelen die de kinderen bezitten in de NV A zou verkocht worden aan de NV B tegen een overeengekomen prijs P ;
- Bijkomstig zouden de kinderen tegen dezelfde prijs P, de totaliteit van de aandelen van de NV B verkrijgen die bijgevolg de NV A en de NV C zou overkoepelen ;

- de verkrijgingsprijs P van de aandelen van de kinderen door de NV B, zou dezelfde dag terugbetaald worden door middel van een banklening afgesloten door de NV B ; hierdoor zouden de kinderen beschikken over de nodige liquiditeiten voor de betaling van prijs P aan de aandeelhouders-verkopers van B ;
 - teneinde het saldo van een lening terug te betalen die is verleend aan de NV B door de uittreedende aandeelhouders, zouden de aandelen van de NV C worden verkocht door de NV B aan de NV A. De NV B zou op die manier de vroegere aandeelhouders kunnen terugbetalen.
 - Tenslotte zouden de ouders en de kinderen het saldo van hun aandelen van de NV A kunnen inbrengen in de holding(intussen) NV B.
- De DVB besluit tot het kunstmatig karakter van de verrichtingen die niet als gewoon kunnen gekwalificeerd worden en van de waarderingen die 'het rondkrijgen' van de financieringsverrichtingen mogelijk maken.
- De financiële plannen van de holding NV B werden niet voorgelegd aan de DVB zodanig dat het riskante karakter van het project niet kan worden geanalyseerd. De financiële capaciteit van de nieuwe Groep ter financiering van de verkrijgingen is niet aangetoond.

Art. 90, 9°, 1ste streepje WIB 92: Verkoop van aandelen

De heer X is gedelegeerd bestuurder binnen de BVBA A waarvan hij aandeelhouder is voor quasi 100%. De vennootschap A oefent een consultancy-activiteit uit sinds meerdere jaren. Ze bezit eveneens het bedrijfsgebouw. Kortelings heeft X een naamloze vennootschap opgericht, de NV B, aan dewelke de BVBA A haar operationele activiteit heeft verleend. Er was geen geschreven overeenkomst die de verrichting uitdrukkelijk vastlegt. De BVBA A blijft eigenaar van het onroerend goed, van de infrastructuur, van de voertuigen enz.. (tegen betaling van huur en herfacturatie met marge), en vooral van de computersoftware die garant staat voor de activiteit. De concessie van de software geeft aanleiding tot de betalingen van royalty's, berekend tegen een zeker percentage van de prestaties gefactureerd door de NV B. De heer X wenst de NV B te verkopen aan zijn 3 medewerkers, belanghebbenden bij de overname. Deze laatste beschikken niet over de nodige gelden, temeer daar de NV B hoog gewaardeerd is – met aanzienlijke liquiditeiten die op het actief van de balans staan.

De heer X beoogt de oprichting met de 3 overnemers van een Newco C waarin hij aandeelhouder zal zijn voor 26 % en aan het hoofd waarvan hij statutaire zaakvoerder voor onbepaalde duur zal worden benoemd. De heer X zal de totaliteit van de aandelen van de NV B aan Newco C verkopen. Bijkomend zal X een aankoopoptie verlenen aan de vennoten overnemers op de 26 % die hij bezit in Newco C onder de opschortende voorwaarde van terugbetaling van zijn schuldvordering op C. Er wordt verwacht dat de terugbetaling zou kunnen worden verricht in 6 jaar.

Het plan werd niet goedgekeurd rekening houdend met het gebrek aan uitdrukkelijke vastlegging van de concessie van de activiteit, de aanwezigheid van aanzienlijke liquiditeiten en het feit dat X absolute controle behoudt over Newco C voor een periode van minstens zes jaar.

7.1.2 Kwalificatie van inkomsten in de personenbelasting

Casus 1

Aanvrager is voornemens een pand te huren met meerdere kamers die hij nadien zal onderverhuren. Aanvrager wenst duidelijkheid omtrent de fiscale kwalificatie van de huuropbrengsten.

Uit de bespreking met aanvrager blijkt dat aanvrager reeds eigenaar is van een pand met een aanzienlijk aantal kamers die hij verhuurt met kortlopende huurovereenkomsten aan particulieren. De verhuur van deze kamers vergt een intensieve opvolging gelet op het aanzienlijk aantal kamers en het grote verloop bij de huurders.

Aanvrager heeft nu de mogelijkheid om een gelijkaardig pand te huren als het pand dat hij reeds in eigendom heeft. De beschikbare kamers zullen worden onderverhuurd.

Gelet op deze vaststellingen is de DVB van oordeel dat er zich een opeenvolging van handelingen voordoet die de nodige organisatie vereisen en dat bijgevolg de taxatie als beroepsinkomen (art. 37, WIB 92) niet kan worden uitgesloten.

Casus 2

In 2004 kocht aanvrager in persoonlijke naam een terrein en financierde dit met eigen middelen. In 2010 kocht aanvrager in persoonlijke naam het naastgelegen terrein eveneens met eigen middelen.

Overeenkomstig de toegekende bouwvergunningen liet aanvrager twee appartementsgebouwen optrekken op bovenvermelde percelen met telkens negen woongelegenheden en ondergrondse garages. Hij financierde de bouwwerkzaamheden met een hypothecaire lening met een looptijd van 20 jaar.

Na voltooiing van de bouwwerken werden de appartementen kort nadien verhuurd.

Aanvrager heeft geen van beide appartementsgebouwen zelf gerealiseerd, maar deed hiervoor beroep op een externe projectcoördinator. De verhuur en het beheer van het gebouw gebeurt door bemiddeling van een externe vastgoedmakelaar.

Aanvrager is beroepsmatig actief als zaakvoerder van een vennootschap die als projectontwikkelaar is erkend.

Aanvrager wenst de appartementsblokken te verkopen en vraagt daarbij de bevestiging dat de meerwaarde die wordt gerealiseerd naar aanleiding van de verkoop van de appartementen noch een beroepsinkomen in de zin van artikel 23, WIB 92 noch een divers inkomen in de zin van artikel 90, 1°, WIB 92 uitmaakt.

Uit de bespreking met aanvrager bleek dat aanvrager in het verleden reeds een aantal appartementen had aangekocht die waren bestemd voor verhuring (tevens gefinancierd met een hypothecaire lening over 20 jaar), dewelke enkele jaren na de aankoop ervan werden doorverkocht.

Aldus werd vastgesteld dat de voorgenomen verrichtingen van de verkoop van de appartementsgebouwen volgen op een gelijkaardige verrichting uit het recente verleden waarbij aangekochte appartementen gedurende een korte periode werden verhuurd en nadien werden verkocht.

De DVB oordeelt dat de belasting als winst van de gerealiseerde meerwaarde bij de verkoop in casu niet valt uit te sluiten gelet op het herhaaldelijk karakter van de voorgenomen verrichting, het beroep op externe financiering en de band met de beroepsactiviteit van aanvrager.

Casus 3

X deed in de jaren '90 een uitvinding van technische aard. Eind jaren '90 werd een octrooiaanvraag ingediend voor deze uitvinding.

In deze periode was X onbezoldigd bestuurder van nv Y. De activiteiten van de vennootschap waren niet gerelateerd aan de uitvinding waarvoor X een octrooi heeft aangevraagd en verkregen.

In een latere fase werden de octrooirechten commercieel geëxploiteerd door nv Z, de opvolger van nv Y. Aanvankelijk werd hiervoor geen overeenkomst gesloten tussen nv Z en X. Er werden dan ook geen royaltyvergoedingen betaald door de vennootschap.

Nadat de eerste uitvinding eind jaren '90 werd geoctrooieerd, volgden er nog verschillende andere uitvindingen waarvoor een octrooiaanvraag werd ingediend. Het gebruiksrecht op deze octrooien werd steeds zonder vergoeding overgedragen aan nv Z.

Naar aanleiding van een juridische betwisting met een concurrent van nv Z, werd besloten om een licentieovereenkomst met betrekking tot het octrooi af te sluiten.

In 2005 werd een eerste licentieovereenkomst gesloten tussen X en nv Z waarvoor maandelijks royalty's worden betaald aan X. Deze inkomsten werden steeds aangegeven en belast als afzonderlijke belastbare roerende inkomsten bij toepassing van art. 17, § 1, 3°, WIB 92.

In 2012 werd een tweede licentieovereenkomst gesloten tussen X en nv Z waarbij royalty's zullen worden betaald voor het gebruik van het octrooi dat betrekking heeft op een andere uitvinding van X.

De prefilingsaanvraag beoogt de bevestiging te verkrijgen dat de royalty's die X ontvangt uit de tweede licentieovereenkomst kunnen worden beschouwd als roerende inkomsten conform art. 17, §1, 3°, WIB 92.

Uit de toelichting van het dossier door aanvrager blijkt dat :

- de royalty's ontvangen uit de eerste licentie sinds 2006 steeds werden aangegeven als roerend inkomen en nog nooit het voorwerp hebben uitgemaakt van een geschil met de administratie;
- er bij nv Z in de R&D-afdeling een aantal mensen werken die ondermeer de uitvindingen van X verder uitwerken met het oog op de commercialisatie ervan;
- X onbezoldigd bestuurder en aandeelhouder is in nv Z;
- X bezoldigd bestuurder is in nv A. Er zou evenwel geen verbondenheid zijn met nv Z (uit nazicht van de jaarrekeningen en publicaties uit het Belgisch Staatsblad blijkt dat beide vennootschappen wel dezelfde bestuurders hebben, met name X en zijn echtgenote);
- X inmiddels reeds meerdere octrooien heeft gedeponereerd, twee ervan met licentie aan nv Z;
- De eerste licentie aan nv Z eind 2005 betrekking heeft op een uitvinding van X in een periode waarin de vennootschap waarin hij bestuurder was een activiteit uitoefende die niet aansloot op de uitvinding die werd gedaan;
- De tweede licentie aan nv Z in 2012 betrekking heeft op een uitvinding van X in een periode waarin de vennootschap waarin hij bestuurder is een activiteit uitoefent waarbij zijn uitvindingen verder worden uitgewerkt door een team R&D en worden gecommmercialiseerd door de vennootschap;
- X over een btw-nummer beschikt voor de facturatie van zijn royalty's;
- De facturatie van royalty's voor de tweede licentie voor inkomstenjaar 2013 een aanzienlijk bedrag uitmaakt.

Het team DVB is van oordeel dat de inkomsten voortkomende uit de tweede licentie aan nv Z door X een duidelijke band met de beroepswerkzaamheid van X als bestuurder van nv Z vertonen. De omstandigheden waarin de uitvinding tot stand is gekomen en de licentie werd verleend zijn volkomen anders dan de eerste licentie verleend in 2005. Bijgevolg kan niet worden ingestemd met de belastbaarheid van de ontvangen royalties met betrekking tot de tweede licentie als een roerend inkomen in de zin van artikel 17, § 1, 3°, WIB 92 ten name van X.

7.1.3 Liquidatie vennootschap voortzetting éénmanszaak

Het voorwerp van de prefilingsaanvraag bestaat er in te vernemen of een ziekenhuis-geneesheer, na de liquidatie van zijn persoonlijke vennootschap waarvan de geneesheer de enige aandeelhouder en zaakvoerder is, de bestaande contracten met het ziekenhuis waar hij werkt in eigen naam kan verderzetten zonder dat er sprake is van voordelen van alle aard (of een meerwaarde vastgesteld bij vereffening).

Volgens de overeenkomsten tussen de arts, de bvba en het ziekenhuis zullen de rechten en plichten voortvloeiend uit de overeenkomst van rechtswege overgaan op de ziekenhuisgeneesheer wanneer de bvba haar rechtspersoonlijkheid zou verliezen.

Ten tijde van de oprichting van de bvba is er geen inbreng of overdracht van cliënteel geweest. Ook nadien werd nooit enig immaterieel vast actief in die zin geboekt door de vennootschap.

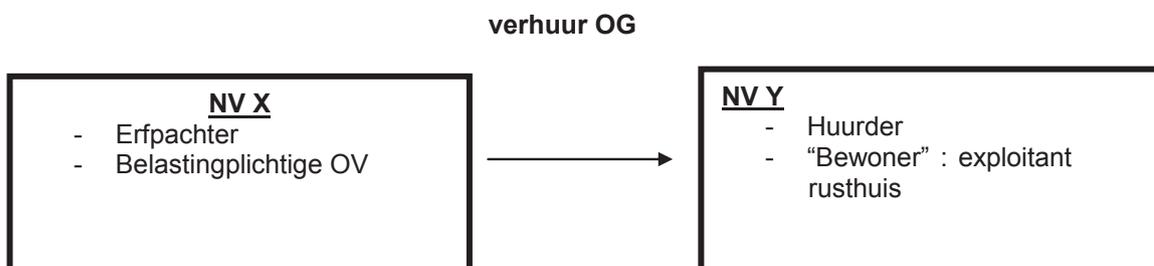
De DVB is van oordeel dat er, onder de beschreven omstandigheden, sprake kan zijn van een toebedeling van activa aan de vennoot bij vereffening in de zin van artikel 208/209, WIB 92 waarbij een niet-uitgedrukte meerwaarde wordt vastgesteld op het moment van de toekenning ervan aan de begunstigde vennoot. Dit is het geval ongeacht of er een overdracht van cliënteel of goodwill geweest is ten tijde van de oprichting van vennootschap.

7.1.4 Vrijstelling onroerende voorheffing exploitatie rusthuis

NV X houdt verschillende onroerende goederen in erfpacht om deze vervolgens te verhuren aan individuele groepsvennootschappen teneinde er rust- en verzorgingsactiviteiten in uit te oefenen.

NV Y betaalt een marktconforme huur aan NV X voor het onroerend goed en baat er een door de overheid erkend rust- en verzorgingstehuis in uit. NV Y biedt daarbij woonegelegenheid en verscheidene aangepaste diensten aan ten behoeve van gezonde, zorgbehoevende en dementerende bejaarden.

Schematisch :



NV Y rekent aan haar residenten een dagprijs aan.

Aanvrager (NV X) wenst de bevestiging te verkrijgen omtrent de afwezigheid van winstoogmerk voor de OV-vrijstelling conform artikel 253, 1° juncto 12, WIB 92 wanneer NV Y het boekjaar afsluit met een positief resultaat, in die zin dat er voor de beoordeling van de afwezigheid van winstbejag louter rekening wordt gehouden met de aanwending van het onroerend goed en derhalve eveneens enkel met het gedeelte van de winst dat voorkomt uit het desbetreffende onroerend goed.

Aanvrager maakt daarbij een onderscheid tussen de winsten uit de algemene uitoefening van de activiteiten van het rusthuis (o.a. dienst- en zorgverlening aan de zorgbehoevende bewoners; uitbating van een cafetaria voor bezoekers; ...) enerzijds, en de uit het desbetreffende onroerende goed (bestemd voor de uitbating van het rusthuis) behaalde inkomsten anderzijds. Enkel de laatste categorie, i.e. de netto-inkomsten uit het onroerend goed, zouden moeten – met het oog het verkrijgen / behoud van de vrijstelling OV – worden aangewend voor de instandhouding en uitbreiden van het rusthuis (“herinvesteringsverplichting”).

Om deze netto-inkomsten te bepalen die worden behaald uit het onroerend goed en die onderworpen zijn aan de herinvesteringsverplichting, verwijst aanvrager naar de verschillende bestanddelen uit de aangerekende dagprijs. De dagprijs bevat, naast een verrekening van de kosten die verband houden met de aangeboden (zorg-, medische en andere) diensten, ook impliciet een vergoeding voor woongelegenheid in de kamers.

Aanvrager stelt daarbij een methode voor ter bepaling van het percentage van de winst uit de terbeschikkingstelling van het onroerend goed.

Ondermeer rekening houdende met recente rechtspraak omtrent de beoordeling van de afwezigheid van winstoogmerk zoals bedoeld in artikel 12, § 1, WIB 92 en de bewoordingen in de circulaire nr. Ci.RH 222/628.711 van 1 juli 2013 (AAFisc nr. 27/2013) hieromtrent, is de DVB van mening dat met de door aanvrager voorgestelde handelswijze geenszins de afwezigheid van winstoogmerk in de zin van artikel 12, § 1, WIB 92 is aangetoond.

7.1.5 Gespreide taxatie meerwaarde bij overdracht goodwill

Bvba X is een vennootschap die actief is als professionele accountantsvennootschap. In 1996 kocht zij de goodwill en bureeluitrusting aan van de handelszaak van bvba Y.

Bvba X heeft deze destijds verworven goodwill over een periode van tien jaar afgeschreven. Ingevolge deze afschrijvingen, en de intussen verstreken tijd, is op heden de boekwaarde van de destijds verworven goodwill nul geworden.

Op heden wenst bvba X het immaterieel vast actief over te dragen aan een nieuwe op te richten accountantsvennootschap, waarin de volgende generatie – bijgestaan door de zaakvoerder van bvba X – goedkoop kan instappen in het kapitaal.

De prijs voor de goodwill wordt berekend aan de hand van de gemiddelde jaaronzet van de laatste drie à vier boekjaren.

Aangezien de oorspronkelijk aangekochte goodwill inmiddels geheel werd afgeschreven, wordt er ingevolge de voorgenomen verkoop een aanzienlijke meerwaarde gerealiseerd.

Bvba X wenst gebruik te maken van het stelsel van de gespreide taxatie van artikel 47, WIB 92.

De DVB maakt uit het waarderingsverslag op dat de destijds ingebrachte goodwill in 1996 integraal bestond uit cliënteel. Het actief werd afgeschreven over een termijn van 10 jaar. De boekwaarde ervan bedraagt nihil.

Aangezien de destijds verworven goodwill volledig werd afgeschreven, is de DVB van mening dat de meerwaarde die wordt gerealiseerd integraal betrekking heeft op de uitbouw van nieuwe goodwill die niet als activabestanddeel op de balans van de onderneming tot uitdrukking werd gebracht. Bijgevolg kan aanvrager geen beroep doen op het stelsel van gespreide belasting van de meerwaarde overeenkomstig artikel 47, WIB 92.

7.1.6 Voordeel alle aard wagen woon-werkverkeer

De aanvrager wenst bevestiging te krijgen dat er in zijn hoofd geen voordeel van alle aard is betreffende het persoonlijk gebruik van de door de bvba X kosteloos ter beschikking gestelde wagen, in toepassing van de artikels 32 en 36 WIB 92.

De activiteit betreft een huisartsenpraktijk, met zowel consultaties in de woning van de dokter als bezoeken bij patiënten thuis. De maatschappelijke zetel van zijn vennootschap en zijn woonplaats bevinden zich op hetzelfde adres.

De dokter houdt ook nog consultaties op een tweede locatie. Als bijkomende activiteit treedt de dokter ook op als onderzoeker/consultant voor diverse bedrijven, waarvoor ook verplaatsingen dienen te gebeuren voor vergaderingen of lezingen.

Recentelijk kocht de vennootschap een wagen welke volgens aanvrager enkel gebruikt wordt voor professionele doeleinden. De dokter beschikt ook over een privéwagen waarmee het gezin alle privéverplaatsingen doet.

Onder persoonlijk gebruik van een voertuig (cf. circulaire Ci.RH.241/561.364 (AOIF 8/2004) d.d. 05.02.2004) wordt verstaan de eigenlijke privé-verplaatsingen en de woon-werkverplaatsingen.

Volgens een arrest van het Hof van Cassatie van 21 november 2002 is er sprake van woon-werkverkeer als de verplaatsing van thuis uit vertrekt, zelfs wanneer de belastingplichtige een gedeelte van zijn beroepswerkzaamheid in zijn woonplaats verricht. Het Hof volgt hiermee de zienswijze van de administratie.

Dit betekent dat de verplaatsingen naar de tweede locatie waar de dokter zijn consultaties houdt beschouwd dienen te worden als woon-werkverplaatsingen en er dus geen positief gevolg kan gegeven worden aan de aanvraag.

7.1.7 Auteursrecht architecten

Bvba X wenst een gedeelte van de erelonen toegekend aan haar architecten als auteursrechten te kwalificeren.

De DVB is ter zake van mening dat:

- alhoewel een bouwwerk in principe de bescherming van de Auteurswet kan genieten, het voor architecten doorgaans moeilijk is de originaliteit van het bouwwerk aan te tonen;
- het opmaken van plannen, voorstudies, onderzoek van te gebruiken grondstoffen, enz. eerder een gegeven is van techniciteit, van deskundigheid en

- professionaliteit en in mindere mate van een intellectuele inspanning die het bouwwerk een individueel karakter geeft;
- het pas in zeer uitzonderlijke en individuele gevallen, waarbij sprake is van een herkenbare, originele en eigen stijl van de architect, een gering percentage van de omzet gerealiseerd op dergelijk project, als auteursrecht in aanmerking kan worden genomen;
 - het opbouwen van knowhow, ervaring en kennis in het uitwerken van specifieke, weliswaar complexe en omvangrijke projecten zoals laboratoria, crèches, bankagentschappen, enz. kadert binnen de beroepsactiviteiten van de betrokken architecten en bijdraagt tot verhoogde deskundigheid, efficiëntie en professionaliteit;
 - de voorgelegde en op de website van de bvba X geconsulteerde ontwerpen (diverse labo's, onderzoekscentra, kinderdagverblijven, kantoren, rusthuizen, scholen, serres, enz.) niet van dien aard zijn om als auteursrechtelijk beschermde werken in aanmerking te komen.

7.1.8 Kost eigen aan de werkgever buitenlandse verplaatsing transportsector

De vraag komt van een onderneming actief in de transportsector. Men wenst te weten of de chauffeurs die internationale verplaatsingen maken maar die geen dagelijkse of wekelijkse rusttijd in het buitenland nemen (maar 's avonds na hun dagtaak met activiteiten in het buitenland terug huiswaarts keren in België), toch kunnen aanspraak maken op een forfaitaire dagvergoeding van maximum 37,18 EUR (zoals bepaald in de Commentaar op het WIB). Er zou geen dubbel gebruik zijn met de ARAB-vergoeding, maaltijdcheques, Deze bedragen zouden worden afgetrokken van het bedrag van 37,18 EUR.

De vraagsteller begrijpt dat de circulaire van 15.04.2011 (AAFisc Nr. 21/2011) met betrekking tot het belastingstelsel van de diverse vergoedingen die in de transportsector worden toegekend aan chauffeurs die internationale verplaatsingen maken niet van toepassing is - omdat de chauffeurs geen rusttijd nemen in het buitenland - en dat de chauffeurs in het voorgelegde geval dus geen beroep kunnen doen op de hogere bedragen van toepassing bij de FOD Buitenlandse Zaken voor ambtenaren die behoren tot de "carrière Hoofdbestuur".

De vraag werd gesteld of de chauffeurs dan wel recht kunnen hebben op forfaitaire vergoedingen voor dienstreizen in het buitenland zoals bepaald in de circulaire van 11.05.2006 (AOIF 17/2006).

Het toepassingsgebied van de circulaire van 11.05.2006 strekt zich evenwel niet uit tot het voorliggende geval gelet op het feit dat het toepassingsgebied ervan zich beperkt tot sedentaire beroepswerkzaamheden (cf. circulaire van 15.04.2011 AAFisc nr. 23/2011, nr. 6). Onder niet-sedentaire beroepswerkzaamheden dient te worden verstaan beroepen waarbij het rondreizen inherent is aan de functie en de verplaatsing zelf de essentie van de functie uitmaakt. Bijgevolg kan niet worden ingestemd met het voorwerp van de aanvraag.

7.1.9 Toepassing artikel 344 WIB 92

Casus 1

De aandeelhouders (echt paar) van VOF C wensen over te gaan tot een vermindering van het maatschappelijk kapitaal. De kapitaalvermindering zal volledig worden toegerekend op het werkelijk gestort kapitaal. VOF C is de houdstervennootschap van de exploitatievennootschap BVBA A en de patrimoniumvennootschap BVBA B. Alle vennootschappen werden een tijd geleden opgericht met een minimumkapitaal.

In 2009 vond bij VOF C een kapitaalverhoging plaats door inbreng in natura van de aandelen van BVBA A en BVBA B. De inbreng was hoofdzakelijk ingegeven vanuit de wens van de aandeelhouders om VOF C kapitaalkrachtiger te maken met het oog op een verdere uitbouw van de bestaande activiteiten en de ontwikkeling van nieuwe activiteiten. Voor de inbreng in natura werd een voorafgaande beslissing bij de DVB bekomen. De voorwaarden zoals gesteld door de minister van Financiën in antwoord op de parlementaire vraag nr. 657 van dhr. Van Campenhout van 23 februari 2005, alsook de voorwaarden zoals omschreven in het toenmalige standpunt van de DVB, werden nageleefd.

De aanvragers wensen het kapitaal van VOF C terug te brengen tot het minimumkapitaal middels een aanzienlijke kapitaalvermindering. De kapitaalvermindering zal pro rata verdeeld worden over de huidige aandeelhouders en zal in overeenstemming gebeuren met de regels terzake van het Wetboek van Vennootschappen en de statuten van de vennootschap.

De bedoeling van de kapitaalvermindering is de voorheen opgebouwde rekening-courantschuld van de aandeelhouders t.a.v. BVBA B, die overeenstemt met het bedrag van de kapitaalvermindering, aan te zuiveren. Overtollige middelen werden in het verleden via rekening-courant ter beschikking gesteld van de aandeelhouders. VOF C, noch BVBA A en BVBA B beschikken momenteel over voldoende eigen middelen om de kapitaalvermindering uit te betalen. De aandeelhouders zouden de vordering die zij op VOF C zouden verkrijgen ingevolge de kapitaalvermindering overdragen aan BVBA B ter compensatie van de schuld in rekening-courant. De vordering van BVBA B op de aandeelhouders wordt omgezet in een vordering op VOF C die deze schuld t.a.v. BVBA B zal aflossen door de verkoop van de aandelen BVBA A aan BVBA B.

In toepassing van de step by step doctrine kan a) de inbreng van de aandelen BVBA A en BVBA B in de VOF C (aanzienlijke step up) met het oog op de uitbouw en uitbreiding van de activiteiten, gevolgd door b) een kapitaalvermindering bij VOF C waarbij blijkt dat voormelde investeringen nooit hebben plaatsgevonden en c) de aanzuivering van de rekening-courant, als een eenheid van handelen beschouwd worden en geherdefinieerd worden in een rechtstreekse dividenduitkering naar de natuurlijke personen.

De DVB is van oordeel dat de voorgenomen verrichtingen niet worden verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen.

Casus 2

Een Belgische vennootschap wordt opgericht voor het aantrekken van investeerders via de uitgifte van aandelen. Deze middelen worden ingebracht in een Luxemburgse Sicar, waarvan de Belgische vennootschap de enige aandeelhouder is. De Sicar zal op haar beurt alle middelen beleggen in een nieuwe Luxemburgse Soparfi, deels via aandelen en deels via leningen onder de vorm van obligaties). De Soparfi belegt in projectvennootschappen. De Sicar zal in casu weliswaar aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn in Luxemburg, doch dit over een van het gemeen recht afwijkend

samengestelde belastbare basis (die in casu niet het interestinkomen omvat). Het doel van de gehele structuur, door vooral de tussenschakeling van de Sicar, blijkt zuiver fiscaal gedreven en er zijn geen andere motieven dan het verkrijgen van een belastingvoordeel aanwezig.

7.1.10 Artikel 228, §3, WIB92 (“catch all”-bepaling)

Door het College van de DVB werd beslist dat de charter fees die Vennootschap X zal betalen aan in artikel 228, §3, WIB 92 geviseerde vennootschappen vallen onder het toepassingsgebied van artikel 228, § 3, WIB 92, en dit zowel voor de periode dat zij geniet van het tonnagebelastingregime als voor de periode erna.

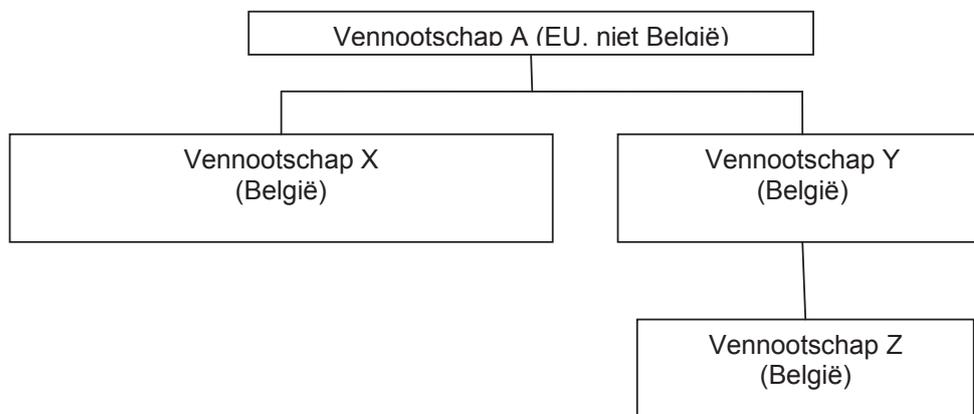
7.1.11 Reorganisaties

Casus 1

FUSIE EN ANTIMISBRUIKBEPALING

De vraag betrof of de voorgenomen operationele integratie van vennootschap Y en vennootschap Z, niet als hoofddoel of één der hoofddoelen belastingfraude of –ontwijking heeft in de zin van artikel 211, §1, vierde lid, 3° en artikel 183*bis* WIB 92 en berust op zakelijke overwegingen zodat deze fusie belastingneutraal kan worden gerealiseerd. Tevens wordt de bevestiging gevraagd dat artikel 344, § 1 WIB 92 geen toepassing vindt op de opeenvolgende geplande verrichtingen.

Organogram vóór de verrichting



Historiek van de huidige groepsstructuur

De groep A heeft verschillende juridische entiteiten in België.

Vennootschap Y is de centrale operationele vennootschap van de groep A in België die enerzijds operationele activiteiten in de divisie M, subdivisie N uitoefent en anderzijds actief is als shared service center van de groep in België. Daarnaast is vennootschap Y de centrale aandeelhouder van de Belgische vennootschappen van de groep A.

De vennootschap Z is een Belgische operationele dochtervennootschap van vennootschap Y, actief in het bedrijfsonderdeel M, subdivisie O.

Enkele jaren terug werd beslist de lange termijn financiering van de niet-EU subgroep van de groep A onder te brengen in België, en meer in het bijzonder in de vennootschap X. Daarnaast fungeerde vennootschap X als centraliserende entiteit voor de liquiditeitsoverschotten en tekorten van de Belgische entiteiten – de Belgische cash pooling activiteit.

In het kader van de lopende reorganisatie van vennootschap X, heeft vennootschap Y in 2014 haar deelneming in vennootschap X vervreemd aan haar moedervernootschap A. Deze stap kadert volgens de aanvrager in het finaliseren van het stopzetten van de activiteiten binnen vennootschap X waartoe reeds eerder werd beslist door de groep.

Vennootschap Y zal vervolgens overgaan tot een kapitaalvermindering en een dividenduitkering aan vennootschap A.

Na de overdracht van deze vennootschap X door vennootschap Y aan vennootschap A, overweegt de groep A om de werkkapitaalfinanciering en het liquiditeitenbeheer van de Belgische entiteiten te centraliseren binnen de Belgische topvennootschap Y. Om de beschikbaarheid en het efficiënte beheer van de liquiditeiten naar de toekomst toe te verzekeren, wordt overwogen om de Belgische cash pool activiteit van vennootschap X te centraliseren in hoofde van vennootschap Y. De aanvrager stelt dat de verkoopprijs van de bestaande cash pool activiteit van vennootschap X marktconform zal zijn. Gezien overwogen wordt om de cash pool binnen vennootschap Y te centraliseren wordt verder overwogen dat ook vennootschap Z haar overtollige liquiditeiten in een tweede fase zou uitkeren door middel van een dividend.

Voorgelegde verrichting

De groep streeft in haar divisie M naar een rendabele synergie tussen de deeldivisies N en O, zodat tenslotte binnen de herstructurering van de groep A een fusie tussen vennootschap Y en vennootschap Z overwogen wordt.

Samenvattend kan gesteld worden dat de volgende stappen zullen plaatsvinden:

1. Verkoop van de participatie in vennootschap X door vennootschap Y aan vennootschap A waarbij er door vennootschap Y een meerwaarde wordt gerealiseerd van ongeveer b mio EUR;
2. Een kapitaalvermindering bij vennootschap Y;
3. Een dividenduitkering van ongeveer (b+4) mio EUR door vennootschap Y aan vennootschap A;
4. Aankoop van de Belgische cash pool activiteit door vennootschap Y van vennootschap X;
5. Dividenduitkering van vennootschap Z aan vennootschap Y;
6. Fusie waarbij vennootschap Z wordt overgenomen door vennootschap Y.

Tevens wordt de bevestiging gevraagd dat artikel 344, § 1 WIB 92 geen toepassing vindt op de opeenvolgende geplande verrichtingen.

Organogram na de verrichting



Standpunt van de DVB

Fusie door overneming van vennootschap Z door vennootschap Y

Zakelijke overwegingen

Zowel vennootschap Y als dochtervennootschap Z zijn operationele vennootschappen die beiden actief zijn binnen subdivisies in de divisie M.

Op basis van de verkregen informatie kadert de geplande moeder-dochterfusie in het beperken van de overhead kosten, het versterken van de efficiëntie en de concurrentiepositie en het samenbrengen van de verschillende teams van de bestaande producten om synergie effecten te bekomen en om innoverend te blijven/zijn.

De aanvrager heeft hierbij bevestigd dat de herstructurering geen negatieve gevolgen zal hebben voor de tewerkstelling.

De overige Belgische vennootschappen die worden aangehouden door vennootschap Y maken geen deel uit van de beoogde reorganisatie om strategische en commerciële redenen.

Fiscale impact

Op basis van de aangifte in de vennootschapsbelasting m.b.t. het aanslagjaar 2014 is vennootschap Y verlieslatend en heeft vennootschap Z een effectief belastbare basis. Vennootschap Y zal per 31/12/2014 volgens de schatting van de aanvrager uitsluitend over fiscaal overgedragen verliezen beschikken, doch niet over andere fiscaal overdraagbare bestanddelen. Vennootschap Z beschikt niet over fiscaal overgedragen bestanddelen.

In toepassing van artikel 206, § 2 WIB 92 zal de geplande fusie leiden tot een beperking van de fiscaal overgedragen verliezen van vennootschap Y.

De aanvrager verstrekke de berekening van de fiscale nettowaarde van vennootschap Y en vennootschap Z per 31/12/2014 in de hypothese er geen kapitaalvermindering plaatsvindt bij vennootschap Y, er geen dividenduitkering wordt gedaan door vennootschap Y aan vennootschap A en er geen dividenduitkering plaatsvindt van vennootschap Z aan vennootschap Y. In deze hypothese zou er volgens de aanvrager ongeveer 20% van de fiscaal overgedragen vorige verliezen verdwijnen.

De aanvrager verstrekke de berekening van de fiscale nettowaarde van vennootschap Y en vennootschap Z per 31/12/2014 in de hypothese er geen kapitaalvermindering plaatsvindt bij vennootschap Y, er geen dividenduitkering wordt gedaan door vennootschap Y aan vennootschap A en er een dividenduitkering plaatsvindt van vennootschap Z aan vennootschap Y. In deze hypothese zou er volgens de aanvrager ongeveer 5% van de fiscaal overgedragen vorige verliezen verdwijnen.

De aanvrager verstrekke de berekening van de fiscale nettowaarde van vennootschap Y en vennootschap Z per 31/12/2014 in de hypothese er een kapitaalvermindering plaatsvindt bij vennootschap Y, een dividenduitkering wordt gedaan door vennootschap Y aan vennootschap A en een dividenduitkering plaatsvindt van vennootschap Z aan vennootschap Y. Dit is uiteindelijk het beoogde scenario van de aanvrager. In deze hypothese zou er volgens de aanvrager ongeveer 14% van de fiscaal overgedragen vorige verliezen verdwijnen.

De aanvrager benadrukt dat de dividenduitkering van vennootschap Z aan vennootschap Y ervoor zorgt dat er bijkomend een deel van de fiscaal overgedragen vorige verliezen zal verdwijnen door de beperking van de DBI aftrek tot 95 % waardoor er 5 % in principe belastbaar is. Daarom spreekt de aanvrager in deze twee voormelde hypothesen eerder van het verdwijnen van respectievelijk ongeveer 13% en 22% aan fiscaal overgedragen vorige verliezen.

De DVB is de mening toegedaan dat bij de beoordeling van de impact van de verschillende stappen op de beperking van de overgedragen vorige verliezen er met het aanwenden van de overgedragen vorige verliezen om de achterblijvende 5% van de ontvangen dividenden uit de belastbare basis weg te werken, geen rekening dient te worden gehouden. Het gaat hier immers om het gebruiken van overgedragen verliezen om de belastbaarheid te vermijden en niet om het teniet gaan van overgedragen verliezen door een fiscale maatregel zonder dat de aanvrager ze kan benutten.

De fusie en de hierdoor ontstane fusiegoodwill in combinatie met de aangehouden deelnemingen, heeft tot gevolg dat ten name van de gefusioneerde vennootschap er een lagere berekeningsbasis aanwezig zal zijn voor de notionele interestaftrek.

De aanvrager heeft bevestigd dat er geen openstaande schulden bestaan in hoofde van vennootschap Y die nog betrekking hebben op de aankoop van de aandelen in vennootschap Z.

Besluit

Er kan aangenomen worden dat met de fusie synergie effecten worden bekomen en dat de overhead kosten zullen dalen.

Vennootschap Y bevindt zich de laatste jaren steeds in een verliespositie terwijl vennootschap Z belastbaar is. De fusie brengt een fiscaal voordeel met zich mee in die zin dat na de fusie de belastbare basis van vennootschap Z verdwijnt.

De aanvrager nuanceert dit door te stellen dat vennootschap Y ook zonder de integratie haar operationele fiscale verliezen kan opgebruiken. Uit de verkregen prognose op stand alone basis blijkt dat vennootschap Y vanaf het boekjaar xxxx belastbaar wordt. Daarom stelt de aanvrager dat het hier eerder om een versneld gebruik gaat van fiscaal overgedragen verliezen waarbij de fusie entiteit al vanaf het boekjaar yyyy (< xxxx) belastbaar zal zijn.

De aanvrager benadrukt verder dat dit voordeel niet opweegt tegen de beperking van de fiscaal overgedragen vorige verliezen die naar aanleiding van de geplande fusie zal worden toegepast.

Er kan aangenomen worden dat de geplande fusie beantwoordt aan het bepaalde in artikel 211, §1, vierde lid, 3° WIB 92.

Artikel 344, § 1 WIB 92

De volgende stappen zullen plaatsvinden:

1. Verkoop van de participatie in vennootschap X door vennootschap Y aan vennootschap A waarbij er door vennootschap Y een meerwaarde wordt gerealiseerd van ongeveer b mio EUR;
2. Een kapitaalvermindering bij vennootschap Y;
3. Een dividenduitkering van ongeveer (b+4) mio EUR door vennootschap Y aan vennootschap A;
4. Aankoop van de Belgische cash pool activiteit door vennootschap Y van vennootschap X;
5. Dividenduitkering van vennootschap Z aan vennootschap Y;
6. Fusie waarbij vennootschap Z wordt overgenomen door vennootschap Y.

Stappen 1, 2, 3 en 4 kaderen in de lopende reorganisatie van vennootschap X, voorheen het financieringsvehikel van groep A, waarbij de activiteiten in vennootschap X worden afgebouwd en deels verplaatst vanuit België naar een ander EU land.

In het feitenrelaas is het wel opmerkelijk dat vennootschap Y eerst vennootschap X volledige verkoopt aan vennootschap A om dan nadien een deel van de activiteiten, m.n. de Belgische cashpoolingactiviteit, terug te kopen van vennootschap X.

De aanvrager heeft echter bevestigd dat de meerwaarde die gerealiseerd werd ingevolge de verkoop van vennootschap X door vennootschap Y aan vennootschap A nog voor het jaareinde (en dus vóór de fusie van vennootschap Y en vennootschap Z) volledig zal worden uitgekeerd als een interim dividend aan vennootschap A waardoor er geen impact is van de meerwaarde op de fiscale nettowaarde van vennootschap Y.

Het standpunt van de aanvrager kan rekening houdend met het voormelde worden bijgetreden wanneer deze stelt dat de stappen 1 tot en met 4 niet zijn ingegeven door fiscale overwegingen.

Evenwel kan de redenering van de aanvrager m.b.t. de dividenduitkering van vennootschap Z aan vennootschap Y, waarbij de overtollige liquiditeiten worden uitgekeerd (stap 5), voorafgaand aan de fusieverrichting waarbij vennootschap Z volledig zal overgaan naar vennootschap Y (stap 6), niet worden gevolgd.

Volgens de aanvrager zorgt de centralisatie van de overtollige liquiditeiten van vennootschap Z bij vennootschap Y via een dividenduitkering voor een verbetering van de schuldpositie van vennootschap Y en verkrijgt vennootschap Y zo toegang tot deze liquiditeiten voor haar eigen werkkapitaalbehoeften. Er wordt door de aanvrager echter geen motivering gegeven waarom er vóór de fusie, waarbij uiteindelijk alle overtollige liquiditeiten zullen overgaan van vennootschap Z naar vennootschap Y, dit eerst nog via een dividenduitkering moet gebeuren.

De DVB heeft tevens een berekening gemaakt van de fiscale nettowaarde van vennootschap Y en vennootschap Z per 31/12/2014 in de hypothese er een

kapitaalvermindering plaatsvindt bij vennootschap Y, een dividenduitkering wordt gedaan door vennootschap Y aan vennootschap A en er geen dividenduitkering plaatsvindt van vennootschap Z aan vennootschap Y.

Volgens deze hypothese zou ruim 53% van de fiscaal overgedragen vorige verliezen verdwijnen bij toepassing van artikel 206, §2, WIB 92. Hieruit kan besloten worden dat de geplande dividenduitkering van vennootschap Z aan vennootschap Y voorafgaand aan de fusieverrichting waarbij vennootschap Z wordt overgenomen door vennootschap Y een aanzienlijk fiscaal voordeel oplevert gezien een zeer aanzienlijk bedrag aan overgedragen fiscale verliezen extra zal kunnen behouden blijven bij de fusie entiteit.

Er kan bijgevolg niet worden bevestigd dat artikel 344, § 1 WIB 92 niet van toepassing is op de opeenvolgende geplande verrichtingen en meer specifiek op stap 5 waarbij voorafgaand aan de geplande fusie er een dividenduitkering zal plaatsvinden.

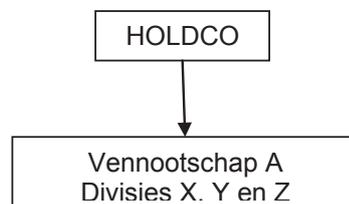
Casus 2

PARTIELE SPLITSING - toepassing artikel 206, §2, WIB 92

De aanvrager wenst duidelijkheid te verkrijgen inzake de behandeling van de overgedragen fiscale verliezen van een partieel gesplitste vennootschap met negatieve fiscale nettowaarde.

Volgens de aanvrager worden er in geval van een partiële splitsing waarbij de totale fiscale nettowaarde van de partieel gesplitste vennootschap negatief is, geen overgedragen fiscale verliezen van de partieel gesplitste vennootschap afgesplitst naar de verkrijgende vennootschap op basis van artikel 206, §2, tweede lid, WIB 92, maar blijven alle overgedragen fiscale verliezen van de partieel gesplitste vennootschap behouden bij de partieel gesplitste vennootschap. Bovendien is de aftrekbeperking van artikel 206, §2, tweede lid, WIB 92 niet van toepassing op deze (behouden, i.e. niet-afgesplitste) overgedragen fiscale verliezen. Aldus zal ingeval van een partiële splitsing waarbij de totale fiscale nettowaarde van de partieel gesplitste vennootschap negatief is, de partieel gesplitste vennootschap na de partiële splitsing nog steeds beschikken over het volledige bedrag van haar overgedragen fiscale verliezen waarover zij vóór de partiële splitsing beschikte.

Organogram vóór de verrichting



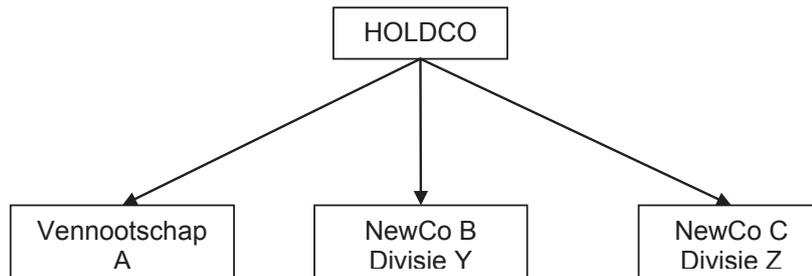
Voorgelegde verrichting

De groep wenst een herschikking door te voeren waarbij de groepsstructuur zodanig wordt georganiseerd dat elke aparte divisie binnen de groep wordt ondergebracht in een aparte juridische entiteit.

Hiervoor dienen verschillende stappen te worden ondernomen waaronder de partiële splitsing van vennootschap A. In vennootschap A zitten de divisies X, Y en Z samen. De aanvrager wenst divisie Y en Z partieel af te splitsen naar 2 nieuw op te richten vennootschappen. Divisie X zal binnen vennootschap A behouden blijven.

Vennootschap A heeft thans een negatieve fiscale nettowaarde en fiscaal overgedragen verliezen. De boekhoudkundige nettowaarde is positief.

Organogram na de verrichting



Standpunt van de DVB

Op grond van artikel 213, derde lid, WIB 92 dient in geval van een met splitsing gelijkgestelde verrichting (zoals de partiële splitsing) voor de toepassing van dit Wetboek, de overdragende vennootschap, al naargelang van het geval, te worden aangemerkt hetzij als gesplitste vennootschap, hetzij als overnemende of verkrijgende vennootschap.

Dit betekent onder meer dat een “partiële splitsing” voor de toepassing van artikel 206, §2, WIB 92 op dezelfde wijze dient te worden behandeld als een “volle splitsing naar minstens 2 andere vennootschappen”.

De aftrekbeperking zoals voorzien in artikel 206, §2, WIB 92 is van toepassing op de vorige beroepsverliezen van de gesplitste vennootschap bij belastingneutrale splitsing door overneming of door oprichting.

In betreffend geval wenst men vennootschap A partieel te splitsen waarbij 2 divisies zullen worden ondergebracht in 2 aparte nieuw opgerichte vennootschappen. Vennootschap A heeft echter een negatieve fiscale nettowaarde.

Voor de berekening van de aftrekbeperking is een negatieve fiscale nettowaarde overeenkomstig het bepaalde in artikel 184ter, §3, 2° lid, WIB 92 gelijk aan nul.

Ingevolge de toepassing van artikel 206, §2, WIB 92 zullen de vorige beroepsverliezen van een vennootschap die een negatieve fiscale nettowaarde heeft en partieel gesplitst wordt, niet behouden blijven bij de partieel gesplitste vennootschap. Zij zal haar verliezen zien verdwijnen.

Evenmin zullen deze verliezen kunnen worden gerecupereerd of teruggevonden bij de verkrijgende vennootschap(pen).

Bijgevolg impliceert de toepassing van artikel 206, §2, WIB 92 dat ingeval van (partiële) splitsing door een vennootschap met negatieve fiscale nettowaarde, al haar vorige beroepsverliezen verdwijnen.

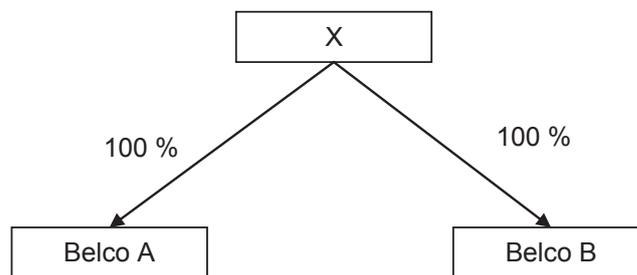
In betreffend geval impliceert dit dat de vorige verliezen van vennootschap A naar aanleiding van de geplande partiële splitsing volledig zullen verloren gaan.

Casus 3

Fusie Situatieschets

Belco A en Belco B zijn twee operationele vennootschappen die verschillende producten verkopen. De aandelen van beide vennootschappen zijn in het bezit van dezelfde buitenlandse moedervernootschap X.

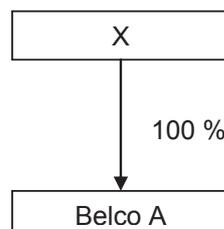
Organogram



Voorgelegde verrichting

De groep wenst over te gaan tot een fusie waarbij Belco A haar zuster-vennootschap Belco B overneemt.

Organogram na de verrichting



Standpunt DVB

In casu merkt de DVB vooreerst op dat de activiteit van Belco B de laatste jaren sterk achteruit gaat met een gering verkoopcijfer en een beperkt personeelsbestand tot gevolg. Door de slechte resultaten beschikt Belco B over fiscaal overgedragen verliezen die zelfs na de beperking zoals voorgeschreven door artikel 206, § 2, tweede lid, WIB 92 nog steeds aanzienlijk blijven. Daarenboven bezit Belco B nog een aanzienlijk bedrag aan overdraagbare aftrek voor risicokapitaal waarvan op basis van de verstrekte prognoses is gebleken dat deze niet binnen de in artikel 536, eerste lid, WIB 92 bedoelde termijn in mindering zou kunnen worden gebracht. Belco A bevindt zich daarentegen in een belastbare positie.

Uit de verstrekte prognoses blijkt dat de belastbare basis van Belco A ingevolge de fusie tot en met het jaar 2015 zal verdwijnen. Pas vanaf het jaar 2016 zal de fusie-entiteit weer een belastbaar resultaat hebben. Bovendien zal het belastbaar resultaat van de fusie-entiteit vanaf 2016 ook lager liggen dan het totaal van de belastbare resultaat van beide vennootschappen indien geen fusie zou plaatsvinden, aangezien de jaarlijkse aftrek voor risicokapitaal die niet kan worden benut door Belco B wegens onvoldoende winst, nu ook in mindering zal kunnen worden gebracht van de belastbare basis van Belco A.

De voornaamste door de aanvrager aangehaalde zakelijke overweging, met name dat Belco B bij openbare aanbestedingen opdrachten misloopt omwille van haar beperkte financiële draagkracht (hetgeen volgens de aanvrager door een fusie met de andere vennootschap zou kunnen worden tegengegaan), kon niet worden aangetoond. De overige zakelijke overwegingen bestaan uit groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen, die inherent zijn aan elke fusie. De DVB is dan ook van mening dat de zakelijke overwegingen niet opwegen tegen de fiscale voordelen die met de fusie worden bereikt en dat de fusieverrichting derhalve niet beantwoordt aan het bepaalde in artikel 183bis, WIB 92 (cfr. het arrest van het Europees Hof van Justitie van 10 november 2011 in de zaak C-126/10 Foggia).

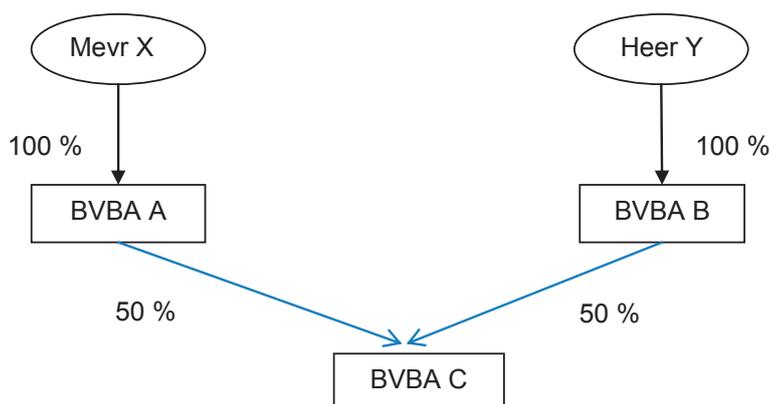
Casus 4

Fusie-partiële splitsing-vereffening

Situatieschets

Een echtpaar, mevrouw X en de heer Y, bezitten elk alle aandelen van een vennootschap, met name BVBA A respectievelijk BVBA B. Beide voormelde vennootschappen oefenen een dienstverlenende activiteit uit. De BVBA A bezit bovendien nog onroerende goederen (deels verhuurd, deels privé aangewend door het echtpaar) en een aanzienlijke beleggingsportefeuille. De BVBA A en de BVBA B bezitten elk 50 % van de aandelen van de BVBA C, die enkel de gezinswoning aanhoudt die door het echtpaar wordt bewoond.

Organogram

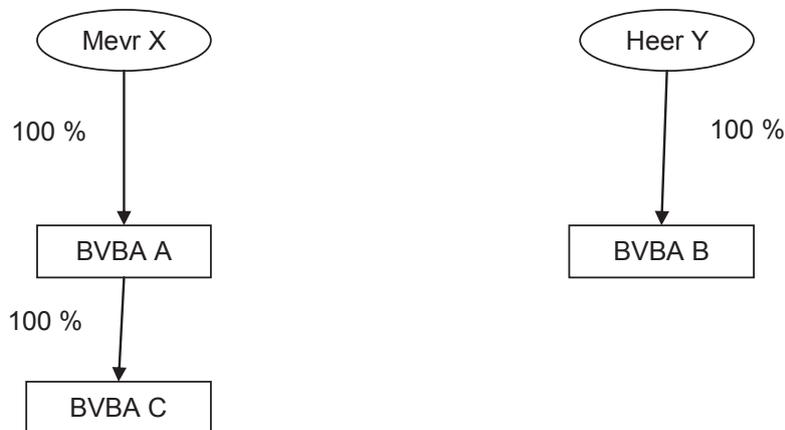


Voorgelegde verrichtingen

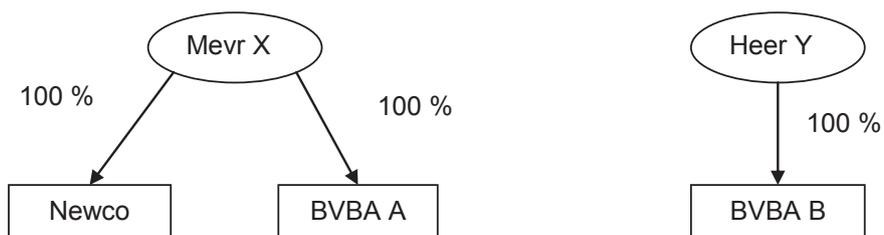
Om allerlei redenen wenst mevrouw X alle onroerende goederen die thans in het bezit zijn van de BVBA A en de BVBA C alsook de beleggingsportefeuille van de BVBA A, over te hevelen naar haar privé-vermogen en de dienstverleningsactiviteit van de BVBA A verder te zetten onder een andere vennootschapsvorm (VOF of Comm.V). Daartoe worden volgende stappen overwogen:

1. Verkoop van de aandelen van de BVBA C door de BVBA B aan de BVBA A
2. Geruisloze fusie waarbij de BVBA C wordt overgenomen door de BVBA A
3. Partiële splitsing van de BVBA A waarbij de dienstverleningsactiviteit wordt overgedragen aan een nieuw op te richten vennootschap en waarbij de onroerende goederen en de beleggingsportefeuille worden behouden bij de BVBA A
4. Vereffening van de BVBA A

Organogram na stap 1 (verkoop van aandelen)



Organogram na stappen 2 en 3 (geruisloze fusie en partiële splitsing)



Organogram na stap 4 (vereffening van de BVBA A)



Standpunt DVB

Inzake inkomstenbelastingen

De DVB is van mening dat de opeenvolgende rechtshandelingen en inzonderheid de partiële splitsing gevolgd door de vereffening van de BVBA A een fiscaal misbruik in de zin van artikel 344, § 1, eerste lid, WIB 92 uitmaken waarbij artikel 269, § 1, 1°, WIB 92 (25 % roerende voorheffing op een dividenduitkering) wordt gefrustreerd omwille van de hiernavolgende redenen:

1. de activiteit van de BVBA A bestaat uit een dienstverlenende activiteit (hoofdzaak);
2. de inkomsten die deze activiteit heeft gegenereerd werden belegd in onroerende goederen en een beleggingsportefeuille, maw het beheer van de onroerende goederen en de beleggingsportefeuille is in essentie het gevolg van de dienstverlenende activiteit (bijzaak);
3. ingevolge de artikelen 5a en 7, alinea 4 van de Programmawet van 28 juni 2013 wordt de roerende voorheffing op liquidatieboni met ingang van 1 oktober 2014 opgetrokken van 10 % naar 25 %;
4. het feit dat de dienstverlenende activiteit (hoofdzaak) wordt overgedragen aan en verdergezet in een nieuw opgerichte vennootschap toont aan dat het niet de bedoeling is om de activiteit van de BVBA A daadwerkelijk stop te zetten maar daarentegen de met de winsten van deze activiteit verkregen onroerende goederen en geldbeleggingen nog vóór 1 oktober 2014 uit te keren aan mevrouw X tegen een tarief inzake roerende voorheffing van 10 % in het kader van een invereffeningstelling;
5. de door de aanvrager vooropgestelde doelen kunnen eveneens worden bereikt door na de fusie de onroerende goederen en geldbeleggingen middels een dividenduitkering in natura uit te keren aan mevrouw X en nadien de vennootschapsvorm van de BVBA A te wijzigen in een VOF of een Comm.V;
6. de aanvrager heeft geen overtuigende niet-fiscale motieven aangevoerd omtrent de keuze van de opeenvolgende rechtshandelingen, inzonderheid wat de partiële splitsing gevolgd door de vereffening van de BVBA A betreft.

Inzake registratierechten

Op het ogenblik van de vereffening van de BVBA A zal:

1. de toebedeling van de onroerende goederen die door de BVBA A werden aangekocht, aan de enige venoot/oprichter van de BVBA A, mevrouw X, aan het algemeen vast recht van artikel 11 Vlaams W.Reg. worden onderworpen;
2. de toebedeling van de gezinswoning die door de BVBA C werd aangekocht, aan de enige venoot/oprichter van de BVBA A, mevrouw X, aan het verkooprecht van artikel 44 Vlaams W.Reg. worden onderworpen, aangezien mevrouw X op het ogenblik van de aankoop geen venoot van de BVBA C was.

Voor wat betreft het samenspel van het geheel van rechtshandelingen bestaande uit de partiële splitsing van de BVBA A waarbij de dienstverlenende activiteit in een nieuwe vennootschap wordt ondergebracht en de onroerende goederen en de beleggingsportefeuille behouden blijven in de BVBA A, gevolgd door de vereffening van de BVBA A met toebedeling van de onroerende goederen aan mevrouw X, wordt gesteld dat deze niet als fiscaal misbruik in de zin van artikel 18,§ 2, eerste lid, Vlaams W.Reg. kan worden aangemerkt aangezien de belastingplichtige door deze verrichtingen geen fiscaal voordeel doet. Voor de toepassing van artikel 129, tweede lid, Vlaams W.Reg. maakt de administratie immers geen onderscheid naargelang de toebedeling van de onroerende goederen van de vennootschap aan de vennoten wordt gedaan ingevolge de ontbinding van de vennootschap of tijdens haar bestaan. De verschuldigde rechten zijn in beide hypothesen dezelfde.

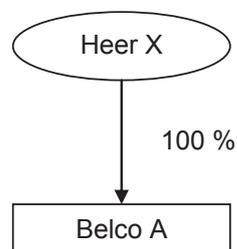
Casus 5

Controlewijziging

Situatieschets

Belco A is een vastgoedvennootschap met als enige activum een kantoorgebouw dat verhuurd wordt aan 7 huurders. De aandelen van vennootschap A zijn in het bezit van de heer X.

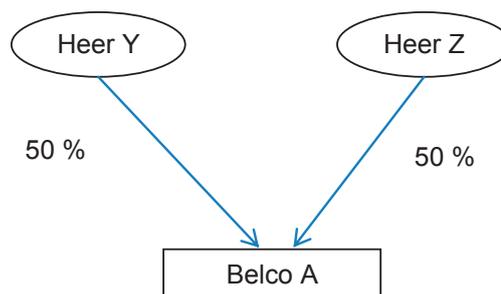
Organogram



Voorgelegde verrichting

De huidige aandeelhouder, de heer X, is bejaard en wenst zijn activiteiten stop te zetten. Hij wenst zijn aandelen over te dragen aan de heren Y en Z (derde partijen). Na de overname van de aandelen door de heren Y en Z zal Belco A haar enig onroerend goed verkopen. Er zal worden geopteerd voor de gespreide taxatie van de gerealiseerde meerwaarde als bedoeld in artikel 47 WIB 92 en de verkoopprijs zal worden herbelegd in onroerende goederen.

Organogram na de verrichting



Standpunt DVB

De DVB is van mening dat de controlewijziging van Belco A niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften in de zin van artikel 207, derde lid, WIB 92 omwille van volgende overwegingen:

1. de huidige activiteit, met name de verhuur van het kantoorgebouw, wordt niet verder gezet aangezien het onroerend goed onmiddellijk na de controlewijziging wordt verkocht waardoor Belco A enkel nog cash overhoudt;
2. door de verrichting wordt vermeden dat de heer X, na verkoop van het onroerend goed, zijn vennootschap moet vereffenen met als gevolg dat zowel vennootschapsbelasting (de meerwaarde op het onroerend goed bedraagt meer dan de fiscaal overdraagbare verliezen) als roerende voorheffing wordt vermeden;
3. door de verrichting kan worden geopteerd voor de gespreide taxatie van de meerwaarde (in tegenstelling tot het geval waarin zou worden overgegaan tot de vereffening van Belco A) zodat Belco A de komende jaren geen belastbare basis zal hebben door de aftrek van haar fiscaal overdraagbare verliezen.

Casus 6

Controlewijziging

Overzicht van de toestand

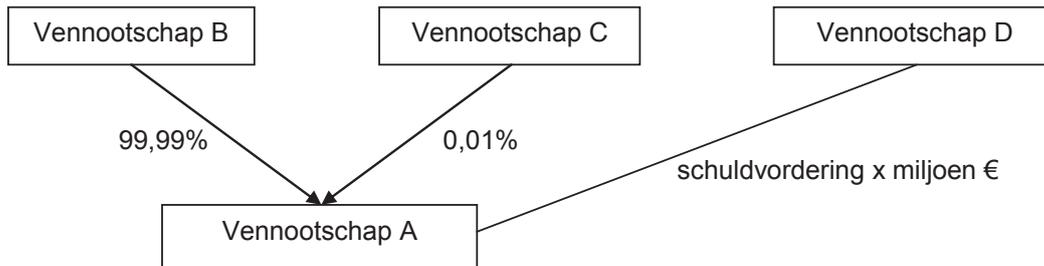
Vennootschap A is een vastgoedvennootschap met als enige actief een erfpacht op een gebouw. Vennootschap A is een filiaal van de vennootschappen B en C.

Vennootschap A heeft geen personeel en het beheer van de erfpachtovereenkomst wordt contractueel volledig uitbesteed aan derden.

De kredietmaatschappij D heeft aan vennootschap A een lening toegestaan van X miljoen euro voor het herfinancieren van de bestaande schulden van vennootschap A.

De kredietmaatschappij D beschikt over een hypotheek op het gebouw en een pand op de aandelen van vennootschap A.

Organigram



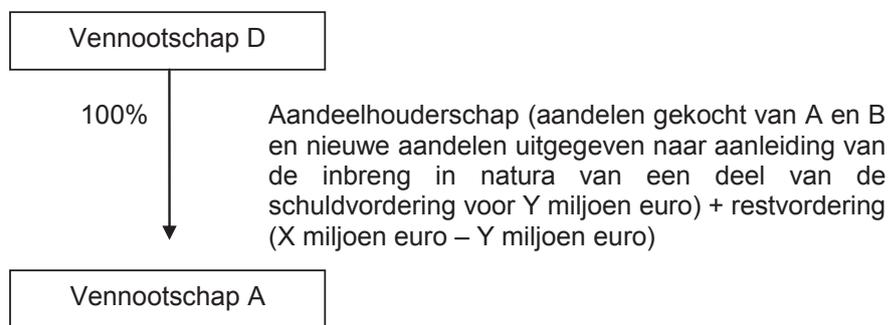
Voorgenomen verrichtingen

De voorgenomen verrichtingen zijn:

Stap 1: Verkoop door de vennootschappen B en C van de aandelen van vennootschap A aan de kredietmaatschappij D tegen de prijs van 1 euro.

Stap 2: Inbreng van een deel van de schuldvordering ten belope van Y miljoen euro tegen nominale waarde in het kapitaal van vennootschap A. Deze inbreng wordt volledig vergoed door nieuwe aandelen die worden uitgegeven door vennootschap A.

Na de voorgenomen transacties ziet de structuur van de groep er als volgt uit:



Standpunt van de DVB

Uit de feiten blijkt het volgende:

1. Vennootschap A heeft geen personeel vóór de verandering van de controle en ook niet na de verandering van de controle;
2. De bezettingsgraad van het gebouw daalt constant en er worden nog alleen huurovereenkomsten voor korte termijn afgesloten;
3. Aan het gebouw moeten werken worden uitgevoerd die van een dergelijke omvang zijn dat vennootschap D, aandeelhouder van vennootschap A, een andere activiteit overweegt dan deze die momenteel wordt uitgeoefend door vennootschap A. Het is overigens niet uitgesloten dat het gebouw wordt afgebroken en opnieuw wordt opgebouwd.
4. De verrichting vormt een potentieel misbruik inzake registratierechten;
5. De verrichting lijkt eerder op een verkoop dan op een overname van een activiteit van een vennootschap in moeilijkheden.

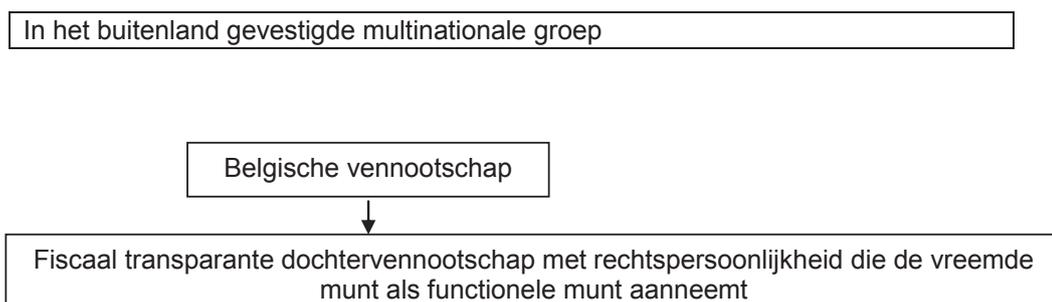
De aanvrager heeft niet kunnen aantonen dat de verandering van controle beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften in de zin van artikel 207, 3^e lid van het WIB92.

7.1.12 Aftrek voor risicokapitaal

Situatieschets

De vraag betrof de bevestiging dat de deelneming in de fiscaal transparante dochtervennootschap niet in mindering moet worden gebracht van het risicokapitaal voor de berekening van de aftrek voor risicokapitaal of dat het eigen vermogen van de fiscaal transparante vennootschap mag toegevoegd worden aan het eigen vermogen van de Belgische vennootschap voor de berekening van de notionele interestaftrek.

Schema



Voorgelegde verrichting

De Belgische vennootschap overwoog om haar liquide middelen te converteren in een vreemde munt en deze aan te houden binnen een dochtervennootschap met rechtspersoonlijkheid die de vreemde munt als functionele munt aanneemt en die fiscaal transparant is.

De deelneming in de dochtervennootschap zou door de Belgische vennootschap conform het Belgisch boekhoudrecht geboekt worden als financiële vaste activa (FVA).

Volgens de aanvrager zou een strikte lezing van artikel 205ter, § 1, tweede lid, a) WIB 92 impliceren dat de deelneming in de fiscaal transparante dochtervennootschap in mindering komt van het risicokapitaal van de Belgische vennootschap.

Dit is niet in overeenstemming met de ratio legis van de notionele interestaftrek en is niet bedoeld door de wetgever. De uitsluiting van artikel 205ter, § 1, tweede lid, a) WIB 92 is bedoeld om aftrekken in cascade te voorkomen. Aangezien de dochtervennootschap fiscaal transparant is bestaat er in casu geen risico op een aftrek in cascade. De uitsluiting van de deelneming uit de basis waarop de notionele interestaftrek berekend wordt heeft dan ook geen zin in het licht van de doelstelling van de wetgever en is er zelfs mee in strijd.

Een strikte lezing van artikel 205ter, § 1, tweede lid, a) WIB 92 zou bovendien tot het onlogische resultaat leiden dat het eigen vermogen van de Belgische vennootschap dat in de dochtervennootschap werd ingebracht, in de praktijk nergens in aanmerking zou komen voor de toepassing van de notionele interestaftrek, noch in hoofde van de Belgische vennootschap, noch in hoofde van de dochtervennootschap (die een Belgisch inwoner is).

Standpunt DVB

De tekst van artikel 205ter, § 1, tweede lid, a) WIB 92 is duidelijk en mag niet geïnterpreteerd worden.

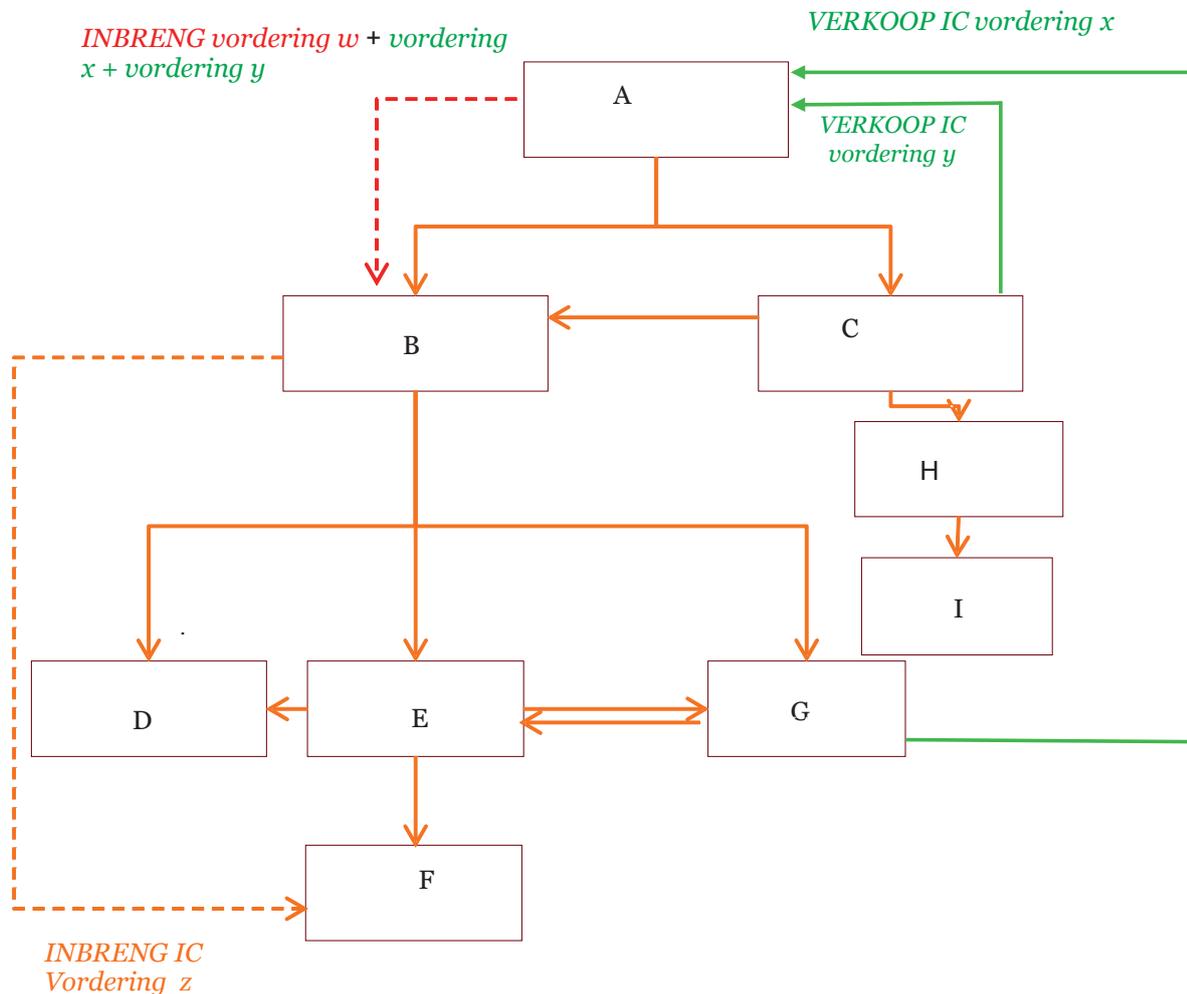
Derhalve kon de DVB geen gunstig gevolg geven aan het verzoek van de aanvrager.

7.1.13 Abnormaal of goedgunstig voordeel

Situatieschets

Er werd gevraagd te bevestigen dat de gedeeltelijke kwijtschelding van schuldvorderingen geen verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaken in de zin van de artikelen 79 en 207, tweede lid WIB 92 ten name van D en E, dat het niet kwijtscholden deel van de schuldvorderingen naar aanleiding van de deficitaire vereffening en ontbinding van D en E geen belastbare materie doet ontstaan in de zin van artikel 185 § 1 WIB 92 ten name van D en E en dat de kwijtscheldingen en het boekhoudkundig verlies gerealiseerd bij de liquidatie op de nog openstaande schulden aftrekbare beroepskosten uitmaken in de zin van artikel 49 WIB 92 bij G en B; dat de symmetrische inbrengen niet aanzien kunnen worden als een kwijtschelding van schuldvorderingen en dat het ingebrachte nominale bedrag van de schuldvorderingen integraal aan te merken is als fiscaal gestort kapitaal in de zin van artikel 184 WIB 92; dat de gerealiseerde minderwaarde bij de verkoop van de schuldvorderingen aan marktwaarde een fiscaal aftrekbare beroepskost uitmaakt in de zin van artikel 49 WIB 92 ten name van C en G en dat het boekhoudkundig verlies dat B zal lijden naar aanleiding van de liquidatie van D en E een fiscaal aftrekbare beroepskost uitmaakt in de zin van artikel 198 § 1, 7 juncto § 2 WIB 92 voor zover het een verlies aan gestort kapitaal betreft. Bovendien wensten de aanvragers de bevestiging dat alle vooropgestelde transacties door voldoende andere motieven verantwoord zijn dan het ontwijken van inkomstenbelastingen in de zin van artikel 344 § 1 WIB 92.

Schema



Voorgelegde verrichting

B en G zullen hun schuldvordering op D onvoorwaardelijk kwijtschelden ten belope van de fiscale latenties van D. Daarna zal D deficitair vereffend worden.

B zal haar schuldvordering op haar dochter E onvoorwaardelijk kwijtschelden ten belope van de fiscale latenties van E. Daarna zal E deficitair vereffend worden.

Met betrekking tot de vennootschap F zal B haar schuldvordering z tegen nominale waarde inbrengen in het kapitaal van F in ruil voor nieuwe aandelen F waarvan het aantal wordt berekend op basis van de nominale waarde van de schuldvordering, zodat er sprake zal zijn van een symmetrische inbreng.

Aangezien na de symmetrische inbreng F nog steeds een negatief eigen vermogen zal hebben, zal haar grootmoeder B nog een bijkomende kapitaalverhoging in cash doen.

G zal de schuldvordering x die ze heeft op B verkopen tegen marktwaarde aan A, waardoor G een minderwaarde zal realiseren.

C zal haar schuldvordering y die ze heeft op B eveneens verkopen tegen marktwaarde aan A. Hierdoor zal C een minderwaarde realiseren.

Daarna zal A de schuldvordering w die ze heeft op B en de schuldvorderingen x en y inbrengen in het kapitaal van B tegen nominale waarde in ruil voor nieuwe aandelen B waarvan het aantal wordt berekend op basis van de nominale waarde van de schuldvorderingen, zodat er hier eveneens sprake zal zijn van een symmetrische inbreng.

Standpunt DVB

In eerste instantie werden er asymmetrische inbrengen voorgesteld waarbij schuldvorderingen werden ingebracht tegen nominale waarde in het kapitaal van de schuldenaar terwijl bij de inbrengende vennootschap de in ruil voor de inbreng verkregen aandelen werden berekend op basis van de veel lagere marktwaarde van de schuldvorderingen. De DVB aanvaardt bij de gewezen schuldeiser slechts een aftrekbaar verlies of aftrekbare minderwaarde indien deze vorderingen een lagere werkelijke waarde bezitten dan de boekwaarde en de kapitaalvorming bij de gewezen schuldenaar ook gebeurd is voor deze werkelijke waarde (symmetrische benadering). De aanschaffingswaarde van de aandelen die voortkomen uit de omzetting van vorderingen, stemt overeen met de conventionele waarde van de ingebrachte vorderingen. Gebeurt de waardering van de inbreng van de vorderingen bijgevolg tegen nominale waarde, dan kan er bij de gewezen schuldeiser geen aftrekbare minderwaarde in de zin van artikel 49 WIB 92 worden aanvaard.

De DVB kon de verrichting zoals daarna werd voorgesteld evenmin aanvaarden omdat:

- (i) de gedeeltelijke kwijtschelding van schuldvordering door G ten opzichte van D een kwijtschelding door een zustervenootschap betreft;
- (ii) de schuldvordering die B wenst kwijt te schelden ten opzichte van D geen schuldvordering van B betreft maar een schuld die B heeft ten opzichte van D. B zou deze schuld terugbetalen aan D terwijl B een negatief eigen vermogen heeft en dus zelf in de problemen zit;
- (iii) B haar schuldvordering op E wil kwijtschelden terwijl ze zelf in de problemen zit;
- (iv) de schuldvordering z die B heeft ten opzichte van F een lening betreft die werd toegestaan aan F op het moment dat B een negatief eigen vermogen heeft;
- (v) B nog een bijkomende kapitaalverhoging in cash bij haar kleindochter F wenst te doen terwijl ze zelf in de problemen zit;
- (vi) en omdat G door de minderwaarde die ze op de vordering x zal realiseren ten gevolge van de verkoop aan marktwaarde onder de alarmbelprocedure zal terechtkomen.

7.1.14 Transfer Pricing

Casus 1

Abnormaal of goedgunstig voordeel

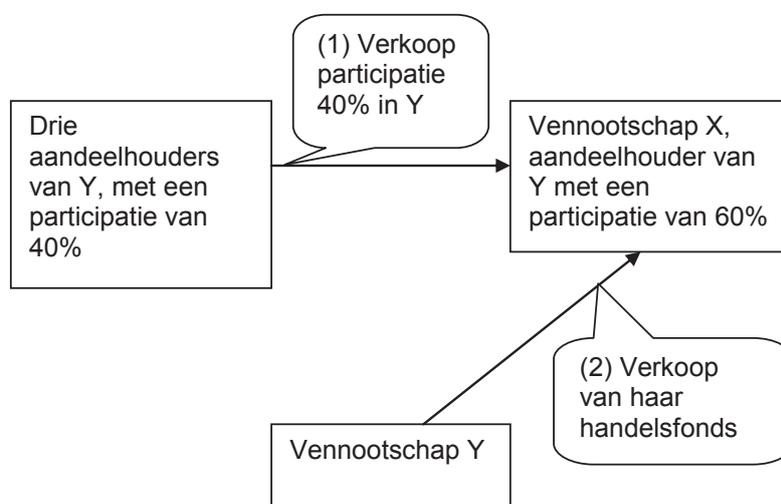
Situatieschets

In jaar n heeft vennootschap X de resterende 40% van de aandelen in vennootschap Y aangekocht van derde partijen waardoor zij 100% eigenaar van Y is geworden.

Teneinde over te gaan tot een operationele integratie wenst X in het begin van jaar n+1 het handelsfonds van Y over te kopen.

Tijdens de onderhandelingen van de aankoop van de resterende participaties van de aandelen van Y van de derde partijen werd een waarderingmodel voor de aandelen van Y overeengekomen op basis van financiële multiples vermenigvuldigd met een inschatting van de toekomstige gemiddelde jaarlijkse EBITDA van Y. Gezien dit model gebruikt werd in jaar n en gezien de verkoop van het handelsfonds door Y aan X zou doorgaan begin boekjaar n+1 zou Y willen gebruik maken van dezelfde waarderingmethode voor het bepalen van de marktconforme prijs voor het handelsfonds. Y zou het waarderingmodel waar nodig updaten met de cijfers over boekjaar n.

Schema of organogram



Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te bekomen dat (i) de verkoop door Y van haar handelsfonds geen aanleiding geeft tot de toekenning van een abnormaal of goedgunstig voordeel door X in de zin van artikel 26 WIB 92 en artikel 49 WIB 92 (ii) de verkoop door X van haar handelsfonds geen aanleiding geeft tot de verkrijging van een abnormaal of goedgunstig voordeel door X in de zin van artikel 79 WIB 92 en artikel 207 WIB 92.

Standpunt DVB

De DVB stelde vast dat Y beschikte over aanzienlijke verliezen en stelde zich bijgevolg de vraag of de voorgelegde verrichtingen niet louter worden uitgevoerd omwille van fiscale redenen. Via bv. een (geruisloze) fusie zou Y immers een deel van haar verliezen niet meer kunnen recupereren. Tevens werden vragen gesteld over een mogelijke “debt push down” en “step up” problematiek.

Inzake de waardering was de DVB van oordeel dat de verwerving van 40% van de aandelen niet zomaar kon worden geëxtrapoleerd naar de waardering van het handelsfonds.

Aanvrager liet na het eerste overleg weten niet te zullen overgaan tot het indienen van een formele rulingaanvraag.

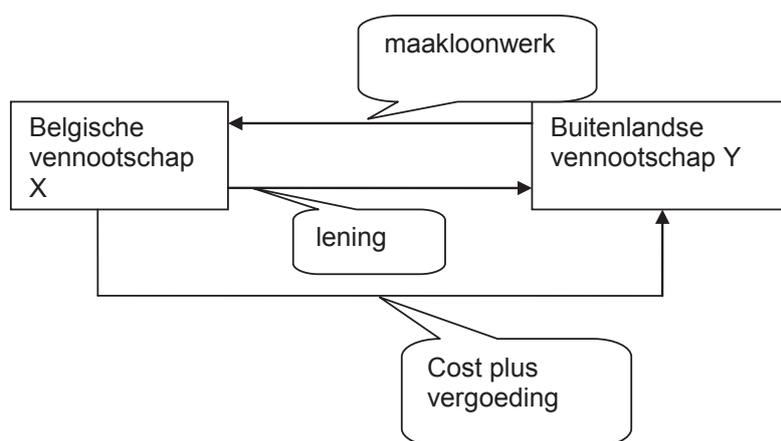
Casus 2

Situatieschets

De Belgische vennootschap X heeft buiten West-Europa een vennootschap opgericht die zal ageren als 'contract manufacturer' voor vennootschap X en hiervoor een vergoeding zal krijgen van vennootschap X gelijk aan de terugbetaling van enerzijds haar gebudgetteerde bedrijfskosten verhoogd met een mark-up van a% en anderzijds haar financiële kosten.

De aanvrager wenst te weten in hoeverre vennootschap X tevens bovenop de cost-plus vergoeding een gedeelte van de location saving (die voortkomt uit het feit dat de loonkost in het land van vestiging van de contract manufacturer aanzienlijk lager is dan in België) dient toe te kennen aan de contract manufacturer.

Schema of organogram



Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat de voorgestelde vergoedingen die aan Y gedaan zullen worden geen abnormaal of goedgegunstig voordeel doen ontstaan conform art. 26, 79 juncto 207 WIB en voldoen aan de 'arm's length'-norm zoals bepaald in artikel 185, §2, a) WIB.

Standpunt DVB

De DVB was niet akkoord met de door de aanvrager voorgestelde mark-up van a%, noch met de toewijzing van enige location saving, noch met de kostenbasis waarop de mark-up zou worden berekend omwille van het feit dat de voorgestelde vergoedingswijze door aanvrager onderbouwd was met een TP-studie waarin een selectie van West-Europese vennootschappen als comparables werd weerhouden. De DVB heeft de studie van aanvrager overgedaan, doch heeft gezocht naar vergelijkbare vennootschappen in het land (en omliggende landen) waar vennootschap Y gevestigd was. Op basis van deze studie werd een mark-up van b% voorgesteld op werkelijke bedrijfskosten.

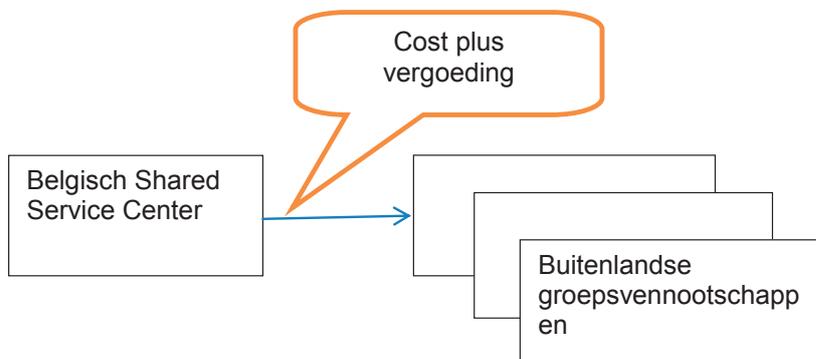
De DVB was in casu ook van oordeel dat de initiële aangerekende interestlast van X aan Y niet terug mocht doorgerekend worden naar X via de vergoeding voor het maakloonwerk. Volgens de DVB zijn dit in casu twee aparte intragroepsverrichtingen die los van mekaar dienen bekeken te worden. Bovendien werd bij de door de DVB uitgevoerde search naar comparables rekening gehouden met de D/E ratio van vennootschap Y.

Casus 3

Situatieschets

Een Belgische vennootschap staat in voor de logistieke en aankoopdiensten van de groep waartoe ze behoort. Dit shared service center rekent hiervoor een vergoeding aan op basis van haar werkingskosten (hoofdzakelijk personeelskosten, kantoorkosten, algemene overheadkosten) verhoogd met een marktconforme mark-up.

Schema of organogram



Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekt ertoe te vernemen of de voorgestelde cost plusvergoeding een marktconforme vergoeding is voor de te verrichten logistieke en aankoopdiensten ten behoeve van de groepsleden. Daarnaast wenst de aanvrager zekerheid dat de buitenlandse groepsvennootschappen noch over een materiële noch over een personele vaste inrichting in België beschikken overeenkomstig art. 5 van het OESO-Modelverdrag en artikel 229, WIB 92.

Standpunt DVB

Er werd vastgesteld dat de onderneming overgekapitaliseerd is gelet op haar activiteiten en risicoprofiel. De onderneming beschikt ook over x mio euro aan vorderingen, hoofdzakelijk vorderingen in rekening-courant via de cash pool op een andere Belgische groepsvennootschap waarop een zeer kleine interest wordt aangerekend.

De vordering in rekening-courant, die reeds sinds 2008 voor hetzelfde bedrag in de jaarrekening vermeld is, wordt door de DVB eerder aanzien als een lange termijn vordering. De DVB kan dit gegeven niet negeren zelfs niet in het geval noch de vordering noch het interestpercentage voorwerp uitmaken van de aanvraag. Het team

vroeg de aanvrager meer duidelijkheid hieromtrent maar kreeg geen reactie van de aanvrager.

Casus 4

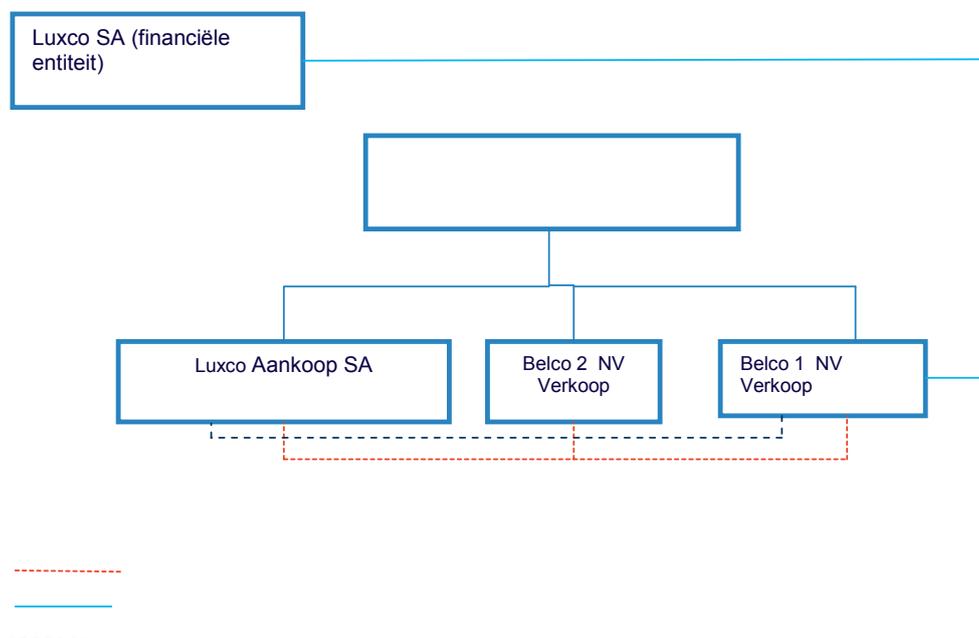
Voorgelegde situatie stemt niet overeen met de realiteit inzake dragen van risico's

Situatieschets

De aanvraag had betrekking op:

- de door een binnenlandse vennootschap van een multinationale groep (Belco 1) ontvangen vergoeding voor dienstverlening inzake intragroep aankoop (cost-plus), de dienstverlening inzake intragroep verkoop- en distributie (cost-plus), en gepresteerde administratieve diensten (cost-plus);
- de door deze vennootschap intragroep betaalde aankoopprijs aan een financiële entiteit opgericht ten behoeve van de groep (aankoop tegen een prijs gelijk aan de verkoopprijs min de vergoeding - gelijk aan een percentage op de bedrijfskosten - voor de binnenlandse vennootschap);
- de vergoeding ontvangen door een andere binnenlandse vennootschap van dezelfde groep (Belco 2) voor dienstverlening inzake intragroep aankoop (cost-plus)

Schema



Voorgelegde verrichtingen

De aanvragers wensten een verlenging te verkrijgen van een voorheen verleende voorafgaande beslissing waarbij de bevestiging werd gevraagd dat de vergoedingen en

aankooprijzen die werden toegepast door de Belgische vennootschappen voor de intragroep-transacties marktconform waren.

Standpunt DVB

Het team heeft twijfels geuit over de correctheid van het verrekenrijksbeleid van de groep omdat:

- belangrijke ondernemingsrisico's werden toebedeeld aan entiteiten zonder personeel;
- de Luxemburgse aankoopvennootschap binnen de groepsstructuur zagezegd verantwoordelijk was voor de uitoefening van alle functies en risico's maar nagenoeg over geen personeel beschikte;
- binnen de groep geen duidelijk verband kon worden aangeduid tussen de plaats waar de winsten werden gerealiseerd en de plaats van "waarde creatie".

Het behandelende team van de DVB vroeg zich af of de Belgische entiteiten wel marktconform vergoed werden voor de door hen uitgeoefende functies, omdat geen eenduidig antwoord werd gegeven op de vraag binnen welke entiteit de restwinst diende te worden gerealiseerd.

Dienaangaande was het team niet akkoord met de mening van aanvrager dat de restwinst toekwam aan Luxco, die uiteindelijk enkel een financieringsvehikel (zonder personeel) was en geen risico's kon dragen inzake de business zelf.

De aanvrager heeft na deze discussie geen formele aanvraag ingediend.

Verrekenrijzen – Abnormaal of goedgunstig voordeel – Arms length beginsel

De aanvraag betreft het hanteren van een nieuwe verrekenrijkspolitiek als gevolg van de wijziging van het operationele model binnen de groep.

De Belgische entiteit van de groep die de betrokken partij is in de aanvraag, is voor België de verdeler van de producten van de groep.

Door haar functionele profiel is de Belgische vennootschap een weinig risicovolle verdeler en daarom stelt de aanvrager de toepassing voor van een operationele marge die overeenkomt met x% van de verkopen. Op basis van het voorgestelde profiel wordt deze vergoeding, die het resultaat is van een verrekenrijksstudie, niet opnieuw ter discussie gesteld.

Bij een nazicht van de inlichtingen die door de aanvrager werden gegeven, heeft de DVB vastgesteld dat de operationele marge van de vennootschap enorm is gestegen in de loop van de jaren 2007 tot 2012.

In deze periode is de operationele marge bijna verdrievoudigd terwijl de omzet van de vennootschap stabiel is gebleven.

Men heeft de vraag geopperd van een eventuele aanvullende vergoeding voor overdracht van intangibles (exit tax) of van een eventuele vergoeding voor contractbreuk, verbonden met het vastgestelde verlies van resultaten (de voorgestelde marge van x% vertegenwoordigt bijna een kwart van de waargenomen marge in 2012).

De aanvrager is van oordeel dat het hanteren van een manier van vergoeden die is aangepast aan het nieuwe operationele model, mogelijk is zonder de betaling van enige compensatie.

Volgens de aanvrager werd het operationeel model sinds 2008 progressief gewijzigd zonder dat het vergoedingsbeleid werd aangepast. Volgens de aanvrager is de toepassing van de nieuwe verrekenrijspolitiek slechts een aanpassing die verband houdt met deze wijzigingen.

De DVB deelt de mening van de aanvrager niet aangezien het niet mogelijk is om a posteriori de functionele wijzigingen die zich sinds 2008 hebben voorgedaan te verifiëren daar ze immers geen gevolgen hebben gehad op het vlak van tewerkstelling.

Verrekenprijzen – Abnormaal of goedgunstig voordeel

Er werd aan de Belgische vennootschap A behorend tot de groep Y een voorafgaande beslissing (2012.199) verleend met betrekking tot de vergoeding van informaticadiensten verleend aan verschillende verbonden ondernemingen die in Europa zijn gevestigd. De vergoeding wordt bepaald volgens de cost plus-methode. Een mark-up van x % werd beschouwd als een vergoeding volgens het arm's length-principe.

De groep wil in een Europees land een onafhankelijke groep personen oprichten en A verzoekt om haar diensten at cost te kunnen doorfactureren aan de leden van de onafhankelijke groep personen om te voldoen aan de wetgeving van het land van de onafhankelijke groep personen.

De winstmarge van x % zou aldus worden geïntegreerd in de belastbare basis van A als abnormaal of goedgunstig voordeel.

De DVB stemt niet in met de at cost doorfacturering en het opnemen van de marge bij de verworpen uitgaven maar acht het noodzakelijk dat er doorfacturering van de mark-up moet worden toegepast.

De aanvrager doet afstand van zijn aanvraag.

Tantièmes – Verrekenprijzen – Abnormaal of goedgunstig voordeel

De vennootschap X is verantwoordelijk voor het management van de cashflow van de groep Y en is in het bijzonder cash pool leader binnen de groep.

X is het moederbedrijf van de werkvennootschappen van de groep: een handelsvennootschap A die de rol speelt van hoofdaannemer, productievennootschappen en handelsmaatschappijen.

X was het slachtoffer van een aanzienlijke afpersing.

Er werd een provisie voor bijzondere lasten gevormd.

Opdat X zou kunnen overleven, wil de groep X benoemen tot bestuurder van A (de meest winstgevende vennootschap) en hem jaarlijks een tantième toekennen om op die manier de schuld aan te zuiveren.

Dit tantième is een aftrekbare last in hoofde van A en een belastbaar inkomen in hoofde van X, met mogelijkheid tot aanrekening van de verliezen.

De DVB was van mening dat de uitkering van tantièmes in dit geval een abnormaal of goedgunstig voordeel opleverde. Het is immers de groep die omwille van de fiscale context waarin X en A zich bevinden, tot de uitkering van tantièmes heeft beslist.

Deze uitkering van tantièmes werd in het verleden nooit overwogen en het bedrag toont aan dat de bedoeling hiervan van fiscale aard is.

Daarenboven werd de vennootschap benoemd tot bestuurder van A voor het belang van de zaak.

Een herkwalificatie in uitkering van dividenden wordt eveneens niet uitgesloten.

Een andere mogelijkheid die door de aanvrager werd voorgesteld bestond erin de bijzondere last opnieuw aan te rekenen aan de groepsvennootschappen die gebruikmaken van de diensten van X.

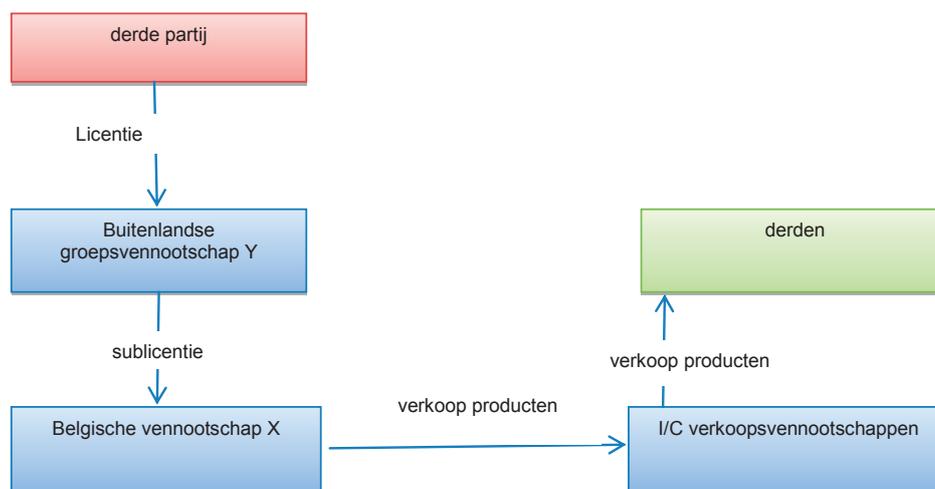
De DVB was van mening dat dit voorstel van herfacturatie niet kon worden gerechtvaardigd op het vlak van de verrekenprijzen, aangezien de opgelopen schade niet in verband staat met de diensten die door X werden geleverd in het kader van het mandaat dat haar door de groepsvennootschappen werd gegeven. In dit dossier werd nooit een formele aanvraag ingediend.

7.1.15 Aftrek voor octrooi-inkomsten

Situatieschets

De buitenlandse vennootschap Y, die een licentie had bekomen bij een derde partij, geeft een sublicentie aan de Belgische vennootschap X. X heeft gedeeltelijk met behulp van derden die voor rekening van X werkten, R&D activiteiten uitgevoerd die aanleiding hebben gegeven tot verbeteringen en nieuwe octrooien. X zal de zelf geproduceerde producten voornamelijk aan verschillende verkoopfilialen van de groep verkopen. Deze verkoopfilialen zullen de producten op hun beurt aan onafhankelijke derden verkopen.

Schema of organogram



Voorgelegde verrichting(en)

Er wordt gevraagd of (i) X in aanmerking kan komen voor de aftrek voor octrooi-inkomsten inzake de inkomsten die worden verkregen bij de commercialisatie van bepaalde producten waaraan zij verbeteringen heeft aangebracht waarvoor zijzelf octrooien heeft bekomen (ii) de inbegrepen royalty kan worden bepaald als een percentage op de verkopen van de verkoopvennootschappen naar derden toe.

Standpunt DVB

De analyse van de DVB wees uit dat de octrooien in aanmerking konden komen voor aftrek voor octrooi-inkomsten maar de DVB kon niet akkoord gaan met de basis waarop het percentage van de inbegrepen royalty werd berekend, noch met het voorgestelde percentage. De DVB was van oordeel dat de berekeningsbasis van de inbegrepen royalty de verkopen van X aan de groepsvennootschappen dient te zijn en vond het voorgestelde percentage op basis van een zelf uitgevoerde income approach en CUP analyse te hoog.

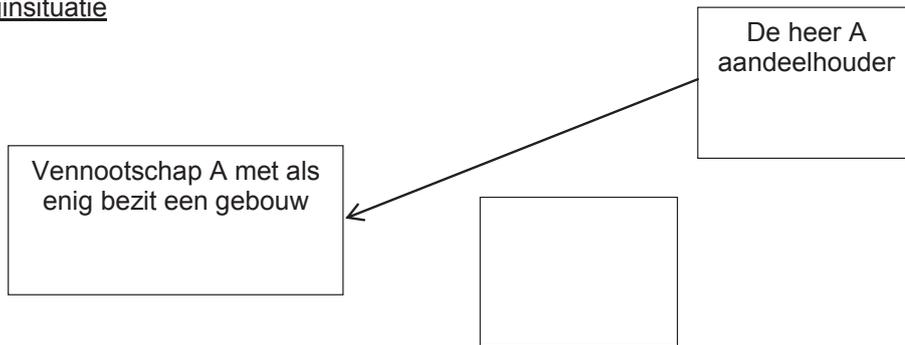
7.1.16 Verkoop van aandelen – fiscaal misbruik

De aandelen van een vennootschap, die ingevolge enkele voorafgaande verrichtingen enkel nog een gebouw aanhoudt en geen enkele activiteit meer uitoefent, worden verkocht door een natuurlijke persoon aan een derde-verkrijger.

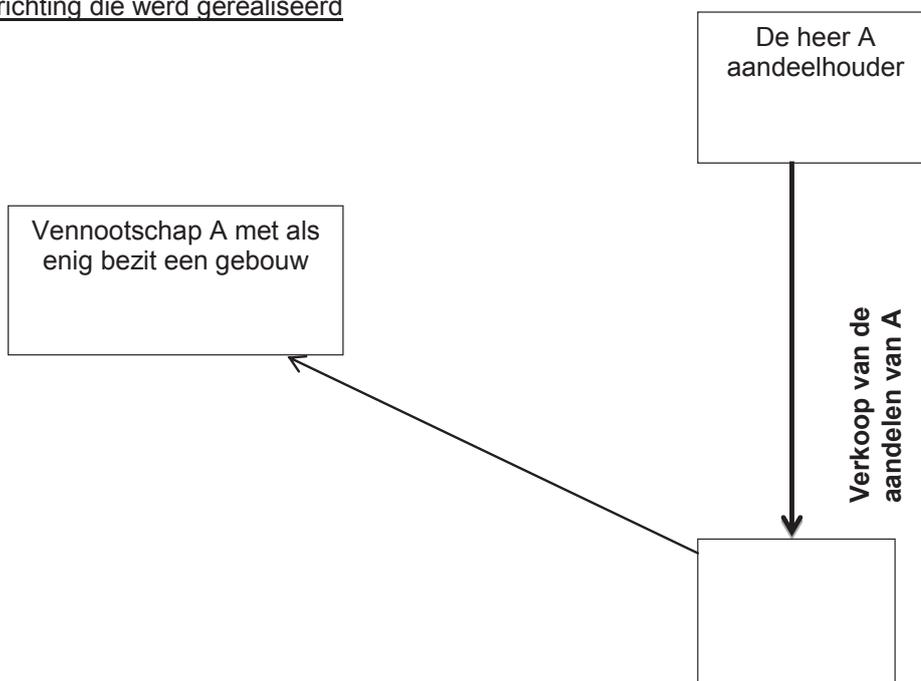
De verkoop van de aandelen heeft inzonderheid tot doel de vennootschapsbelasting op de meerwaarde met betrekking tot het gebouw (misbruik van artikel 192 WIB 92) en de aanslag in de personenbelasting van de uit de vereffening van de vennootschap voortvloeiende bonus (misbruik van artikel 18, 2° ter, WIB 92) te ontwijken.

De DVB is van mening dat een dergelijke verkoop van aandelen tot een fiscaal misbruik als bedoeld in artikel 344, § 1, WIB 92 leidt.

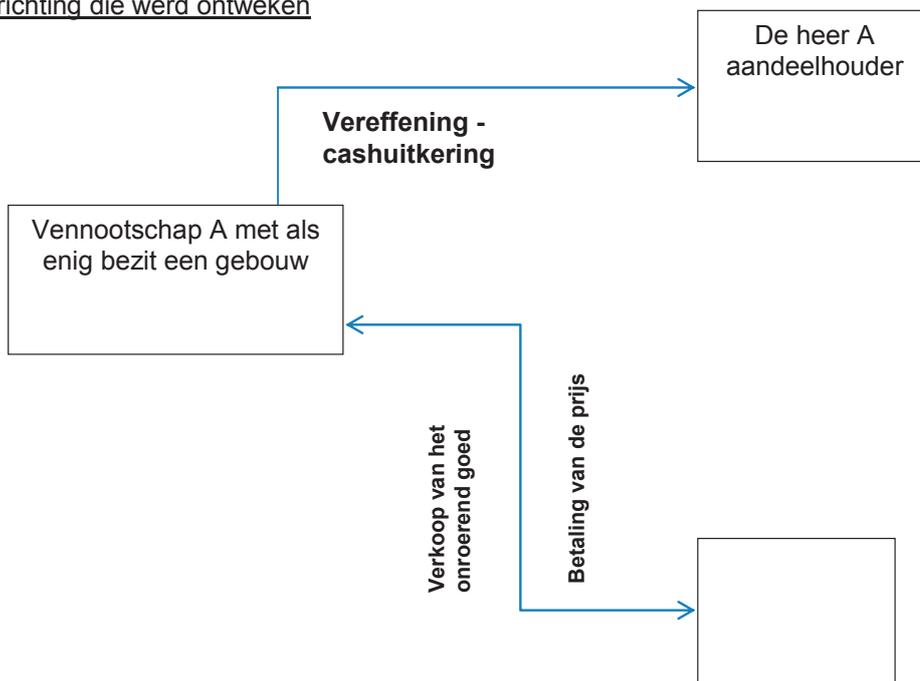
Beginsituatie



Verrichting die werd gerealiseerd



Verrichting die werd ontweken

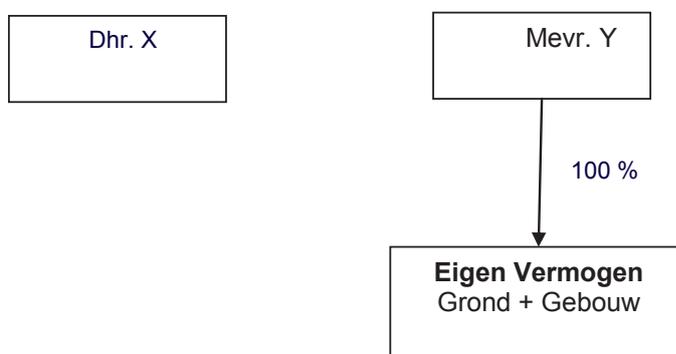


7.2 Registratie- en Successierechten

7.2.1 Inbreng uit eigen vermogen in gemeenschappelijk vermogen gevolgd door schenking aan een kind.

Situatieschets

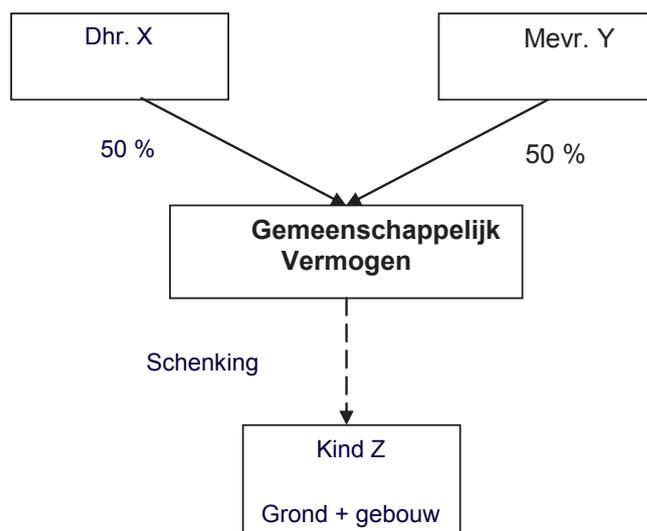
De heer en mevrouw X – Y hebben samen een woning gebouwd op grond van mevrouw Y (verkregen uit erfenis). De gebouwen werden opgericht met gelden uit het gemeenschappelijk vermogen. Gelet op het recht van natrekking zijn de gebouwen nu eigendom van mevrouw Y. **Situatie voor de verrichting**



Voorgelegde verrichting

Inbreng door de vrouw van de grond en de woning in het gemeenschappelijk vermogen (GV), gevolgd door een schenking door beide echtgenoten, uit het gemeenschappelijk vermogen, aan het kind.

Situatie na de verrichting



Standpunt DVB

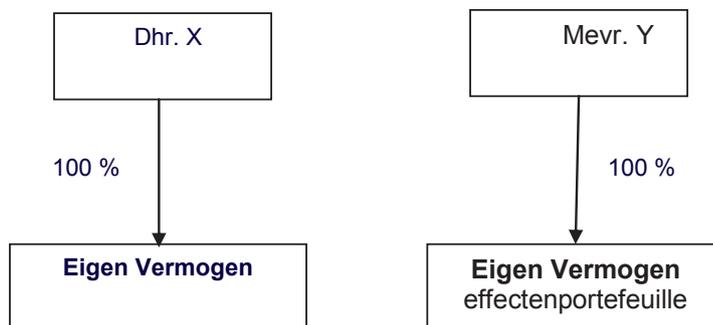
De AAPD-circulaire 5/2013 van 10 april 2013 (antimisbruik) is formeel: Inbreng van een goed in het gemeenschappelijk vermogen door één echtgenoot onmiddellijk of binnen een korte tijdspanne gevolgd door de schenking van dit goed door beide echtgenoten frustreert de heffingsgrondslag en progressiviteit van het schenkingsrecht (art. 131 W. Reg.) en kan bijgevolg als fiscaal misbruik worden beschouwd, tenzij de belastingplichtige afdoende niet-fiscale motieven aantoont. Er is in casu eenheid van opzet, zodat vermoed kan worden dat de verrichting enkel gebeurt om de progressiviteit van het schenkingsrecht te ontwijken. De belastingplichtige dient te bewijzen dat de keuze voor de inbreng in het gemeenschappelijk vermogen verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van hogere schenkingsrechten. Volgens partijen is door onachtzaamheid van partijen en door natrekking het gebouw een eigen goed van mevrouw Y geworden. Volgens de DVB is dit onvoldoende als niet-fiscale motivering en het vereiste tegenbewijs werd bijgevolg niet geleverd.

7.2.2 Beding van aanwas.

Situatieschets

Een kinderloos echtpaar, gehuwd onder scheiding van goederen, waarbij de echtgenoten elk een effectenportefeuille hebben. De man oefent een vrij beroep uit en de vrouw is huisvrouw.

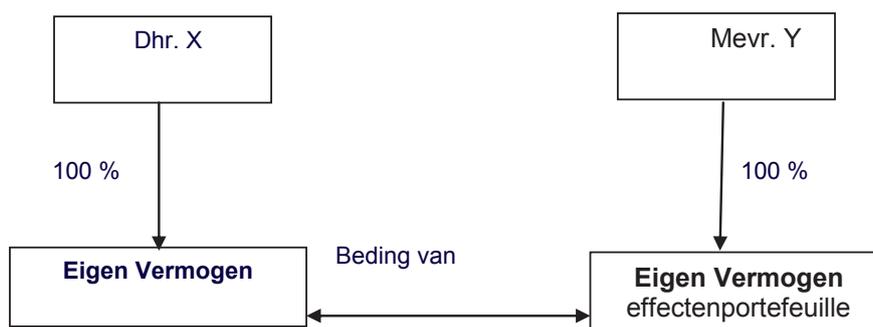
Situatie voor de verrichting



Voorgelegde verrichting

Ze wensen beding van aanwas tussen hen te doen van de effectenportefeuille die elk van hen bezit. De effectenportefeuille zou “voor een deel” geërfd vermogen zijn (dus echt eigen vermogen), de rest zijn aanwinsten.

Situatie na de verrichting



Standpunt DVB

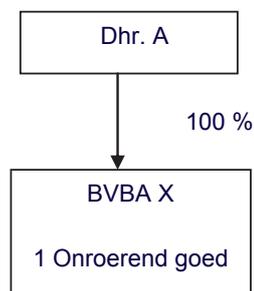
De AAPD-circulaire 5/2013 van 10 april 2013 (antimisbruik) stelt dat tontine- en aanwasclausules op zich beschouwd geen fiscaal misbruik zijn, “voor zover ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie”. Het beding van aanwas is een afstand van eigendomsrecht (VE of VG) onder opschortende voorwaarde van het vooroverlijden van de mede-eigenaar. Het regelt de overgang van goederen bij het overlijden van een deelgenoot. Naast de burgerrechtelijke problematiek (verbod van erfovereenkomsten m.b.t. nog niet opengevallen nalatenschappen) en de niet-beantwoorde vraag hoe deze effectenportefeuilles tot stand zijn gekomen, is er eveneens een probleem inzake de niet-fiscale motivering: hetzelfde burgerrechtelijk effect kan namelijk ook bereikt worden via de opname van een beding houdende huwelijksvoordelen in het huwelijkscontract: alles valt toe aan de langstlevende van beide echtgenoten (maximale bescherming van de langstlevende), weliswaar in dit geval onder toepassing van het successierecht. Het enige verschil met andere alternatieve doch minder fiscaal vriendelijke oplossingen is dat een beding van aanwas ook valabel is bij echtscheiding. Maar in het licht van de clausules die zouden worden toegevoegd aan het voorgestelde beding van aanwas (gezamenlijk beheer, vervreemdingsverbod, ...) is dit voor de DVB onvoldoende als niet-fiscale motivering en het vereiste tegenbewijs werd bijgevolg niet geleverd.

7.2.3 Vereffening en verdeling BVBA

Situatieschets

De NV X koopt eind jaren '90 een gebouw tot bewoning bestemd en aangewend, wat haar enige onroerend goed activa is (geen bedrijfsgebouw). Begin 2014 verkopen de kinderen van de heer A elk hun aandelen in de NV X aan vader zodat de heer A enige aandeelhouder wordt. Vermits een NV minstens 2 aandeelhouders moet hebben en 3 bestuurders, en deze er vanaf begin 2014 niet meer zijn, wordt enkele maanden later beslist tot omvorming van de NV in een BVBA. Tezelfdertijd haakt ook één van de belangrijkste klanten van de nu BVBA X af.

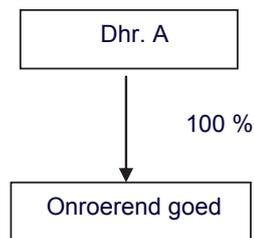
Situatie voor de verrichting



Voorgelegde verrichting

De heer A beslist om de BVBA X te ontbinden en zelf het onroerend goed uit de vereffening/verdeling te verwerven aan de betaling van het algemeen vast recht.

Situatie na de verrichting



Standpunt DVB

Het betreft de interpretatie van artikel 129 W. reg. In principe wordt de verkrijging van een onroerend goed uit een personenvennootschap (BVBA) belast aan het verkooprecht (10%) op grond van de toepassing van art. 129, eerste lid W. Reg. Op grond van art. 129, derde lid, 2° W. Reg. zal de verkrijging door een vennoot van een personenvennootschap (BVBA) van een onroerend goed voortkomende van de vennootschap evenwel ontsnappen aan het verkooprecht op voorwaarde:

- a. dat dit onroerend goed door de vennootschap werd verkregen met betaling van het voor verkopen bepaald evenredig registratierecht, en
- b. dat het vaststaat dat de verkrijgende vennoot deel uitmaakte van de vennootschap toen laatstgenoemde het onroerend goed verkreeg

Het onroerend goed werd destijds echter gekocht door de NV X, rechtsvoorganger van de BVBA X, met betaling van het verkooprecht. De DVB is van oordeel dat de omzetting van NV naar BVBA begin 2014 lijkt enkel gedaan te zijn om aan de eerste voorwaarde van dit gunstregime tegemoet te komen. Artikel 130 W. reg. bepaalt immers dat het verkrijgen van onroerende goederen uit een vennootschap op aandelen (NV) aanleiding geeft tot de heffing van het verkooprecht. De DVB meent dat de omzetting naar een BVBA gevolgd door de ontbinding en vereffening slechts ingegeven werd om het onroerend goed op een voordelige fiscale manier in het privé-vermogen van de heer A te krijgen.

7.3 BTW

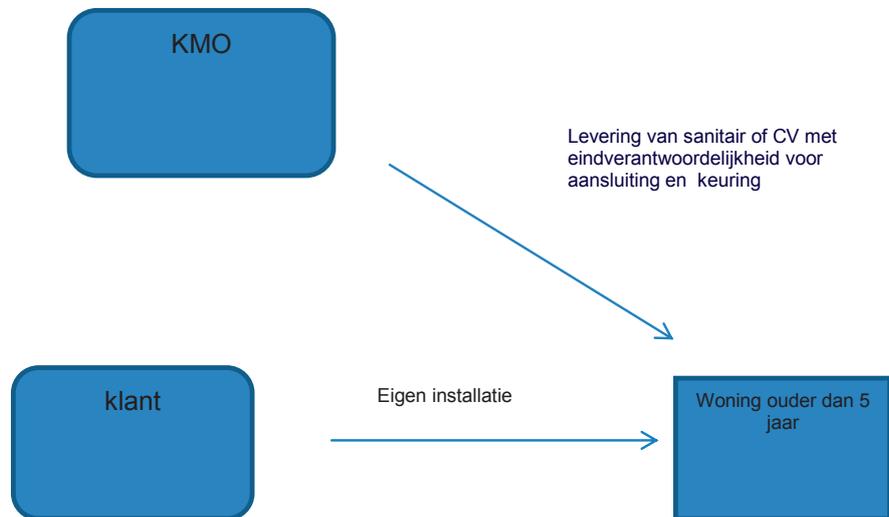
7.3.1 Verlaagd btw-tarief voor verwarmingsinstallatie die grotendeels door klant zelf worden geïnstalleerd

Situatieschets

Aanvrager is een KMO die als hoofdactiviteit het installeren van sanitair en centrale verwarming heeft. In het huidige economisch klimaat wordt men steeds meer geconfronteerd met klanten die aan werkuren willen besparen bij het verrichten van bovenvermelde onroerende handelingen.

Het komt dus regelmatig voor dat de klant in belangrijke mate het werk zelf doet bij een installatie waardoor de door de aannemer gefactureerde werkuren afnemen.

Schema



Voorgelegde verrichting

Het betreft de toepassing van het verlaagd tarief voor bepaalde werken in onroerende staat cfr. KB nr. 20 rubriek XXXI en XXXVIII. Is dit verlaagd tarief van toepassing wanneer de klant de werken zelf verricht, doch onder eindverantwoordelijkheid van de aannemer?

Standpunt DVB

Wanneer de aanvrager als aannemer de volledige installatie doet en alle in rubriek XXXI en XXXVIII vermelde voorwaarden zijn voldaan, dan kan de volledige facturatie aan het verlaagd tarief van 6% btw gebeuren.

De loutere levering van bestanddelen of gedeelte van bestanddelen van een installatie van centrale verwarming of van elektrische of sanitaire installaties, die door de koper zelf aan zijn woning worden gehecht, is niet bedoeld in tabel A of tabel B van de bijlage bij het KB nr. 20 en is derhalve aan het normale btw-tarief van 21 % onderworpen.

Hierbij is het van geen belang dat de verkoper desgevallend voor de levering van de materialen de koper technisch advies verleent of gratis de installatie ontwerpt en na de levering al dan niet "moeilijke werken" uitvoert, de door de klant geplaatste installatie naziet, afregelt of in gebruik stelt.

7.3.2 Artikel 44, § 2, 4de lid, van het WBTW. Vrijstelling BTW van toepassing op taalcursussen

Omschrijving van de aanvraag

Een handelsvennootschap geeft taalcursussen en organiseert taalstages die voor iedereen zijn bestemd (particulieren of professionelen).

Sinds september 2014 zijn deze prestaties volledig onderworpen aan de belasting, rekening houdend met de wijziging van artikel 44, § 2, 4de lid, van het WBTW).

De zaakvoerder van deze onderneming beoogt de oprichting van een VZW (waarvan hij bestuurder/zaakvoerder zal zijn) die de activiteiten zal overnemen van onderwijs aan particulieren en rechtspersonen zonder het recht op aftrek van de BTW, en die als organisatie zonder winstoogmerk de vrijstelling zal genieten die in voornoemde bepaling is voorzien, terwijl de BVBA de taalcursussen zal blijven geven, met toepassing van de belasting en het daarbij horende recht op aftrek, aan belastingplichtige klanten met het recht op aftrek.

Beide structuren zullen bovendien de lokalen delen alsook een bepaald aantal diensten.

Schema

Voor :

X (handelsvennootschap)  particulieren en professionelen – belastbare dienst

Na :

X1 (handelsvennootschap)  professionelen met het recht op aftrek – belastbare dienst

X2 (VZW)  particulieren en professionelen zonder het recht op aftrek - vrijgestelde dienst

Standpunt DVB

De DVB is van mening dat de oprichting van een VZW en de opsplitsing van de activiteiten van de handelsvennootschap in principe slechts voortspuit uit een fiscale doelstelling en als misbruik kan worden gekwalificeerd (zie het arrest van 20 juni 2013, het Europese Hof van Justitie, zaak C-653/11).

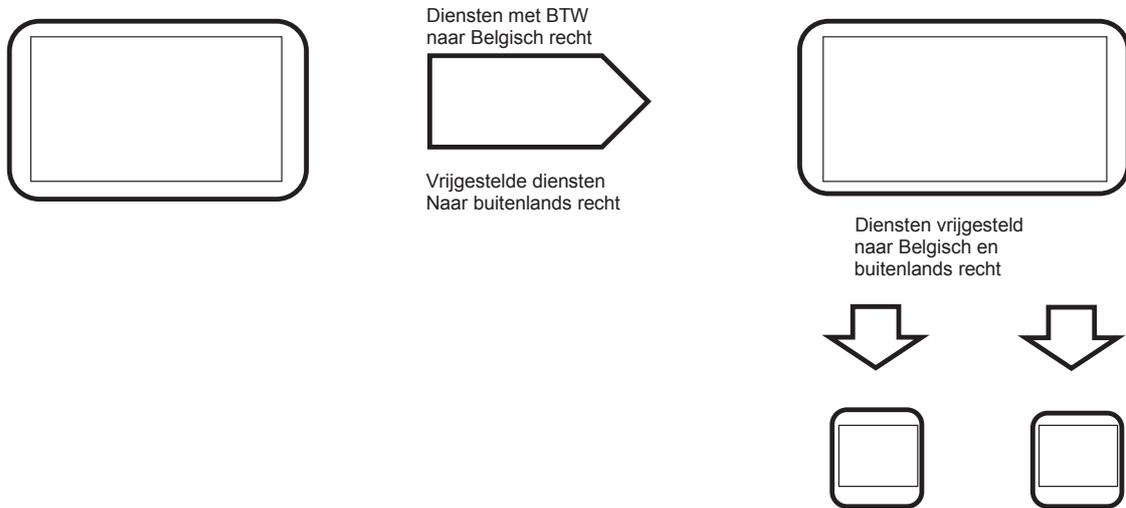
7.3.3 Kostedelende vereniging naar buitenlands recht - gebruik van de middelen van een Belgische vennootschap

Situatieschets

Een internationale groep beoogt de oprichting van een buitenlandse kostedelende vereniging bestaande uit een Belgische vennootschap en groepsvennootschappen gevestigd in het buitenland zodat, in de betrekking tussen deze vereniging en haar leden, de verleende informaticadiensten de vrijstelling van BTW kunnen genieten.

Eens deze vereniging is opgericht, zal de Belgische vennootschap van de groep informaticadiensten verlenen aan de kostedelende vereniging die ze enkel zal "doorfactureren" of ze "in rekening brengen" aan de buitenlandse leden. Volgens de gegevens van de aanvrager zou het BTW-stelsel dat van toepassing is in het land waar de vereniging is gevestigd, hem in staat stellen om de BTW bij invoer op deze prestaties niet te betalen en ze gedekt door de vrijstelling "kostedelende vereniging" te factureren.

De Belgische vennootschap denkt dat de oprichting van deze vereniging geen invloed heeft op haar recht op aftrek in België.

SchemaStandpunt DVB

Voor zover de buitenlandse kostendelende vereniging geen enkel economisch oogmerk heeft (geen eigen rechtspersoonlijkheid, geen personeel, geen enkele activa, geen enkele concrete activiteit), is de DVB van mening dat de constructie die werd opgezet in strijd is met het opzet van de richtlijn (die het recht op aftrek van de voorbelasting slechts toestaat in het geval van outputbelasting op handelingen) en enkel de ontwijking van de belasting tot doel heeft.

8 OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

2012.533, 2013.190, 2013.232, 2013.268, 2013.489, 2013.496, 2013.620, 2013.640, 2013.645, 2014.010, 2014.114, 2014.231, 2014.314, 2014.359, 2014.432, 2014.497, 2013.257, 2013.344, 2013.588, 2013.589, 2014.014, 2014.029, 2014.030, 2014.048, 2014.070, 2014.074, 2014.218, 2014.373, 2014.509, 2014.550, 2014.011, 2014.163, 2014.478, 2014.589, 2013.629, 2014.221, 2014.544, 2013.629, 2014.197, 2014.221, 2014.544, 2011.030, 2014.442, 2013.591, 2014.057, 2014.236, 2014.481, 2014.586, 2013.226, 2013.245, 2013.393

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 verrichting(en)
- 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 GLOBAAL GEPUBLICIEERDE BESLISSINGEN / NIET GEPUBLICIEERDE BESLISSINGEN

9.1 Directe Belastingen

9.1.1 Transfer Pricing

2013.539 en 2014.095

Met de voorafgaande beslissingen werd o.m. bevestigd dat (i) de vergoedingen die de Belgische financieringsvennootschappen zullen betalen aan hun buitenlandse groepsvennootschappen met betrekking tot de door hun uitgegeven hybride winstdelende leningen kwalificeren als aftrekbare beroepskosten in toepassing van de artikelen 49, 52, 2°, 54, 55 en 198, § 1, 11° WIB 92 (ii) de door de Belgische vennootschappen toegepaste vergoedingsprincipes en de daaruit voortvloeiende betalingen niet kunnen geacht worden een toegekend of ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel uit te maken in de zin van de artikelen 26, 79 en 207, tweede lid WIB 92 en de voorwaarden van de betrokken overeenkomsten niet afwijken van de voorwaarden die zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen in de zin van artikel 185, § 2, eerste lid, a) WIB 92 (iii) de voorgenomen verrichting geen aanleiding zal geven tot een niet tegenstelbaarheid aan de fiscale administratie in de zin van artikel 344, § 1 WIB 92.

2013.579, 2013.612, 2013.623, 2014.091, 2014.098, 2014.173, 2014.288, 2014.456, 2014.185 (overwinstrulings)

De “overwinst” – rulings zijn een zuivere toepassing van de OESO richtlijnen inzake verrekenprijzen of transfer pricing van juli 2010, inzonderheid

- de toepassing van het hoofdstuk IX “Business Restructuring” en
- de toepassing van de verrekenprijsmethoden.

In het Belgisch recht liggen deze principes vervat in artikel 185 van het Wetboek inkomstenbelastingen 92.

Aan de hand van een voorbeeld zal de werkwijze toegelicht worden:

Een internationale groep wenst zijn activiteiten te reorganiseren en gaat van een gedecentraliseerd model over naar een gecentraliseerd model, het zogenaamde ‘central entrepreneurmodel’.

De DVB kan een dergelijke reorganisatie slechts aanvaarden indien deze economisch nuttig is voor de groep of een business unit van een groep of een geografisch deel van een groep. Daarom gaat de DVB steeds na of aan de voorwaarden van randnummers 9.57 en 9.58 van de OESO richtlijnen inzake transfer pricing voldaan is.

Kort gezegd betekenen deze randnummers dat de reorganisatie voor de groep economisch nut moet hebben. Dit kan bvb betekenen dat de groep, de business unit of het geografisch deel van de groep na de reorganisatie:

- meer winst maakt of

- het tanend marktaandeel terug naar omhoog gaat of
- het verlies gestopt wordt.

Dergelijke reorganisatie houdt bvb in dat de (buitenlandse) deelnemers aan dergelijke reorganisatie een aantal functies en risico's overdragen aan de centrale entrepreneur.

Volgens de OESO richtlijnen dient de vergoeding voor een onderneming o.m. vastgesteld te worden op basis van de uitgeoefende functies, gelopen risico's en ingezette activa. Aangezien bepaalde functies en risico's overgedragen worden aan de centrale entrepreneur dient de 'arm's length' vergoeding van de deelnemers herzien te worden.

Deze herziening van de arm's length vergoeding gebeurt steeds op basis van uitgebreide studies waarbij de vergoeding voor deze ondernemingen vergeleken wordt met de vergoedingen voor ondernemingen die dezelfde functies uitoefenen en risico's dragen.

Het is dus duidelijk dat de deelnemers aan de reorganisatie op een arm's length basis vergoed worden en dit op basis van de door hen uitgeoefende functies, gelopen risico's en ingezette activa na de reorganisatie (zoals ook bepaald wordt in hoofdstuk IX van de OESO richtlijnen).

In toepassing van hoofdstuk IX van de OESO richtlijnen inzake verrekenprijzen dient ook nagegaan of de ondernemingen die bij de reorganisatie betrokken zijn, geen waardevolle materiële of immateriële goederen overdragen aan de centrale entrepreneur. Indien dit het geval is dan dient er een afrekening gemaakt te worden. Voor deze afrekening gebeurt op basis van waarderingsverslagen opgesteld aan de hand van gangbare waarderingsmethoden. Ook deze waarderingsverslagen worden grondig geanalyseerd door de DVB. Op het bedrag van deze afrekening dient de betrokken onderneming belastingen te betalen in het land van vestiging.

Bij dergelijke reorganisaties komen allerlei synergievoordelen tot stand, bvb betere afstemming van de productie, betere coördinatie van de marketing, ... Aangezien veel ondernemingen betrokken zijn bij een dergelijke reorganisatie is het onmogelijk om uit te maken aan wie deze voordelen (en voor welk deel van deze voordelen) dienen toegerekend te worden.

Wat de vergoeding voor de Belgische centrale entrepreneur betreft wordt eveneens een grondige analyse gemaakt om uit te maken welke vergoeding deze onderneming op een stand-alone basis zou moeten ontvangen. Het is immers een OESO principe dat je de vergoeding van verbonden ondernemingen dient te bepalen alsof ze geen deel uitmaken van een groep (het zogenaamde 'separate entity' principe).

Nadat een normale vergoeding, rekening houdende met de uitgeoefende functies, gelopen risico's en ingezette activa, voor de centrale entrepreneur werd vastgelegd, wordt nagegaan of deze vergoeding overeenstemt met de boekhoudkundige winst.

Het gedeelte van de boekhoudkundige winst dat de normale vergoeding overstijgt, is de zogenaamde 'overwinst'. Het is deze overwinst die tijdelijk vrijgesteld wordt in België.

Nog enkele belangrijke opmerkingen bij deze werkwijze:

- zoals reeds gezegd zijn er doorgaans heel wat ondernemingen, verspreid over evenveel landen, betrokken bij een dergelijke reorganisatie. Het is voor de DVB dan ook onmogelijk om uit te maken welk deel van de

- synergiën aan welke onderneming in welk land toebehoren en hierover correcte informatie door te geven;
- aangezien dergelijke groepen zeer evolutief zijn in hun samenstelling door overnames, afstotingen, ... is het onmogelijk om over de verdeling van de voordelen correcte informatie door te geven;
 - bij de bepaling van de overwinst houdt de DVB ook rekening met andere fiscale aftrekken zodat geen dubbel gebruik wordt gemaakt van fiscale incentives. Zo zal bv de aftrek voor risicokapitaal ook in rekening worden gebracht voor het bepalen van de overwinst;
 - de beslissingen worden initieel voor een periode van 5 jaar verleend en kunnen voor nog eens maximaal 5 jaar verlengd worden. Er kan immers aangenomen worden dat de voordelen hun uitwerking verloren hebben na 10 jaar;
 - bij de mogelijke verlenging, die aangevraagd wordt in het 4^{de} jaar van de initiële beslissing, dienen opnieuw grondige studies uitgevoerd te worden;
 - aangezien de berekeningen steeds op basis van budgetten worden gemaakt heeft de DVB ook een aantal 'controlepunten' ingelast om na te gaan of de budgetten overeenstemmen met de realiteit. Zo wordt in het 3^{de} jaar van de initiële periode van 5 jaar een eerste controle uitgevoerd. Bij de verlenging in het 4^{de} jaar wordt de volledige analyse doorlopen zoals bij de initiële beslissing. Indien er een beslissing wordt genomen voor een 2^{de} periode van 5 jaar, wordt een controlepunt voorzien in het 8^{ste} jaar. Indien nodig worden, bij ieder controlepunt en bij de verlenging, aanpassingen aan de overwinst aangebracht
 - indien een buitenlandse administratie van mening is dat de vergoeding die toegekend wordt aan de onderneming die aldaar gevestigd is niet arm's length is en dus de vergoeding verhoogt, dan kan deze hogere vergoeding niet meer beschouwd worden als 'dubbele' belasting aangezien dit reeds op voorhand door de Belgische administratie werd aangepast;

9.1.2 Ontvangen schadevergoeding – belastbaar inkomen

2014.412

Situatieschets

Nv X werd gerechtelijk aansprakelijk geacht en veroordeeld tot het betalen van een schadevergoeding aan de slachtoffers van een ongeval.

In navolging van het arrest heeft nv X het initiatief genomen om tot een minnelijke schikking te komen met de slachtoffers van het ongeval. Op basis van uitgevoerde expertises die de verscheidene schadeposten begroten, werden door nv X een aantal dadingen gesloten met en betalingen verricht aan slachtoffers van het ongeval.

De betrokken slachtoffers zijn geen werknemers van nv X maar hebben hun verwondingen opgelopen tijdens de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid op de plaats van het ongeval.

De dadingen hebben betrekking op de gevallen waarbij het slachtoffer als gevolg van het ongeval overleed. Hierbij werd een bedrag bepaald enerzijds ter vergoeding van 'de materiële en morele schade' en anderzijds een bedrag voor 'het deel van de inkomsten waaruit de weduwe en de eventuele kinderen een persoonlijk voordeel trokken'.

Standpunt DVB

De DVB is van oordeel dat de vergoeding die wordt uitbetaald aan de nabestaanden van de slachtoffers, met name de vergoeding voor 'het deel van de inkomsten waaruit de weduwe en de eventuele kinderen een persoonlijk voordeel trokken' en de vergoeding toegekend aan de weduwe en de eventuele kinderen van een dodelijk slachtoffer voor 'de morele en materiële schade', haar oorsprong vindt in de gemeenrechtelijke aansprakelijkheidsregeling en tot doel heeft het verlies aan een bijdrage tot het levensonderhoud van de nabestaanden te compenseren. Deze vergoeding moet derhalve niet als een belastbaar inkomen worden aangemerkt.

Voormelde vergoedingen kunnen ten name van X als aftrekbare beroepskosten in de zin van artikel 49 WIB 92 worden aangemerkt.

9.1.3 Profit participating loan

2014.171

De voorafgaande beslissing bevestigt enerzijds dat de interesten toegekend door vennootschap A aan de vennootschap B in het kader van de 'profit participating loan', aftrekbare beroepskosten zijn op grond van artikel 49, 52, 2°, 54, 55 en 198, §1, 11° en §3, WIB92 en dat anderzijds de financieringsstructuur van de vennootschap A en de voorwaarden van de leenovereenkomst beantwoorden aan andere motieven dan de wil om belastingen op inkomsten te vermijden in de zin van artikel 344, §1, WIB92.

9.2 BTW

2014.058

In het kader van de exploitatie van een winkelcentrum zal een nieuwe feitelijke vereniging opgericht worden. Deze feitelijke vereniging zal de hoedanigheid van btw-belastingplichtige hebben en voldoen aan de definitie van exploitant van een winkelcentrum zoals opgenomen in circulaire AAFisc Nr. 34/2012 (E.T. 99.377), dd. 29.10.2012. De feitelijke vereniging zal zowel vrijgestelde als btw-belaste handelingen stellen waardoor ze de hoedanigheid van gemengde btw-belastingplichtige met gedeeltelijk recht op aftrek zal hebben.

2014.131 – 2014.132

De aanvrager wenst een Design Build Finance Maintenance-contract af te sluiten met een projectvennootschap. Bij deze verrichting verkrijgt de projectvennootschap voorafgaand aan de werken een zakelijk recht (opstal of erfpacht) op de grond van de opdrachtgever. Het betreft een grond waarop zich reeds constructies bevinden en waaraan de projectvennootschap renovatiewerken zal dienen uit te voeren. De projectvennootschap zal bij de verkrijging van het zakelijk recht geen eigenaar worden van de bestaande infrastructuur en constructies. De vestiging van dit zakelijk recht op een grond waarop zich reeds gebouwen bevinden geeft geen aanleiding tot de heffing van het verkooprecht van 10 % overeenkomstig art. 44 W. reg. Vlaams Gewest maar wel tot de heffing van het recht op huurcontracten van 2 % overeenkomstig artikel 83, eerste lid, 3° W. reg. Vlaams Gewest.

De werken die de projectvennootschap zal uitvoeren kunnen enerzijds aanleiding geven tot nieuwe constructies die een onafhankelijke structuur hebben. Daarnaast zullen ook werken worden uitgevoerd die worden ingelijfd in de bestaande constructies en dus niet leiden tot de creatie van een afzonderlijk gebouw.

Wanneer de werken die de projectvennootschap uitvoert, aanleiding geeft tot de creatie van een nieuw gebouw, zal dit nieuwe gebouw, het voorwerp uitmaken van de huurkoop en dus btw-technisch gekwalificeerd dienen te worden als een levering van een nieuw gebouw overeenkomstig artikel 10 btw-wetboek.

Daarentegen zal er geen sprake zijn van een huurkoop wanneer de werken geen aanleiding geven tot nieuwe constructies. In die situatie zullen deze werken voor btw-doeleinden gekwalificeerd dienen te worden als het verrichten van een dienst overeenkomstig artikel 18 btw-wetboek. Er is bijgevolg geen sprake van een eigendomsoverdracht die aan de registratierechten zou moeten worden onderworpen

10 STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

10.1 Inleiding

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

10.2 Voorstelling volgens aantal

Tabel : Aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefilingen - 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 ⁵

10.3 Voorstel volgens aard van de beslissingen

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

JAAR	AANVRAAG										TOTAAL
	AARD VAN DE BESLISSING										
	GUNSTIG		VERZAKING		ONONTVANKEIJK		ONGUNSTIG		GEMENGD		
TOTAAL	%	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

⁵ Het aantal prefilingen "out" in 2014 dat aanzienlijk groter is dan de voorgaande jaren is het gevolg van de verbetering van de werkwijze van het afsluiten van prefilingen tijdens datzelfde jaar. Aldus werden eveneens een aantal oudere prefilingen officieel afgesloten tijdens het jaar 2014.

2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
------	-----	-------	----	------	----	------	---	------	---	------	-----

Tabel 2 : Aard van de afsluitingen bij prefilings - Overzicht

PREFILING							
JAAR	AARD VAN DE AFSLUITING						TOTAAL
	AANVRAGEN		ZONDER GEVOLG		ONBEPaald		
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	
2009-2014	2745	50,0%	2743	50,0%	0	0,0%	5488

10.4 Voorstelling volgens behandelde materies

Tabel 1 : Verdeling volgens bevoegdheden – Jaar 2014

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
DB	600	595	933	1100
GEMENGD	80	76	113	144
BTW	47	40	99	122
REG/SUCC.	28	26	40	58
DOUANE	0	1	0	0
OVERIGE	1	1	1	3
TOTAAL	756	739	1186	1427

Tabel 2 : Gedetailleerde verdeling – Jaar 2014

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Interne meerwaarden	125	136	197	179
Verrekenprijzen	74	70	78	122
Kwijtschelding schulden	16	20	23	22
Herstructureringen	100	97	110	142
Roerende inkomsten	60	58	88	114
Bezoldigingen	105	103	99	114
Beroepskosten	42	40	41	49
Octrooien (art. 205 ¹ WIB 92)	14	12	9	14
Stock Options	14	14	7	12
Tax Shelter	12	12	21	38
Aftrek voor risicokapitaal (art. 205 bis WIB 92)	2	1	2	2
Tonnagetaks	8	8	4	4
Directe belastingen - overige	85	73	101	142
BTW	61	54	103	127
Registratie- en succesierechten	28	26	40	58
Douane	0	1	0	0
Overige	1	1	1	3
Onbepaald	9	13	262	285
TOTAAL	756	739	1186	1427

10.5 Beslissingstermijn

Tabel : Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

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

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, 2de 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, 3de editie).
- Koninklijk besluit van 8 maart 2006 houdende oprichting van het "Contactpunt Regularisaties" bij de Federale Overheidsdienst Financiën (BS van 15.03.2006, 2de editie).
- Koninklijk besluit 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 – 2de editie) zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 11 juli 2013 tot wijziging van het koninklijk besluit 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, 3de editie).

2. STATISTISCHE GEGEVENS

Het begrip "behandelde dossiers" opgenomen onder "OUT" in de hierna volgende tabellen vertegenwoordigt, voor de periode 2006-2012, uitsluitend de geregulariseerde dossiers, d.w.z. deze waarvoor een attest werd uitgereikt. Vanaf 2013 omvat dit begrip de dossiers waarvoor een uitnodiging tot betaling werd verzonden, een ruimer begrip dat beter overeenstemt met de realiteit van het effectief verrichte werk gedurende deze periode.

De huidige statistische gegevens verschillen van deze voorgesteld door de dienst Ontvangsten, meer bepaald doordat de dienst Ontvangsten rekening houdt met het moment van de betaling, terwijl de DVB rekening houdt met de datum van de uitnodiging tot betaling en de datum van het uitgereikte attest. Dit verschijnsel telt vooral voor de cijfers 2013 en 2014 doordat meer dan 300 miljoen euro aan uitnodigingen tot betaling werden verzonden tijdens de laatste dagen van 2013 en dat een aanzienlijk aantal betalingen pas effectief in januari 2014 werden verricht.

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.

2.1 Kwantitatieve voorstelling

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	787	498			787	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.353	1.299			2.353	1.299
2013	16.606	7.819	6.297	4	22.903	7.823
2014		9.726		3.277		13.003
TOTAL	26.268	25.498	6.297	3.281	32.565	28.779

Ter informatie, de cijfers met betrekking tot de ingediende aanvragen veranderen naargelang de behandeling van de dossiers. Het gebeurt dat er regulariserende aangiften worden ingediend, dat er dossiers moeten worden opgesplitst, enzovoort... Hieruit volgt dat de cijfers van jaar tot jaar kunnen verschillen.

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	335.126.409	124.396.723			335.126.409	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.660.932	137.798.846			81.660.932	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.468.827	519.002.288			696.468.827	519.002.288
2011	392.687.778	548.362.748			392.687.778	548.362.748
2012	534.552.407	280.216.938			534.552.407	280.216.938
2013	2.966.185.695	2.222.148.360	2.514.472.232	328.993.584	5.480.657.928	2.551.141.944
2014		1.060.463.768		1.498.292.821		2.558.756.589
TOTAL	5.351.706.618	5.212.047.210	2.514.472.232	1.827.286.405	7.866.178.850	7.039.333.616

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%	813.635.382	31,9%
2014	323.512.894	30,5%	545.768.077	36,4%	869.280.971	34,0%
TOTAAL	1.552.588.182	29,8%	670.254.715	36,7%	2.222.842.897	31,6%

Voor de dossiers die vóór 2013 werden behandeld, stemmen de heffingen overeen met effectieve betalingen gezien het feit dat uitsluitend de cijfers van de de geregulariseerde dossiers (d.w.z. deze waarvoor een attest werd uitgereikt) werden opgenomen. Aangezien sinds 2013 de statistieken van de DVB de uitnodigingen tot betaling verzonden over de periode ruimer opnemen, is het nuttig om in het achterhoofd te houden dat niet al deze bedragen effectief werden ontvangen. Zo bleven er op 18/02/2015 voor de uitnodigingen tot betaling verzonden in 2013, 45 dossiers met een waarde van 2.964.496 EUR (0,4%) onbetaald, en voor de uitnodigingen tot betaling in 2014, bleven er 204 dossiers met een waarde van 13.725.590 EUR (1,6%) onbetaald.

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	205.599	209.422			205.599	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.721	296.342			168.721	296.342
2009	293.660	202.412			293.660	202.412
2010	287.916	262.653			287.916	262.653
2011	249.643	282.370			249.643	282.370
2012	227.179	215.717			227.179	215.717
2013	178.621	284.199	399.313	NC	239.299	326.108
2014		109.034		457.215		196.782
TOTAAL	203.735	204.410	399.313	556.930	241.553	244.600

Deze tabel verstrekt meer bepaald informatie over het feit dat het gemiddelde van de aangegeven bedragen aanzienlijk hoger is bij de EBATer.

Tabel 5: Voorraad te behandelen dossiers - Situatie op 31/12/2014

	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	AANTAL	Bedragen (in EUR)	AANTAL	Bedragen (in EUR)	AANTAL	Bedragen (in EUR)
IN (sinds 2006)	26.268	5.351.706.618	6.297	2.514.472.232	32.565	7.866.178.850
OUT met attest	-25.498	-5.212.047.210	-3.281	-1.827.286.405	-28.779	-7.039.333.616
OUT zonder attest	-230	-41.511.211	-41	-6.837.336	-271	-48.348.547
Voorraad	540	98.148.196	2.975	680.348.491	3.515	778.496.687
Geraamde heffing op voorraad		21.500.000		242.500.000		264.000.000

Deze tabel geeft een correct overzicht van de te behandelen voorraad. De tabel geeft eveneens informatie over de geschatte toekomstige cijfers van de heffingen die door de DVB realistisch worden geacht. Een grondige analyse zou echter 5% minder inhouden (om beter rekening te kunnen houden met de dubieuze schuldvorderingen die concreter verschijnen aan het eind van de te behandelen voorraad).

2.2 Voorstelling per aard van de aangegeven bedragen (bedragen in EUR)

Tabel 1: EBABis – Aard van de aangegeven bedragen – Historiek

EBABis						
Jaar	Beroepsinkomsten		BTW		Overige	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2006	29.353.126	8,8%	21.167.172	6,3%	284.606.111	84,9%
2007	41.302.240	36,3%	2.476.947	2,2%	70.134.951	61,6%
2008	13.193.634	16,2%	1.646.825	2,0%	66.820.473	81,8%
2009	50.317.521	21,8%	7.184.071	3,1%	173.608.839	75,1%
2010	41.226.851	5,9%	3.527.159	0,5%	651.714.817	93,6%
2011	74.737.633	19,0%	6.291.692	1,6%	311.658.452	79,4%
2012	23.641.825	4,4%	3.636.958	0,7%	507.273.623	94,9%
2013	75.144.278	2,5%	9.480.804	0,3%	2.881.560.614	97,1%
TOTAAL	348.917.109	6,5%	55.411.629	1,0%	4.947.377.880	92,4%

De samenstelling van de categorie "Overige" blijkt bij het onderzoek van de dossiers samengesteld uit hoofdzakelijk roerende inkomsten (63,0%), successierechten (36,6%) en onroerende inkomsten (0,4%).

Tabel 2: EBATer – Aard van de aangegeven bedragen

EBATer										
Jaar	Beroepsinkomsten		BTW		Overige		Fiscaal verjaarde kapitalen		Sociale regularisatie	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2013	59.239.507	2,4%	19.580.889	0,8%	1.027.116.347	40,8%	1.405.271.892	55,9%	3.263.598	0,1%

Tabel 3: EBATer – Aard van de aangegeven fraude

EBATer								
Jaar	Gewone fraude [Art.122]		Ernstige fraude (Zonder verjaarde kapitalen) [Art.122/1, §2]		Fiscaal verjaarde kapitalen [Art.122/1, §1er]		Sociale Regularisatie [Art.127/1]	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2013	1.000.484.065	39,8%	105.452.677	4,2%	1.405.271.892	55,9%	3.263.598	0,1%

Het begrip dat werd gekwalificeerd als "gewone fraude" omvat de geregulariseerde bedragen bepaald bij artikel 122 van de voormelde programmawet van 27 december 2005.

Het begrip dat werd gekwalificeerd als "ernstige fraude" omvat de geregulariseerde bedragen bepaald bij artikel 122/1, § 2, van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd door artikel 4 van de voormelde wet van 11 juli 2013.

2.3 Voorstelling per begunstigde (bedragen in EUR)

Tabel 1: EBABis – Begunstigden van de heffingen afkomstig van de behandelde dossiers

EBABis									
Jaar	FEDERALE STAAT		GEWESTEN		GEMEENTEN		AGGLO. BRUSSEL		TOTAAL
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen
2006	15.477.286	63,2%	8.986.406	36,7%	16.510	0,1%	0	0,0%	24.480.202
2007	36.348.120	67,9%	16.788.645	31,4%	355.820	0,7%	9.840	0,0%	53.502.424
2008	27.803.471	76,9%	7.816.635	21,6%	480.615	1,3%	32.813	0,1%	36.133.534
2009	24.169.201	77,8%	5.715.911	18,4%	1.035.478	3,3%	128.138	0,4%	31.048.727
2010	124.597.219	80,0%	26.249.402	16,9%	4.668.594	3,0%	146.139	0,1%	155.661.354
2011	120.785.152	77,4%	30.143.437	19,3%	4.937.262	3,2%	184.395	0,1%	156.050.246
2012	69.038.027	83,1%	11.071.522	13,3%	2.848.057	3,4%	92.451	0,1%	83.050.057
2013	397.300.401	57,7%	275.968.100	40,0%	15.424.617	2,2%	455.627	0,1%	689.148.745
2014	184.007.402	56,9%	131.866.615	40,8%	7.442.652	2,3%	196.225	0,1%	323.512.894
TOTAAL	999.526.278	64,4%	514.606.671	33,1%	37.209.605	2,4%	1.245.628	0,1%	1.552.588.182

Er wordt aan herinnerd dat het begrip "behandelde dossiers", voor de periode 2006-2012, uitsluitend de geregulariseerde dossiers, d.w.z. deze waarvoor een attest werd uitgereikt vertegenwoordigt. Vanaf 2013 omvat dit begrip de dossiers waarvoor een uitnodiging tot betaling werd verzonden, hetgeen betekent dat sommige van deze bedragen niet effectief werden ingevorderd (zie de opmerking bij punt 2.1, Tabel 3).

Wij vermelden eveneens dat de DVB niet in staat is om de verdeling tussen de Gewesten te geven. Enkel de diensten van de Ontvangsten beschikken over deze informatie.

Tabel 2: EBATer – Begunstigden van de heffingen afkomstig van de behandelde dossiers

EBATer									
Jaar	FEDERALE STAAT		GEWESTEN		GEMEENTEN		AGGLO. BRUSSEL		TOTAAL
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen
2013	121.693.011		1.785.804		998.501		9.323		124.486.638
2014	377.862.856		164.408.938		3.407.291		88.992		545.768.077
TOTAAL	499.555.867	74,5%	166.194.742	24,8%	4.405.792	0,7%	98.314	0,0%	670.254.715

Tabel 3: EBABis – Herkomst van de inkomsten voor de gewesten

GEWESTEN				
PERIODE	SUCCESSIE		REGISTRATIE	
	Bedragen	%	Bedragen	%
2006-2014	514.364.145	100,0%	242.526	0,0%

Tabel 4: EBABis – Herkomst van de inkomsten voor de federale Staat

FEDERALE STAAT										
PERIODE	Roerende inkomsten		Beroepsinkomsten		BTW		Onroerende inkomsten		Overige	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2006-2014	883.201.659	88,4%	99.780.956	10,0%	10.646.627	1,1%	5.307.123	0,5%	589.913	0,1%

INHOUDSOPGAVE

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1.	Inleiding
2.	Historiek
2.1	Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden
2.1.1	Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, §1, eerste 1 WIB 92).....
2.1.2	Akkoorden inzake registratie-en successierechten
2.2	Dienst van voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 03.05.1999).....
2.3	Vergemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten).....
3.	Vergemeend stelsel van voorafgaande beslissingen
3.1	Definitie
3.2	Termijn voor indiening en beslissing
3.3	Uitgesloten gevallen.....
3.4	Uitgesloten materies
3.5	Duur van de voorafgaande beslissing
4.	Functionele beschrijving
4.1	Bevoegde dienst
4.2	Beslissingsbevoegdheid
4.3	Behandeling van de aanvragen
4.3.1	Algemeen
4.3.2	Systeem van “prefiling meetings”
4.3.3	De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken.....
4.3.4	Organogram van de DVB.....
4.3.5	Medewerkers.....
4.3.6	Publicatie van de beslissingen.....
5.	Door de DVB vastgestelde lacunes in het Belgisch positief recht
5.1	Directe Belastingen.....
5.1.1	« Thin Cap » -wetgeving.....
5.1.2	Roerende voorheffing (RV).....
5.1.3	GBF><BEVEK.....
5.1.4	RPB ↔ Ven.B.....
5.1.4.1	RPB → Ven. B.....
5.1.4.2	Ven.B. → RPB.....
5.1.5	De gevolgen voor de aandeelhouder van de situaties bedoeld in art. 210 WIB92.....
5.1.6	Hybride effecten – « debt » ou « equity ».....
5.1.7	Financiële producten.....
5.1.8	Verzaking aan de roerende voorheffing – Art. 106, §2, KB/WIB92.....
5.2	BTW.....
5.2.1	Onderwijs – vrijstelling van artikel 44, § 2, 4° van het BTW ten gunste van lichamen zonder winstoogmerk.....
5.2.2	Autonome gemeentebedrijven – sociale huisvesting en huisvesting voor gehandicapten – verlaagd tarief
5.2.3	Laboratoriumonderzoek en andere geneeskundige of paramedische diensten – Vrijstelling..

6.	Beslissingen met een bijzonder belang.....
6.1	Directe Belastingen.....
6.1.1	Meerwaarde op aandelen (artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92).....
6.1.2	“Thin cap”-wetgeving.....
6.1.3	Artikel 19bis WIB 92.....
6.1.4	Gestort Kapitaal.....
6.1.5	Ontbinding-vereffening van een OFP.....
6.1.6	Voordeel van alle aard wagen.....
6.1.7	Controlewijziging.....
6.1.8	Abnormaal of goedgunstig voordeel.....
6.1.9	Tonnagebelastingregime voor winst uit zeescheepvaart.....
6.1.10	Transfer Pricing.....
6.1.11	Aftrek van octrooi-inkomsten.....
6.1.12	Aftrek voor risicokapitaal – Vaste inrichting – Toewijzing van het kapitaal
6.2	Registratie- en Succesierechten.....
6.2.1	Inbreng uit eigen vermogen in gemeenschappelijk vermogen gevolgd door schenking aan een kind.....
6.2.2	Vestiging van erfpachtrechten / verwerving van residuaire eigendomsrechten.....
6.2.3	Succesierecht : zuivere « familiestichting » naar Liechtensteins recht.....
6.2.4	Oprichting van een FONDS van ‘tréfonds’.....
6.2.5	De verkoop van de aandelen van een vennootschap in een bijzondere context.....
6.3	BTW.....
6.3.1	Exploitatie dienstencentrum met btw.....
6.3.2	Autonoom gemeentebedrijf en winstoogmerk.....
6.3.3	Afbraak en wederopbouw van een onroerend goed – cohousing – verlaagd tarief.....
7.	Aan de DVB voorgelegde maar niet aanvaarde verrichtingen.....
7.1	Directe Belastingen.....
7.1.1	Meerwaarden op aandelen (artikel 90, 90°, eerste gedachtenstreepje, WIB 92).....
7.1.2	Kwalificatie van inkomsten in de personenbelasting.....
7.1.3	Liquidatie vennootschap voortzetting éénmanszaak.....
7.1.4	Vrijstelling onroerende voorheffing exploitatie rusthuis.....
7.1.5	Gespreide taxatie meerwaarde bij overdracht goodwill.....
7.1.6	Voordeel alle aard wagen woon-werverkeer.....
7.1.7	Auteursrecht architecten.....
7.1.8	Kost eigen aan de werkgever buitenlandse verplaatsing transportsector.....
7.1.9	Toepassing artikel 344 WIB 92.....
7.1.10	Artikel 228 §3, WIB92 (“catch all”-bepaling).....
7.1.11	Reorganisaties.....
7.1.12	Aftrek voor risicokapitaal.....
7.1.13	Abnormaal of goedgunstig voordeel.....
7.1.14	Transfer Pricing.....
7.1.15	Aftrek voor octrooi-inkomsten.....
7.1.16	Verkoop van aandelen – fiscaal misbruik.....
7.2	Registratie- en Succesierechten.....
7.2.1	Inbreng uit eigen vermogen in gemeenschappelijk vermogen gevolgd door schenking aan een kind.....
7.2.2	Beding van aanwas.....
7.2.3	Vereffening en verdeling BVBA.....
7.3	BTW.....

7.3.1	Verlaagd btw-tarief voor verwarmingsinstallatie die grotendeels door klant zelf worden geïnstalleerd.....
7.3.2	Artikel 44, § 2, 4de lid, van het WBTW. Vrijstelling BTW van toepassing op taalcursussen.....
7.3.3	Kostedelende vereniging naar buitenlands recht - gebruik van de middelen van een Belgische vennootschap.....
8.	Overzicht van redenen tot verzaking.....
9.	Globaal gepubliceerde beslissingen / niet gepubliceerde beslissingen.....
9.1	Directe Belastingen.....
9.1.1	Transfer Pricing.....
9.1.2	Ontvangen schadevergoeding – belastbaar inkomen.....
9.1.3	Profit participating loan.....
9.2	BTW.....
10.	Statistische gegevens voorafgaande beslissingen.....
10.1	Inleiding.....
10.2	Voorstelling volgens aantal.....
10.3	Voorstelling volgens aard van de beslissing.....
10.4	Voorstelling volgens behandelde materies.....
10.5	Beslissingstermijn.....

DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS REGULARISATIE

1.	Wetgevend Kader.....
2.	Statistische Gegevens.....
2.1	Kwantitatieve voorstelling.....
2.2	Voorstelling per aard van de aangegeven bedragen (bedragen in EUR).....
2.3	Voorstelling per begunstigde (bedragen in EUR).....

SPF FINANCES

Service des décisions anticipées en matières fiscales

RAPPORT ANNUEL 2014

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'art. 250bis 2° CIR (remplacé par l'art. 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'art. 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de Greffe (C. Enreg.) et à l'art. 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 (art. 345, § 1, 1er alinéa, CIR 92).

- les opérations visées aux art. 46, § 1, 1er alinéa, CIR 92, art. 211, § 1, 1er alinéa, CIR 92, art. 269, § 1, 6ème alinéa, CIR 92, art. 344, § 2, CIR 92, répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;
- les pertes professionnelles visées à l'art. 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'art. 203, CIR 92;
- pour l'application de l'art. 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 art. 207, alinéa 3 ou 292bis, alinéa 3, CIR 92, répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

2.1.2 Accords en matière de droits d'enregistrement et de succession

- pour l'application respective des art. 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'art. 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; art. 345, CIR 92).

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission:

- l'examen des demandes de décision anticipée au sens de l'art. 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'art. 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'art. 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'arrêté royal 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'arrêté royal 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'arrêté royal du 30.1.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.2.2003);

- l'arrêté ministériel 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'art. 7 de l'AR du 30.1.2003 ont été supprimés:

- la Commission des accords fiscaux préalables, instaurée par l'Arrêté Royal du 4.4.1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables ;
- le Service des décisions anticipées, institué par l'art. 2 de l'Arrêté Royal du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale.

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 DEDOBBELEER).

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.

3 SYSTEME 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 difficulté 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 d'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

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'arrêté royal du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 3^{ème} édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'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^o 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

Fax 0257 951 01

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

Une demande peut également être introduite par fax ou 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 au fonctionnement du SDA entre le 1^{er} janvier 2003 et le 31 décembre 2004, le SDA rénové traite lui-même toutes les demandes et en toute autonomie.

Il n'est cependant pas exclu de recourir aux dispositions de l'article 5 de l'AR du 13 août 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,

Rapport annuel SDA 2014
9/132

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 vis-à-vis des opérations soumises;
- de vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la 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 dans le cadre de la procédure de prefiling de décision du SDA.

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), par fax ou par mail.

Les demandes sont confiées par le Président à une équipe de collaborateurs, en concertation avec le 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 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, responsable du service, 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 membre du Collège en charge du dossier est souvent présent 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 dans le traitement du dossier.

*Rapport annuel SDA 2014
10/132*

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. Le projet de décision est alors soumis au membre du Collège responsable du dossier.

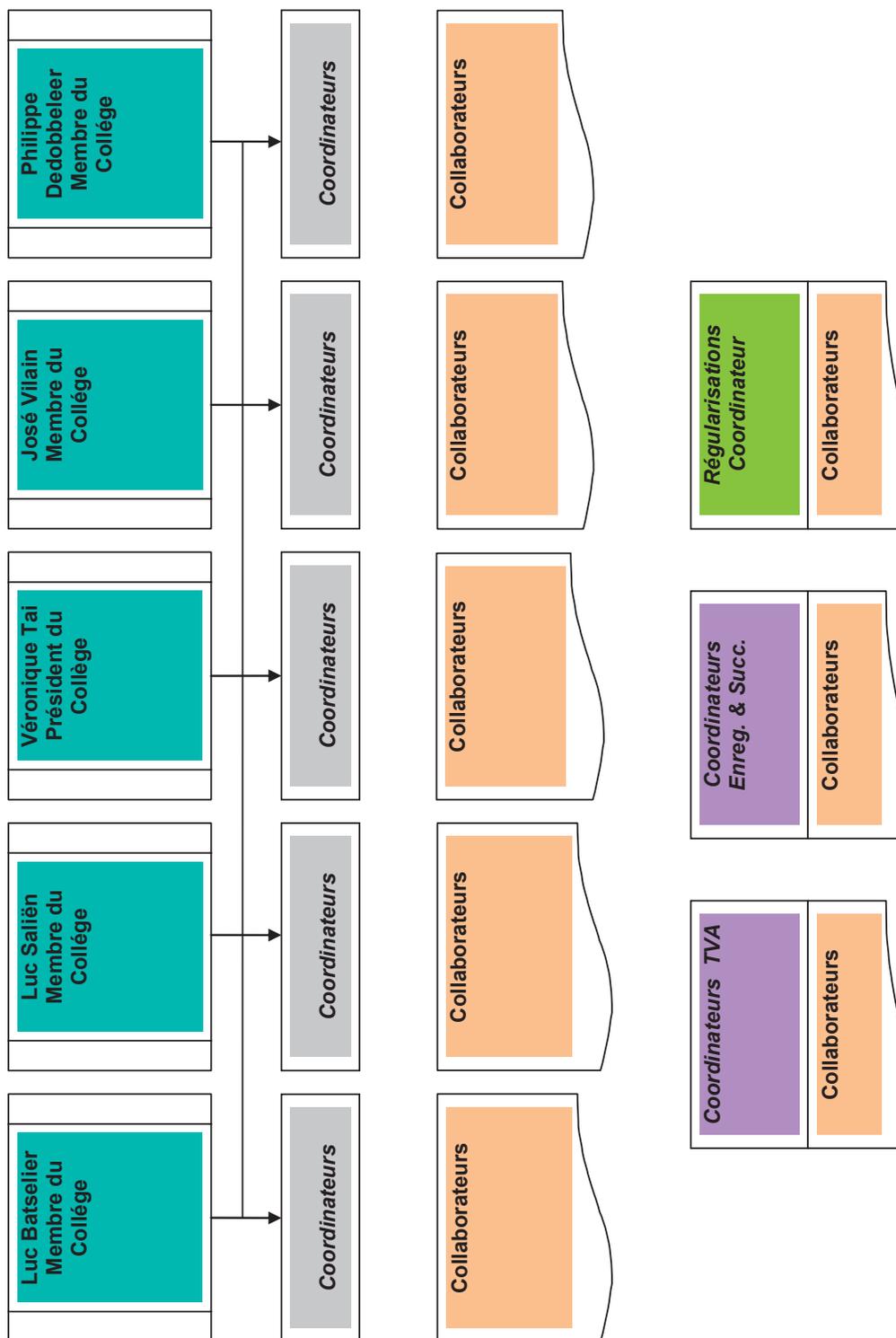
Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors placé à l'ordre du jour du Collège.

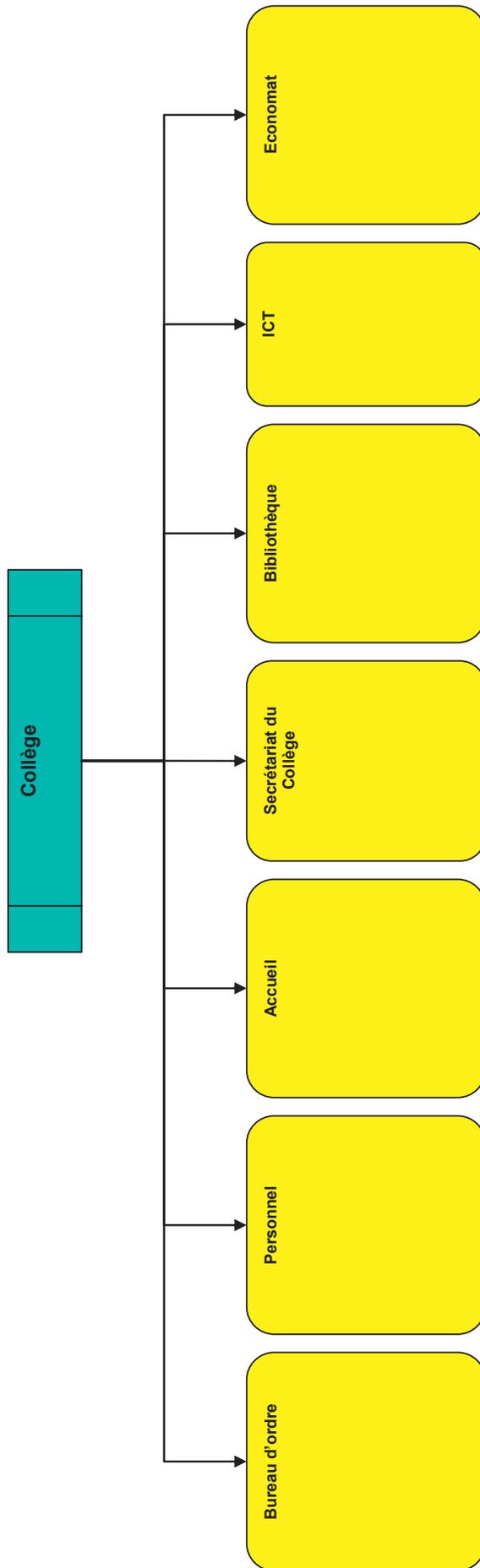
Le Collège se réunit hebdomadairement, le mardi. Pendant la période de vacances, on tient compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

4.3.4 Organigramme du SDA

Les membres du collège ont été désignés pour un mandat de 5 ans à dater du 4 avril 2010.

Le collège se composait en 2013 de 5 membres, trois francophones et deux néerlandophones.





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 31.12.2014 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	41	Contributions directes	30
TVA	4	TVA	4
Documentation patrimoniale	4	Documentation patrimoniale	3
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Niveau C	12	Niveau C	3
Total :	61	Total :	40

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 (art. 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.fisconet.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 ».

5 LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE

Le lecteur du rapport annuel voudra bien tenir compte du fait que l'énumération ci-dessous n'est pas exhaustive.

5.1 Contributions Directes

5.1.1 Législation "Thin cap"

La titrisation des crédits d'entreprise par un établissement de crédit via une SIC pourrait mener, en cas d'application stricte de l'article 198, §1, 11°, CIR92 à une limitation de la déduction d'intérêts chez les débiteurs-entreprises, même si elles continuent, sur la base de la législation financière, de payer libératoirement à l'établissement de crédit, n'étant pas partie dans la cession des créances et n'étant même pas (en conséquence de la législation belge en matière de titrisation) au courant de cette cession. L'établissement de crédit aliénant conserve la tâche de "servicer" de ces créances: il s'agit d'une tâche opérationnelle qui n'enfreint pas la réalité juridique du transfert des créances. Par conséquent, il n'y a, au nom de cet établissement de crédit, pas d'application de la législation thin-cap, attendu qu'elle n'est juridiquement pas débitrice des intérêts.

5.1.2 Précompte mobilier (Pr.M)

Une société notée belge a un programme d'achat d'actions propres dans et en dehors du marché boursier central, et ce, en vue du remboursement d'obligations convertibles. En cas d'achats en dehors de la bourse, aucun Pr.M. n'est encore dû, au moment de la transaction, vu qu'il n'y a pas encore de précompte mobilier. Il n'y a -en vertu d'une fiction fiscale- de précompte mobilier que et si la société acheteuse subit une perte patrimoniale (article 18 juncto 186 CIR92). Cette fiction fiscale a pour conséquence qu'il y a un certain laps de temps qui va s'écouler, entre le paiement effectif du prix d'achat et le moment où l'on estime que le dividende apparaît fiscalement. Le cas échéant, il n'est même pas fiscalement question d'un quelconque dividende, attendu que ces actions peuvent éventuellement être réalisées plus tard avec une plus-value. L'article 267 CIR 92 ne prévoit pas non plus une disposition spécifique qui établit que le dividende apparu suite à l'achat d'actions propres est considéré être attribué au moment où le dividende apparaît sur la base de l'article 186 CIR92.

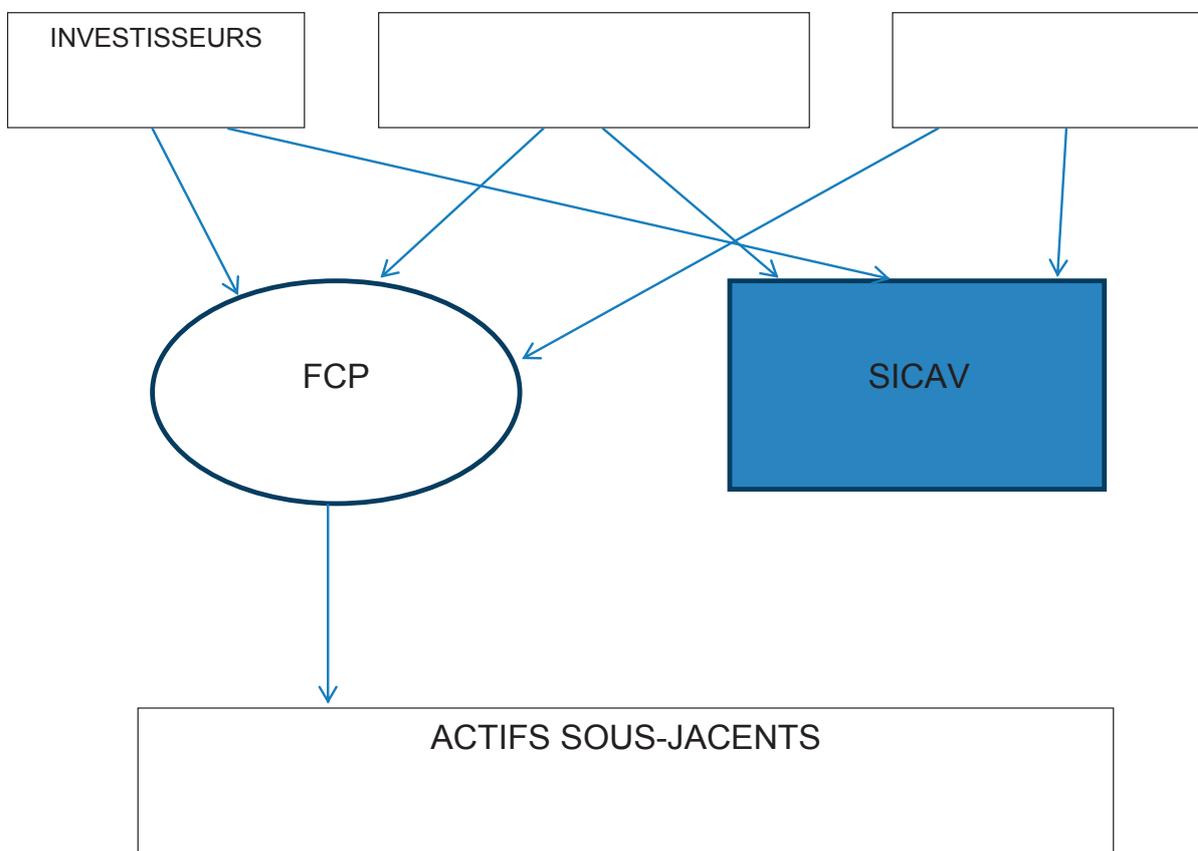
5.1.3 FCP >< SICAV

Bien que leur rôle économique et leur cadre réglementaire soient similaires, sur le plan fiscal, en matière d'impôt sur les revenus, les investissements dans des FCP et des SICAV sont généralement traités de manière différente, ceci dû à la circonstance que le FCP est fiscalement transparent alors que la SICAV ne l'est pas.

Ainsi, à titre d'illustration, on peut relever que :

- Un investisseur dans un FCP sera en principe directement imposable sur les revenus sous-jacents attribués au FCP alors qu'un investisseur en SICAV sera imposé au moment de la distribution du dividende par la SICAV.

- Pour l'appréciation des conditions visées à l'article 145/11 CIR92 applicables en matière d'épargne pension, un investissement en SICAV est considéré, sauf application de l'article 344, §1^{er} CIR92, comme un investissement en actions alors qu'un investissement en FCP doit être traité comme un investissement dans les différents actifs sous-jacents détenus par le FCP.
- Pour l'appréciation de la qualité d'entreprise financière au sens de l'article 105, 1°, c), AR/CIR92, un investissement en SICAV est considéré comme un investissement en actions (ceci peu importe la composition du portefeuille de la SICAV) alors qu'un investissement en FCP doit être traité comme un investissement dans les différents actifs sous-jacents détenus par le FCP.

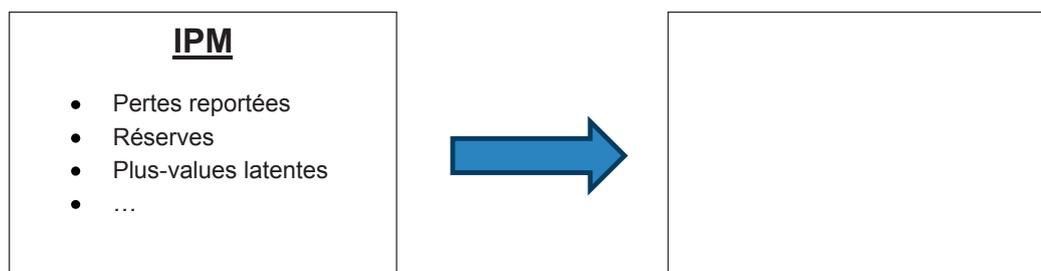


5.1.4 IPM ↔ ISoc

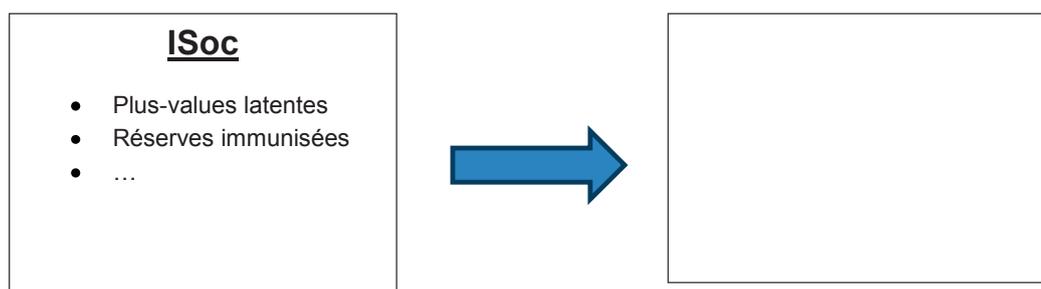
Compte tenu d'impératifs liés à l'évolution de leurs activités, à la modification de leur but social, à l'adaptation nécessaire de leur structure, ... certaines personnes morales ne poursuivant aucun but lucratif et soumises à l'Impôt des Personnes Morales (IPM) sont parfois contraintes de transférer leur patrimoine vers une société commerciale, d'adopter la forme sociétaire ou à tout le moins de se soumettre à l'Impôt des Sociétés (ISoc). Inversement et en raison des mêmes impératifs, certaines sociétés pourraient tomber dans le champ d'application de l'IPM.

Ces transitions de l'ISoc vers l'IPM ou de l'IPM vers l'ISoc suscitent des interrogations fiscales dès lors que le CIR92 ne contient pas de dispositions spécifiques en la matière. Ainsi, quel sera notamment le traitement fiscal des réserves constituées et/ou des pertes accumulées à l'IPM suite au passage à l'ISoc ou le sort à l'ISoc des plus-values latentes existant au moment de la soumission à l'IPM ?

5.1.4.1 IPM → ISoc



5.1.4.2 ISoc → IPM

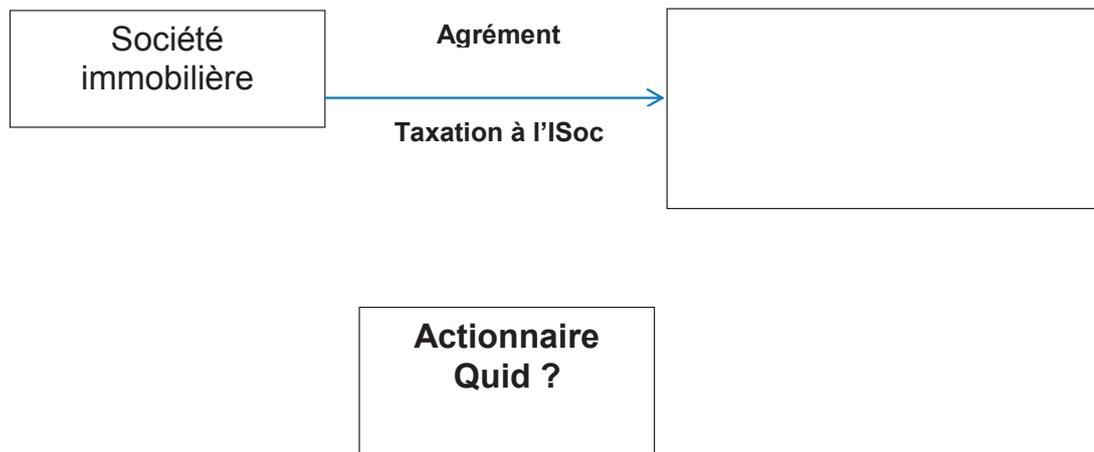


La récurrence des questions soumises au SDA rend souhaitable l'adoption de dispositions fiscales traitant spécifiquement de cette matière.

5.1.5 Impact chez l'actionnaire des situations visées à l'art. 210 CIR92

Le SDA est régulièrement questionné sur le traitement fiscal dans le chef de l'actionnaire des situations visées à l'article 210, §1er CIR92, et en particulier sur la question de savoir si dans ces situations, un dividende est imposable dans le chef dudit actionnaire.

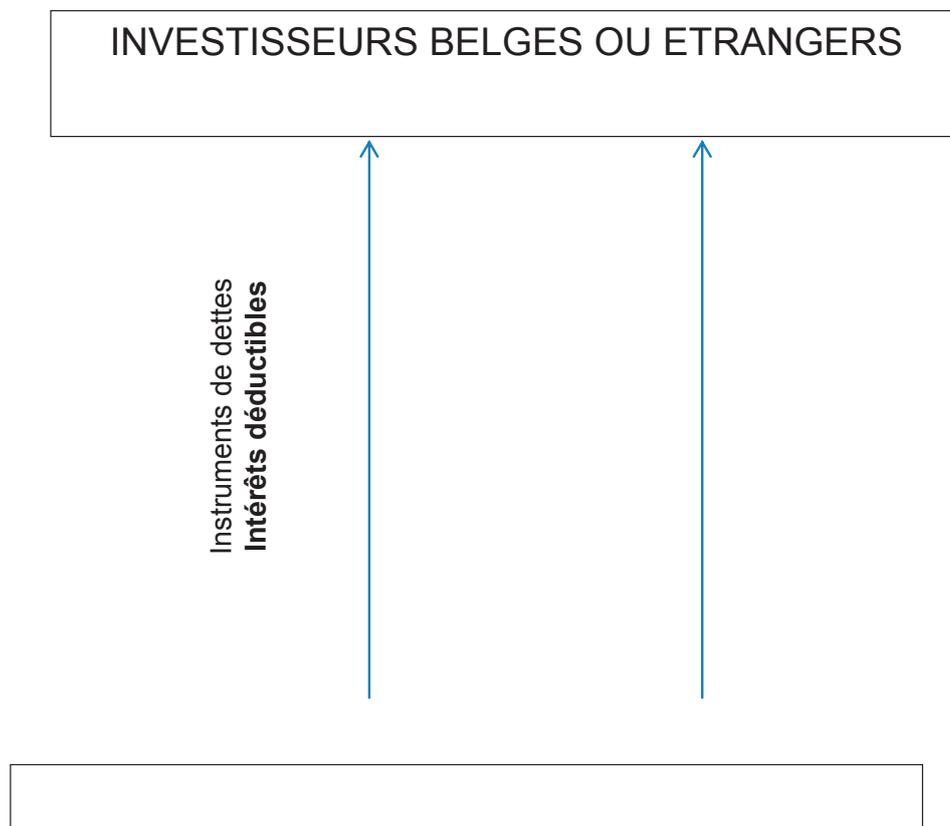
Exemple – agrément d'une société immobilière comme SICAFI



5.1.6 Titres hybrides – « debt » ou « equity »

Le SDA est régulièrement confronté avec le problème de la qualification, en tant qu'élément de dettes ou d'éléments de fonds propres (actions, parts bénéficiaires) d'instruments financiers hybrides c'est-à-dire présentant à la fois des caractéristiques des instruments de dettes et des caractéristiques des instruments de fonds propres.

Cette classification est d'importance dès lors que le traitement fiscal des instruments de dettes et de fonds propres diffère fortement. On peut ainsi particulièrement relever que la rémunération d'une dette est déductible dans le chef de l'émetteur de l'instrument alors que la rémunération des fonds propres ne l'est pas.



L'adaptation de la directive mère fille, qui devra être transposée dans le droit Belge interne au plus tard le 31 décembre 2015, aura une incidence sur les attributions dans le cadre de transactions dans un PPL (Profit Participating Loan). Le SDA ne donne plus de décisions à ce sujet.

5.1.7 Produits financiers

Le SDA a, dans ses rapports annuels antérieurs, attiré l'attention sur le fait que l'évolution constante et la complexification des produits financiers nécessiteraient une actualisation de certains textes du CIR 92 traitant de la fiscalité de ces produits.

Aux problématiques déjà relevées dans lesdits rapports, le SDA peut encore ajouter celle du traitement fiscal, au regard de l'article 19, §2 CIR92 de contrats de capitalisation dont les modalités prévoient qu'ils sont rachetables à tout moment, cessibles à titre onéreux, à titre gratuit ou pour cause de mort.

5.1.8 Renonciation au précompte mobilier – Art. 106, §2, AR/CIR92

Afin d'éviter les abus la renonciation au Pr.M. prévue à l'art. 106, §2, AR/CIR92 a été modifiée par l'AR du 20.12.2012 (*MB* 28.12.2012 éd. 2).

Auparavant, la renonciation prévue à cet article était accordée sur les dividendes attribués, notamment par une société belge, en faveur d'un épargnant non-résident qui

Rapport annuel SDA 2014
19/132

ne se livrait pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qui était exempté de tout impôt sur les revenus dans le pays dont il était résident.

Actuellement, suite à sa modification, la renonciation au Pr.M. est uniquement accordée lorsque le bénéficiaire est identifié comme étant un épargnant non résident visé à l'article 227, 3°, CIR92 dont l'objet social consiste uniquement en la gestion et le placement de fonds récoltés dans le but de servir des retraites légales ou complémentaires, qui se livre sans but lucratif exclusivement à des opérations visées à l'article 182, 2°, CIR92 et qui est exempté de tout impôt sur les revenus dans le pays dont il est résident.

En l'état actuel de la législation, les fonds d'investissement d'intérêt public chargés de gérer et de placer, en partie, des fonds destinés à financer des retraites légales ou complémentaires se voient exclus du champ d'application de l'article 106, §2, AR/CIR92, ce qui a pour effet de freiner leurs investissements en Belgique et cela même si les autres fonds qu'ils gèrent sont également d'utilité publique (ex. : fonds d'indemnisations, fonds d'assurances d'utilité publique, ...)

5.2 TVA

5.2.1 Enseignement – exemption de l'article 44, § 2, 4° du CTVA en faveur des organismes sans but lucratif

L'article 44, § 2, 4°, du CTVA, dans sa version applicable depuis le 1^{er} janvier 2014, prévoit que sont exemptés de la taxe :

a) l'enseignement scolaire ou universitaire, dont l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, et la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de matériel didactique utilisé pour les besoins de l'enseignement exempté, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées;

b)...

Tel que rédigé, ce texte, nonobstant les développements de l'exposé des motifs quant aux raisons de la modification du texte initial et nonobstant les commentaires administratifs relatifs à sa portée, ne demeure pas moins sujet à discussion quant à la qualité précise des organismes susceptibles de bénéficier de l'exemption.

Dans l'argumentation développée dans certains dossiers soumis au SDA, des demandeurs ont en effet soutenu qu'il résultait de la formulation de cette disposition légale que l'exemption est réservée aux organismes sans but de lucre dont l'objet ne consiste pas à réaliser des bénéfices (dans le sens « bénéfices d'exploitation ») et qui, si de tels bénéfices étaient exceptionnellement réalisés, ne les distribuent en toute hypothèse pas à leur membre. L'argumentation des demandeurs invoquait donc le caractère cumulatif des conditions posées (absence de bénéfice et absence de distribution de ceux-ci).

Se référant pourtant à la directive TVA et à la pratique administrative antérieure à l'entrée en vigueur de la modification législative, l'exposé des motifs entend clairement légaliser cette pratique administrative et lier l'exemption à l'absence de but de lucre dans le chef des organismes d'enseignement.

*Rapport annuel SDA 2014
20/132*

Cette absence de but de lucre a été définie par la Cour de justice des communautés européennes dans son arrêt du 21 mars 2002 (affaire C-174/00, Kennemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris van financiën). Celle-ci a dit pour droit qu' « un organisme peut être qualifié comme étant «sans but lucratif», même s'il cherche systématiquement à générer des excédents qu'il affecte par la suite à l'exécution de ses prestations ».

Si telle est dès lors la portée qui a voulu être donnée à l'article 44, § 2, 4°, nouveau, du CTVA, comme semble le supposer l'exposé des motifs, cette disposition mériterait d'être réécrite afin d'éviter toute équivoque et tout contentieux à cet égard.

5.2.2 Régies communales autonomes - logement social et logement pour handicapés – taux réduit.

Conformément à l'article 1^{er}, alinéa 2, b), de l'AR n° 20 et à la rubrique X du Tableau B de l'annexe à cet arrêté, le taux réduit de 12% s'applique, notamment :

« A) aux livraisons de biens ci-après, visés à l'article 1er, § 9, du Code, ainsi qu'aux constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels portant sur de tels biens, qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du Code, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale :

a) les logements privés qui sont livrés et facturés aux provinces, aux sociétés intercommunales, aux communes, aux centres publics intercommunaux d'action sociale, aux centres publics d'action sociale et aux sociétés holding mixtes à majorité publique et qui sont destinés à être donnés en location par ces institutions ou ces sociétés;

.....

B) aux travaux immobiliers au sens de l'article 19, § 2, alinéa 2, du Code, à l'exclusion du nettoyage, et aux autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6., du tableau A, effectués aux logements privés et aux complexes d'habitation visés sous A et fournis et facturés aux personnes de droit public ou de droit privé visées sous A [...];

C) à la location-financement d'immeubles ou leasing immobilier visé à l'article 44, § 3, 2°, b, du Code, portant sur des logements privés et des complexes d'habitation visés sous A lorsque le preneur en location- financement ou leasing immobilier du bâtiment est une personne de droit public ou de droit privé visée sous A ».

Cette rubrique prévoit donc un taux réduit, notamment, pour différentes opérations immobilières relatives à des logements destinés à la location immobilière dans le cadre de la politique sociale, et fournies à différentes structures communales, intercommunales et provinciales ainsi que pour des holdings mixtes à majorité publique.

Le SDA a été saisi d'une demande émanant d'une régie communale autonome qui revendiquait le bénéfice de ce taux réduit de 12% pour des travaux de construction relatifs à des logements sociaux qui seront donnés en location via une agence immobilière sociale (AIS).

Les régies communales autonomes, dont les capitaux sont pourtant totalement publics, ne sont pas reprises dans la rubrique précitée, et le SDA n'a dès lors pas pu rendre une décision favorable.

A cet égard, force est pourtant de constater que de plus en plus de communes confient à leur régie autonome la réalisation de tout ou partie de leur programme de logement

*Rapport annuel SDA 2014
21/132*

social. Les régies communales autonomes sont par ailleurs reconnues par l'autorité compétente comme des acteurs potentiels dans ce domaine (v. p. ex., l'article 1^{er}, 23^o, du Code Wallon du Logement et de l'Habitat Durable).

La différence de traitement entre la commune et sa régie communale autonome ne se justifie pas au sein du même segment de la construction de logements sociaux et il serait dès lors souhaitable d'intégrer les régies communales autonomes dans la liste des organismes susceptibles, sur base des dispositions précitées, de bénéficier du taux réduit de la TVA de 12%.

Le même raisonnement est applicable mutatis mutandis aux régies provinciales autonomes auxquelles le taux réduit de 12% devrait pouvoir être appliqué dès lors que la rubrique X, précitée, vise également les provinces.

Enfin, Il paraîtrait logique que tant les régies communales autonomes que les régies provinciales autonomes puissent bénéficier, comme c'est le cas des communes ou des provinces elles-mêmes, du taux réduit de 6% prévu, par et aux conditions de la rubrique XXXII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, en faveur des logements privés pour handicapés.

5.2.3 Analyses de laboratoire et autres prestations médicales ou paramédicales – Exemption

L'exemption prévue en faveur de certaines prestations médicales ou paramédicales trouve dans notre pays son fondement légal dans deux dispositions :

- L'article 44, § 1^{er}, 2^o du CTVA, qui exempte de la taxe les prestations rendues dans l'exercice de leur activité habituelle par les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes, les accoucheuses, les infirmiers et les infirmières, les soigneurs et les soigneuses, les garde-malades, les masseurs et les masseuses, dont les prestations de soins à la personne sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité;
- L'article 44, § 2, 1^o qui exempte de la taxe les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires;.....

Laboratoires de biologie clinique

Nonobstant le fait qu'elles ne soient pas reprises dans les prestations exemptées, l'administration (v. Manuel de la TVA, n° 315, A) range néanmoins les analyses de biologie clinique comme relevant des activités des médecins¹, et « admet l'exemption pour celles qui sont effectuées par des pharmaciens ou des licenciés en sciences chimiques habilités à cet effet, ou sous le contrôle et la responsabilité de médecins ou des personnes précitées qui leur sont assimilées ».

Dans sa réponse à une question parlementaire du 12.05.2005 (3-2678), le Ministre des finances a en outre précisé que ces prestations ne peuvent bénéficier de l'exemption

¹ La Cour de justice semble toutefois plutôt les assimiler à des prestations de soins effectuées par des établissements de soins visés à l'article 132, paragraphe 1^{er}, b) de la directive 2006.

que si elles sont reprises dans la nomenclature des prestations de soins de santé. Le ministre a en outre souligné (Question Parlementaire du 26.02.2002, chambre, 2001-2002, n° 127) que cette condition valait tant pour l'article 44, § 1^{er}, 2° (laboratoires indépendants) que pour l'article 44, § 2, 1°, du CTVA (laboratoires des hôpitaux et établissements similaires).

Une adaptation de la législation devrait asseoir, de manière claire et incontestable, le bénéfice de l'exemption aux analyses de biologie clinique quelle que soit la qualité du prestataire, en la conditionnant au reste à leur reprise à la nomenclature des prestations de soins de santé (ce qui n'est pas le cas de certaines analyses effectuées actuellement), si telle est la volonté du législateur.

Autres prestataires de soins de santé

Enfin, il serait judicieux de profiter de la modification des dispositions légales concernées (et plus particulièrement de l'article 44, § 1^{er}, 2°) pour adapter celles-ci à l'évolution du domaine des soins de santé et pour donner une base légale² à l'application de l'exemption de la TVA aux prestataires (audiciens, logopèdes, diététiciens, p.ex) qui ne sont, à ce jour, pas cités dans ces dispositions, mais dont les prestations (ou certaines d'entre elles) sont néanmoins reprises à la nomenclature.

² Ces prestations sont actuellement exemptées par décision administrative
Rapport annuel SDA 2014
23/132

6 DÉCISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER

Le lecteur du rapport annuel voudra tenir compte du fait que l'énumération exposée ci-dessous n'est pas exhaustive.

6.1 Contributions Directes

6.1.1 Plus-value sur actions (article 90, 9°, premier tiret, CIR 92)

Opérations (apports/ventes) précédées par certaines opérations (échange d'actions, versement d'une créance, scission partielle imposable, versement de dividende)

2014.282

Monsieur X possède des actions SA A (patrimoine propre). Il est plein propriétaire de 10% des actions, il est usufruitier des 90% restants. La nue-propriété des actions est en la possession de ses 2 enfants (chacun 45%). SA A est actionnaire principale d'un groupe international. En outre SA A est propriétaire de l'habitation privée et d'une résidence à l'étranger qui sont toutes deux mises à la disposition de Monsieur X et son épouse (mariés avec séparation des biens).

Préalablement à l'opération, les biens immobiliers susmentionnés seront versés à titre de dividende à Monsieur X (avec retenue et versement de précompte mobilier). Un échange aura également lieu entre Monsieur X et ses enfants de sorte qu'ils deviennent chacun plein propriétaire des actions.

Ensuite, les 3 actionnaires apporteront leurs actions SA A dans une société holding personnelle. Les actionnaires de SA A souhaitent continuer de maintenir le contrôle sur le groupe sous-jacent mais créer en outre un espace pour développer de nouveaux projets à eux. Les enfants ont atteint un certain âge et ont développé de l'expérience et souhaitent développer leurs propres projets. SA A sera maintenue comme un véhicule de contrôle commun et familial du groupe et investira une partie des dividendes reçus du groupe dans des projets communs. La nouvelle structure offre également une solution pour le planning de succession de Monsieur X à l'avantage de son épouse actuelle et de ses enfants (nés d'un mariage précédent).

2014.175

2 frères possèdent chacun 50% des actions de SA A et SA B. SA A est une société patrimoniale. SA A possède des biens immobiliers mis à disposition des actionnaires. En outre, SA A possède des biens immobiliers étrangers à l'exploitation et des biens immobiliers qui sont utilisés à titre professionnel. SA B est la société d'exploitation du groupe. SA B a une créance importante en compte courant sur les deux actionnaires. Les deux frères possèdent une société de management et une société patrimoniale propre.

Les deux frères souhaitent apporter leurs actions SA A et SA B dans une société holding commune. Préalablement à l'apport, la dette du compte-courant des actionnaires est apurée au moyen d'un versement de dividende (avec retenue et versement du précompte mobilier). Préalablement à l'apport, la SA A sera partiellement scindée de sorte que les biens immobiliers étrangers aux activités de groupe soient isolés des sociétés de groupe en elles-mêmes et soient apportés dans la société de management

et de patrimoine des frères respectifs. Cette scission partielle sera effectuée comme une scission imposable.

L'apport planifiée des actions SA A et SA B dans la nouvelle société holding à créer s'intègre dans le renforcement de l'efficacité et de la transparence du groupe, un planning de droit de succession du patrimoine et un renforcement de la position de concurrence du groupe.

2014.028

SA X et SA Y sont deux entreprises de travaux créées par 2 frères A et B. Il y a quelques années, les frères ont vendu les actions SA Y à SA X. Peu de temps après, ils offraient plusieurs actions en pleine propriété et quelques actions en nue-propriété en parts égales à leurs enfants.

Messieurs A et B souhaitent se retirer des sociétés. Les deux ont 1 enfant qui est actif dans le groupe. Les enfants actifs créeront par conséquent une société holding personnelle et y apporteront les actions qui sont en leur possession (en partie pleine propriété, en partie nue-propriété). Ensuite, les sociétés holding personnelles procéderont à l'achat de l'usufruit des actions du père et des actions en nue et en pleine propriété de leurs frères/sœurs.

SA X et SA Y possèdent d'importantes liquidités dont la majeure partie est excédentaire pour le fonctionnement des sociétés. Avant l'apport/la vente, ces moyens sont versés via dividende aux actionnaires.

Vu la motivation de l'exécution (rachat des actionnaires non-actifs par les actionnaires actifs et transfert à la deuxième génération active), les importants versements de dividendes dans le passé et le versement planifié des liquidités excédentaires, à titre de dividende pour l'opération, le SDA estime que l'opération s'insère dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

2013.408

Vente par le couple A-B de leurs actions dans la société d'exploitation SA X à une NEWCO à créer par leurs enfants. Les enfants sont actifs au sein de SA X et souhaitent continuer à développer la société. En plus de leur participation dans SA X, Monsieur et Madame A-B détiennent également les actions de SA Y, une société patrimoniale (pas un bien immobilier professionnel) qui dirige également dans SA X.

SA X a une créance sur SA Y. SA Y a utilisé ces moyens pour un investissement dans un bien immobilier privé utilisé par les demandeurs et ne dispose pas pour l'instant des liquidités nécessaires pour rembourser cette dette.

Préalablement à la vente planifiée, SA X versera sa créance à SA Y. Cela se fera par d'une part, une réduction de capital en nature (jusqu'au capital minimum) et d'autre part, pour le solde, par un versement de dividende en nature. Le capital a été formé à l'époque par un apport en argent.

La NEWCO sera contrôlée uniquement par les enfants et aura, par l'opération planifiée, le contrôle total sur SA X. SA Y se retirera en tant qu'administrateur-délégué de SA X et sera remplacée par la NEWCO.

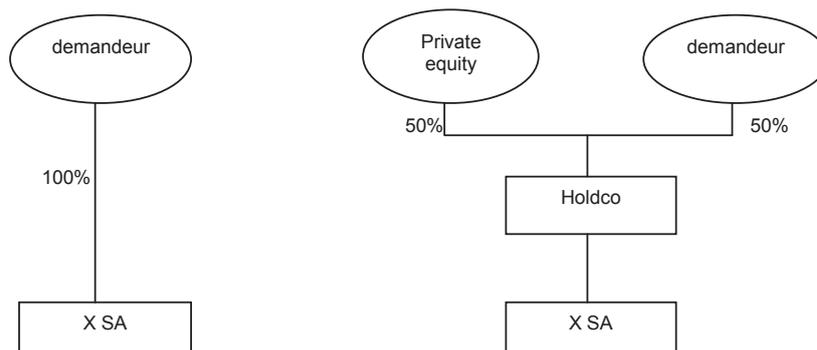
Apparition d'un nouvel investisseur2014.269

Vente par le demandeur, Monsieur A, des actions SA X à une nouvelle Holdco créée dans le cadre d'une reprise (partielle) par un investisseur financier.

Monsieur A vend 100% des actions dans la société X SA à une nouvelle Holdco créée par un investisseur externe (private equity fonds). Une partie du prix de vente est payée immédiatement au demandeur par la Holdco (financée par le capital et le financement bancaire apporté par l'investisseur). Pour le solde, une dette apparaît vis-à-vis du demandeur. Une grande partie de cette créance est apportée par le demandeur dans le capital de la Holdco, en échange de nouvelles actions, de sorte que le demandeur possède, après l'opération, 50% des actions dans la Holdco.

Préalablement à l'opération, le cash présent dans la société X (liquidités excédentaires) sera versé sous la forme d'un dividende.

Structure avant et après l'opération:



Le SDA estime que l'opération présentée, où le demandeur vend 100% de ses actions dans la société X à une holding dans laquelle il détiendra lui-même 50% des actions après l'opération, peut être considérée comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé. A cet égard, il est décidé, vu les circonstances concrètes présentes dans le dossier, parmi lesquelles l'apparition d'un partenaire financier externe en vue de professionnaliser l'entreprise et de rechercher une croissance interne et externe, où le demandeur est prêt, pour réaliser cette croissance et si cela devait s'avérer nécessaire, d'investir des moyens supplémentaires au moyen d'un apport de capital complémentaire.

Liquidités excédentaires dans l'apport de la société bénéficiaire

2014.369

Apport par les demandeurs (plusieurs branches familiales) de leurs actions X (holding du groupe) dans leurs sociétés respectives (par branche familiale) de sociétés existantes (apport sociétés bénéficiaires) qui sont à présent dirigeante dans la SA X. Certaines sociétés exercent en outre encore d'autres activités ou ont des plans d'investissement concrets pour le futur.

L'opération s'insère dans un transfert efficace du groupe familial à la génération suivante (planning de succession) et le développement d'une structure de contrôle stable.

Préalablement aux apports planifiés, aussi bien les actions SA X que les actions émises des sociétés bénéficiaires de l'apport seront offertes aux enfants (génération suivante), avec réserve d'usufruit. En échange des apports planifiés (aussi bien par les parents pour leur usufruit que par les enfants pour leur nue-propiété), de nouvelles actions seront dépensées et octroyées aux apporteurs en lien avec leur apport, à savoir, respectivement, la nue-propiété et l'usufruit pour les actions SA X qui sont scindées en nue-propiété et usufruit.

Il n'y a pas de valeurs disponibles excédentaires présentes dans le groupe. En ce qui concerne les valeurs disponibles dans les sociétés bénéficiaires de l'apport, on souligne que celles-ci seront versées à titre de dividende avant l'apport planifié, par les sociétés où elles doivent être qualifiées d'excédentaires. Dans l'une des sociétés bénéficiaires de l'apport concernées, une réduction de capital a eu lieu en application de l'article 537 CIR 92. Cette société versera ses liquidités excédentaires au moment de l'apport via une réduction de capital. Cette réduction de capital doit être qualifiée, conformément à la disposition légale susmentionnée, de dividende, lequel donnera lieu à l'exigibilité du complément de précompte mobilier.

Vente des actions de la holding personnelle

2014.491

La vente par le demandeur, Monsieur A (nationalité étrangère, habitant du royaume depuis plusieurs années), des actions de sa holding A étrangère personnelle (créée avant qu'il soit habitant du royaume) à la holding étrangère personnelle existante de son frère (habitant à l'étranger et figure-clé au sein du groupe). Les holdings personnelles susmentionnées détiennent ensemble les actions de la holding X étrangère (groupe X). Monsieur A possède également, en plus de la participation susmentionnée, les actions d'une société de management belge.

La création des holdings étrangères personnelles n'était pas inspirée fiscalement (pas de step up). Elles ont été créées dans l'intervalle dans le but qu'aussi bien le demandeur que son frère puissent prendre des décisions individuelles. Cependant, aucune activité n'a jamais été exercée; ils ne possédaient qu'une participation dans la holding étrangère X. Il n'y a que des valeurs disponibles en quantité très limitée (pas excédentaire).

Le demandeur abandonnera toutes ses fonctions au sein du groupe X et n'exercera plus d'activités pour le groupe (à présent exercées via sa société de management belge). Il ne possèdera, dans la société acheteuse, aucune action et n'y exercera aucun mandat. Tous les liens avec le groupe X sont rompus. Depuis qu'il habite dans le royaume, il a développé ses intérêts en Belgique et n'a plus besoin d'une société étrangère.

Le prix de vente des actions A a été expliqué de manière détaillée et les moyens de la société acheteuse ont été démontrés. Dans certaines circonstances, à savoir, en cas de perte d'un client important et en cas de vente du groupe à un tiers dans un certain délai, des mécanismes de correction peuvent avoir lieu. L'objectif du frère du demandeur est en effet de vendre le groupe étranger à un tiers. Avec cette méthode, il n'a pas besoin de l'autorisation/de l'accord de son frère, Monsieur A, pour ce faire, et il ne peut y avoir de désaccord concernant le futur du groupe. Une vente commune du groupe par les frères n'est pas à l'ordre du jour car il n'y a eu, pour l'instant, aucune offre concrète.

La société A achetée ne sera pas liquidée ou reprise mais sera utilisée par l'acheteur à titre de société active.

Compte tenu des circonstances spécifiques du dossier, la SDA estime que la vente planifiée s'insère dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

6.1.2 Législation "Thin cap"

2014.007

L'article 198, §3, premier alinéa, CIR 92 renvoie expressément à l'ensemble des sociétés liées au sens de l'article 11 du Code des Sociétés pour l'interprétation du terme "groupe" de l'article 198, §1, 11° CIR 92. Le demandeur est une association chargée de mission au sens du décret flamand du 6 juillet 2001. Il s'agit d'un type de personne morale à part entière qui n'est expressément pas soumise -par le législateur- au Code des sociétés (sauf pour quelques articles indiqués expressément). Vu le règlement décretaal pour les associations chargées de mission, il faut conclure qu'elle ne doit pas être incluse dans le terme "société" ni dans le terme "sociétés liées" au sens du Code des sociétés.

6.1.3 Article 19 bis CIR 92

2014.297

L'article 19bis CIR 92 prévoit un impôt à titre d'intérêt en cas d'achat, de transfert ou de dissolution de titres de certaines institutions d'investissements (OPC). L'article ne vise pas les actions pour lesquelles les statuts prévoient un versement du rendement net. En l'occurrence, la question s'est posée de savoir s'il est question d'actions d'une Sicav qui ne relèvent pas de l'article 19bis CIR 92, vu les caractéristiques des actions selon les statuts. On estime que si les statuts prévoient un versement du "TIS belge", c.-à-d., l'ensemble de tous les revenus (in)directs et plus-values liés au recouvrement, on remplit la condition de ne pas relever de l'article 19bis CIR 92.

2014.092

Un "compartiment 19 bis d'une SICAV (luxembourgeoise) est fusionné dans un compartiment nouvellement créé d'une SICAV belge. Attendu que la fusion se fait avec une continuité juridique et qu'il n'est pas question de partage du patrimoine, il n'est pas non plus question, pour déterminer le fait imposable dans le Pr.M, d'un partage au sens de l'article 19bis, §1 CIR 92. Par cette fusion, les actionnaires subissent un échange, ce qui constitue en soi une « cession à titre onéreux » telle que visée à l'article 19bis, §1 CIR 92 tel que modifié par la loi du 13.12.2012. Cette disposition qualifie une telle cession de fait imposable pour le Pr.M., si cette cession vise des actions d'un OPCVM dont plus de 25% du patrimoine est investi dans des créances et si les statuts ne prévoient pas un versement annuel de tous les revenus. Vu qu'en l'occurrence le compartiment est fusionné dans un compartiment nouvellement créé, l'opération n'entraîne pas de modification en ce qui concerne le TIS ("taxable income per share). Il n'y a pas non plus

question d'enrichissement de l'actionnaire en cas d'échange d'actions sur la base d'une valeur d'inventaire nette. La fusion projetée ne fait toutefois perdre aucune matière imposable et celle-ci ne constitue, de ce fait, pas un fait imposable pour l'application de l'article 19bis, §1, CIR 92.

6.1.4 Capital versé

2014.467

Dans le cadre d'un IPO ou d'une nouvelle augmentation de capital, les sociétés (notées) décident de procéder préalablement à une diminution formelle du capital statutaire via virement vers un compte de réserve. Le but de cette opération concerne soit les conditions du placement soit l'opportunité de pouvoir procéder ultérieurement plus rapidement au versement de dividendes. Le virement visé n'entraîne pas un mouvement net des réserves pour l'exercice comptable de l'opération. Cependant, les réserves constituées perdent, sur le plan fiscal, le caractère de capital libéré au sens de l'article 184 CIR 92.

6.1.5 Dissolution-liquidation d'un OFP

2014.025

Par le passé, une ASBL fonds de pension a été transformé en OFP (organisme de financement des pensions) et a, depuis lors, été soumise à l'impôt des sociétés. La FSMA fait toutefois savoir que la mission du Fonds (pensions premier pilier dans le secteur public) n'est pas compatible, dans sa vision, avec le but et le projet d'un OFP. Attendu qu'une transformation juridique (en continuité) d'un OFP en ASBL n'est pas possible, l'OFP sera dissout si une nouvelle ASBL est créée dont l'accord concernant la gestion, les plans de pension et les statuts adhéreront étroitement à ceux du fonds d'origine. La dissolution du Fonds relève de l'application des articles 208-209 CIR 92, bien que la base imposable à l'Isoc. est déterminée par l'article 185bis CIR 92. Pour l'application du précompte mobilier, la nouvelle ASBL est qualifiée de "parastatale pour sécurité sociale". La nouvelle ASBL est soumise à l'impôt des personnes morales, vu son activité visée dans le domaine réservé visé à l'article 181, 3°, CIR 92.

6.1.6 Avantage de toute nature véhicule

2014.230

La demande vise à obtenir la confirmation qu'il n'y a pas, au nom de Monsieur X, un avantage de toute nature tel que visé aux articles 32 et 36 CIR 92 qui doit être pris en considération pour l'utilisation d'un véhicule personnel mis à disposition par la société.

Le SDA constate que le demandeur s'engage à ce que les nouvelles voitures de société ne soient pas utilisées pour ses propres déplacements privés. Le SDA ne dispose toutefois pas d'éléments qui excluent totalement la possibilité ou même la probabilité d'un tel usage privé, d'autant plus qu'un seul déplacement privé avec le véhicule susmentionné mènerait à nouveau à l'activation totale du calcul d'un avantage de toute nature au nom de Monsieur X.

L'usage privé ou non de la voiture de société susmentionnée qui est mise à disposition de son gérant par une société, concerne donc une question de fait dont le contrôle ne peut se faire qu'à posteriori. En ce sens, on rappelle que l'analyse et le contrôle appartiennent aux questions pour lesquelles le SPF Finances n'est pas habilité à donner une décision anticipée.

Au vu de ce qui précède, on estime qu'un avantage de toute nature tel que visé aux articles 32 et 36 CIR 92 au nom de Monsieur X ne peut être exclu.

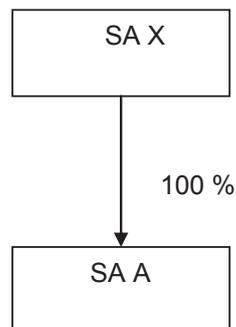
6.1.7 Changement de contrôle

2014.659

Description succincte

La SA A est une société immobilière dont toutes les actions sont détenues par la SA X. La SA A possède un immeuble de bureaux qui est donné en location à un tiers. La propriété du terrain sur lequel l'immeuble de bureaux a été construit, appartient à un tiers (autre que le locataire) et a été donné à bail emphytéotique à la SA pour une période de 99 ans.

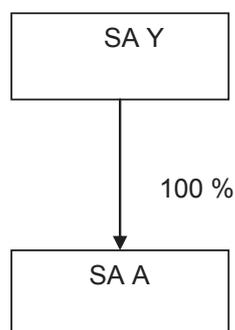
Organigramme avant l'opération



Opération envisagée

La SA X souhaite céder les actions de la SA A à un tiers, à savoir la SA Y (ni liée au locataire ni au propriétaire foncier).

Organigramme après l'opération



Point de vue du SDA

Le SDA est d'avis que le changement de contrôle au nom de la SA A répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique au sens de l'article 207, troisième alinéa, CIR 92 et que le choix de l'acte juridique (c'-à-d une vente des actions de la SA au lieu d'une vente de l'immeuble de bureaux par la SA A), ne constitue pas un abus de droit et dès lors l'article 344, § 1er CIR 92 et l'article 18, § 2, C. Enr. ne sont pas applicables, vu le fait que:

1. le seul acte juridique qui fait l'objet de la décision anticipée, concerne la cession des actions de la SA A ;
2. la SA A était dès le début propriétaire de l'immeuble de bureaux en question ;
3. la cession des actions n'est pas précédée d'une autre opération (par ex. opération de scission ou apport) qui visait à séparer l'immeuble de bureaux des autres éléments d'actifs de la SA A;
4. l'activité de la SA A, à savoir la mise en location de l'immeuble de bureaux, sera poursuivie après la cession d'actions ;
5. le demandeur a mis suffisamment en avant des motifs non fiscaux pour expliquer le choix d'une vente d'actions (en particulier l'importance de la continuité juridique vu la complexité de la structure de propriété du site concerné impliquant également des tiers).

6.1.8 Avantage anormal ou bénévole

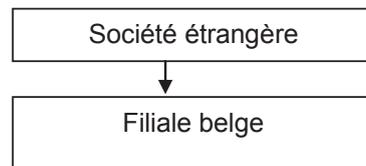
2014.285

Description succincte

La demande visait à obtenir la confirmation que l'intervention dans la perte de l'exercice comptable X par la société mère étrangère au profit de sa filiale belge, ne donne pas lieu à l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole au nom de la filiale belge.

Rapport annuel SDA 2014
31/132

Schéma



Opération envisagée

Au cours des années X-1 et X, la société belge a subi des pertes considérables.

L'intervention de l'actionnaire étranger a trait au solde des résultats de l'année X, dont le traitement (à savoir l'intervention) sera approuvé par l'assemblée générale. Par conséquent, cette transaction sera traitée dans les comptes annuels via le traitement des résultats. Le demandeur a confirmé que le traitement a déjà fait l'objet d'une concertation avec le réviseur qui a également proposé cette méthode de travail et qui la certifiera. En outre, la transaction sera clarifiée dans les annexes des comptes annuels.

A la suite de cette intervention, la perte transférée ne sera pas augmentée à la fin de l'année X de la perte subie pendant l'exercice comptable X, mais elle sera égale à la perte transférée à la fin de l'année X-1. La perte qui est prise en charge par l'actionnaire étranger constitue un revenu imposable au nom de la société belge.

Point de vue du SDA

Du point de vue de l'économie d'entreprises et d'un point de vue commercial, l'actionnaire souhaite prendre en charge la perte à l'étranger, étant donné que la société mère étrangère est en tant qu'actionnaire responsable de l'image commerciale et financière de sa filiale belge. Vu les difficultés sur le marché belge, la société mère étrangère a en plus tout intérêt à préserver la bonne image de marque de sa filiale pour pouvoir ainsi élargir les activités en Belgique.

Sans l'intervention, la société belge tomberait sous les conditions de l'article 633 du Code des sociétés. L'intervention améliore la situation financière de la société belge (les pertes n'augmentent pas). Une base financière suffisante est mise en place pour pouvoir soutenir le redémarrage de la société belge. Le groupe a tout intérêt à ce que la société belge puisse présenter une meilleure situation financière pour les clients, fournisseurs et parties prenantes futurs. En outre, le montant des pertes fiscalement reportables ne sera pas augmenté de la perte de l'exercice comptable, faisant croître la possibilité que la société belge se retrouve dans une situation imposable dans le futur.

Un abandon de la créance par l'actionnaire n'est pas une alternative possible, étant donné que les activités ont toujours été financées avec un capital et non avec des prêts intragroupe.

Dès lors, le SDA pouvait accepter que la perte soit prise en charge par la société mère étrangère.

L'intervention prévue par la société mère étrangère dans la perte de l'exercice comptable X, ne donnera pas lieu à l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole dans le sens

des articles 79 et 207, deuxième alinéa CIR92, au nom de la société belge à la condition que :

- (i) les annexes aux comptes annuels contiennent des précisions adaptées ;
- (ii) le traitement comptable de l'opération soit certifié par le réviseur d'entreprise.

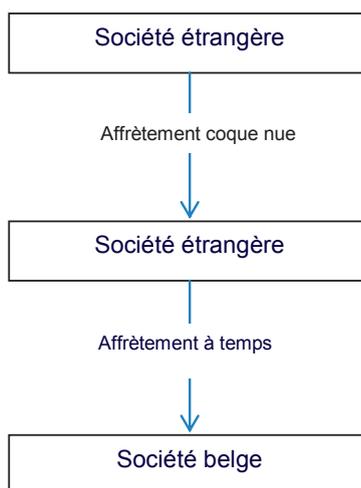
6.1.9 Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage

2013.637

Description succincte

La société résidente A souhaite établir de manière forfaitaire le bénéfice imposable en Belgique provenant de la navigation maritime, sur la base du tonnage du navire B par le biais duquel ce bénéfice est obtenu.

Schéma



Opération envisagée

Etant donné que la société A a reçu le navire B en affrètement à temps, il faut satisfaire au rapport de 3 pour 1 défini à l'article 115, § 2, 2°, c) de la Loi-Programme du 2.8.2002.

A côté du navire B, la société A détient également d'autres navires en copropriété (au moins 5% en copropriété), de sorte que leur tonnage complet entre en ligne de compte pour le rapport de 3 pour 1. Ces navires sont affectés au transport de marchandises sur les routes maritimes internationales, ils sont gérés en grande partie en Belgique, ils navigueront sous le pavillon d'un État membre de l'UE et seront mis à disposition au moyen de contrats d'affrètement à temps.

Malgré que toutes les conditions légales de la taxation du tonnage soient par principe remplies, l'objectif n'est pas de taxer les bénéfices de ces navires auprès de la société A sur la base de la taxation du tonnage.

*Rapport annuel SDA 2014
33/132*

Point de vue du SDA

Sur la base de l'article 115, § 2, 2° c) de la Loi-programme du 2.8.2002, il y a exploitation d'un navire maritime si le contribuable possède en Belgique un navire en affrètement au voyage ou à temps, à condition que le total annuel des tonnages nets journaliers des navires qu'il possède en affrètement au voyage ou à temps, ne s'élève pas à plus de trois fois le total annuel des tonnages nets journaliers des navires qu'il gère d'une manière visée à l'article 115, § 2, 2° a), en vertu duquel les navires en copropriété comptent pour leur tonnage complet si cette copropriété atteint au moins 5 p.c.

Pour l'application de la règle du rapport de "3 pour 1", les navires en (co)propriété ou en affrètement coque nue doivent être gérés de la manière visée à l'article 115, § 2, 2° a) de la Loi-programme, sans que, vu le texte littéral de la loi, il soit requis qu'ils soient également effectivement taxés d'après le régime de tonnage.

Par conséquent, la société A peut déterminer de manière forfaitaire les bénéfices imposables en Belgique provenant de navigation maritime, sur la base du tonnage du navire B avec lequel ces bénéfices ont été obtenus, pour autant que le navire B soit utilisé pour la navigation maritime au sens de l'article 115, § 2, 1° de la Loi-programme et que l'exploitation du navire ait lieu conformément aux modalités de l'article 115, § 2, 2° de la Loi-programme.

6.1.10 Transfer Pricing

Cas 1

Caractère conforme au marché de la rétribution qui est attribuée à un Établissement stable belge d'une banque étrangère

2014.023

Description succincte

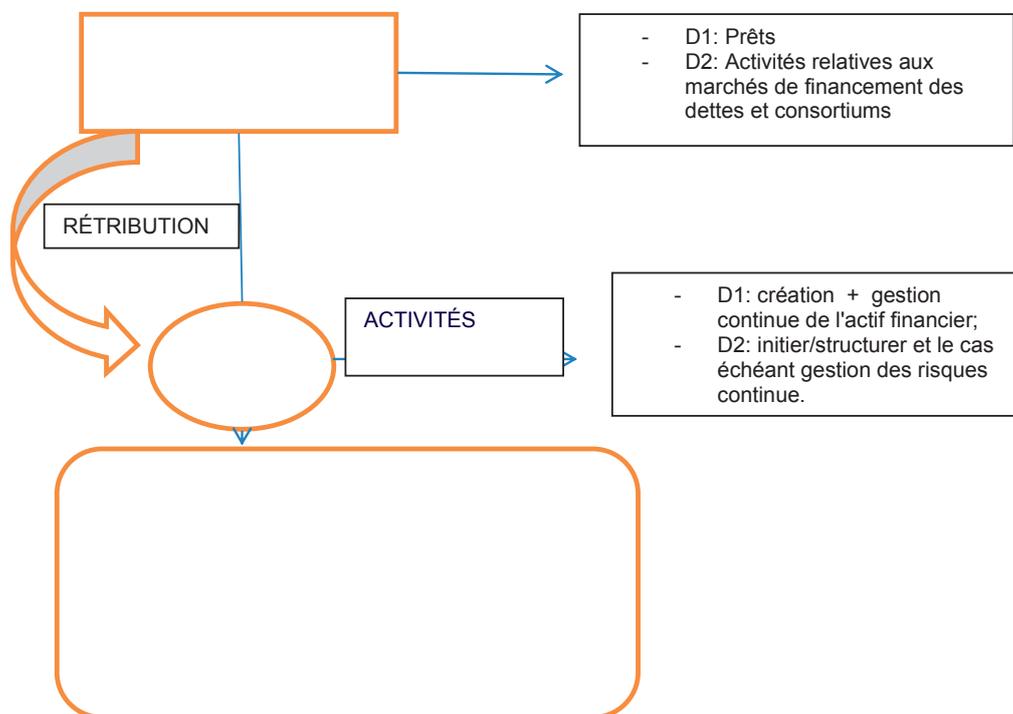
La décision a trait aux "dealings" (activités au profit du siège principal (SP) d'une banque étrangère, qui sont exercées par l'établissement stable belge de cette banque).

Ces "dealings" ont trait :

- à la fourniture d'un financement aux entreprises (octroi de prêts)
- aux marchés de financement des dettes (soutien sans octroi de prêts)

Une décision anticipée est demandée quant au caractère conforme au marché du modèle de prix de transfert relatif aux activités qui ont un lien avec le dealing 1 (D1) et le dealing 2 (D2). La demande est introduite sur la base du même modèle de prix de transfert que le modèle que la banque applique dans un certain nombre de juridictions de la zone EMEA pour des activités semblables.

Schéma



Opération(s) envisagée(s)

Confirmation que la rétribution appliquée (attribution de bénéfices à l'établissement stable) est conforme au marché au sens de l'art. 185, § 2, CIR92

Le caractère conforme au marché de la rétribution pour l'établissement stable a été motivé compte tenu des directives reprises dans le "Report on attribution of profits to PE – Part II (banks)" de l'OCDE en 2008.

Point de vue du SDA

Favorable

Cas 2

Transfert conforme au marché du fonds de commerce d'une société de groupe belge (art. 26, 79 et 207, 2^e alinéa, CIR 92)

2014.548

Description succincte

La décision a en particulier trait au transfert du fonds de commerce d'une société résidente d'un groupe multinational à une société étrangère du même groupe.

Avant le transfert, les activités de certains secteurs du groupe étaient structurées au sein de la zone EMEA par le biais d'une plate-forme, pour laquelle la société établie en Belgique fonctionnait comme commettant.

Rapport annuel SDA 2014
35/132

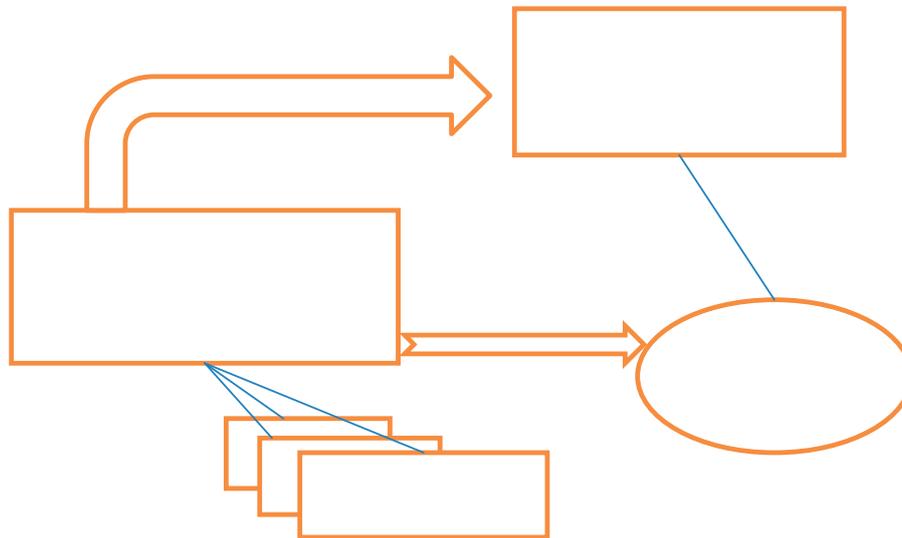
Pour d'autres secteurs, la société étrangère remplissait la fonction de commettant.

Les fonctions des deux sociétés sont regroupées par l'intégration du fonds de commerce de la société résidente dans la société étrangère.

Les fonctions de management de la société résidente sont transférées à l'établissement stable belge de la société étrangère et seront désormais rétribuées sur la base de la réglementation "net cost plus".

La rétribution pour le transfert d'actifs immatériels a été calculée dans un rapport d'évaluation sur la base de la méthode DCF.

Schéma



Opération(s) envisagée(s)

Confirmation du caractère conforme au marché de la rétribution que le demandeur reçoit à la suite du transfert de son fonds de commerce.

La rétribution a été fixée par le demandeur à la valeur comptable des actifs transférés majorés d'une prime (goodwill) de x mio EUR.

Point de vue du SDA

Le SDA avait des critiques quant à certains critères qui ont été utilisés pour l'évaluation. Après concertation avec le SDA, le demandeur a marqué son accord sur certaines remarques faites par l'équipe du SDA chargée de l'affaire, de sorte que la valeur finale pour laquelle la demande a été introduite a été augmentée jusqu'à y mio EUR.

Cas 3

Adaptation du modèle de prix de transfert à la réalité des fonctions exercées (art. 26 et 185, §2, CIR 92)

2013.290

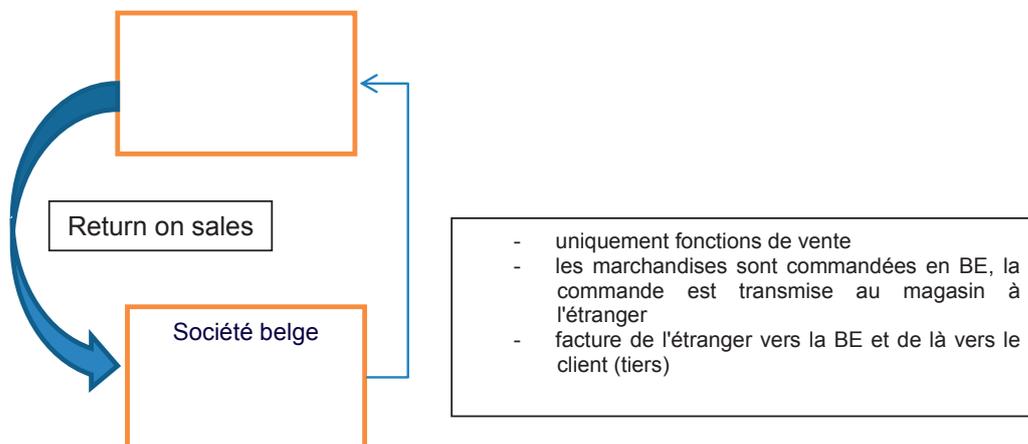
Description succincte

Le groupe envisageait une intégration et une centralisation plus approfondies des différents départements, tels que le marketing, l'e-commerce, la logistique et l'achat dans le quartier général européen étranger du Groupe. La société étrangère agissait en la matière comme commettant et la société belge opérait comme une entité de distribution locale avec des risques restreints.

Le demandeur soulignait que la société étrangère était déjà responsable depuis plus de 10 ans de la stratégie menée et de la prise de décision tactique (fonctionnalité) et des risques importants.

Étant donné qu'il n'y a presque pas eu de modifications en ce qui concerne les activités (fonctions exercées) et pas non plus en ce qui concerne les risques de la société belge, on a accepté l'affirmation du demandeur que le profil fonctionnel de la société belge et de la société étrangère soutenait déjà la nouvelle méthode de prix de transfert et que la conversion ne devait pas donner lieu à un décompte (goodwill) conformément aux dispositions des articles 26 et 185, § 2 CIR92).

Schéma



Opération(s) envisagée(s)

Le demandeur souhaitait obtenir une décision anticipée en ce qui concerne le caractère de pleine concurrence de la politique de prix de transfert modifiée pour la société belge à partir de 2013.

Point de vue du SDA

Favorable

Cas 4

Caractère conforme au marché des rétributions pour les activités d'achat centralisées (art. 49 et 79 et 207, deuxième alinéa, CIR92)

2014.306

Situatieschets

Description succincte

Les achats centralisés par une société mère belge au profit de filiales opérationnelles (commettants). Les achats ont lieu de deux manières :

Le "Trading model"

- L'achat de matières stratégiques avec une grande volatilité des prix, par la société mère.
- La vente aux deux commettants à un prix de contrat déjà fixé antérieurement (= prix qui est défini sur la base des conditions du marché existant à la naissance du contrat de vente entre le commettant et le client externe).
- Une commission de maximum 6% pour la société mère.
- Si les économies s'élèvent à plus de 6%, la partie restante des économies est cédée aux commettants.
- Si les économies sont moins élevées : la commission est inférieure à 6%.
- S'il y a une perte : celle-ci est supportée par la société mère.
- Imputation : trimestrielle sur la base des factures provisoires.
- Décompte final à la fin de l'année.

Le "Non Trading model"

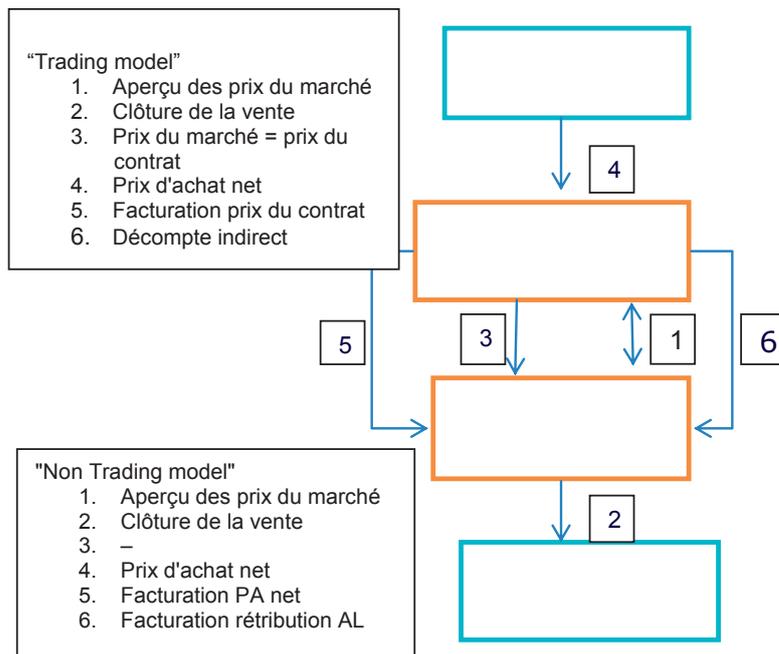
- Achat de toutes les autres matières premières par la société mère.
- Vente aux deux commettants au même prix.
- Imputation de l'indemnité cost-plus de 5%.
- Imputation : trimestrielle

La centralisation des achats au top niveau du groupe est basée sur des motifs économiques, qui sont développés dans la demande.

La hauteur de la commission est soutenue par une analyse de benchmarking qui a permis de retrouver 7 contrats similaires dans les banques de données.

Pour le fondement du cost-plus de 5%, il est renvoyé au document JTPF en matière de "low value adding services".

Schéma



Opération(s) envisagée(s)

Confirmation du caractère conforme au marché de la rétribution que les commettants du groupe paient pour l'intervention de la société mère lors des achats centralisés de matières premières dans les deux modèles.

Non-application des articles 79 et 207, CIR92.

Déductibilité art. 49, CIR92 des rétributions respectives.

Point de vue du SDA

Favorable

Cas 5

Transfer Pricing et frais professionnels

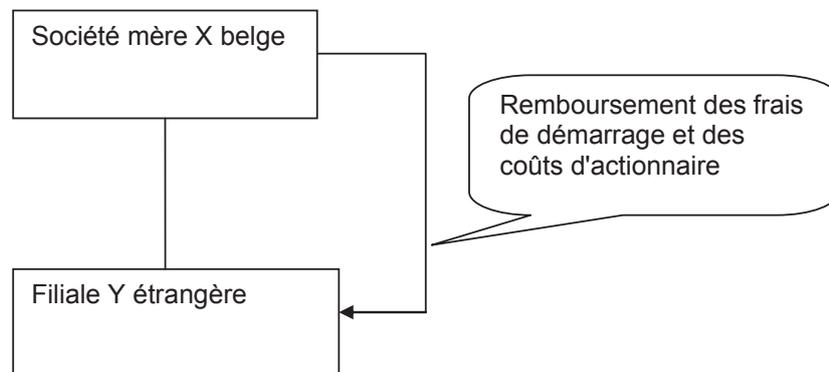
2014.089

Description succincte

La société Y est une société nouvellement créée dans le pays y de la société X belge. La fonctionnalité de la société Y est celle d'un façonnier qui travaille pour la commettante X.

Y se trouve dans la phase de démarrage et souhaite imputer les frais de démarrage ainsi que les coûts d'actionnaire à X.

Schéma et organigramme



Opération(s) envisagée(s)

La demande vise à obtenir une décision anticipée qui confirme que les paiements qui seront faits à Y à titre de remboursement des frais de démarrage et des coûts d'actionnaire, conformément à l'article 49 CIR, seront considérés comme des frais professionnels fiscalement déductibles pour X. L'imputation par Y à un prix coûtant des frais de démarrage et des coûts d'actionnaire à X, ne fait pas naître d'avantage anormal ou bénévole conformément à l'art. 26, en combinaison avec l'art. 207 CIR et satisfait à la norme de pleine concurrence définie à l'art 185, § 2, a) CIR.

Point de vue du SDA

Il a été décidé que 100% des coûts provenant du pays Y peuvent être imputés à la Belgique, mais que certains de ces frais (coûts salariaux qui augmentent la valeur des immobilisations corporelles d'une manière certaine et durable) ne peuvent pas être immédiatement repris en charge. Ces frais doivent être repris en résultat au même rythme que l'amortissement des immobilisations corporelles auxquelles ils ont trait.

6.1.11 Déduction pour les revenus de brevet

2014.391

Description succincte

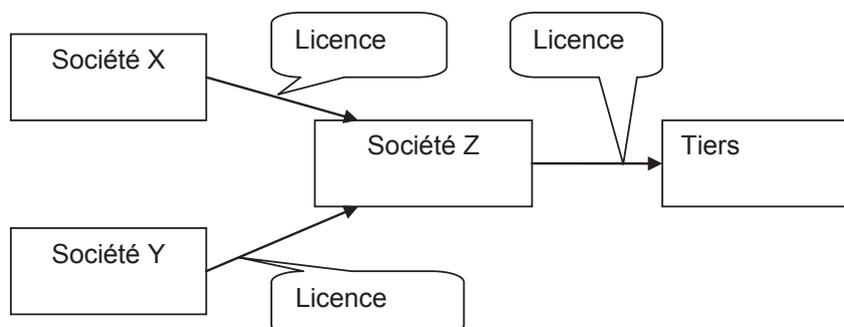
Le groupe est un fournisseur de produits, qui fait autorité, dont les applications sont utilisées à grande échelle. X, Y et Z sont des sociétés résidentes.

X et Y sont les propriétaires légaux de différents brevets octroyés et demandés puisqu'ils les ont achetés ou développés eux-mêmes. Presque 50% des brevets ont déjà été octroyés par les deux sociétés.

Les activités de Z consistent exclusivement en la commercialisation des produits et des technologies de X et Y. Z conclut les contrats de vente et de licence avec des tiers en ce qui concerne les produits et technologies respectivement les brevets (octroyés et pendants) et le know-how de X et Y y afférents.

A ces fins, X et Y ont octroyé une licence sur les brevets octroyés et pendants à Z. Z reçoit une commission pour ses activités de vente et de marketing.

Schéma



Opération envisagée

La demande vise à obtenir la confirmation que (i) X et Y entrent en ligne de compte pour le régime de la déduction pour revenus de brevet, conformément aux articles 205/1 à 205/4 CIR 92 (ii) la commission payée par X et Y à Z, peut être considérée comme étant conforme au marché conformément aux articles 26, 49, 79, 185 et 207 CIR92

Point de vue du SDA

Les revenus de brevet qualifiants dans le chef de X et Y peuvent être assimilés aux royalties reçus par Z, à l'exception de la commission retenue par Z.

Tant X et Y ont démontré que le fait que tous les brevets n'ont pas encore été acquis, n'a pas d'influence sur le montant des revenus de brevet qui entre en ligne de compte pour la déduction pour revenus de brevet. En outre, il a été démontré que si un brevet expire, cela n'a pas d'influence sur le montant des revenus de brevet qui entre en ligne de compte pour la déduction pour revenus de brevet. Le demandeur a par conséquent démontré que le montant des revenus de brevet qui entre en ligne de compte pour la déduction pour revenus de brevet, reste inchangé aussi longtemps qu'au moins un brevet est applicable.

En ce qui concerne la commission de a% reçue par Z, il a été démontré que ce pourcentage donne lieu à une marge opérationnelle de b% sur les 5 années suivantes. Le SDA pouvait marquer son accord sur la commission de a% pour autant que X et Y s'engagent à adapter le pourcentage de la commission au cours de l'exercice comptable 4 et 5, de sorte qu'au moins une marge opérationnelle de b% soit obtenue, à moins que des circonstances particulières justifient une telle non-adaptation, dans lequel cas celles-ci seront soumises au SDA.

6.1.12 Déduction pour capital à risque – Etablissement stable – Allocation du capital

2014.418

La demande de décision anticipée porte sur la confirmation que la méthode réglementaire d'allocation du capital (de mesure de besoin en capital réglementaire de la société A) utilisée comme clef de répartition à appliquer au capital réel pour déterminer la partie du capital à attribuer au siège central et la partie à attribuer aux succursales est conforme au prescrit de l'article 7 de la Convention modèle de l'OCDE et aux rapports sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables du 17 juillet 2008 et du 22 juillet 2010 et plus particulièrement à la méthode « capital allocation ».

La demande voulait aussi confirmation que cette méthode pouvait servir de base à la détermination des capitaux propres à prendre en considération pour le calcul de la déduction pour capital à risque conformément aux prescrits de l'article 205quinquies CIR 92.

Vu la modification de l'article 205quinquies, 2°, al. 2 CIR 92 (article 8 de la loi du 21 décembre 2013 – Moniteur belge du 31 décembre 2013), la question posée visait à savoir comment effectuer pratiquement les deux opérations envisagées : doit-on raisonner par établissement, par pays ou pour l'ensemble des établissements ?

En concertation avec les services centraux du SPF Finances, le SDA estime que, sur base de la formulation utilisée, il y a lieu de raisonner par pays.

6.2 Droits d'enregistrement et de succession

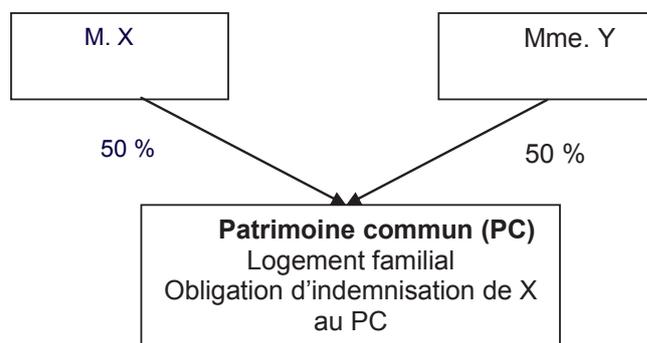
6.2.1 Apport à partir d'un patrimoine propre dans un patrimoine commun suivi d'une donation à un enfant.

2014.181

Description succincte

M. et Mme X – Y sont mariés sous le régime légal. Le logement familial dont le mari était propriétaire avant son mariage, lui reste propre. Le crédit à son nom qui est lié à ce logement familial, lui est également resté propre après le mariage. Le couple a continué à payer le crédit pendant le mariage. La dette propre du mari a en d'autres termes été remboursée avec les fonds communs. En 2013, le mari a apporté le logement familial dans le patrimoine commun (PC). En vertu de cet acte, le mari a également apporté l'obligation d'indemnisation, à laquelle il était tenu du chef du bien apporté dans le PC.

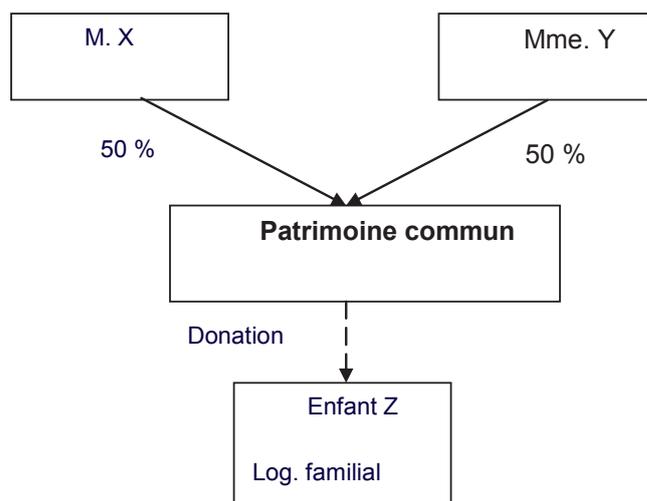
Situation avant l'opération



Opération envisagée

Donation du logement familial à leur enfant et ce probablement avec réserve de l'usufruit au profit du dernier survivant des deux époux.

Situation après l'opération



Point de vue du SDA

L'apport dans le patrimoine commun du logement et de l'obligation d'indemnisation a été effectué pour éviter que lors de la dissolution du régime matrimonial (par divorce ou décès), la communauté doive encore être indemnisée. Si le mari avait uniquement apporté le logement familial sans l'indemnité, cela aurait pu entraîner que le conjoint apporteur soit encore tenu à une indemnité à la communauté et ce malgré le fait que le bien auquel elle a trait soit devenu commun.

En ce qui concerne l'opération soumise, la circulaire AGDP du 5/2013 du 10 avril 2013 (anti-abus) stipule que l'apport par un conjoint d'un bien dans le PC, suivi immédiatement ou dans un délai rapproché, par la donation de ce bien par les deux conjoints ensemble, porte atteinte à la base de taxation et à la progressivité du droit de donation (art. 131 Code Enr.) et peut par conséquent être considéré comme un abus fiscal, à moins que le contribuable donne des motifs non fiscaux suffisants. L'apport du bien immeuble dans le PC peut être justifié raisonnablement et sérieusement par le fait

qu'on évite une obligation d'indemnisation future dans le chef du conjoint à l'égard du PC. En l'occurrence, la preuve du contraire peut être fournie et il ne s'agit pas d'un abus fiscal. Reste la question de savoir si l'invocation de ce motif pourrait être limitée à raison de l'endettement relatif par rapport au bien immeuble au moment de la conclusion du mariage (ex. 60%). Le SDA a estimé que la réponse à la question quant à la présence ou non d'abus c'est soit noir, soit blanc. Il y a abus ou il n'y a pas d'abus. Il y a des motifs non fiscaux suffisants ou il n'y en a pas. Il n'y a par conséquent pas d'évaluation proportionnelle possible.

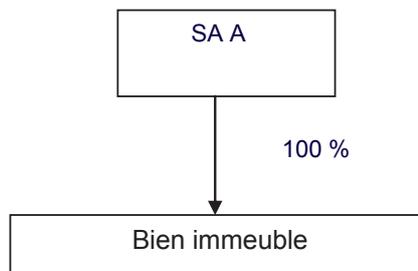
6.2.2 Constitution de droits d'emphytéose/acquisition de droits de propriété résiduaire.

2014.596

Description succincte

La SA A possède un bien immeuble.

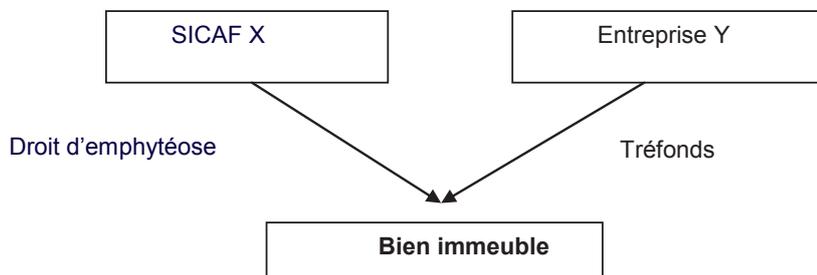
Situation avant l'opération



Opération envisagée

La SICAF immobilière X envisage de procéder à l'acquisition du droit d'emphytéose pour une période de 99 ans relatif à l'immeuble. L'entreprise Y acquerra quelque temps plus tard les droits de propriété résiduaire. Le droit d'emphytéose sera octroyé pour une durée de 99 ans et moyennant le paiement d'un canon unique s'élevant à 92% de la valeur vénale du bien immeuble et d'un canon annuel de 4,5 % du prix d'achat à concurrence de 8% de la valeur vénale du bien immeuble. Le transfert des droits de propriété résiduaire s'élève à un prix correspondant à 8% de l'évaluation de la valeur vénale de la pleine propriété du bien immeuble.

Situation après l'opération



Point de vue du SDA

Conformément à la circulaire AGDP n°5/2013, p.4, l'administration considère une acquisition scindée d'un bien immeuble par des sociétés/personnes morales liées, aussi nommée construction emphytéotique ou split sale, comme un abus fiscal, visé à l'article 81, § 2 Code Enr. En l'occurrence, il n'y toutefois pas de lien entre les sociétés acquéresses. Dans ces conditions, on ne peut pas dire que les actes juridiques concernés sont choisis comme alternative à l'achat de la pleine propriété du bien immeuble. Le SDA estime que dans le cadre du présent dossier il ne s'agit pas d'un abus fiscal. L'article 18, §2 Code Enr. ne s'applique pas à l'opération envisagée. En outre les contribuables fournissent, par le biais des motifs invoqués dans la demande pour le choix des actes juridiques envisagés, la preuve que ce choix est justifié par d'autres motifs que l'évitement des droits d'enregistrement. Ces motifs sont sérieux et raisonnables et par conséquent suffisants. La constitution du droit d'emphytéose est par conséquent soumise à un droit d'enregistrement de 2% (art. 83 et 84 Code Enr. Féd.) et la vente des droits de propriété résiduaire à un droit d'enregistrement de 10% (art. 44 VI.Enr.).

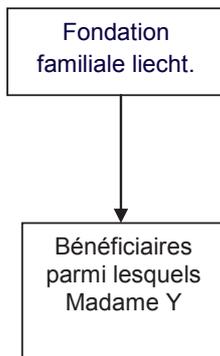
6.2.3 Droits de succession: pure "fondation familiale" de droit liechtensteinois

2014.543

Description succincte

Au Liechtenstein, la société A a créé la Stiftung Z qui a la personnalité juridique. Des donations sont faites à la Stiftung Z par X, résident belge (Région flamande). Les bénéficiaires sont les membres d'une famille déterminée, désignés dans le "by laws". Le Stiftungsrat évalue les rétributions. Les bénéficiaires ne peuvent pas dissoudre la Stiftung et n'ont pas d'influence sur le Stiftungsrat.

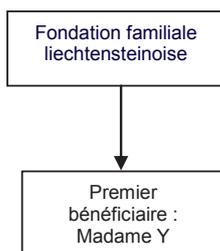
Situation



Décès de Monsieur X

M. X décède. Il y a deux héritiers réservataires excepté la veuve, Mme Y. Dans un testament de 2008, l'épouse Y a été désignée comme légataire universel. Après le décès, le Stiftungsrat désigne Mme Y comme première bénéficiaire et les membres de sa famille comme bénéficiaires successifs.

Situation après le décès de Monsieur X



Point de vue du SDA

La Fondation liechtensteinoise est une personne juridique indépendante, avec une personnalité juridique (art. 552, Abs. 2, Liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht), qui dispose d'un patrimoine propre. La personnalité juridique accordée, au Liechtenstein, à une Fondation avec un établissement principal au Liechtenstein est, sur le plan civil, opposable à la Belgique (voir Anvers, 25 juin 2001). On doit par conséquent, pour l'application du droit de succession (ainsi que pour le droit de donation), tenir compte de la personnalité juridique accordée à la Fondation au Liechtenstein. La personnalité juridique qui est accordée à la Fondation liechtensteinoise, ne peut pas être rompue si le règlement liechtensteinois de la fondation est respecté : il ne ressort pas des données qui ont été fournies que le règlement n'aurait pas été suivi.

L'article 1er VI. Code Succ. n'est pas applicable au patrimoine - et aux revenus de celui-ci - qui a été transféré à la Fondation liechtensteinoise au décès de X, puisque ce patrimoine ne se trouve pas dans sa succession.

L'article 4, 3° VI. Code Succ. n'est pas applicable puisque le transfert à la Fondation liechtensteinoise ne doit pas être considéré comme une donation que le défunt a faite sous une condition suspensive qui s'est réalisée par suite du décès.

L'article 7 VI. Code Succ. n'est pas applicable au décès de X, puisque le transfert à la Fondation liechtensteinoise a déjà eu lieu plus de 3 ans auparavant.

L'article 8 VI. Code Succ. n'est pas applicable puisque le transfert à la Fondation constitue un acte juridique unilatéral et ne doit pas être considéré comme un contrat et que les rétributions ultérieures ont lieu sur la base de décisions autonomes des organes de la Fondation liechtensteinoise et cadrent dans l'objectif privé.

Les actes juridiques sont posés par le testateur et pas par les bénéficiaires/contribuables, de sorte que les dispositions anti-abus ne sont pas applicables.

Il n'y a pas de droits de donation dus dans la relation apporteur - Fondation, ni dans la relation apporteur - bénéficiaires, ni dans la relation Fondation – bénéficiaire.

6.2.4 La constitution d'un FONDS de tréfonds

2014.215

Un FONDS (de tréfonds) aura pour objectif d'acquérir les droits résiduels d'immeubles situés en Belgique sur lesquels des tiers (emphytéotes) pourront acquérir des droits d'emphytéose de longue durée.

Deux opérations juridiques différentes auront lieu le même jour, à savoir :

- d'une part, la vente du tréfonds d'un immeuble en faveur du FONDS ;
- d'autre part, la constitution d'une emphytéose de longue durée sur le même immeuble.

Ce montage ne peut avoir lieu que dans le respect de certaines modalités dont les plus importantes sont :

- Les emphytéotes seront des personnes physiques et/ou morales totalement indépendantes du FONDS. Elles ne seront ni liées (au sens de l'article 11 du Code des sociétés) ni associées (au sens de l'article 12 du Code des sociétés) au FONDS. Cette « indépendance » sera de mise pendant toute la durée du droit d'emphytéose.
- L'emphytéose sera conclue moyennant un canon principal (d'une valeur située entre 89 % et 92 % de la valeur de la pleine propriété) et un canon annuel.
- Le canon annuel sera de l'ordre de 4 à 7 % de la valeur du tréfonds investie par le FONDS.
- Le FONDS s'engage à ne pas valoriser le tréfonds à moins de 8 % de la valeur de marché de la pleine propriété de l'immeuble concerné.
- Les tréfonds seront valorisés par un expert immobilier indépendant.

- Les parties peuvent prévoir au profit de l'emphytéote une option d'achat cessible portant sur le tréfonds. Toutefois, la reconstitution de la pleine propriété par l'emphytéote ou par un tiers acquéreur donnera lieu à la perception du droit de vente.
- Le FONDS s'engage à ne pas permettre - via cette opération - l'acquisition d'immeubles d'habitation par des personnes physiques.

En synthèse, l'opération dans son ensemble (vente du tréfonds et constitution d'emphytéose le même jour) ne peut être requalifiée en vente de la pleine propriété de l'immeuble.

En effet, étant donné l'indépendance entre le FONDS et l'emphytéote, il ne peut être question d'abus fiscal. En outre, on peut aisément trouver à l'opération des justifications économiques et financières.

6.2.5 La vente des actions d'une société dans un contexte particulier.

2014.127

La société (A) est détenue à 99 % par la société (C) et à 1 % par la société (B).

En outre, la société (C) propriétaire d'un immeuble a concédé une emphytéose à la société (A).

L'opération se décompose en deux phases simultanées :

- La vente du tréfonds par la société (C) à la société (A). La pleine propriété de l'immeuble sera par conséquent reconstituée dans le chef de la société (A).
- La vente de toutes les actions de la société (A) par les sociétés (C) et (B) à un tiers investisseur.

La question principale portait sur la confirmation que la vente des actions ne serait pas requalifiée en vente immobilière.

Le Collège décide que le choix du demandeur quant à l'opération se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éluider les droits d'enregistrement au sens de l'article 18, § 2 du C. enreg.

Il existe en l'espèce des motifs non fiscaux suffisants dont les plus importants sont :

- La volonté du tiers investisseur de poursuivre les activités de la société (A) en « *going concern* » est incontestable ;
- La société (A) est une société qui depuis son origine mène une activité propre tant juridiquement qu'économiquement ;
- La société (A) a conclu plusieurs contrats avec des entreprises tierces (entretien, maintenance des installations,...) et ces contrats continueront d'exister après la transaction.

6.3 TVA

6.3.1 Exploitation centre de services avec TVA

2014.504

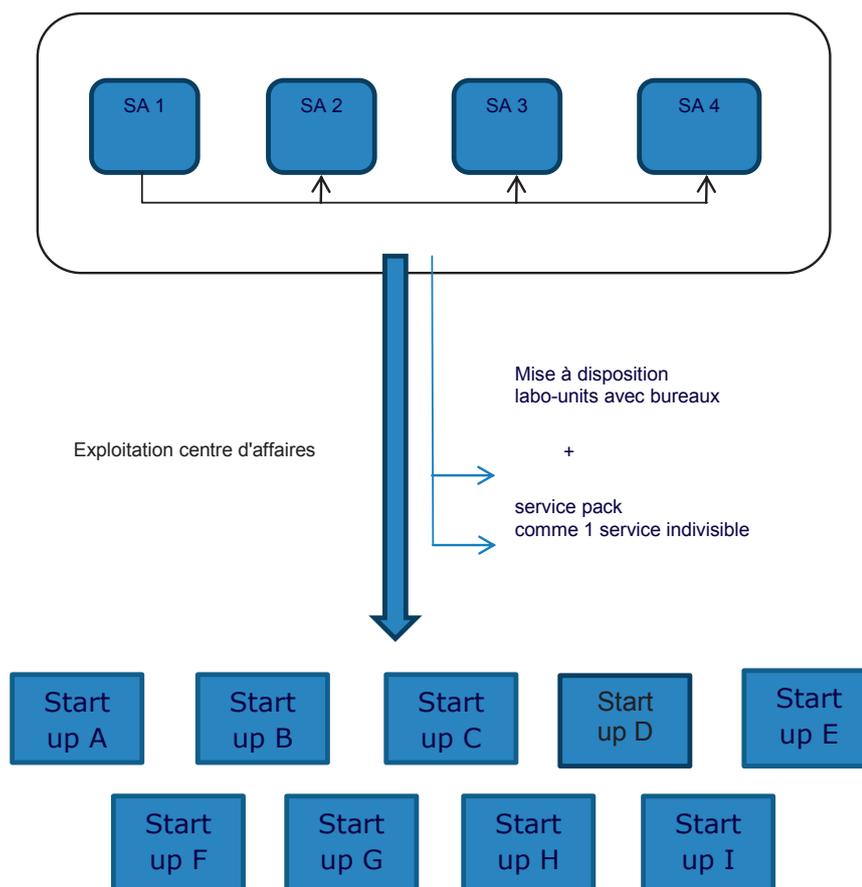
Description succincte

Le demandeur souhaite réaliser un projet visant à créer un complexe immobilier ayant pour objectif l'offre d'un environnement de travail prêt à l'usage aux entreprises biotechniques qui se trouvent dans une phase de développement précoce.

Il s'agit de 4 bâtiments séparés dans 4 sociétés distinctes, qui constituent ensemble le parc d'activités X. Tant le demandeur que chacune des sociétés à créer assumeront la livraison du même ensemble de services. Les 4 sociétés constitueront ensemble une unité TVA.

Le centre conclura un contrat avec ses utilisateurs, dans lequel il s'engage à offrir un ensemble de services à un prix fixe.

Schéma



Opération envisagée

L'offre d'un environnement prêt à l'usage aux entreprises biotechniques au moyen du complexe à créer, peut-elle être considérée comme un centre d'affaires ou de services qui tombe totalement sous l'application de l'article 18, § 1er, premier alinéa CTVA, sans que la location de biens immeubles exemptée de l'article 44, § 3, 2° CTVA y soit applicable ?

Point de vue SDA

L'unité TVA utilisera les biens immeubles comme environnement de travail prêt à l'usage qui est offert aux entreprises biotechnologiques.

L'article 44, § 3, 2° CTVA exempte de cette taxe notamment la location de biens immeubles par nature.

La Cour de Justice a attiré l'attention sur la nécessité d'établir une distinction entre les opérations de location immobilière, caractérisées principalement par une mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps, et les opérations qui mettent en œuvre une prestation de services susceptible de recevoir une autre qualification.

Afin de distinguer les prestations des centres d'affaires ou de services, soumises à la taxe, des locations immobilières exemptées (accompagnées, le cas échéant, de prestations de services accessoires), l'administration, après avoir procédé à une enquête dans ce secteur d'activités, a déterminé un certain nombre de critères qui devront obligatoirement être remplis pour que la prestation des centres d'affaires ou de services soit entièrement soumise à la TVA. Ces critères sont repris sous le point 3 de la circulaire n°AFER 39/2005 (E.T. 108.816) du 27.09.2005.

L'ensemble des services ou "service pack" offert par l'unité TVA à un prix fixe/forfaitaire, correspond essentiellement à l'ensemble des services de base qui est requis dans la circulaire précitée pour pouvoir parler d'une opération taxée. Le prix fixe de l'ensemble des services comprend également quelques prestations qui ne sont pas reprises dans les prestations minimales requises par la circulaire précitée :

- accès au réseau de connaissances :
- le centre de services s'occupera de toutes les formalités et obligations dans le cadre de la législation en matière d'environnement et de sécurité en ce qui concerne les activités spécifiques de l'utilisateur (demande des permis d'environnement nécessaires, d'autres permis, la sécurité incendie,...) ;
- le système de sécurité ;
- le parking visiteurs.

Certaines caractéristiques de l'ensemble des services dérogent toutefois aux critères imposés par la circulaire AFER n°39/2005 :

Ainsi la rémunération à définir par l'utilisateur comprendra une utilisation moyenne de la fourniture d'électricité, de chauffage et d'eau. Puisque l'utilisation de ces équipements d'intérêt général peut dépasser substantiellement une utilisation normale en fonction des besoins spécifiques des laboratoires, les augmentations éventuelles donneront lieu à une facturation séparée (une utilisation moindre ne donne toutefois pas lieu à un remboursement) ;

En outre, les "units" mises à disposition seront achevées d'après les nécessités spécifiques des utilisateurs individuels. Cet achèvement sera effectué par l'unité TVA et sera compris dans la rémunération forfaitaire à payer par l'utilisateur. Le prix par mètre carré dépendra du niveau d'aménagement des bureaux et des laboratoires. Il s'agit il est vrai uniquement de locaux équipés (laboratoires ou bureaux) ;

Un nettoyage régulier (y compris l'enlèvement des déchets de bureau) est compris dans l'ensemble des services de base. L'utilisateur peut choisir de ne pas en faire usage pour des raisons de sécurité ou afin d'éviter que certaines structures expérimentales soient endommagées ou que des informations secrètes soient dérobées. Lorsque l'utilisateur ne souhaite pas faire appel à ce service, cela ne donne pas lieu à une réduction de prix ;

Il ressort néanmoins des informations fournies par le demandeur qu'un environnement prêt à l'utilisation est offert aux utilisateurs pour exercer leur activité. La prestation que l'unité TVA effectue avec le centre de services est soumise à la TVA, de sorte que la TVA qu'elle supporte soit déductible de ses frais de fonctionnement et de constitution.

6.3.2 Régie communale autonome et but lucratif

2014.577

L'assujettissement des Régies communales autonomes (RCA) dotées de la personnalité juridique relève du régime de droit commun visé à l'article 4 du CTVA³.

Lorsque, à l'instar des opérateurs privés, ces RCA exploitent des installations sportives ou culturelles, visées notamment à l'article 44, § 2, 3°, 6°, 7° ou 9° du CTVA, le régime TVA applicable (taxation ou exemption) aux prestations qu'elles effectuent dans le cadre de cette exploitation est notamment subordonné à leur qualité d'organisme avec ou sans but lucratif. Lorsqu'une RCA constitue un organisme sans but lucratif, l'octroi de droits d'accès ou à l'utilisation des installations visées a lieu en exemption de la taxe, avec comme conséquence, l'absence de tout droit à déduction des taxes en amont relatives à cette exploitation.

Le SDA a récemment réexaminé cette problématique du but de lucre suite à l'introduction de certaines demandes potentiellement abusives.

A cet égard, il convient de rappeler que dans l'arrêt qu'elle a rendu le 21 mars 2002 (affaire C-174/00, Kennemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris van Financiën), la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) a précisé qu'un organisme peut être qualifié comme étant « sans but lucratif » aussi longtemps qu'il ne distribue pas ses bénéfices à titre de profit à ses membres et qu'il les affecte à l'exécution de ses prestations et ce, même s'il cherche systématiquement à générer des excédents (v. point 28 et dispositif de cet arrêt).

Trois réponses⁴ à des questions parlementaires ont également apporté certaines précisions quant à la position à adopter en la matière. D'une part, le Ministre a

³ v. Question n° 580 de M. le Représentant Moriau du 29 janvier 2001, Chambre des Représentants, Questions et Réponses, 2001, n° 066, pp. 7387-7388.

⁴ v. Question n° 1320 de M. Goris dd. 12.06.2006, Chambre des Représentants, Questions et Réponses, 2005-2006, n° 128, p. 25140-25142 ; Question n° 519 de M. Jan Peeters au vice-premier ministre et ministre des finances sur le statut TVA des régies communales autonomes, Chambre des Représentants, Compte Rendu Intégral, Commission des *Rapport annuel SDA 2014* 51/132

confirmé le caractère à but lucratif des RCA dont les statuts font apparaître qu'elles ont un but lucratif, qu'elles entendent distribuer leurs bénéfices et que cela se produit effectivement. D'autre part, le Ministre a souligné que l'octroi de subventions à un organisme (asbl, régie communale, intercommunale, p. ex) peut constituer une preuve que celui-ci ne dispose pas lui-même de moyens suffisants pour couvrir ses dépenses, en d'autres termes que ses recettes ne sont pas en soi suffisantes pour couvrir ses frais d'exploitation et qu'il demeure par conséquent visé par l'article 44, § 2, précité du CTVA et reste un assujetti sans droit à déduction.

Position actuelle du SDA

Dans les dossiers abordant cette problématique, le SDA examine en premier lieu si les statuts de la RCA prévoient le versement de tout ou partie de ses bénéfices à la caisse communale.

En second lieu, le SDA exige dorénavant que la structure des charges et la politique des prix pratiquées par la RCA pour l'ensemble de ses activités, n'excluent pas structurellement la possibilité de distribuer des bénéfices, étant entendu que, pour l'appréciation de cette possibilité, il doit être fait abstraction de toutes les interventions financières sur fonds propres de la ville ou de la commune qui a constitué cette RCA, à l'exception de celles qui constituent des apports en capital.

6.3.3 Démolition et reconstruction d'un immeuble – cohabitat – taux réduit

2013.222

Conformément à la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, le taux réduit de 6% s'applique, aux conditions prévues par cette disposition, aux travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, ayant pour objet la démolition et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation.

Ce taux réduit est susceptible de bénéficier tant à la personne qui agit comme seul maître de l'ouvrage, qu'à deux ou plusieurs personnes qui conviennent, ensemble, d'acquérir un vieux bâtiment, de le faire démolir et de reconstruire un bâtiment neuf qui, après les travaux, sera utilisé, à titre exclusif ou à titre principal, comme immeuble d'habitation privée.

Le taux réduit n'est en revanche pas applicable à la vente d'un bâtiment neuf ou d'une partie indivise de celui-ci, même si ce bâtiment résulte de la démolition/reconstruction d'un bâtiment ancien (pour lequel le maître de l'ouvrage aurait, lui, pu bénéficier du taux réduit).

Le SDA a été confronté à plusieurs demandes de prefilling relatives à l'application de ce taux réduit à des projets de co-habitat impliquant la démolition/reconstruction d'un ancien bâtiment.

Le cohabitat (appelé également habitat participatif ou co-housing) est une forme de communauté intentionnelle qui réunit quelques familles, ménages, habitants ou

finances et du budget, CRIV 52 COM045, 11 décembre 2007 ; Question n° 842 de Mme Valérie Warzée - Caverenne du 2 avril 2014, Chambre des Représentants, Questions et Réponses, 2013-2014, QRVA 53/161 du 26 mai 2014, p. 95.

groupes d'habitants ayant décidé de mutualiser leurs ressources pour concevoir, réaliser et financer ensemble leur logement, au sein d'un bâtiment ou d'un ensemble de bâtiments géré collectivement (en association sans personnalité juridique, sous forme d'asbl, voire même sous forme de société coopérative).

Position du SDA

Du point de vue du SDA, rien ne s'oppose à l'application du taux réduit de 6% aux projets de co-habitat dès lorsqu'il apparaît clairement que tous les membres de la communauté puissent être effectivement considérés comme maîtres de l'ouvrage vis-à-vis du nouveau bâtiment.

Autrement dit, il est essentiel que tous les membres de la communauté soient à l'initiative du projet et qu'ils soient dès lors connus et identifiés avant tout engagement juridique vis-à-vis, notamment, du bureau d'architectes ou du propriétaire du bâtiment ancien. Lorsque tel n'est pas le cas, le SDA reste toutefois favorable à l'application du taux réduit pour ceux des membres de la communauté qui étaient réellement à l'initiative du projet.

7 OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES

Le lecteur du rapport annuel voudra bien tenir compte du fait que l'énumération qui suit n'est pas exhaustive.

7.1 Contributions Directes

7.1.1 Plus-values sur actions (article 90, 9°, premier tiret, CIR 92)

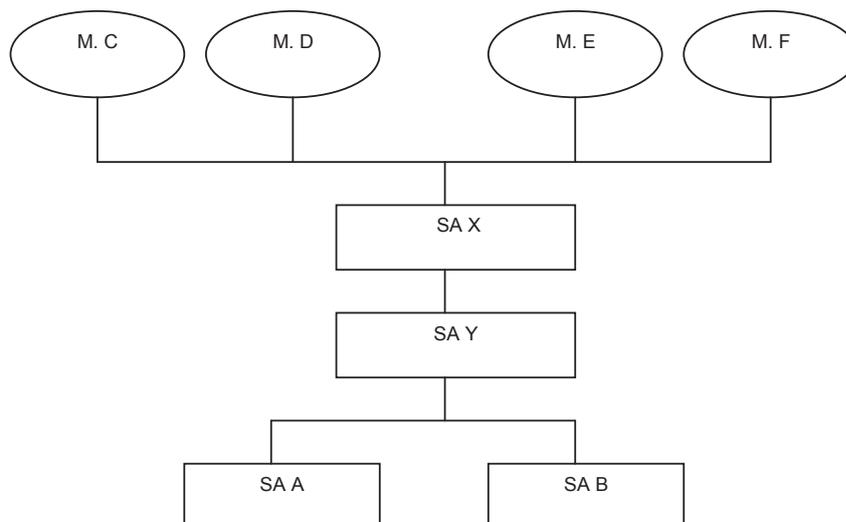
Ensemble des opérations/opérations fiscalement inspirées

Cas 1

Trois frères (A, B et C) ont créé ensemble deux entreprises de travaux. Ces entreprises de travaux ont été transférées il y a quelques temps par les actionnaires (en partie apport/en partie vente) à SA Y, une simple société holding. Il y avait, dans les entreprises de travaux, d'importantes liquidités qui ont progressé immédiatement après la vente pour rembourser le prix d'achat. Quelques temps plus tard, SA Y a réalisé une importante réduction de capital (avec des moyens provenant de la progression des dividendes des entreprises de travaux).

SA X a été créée il y a 5 ans par B et C (chacun 50%) et est une simple société holding. SA X a été créée en vue de permettre le rachat de Monsieur A. Les actionnaires A, B et C ont transféré leurs actions SA Y à SA X (en grande partie vente, apport limité). A ce moment-là également, il y avait d'importantes liquidités aussi bien dans les entreprises de travaux que dans la holding SA Y qui sont passées après la vente à SA X pour rembourser le prix d'achat aux actionnaires personnes physiques. Ensuite, Monsieur B a offert ses actions SA X à ses fils E et F. Monsieur C a vendu la moitié de ses actions à son fils, Monsieur D.

Pour l'instant, le groupe est composé de 2 simples sociétés holding et de 2 entreprises de travaux. Les 4 actionnaires, C, D, E et F possèdent chacun 25% des actions SA X. C et D sont père et fils, E et F sont frères. Aussi bien les frères que le père et le fils souhaitent apporter leurs actions SA X dans deux holdings communes (une par branche familiale).



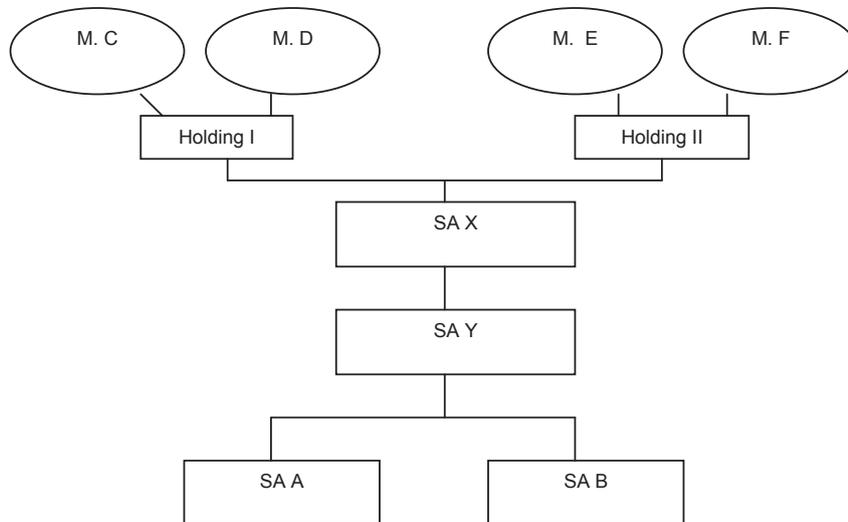
Il y a cinq ans, la deuxième génération d'actionnaires est apparue. Monsieur C a alors vendu ses actions SA Y à SA X. Ensuite, il a vendu 25% SA X à son fils, Monsieur D. Monsieur C possédait alors 25% de ses actions vu que ses autres enfants étaient encore mineurs à ce moment-là et il souhaitait leur transférer ces actions s'il le temps en était venu et pour autant que cela les intéressait. Entre-temps, le deuxième fils de Monsieur C est également devenu actif dans l'entreprise. Dans le futur, il est possible que ses autres enfants souhaitent également entrer dans l'entreprise.

Il est important, pour plusieurs raisons, non la moindre d'héritage, qu'un règlement global puisse être développé pour/entre les enfants de Monsieur C. Il est donc clair que Monsieur C, qui souhaite traiter ses enfants de manière égale, va (devoir) offrir au moins une partie des actions SA X "par la force des choses" à tous ses enfants, donc également aux enfants non-actifs. La valeur de SA X est en effet croissante (d'une part par la cessation progressive des dettes nées à l'égard des actionnaires et d'autre part, par les bons résultats des entreprises de travaux sous-jacentes, ce qui fait qu'une vente des actions par Monsieur C ou par les enfants non-actifs, comme il y a cinq ans avec son fils Monsieur D, aux enfants actifs, risque de devenir toujours plus impossible financièrement pour ces derniers. Monsieur C souhaite éviter un morcellement de l'actionariat

C'est également pour cette raison que les actionnaires actuels et, en particulier, les frères E et F insistent sur la création d'une société holding par branche familiale. Ils craignent en effet que le suivi de Monsieur C entraînera une fragmentation de la structure des actionnaires et des entraînera/pourra entraîner des problèmes dans la gestion des entreprises de travaux.

Au niveau de l'administration de SA X, des accords clairs sont faits entre les sociétés holding. L'on prévoit ainsi que chaque société holding aura le droit proposer deux dirigeants dans SA X. On assure ainsi une gestion cohérente quel que soit le nombre de personnes qui devient actionnaire dans les sociétés holding.

Après l'apport:



Vu l'ensemble des opérations depuis la création de SA A et SA B où le "groupe" a déjà été transféré deux fois (apport mais surtout vente) à une société holding propre, combiné à une réduction de capital importante par SA Y (pour la vente à SA X), ainsi que la structure déjà existante où 2 holdings pures sont déjà présentes, le SDA estime que l'apport à nouveau projeté de SA X dans 2 sociétés holding ne s'insère pas dans la gestion normale de patrimoine privé. L'opération est clairement inspirée fiscalement. Les objectifs que l'on souhaite atteindre peuvent tout autant être obtenus au moyen d'une scission de la topholding SA X en 2 holdings familiales. Il faut également souligner les liquidités importantes présentes au sein du groupe.

Cas 2

Le demandeur possède toutes les actions d'une société holding néerlandaise SP A. SP A est aussi bien directement qu'indirectement actionnaire de plusieurs sociétés néerlandaises et européennes. Le demandeur envisage le démarrage d'une activité commerciale en Belgique au moyen d'une société belge SPRL avec laquelle il gèrerait également sa participation dans SP A. Il souhaite à cet effet apporter ses actions SP A dans une nouvelle société belge à créer.

L'opération s'insère dans la centralisation des participations du demandeur dans une structure simple, transparente et centralisatrice de sorte que le processus décisionnel puisse être mieux structuré. La centralisation mène à une structure de capital qui offre des possibilités pour des reprises et/ou accessions de nouveaux actionnaires au capital et à une structure de travail efficace. Par l'apport dans la SPRL belge, le centre de gestion du groupe est rapproché.

Le SDA estime que l'apport ne s'intègre pas dans la gestion normale de patrimoine privé pour les raisons suivantes. La centralisation citée des participations a déjà eu lieu. Toutes les participations directes et indirectes sont centralisées au sein de SP A. SP A continuera de fournir dans le futur plusieurs services de groupe et fonctionnera comme point de contact pour le groupe ce qui entraînera une absence de transfert du centre de gestion vers la Belgique. Par l'apport de la société holding SP A dans la société belge

SPRL qui aura une activité commerciale, tout le groupe est soumis au risque d'entreprise de la SPRL belge. Il semble également que les activités qui seraient démarrées au moyen de la SPRL belge sont déjà exercées pour le moment au moyen d'une SP néerlandaise. Il semblerait plus logique de créer une société belge par SP A qui reprend et développe les activités belges.

Cas 3

Le demandeur est actionnaire à 100% d'une topholding néerlandaise SP A. SP possède des actions dans une SP Pension qui gère la pension de vieillesse du demandeur et dans une SP Bien immobilier dont le bien immeuble est utilisé partiellement dans le groupe et partiellement loué à des tiers. La SP Bien immobilier détient toutes les actions de la SP Exploitation.

Le demandeur a atteint l'âge légal de la pension et souhaite prévoir le suivi de son entreprise ainsi que les moyens financiers pour ses vieux jours. Ses enfants sont prêts à continuer la société. Les enfants créeront une holding à cet effet qui achètera les actions SP de Monsieur X. Le prix d'achat est converti en un prêt à long terme à un intérêt conforme au marché. Les actions de la nouvelle holding seront certifiées. Monsieur X conserve une fonction de dirigeant (et de contrôle) dans le Bureau d'Administration.

Préalablement au transfert d'actions, le demandeur achètera les actions de la SP Pension à la valeur intrinsèque.

Il ressort des informations fournies que les enfants sont actifs au sein de l'Exploitation SP et qu'ils sont intéressés par une reprise d'actions. Leur objectif est d'acquérir ensemble directement ou indirectement la majorité des actions de la SP Exploitation. Il semble également qu'il y a dans le groupe des liquidités importantes et que la SP A a une créance en compte-courant importante à faire valoir contre le demandeur.

Le SDA estime que cette vente des actions SP A à une société dont le demandeur a un contrôle indirect, ne s'insère pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé, et ce, d'autant plus que, préalablement au transfert d'actions, SP A a été préparée pour la vente via la vente de la SP Pension à Monsieur X, ce qui fait que la dette compte-courant a augmenté. Monsieur X souhaite vendre les actions SP A, y compris les liquidités présentes et sa créance en compte-courant à faire valoir contre Monsieur X, alors qu'il est plus logique que SP A vende sa participation dans la SP Bien immobilier (et donc également la SP Exploitation SP). L'opération présentée est clairement inspirée fiscalement.

Cas 4

SA A a été créée par Monsieur X dans les années 90. Le même jour, Monsieur X a vendu ses actions dans une topholding néerlandaise à SA A. Peu après la création de la SA A, le père a offert toutes les actions SA A en pleine propriété à son fils de 12 ans. Il y a quelques années, le fils a offert à son tour la pleine propriété de 23% des actions SA A à son père. Ensuite, SA A a procédé à un achat d'actions propres (avec retenue Pr. M.) que le fils possédait. Depuis lors, Monsieur X possède 30% des actions et son fils 70%.

L'opération projetée englobe d'une part l'apport de 30% des actions SA A par Monsieur X dans une société holding Newco à créer lui-même, et d'autre part, la vente de 70% des actions SA A par le fils à la Newco. La valeur de SA A est importante.

Suite à des circonstances de nature personnelle, il est apparu qu'une collaboration entre père et fils n'est plus possible. Cette problématique traîne depuis déjà quelques temps.

En l'occurrence, Monsieur X estime que son fils ne respecte pas suffisamment la politique de la société et de ses sociétés filiales sous-jacentes. En conséquence de la donation d'il y a quelques années suivie par l'achat d'actions propres, la structure de l'actionariat est maintenant telle que Monsieur X dispose d'une minorité de contrôle. Cela ne suffit toutefois pas. La collaboration entre père et fils a atteint son niveau le plus bas, les différences d'opinion sont toujours de plus en plus importantes. Cela est également dû au fait que des frictions sont apparues dans leur vie privée.

Le fils souhaite maintenant se retirer de l'entreprise et vendre ses actions, pour suivre ainsi sa propre voie, libéré de la structure existante et des activités de SA A.

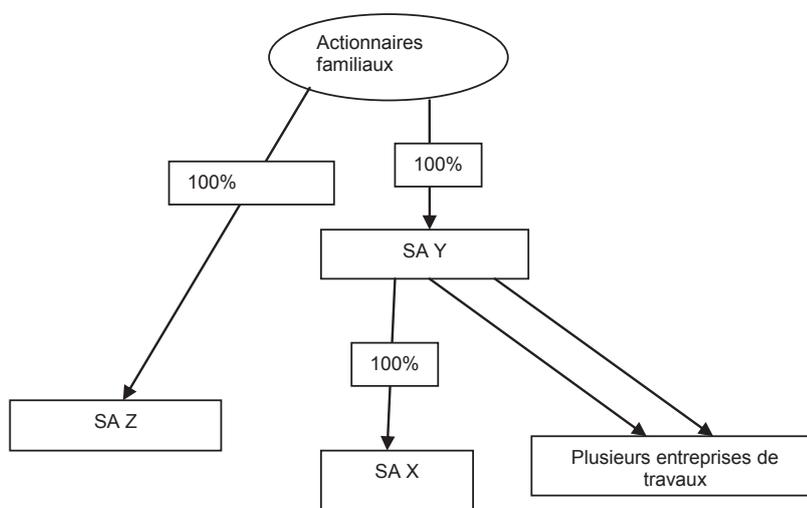
Le SDA estime que le père, en offrant dans les années 90 la pleine propriété de 100% des actions SA A à son fils de 12 ans, ne s'est pas comporté en bon père de famille. Un bon père de famille se comporte en personne normalement prévoyante et consciencieuse. Prévoyant signifie que l'on tente d'estimer raisonnablement les conséquences de ses actes. Consciencieux signifie que l'on essaie de prévenir ces conséquences négatives en prenant des mesures de précaution adaptées. Au moment de la donation, le fils avait 12 ans. A cet instant, on ne pouvait pas estimer si le fils aurait été apte à gérer plus tard un groupe aussi important. Un acte consciencieux aurait par exemple consisté à offrir uniquement la nue-propriété des actions, de sorte que le père conserve l'usufruit et le pouvoir. Il apparaît maintenant que le fils n'est pas apte à diriger le groupe, et que l'on veut annuler la donation 'négligente' de manière fiscale, à savoir une vente exemptée d'impôt de 70% des actions et un apport (avec step-up) de 30% des actions. Le SDA pense que cette opération est surtout inspirée fiscalement.

Cas 5

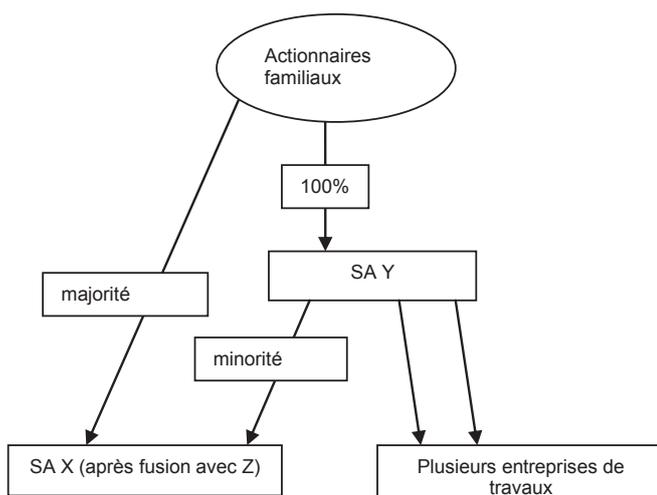
Apport par les actionnaires familiaux de leurs actions de la SA X dans la SA Y.

Très récemment, la SA X (société filiale opérationnelle de SA Y) a repris, au moyen d'une fusion, tout le patrimoine de la SA Z, une société qui était la propriété des actionnaires familiaux et qui a revendu ses participations à la SA Y il y a quelques années. Au moment de la fusion, la SA Z n'avait plus d'activité et il n'y avait plus de personnel. L'actif de la SA Z était majoritairement composé d'une créance à faire valoir contre la SA Y (qui est née suite à la vente susmentionnée de participations) et les intérêts dus sur celle-ci, portés au compte-courant.

Organigramme avant fusion:



Organigramme après la fusion et avant l'opération d'apport:



Le SDA souligne que, vu que les actions d'aussi bien Z que de Y étaient la propriété des demandeurs, une fusion aurait également pu se produire entre Z et Y. D'après les demandeurs, il a été opté pour une fusion de Z avec X afin de renforcer le patrimoine propre de X.

A présent, les demandeurs souhaitent, dans le cadre de la centralisation de la participation familiale dans une holding centrale, apporter dans la SA Y les actions X qu'ils ont acquises suite à la fusion. De ce fait, leur valeur sera exprimée en tant que capital libéré (step up dans Y).

Le SDA estime qu'au vu de toutes les opérations, l'apport planifié ne s'intègre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 6

La vente par les actionnaires familiaux B et C de leurs actions dans, respectivement la SA B et SA C à la SA A, société de l'actionnaire familial A (après quoi SA A reprendrait les sociétés B et C par fusion). Les actionnaires B et C maintiendraient, suite à cette vente, une partie (importante) de leur créance (C/C)

La SA B et SA C possèdent chacun, en plus des actifs mentionnés ci-après, une participation minoritaire dans la société étrangère Z (avec plusieurs filiales). Les autres actions sont détenues par la SA A, société du membre familial A qui est la force motrice du groupe et qui assure la direction.

B et C souhaitent se retirer complètement du groupe (différence de vision avec A). Vu que les sociétés B et C n'ont, d'après les demandeurs, plus aucune utilité après la vente planifiée (les investissements qu'ils envisagent encore éventuellement concernent uniquement l'achat d'un bien immobilier pour usage propre), B et C souhaitent vendre leurs actions SA B et SA C.

Préalablement à la vente planifiée, les sociétés B et C verseront leurs liquidités excédentaires (importantes) à titre de dividende (avec retenue de 25 % PR.M.) et la SA C transférerait un bien immobilier récemment acheté (utilisé à des fins privées par C) en guise de vente à C en échange d'une indemnité conforme au marché et au moyen d'un paiement du droit d'enregistrement proportionnel de 10%.

Selon le SDA, il ressort clairement de l'historique du groupe que des opérations ont eu lieu par le passé qui démontrent que des avantages fiscaux ont été extraits de l'existence des sociétés A, B et C. (e.a. la réduction du capital importante où le capital de la SA B et SA C a été ramené au minimum)

Lors de l'évaluation des motifs cités par les demandeurs, le SDA est arrivé à la conclusion suivante:

- Il ressort clairement des opérations précédant la vente planifiée (versement de liquidités et vente du passif) et de l'opération qui suit la vente planifiée (fusion planifiée) que l'objet de cette opération concerne les actions de la holding étrangère Z (et non les actions SA B et SA C);
- La démission de B et C peut tout aussi bien se faire par la vente par la SA B et SA C de leurs actions de la holding étrangère Z à la société de A. De ce fait, les opérations préalables susmentionnées ne devraient pas avoir lieu.

Au vu de ce qui précède, le SDA estime que la vente planifiée par les demandeurs ne s'intègre pas dans la gestion normale de leur patrimoine privé.

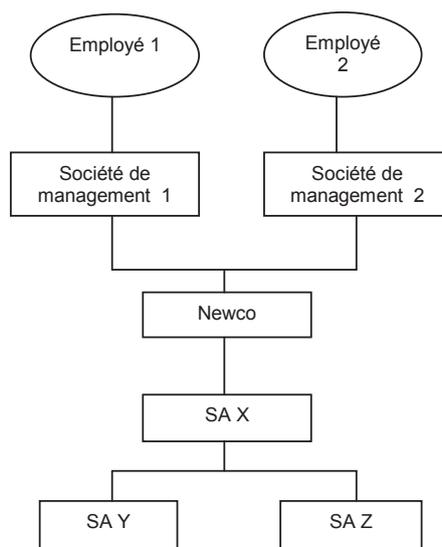
Le but souhaité peut être obtenu sans step-up

Case 1

Les demandeurs possèdent ensemble 94% de SA X. SA X a acheté les actions des entreprises de travaux SA Y et SA Z à SA XYZ, une société dont les actions appartenaient aux demandeurs. SA X est une simple société holding qui n'exerce pas

d'activités opérationnelles. SA X a été créée il y a une dizaine d'années par les demandeurs en vue de faire adhérer des employés au capital de la holding (pas de contrôle direct sur les entreprises de travaux). A ce jour, deux employés ont adhéré via leur société de management respective (chacun 3%).

Les demandeurs souhaitent se retirer et souhaitent vendre l'ensemble de leurs actions à une holding (Newco) qui sera créée par les sociétés de management des employés (management buy out). De ce fait, l'on obtient une structure de holding sur holding sur holding.



Pour éviter cette double structure de holding et vu le fait que SA X devient totalement superflue dans la nouvelle structure, il est plus logique que SA X vende ses participations dans les entreprises de travaux. Les demandeurs n'ont pas/pas suffisamment motivé pourquoi ils procèdent à une vente des actions de la société holding. Le SDA estime que cette opération est inspirée fiscalement.

Cas 2

Les demandeurs (un couple et leurs enfants) sont actionnaires à 100% de SA A. Le couple possède l'usufruit des actions. La nue-propriété est aux mains des enfants. SA A a été achetée par le couple à une tierce partie. SA A possède 99% des actions SA B qui possède elle-même 50% des actions SPRL C. Les autres 50% des actions de SPRL C sont aux mains d'une tierce partie. SA B a été créée par le couple et ensuite cédée par ces derniers à SA A.

Les demandeurs souhaitent apporter les actions SA A dans une nouvelle holding à créer. Ensuite, les actions SA C et SA B seront vendues par, respectivement, SA B et SA A, à la holding.

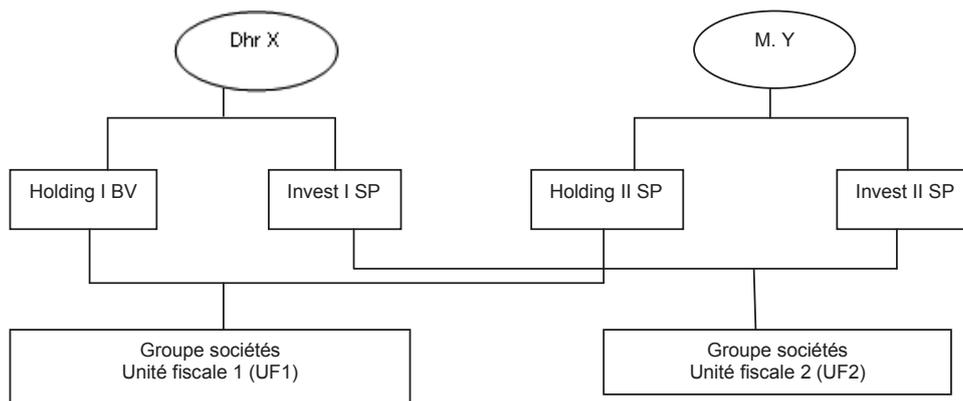
L'opération s'intègre dans une optimisation du planning de succession du couple par lequel ils maintiennent un contrôle à vie sur le groupe. L'apport et les déplacements suivants ont également créé une structure horizontale ce qui a réduit le risque d'entreprise.

Il ressort insuffisamment des informations fournies (compte annuel et comptabilité de SA A), que la SA A est une société d'exploitation. SA A n'a qu'un seul membre du personnel qui s'occupe principalement des travaux administratifs. Les "activités" sont effectuées par des employés sur le bordereau de salaire de SA B, la facturation ne se faisant apparemment pas de manière systématique.

Le SDA estime que les activités de holding priment et que l'opération d'apport proposée est donc inspirée fiscalement et ne s'intègre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé. En ce qui concerne la répartition du risque d'entreprise, SA B peut toutefois transférer sa participation dans la SA C à SA A. En ce qui concerne le planning de succession du couple, il faut souligner que celui-ci a déjà été réglé. Les actions ont déjà été données avec réserve d'usufruit aux enfants, ce qui implique un contrôle à vie sur le groupe.

Cas 3

Monsieur X possède toutes les actions Holding I SP et Invest I SP. Son frère, Monsieur Y possède toutes les actions Holding II SP et Invest II SP. Holding I SP et Holding II SP sont les actionnaires d'une unité fiscale néerlandaise. Invest I SP et Invest II SP sont les actionnaires d'une deuxième unité fiscale.



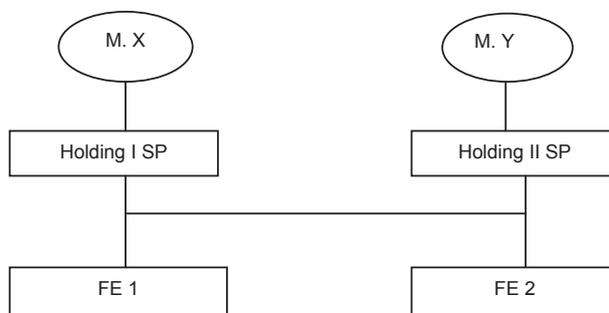
Messieurs X et Y souhaitent apporter respectivement leurs actions Invest I SP et Invest II SP dans la holding I SP et la Holding II SP. Ils veulent centraliser toutes leurs actions dans une seule holding familiale par frère. Le but final est d'aboutir à une unité fiscale et juridique des deux groupes d'entreprise (FE 1 et FE 2) pour augmenter ainsi les chances de survie des diverses sociétés. Spécifiquement selon le droit néerlandais, une grande unité fiscale est donc recherchée, qui doit nécessairement être dirigée par une seule holding (les deux holdings des frères ne le peuvent donc pas ensemble), et ce, compte tenu du besoin de chaque frère d'avoir sa propre holding, où, en plus des participations existantes, de nouvelles participations peuvent également être placées.

Une question prioritaire (fiscale) très importante d'après le droit néerlandais dans l'ensemble de la restructuration est l'éventuelle taxe de transmission (6%) qui sera inévitablement établie dans certains scénarios. Par le plan d'étapes suivant, cette taxe de transmission est évitée.

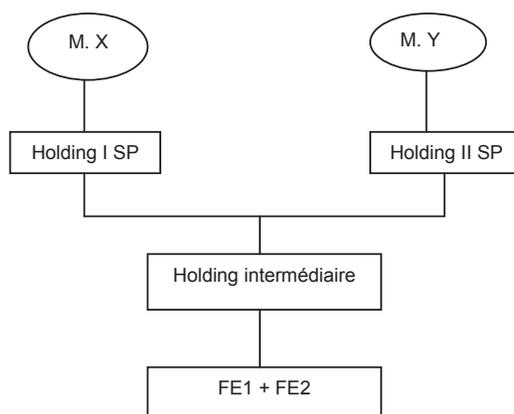
Etape 1: apport Invest I SP dans la Holding I SP et apport Invest II SP dans la Holding II SP

Etape 2: transfert de l'actif et du passif d'Invest I SP et Invest II BV à, respectivement, Holding I SP et Holding II SP

Etape 3: liquidation Invest I SP et Invest II SP



Etape 4: création d'une holding intermédiaire et apport FE 1 et FE2 de sorte que toutes les participations soient jointes en un seul holding de sorte qu'une seule unité fiscale puisse être réalisée.



Seule une restructuration via les étapes précédentes permet d'aboutir, sans l'exigibilité des taxes de transmission, à une unité fiscale globale, avec, en plus de la holding commune, deux sociétés holding.

Le SDA estime qu'Invest I SP et Invest II SP ne doivent pas être intégrées dans, respectivement, la Holding I SP, Holding II SP, mais qu'une fusion peut tout autant avoir lieu entre les holdings (à savoir Holding I SP et Invest I SP et entre Holding II SP et Invest II SP), ce qui aboutirait au même objectif. Ensuite, les holdings de fusion peuvent apporter leurs actions dans la holding intermédiaire.

Le SDA ne peut accepter les arguments des demandeurs (qui sont principalement fiscaux). Pour l'évaluation des opérations, aucune distinction n'est faite par le SDA entre les structures belges et étrangères. En l'occurrence, l'opération consistant en l'apport des holdings Invest I SP et Invest II SP dans, respectivement, la Holding I SP, la Holding II SP, ce qui créerait un capital supplémentaire libéré, suivie du transfert de l'actif et du passif d'Invest I SP et Invest II SP à, respectivement, la Holding I SP, la Holding II SP,

suivie de la liquidation d'Invest I SP et Invest II SP ne serait pas acceptée, dans un contexte belge, vu que l'opération est très clairement inspirée fiscalement. Une fusion pourrait toutefois être acceptée.

Holding sur holding

Monsieur A est depuis longtemps un habitant belge du royaume et souhaite y développer ses activités. Pour ce faire, il souhaite à apporter sa participation (100%) dans la SP X néerlandaise (holding) dans une nouvelle société commanditaire belge à créer.

SP X a une participation dans la SP Y qui est une société d'exploitation avec un risque important (revendications) qui se répercute également au niveau de la SP X qui s'est portée principalement garante pour les dettes financières d'Y.

La demande est motivée dans le cadre de l'organisation du planning de succession du demandeur, le développement d'autres activités en Belgique et la prévention d'un double prélèvement à la source sur d'éventuels versements de dividendes futurs. Il est souligné qu'aucun projet d'investissement concret n'est planifié à l'heure actuelle.

Vu que la SP Y a récemment rencontré des problèmes sur le plan de l'assurance de ses risques, il est important, d'après le demandeur, de soustraire son surplus de liquidités qui va apparaître (dans ce cas, à court terme), au risque du groupe. Cela peut être obtenu en faisant progresser ces ressources vers la Newco.

Le SDA estime que l'apport planifié mène à une structure "holding sur holding" et ne s'intègre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Pas de motivation concluante

Apport par Madame A (célibataire, sans enfants) de sa participation dans la SA X dans une holding à créer.

Suite aux récentes scissions partielles de la SA X (sans décision anticipée) où:

- Un bien immobilier a été scindé vers la société de management du demandeur, la SPRL Y et
- Des participations et des valeurs disponibles ont été scindées vers une Newco (qui a entre-temps été vendue à des tiers)
la SP X ne possède plus qu'un bien immobilier qui est loué.

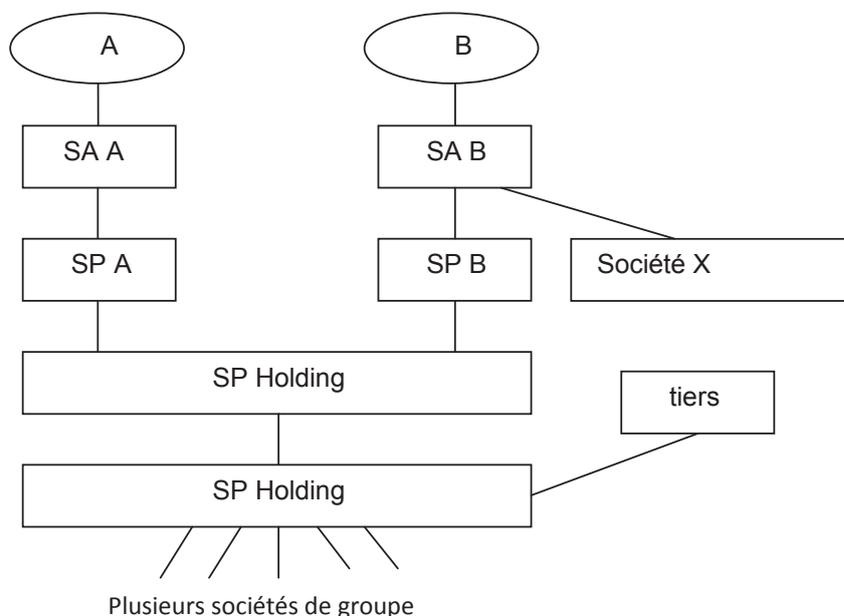
L'assurance de la continuité de la SA X et la mise sur pied, via une structure de holding, d'une structure de suivi adaptée, sont invoquées pour motiver l'apport planifié. Un don des actions de la holding n'est toutefois pas planifié et d'éventuels avantages de la nouvelle holding en cas de décès du demandeur n'ont pas été démontrés.

Le SDA estime, qu'en l'absence de motivation concluante, l'apport planifié ne s'intègre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Transfert avec maintien du contrôle

Cas 1

Structure actuelle



Vente par Messieurs A et B de leurs actions SA A et SA B aux Newcos respectives de leurs enfants.

Les sociétés A et B ont été créées entre-temps selon le droit luxembourgeois par un apport en nature des holdings étrangères A et B et leur siège social a récemment été déplacé en Belgique. Aussi bien la SA A que la SA B disposent d'importantes liquidités. Dans le passé, aucune réduction de capital ni de versement de dividendes n'a eu lieu.

L'objectif des demandeurs est de rester impliqué dans le groupe d'entreprise et de rester dirigeants, là où cela est possible. Ils vont effectivement impliquer totalement leurs enfants dans la politique de sorte qu'ils puissent exercer des fonctions dirigeantes dans le futur et qu'ils puissent reprendre totalement le contrôle à terme. Après les ventes planifiées, les Newcos procéderont, par branche familiale, à la création d'un STAK (Stichting Administratiekantoor) dans lequel les demandeurs auront le droit de vote.

Le SDA estime que, vu le maintien du contrôle visé par les demandeurs, la vente planifiée ne s'intègre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

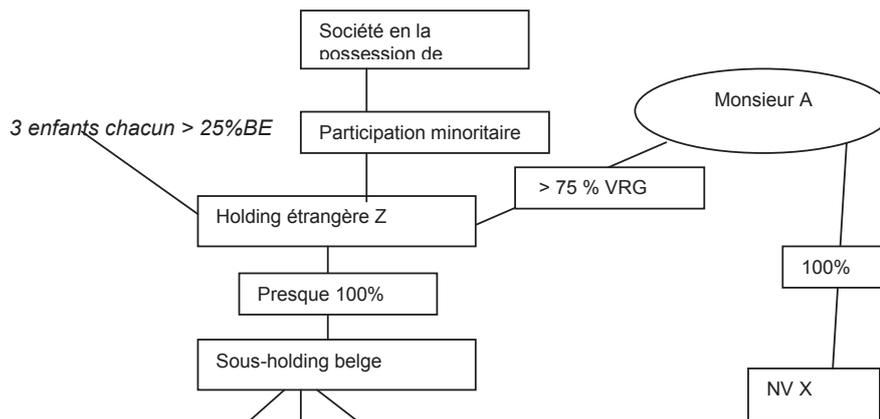
On souligne en outre que dans la présente situation, il faut envisager une piste alternative, à savoir, une vente par les sociétés A et B (les SA ou les SP) au lieu d'une vente par les demandeurs à titre personnel. Dans ce contexte, la motivation invoquée par Monsieur B, à savoir que par une vente des actions SA B, la participation dans X

peut en même temps être transférée, n'est pas une justification acceptable pour qualifier la vente des actions SA B de gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Vente par Monsieur A des actions SA X à la société étrangère Z.

Structure avant l'opération



Z a été créée il y a plusieurs années. Monsieur A a offert la nue-propiété des actions Z à ses enfants au cours des années. La SA X a été créée il y a longtemps par Monsieur A. Cette société est propriétaire du bâtiment commercial (location à des tiers).

Par la vente planifiée, les actions X entreront également indirectement en la possession de ses enfants (en tant que nus propriétaires). Le prix de vente sera en partie (pourcentage faible) immédiatement payé par Z alors qu'une créance apparaîtra pour le solde. La créance de Monsieur A sur Z produira des intérêts et Monsieur A en offrira peut-être la nue-propiété à ses enfants (maintien de l'usufruit).

La vente planifiée s'intègre dans la centralisation de la participation et du planning de succession de Monsieur A. A titre de motivation pour une vente au lieu d'un apport, le demandeur invoque qu'après l'opération il ne faudra pas à nouveau procéder à une offre des actions Z (en nue-propiété) aux enfants.

Le SDA estime que la vente planifiée ne s'intègre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé. Vu que Monsieur A a toujours le pouvoir, l'opération doit être qualifiée de vente à la holding "propre".

Pas de situation concrète

Apport par Monsieur A des actions de sa société de notaire X (100%) dans une Newco à créer.

Vu l'effectif de personnel croissant et le bénéfice d'exploitation en hausse, il n'est pour Monsieur A presque plus possible de continuer de diriger le bureau de notaire tout seul. C'est la raison pour laquelle il souhaite se préparer à une éventuelle association/ D'après le demandeur, le mieux est de réaliser cela au moyen de l'apport des actions X dans une société d'investissements (Newco) notariale.

Il ressort des renseignements fournis que la recherche d'un candidat qui souhaite accéder à la société notariale doit encore être entamée. Le SDA estime donc que parce qu'il n'est pas question d'une situation concrète, l'apport planifié ne s'intègre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Evaluation

Cas 1

Trois frères possèdent des actions dans trois sociétés d'exploitation A, B et C. En raison de différentes visions du futur, ils ont décidé, fin 2013, de stopper leur collaboration. Deux frères continueront d'exploiter ensemble A et B. Le troisième frère reprendra C. Pour rendre la répartition possible, deux frères créent ensemble une holding et apportent leurs actions A et B. Ensuite, la holding achète les actions A et B qui appartiennent au troisième frère.

Pendant le déroulement de la procédure, il est apparu que les opérations ont déjà eu lieu début 2014. Le rapport établi par le réviseur d'entreprise dans le cadre de l'augmentation de capital dans la holding au moyen d'un apport en nature d'actions A et B a été remis. Il ressort du rapport que le réviseur d'entreprise a formulé une réserve quant à l'évaluation des actions A vu que la valeur intrinsèque corrigée utilisée n'est pas confirmée par la valeur substantielle actuelle et que les chiffres budgétés dans la méthode DCF s'écartent des chiffres actuels connus entre-temps. Concernant l'évaluation de B, une réserve a également été formulée vu qu'une surestimation apparaît.

Vu la réserve susmentionnée faite par le réviseur d'entreprise et le fait que l'opération ait déjà eu lieu sur la base de ce rapport, le SDA ne peut rendre une décision positive.

Cas 2

Messieurs A et B sont actionnaires de SA X, SA Y et SA Z. SA X et SA Y sont des sociétés d'exploitation. SA Z possède le bien immobilier qui a été utilisé par SA X et SA Y pour l'exploitation. En outre, SA Z possède 50% des actions dans l'entreprise de travaux SA X.

Les demandeurs souhaitent apporter leurs actions SA X, SA Y et SA Z dans une société holding commune dans le cadre de la centralisation des participations et d'un planning de succession ultérieur. Après l'apport, SA Z vendra sa participation dans SA X à la holding.

Un rapport d'évaluation a été remis. Pour les sociétés d'exploitation, une valeur est déterminée à l'aide d'une moyenne de plusieurs méthodes de rendement. SA Z est évaluée à une valeur substantielle, étant le patrimoine propre corrigé avec les plus-values latentes sur le bien immobilier et la participation dans SA X.

Des informations fournies par les demandeurs montrent que SA Z est estimée inapte en tant que société holding pour les raisons suivantes. Tout d'abord, l'on souhaite créer une holding pure qui ne possède pas de bien immobilier. On indique également qu'il y a, au sein de SA Z, un risque important en matière de pollution des sols provenant d'une activité exercée auparavant. Les demandeurs souhaitent écarter ce risque (et d'éventuels coûts de décontamination du sol dans le futur) des participations que la holding détiendra. Il serait donc, d'un point de vue prudentiel et financier, illogique d'infecter la holding et les entreprises de travaux sous-jacentes et de mettre, de ce fait, en danger l'activité économique et l'embauche.

Le SDA peut accepter cette motivation mais souligne qu'avec ce risque potentiel, il n'a pas été tenu compte de l'estimation de SA Z. Par conséquent, sur la base du rapport d'évaluation fourni, aucune décision positive ne peut être fournie.

Art. 90, 9°, 1er tiret CIR 92 – Ventes et apports d'actions – Valorisations excessives

Un Groupe, actif dans un secteur de pointe, est détenu par six personnes physiques résidentes belges.

Les activités ont été développées il y a une dizaine d'années, au départ d'un pays limitrophe à la Belgique (pays A), via B, une société au capital minimum de droit étranger A constituée à cet effet. Peu après, B a constitué la société de droit belge C, qui agit comme société de management en Belgique.

Les affaires de ce Groupe sont florissantes. Nonobstant cette croissance, les sociétés sont toujours dotées d'un capital minimum, et ce, en dépit d'une haute valorisation, non exprimée comptablement, du know-how de B. Le Groupe souhaite devenir fournisseur de premier ordre à l'échelle internationale, au départ de B. Pour ce faire, le Groupe doit (i) augmenter sa crédibilité passant nécessairement par une augmentation de capital (ii) avoir accès aux marchés financiers et (iii) centraliser et intégrer son pouvoir décisionnel en Belgique.

Le Groupe souhaite procéder à la restructuration en deux étapes :

1. les actionnaires achètent les parts C de B ;
2. les actionnaires apportent les parts de B à C qui deviendrait la société holding du Groupe.

Sur base des valorisations proposées pour ces opérations, C serait achetée à une valeur réduite, quasi symbolique, alors que B serait apportée à une valeur de rendement très optimiste.

Le projet n'a pas été accepté en raison de l'aspect artificiel de l'opération, au rapport d'évaluation de B beaucoup trop agressif, à l'incohérence entre méthodes d'évaluation de B et de C et au fait que l'augmentation de capital aurait été actée dans C, alors que l'une des motivations était de rassurer les clients de B qui est la principale opérationnelle.

Dans un second temps, le projet a été modifié et transformé en simple projet d'apport des parts de B à une Newco de droit belge à constituer à cet effet. Aucun éclaircissement n'a cependant pu être fourni sur la valorisation de B (en particulier par rapport à un comparable de valorisation récent qui avait été relevé lors de l'entrée d'un nouvel associé).

Art. 90, 9°, 1er tiret CIR 92 – Apport d'actions – Valorisation excessive

Les frères A et B sont à la tête d'un groupe de sociétés opérationnelles détenues partiellement en direct et partiellement par l'intermédiaire d'une holding C commune. Les frères souhaitent maintenant apporter à C les actions qu'ils détiennent en direct. La holding C a été constituée trois ans auparavant par A et B, aux fins d'acquérir les participations d'un actionnaire sortant.

L'acquisition avait été réalisée à un prix découlant d'une valorisation réalisée par un réviseur d'entreprise.

Le SDA est d'avis que cette première valorisation est un point de comparaison objectif et fiable, d'autant plus que les opérations de l'époque ont été conclues entre tiers.

Les frères valorisent cependant les apports à réaliser à une valeur nettement supérieure et excessive. Le SDA conclut que les méthodes et les décotes utilisées doivent être similaires et émet une opinion négative sur l'opération projetée.

Art. 90, 9°, 1er tiret CIR 92 - Vente de la holding à un tiers (plutôt que vente de la filiale)

Monsieur A, demandeur, a constitué la société opérationnelle X début des années 90. Peu après la constitution, Monsieur A fit l'apport de sa société X à sa holding de management Y, et ce, en raison de problèmes familiaux. Cet apport a été réalisé à la valeur de souscription de X, c'est-à-dire sans plus-value d'apport. Au fil du temps, des actionnaires minoritaires sont entrés au capital de X; Monsieur A conservant, indirectement par le biais de Y, près de 80% du capital de X. Quelques acquisitions ont également été réalisées par le biais de Y: des placements financiers, un terrain et surtout un immeuble d'habitation acquis très récemment et destiné au logement futur de A et de sa famille. De façon inopinée, Monsieur A est approché par un groupe international Z intéressé par l'acquisition de Y (mais surtout de X). Monsieur A envisage de sortir tous les actifs « privés » sous forme de dividende extraordinaire, préalablement à la vente de Y à Z.

Les questions posées portent sur l'art. 90, 9°, 1^{er} tiret CIR 92 et sur l'existence d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus dans le cadre de l'application éventuelle de l'art. 344 §1^{er} CIR 92.

Le Collège refuse l'opération au motif que le demandeur reste en défaut de fournir des justifications convaincantes quant à la volonté de Z d'acquérir Y.

Art. 90, 9° 1er tiret: apport à une Newco de droit étranger en vue de conserver à l'étranger une structure permettant de bénéficier des déductions RDT

Le Groupe, actif en Europe et dans plusieurs pays en voie de développement, est détenu par une structure familiale dont l'actionnariat se divise aujourd'hui en deux branches (A et B) en raison d'un conflit familial.

Les deux holdings faitières d'exploitation (C et D) sont détenues via deux holdings de détention (E et F), toutes deux communes aux deux branches familiales en conflit. L'une (E) est de droit belge, l'autre (F) de droit étranger. F a été détenue jusqu'il y a quelques années via une Fiducie.

Cette structure bicéphale de détention a été mise en place au milieu des années 2000, suite à une restructuration compliquée, au cours de laquelle ont eu lieu des fusions, scissions et diverses plus-values internes d'apport et de vente.

Depuis lors, l'actionnaire clef qui avait mis en place cette restructuration, est décédé, et un conflit est né portant sur la dévolution successorale d'un certain pourcentage - minoritaire - des actions de détention du Groupe (E et F). Ce conflit risque de nuire à la pérennité du Groupe.

La première branche familiale (A) souhaite faire apport de ses participations dans les deux holdings de détention E et F, à une holding commune X qui permettrait d'obtenir une structure intégrée avec une holding de tête unique pour cette branche.

De plus, le conflit portant sur la détention d'actions dont la propriété est contestée, est en passe de résolution : la branche B a accepté un compromis en vertu duquel la holding commune X rachèterait les actions contestées appartenant actuellement à la branche B. La holding X rendrait possible le financement (via emprunt) de l'acquisition.

Il a été constaté par le Collège que dès le milieu des années 2000, la restructuration ayant donné naissance à la holding F, avait permis la déduction de RDT qui n'aurait pas été permise en Belgique. Le Collège constate que la holding X – tout récemment créée – est également de nationalité étrangère permettant la déduction de RDT qualifiés de « mauvais » en Belgique. Le Collège estime que l'apport s'inscrit dans un contexte qui ne relève plus de la gestion de bon père de famille.

Art. 90, 9° 1er tiret: Vente, achat et apport d'actions

La famille X (parents et enfants) est actionnaire d'une société d'exploitation (SA A) souhaite poursuivre l'expansion de l'activité en se portant acquéreur d'un Groupe Y (SA B et SA C) exerçant une activité complémentaire à celle de la SA A. Le Groupe Y est détenu par des tiers : la SA B est propriétaire du bâtiment industriel et détient totalement la SA C qui est la société d'exploitation.

La famille X désire également utiliser la SA B comme future holding faîtière. En raison de l'immeuble qu'elle possède, la SA B a une grande capacité d'emprunt.

La famille X entend procéder comme suit :

- une partie des actions que possèdent les enfants dans la SA A serait vendue à la SA B pour un prix convenu P ;
- concomitamment, pour ce même prix P, les enfants acquerraient la totalité des actions de la SA B qui chapeauterait dès lors la SA A et la SA C ;
- le prix d'acquisition P des actions des enfants, par la SA B, serait remboursé le jour même au moyen d'un emprunt bancaire souscrit par la SA B ; par ce biais, les enfants disposeraient des liquidités nécessaires au paiement du prix P aux actionnaires vendeurs de B ;
- afin de rembourser le solde d'un emprunt subordonné consenti à la SA B par les actionnaires sortants, des actions de la SA C seraient vendues par la SA B à la SA A. La SA B pourrait ainsi rembourser les anciens actionnaires.
- finalement, parents et enfants pourraient apporter le solde de leurs actions de la SA A à la désormais holding SA B.

Le SDA conclut au caractère artificiel des opérations que l'on ne peut pas qualifier de simples, et des valorisations qui permettent le bouclage des opérations de financement. Les plans financiers de la holding SA B n'ont pas été présentés au SDA de sorte que le caractère risqué du projet n'a pas pu être analysé. La capacité financière du nouveau Groupe à financer les acquisitions n'a pas été démontrée.

Art. 90, 9°, 1er tiret CIR 92: Vente d'actions

Monsieur X est administrateur-délégué au sein de la SPRL A dont il est actionnaire à quasi 100%. La société A exerce une activité de consultance depuis de nombreuses années. Elle détient également l'immeuble professionnel. Il y a peu, X a constitué une société anonyme, la SA B, à laquelle la SPRL A a concédé son activité opérationnelle. Il n'y a pas eu de contrat écrit formalisant l'opération. La SPRL A reste propriétaire de l'immeuble, de l'infrastructure, des véhicules, etc. (contre paiement d'un loyer et d'une refacturation avec marge), et surtout, du logiciel informatique qui génère l'activité. La concession du logiciel donne lieu à des paiements de royalties, calculées à hauteur d'un certain pourcentage des prestations facturées par la SA B. Monsieur X souhaite vendre

la SA B à ses 3 collaborateurs, intéressés par la reprise. Ces derniers ne disposent pas des fonds nécessaires, d'autant que la SA B est fortement valorisée – d'importantes liquidités sont présentes à l'actif du bilan.

Monsieur X envisage dès lors de constituer, avec les 3 repreneurs, une Newco C dans laquelle il sera actionnaire à hauteur de 26 % et à la tête de laquelle il sera nommé gérant statutaire à durée indéterminée. Monsieur X vendra la totalité des actions de la SA B à la Newco C. Concomitamment, X concèdera aux associés repreneurs une option d'achat sur les 26 % qu'il détient dans la Newco C sous condition suspensive du remboursement de sa créance sur C. Selon les prévisions, le remboursement pourrait être liquidé en 6 ans.

Le schéma n'a pas été approuvé eu égard à l'absence de formalisation de la concession de l'activité, à la présence d'importantes liquidités et au fait que X conserve un contrôle absolu de la Newco C pour une période d'au moins six ans.

7.1.2 Qualification des revenus à l'impôt des personnes physiques

Cas 1

Le demandeur a l'intention de louer un immeuble comportant plusieurs chambres qu'il sous-louera ensuite. Le demandeur souhaite plus de clarté relativement à la qualification fiscale des revenus locatifs.

La discussion avec le demandeur fait apparaître qu'il est déjà propriétaire d'un immeuble avec un nombre important de chambres qu'il loue avec des baux de courte durée à des particuliers. La location de ces chambres exige un suivi intensif vu le nombre de chambres important et les renouvellements fréquents de locataires.

Le demandeur a maintenant la possibilité de louer un immeuble comparable à l'immeuble dont il est déjà propriétaire. Les chambres disponibles seront sous-louées.

Au vu de ces constatations, le SDA estime qu'une succession d'opérations ont lieu, lesquelles exigent l'organisation nécessaire et que, par conséquent, la taxation en tant que revenus professionnels (art. 37, CIR 92) ne peut être exclue.

Cas 2

En 2004, le demandeur a acheté et financé en son nom personnel, un terrain avec ses propres moyens. En 2010, le demandeur a acheté en son nom personnel le terrain voisin, également avec ses propres moyens.

Conformément aux permis de bâtir octroyés, le demandeur a fait construire deux immeubles à appartements sur les parcelles susmentionnées avec, à chaque fois, neuf habitations et garages au sous-sol. Il a financé les travaux avec un emprunt hypothécaire d'une durée de 20 ans.

Lorsque les travaux se sont terminés, les appartements ont été loués peu de temps après.

Le demandeur n'a réalisé aucun des deux immeubles à appartement lui-même mais a fait appel pour ce faire à un coordinateur de projet externe. La location et la gestion de l'immeuble se font via un marchand de biens externe.

Le demandeur est actif professionnellement en tant que gérant d'une société qui est agréée en tant que promoteur immobilier.

Le demandeur souhaite vendre les blocs d'appartements et demande en outre la confirmation que la plus-value qui est réalisée à l'occasion de la vente des appartements ne constitue ni un revenu professionnel au sens de l'article 233, CIR 92 ni un revenu divers au sens de l'article 90, 1° CIR 92.

La discussion avec le demandeur a fait apparaître que ce dernier avait déjà acheté plusieurs appartements par le passé qui étaient destinés à la location (également financés avec un emprunt hypothécaire sur 20 ans) et qui ont été revendus quelques années après leur achat.

Il a ainsi été constaté que les opérations projetées de la vente des immeubles à appartements suivent une opération comparable du passé récent où les appartements achetés ont été loués durant une brève période pour ensuite être revendus.

Le SDA estime que l'impôt à titre de bénéficiaire sur la plus-value réalisée dans la vente n'est, dans ce cas, pas à exclure vu le caractère répétitif de l'opération projetée, l'appel au financement externe et le lien avec l'activité professionnelle du demandeur.

Cas 3

X a réalisé, dans les années 90, une invention de nature technique. Fin des années 90, une demande de brevet a été introduite pour cette invention.

Durant cette période, X était dirigeant non rétribué de SA Y. Les activités de la société n'étaient pas liées à l'invention pour laquelle X a demandé et obtenu un brevet.

Dans une phase ultérieure, les droits de brevet ont été exploités commercialement par SA Z, le successeur de SA Y. Initialement, aucun accord n'avait été scellé entre SA Z et SAX pour cela. Par conséquent, aucunes royalties n'avaient été payées par la société.

Après que la première invention ait été brevetée fin des années 90, il y a eu encore plusieurs inventions pour lesquelles une demande de brevet a été introduite. Le droit d'usage sur ces brevets a toujours été transféré sans indemnité à la SA Z.

Suite à une contestation juridique avec un concurrent de SA Z, il a été décidé de conclure un contrat de licence relativement au brevet.

En 2005, un premier contrat de licence a été conclu entre X et SA Z pour lequel des royalties mensuelles sont payées à X. Ces revenus ont toujours été déclarés et taxés comme revenus mobiliers imposables séparés en application de l'art. 17, § 1, 3°, CIR 92.

En 2012, un deuxième contrat de licence a été conclu entre X et SA Z où des royalties seront payées pour l'utilisation du brevet lié à une autre invention de X.

La demande de prefilling vise à obtenir la confirmation que les royalties que X reçoit du deuxième contrat de licence peuvent être considérées comme des revenus mobiliers conformément à l'art. 17, § 1, 3°, CIR 92.

L'explication du dossier par le demandeur fait apparaître que :

- Les royalties reçues de la première licence depuis 2006 ont toujours été déclarées comme revenu mobilier et n'ont jamais fait l'objet d'un litige avec l'administration;
- Dans la SA Z, dans la division R&D, il y a plusieurs personnes qui développent entre autres les inventions de X en vue de les commercialiser;
- X est dirigeant non rétribué et actionnaire dans SA Z;
- X est dirigeant non rétribué dans SA A. Il n'y aurait toutefois pas de lien avec SA Z (après contrôle des comptes annuels et publications au Moniteur belge, il apparaît que les deux sociétés ont bien le même dirigeant, à savoir X et son épouse);
- X a déjà déposé, entre-temps, plusieurs brevets dont deux avec licence à SA Z;
- La première licence à SA Z fin 2005 est liée à une invention de X dans une période dans laquelle la société qu'il dirige exerçait une activité qui n'était pas liée à l'invention qui avait été trouvée;
- La deuxième licence à la SA Z en 2012 est liée à une invention de X dans une période dans laquelle la société qu'il dirigeait exerce une activité où ses inventions sont développées par une équipe R&D et sont commercialisées par la société;
- X dispose d'un numéro de TVA pour la facturation de ses royalties;
- La facturation de royalties par la deuxième licence pour l'année de revenus 2013 constitue un montant considérable.

L'équipe SDA estime que les revenus provenant de la deuxième licence à SA Z par X montrent un lien clair avec l'activité professionnelle de X en tant que dirigeant de SA Z. Les circonstances dans lesquelles l'invention a été mise sur pied et la licence octroyée sont totalement différentes de la première licence octroyée en 2005. Par conséquent, on ne peut être d'accord avec l'assujettissement des royalties reçues liées à la deuxième licence en tant que revenu mobilier au sens de l'article 17, § 1, 3°, CIR 92 au nom de X.

7.1.3 Liquidation société continuation entreprise unipersonnelle

L'objet de la demande de prefilling consiste à savoir si un médecin hospitalier, après la liquidation de sa société personnelle dont le médecin est seul actionnaire et gérant, peut poursuivre, en son propre nom, les contrats existants avec l'hôpital où il travaille sans qu'il soit question d'avantages de toute nature (ou d'une plus-value constatée en cas de liquidation).

D'après les contrats entre le médecin, la SPRL et l'hôpital, les droits et devoirs découlant du contrat passeront d'office au médecin hospitalier si la SPRL perdait sa personnalité juridique.

Lors de la création de la SPRL, il n'y a pas eu d'apport ou de transfert de clientèle. Par la suite également, aucune immobilisation incorporelle n'a jamais été enregistrée en ce sens par la société.

Le SDA estime que, dans les circonstances décrites, il peut être question d'une attribution d'actifs à l'associé en cas de liquidation au sens de l'article 208/209, CIR 92 où une plus-value non exprimée est constatée au moment de son attribution à l'associé

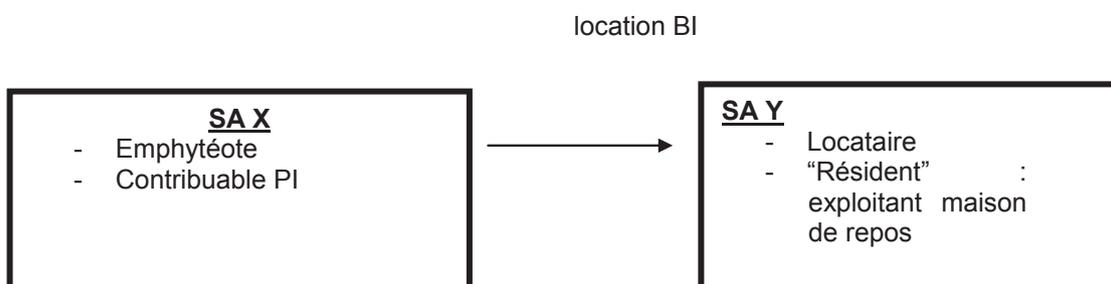
bénéficiaire. Cela est le cas, qu'il y ait eu ou non un transfert de clientèle ou fonds de commerce au moment de la création de la société.

7.1.4 Exonération précompte immobilier exploitation maison de repos

SA X possède différents biens immobiliers à bail emphytéotique pour les louer ensuite à des sociétés de groupe individuelles afin d'y exercer des activités de repos et de soins.

SA Y paye un loyer conforme au marché à SA X pour le bien immobilier et y exploite une maison de repos et de soin agréée par l'administration. SA Y offre en outre une possibilité de résidence et différents services adaptés au profit de personnes âgées en bonne santé, nécessitant des soins et atteints de démence sénile.

Schématiquement :



SA Y facture à ses résidents un prix journalier.

Le demandeur (SA X) souhaite obtenir la confirmation relativement à l'absence de but lucratif pour l'exonération du PI conformément à l'article 253, 1° juncto 12, CIR 92 lorsque la SA Y clôture l'exercice comptable avec un résultat positif, en ce sens que, pour l'évaluation de l'absence de but lucratif, il n'est tenu compte que de l'utilisation du bien immobilier et donc également uniquement de la partie du bénéfice qui découle du bien immobilier y afférent.

Le demandeur fait à ce propos une distinction entre les bénéfices de l'exercice général des activités de la maison de repos (e.a. fourniture de services et de soins aux résidents nécessitant des soins; exploitation d'une cafétéria pour les visiteurs;...) d'une part, et les revenus obtenus du bien immobilier concerné (destiné à l'exploitation de la maison de repos), d'autre part. Seule la dernière catégorie, à savoir les revenus nets du bien immobilier devrait être utilisée pour la conservation et le développement de la maison de repos ("obligation de réinvestissement"), et ce, en vue d'obtenir/de maintenir l'exonération PI.

Pour définir ces revenus nets qui sont obtenus du bien immobilier et qui sont soumis à l'obligation de réinvestissement, le demandeur fait référence à différents éléments du prix journalier facturé. Le prix journalier comporte également implicitement, en plus du règlement des coûts liés aux services offerts (soins, médicaux et autres), une indemnité pour logement dans les chambres.

Le demandeur utilise en outre une méthode pour déterminer le pourcentage du bénéfice de la mise à disposition du bien immobilier.

Tenant entre autres compte de la jurisprudence récente relative au jugement de l'absence de but lucratif comme visé à l'article 12, §1, CIR 92 et des termes dans la circulaire n° Ci. RH 222/628.711 du 1er juillet 2013 (AGFisc n° 27/2013) à ce propos, le SDA estime qu'en ce qui concerne la procédure proposée par le demandeur, l'absence de but lucratif au sens de l'article 12, § 1, CIR 92 n'a en aucun cas été démontrée.

7.1.5 Taxation étalée plus-value lors du transfert fonds de commerce

La SPRL X est une société active en tant que société d'audit comptable professionnelle. En 1996, elle a acheté le fonds de commerce et l'équipement de bureau du fonds de commerce de la SPRL Y.

SPRL X a amorti ce fonds de commerce acquis à cette époque sur une période de dix ans. En conséquence de ces amortissements, et du temps écoulé depuis, la valeur comptable du fonds de commerce acquis à l'époque et devenue nulle.

A présent, SPRL X souhaite transférer les immobilisations incorporelles à une nouvelle société d'audit comptable à créer, dans laquelle la génération suivante –assistée du gérant de SPRL X-peut accéder à bon marché au capital.

Le prix pour le fonds de commerce est calculé à l'aide du chiffre d'affaires annuel moyen des trois à quatre dernières années.

Vu que le fonds de commerce acheté à l'origine a entre-temps été entièrement amorti, une plus-value importante a été réalisée en conséquence de la vente prévue.

SPRL X souhaite utiliser le système de la taxation étalée de l'article 47, CIR 92.

Le SDA conclut d'après le rapport d'évaluation que le fonds de commerce apporté à l'époque en 1996 consistait intégralement en clientèle. L'actif a été amorti sur un délai de 10 ans. Sa valeur comptable est nulle.

Vu que le fonds de commerce acquis à l'époque a été entièrement amorti, le SDA estime que la plus-value réalisée est intégralement liée au développement du nouveau fonds de commerce qui n'a pas été exprimé en tant qu'élément de l'actif au bilan de l'entreprise. Par conséquent, le demandeur ne peut faire appel au système de taxation étalée de la plus-value conformément à l'article 47, CIR 92.

7.1.6 Avantage de toute nature véhicule domicile-travail

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation qu'il n'y a pas d'avantage de toute nature dans son chef concernant l'usage personnel du véhicule mis gratuitement à sa disposition par la SPRL X, en application des articles 32 et 36 CIR 92.

L'activité concerne une pratique de médecine générale, avec aussi bien des consultations au domicile du docteur que des visites des patients chez eux. Le siège social de sa société et son domicile se trouvent à la même adresse.

Le docteur effectue encore des consultations dans un deuxième endroit. En tant qu'activité complémentaire, le docteur effectue également de la recherche/consultance pour diverses entreprises, pour lesquelles des déplacements doivent également avoir lieu pour des réunions ou des conférences.

Récemment, la société a acheté un véhicule qui est, selon le docteur, uniquement utilisé à des fins professionnelles. Le docteur dispose également d'un véhicule privé avec lequel la famille effectue tous les déplacements privés.

On entend par usage personnel d'un véhicule (cf. circulaire Ci.RH.241/561.364 (AFER 8/2004) du 05.02.2004) les déplacements strictement privés et les déplacements domicile-lieu de travail.

D'après un arrêt de la Cour de Cassation du 21 novembre 2002, il est question de déplacement domicile-travail si le déplacement commence au domicile, même lorsque le contribuable effectue une partie de son activité professionnelle à son domicile. La Cour suit donc en ce sens le point de vue de l'administration.

Cela signifie que les déplacements vers le deuxième endroit où le docteur effectue ses consultations doivent être considérés comme des déplacements domicile-lieu de travail et que donc, aucune suite positive ne peut être donnée à la demande.

7.1.7 Droits d'auteur architectes

SPRL X souhaite qualifier de droits d'auteur une partie des honoraires attribués à ses architectes.

Le SDA estime à ce propos que:

- Bien qu'une construction peut en principe bénéficier de la protection de la Loi sur le droit d'auteur, il est généralement difficile pour les architectes de démontrer l'originalité de la construction;
- L'établissement de plans, d'études préalables, d'un examen des matières premières à utiliser, etc. est plutôt une donnée de technicité, d'expertise et de professionnalisme et, dans une moindre mesure, d'un effort intellectuel qui donne à la construction un caractère individuel;
- Ce n'est que dans des cas très exceptionnels et individuels, où il est question d'un style reconnaissable, original et propre à l'architecte qu'un petit pourcentage réalisé sur un tel projet peut être pris en compte à titre de droits d'auteur;
- Le développement du savoir-faire, de l'expérience et de la connaissance dans le développement de projets spécifiques, certes complexes et de grande ampleur comme des laboratoires, crèches, agences bancaires, etc. s'intègre dans les activités professionnelles des architectes concernés et contribue à une expertise, une efficacité et un professionnalisme accrus;
- Les projets présentés et consultés sur le site web de la SPRL X (divers labos, centres de recherche, crèches, bureaux, maisons de repos, écoles, serres, etc.) ne sont pas de nature à être pris en compte à titre d'œuvres protégées par droits d'auteur.

7.1.8 Frais propres à l'employeur déplacement à l'étranger secteur du transport

La question provient d'une entreprise active dans le secteur du transport. On souhaite savoir si les chauffeurs qui effectuent des déplacements internationaux mais qui ne prennent pas de temps de repos journaliers ou hebdomadaires à l'étranger (mais qui, le

soir après leur tâche journalière avec des activités à l'étranger retournent chez eux en Belgique), peuvent quand même invoquer une indemnité journalière forfaitaire de maximum 37,18 EUR (comme défini dans le Commentaire du CIR). Il n'y aurait pas de double usage de l'indemnité RGPT, des chèques-repas, Ces montants seraient déduits du montant de 37,18 EUR.

Celui qui pose la question comprend que la circulaire du 15.04.2011 (AGFisc n° 21/2011) sur le régime fiscal des diverses indemnités qui sont octroyées dans le secteur du transport à des chauffeurs qui effectuent des déplacements internationaux, n'est pas d'application -car les chauffeurs ne prennent pas de temps de repos à l'étranger- et que les chauffeurs ne sollicitent donc pas, dans le cas présent, des montants plus élevés d'application au SPF Affaires étrangères pour les agents appartenant à la "carrière de l'Administration centrale"

La question posée était de savoir si les chauffeurs peuvent alors avoir droit à des indemnités forfaitaires pour des voyages de service à l'étranger comme défini dans la circulaire du 11.05.2006 (AOIF 17/2006).

Le champ d'application de la circulaire du 11.05.2006 ne s'étend toutefois pas au cas présent vu le fait que son champ d'application se limite à des activités professionnelles sédentaires (cf. circulaire du 15.04.2011 AGFisc n° 23/2011, n° 6). On entend par activités professionnelles non-sédentaires les activités où les voyages sont inhérents à la fonction et où le déplacement lui-même constitue l'essence de la fonction. Par conséquent, on ne peut adhérer à l'objet de la demande.

7.1.9 Application article 344 CIR 92

Cas 1

Les actionnaires (couple) de SNC C souhaitent procéder à une réduction de capital social. La réduction de capital sera entièrement imputée sur le capital réellement libéré. SNC C est la société holding de la société d'exploitation SPRL A et de la société patrimoniale SPRL B. Toutes les sociétés ont été créées il y a quelques temps avec un capital minimum

Une réduction de capital a eu lieu en 2009 dans SNC C par l'apport en nature des actions de SPRL A et SPRL B. L'apport était principalement inspiré du souhait des actionnaires de renforcer le capital de SNC C en vue de développer les activités existantes et de nouvelles activités. Pour l'apport en nature, une décision anticipée avait été obtenue au SDA. Les conditions telles que posées par le Ministre des Finances en réponse à la question parlementaire n° 657 de M. Van Campenhout du 23 février 2005, ainsi que les conditions décrites dans le point de vue de l'époque du SDA avaient été respectées.

Les demandeurs souhaitent ramener le capital de SNC C au capital minimum au moyen d'une importante réduction de capital. La réduction de capital sera répartie au pro rata parmi les actionnaires actuels et se fera conformément aux règles en la matière du code des Sociétés et des statuts de la société.

L'objectif de la réduction de capital est d'apurer la dette du compte-courant des actionnaires développée autrefois à l'égard de SPRL B qui correspond au montant de la réduction de capital. Les moyens excédentaires ont été, par le passé, mis à disposition des actionnaires via compte-courant. Ni SNC C, ni SPRL A, ni SPRL B ne disposent pour l'instant de suffisamment de moyens propres pour payer la réduction de capital. Les actionnaires devraient transférer la créance qu'ils recevraient sur SNC C suite à la

réduction de capital à SPRL B en compensation de la dette dans le compte courant. La créance de SPRL B sur les actionnaires est convertie en une créance sur SNC C qui remboursera cette dette à l'égard de SPRL B par la vente des actions SPRL A à SPRL B.

En application de la doctrine step by step, 1) l'apport des actions SPRL A et SPRL B dans la SNC C (step up considérable) en vue du développement et de l'élargissement des activités, suivi de b) une réduction de capital chez SNC C où il apparaît que les investissements susmentionnés n'ont jamais eu lieu et c) l'apurement du compte courant, sont considérés comme une unité d'actions et redéfinis dans un versement de dividendes direct aux personnes physiques.

Le SDA estime que les opérations prévues ne sont pas justifiées par d'autres motifs que l'évitement des impôts sur les revenus.

Cas 2

Une société belge est créée pour attirer les investisseurs via l'émission d'actions. Ces moyens sont incorporés dans une Sicar luxembourgeoise, dont la société belge est seule actionnaire. La Sicar investira à son tour tous les moyens dans une nouvelle Soparfi luxembourgeoise, en partie via des actions et en partie via des emprunts sous la forme d'obligations. La Soparfi investit dans des sociétés de projet. La Sicar sera dans le cas présent certes soumise à l'impôt des sociétés au Luxembourg mais sur une base imposable (qui ne comporte pas, dans le cas présent, le revenu de l'intérêt) s'écartant du droit commun. L'objectif de toute la structure, surtout par le chaînon intermédiaire de la Sicar, apparaît comme ayant uniquement une motivation fiscale et il n'y a pas d'autres motifs que l'obtention d'un avantage fiscal.

7.1.10 Article 228, §3, CIR92 (disposition "catch all")

Il a été décidé par le Collège de la SDA que les charter fees que la Société X paiera aux sociétés visées à l'article 228, §3, CIR 92, relèvent du champ d'application de l'article 228, §3, CIR 92, et ce, aussi bien pour la période où elle bénéficie du régime de taxation en fonction du tonnage que pour la période suivante.

7.1.11 Réorganisations

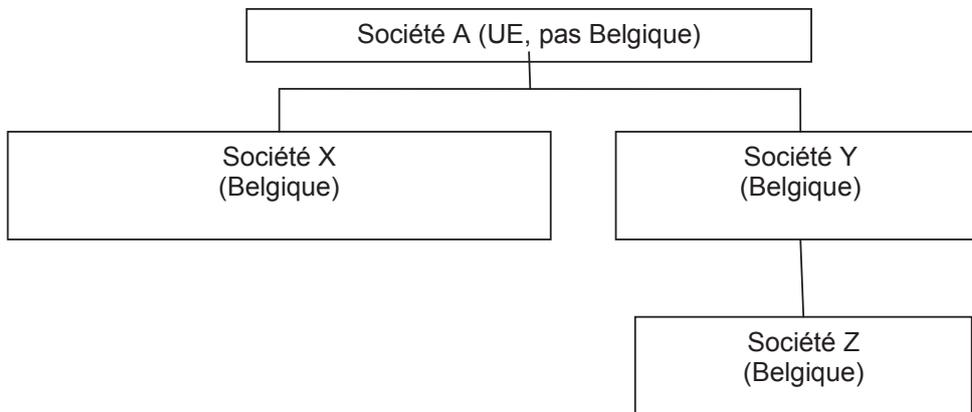
Cas 1

FUSION ET DISPOSITION ANTI-ABUS

P2014.0654

La demande concernait le fait de savoir si l'intégration opérationnelle envisagée de la société Y et de la société Z, n'avait pas comme but principal ou un des buts principaux, la fraude ou l'évasion fiscale au sens de l'article 211, §1^{er}, quatrième alinéa, 3° et de l'article 183bis CIR 92 et repose sur des considérations sur le plan des affaires, de sorte que cette fusion peut être réalisée de manière fiscalement neutre. Il est en outre demandé confirmation que l'article 344, § 1^{er} CIR 92, ne trouve pas d'application sur les opérations successives envisagées.

Organigramme avant l'opération



Historique de la structure actuelle du groupe

Le groupe A a différentes entités juridiques en Belgique.

La société Y est la société centrale opérationnelle du groupe A en Belgique, qui exécute d'une part des activités opérationnelles dans la division M, subdivision N, et est d'autre part active en tant que shared service center du groupe en Belgique. La société Y est en outre l'actionnaire central des sociétés belges du groupe A.

La société Z est une filiale opérationnelle belge de la société Y, active dans la branche d'activités M, subdivision O.

Il y a quelques années, il a été décidé de placer en Belgique le financement à long terme du sous-groupe non européen du groupe A, et plus particulièrement dans la société X. La société X faisait en outre office d'entité centralisatrice pour les avances de liquidités et les déficits des entités belges – l'activité belge de cash pooling.

Dans le cadre de la réorganisation en cours de la société X, en 2014, la société Y a aliéné à sa société-mère A, sa participation dans la société X. Cette étape cadre selon le demandeur, dans la finalisation de l'arrêt des activités au sein de la société X, ce que le groupe avait antérieurement déjà décidé.

La société Y procédera ensuite à une réduction de capital et une distribution de dividendes à la société A.

Après le transfert de cette société X par la société Y à la société A, le groupe A envisage de centraliser, au sein de la société faïtière Y, le financement du fonds de roulement et la gestion des liquidités des entités belges. Afin d'assurer, pour le futur, la disponibilité et la gestion efficiente des liquidités, il est envisagé de centraliser les activités belges de cash pool de la société X, dans le chef de la société Y. Le demandeur affirme que le prix de vente du cash pool existant des activités de la société X, sera conforme au marché. Étant donné qu'il est envisagé de centraliser le cash pool au sein de la société Y, il est en outre envisagé que la société Z distribuera ses liquidités excédentaires au cours d'une deuxième phase au moyen de dividendes.

Opération envisagée

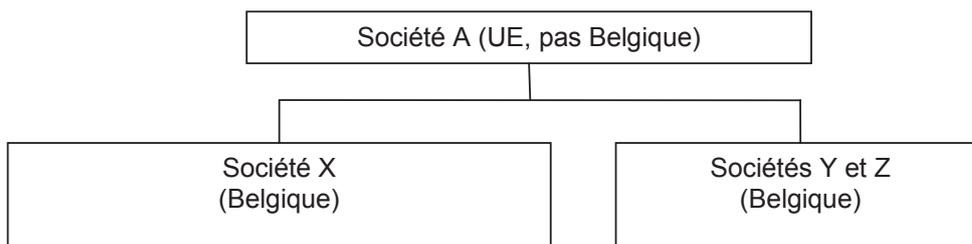
Dans sa division M, le groupe vise une synergie rentable entre les branches N et O de la division, de sorte qu'en fin de compte, une fusion entre la société Y et la société Z est envisagée au cours de la restructuration du groupe A.

En résumé, on peut affirmer qu'il sera procédé aux étapes suivantes :

1. La vente par la société Y, à la société A, de la participation dans la société X, par laquelle une plus-value d'environ b millions d'EUR sera réalisée par la société Y ;
2. Une réduction de capital auprès de la société Y ;
3. Une distribution de dividendes d'environ (b+4) millions d'EUR par la société Y à la société A ;
4. L'acquisition par la société Y, de l'activité belge de cash pool par la société Y de la société X ;
5. La distribution de dividendes de la société Z à la société Y ;
6. Une fusion par laquelle la société Z est reprise par la société Y.

La confirmation est en outre demandée, que l'article 344, § 1^{er} CIR 92, ne s'applique en aucune manière aux opérations successives.

Organigramme après l'opération



Position du SDA

Fusion par absorption de la société Z par la société Y

Considérations sur le plan des affaires

Tant la société Y que la filiale Z, sont des sociétés opérationnelles toutes deux actives au sein de subdivisions de la division M.

Sur la base des informations obtenues, la fusion mère-filiale envisagée cadre dans la limitation des frais généraux, la consolidation de l'efficacité et de la position de concurrence, et le rassemblement des différentes équipes des produits existants, afin d'obtenir un effet de synergie et afin d'être/de rester innovant.

A cet effet, le demandeur a confirmé que la restructuration n'aura pas de conséquences négatives sur l'emploi.

Les autres sociétés belges détenues par la société Y, ne font pas partie de la réorganisation envisagée, et ce, pour des raisons stratégiques et commerciales.

Impact fiscal

Sur la base de la déclaration à l'impôt des sociétés relative à l'année d'imposition 2014, la société Y est déficitaire et la société Z a une base imposable effective. Selon l'estimation du demandeur, au 31/12/2014, la société Y disposera exclusivement de pertes fiscales reportées, mais pas d'autres éléments fiscalement récupérables. La société Z ne dispose pas d'éléments fiscaux reportés.

En application de l'article 206, § 2 CIR 92, la fusion envisagée occasionnera une limitation des pertes fiscales reportées de la société Y.

Le demandeur a fourni, au 31/12/2014, le calcul de la valeur fiscale nette de la société Y et de la société Z, au cas où il n'y aurait pas de réduction de capital à la société Y, où la société Y ne distribuerait pas de dividendes à la société A, et où la société Z ne distribuerait pas de dividendes à la société Y. Dans cette hypothèse, selon le demandeur, environ 20% des pertes fiscales antérieures reportées disparaîtraient.

Le demandeur a fourni, au 31/12/2014, le calcul de la valeur fiscale nette de la société Y et de la société Z, au cas où il n'y aurait pas de réduction de capital à la société Y, où la société Y ne distribuerait pas de dividendes à la société A, et où la société Z ne distribuerait pas de dividendes à la société Y. Dans cette hypothèse, selon le demandeur, environ 5% des pertes fiscales antérieures reportées disparaîtraient.

Le demandeur a fourni le calcul de la valeur fiscale nette de la société Y et de la société Z au 31/12/2014 au cas où une réduction de capital ait lieu à la société Y, où la société Y distribuerait des dividendes à la société A et où la société Z distribuerait des dividendes à la société Y. Il s'agit finalement du scénario envisagé par le demandeur. Dans cette hypothèse, selon le demandeur, environ 14% des pertes fiscales antérieures reportées disparaîtraient.

Le demandeur souligne que la distribution des dividendes de la société Z à la société Y, fera en sorte qu'une partie complémentaire des pertes fiscales antérieures reportées disparaîtra grâce à la limitation de la déduction RDT jusqu'à 95 %, avec comme résultat que 5 % sera en principe imposable. C'est la raison pour laquelle, dans les deux hypothèses susmentionnées, le demandeur parle plutôt de la disparition de respectivement environ 13% et 22% de pertes fiscales antérieures reportées.

Le SDA estime que lors de l'évaluation de l'impact des différentes étapes sur la limitation des pertes antérieures reportées, il ne faut pas tenir compte de l'utilisation des pertes antérieures reportées, pour faire disparaître de la base imposable, les 5% de dividendes perçus. En effet, il s'agit en l'espèce, de l'utilisation de pertes reportées afin d'éviter l'imposabilité et pas de la disparition de pertes reportées par le biais d'une mesure fiscale, sans que le demandeur ne puisse les utiliser.

La fusion et le goodwill de la fusion que cela a fait apparaître, en combinaison avec les participations détenues, a comme conséquence qu'au nom de la société fusionnée, l'apparition d'une base de calcul moins élevée pour la déduction des intérêts notionnels.

Le demandeur a confirmé que dans le chef de la société Y, il n'existe pas de dettes impayées ayant encore trait à l'acquisition des actions dans la société Z.

Décision

On peut admettre qu'avec la fusion, on obtient des effets de synergie et que les frais généraux vont baisser.

*Rapport annuel SDA 2014
81/132*

Ces dernières années, la société Y se trouve toujours dans une position de pertes, alors que la société Z est imposable. La fusion occasionne un avantage fiscal dans le sens où la base imposable de la société Z disparaît après la fusion.

Le demandeur nuance tout ceci en affirmant que la société Y peut également épuiser ses pertes fiscales opérationnelles sans l'intégration. Il ressort des prévisions obtenues sur la base du stand alone, que la société Y deviendra imposable à partir de l'exercice financier xxxx. C'est la raison pour laquelle le demandeur affirme qu'il s'agit en l'espèce plutôt d'une utilisation accélérée des pertes fiscales reportées, par laquelle l'entité de la fusion sera déjà imposable à partir de l'exercice financier yyyy (< xxxx).

Le demandeur souligne en outre que cet avantage ne contrebalance pas la limitation des pertes fiscales antérieures reportées qui sera appliquée suite à la fusion envisagée.

On peut admettre que la fusion envisagée répond à ce qui est stipulé à l'article 211, §1^{er}, quatrième alinéa, 3° CIR 92.

L'article 344, § 1^{er} CIR 92

Les étapes suivantes vont avoir lieu :

1. La vente par la société Y, à la société A, de la participation dans la société X, par laquelle une plus-value d'environ b millions d'EUR sera réalisée par la société Y ;
2. Une réduction de capital auprès de la société Y ;
3. Une distribution de dividendes d'environ (b+4) millions d'EUR par la société Y à la société A ;
4. L'acquisition par la société Y, de l'activité belge de cash pool par la société Y de la société X ;
5. La distribution de dividendes de la société Z à la société Y ;
6. Une fusion par laquelle la société Z est reprise par la société Y.

Les étapes 1, 2, 3 et 4 cadrent dans la réorganisation de la société X, précédemment le véhicule de financement du groupe A, par lesquelles il est progressivement mis un terme aux activités de la société X et dont une partie est déplacée de la Belgique vers un autre pays de l'UE.

Dans le compte rendu des faits, il est cependant étonnant que la société Y vende d'abord la société X dans sa totalité à la société A, pour ensuite racheter de la société X, une partie des activités, à savoir, l'activité belge de cash pooling.

Le demandeur a cependant confirmé que la plus-value réalisée suite à la vente de la société X par la société Y à la société A, sera encore entièrement distribuée avant la fin de l'année (et donc avant la fusion de la société Y et de la société Z) à titre de dividende intérimaire à la société A, ne provoquant aucun impact de la plus-value sur la valeur fiscale nette de la société Y.

Compte tenu de ce qui précède, la position du demandeur peut être suivie lorsqu'il affirme que les étapes 1 à 4 ne sont pas inspirées par des considérations d'ordre fiscal.

Cependant, le raisonnement du demandeur relatif à la distribution des dividendes de la société Z à la société Y, par lequel les liquidités excédentaires sont versées (étape 5) préalablement à l'opération de fusion par laquelle la société Z passera entièrement dans la société Y (étape 6), ne peut pas être suivi.

Selon le demandeur, la centralisation des liquidités excédentaires de la société Z auprès de la société Y par le biais d'une distribution de dividendes, provoque une amélioration de la position d'endettement de la société Y, et la société Y obtient ainsi un accès à ces liquidités pour ses propres besoins en fonds de roulement. Le demandeur ne fournit cependant aucune motivation quant à la raison pour laquelle cela doit encore avoir lieu par le biais d'une distribution de dividendes avant la fusion, où toutes les liquidités excédentaires seront finalement transférées de la société Z vers la société Y.

Le SDA a en outre effectué un calcul de la valeur fiscale nette de la société Y et de la société Z au 31/12/2014 au cas où une réduction de capital ait lieu à la société Y, où la société Y distribuerait des dividendes à la société A et aucune distribution de dividendes n'ait lieu de la société Z à la société Y.

Selon cette hypothèse, un bon 53% des pertes fiscales antérieures reportées disparaîtraient par l'application de l'article 206, §2, CIR 92. On peut en conclure que la distribution de dividendes planifiée de la société Z à la société Y, préalable à l'opération de fusion par laquelle la société Z est absorbée par la société Y, fournit un avantage fiscal considérable étant donné qu'un très important montant de pertes fiscales reportées pourra être conservé en supplément lors de la fusion de l'entité.

On ne peut par conséquent pas confirmer que l'article 344, § 1^{er} CIR 92 ne soit pas d'application sur les opérations successives envisagées et plus spécifiquement, sur l'étape 5, par laquelle préalablement à la fusion envisagée, une distribution de dividendes aura lieu.

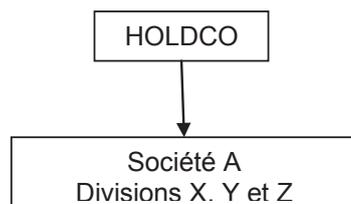
Cas 2

SCISION PARTIELLE – application de l'article 206, §2, CIR 92

Le demandeur souhaite obtenir de la clarté quant au traitement des pertes fiscales reportées d'une société partiellement scindée dont la valeur fiscale nette est négative.

Selon le demandeur, en cas de scission partielle par laquelle la valeur fiscale nette totale de la société partiellement scindée est négative, aucune perte fiscale reportée de la société partiellement scindée, n'est dissociée vers la société qui les obtient, et ce sur la base de l'article 206, §2, deuxième alinéa, CIR 92, mais toutes les pertes fiscales reportées de la société partiellement scindée restent conservées à la société partiellement scindée. En outre, la limite de déductibilité de l'article 206, §2, deuxième alinéa, CIR 92 n'est pas d'application sur ces pertes fiscales reportées (conservées, c'est-à-dire non scindées). Ainsi, en cas de scission partielle par laquelle la valeur fiscale nette totale de la société partiellement scindée est négative, la société partiellement scindée peut encore toujours disposer, après la scission partielle, du montant total de ses pertes fiscales reportées dont elle disposait avant la scission partielle.

Organigramme avant l'opération



*Rapport annuel SDA 2014
83/132*

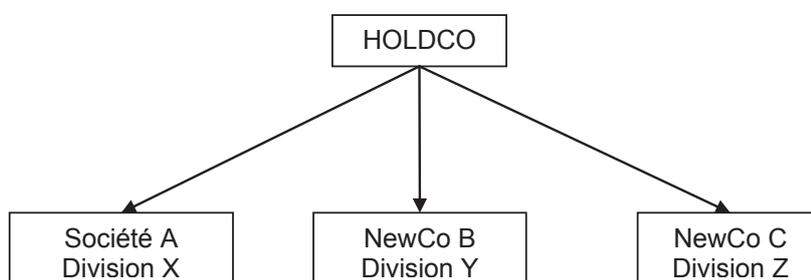
Opération envisagée

Le groupe souhaite exécuter un réalignement par lequel la structure du groupe sera organisée de telle sorte que chaque division séparée soit classée au sein du groupe, dans une entité juridique séparée.

À cet effet, différentes démarches doivent être entreprises, dont la scission partielle de la société A. Les divisions X, Y et Z sont hébergées ensemble dans la société A. Le demandeur souhaite scinder partiellement la division Y et Z en deux nouvelles sociétés à créer. La division X sera maintenue au sein de la société A.

À présent, la société A a une valeur fiscale nette négative et des pertes fiscales reportées. La valeur comptable nette est positive.

Organigramme après l'opération



Position du SDA

Sur la base de l'article 213, troisième alinéa, CIR 92, en cas d'opération assimilée à une scission (comme la scission partielle) la société transférante est considérée suivant le cas, soit comme une société scindée, soit comme une société absorbante ou une société bénéficiaire, pour l'application du présent Code.

Cela signifie notamment que pour l'application de l'article 206, §2, CIR 92, une « scission partielle » doit être traitée de la même manière qu'une « scission complète en au moins deux autres sociétés ».

La limite de déductibilité telle qu'elle est prévue à l'article 206, §2, CIR 92, est d'application sur les pertes professionnelles antérieures de la société scindée lors d'une scission fiscalement neutre par absorption ou création.

Dans le cas qui nous occupe, on souhaite scinder partiellement la société A, par laquelle 2 divisions seront hébergées dans 2 sociétés séparées nouvellement créées. La société A a cependant une valeur fiscale nette négative.

Pour le calcul de la limite de déductibilité, une valeur fiscale nette négative est égale à zéro, conformément à ce que stipule l'article 184ter, §3, 2° alinéa, CIR 92.

Suite à l'application de l'article 206, §2, CIR 92, les pertes professionnelles antérieures d'une société qui a une valeur fiscale nette négative et qui est partiellement scindée, ne seront pas conservées par la société partiellement scindée. Elle verra disparaître ses pertes.

Ces pertes ne pourront pas non plus être récupérées ou retrouvées auprès de la (des) société(s).

Par conséquent, l'application de l'article 206, §2, CIR 92 implique qu'en cas de scission (partielle) par une société dont la valeur fiscale nette est négative, toutes ses pertes professionnelles antérieures disparaissent.

Dans le cas qui nous occupe, cela implique que les pertes antérieures de la société A, seront complètement perdues suite à la scission partielle planifiée.

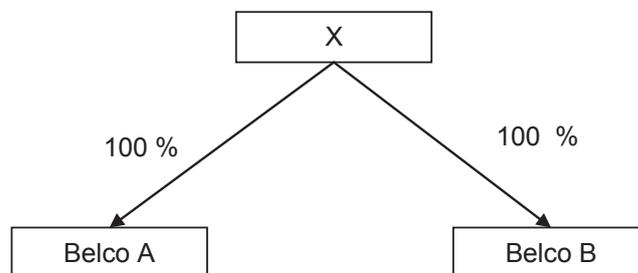
Cas 3

Fusion

Schéma de la situation

Belco A et Belco B sont deux sociétés opérationnelles qui vendent des produits différents. Les actions des deux sociétés sont en possession de la même société-mère étrangère X.

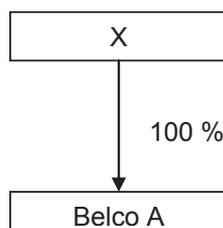
Organigramme



Opération envisagée

Le groupe souhaite procéder à une fusion, par laquelle Belco A absorbe sa filiale, la société Belco B.

Organigramme après l'opération



Position du SDA

En l'espèce, le SDA fait tout d'abord remarquer que l'activité de Belco B enregistre un recul important, avec un faible chiffre de ventes, avec comme conséquence, un effectif limité. À cause de ces mauvais résultats, Belco B dispose de pertes reportées qui restent toujours très importantes même après la limitation telle qu'elle est prescrite par l'article 206, § 2, deuxième alinéa, CIR 92. En outre, Belco B possède encore un important montant en déductions réversibles pour capital à risque, dont il apparaît sur la base des prévisions fournies, que celles-ci ne pourraient être déduites dans les délais

visés à l'article 536, premier alinéa, CIR 92. Belco A se trouve par contre dans une position d'imposabilité.

Il ressort des prévisions fournies, que la base imposable de Belco A suite à la fusion, disparaîtra jusqu'en 2015. Ce n'est qu'à partir de l'année 2016 que l'entité fusionnée aura à nouveau un résultat imposable. En outre, à partir de 2016, le résultat imposable de l'entité fusionnée sera également plus bas que le total du résultat imposable des deux sociétés si aucune fusion n'avait lieu, vu que la déduction annuelle pour capital à risque qui ne peut pas être utilisée par Belco B pour cause de bénéfices insuffisants, pourra maintenant être déduite de la base imposable de Belco A.

La considération la plus importante citée par le demandeur, à savoir, que Belco B, lors de marchés publics, rate des opportunités à cause de ses moyens financiers limités (ce à quoi, selon le demandeur, on pourrait contrer par une fusion avec l'autre société), n'a pas pu être démontrée. Les autres considérations sur le plan des affaires consistent en une simplification du groupe et la rationalisation des coûts, qui sont inhérents à toute fusion. Le SDA estime dès lors que les considérations sur le plan des affaires ne sont pas équivalentes aux avantages fiscaux atteints par la fusion et que l'opération de fusion ne répond de ce fait pas à ce qui est stipulé à l'article 183bis, CIR 92 (voir l'arrêt de la Cour européenne de Justice du 10 novembre 2011 dans l'affaire C-126/10 Foggia).

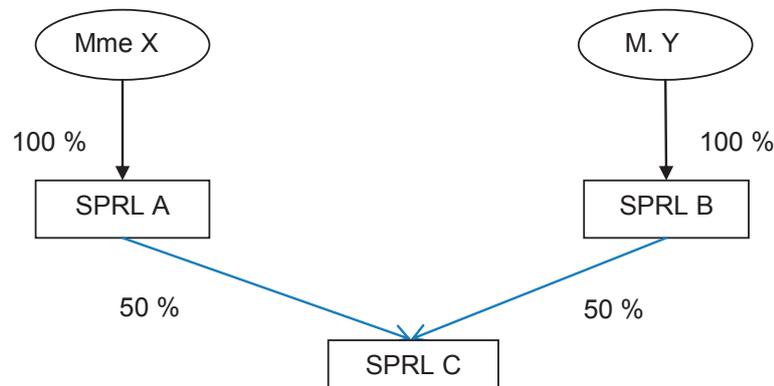
Cas 4

Fusion-scission partielle-liquidation

Schéma de la situation

Un couple, Mme X et M. Y, possèdent chacun toutes les actions d'une société, à savoir, respectivement la SPRL A et la SPRL B. Les deux sociétés précitées exercent une activité de prestataire de services. La SPRL A possède en outre encore des biens immobiliers (partiellement loués, partiellement utilisés en privé par le couple) et un important portefeuille d'investissement. La SPRL A et la SPRL B possèdent chacune 50 % des actions de la SPRL C, qui ne comprend que l'habitation familiale dans laquelle habite le couple.

Organigramme

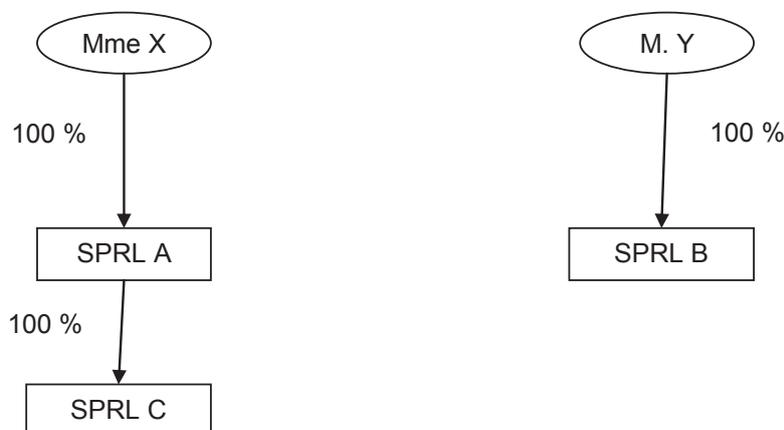


Opérations envisagées

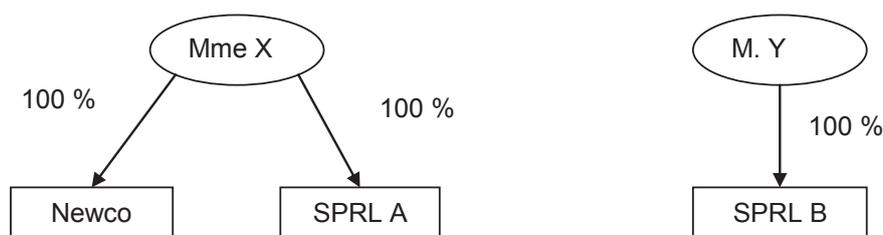
Pour toutes sortes de raisons, Mme X souhaite transférer tous les biens immobiliers actuellement en possession de la SPRL A et de la SPRL C, ainsi que le portefeuille d'investissement de la SPRL A, vers son patrimoine privé et poursuivre les activités de prestations de service de la SPRL A, sous une autre forme de société (SNC ou SCom. simple). A cet effet, les démarches suivantes sont envisagées :

1. La vente des actions de la SPRL C par la SPRL B, à la SPRL A.
2. La fusion silencieuse, par laquelle la SPRL C est absorbée par la SPRL A.
3. La scission partielle de la SPRL A, par laquelle l'activité de prestataire de service est transférée à une nouvelle société à créer et par laquelle les biens immobiliers et le portefeuille d'investissement sont conservés à la SPRL A.
4. La liquidation de la SPRL A.

Organigramme après l'étape 1 (vente d'actions)



Organigramme après les étapes 2 et 3 (fusion silencieuse et scission partielle)



Organigramme après l'étape 4 (liquidation de la SPRL A)



Position du SDA

En matière d'impôts sur les revenus

Le SDA estime que les actes juridiques successifs et en particulier la scission partielle suivie par la liquidation de la SPRL A, constituent un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1^{er}, premier alinéa, CIR 92, par lequel l'article 269, § 1^{er}, 1^o, CIR 92 (25 % de précompte mobilier sur une distribution de dividendes) pour les raisons suivantes :

1. l'activité de la SPRL A consiste en une activité de prestations de services (en principal);
2. les revenus générés par cette activité ont été investis dans des biens immobiliers et un portefeuille d'investissement, en d'autres termes, la gestion des biens immobiliers et du portefeuille d'investissement est en essence la conséquence de l'activité de prestation de services (en accessoire) ;
3. conformément aux articles 5a et 7, alinéa 4 de la loi-programme du 28 juin 2013, le précompte mobilier sur des boni de liquidation sont passés de 10% à 25% avec entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2014 ;
4. le fait que l'activité de prestation de services (en principal) soit transférée et poursuivie dans une société nouvellement créée, démontre que l'intention n'est pas d'arrêter l'activité de la SPRL A de manière effective, mais par contre, d'encore allouer les biens immobiliers et les placements obtenus grâce aux bénéfices de cette activité avant le 1^{er} octobre 2014 à Mme X à un taux de 10% en matière de précompte mobilier, dans le cadre d'une mise en liquidation ;
5. les buts envisagés par le demandeur peuvent également être atteints en allouant, après la fusion, les biens immobiliers et les placements moyennant une distribution de dividendes en nature à Mme X et en modifiant ensuite la forme de société de la SPRL A en une SNC ou une SCom. simple ;
6. le demandeur n'a pas invoqué de motifs non fiscaux convaincants quant au choix des actes juridiques successifs, en particulier, en ce qui concerne la scission partielle suivie de la liquidation de la SPRL A.

Quant aux droits d'enregistrement

Au moment de la liquidation de la SPRL A :

1. l'attribution des biens immobiliers achetés par la SPRL A à la seule associée/fondatrice de la SPRL A, Mme X, sera soumise au droit fixe général prévu à l'article 11 du C. Enreg. flamand ;
2. l'attribution de l'habitation familiale achetée par la SPRL C à la seule associée/fondatrice de la SPRL A, Mme X, sera soumise au droit de vente prévu à l'article 44 du C. Enreg. flamand, étant donné que Mme X n'était pas associée au moment de l'acquisition de la SPRL C.

En ce qui concerne la conjonction de la totalité des actes juridiques constitués de la scission partielle de la SPRL A, par laquelle l'activité de prestation de services est hébergée dans une nouvelle société, et les biens immobiliers et le portefeuille d'investissement restent conservés dans la SPRL A, suivie par la liquidation de la SPRL A avec attribution des biens immobiliers à Mme X, il est établi que celle-ci ne peut pas être considérée comme un abus fiscal au sens de l'article 18, § 2, premier alinéa, C. Enreg. flamand, vu que le contribuable ne retire aucun avantage fiscal grâce à ces opérations. Pour l'application de l'article 129, deuxième alinéa, C. Enreg. flamand, l'administration ne fait en effet aucune distinction quant à l'attribution des biens immobiliers de la société aux associés, qu'elle ait lieu suite à la dissolution de la société ou durant son existence. Les droits dus sont les mêmes dans les deux hypothèses.

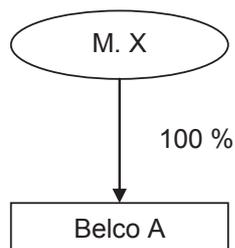
Cas 5

Changement de contrôle

Schéma de la situation

Belco A est une société immobilière dont le seul actif est un immeuble de bureaux donné en location à 7 locataires. Les actions de la société A sont en la possession de M. X.

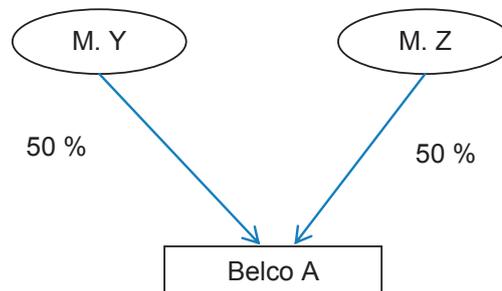
Organigramme



Opération envisagée

L'actionnaire actuel, M. X, est âgé et souhaite mettre un terme à ses activités. Il souhaite transférer ses actions à MM. Y et Z (tiers parties). Après la reprise des actions par MM. Y et Z, Belco A vendra son seul bien immobilier. Il sera opté pour l'étalement de la taxation de la plus-value réalisée, visé à l'article 47 CIR 92 et le prix de vente sera réinvesti en biens immobiliers.

Organigramme après l'opération



Position du SDA

Le SDA estime que de changement de contrôle de Belco A ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique au sens de l'article 207, troisième alinéa, CIR 92 à cause des considérations suivantes :

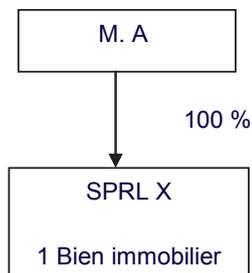
1. l'activité actuelle, à savoir, la mise en location de l'immeuble de bureaux, ne sera pas poursuivie puisque le bien immobilier est vendu immédiatement après le changement de contrôle, ce qui a pour conséquence que Belco A n'en conserve que du cash ;
2. l'opération a pour effet d'éviter que M. X, après la vente du bien immobilier, ne doive liquider sa société, avec comme conséquence, que tant l'impôt des sociétés (la plus-value sur le bien immobilier s'élève à un montant plus important que les pertes fiscalement récupérables), que le précompte mobilier sont évités ;
3. l'opération permet d'opter pour l'étalement de la taxation de la plus-value (contrairement au cas où il serait procédé à la liquidation de Belco A) de sorte que Belco A n'aura pas de base imposable dans les années à venir grâce à la déduction de ses pertes fiscalement récupérables.

Cas 6

Schéma de la situation

À la fin des années '90, la SA X achète un bâtiment destiné à l'habitation et utilisé à cet effet, ce qui constitue son unique actif immobilier (pas de bâtiment d'exploitation). Au début 2014, les enfants de M. A vendent chacun leurs actions dans la SA X à leur père, de sorte que M. A devient le seul actionnaire. Étant donné qu'une SA doit avoir au moins 2 actionnaires et 3 administrateurs, et qu'à partir du début 2014, ils n'y seront plus, il est décidé quelques mois plus tard, de transformer la SA en une SPRL. Au même moment, un des clients les plus importants se retire également de ce qui est maintenant la SPRL X.

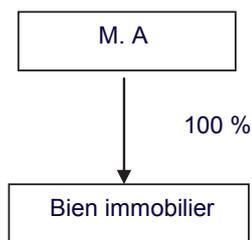
Situation avant l'opération



Opération envisagée

M. A décide de dissoudre la SPRL X et d'acquérir lui-même le bien immobilier en le sortant de la liquidation/du partage, à hauteur du paiement du droit fixe général.

Situation après l'opération



Position du SDA

Il s'agit de l'interprétation de l'article 129 du C. Enreg. En principe, l'acquisition d'un bien immobilier provenant d'une société de personnes (SPRL) est taxée au droit de vente (10%) sur la base de l'application de l'art. 129, premier alinéa du C. Enreg. Sur la base de l'art. 129, troisième alinéa, 2° du C. Enreg., l'acquisition par un associé d'une société de personnes (SPRL), d'un bien immobilier provenant de la société échappera cependant au droit de vente, à condition :

- a. que ce bien immobilier ait été acquis par la société avec paiement du droit d'enregistrement proportionnel fixé pour les ventes, et
- b. qu'il soit établi que l'associé acquéreur faisait partie de la société lorsque ce dernier a acquis le bien immobilier.

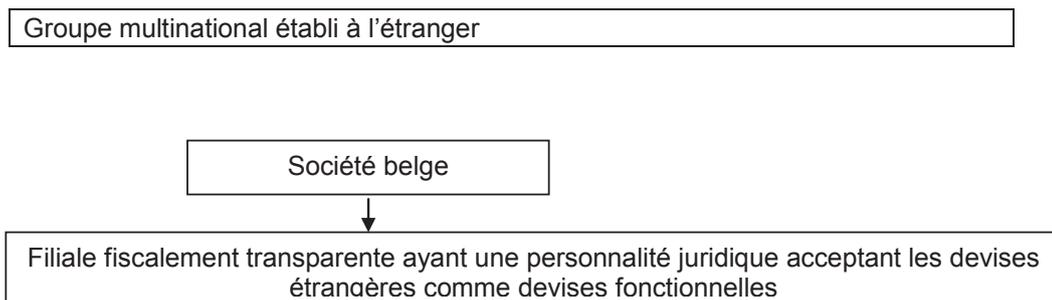
À l'époque, le bien immobilier a cependant été acquis par la SA X, prédécesseur en droit de la SPRL X, avec paiement du droit de vente. Le SDA estime que la transformation de la SA en SPRL au début 2014, n'a été opérée que pour répondre à la première condition de ce régime de faveur. L'article 130 du C. Enreg. stipule en effet que l'acquisition d'immeubles provenant d'une société par actions (SA), donne lieu à la perception du droit établi pour les ventes. Le SDA estime que la transformation en SPRL, suivie de la dissolution et de la liquidation, n'a été inspirée que dans le but de faire passer le bien immobilier de manière fiscalement avantageuse dans le patrimoine privé de M. A.

7.1.12 Déduction pour capital à risque

Schéma de la situation

La demande avait trait à la confirmation que la participation dans la filiale fiscalement transparente, ne doit pas être déduite du capital à risque pour le calcul de la déduction pour capital à risque ou que le patrimoine propre de la société fiscalement transparente peut être ajouté au patrimoine propre de la société belge pour le calcul de la déduction des intérêts notionnels.

Schéma



Opération envisagée

La société belge envisage de convertir ses moyens liquides dans une devise étrangère et de garder cette devise au sein d'une filiale ayant une personnalité acceptant la devise étrangère comme devise fonctionnelle et qui est fiscalement transparente.

Conformément au droit comptable belge, la participation dans la filiale par la société belge serait enregistrée comme immobilisation financière (IF).

Selon le demandeur, une lecture stricte de l'article 205ter, § 1^{er}, deuxième alinéa, a) CIR 92 impliquerait que la participation dans la filiale fiscalement transparente soit déduite du capital à risque de la société belge.

Cela n'est pas en concordance avec la raison d'être de la loi sur la déduction des intérêts notionnels et n'est pas dans les intentions du législateur. L'exclusion de l'article 205ter, § 1^{er}, deuxième alinéa, a) CIR 92 est prévue pour éviter les déductions en cascade. Étant donné que la filiale est fiscalement transparente, il n'y a en l'espèce aucun risque de déduction en cascade. L'exclusion de la participation hors de la base sur laquelle la déduction des intérêts notionnels est calculée, n'a dès lors aucun sens à la lumière de l'objectif du législateur et y est même contraire.

Une lecture stricte de l'article 205ter, § 1^{er}, deuxième alinéa, a) CIR 92, aboutirait en outre au résultat illogique que le patrimoine propre de la société belge qui est entré dans la filiale, n'entrerait, en pratique, nulle part en ligne de compte pour l'application de la déduction des intérêts notionnels, ni dans le chef de la société belge, ni dans le chef de la filiale (qui est résidente belge).

Position du SDA

Le texte de l'article 205ter, § 1^{er}, deuxième alinéa, a) CIR 92 est clair et ne peut pas être interprété.

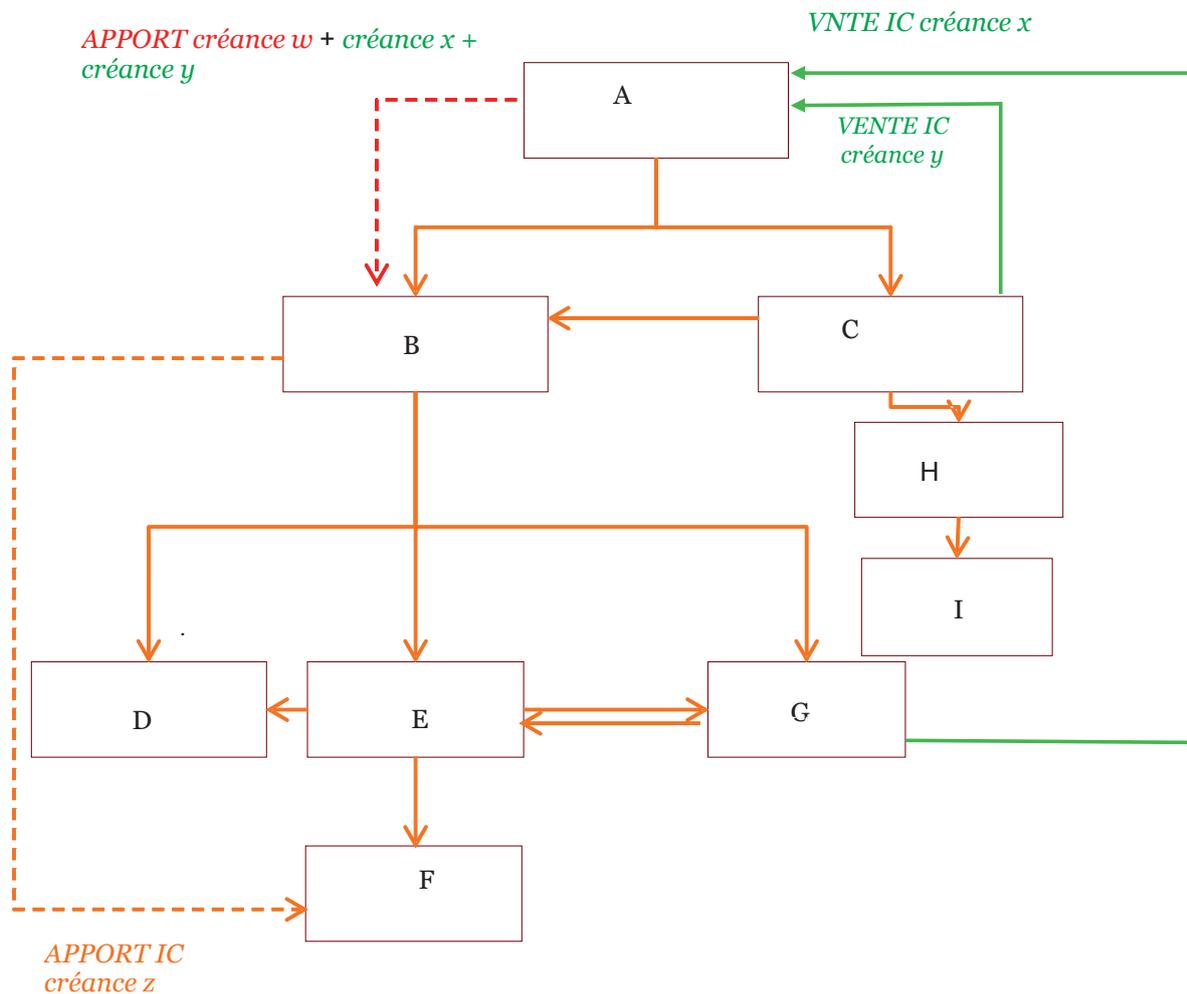
Pour cette raison, le SDA n'a pas pu donner une suite favorable à la requête du demandeur.

7.1.13 Avantage anormal ou bénévole

Schéma de la situation

Il est demandé confirmation que la remise partielle des créances ne constitue pas un avantage anormal ou bénévole obtenu, au sens des articles 79 et 207, deuxième alinéa CIR 92 au nom de D et de E, que la partie des créances qui n'a pas fait l'objet d'une remise suite à la liquidation déficitaire et à la dissolution de D et de E, ne fait pas apparaître une matière imposable au sens de l'article 185 § 1^{er} CIR 92 au nom de D en E et que les remises et la perte comptable réalisée lors de la liquidation, sur les dettes toujours actives, constituent des frais professionnels au sens de l'article 49 CIR 92 chez G et B ; que les apports symétriques ne peuvent pas être perçus comme étant une remise de créances et que le montant nominal des créances est à considérer intégralement comme capital libéré fiscal au sens de l'article 184 CIR 92 ; que les moins-values réalisées lors de la vente des créances à la valeur du marché, constituent des frais professionnels fiscalement déductibles au sens de l'article 49 CIR 92 au nom de C et G et que les pertes comptables auxquelles B devra faire face suite à la liquidation de D et de E, constituent des frais professionnels fiscalement déductibles au sens de l'article 198 § 1^{er}, 7 juncto § 2 CIR 92, pour autant qu'il s'agisse de pertes en capital libéré. Les demandeurs souhaitent en outre obtenir la confirmation que toutes les transactions envisagées sont justifiées par suffisamment de motifs autres que d'éviter l'impôt sur les revenus au sens de l'article 344 § 1^{er} CIR 92.

Schéma



Opération envisagée

B et G donneront quittance de manière inconditionnelle de leur créance sur D à hauteur des latences fiscales de D. D sera ensuite liquidée de manière déficitaire.

B donnera quittance de manière inconditionnelle de sa créance sur sa filiale E à hauteur des latences fiscales de E. E sera ensuite liquidée de manière déficitaire.

En ce qui concerne la société F, B fera l'apport de sa créance z à la valeur nominale dans le capital de F en échange de nouvelles actions F dont le nombre sera calculé sur la base de la valeur nominale de la créance, de sorte qu'il sera question d'un apport symétrique.

Étant donné qu'après l'apport symétrique, F aura encore toujours un patrimoine propre négatif, sa grand-mère B fera encore une augmentation de capital supplémentaire en cash.

G va vendre à A, à la valeur du marché, la créance x qu'elle a sur B, faisant ainsi réaliser une moins-value à G.

C va également vendre à A, à la valeur du marché, la créance y qu'elle a sur B, faisant ainsi réaliser une moins-value à C.

Ensuite, A va apporter la créance w qu'elle a sur B et des créances x et y, dans le capital de B, à la valeur nominale, en échange de nouvelles actions B dont le nombre sera calculé sur la base de la valeur nominale des créances, de sorte qu'il sera question, ici aussi, d'un apport symétrique.

Position du SDA

En première instance, des apports asymétriques ont été proposés, par lesquels des créances ont été apportées à la valeur nominale dans le capital du débiteur, alors que dans la société apportante, les actions reçues en échange de l'apport ont été calculées sur la base de la valeur du marché bien plus basse des créances. Le SDA n'accepte, chez l'ancien créancier, qu'une perte déductible ou une moins-value déductible lorsque ces créances possèdent une valeur réelle plus basse que la valeur comptable et que la formation du capital chez l'ancien créancier, a également été constituée pour cette valeur réelle (approche symétrique). La valeur d'acquisition des actions qui proviennent de la transformation de créances, concorde avec la valeur conventionnelle des créances apportées. Si l'évaluation de l'apport des créances se fait par conséquent à la valeur nominale, alors on ne peut accepter chez l'ancien créancier, de moins-value déductible au sens de l'article 49 CIR 92.

Le SDA n'a pas pu accepter non plus, l'opération telle qu'elle a ensuite été présentée, et ce, pour les raisons suivantes :

- (i) la remise partielle de la créance par G vis-à-vis de D concerne une remise par une filiale ;
- (ii) la créance que B souhaite remettre vis-à-vis de D, ne concerne pas une créance de B, mais une dette que B a vis-à-vis de D. B rembourserait cette dette à D alors que B a un patrimoine propre négatif et est donc elle-même dans les problèmes ;
- (iii) B veut remettre sa créance sur E alors qu'elle est elle-même dans les problèmes ;
- (iv) la créance z que B a vis-à-vis de F concerne un emprunt accordé à F au moment où B a un patrimoine propre négatif ;
- (v) B souhaite encore effectuer une augmentation de capital supplémentaire en cash auprès de sa sous-filiale F alors qu'elle est elle-même dans les problèmes ;
- (vi) et parce que G, de par la moins-value qu'elle va réaliser sur la créance x suite à la vente à la valeur du marché, va se retrouver soumise à la procédure de la sonnette d'alarme.

7.1.14 Transfer Pricing

Cas 1

Avantage anormal ou bénévole

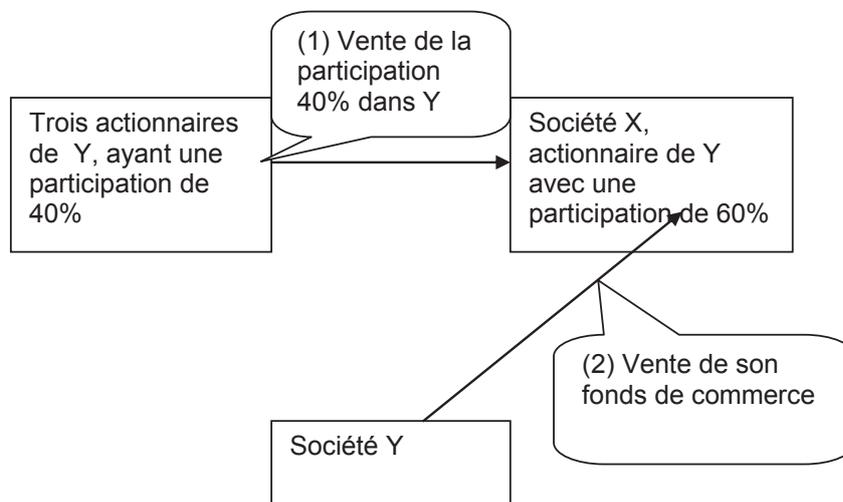
Schéma de la situation

Au cours de l'année n, la société X a acquis de tierces parties, les 40% restants des actions dans la société Y, la rendant à 100% propriétaire de Y.

Afin de procéder à une intégration opérationnelle, X souhaite racheter le fonds de commerce de Y au début de l'année n+1.

Au cours des négociations en matière d'acquisition, des participations restantes des actions de Y des tierces parties, il a été convenu d'un modèle d'évaluation pour les actions de Y, sur la base de multiples financiers multipliés par une évaluation des futurs EBITDA moyens annuels de Y. Vu que ce modèle a été utilisé au cours de l'année n et vu que la vente du fonds de commerce par Y à X aurait lieu au début de l'exercice financier n+1, Y souhaiterait faire usage de la même méthode d'évaluation pour déterminer le prix conforme au marché du fonds de commerce. Y mettrait à jour le modèle d'évaluation où le besoin s'en fera sentir, en utilisant les chiffres de l'exercice financier n.

Schéma ou organigramme



Opération(s) envisagée(s)

La demande tend à obtenir confirmation (i) que la vente par Y, de son fonds de commerce, ne donne pas lieu à l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole par X, au sens de l'article 26 CIR 92 et de l'article 49 CIR 92 (ii) que la vente par X de son fonds de commerce, ne donne pas lieu à l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole par X, au sens de l'article 79 CIR 92 et l'article 207 CIR 92.

Position du SDA

Le SDA a constaté qu'Y était confrontée à d'importantes pertes et s'est par conséquent posé la question de savoir si les opérations envisagées ne sont pas simplement exécutées pour des raisons d'ordre fiscal. Par exemple, par le biais d'une fusion (silencieuse), Y pourrait en effet ne plus pouvoir récupérer une partie de ses pertes. Des questions ont en outre été posées quant à une possible problématique de « debt push down » et de « step up ».

En ce qui concerne l'évaluation, le SDA estimait que l'acquisition de 40% des actions, ne pouvait pas être extrapolée sans raisons dans le sens de l'évaluation du fonds de commerce.

Le demandeur a omis, après la première concertation, de faire savoir qu'il ne procéderait pas à l'introduction d'une demande formelle de ruling.

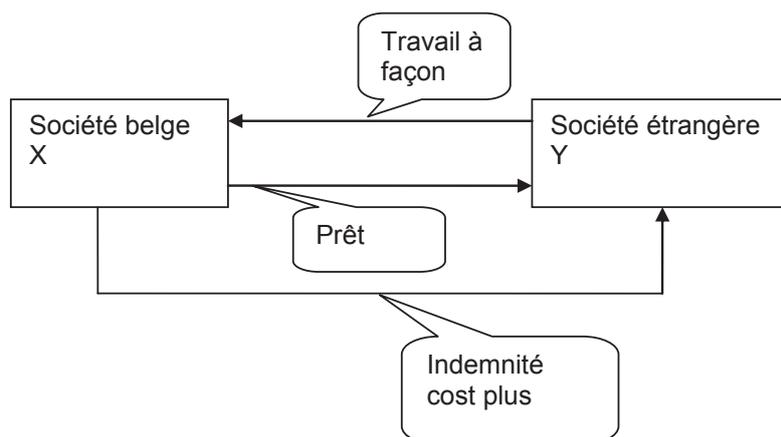
Cas 2

Schéma de la situation

La société belge X a créé une société en dehors de l'Europe de l'Ouest. Cette société agira comme 'manufacturier de contrat' pour la société X et se verra pour cela verser une indemnité de la société X, égale d'une part au remboursement de ses frais professionnels budgétisés, augmentés d'un mark-up de a% et d'autre part, de ses frais financiers.

Le demandeur aimerait également savoir dans quelle mesure la société X, en plus de l'indemnité cost-plus, doit octroyer une partie de la « location saving » (qui provient du fait que le coût salarial du pays dans lequel est établi le manufacturier de contrat, est nettement plus bas qu'en Belgique) au manufacturier de contrat.

Schéma ou organigramme



Opération(s) envisagée(s)

La demande tend à obtenir une décision anticipée confirmant que les indemnités proposées qui seront octroyées à Y, ne font pas apparaître d'avantage anormal ou

bénévole visé à l'art. 26, 79 juncto 207 CIR et satisfait à la norme de pleine concurrence telle qu'elle est fixées à l'article 185, §2, a) CIR.

Position du SDA

Le SDA n'était pas d'accord avec le mark-up de a% proposé par le demandeur, ni avec l'octroi de quelque location saving que ce soit, ni avec la base des coûts sur laquelle le mark-up serait calculé, à cause du fait que le type d'indemnité proposé par le demandeur, était étayé par une étude TP dans laquelle une sélection de sociétés d'Europe occidentale ont été retenues comme étant comparables. Le SDA a recommencé l'étude du demandeur, mais a cependant recherché des sociétés comparables dans le pays (et les pays limitrophes) où la société Y était établie. Sur la base de cette étude, un mark-up de b% sur les frais professionnels réels a été proposé.

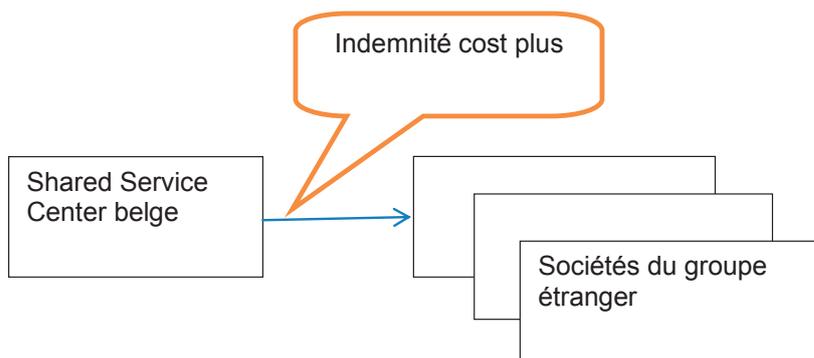
Le SDA était en l'espèce également d'avis que les charges d'intérêts initialement imputés de X à Y, ne pouvaient pas être reversées à X par le biais de l'indemnité pour le travail à façon. Selon le SDA, il s'agit en l'espèce de deux opérations intragroupes distinctes devant être considérées de manière séparée l'une de l'autre. En outre, lors des recherches de situations comparables effectuées par le SDA, il a été tenu compte du rapport Debt / Equity de la société Y.

Cas 3

Schéma de la situation

Une société belge est responsable des services de logistique et d'achat du groupe auquel elle appartient. Ce « shared service center » impute à cet effet une indemnité sur la base de ses frais de fonctionnement (principalement des frais de personnel, des frais de bureau, des frais généraux) majorés d'un mark-up conforme au marché.

Schéma ou organigramme



Opération(s) envisagée(s)

La demande tend à savoir si l'indemnité cost plus proposée, est conforme au marché pour les services de logistique et d'achat à effectuer au profit des membres du groupe. Le demandeur souhaite en outre avoir l'assurance que les sociétés du groupe étranger

ne disposent ni d'un établissement fixe matériel ni d'un établissement fixe personnel en Belgique, conformément à l'art. 5 du modèle de convention OCDE et à l'article 229, CIR 92.

Position du SDA

Il a été constaté que vu ses activités et son profil de risque, l'entreprise est surcapitalisée. L'entreprise dispose également de x millions d'euros de créances, principalement des créances en compte courant par le biais du cash pool, sur une autre société belge du groupe, sur lesquelles un intérêt minuscule est imputé.

La créance en compte courant mentionnée déjà depuis 2008 pour le même montant, dans les comptes annuels, est plutôt considérée par le SDA, comme une créance à long terme. Le SDA ne peut nier cette donnée, même dans le cas où ni la créance, ni le pourcentage d'intérêt ne font l'objet de la demande. L'équipe a demandé plus de précisions à ce sujet au demandeur, mais n'a encore eu aucune réaction de sa part.

Cas 4

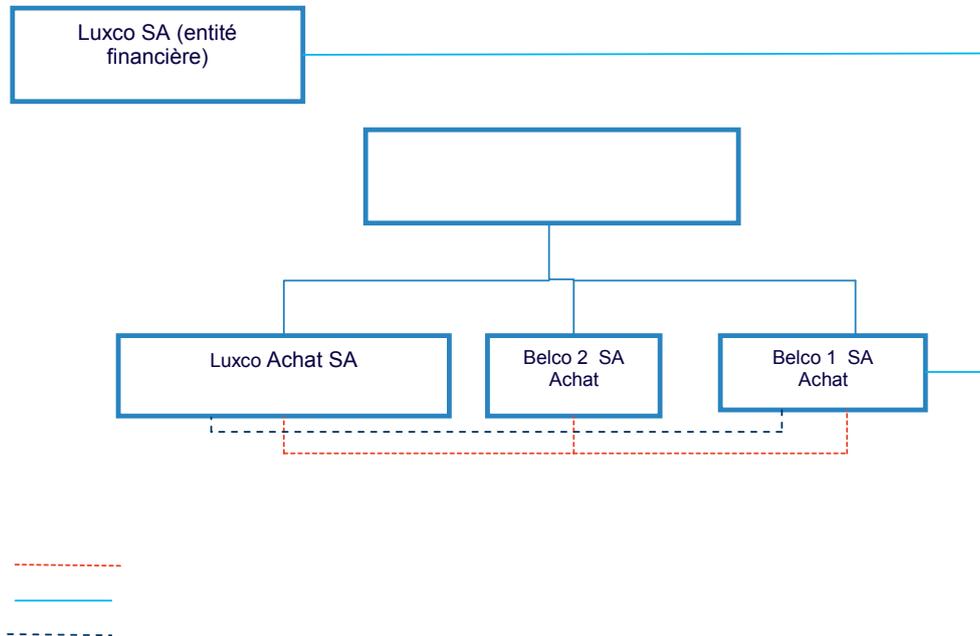
La situation soumise ne correspond pas à la réalité quant au fait d'assumer les risques

Schéma de la situation

La demande concernait :

- l'indemnité perçue par une société intérieure d'un groupe multinational (Belco 1), pour une prestation de services en matière d'acquisition intragroupe (cost-plus), la prestation de services en matière de vente et de distribution intragroupe (cost-plus), et la prestation de services administratifs (cost-plus) ;
- le prix d'achat payé par cette société intragroupe, à une entité financière créée au profit du groupe (acquisition à un prix égal au prix de vente, moins l'indemnité – égal à un pourcentage sur les frais professionnels – pour la société intérieure) ;
- l'indemnité perçue par une autre société intérieure du même groupe (Belco 2) pour une prestation de services en matière d'acquisition intragroupe (cost-plus).

Schéma



Opérations envisagées

Les demandeurs souhaitent obtenir une prolongation d'une décision anticipée octroyée précédemment, par laquelle il était demandé confirmation que les indemnités et les prix d'achat appliqués par les sociétés belges pour des transactions intragroupes, étaient conformes au marché.

Position du SDA

L'équipe a émis des doutes quant à la conformité de la politique en matière de politique de prix de transfert du groupe, car :

- des risques d'entreprise importants ont été attribués à des entités sans personnel;
- la société d'achat luxembourgeoise au sein de la structure du groupe, était soi-disant responsable de l'exercice de toutes les fonctions et risques, mais ne disposait quasi pas de personnel ;
- au sein du groupe, aucun lien ne pouvait être trouvé entre le lieu où les bénéfices ont été réalisés et le lieu de « création de valeur ».

L'équipe du SDA chargée du traitement des demandes, s'est demandé si les entités belges avaient bien été indemnisées de manière conforme au marché pour les fonctions qu'elles ont exercées, car aucune réponse univoque n'a été donnée à la question de savoir au sein de quelle entité le bénéfice résiduel devait être réalisé.

A cet effet, l'équipe n'était pas d'accord avec l'avis du demandeur, que le bénéfice résiduel revenait à Luxco, qui n'était finalement qu'un véhicule de financement (sans personnel) et qui ne pouvait pas assumer de risques quant au business proprement dit.

A l'issue de cette discussion, le demandeur n'a pas introduit de demande formelle.

Prix de transfert - Avantage anormal ou bénévole - Principe de pleine concurrence

La demande concerne la mise en place d'une nouvelle politique de prix de transfert suite à la modification du modèle opérationnel au sein du groupe.

L'entité belge du groupe concernée par la demande agit en tant que distributeur des produits du groupe pour la Belgique.

Le profil fonctionnel de la société belge en fait un distributeur à faible risque pour lequel le demandeur propose d'appliquer une marge opérationnelle correspondant à x% des ventes. Au vu du profil présenté, cette rémunération, résultant d'une étude de prix de transfert, n'est pas remise en cause.

Lors de l'examen des informations fournies par le demandeur, le SDA a constaté que la marge opérationnelle de la société a connu un taux de croissance important au cours des années 2007 à 2012.

Sur cette période, la marge opérationnelle a presque triplé alors que le chiffre d'affaires de la société est resté à un niveau stable.

La question s'est posée d'une éventuelle rémunération complémentaire pour cession d'intangible (exit tax) ou d'une éventuelle indemnité pour rupture de contrat, en lien avec la perte de résultat constatée (la marge proposée de x% représente à peu de choses près le quart de la marge observée en 2012).

Le demandeur considère que la mise en place d'une méthode de rémunération adaptée au nouveau modèle opérationnel peut se faire sans paiement d'une quelconque compensation.

Selon le demandeur, le modèle opérationnel a été modifié progressivement depuis 2008 sans que la politique de rémunération ne soit adaptée. L'application de la nouvelle politique de prix de transfert ne constitue selon le demandeur qu'une adaptation liée à ces modifications.

Le SDA ne partage pas l'avis du demandeur dans la mesure où il n'est pas possible de vérifier a posteriori les modifications fonctionnelles survenues depuis 2008 dès lors, notamment, qu'elles n'ont pas eu d'impact en terme d'emploi.

Prix de transfert – Avantage anormal ou bénévole

La société belge A appartenant au groupe Y a obtenu une décision anticipée (2012.199) portant sur la rémunération de services informatiques rendus à diverses sociétés liées situées en Europe. La rémunération est déterminée selon la méthode du prix de revient majoré. Un mark up de x % a été considéré comme une rémunération de pleine concurrence.

Le groupe a l'intention de mettre en place dans un pays européen un GIP (groupe indépendant de personnes) et A demande de pouvoir refacturer at cost ses services aux membres du GIP, ceci afin d'être en règle avec la législation du pays du GIP. La marge bénéficiaire de x % serait alors intégrée dans la base imposable de A en tant qu'avantage anormal ou bénévole.

Le SDA n'est pas d'accord d'avaliser la refacturation at cost et la reprise de la marge parmi les dépenses non admises mais considère qu'il doit y avoir nécessairement refacturation du mark up.

Le demandeur s'est désisté de sa demande.

Tantièmes - Prix de transfert - Avantage anormal ou bénévole

La société X est responsable du management de la trésorerie du groupe Y et est notamment cash pool leader au sein du groupe.

X est la maison-mère des sociétés opérationnelles du groupe : une société commerciale A qui joue le rôle d'entrepreneur central, des sociétés de production et des sociétés commissionnaires.

X a été victime d'une extorsion de fonds importante.

Une provision pour charges exceptionnelles a été constituée.

Afin de ne pas mettre en péril la survie de X, le groupe a l'intention de nommer X administrateur de A (la société la plus profitable du groupe) et de lui attribuer annuellement un tantième qui permettra d'apurer la perte.

Ce tantième est une charge déductible dans le chef de A et un revenu imposable dans le chef de X, avec possibilité d'imputation des pertes.

Le SDA a considéré que, dans le cas présent, la distribution de tantièmes est constitutive d'un avantage anormal ou bénévole. En effet, cette distribution est décidée par le groupe en raison du contexte fiscal dans lequel se retrouvent X et A.

Cette distribution de tantièmes n'avait jamais été envisagée dans le passé et la hauteur de son montant montre que le but est fiscal.

De plus, la société a été nommée administrateur de A pour les besoins de la cause.

Une requalification en distribution de dividendes n'est pas non plus à exclure.

Une autre possibilité proposée par le demandeur a consisté à refacturer la charge exceptionnelle aux sociétés du groupe utilisatrices des services de X.

Le SDA a considéré que cette proposition de refacturation n'était pas justifiable du point de vue des prix de transfert dans la mesure où le dommage encouru n'est pas lié aux services prestés par X dans le cadre du mandat qui lui a été donné par les sociétés du groupe.

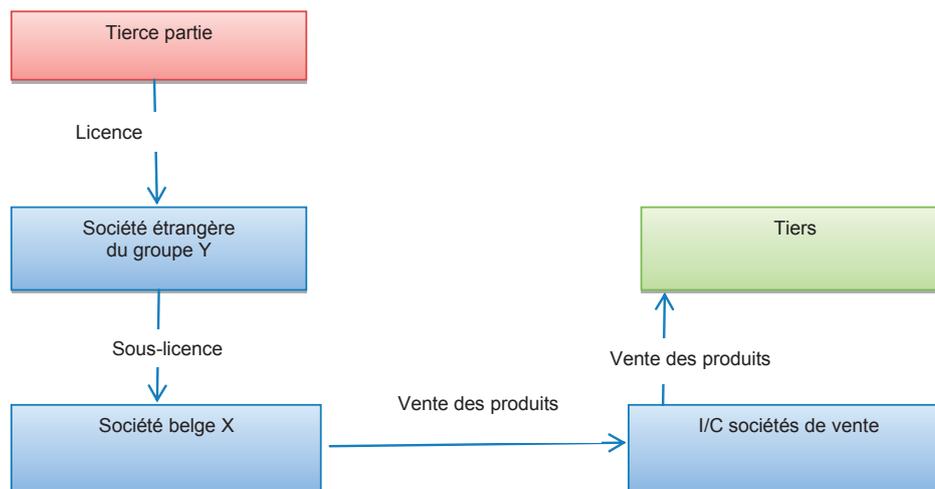
Le dossier n'a pas abouti à l'introduction d'une demande formelle.

7.1.15 Déduction pour revenus de brevets

Schéma de la situation

La société étrangère Y, qui avait obtenu une licence auprès d'une tierce partie, donne une sous-licence à la société belge X. Avec l'aide de tiers qui travaillaient pour le compte de X, X a partiellement exercé des activités R&D qui ont donné lieu à des améliorations et de nouveaux brevets. X va principalement vendre les produits qu'elle a elle-même conçus, à différentes filiales de vente du groupe. Ces filiales de vente vont à leur tour vendre les produits à des tiers indépendants.

Schéma ou organigramme



Opération(s) envisagée(s)

Il est demandé (i) si la société X peut entrer en ligne de compte pour la déduction pour revenus de brevets en matière de revenus obtenus lors de la commercialisation de certains produits auxquels elle a apporté des améliorations pour lesquelles elle a elle-même obtenu des brevets (ii) si la redevance comprise peut être fixée comme étant un pourcentage sur les ventes des sociétés de vente à des tiers.

Position du SDA

L'analyse du SDA a montré que les brevets pouvaient entrer en ligne de compte pour une déduction pour revenus de brevets, mais le SDA ne pouvait marquer son accord sur la base sur laquelle le pourcentage de la redevance comprise a été calculé, ni sur le pourcentage proposé. Le SDA a estimé que la base de calcul de la redevance comprise doit être les ventes de X aux sociétés du groupe et a trouvé trop élevé, le pourcentage proposé sur la base d'une « income approach » et d'une analyse CUP personnelles.

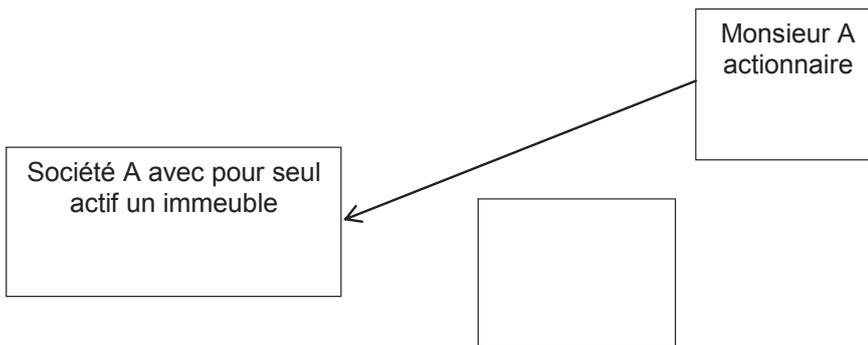
7.1.16 Vente d'actions – abus fiscal

Les actions d'une société ne détenant, suite à la réalisation de certaines opérations préalables, plus qu'un immeuble et n'exerçant plus d'activité, sont vendues par une personne physique à un tiers acquéreur.

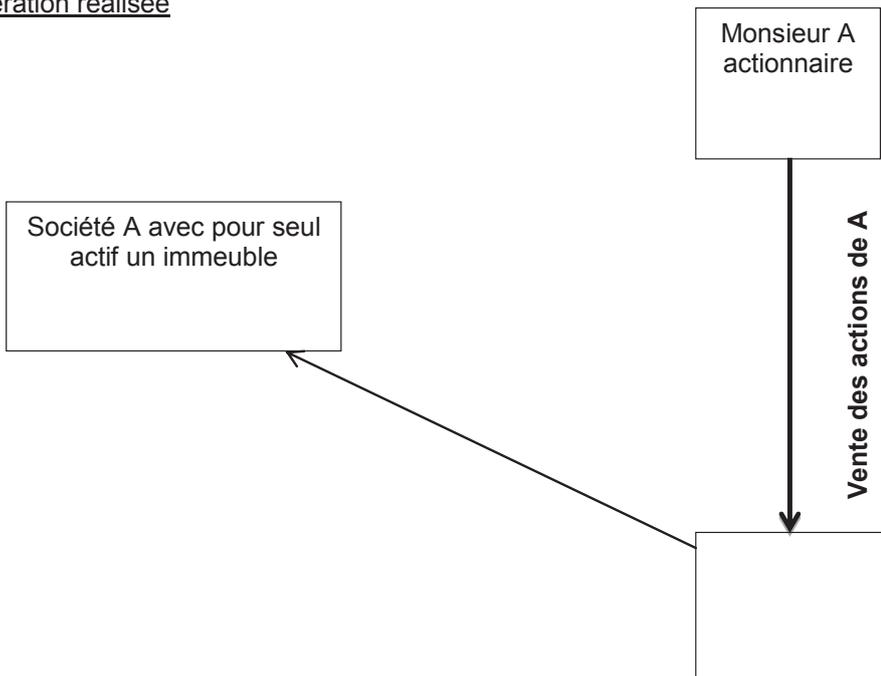
La vente des actions vise notamment à éviter l'imposition à l'ISoc de la plus-value relative à l'immeuble (abus de l'art. 192 CIR92) et la taxation à l'IPP du boni qui résulterait de la liquidation de la société (abus de l'art. 18, 2° ter CIR92).

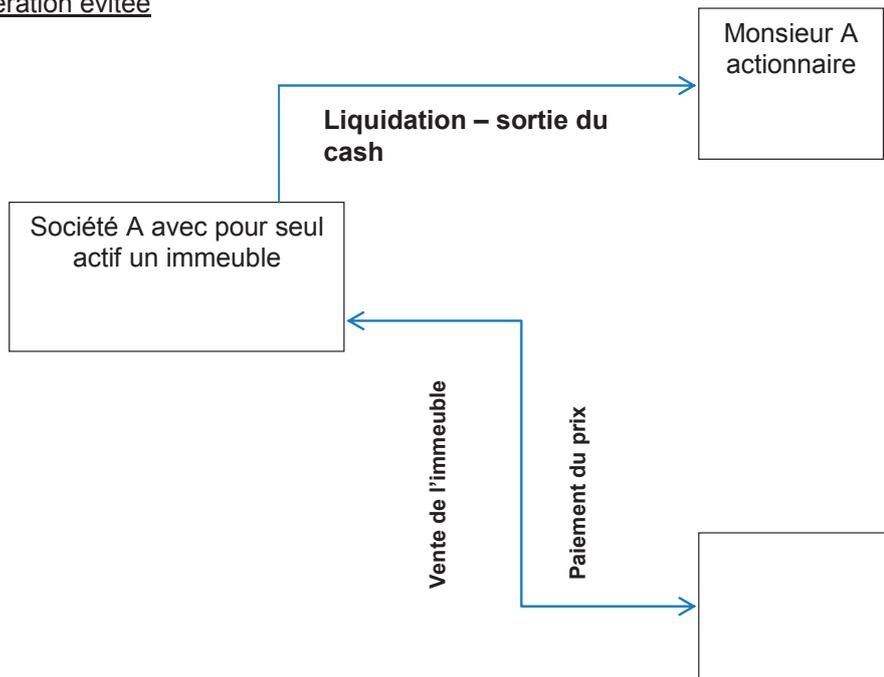
Le SDA est d'avis qu'une telle vente d'actions est constitutive d'un abus fiscal au sens de l'article 344, §1^{er} CIR92.

Situation de départ



Opération réalisée



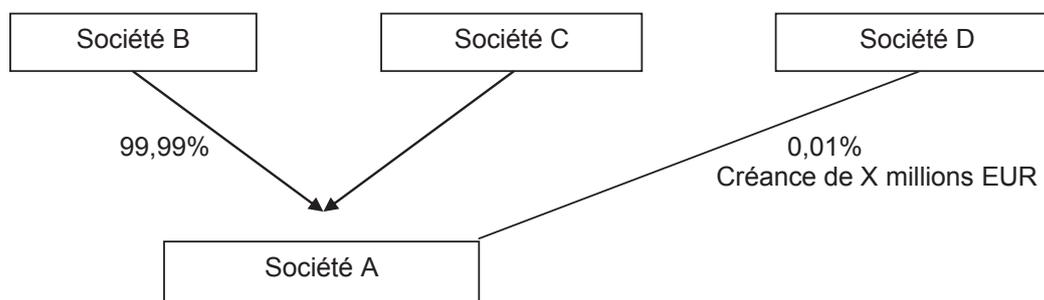
Opération évitée**7.1.17 Changement de contrôle****Aperçu de la situation**

La société A est une société immobilière avec comme seul actif un bail emphytéotique sur un immeuble. La société A est une filiale des sociétés B et C.

La société A n'a pas d'employé et la gestion du bail emphytéotique est entièrement externalisée par des contrats avec des tierces personnes.

La société de crédit D a accordé un prêt de X millions EUR à la société A pour le refinancement des dettes existantes de la société A.

La société de crédit D dispose d'une hypothèque sur l'immeuble ainsi qu'un gage sur les actions de la société A.

Organigramme

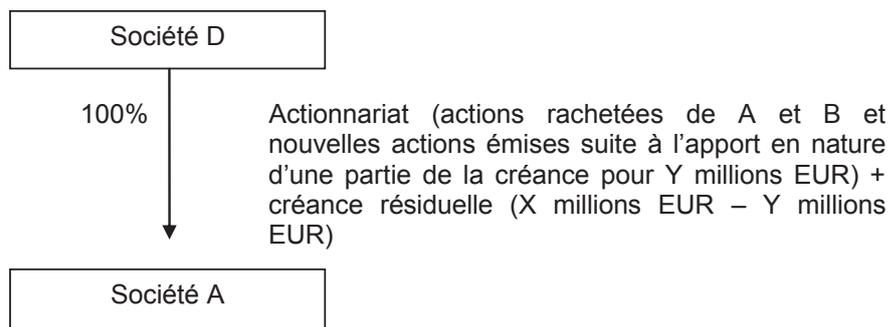
Opérations envisagées

Les transactions envisagées comprennent les actions suivantes :

Etape 1 : Vente par les sociétés B et C des actions de la société A à la société de crédit D pour le prix d'1 EUR.

Etape 2 : Apport d'une partie de la créance à concurrence de Y millions EUR à valeur nominale dans le capital de la société A. Cet apport sera entièrement rémunéré par des nouvelles actions émises par la société A

Après les transactions envisagées, la structure du groupe se présente donc comme suit :



Point de vue du SDA

Il ressort des faits que :

1. La société A ne dispose pas de personnel avant le changement de contrôle et n'en disposera pas non plus après le changement de contrôle ;
2. Le taux d'occupation de l'immeuble est en constante régression et seuls des baux à court terme sont encore conclus ;
3. L'immeuble nécessite des travaux d'une telle ampleur que la société D, actionnaire de la société A, envisage une autre activité que celle exercée actuellement par la société A. Il n'est d'ailleurs pas exclu que l'immeuble soit démoli et reconstruit.
4. L'opération constitue un potentiel abus en matière de droits d'enregistrement ;
5. L'opération ressemble à une vente plutôt qu'à une reprise d'une activité d'une société en difficulté.

Le demandeur n'a pu démontrer que le changement de contrôle répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique au sens de l'article 207, alinéa 3 du CIR 92.

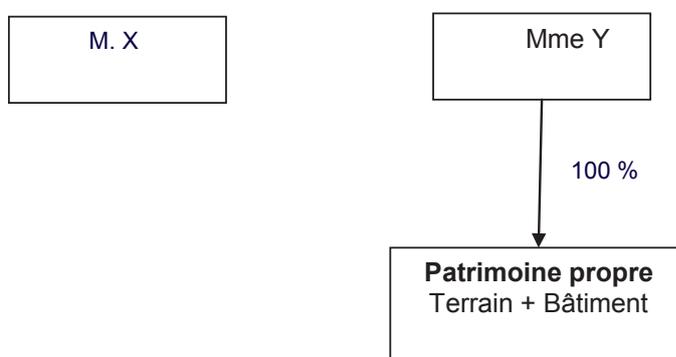
7.2 Droits d'enregistrement et de succession

7.2.1 Apport d'un patrimoine propre vers un patrimoine commun, suivi d'une donation à l'enfant.

Schéma de la situation

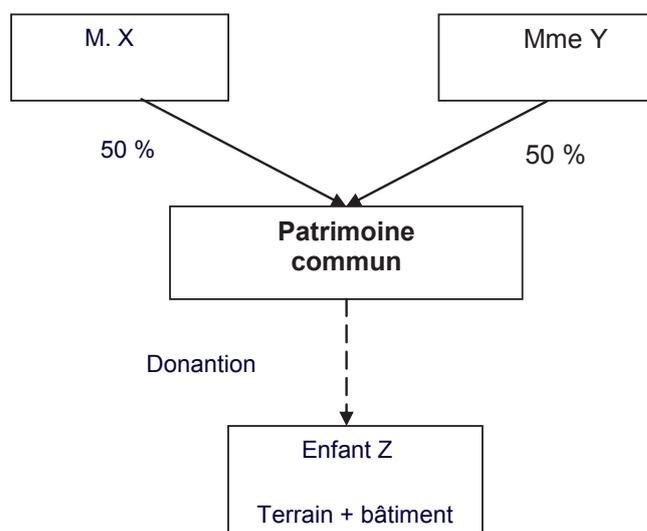
M. et Mme X – Y ont construit une habitation en commun sur le terrain de Mme Y (obtenue par succession). Les bâtiments ont été construits avec des fonds venant du patrimoine commun. Vu le droit d'accession, les bâtiments sont maintenant la propriété de Mme Y.

Situation avant l'opération



Opération envisagée

Apport par la femme, du terrain et de l'habitation dans le patrimoine commun (PC), suivi d'une donation par les deux époux, du patrimoine commun, à l'enfant.

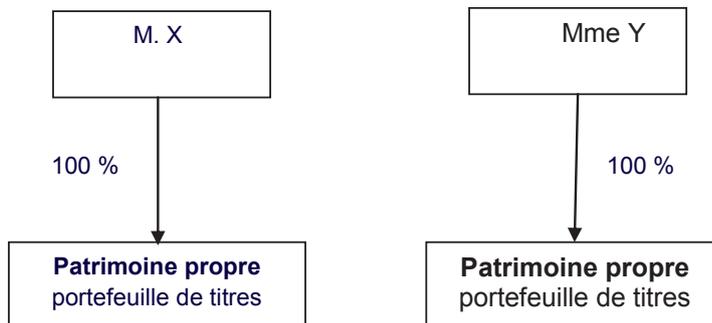
Situation après l'opération :**Position du SDA**

La circulaire de l'AGDP n° 5/2013 du 10 avril 2013 (anti-abus) est formelle : l'apport d'un bien dans le patrimoine commun par un des époux, suivi, immédiatement ou dans un délai rapproché, par la donation de ce bien par les deux époux ensemble, va à l'encontre de la base d'imposition et de la progressivité du droit de donation (art. 131 du C. Enreg.) et peut par conséquent être assimilé à un abus fiscal, à moins que le redevable fasse valoir des motivations non fiscales concluantes. Il y a en l'espèce unité d'intention, de sorte qu'il peut être présumé que l'opération a uniquement lieu pour éviter la progressivité du droit de donation. Le redevable doit prouver que le choix pour l'apport dans le patrimoine commun se justifie par d'autres motifs que l'évitement de droits de donation plus élevés. Selon les parties, par l'inattention des parties et par accession, le bâtiment est devenu un bien propre de Mme Y. Selon le SDA, cette motivation non-fiscale est insuffisante et la preuve contraire exigée n'a par conséquent pas été fournie.

7.2.2 Clause d'accroissement.**Schéma de la situation**

Un couple sans enfants, marié sous le régime de la séparation des biens, dont les deux époux ont chacun un portefeuille de titres. Le mari exerce une profession libérale et l'épouse est ménagère.

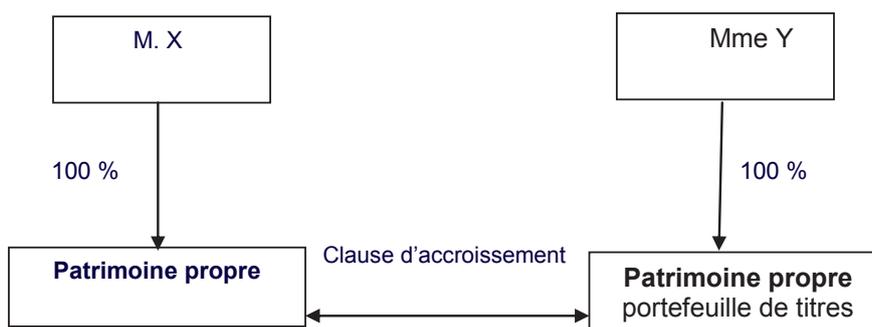
Situation avant l'opération



Opération envisagée

Ils souhaitent faire entre eux, une clause d'accroissement du portefeuille de titres que chacun d'eux possède. Le portefeuille de titres serait "en partie" un patrimoine obtenu par héritage (donc un réel patrimoine propre), le reste étant des acquêts.

Situation après l'opération



Position du SDA

La circulaire de l'AGDP n° 5/2013 du 10 avril 2013 (anti-abus) stipule que les clauses de tontine et d'accroissement ne sont en soi pas considérées comme un abus fiscal, « Pour autant qu'elles ne fassent pas partie d'un montage combiné ». La clause d'accroissement est une renonciation au droit de propriété (PP ou USF) à la condition suspensive du prédécès du copropriétaire. Elle règle le transfert des biens lors du décès d'un conjoint. Outre la problématique en matière de droit civil (interdiction de rédiger un pacte successoral relatif à des successions non ouvertes) et en matière de la question restée sans réponse de savoir comment ces portefeuilles de titres ont été constitués, il existe également un problème en matière de motivation non fiscale : le même effet en matière de droit civil peut en effet également être obtenu par le biais de l'adoption d'une clause contenant des avantages matrimoniaux dans le contrat de mariage : tout est dévolu au conjoint survivant (protection maximale du dernier mourant), mais dans ce cas, en application du droit de succession. La seule différence avec d'autres solutions alternatives, cependant moins favorables sur le plan fiscal, est qu'une clause d'accroissement est également valable en cas de divorce. Mais à la lumière des clauses qui seraient ajoutées à la clause d'accroissement proposée (gestion conjointe,

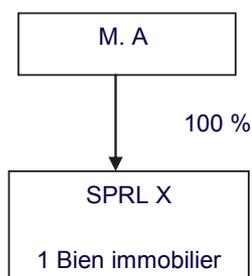
interdiction d'aliénation, ...), le SDA estime que cette motivation non-fiscale est insuffisante et la preuve contraire exigée n'a par conséquent pas été fournie.

7.2.3 Liquidation et partage de la SPRL

Schéma de la situation

À la fin des années '90, la SA X achète un bâtiment destiné à l'habitation et utilisé à cet effet, ce qui constitue son unique actif immobilier (pas de bâtiment d'exploitation). Au début 2014, les enfants de M. A vendent chacun leurs actions dans la SA X à leur père, de sorte que M. A devient le seul actionnaire. Étant donné qu'une SA doit avoir au moins 2 actionnaires et 3 administrateurs, et qu'à partir du début 2014, ils n'y seront plus, il est décidé quelques mois plus tard, de transformer la SA en une SPRL. Au même moment, un des clients les plus importants se retire également de ce qui est maintenant la SPRL X.

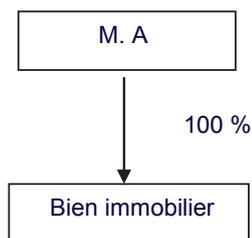
Situation avant l'opération



Opération envisagée

M. A décide de dissoudre la SPRL X et d'acquérir lui-même le bien immobilier en le sortant de la liquidation/du partage, à hauteur du paiement du droit fixe général.

Situation après l'opération



Position du SDA

Il s'agit de l'interprétation de l'article 129 du C. Enreg. En principe, l'acquisition d'un bien immobilier provenant d'une société de personnes (SPRL) est taxée au droit de vente (10%) sur la base de l'application de l'art. 129, premier alinéa du C. Enreg. Sur la base de l'art. 129, troisième alinéa, 2° du C. Enreg., l'acquisition par un associé d'une société

de personnes (SPRL), d'un bien immobilier provenant de la société échappera cependant au droit de vente, à condition :

- c. que ce bien immobilier ait été acquis par la société avec paiement du droit d'enregistrement proportionnel fixé pour les ventes, et
- d. qu'il soit établi que l'associé acquéreur faisait partie de la société lorsque ce dernier a acquis le bien immobilier.

À l'époque, le bien immobilier a cependant été acquis par la SA X, prédécesseur en droit de la SPRL X, avec paiement du droit de vente. Le SDA estime que la transformation de la SA en SPRL au début 2014, n'a été opérée que pour répondre à la première condition de ce régime de faveur. L'article 130 du C. Enreg. stipule en effet que l'acquisition d'immeubles provenant d'une société par actions (SA), donne lieu à la perception du droit établi pour les ventes. Le SDA estime que la transformation en SPRL, suivie de la dissolution et de la liquidation, n'a été inspirée que dans le but de faire passer le bien immobilier de manière fiscalement avantageuse dans le patrimoine privé de M. A.

7.3 TVA

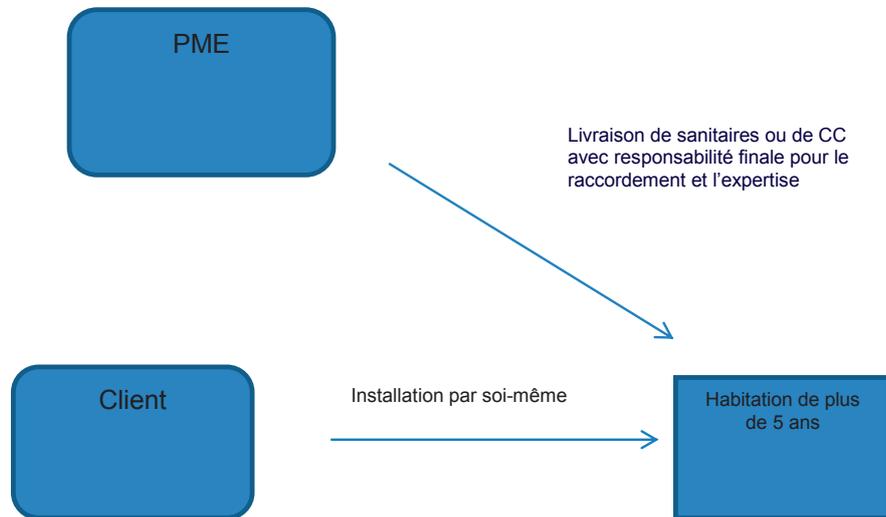
7.3.1 Taux de TVA réduit pour une installation de chauffage installée en grande partie par le client lui-même

Schéma de la situation

Le demandeur est une PME dont l'activité principale est l'installation de sanitaires et de chauffages centraux. Dans le climat économique actuel, on est de plus en plus souvent confronté à des clients qui veulent épargner des heures de travail lors des opérations immobilières susmentionnées.

Il arrive donc régulièrement que le client fasse le travail en grande partie lui-même lors d'installations ce qui fait baisser les heures de travail facturées par l'entrepreneur.

Schéma



Opération envisagée

Il s'agit de l'application d'un taux réduit pour certains travaux immobiliers – l'AR n° 20, rubriques XXXI et XXXVIII. Ce taux réduit est-il applicable lorsque le client effectue lui-même les travaux, mais toutefois sous la responsabilité finale de l'entrepreneur ?

Position du SDA

Lorsque le demandeur effectue la totalité de l'installation en tant qu'entrepreneur, et qu'il est satisfait à toutes les conditions mentionnées aux rubriques XXXI et XXXVIII, l'entièreté de la facturation peut se faire au taux réduit de 6% de TVA.

La simple livraison de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou d'installations électriques ou sanitaires, fixés par l'acheteur lui-même à son habitation, n'est pas visé au tableau A ou B de l'annexe à l'AR n° 20, et est de ce fait soumis au taux normal de TVA de 21%.

De plus, il n'est d'aucune importance que le vendeur fournisse le cas échéant, des renseignements techniques pour la livraison du matériel ou qu'il conçoive gratuitement l'installation et qu'il effectue ou pas des « travaux difficiles » après la livraison, qu'il vérifie, mette au point ou mette en service l'installation placée par le client.

7.3.2 Article 44, § 2, 4°, du CTVA. Exemption TVA applicable aux cours de langue

Description de la demande

Une société commerciale donne des cours de langues et organise des stages de langues à destination de tout type de public (particuliers ou professionnels).

Depuis le 1^{er} septembre 2014, ses prestations sont totalement soumises à la taxe compte tenu de la modification de l'article 44, § 2, 4°, du CTVA).

Le gérant de cette société envisage de créer une ASBL (dont il serait l'administrateur/gérant) qui reprendrait les activités d'enseignement à destination des

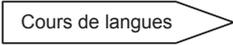
*Rapport annuel SDA 2014
112/132*

particuliers et des personnes morales sans droit à déduction de la TVA et qui bénéficierait, en tant qu'organisme sans but de lucre, de l'exemption prévue par la disposition précitée, tandis que la SPRL continuerait à assumer les cours de langue, avec application de la taxe et droit à déduction corrélatif, à destination des clients assujettis avec droit à déduction.

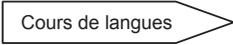
Les deux structures se partageraient en outre les locaux et un certain nombre de services.

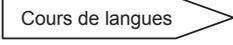
Schéma

Avant :

X (société commerciale)		particuliers et professionnels - service taxable
-------------------------	---	--

Après :

X1 (société commerciale)		professionnels avec droit à déduction – service taxable
--------------------------	---	---

X2 (ASBL)		particuliers et professionnels sans droit à déduction – service exempté
-----------	---	---

Position du SDA

Le SDA estime que la création de l'Asbl et la scission des activités de la société commerciale ne procède a priori que d'un objectif fiscal et pourrait être qualifiée de pratique abusive (voir, à cet égard, l'arrêt du 20 juin 2013, CJCE, affaire C-653/11).

7.3.3 Association de frais de droit étranger – utilisation des moyens d'une société belge

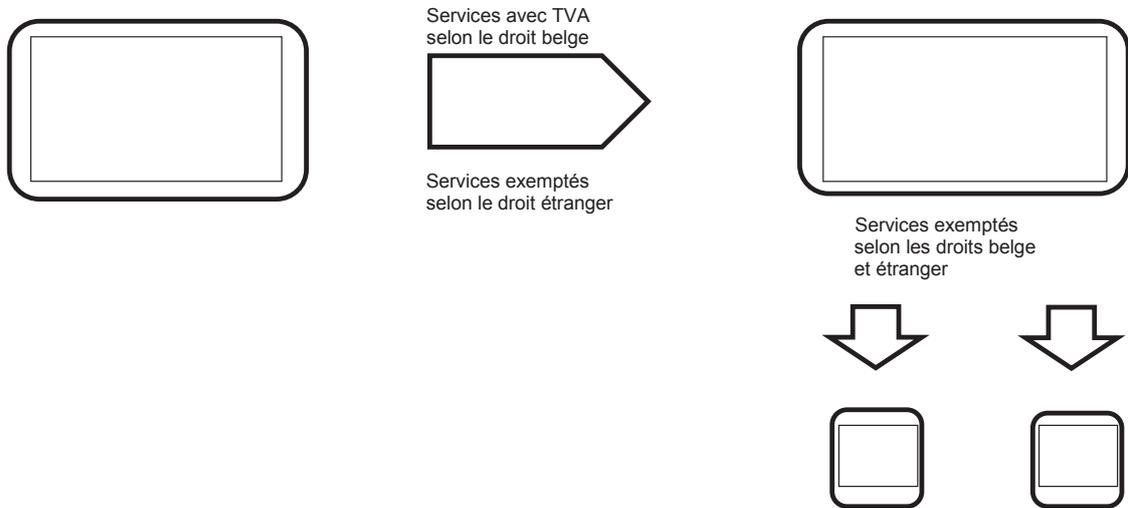
Exposé de la situation

Un groupe international entend créer une association de frais à l'étranger composée d'une société belge et de sociétés du groupe établies à l'étranger de telle sorte que, dans la relation entre cette association et ses membres, les prestations de services informatiques fournies puissent bénéficier d'une exemption TVA.

Une fois cette association de frais mise en place, la société belge du groupe va fournir les services informatiques à l'association de frais qui va se contenter de les « refacturer » ou de les « porter en compte » à ses membres établis à l'étranger. Selon les informations fournies par le demandeur, le régime TVA en vigueur dans le pays d'établissement de cette association lui permettrait de ne pas acquitter la TVA à l'entrée sur ces prestations et de les facturer sous le couvert de l'exemption « association de frais ».

La société belge estime que la mise en place de cette association reste sans conséquence sur son droit à déduction en Belgique.

Schéma



Position du SDA

Dans la mesure où l'association de frais étrangère est dépourvue de toute substance économique (pas de personnalité juridique propre, pas de personnel, pas le moindre actif, pas la moindre activité concrète dans son chef), le SDA estime que le montage mis en place, est contraire à l'économie de la directive (qui ne permet l'ouverture d'un droit à déduction en amont qu'en cas de taxation des opérations en aval) et n'a pas d'autre but que l'évitement de l'impôt.

8 APERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

2012.533, 2013.190, 2013.232, 2013.268, 2013.489, 2013.496, 2013.620, 2013.640, 2013.645, 2014.010, 2014.114, 2014.231, 2014.314, 2014.359, 2014.432, 2014.497, 2013.257, 2013.344, 2013.588, 2013.589, 2014.014, 2014.029, 2014.030, 2014.048, 2014.070, 2014.074, 2014.218, 2014.373, 2014.509, 2014.550, 2014.011, 2014.163, 2014.478, 2014.589, 2013.629, 2014.221, 2014.544, 2013.629, 2014.197, 2014.221, 2014.544, 2011.030, 2014.442, 2013.591, 2014.057, 2014.236, 2014.481, 2014.586, 2013.226, 2013.245, 2013.393

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 de la (des) 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 DECISIONS PUBLIEES GLOBALEMENT – DECISIONS NON PUBLIEES

9.1 Contributions Directes

9.1.1 Transfer Pricing

2013.539 en 2014.095

Par les décisions anticipées l'on confirme, entre autres, que (i) l'on qualifie les indemnités que les sociétés de financement belges paieront à leurs sociétés de groupe étrangères concernant leurs prêts émis rapportant des bénéfices hybrides comme des frais professionnels déductibles en application des articles 49, 52, 2°, 54, 55 et 198, § 1^{er}, du CIR92, (ii) les principes d'indemnisation appliquées par les sociétés belges et les paiements qui en découlent ne peuvent être considérés comme un avantage attribué ou obtenu de manière anormale ou favorable au sens des articles 26, 79 et 207, deuxième alinéa, du CIR92 et que les conditions des accords convenus ne dérogent pas aux conditions qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes au sens de l'article 185, 62, premier alinéa, a), du CIR92 (iii) l'opération considérée ne donnera pas lieu à une inopposabilité à l'administration fiscale au sens de l'article 344, § 1^{er}, du CIR92.

2013.579, 2013.612, 2013.623, 2014.091, 2014.098, 2014.173, 2014.288, 2014.456
(rulings pour bénéfices excédentaires)

Les rulings « pour bénéfices excédentaires » sont une application pure des directives OCDE en matière de prix de transfert ou de transfer pricing de juillet 2010, particulièrement

- l'application du chapitre IX « Business Restructuring » et
- l'application des méthodes de prix de transfert.

Au sein du droit belge, ces principes sont repris à l'article 189, du Code des impôts sur les revenus 92.

La méthode de travail sera expliquée à l'aide d'un exemple :

Un groupe international souhaite réorganiser ses activités et passe d'un modèle décentralisé à un modèle centralisé, ledit « Modèle d'entrepreneur central ».

Le SDA ne peut accepter une telle réorganisation que si elle est économiquement utile pour le groupe ou une business unit d'un groupe ou une partie géographique d'un groupe. C'est pourquoi le SDA examine toujours s'il est satisfait aux conditions des marginaux 9.57 et 9.58 des directives OCDE en matière de transfer pricing.

Brièvement, ces marginaux signifient que la réorganisation pour le groupe doit avoir une utilité économique. Ceci peut par exemple signifier que le groupe, la business unit ou la partie géographique, après la réorganisation :

- engrange davantage de bénéfices ou
- que la part de marché en déclin reprend du terrain ou
- que la perte est stoppée.

Une telle réorganisation implique, par exemple, que les participants (étrangers) à une telle réorganisation transfèrent un certain nombre de fonctions et de risques à l'entrepreneur central.

Selon les directives OCDE, l'indemnité pour une entreprise doit entre autres être fixée sur la base des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs engagés. Vu que certaines fonctions et certains risques sont transférés à l'entrepreneur central, l'indemnité « arm's length » des participants doit être revue.

Cette révision de l'indemnité arm's length se fait toujours sur la base des études étendues qui comparent l'indemnisation pour ces sociétés aux indemnisations pour les sociétés qui exercent les mêmes fonctions et comportent les mêmes risques.

Il est donc clair que les participants à la réorganisation sur une base « arm's length » sont indemnisés et ce, sur la base des fonctions qu'ils exercent, des risques encourus et des actifs engagés après la réorganisation (comme aussi stipulé au chapitre IX des directives OCDE).

En application du chapitre IX des directives OCDE en matière de prix de transfert, il convient aussi de vérifier si les sociétés impliquées dans la réorganisation ne transfèrent pas de biens corporels ou incorporels de valeur à l'entrepreneur central. Si c'est le cas, il faut faire un décompte. Ce décompte se fait sur la base de rapports d'évaluation rédigés à l'aide de méthodes d'évaluation usuelles. Ces rapports d'évaluation sont aussi analysés en profondeur par le SDA. La société concernée doit payer des impôts sur le montant de ce décompte dans le pays d'établissement.

Dans de telles réorganisations, toutes sortes d'exemples de synergies se réalisent, par exemple, une meilleure harmonisation de la production, une meilleure coordination du marketing,...

Vu que de nombreuses sociétés sont concernées par une telle réorganisation, il est impossible de savoir à qui ces avantages (et quelle part de ces avantages) doivent être attribués.

En ce qui concerne l'indemnisation pour l'entrepreneur central belge, l'on mène également une analyse approfondie afin de savoir quelle indemnité cette entreprise devrait obtenir sur une base stand-alone. En effet, un principe OCDE est que vous devez déterminer l'indemnité de sociétés liées comme si elles ne faisaient pas partie d'un groupe (ledit principe d'« entité séparée » (separate entity)).

Après la fixation une indemnité normale, compte tenu des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs engagés, pour l'entrepreneur central, l'on vérifie si cette indemnité correspond au bénéfice comptable.

La partie du bénéfice comptable qui dépasse l'indemnité normale est appelée le bénéfice excédentaire. C'est ce bénéfice excédentaire qui est temporairement exonéré en Belgique.

Encore quelques remarques importantes concernant cette méthode de travail :

- comme déjà dit, il y a généralement beaucoup de sociétés, dispersées sur autant de pays, impliquées dans une réorganisation de ce type. Pour le SDA, il est dès lors impossible de savoir quelle partie des synergies revient à quelle société dans quel pays et de transmettre des informations correctes à ce propos ;

- vu que les groupes de ce type sont très évolutifs dans leur composition par des reprises, des cessions,... il est impossible de transmettre des informations correctes sur la répartition des avantages ;
- lors de la détermination du bénéfice excédentaire, le SDA tient aussi compte d'autres déductions fiscales de sorte qu'il n'y ait pas de double usage d'incitants fiscaux. Ainsi, par exemple, la déduction pour capital à risque sera aussi pris en compte dans la détermination du bénéfice excédentaire ;
- les décisions sont initialement octroyées pour une période de 5 ans et peuvent être prolongées de 5 ans maximum. En effet, l'on peut admettre que les avantages perdent leur effet après 10 ans ;
- en cas de prolongation potentielle, demandée dans la 4^{ème} année de la décision initiale, il convient d'effectuer à nouveau des études approfondies ;
- vu que les calculs sont toujours effectués sur la base de budgets, le SDA a aussi chargé un certain nombre de « points de contrôle » de vérifier que les budgets correspondent à la réalité. Ainsi, un premier contrôle est effectué dans la 3^{ème} année de la période initiale de 5 ans. En cas de prolongation dans le courant de la 4^{ème} année, l'analyse complète est parcourue comme lors de la décision initiale. Si une décision est prise pour une deuxième période de cinq ans, un point de contrôle est prévu dans la huitième année. Si nécessaire, à chaque point de contrôle et en cas de prolongation, des adaptations sont apportées au bénéfice excédentaire ;
- si une administration étrangère est d'avis que l'indemnité octroyée à la société qui est déjà établie dans son pays n'est pas « arm's length » et donc, qu'elle augmente l'indemnité, cette indemnité augmentée ne peut alors plus être considérée comme une « double » imposition vu qu'elle a déjà été adaptée a priori par l'administration belge ;

9.1.2 Revenu imposable – Rémunération

2014.412

Exposé

SA X est considérée judiciairement responsable et condamnée au paiement d'une indemnisation aux victimes d'un accident.

En conséquence de l'arrêt, SA X a pris l'initiative d'aboutir à un règlement amiable avec les victimes de l'accident. sur la base des expertises effectuées qui estiment les différentes pertes, la SA X a conclu plusieurs arrangements avec les victimes de l'accident et leur a versé des sommes.

Les victimes concernées ne sont pas des employés de SA X mais ont été blessées durant l'exercice de leur activité professionnelle sur le lieu de l'accident.

Les arrangements concernent les cas où la victime décède suite à l'accident. A ce propos, un montant a été déterminé, d'une part, en indemnisation des 'dommages

matériels et moraux' et d'autre part, un montant pour 'la partie des revenus dont la veuve et les éventuels enfants tiraient un avantage personnel'.

Point de vue SDA

Le SDA estime que l'indemnité qui est payée aux parents proches des victimes, à savoir l'indemnité pour 'la partie des revenus dont la veuve et les éventuels enfants tiraient un avantage personnel' et l'indemnité attribuée à la veuve et aux éventuels enfants d'une victime mortelle pour les 'dommages matériels et moraux', trouve son origine dans le régime de responsabilité de droit commun et a pour but de compenser la perte d'une contribution aux secours alimentaires des parents proches. Cette indemnité ne doit donc pas être qualifiée de revenu imposable.

Les indemnités susmentionnées peuvent être qualifiées de frais professionnels déductibles au nom de X au sens de l'article 49 CIR 92.

9.1.3 Profit participating loan

2014.171

La décision anticipée confirme d'une part que les intérêts attribués par la société A à la société B dans le cadre du profit participating loan sont des frais professionnels déductibles en application des articles 49, 52, 2°, 54, 55 et 198, §1^{er}, 11° et §3, CIR92 et d'autre part que la structure de financement de la société A et les conditions de la convention de prêt répondent à d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus au sens de l'article 344, §1^{er}, CIR92

9.2 TVA

2014.058

Dans le cadre de l'exploitation d'un centre commercial, une nouvelle association de fait est créée. Cette association de fait aura la qualité d'assujetti à la TVA et satisfera à la définition d'exploitant d'un centre commercial telle que reprise dans la circulaire AGFisc n°34/2012 (E.T. 99.377), du 29.10.2012. L'association de fait effectuera tant des opérations exonérées que des opérations soumises à la TVA, ce qui fait qu'elle aura la qualité d'assujetti à la TVA mixte avec un droit partiel de déduction.

2014.131 – 2014.132

Le demandeur souhaite conclure un contrat Design Build Maintenance avec une société de projet. Grâce à cette opération, préalablement aux travaux, la société de projet obtient un droit réel (superficie ou emphytéose) sur le terrain du donneur d'ordre. Il s'agit d'un terrain sur lequel il y a déjà des constructions et auquel la société de projet devra apporter des travaux de rénovation. Lors de l'obtention du droit réel, la société de projet ne deviendra pas propriétaire de l'infrastructure et des constructions existantes. L'établissement de ce droit réel sur un terrain où se trouvent déjà des bâtiments ne donne pas lieu à la taxation du droit de vente de 10% conformément à l'art. 44, du Code des droits d'enregistrement de la Région flamande mais bien à la taxation du droit sur les contrats de location de 2% conformément à l'article 83, premier alinéa, 3°, du Code des droits d'enregistrement de la Région flamande.

Les travaux que la société de projet effectuera peuvent d'une part, donner lieu à de nouvelles constructions ayant une structure indépendante. Par ailleurs, des travaux incorporés dans les constructions existantes et qui ne mèneront donc pas à la création d'un bâtiment distinct, seront aussi exécutés.

Lorsque les travaux exécutés par la société de projet donnent lieu à la création d'un nouveau bâtiment, ce nouveau bâtiment fera l'objet de la location-vente et donc, devra donc être qualifié d'un point de vue technique TVA comme une livraison d'un nouveau bâtiment conformément à l'article 10, du Code de la TVA.

Par contre, il ne sera pas question d'une location-vente lorsque les travaux ne donnent pas lieu à de nouvelles constructions. Dans ce cas, ces travaux devront être qualifiés à des fins de TVA d'une exécution de service conformément à l'article 18, du Code de la TVA. Par conséquent, il n'est pas question d'un transfert de propriété qui devrait être soumis à des droits d'enregistrement.

10 STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

10.1 Introduction

On trouvera ci-après quelques statistiques relatives au système généralisé des décisions anticipées.

10.2 Présentation Quantitative

Tableau : Nombre de demandes et profilings introduits et traités – Historique

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 ⁵

⁵ Le nombre de profilings "out" beaucoup plus importants que d'habitude en 2014 s'explique essentiellement, par l'amélioration des processus de clôture de profiling au cours de cette même année. Ainsi un certain nombre de profilings plus ou moins anciens se sont également vu clôturer officiellement au cours de l'année 2014".

Rapport annuel SDA 2014
121/132

10.3 Présentation par Nature des décisions

Tableau 1 : Nature des décisions en ce qui concerne les demandes – Historique

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

Tableau 2 : Nature des clôtures en ce qui concerne les prefilings – Historique

PREFILING							
Année	NATURE CLÔTURE						TOTAL
	Demandes		Sans Suite		Indéterminée		
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	
2009-2014	2745	50,0%	2743	50,0%	0	0,0%	5488

10.4 Présentation par Matières traitées

Tableau 1 : Répartition par grande famille de compétence – Année 2014

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
CD	600	595	933	1100
MELANGE	80	76	113	144
TVA	47	40	99	122
ENREGISTREMENT/SUCCESSION	28	26	40	58
DOUANES	0	1	0	0
AUTRES	1	1	1	3
TOTAL	756	739	1186	1427

Tableau 2 : Répartition détaillée – Année 2014

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Plus-values internes	125	136	197	179
Prix de Transfert	74	70	78	122
Abandon de créances	16	20	23	22
Réorganisations	100	97	110	142
Revenus Mobiliers	60	58	88	114
Rémunérations	105	103	99	114
Frais Professionnels	42	40	41	49
Brevets (art. 205 ¹ CIR 92)	14	12	9	14
Stock Options	14	14	7	12
Tax Shelter	12	12	21	38
Intérêts notionnels (art. 205 bis CIR 92)	2	1	2	2
Tonnagetax	8	8	4	4
Contributions Directes - Autres	85	73	101	142
TVA	61	54	103	127
Enregistrement/Succession	28	26	40	58
Douanes	0	1	0	0
Autres	1	1	1	3
Indéterminé	9	13	262	285
TOTAL	756	739	1186	1427

10.5 Délai de décision

Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Historique

ANNEE	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
JOURS CALENDRIER	97	83	81	68	71	67	68	64

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 modifié 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).
- Arrêté royal 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).
- Arrêté royal 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'Arrêté royal du 11 juillet 2013 modifiant l'arrêté royal 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).

2. STATISTIQUES

La notion de « dossiers traités » repris sous « OUT » dans les tableaux ci-après représente, pour la période 2006-2012, uniquement les dossiers régularisés c'est-à-dire ceux pour lesquels une attestation a été délivrée. A partir de 2013, cette notion recouvre les dossiers pour lesquels une invitation à payer a été envoyée, notion plus large, correspondant mieux à la réalité du travail effectivement réalisé sur la période.

Les présentes statistiques varient avec celles présentées par le service de la Recette, notamment, du fait que le service de la Recette prend en compte le moment du paiement, alors que le SDA prend en compte la date de l'invitation à payer et celle de l'attestation délivrée. Ce phénomène est particulièrement sensible pour les chiffres 2013 et 2014 du fait que plus de 300 millions d'EUR d'invitation à payer ont été envoyée dans les 10 derniers jours de 2013 et qu'un nombre plus ou moins importants de paiements n'ont été effectivement enregistré qu'en janvier 2014.

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 modifié par la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale.

2.1 Présentation Quantitative

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	787	498			787	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.353	1.299			2.353	1.299
2013	16.606	7.819	6.297	4	22.903	7.823
2014		9.726		3.277		13.003
TOTAL	26.268	25.498	6.297	3.281	32.565	28.779

Pour information, les chiffres relatifs aux demandes introduites évoluent en fonction du traitement des dossiers. Il arrive que des déclarations rectificatives soient introduites, que des dossiers doivent être scindés, etc... Il en ressort que, d'une année sur l'autre, il est normal de voir évoluer quelque peu ces chiffres.

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	335.126.409	124.396.723			335.126.409	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.660.932	137.798.846			81.660.932	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.468.827	519.002.288			696.468.827	519.002.288
2011	392.687.778	548.362.748			392.687.778	548.362.748
2012	534.552.407	280.216.938			534.552.407	280.216.938
2013	2.966.185.695	2.222.148.360	2.514.472.232	328.993.584	5.480.657.928	2.551.141.944
2014		1.060.463.768		1.498.292.821		2.558.756.589
TOTAL	5.351.706.618	5.212.047.210	2.514.472.232	1.827.286.405	7.866.178.850	7.039.333.616

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%	813.635.382	31,9%
2014	323.512.894	30,5%	545.768.077	36,4%	869.280.971	34,0%
TOTAL	1.552.588.182	29,8%	670.254.715	36,7%	2.222.842.897	31,6%

Pour les dossiers traités avant 2013, les prélèvements correspondent à des paiements effectifs étant donné que seuls les chiffres des dossiers régularisés (c'est-à-dire avec attestation délivrée) sont repris pour ces périodes. Vu que depuis 2013, les statistiques du SDA reprennent plus largement les invitations à payer envoyées sur la période, il est utile de garder à l'esprit que toutes ces sommes n'ont pas été effectivement encaissées. Ainsi, au 18/02/2015, pour les invitations à payer envoyée en 2013, 45 dossiers d'une valeur de 2.964.496 EUR (0,4%) sont restés impayés et pour les invitations à payer en 2014, 204 dossiers d'une valeur de 13.725.590 EUR (1,6%) sont restés impayés.

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	205.599	209.422			205.599	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.721	296.342			168.721	296.342
2009	293.660	202.412			293.660	202.412
2010	287.916	262.653			287.916	262.653
2011	249.643	282.370			249.643	282.370
2012	227.179	215.717			227.179	215.717
2013	178.621	284.199	399.313	NC	239.299	326.108
2014		109.034		457.215		196.782
TOTAL	203.735	204.410	399.313	556.930	241.553	244.600

Ce tableau nous renseigne, notamment, sur le fait que la moyenne des sommes déclarées en régularisation est significativement plus importante avec la DLUTer.

Tableau 5 : Stock dossiers à traiter - Situation au 31/12/2014

	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	Nombre	Montant déclarés (en EUR)	Nombre	Montant déclarés (en EUR)	Nombre	Montant déclarés (en EUR)
IN (depuis 2006)	26.268	5.351.706.618	6.297	2.514.472.232	32.565	7.866.178.850
OUT avec attestation	-25.498	-5.212.047.210	-3.281	-1.827.286.405	-28.779	-7.039.333.616
OUT sans attestation	-230	-41.511.211	-41	-6.837.336	-271	-48.348.547
Stock	540	98.148.196	2.975	680.348.491	3.515	778.496.687
Prélèvements estimés sur stock		21.500.000		242.500.000		264.000.000

Ce tableau donne une vision correcte du stock à traiter. Il informe également sur les chiffres de prélèvements estimés futurs qui sont jugés réalistes par le SDA. Mais une analyse prudente retiendrait 5% de moins (pour mieux tenir compte des créances douteuses qui apparaissent de façon plus concrète en fin de stock à traiter).

2.2 Présentation par Nature des sommes déclarées (montants en EUR)

Tableau 1 : DLUBis - Nature des sommes déclarées – Historique

DLUBis						
Année	Revenus Professionnels		TVA		Autres	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006	29.353.126	8,8%	21.167.172	6,3%	284.606.111	84,9%
2007	41.302.240	36,3%	2.476.947	2,2%	70.134.951	61,6%
2008	13.193.634	16,2%	1.646.825	2,0%	66.820.473	81,8%
2009	50.317.521	21,8%	7.184.071	3,1%	173.608.839	75,1%
2010	41.226.851	5,9%	3.527.159	0,5%	651.714.817	93,6%
2011	74.737.633	19,0%	6.291.692	1,6%	311.658.452	79,4%
2012	23.641.825	4,4%	3.636.958	0,7%	507.273.623	94,9%
2013	75.144.278	2,5%	9.480.804	0,3%	2.881.560.614	97,1%
TOTAL	348.917.109	6,5%	55.411.629	1,0%	4.947.377.880	92,4%

La composition de la catégorie "Autres" se révèle à l'analyse des dossiers être composée essentiellement de revenus mobiliers (63,0%), de successions (36,6%) et de revenus immobiliers (0,4%).

Tableau 2 : DLUTer – Nature des sommes déclarées

DLUTer										
Année	Revenus Professionnels		TVA		Autres		Capitaux fiscalement Prescrits		Régularisation Sociale	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2013	59.239.507	2,4%	19.580.889	0,8%	1.027.116.347	40,8%	1.405.271.892	55,9%	3.263.598	0,1%

Tableau 3 : DLUTer – Nature des fraudes déclarées

DLUTer										
Année	Fraude Simple [Art.122]		Fraude Aggravée (Hors Capitaux Prescrits) [Art.122/1, §2]		Capitaux Fiscalement Prescrits [Art.122/1, §1er]		Régularisation Sociale [Art.127/1]			
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2013	1.000.484.065	39,8%	105.452.677	4,2%	1.405.271.892	55,9%	3.263.598	0,1%		

La notion que nous avons qualifiée de "fraude simple" recouvre les sommes demandées en régularisation visées à l'article 122 de la loi-programme précitée du 27 décembre 2005.

La notion que nous avons qualifiée de "fraude aggravée" recouvre les sommes demandées en régularisation visées à l'article 122/1, §2 de la loi-programme du 27 décembre 2005 précitée tel qu'introduit par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013 précitée.

2.3 Présentation par Bénéficiaire (montants en EUR)

Tableau 1 : DLUBis - Bénéficiaires des prélèvements issus des dossiers traités

DLUBis									
Année	ETAT FEDERAL		REGIONS		COMMUNES		AGGLO. BRUXELLES		TOTAL
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants
2006	15.477.286	63,2%	8.986.406	36,7%	16.510	0,1%	0	0,0%	24.480.202
2007	36.348.120	67,9%	16.788.645	31,4%	355.820	0,7%	9.840	0,0%	53.502.424
2008	27.803.471	76,9%	7.816.635	21,6%	480.615	1,3%	32.813	0,1%	36.133.534
2009	24.169.201	77,8%	5.715.911	18,4%	1.035.478	3,3%	128.138	0,4%	31.048.727
2010	124.597.219	80,0%	26.249.402	16,9%	4.668.594	3,0%	146.139	0,1%	155.661.354
2011	120.785.152	77,4%	30.143.437	19,3%	4.937.262	3,2%	184.395	0,1%	156.050.246
2012	69.038.027	83,1%	11.071.522	13,3%	2.848.057	3,4%	92.451	0,1%	83.050.057
2013	397.300.401	57,7%	275.968.100	40,0%	15.424.617	2,2%	455.627	0,1%	689.148.745
2014	184.007.402	56,9%	131.866.615	40,8%	7.442.652	2,3%	196.225	0,1%	323.512.894
TOTAL	999.526.278	64,4%	514.606.671	33,1%	37.209.605	2,4%	1.245.628	0,1%	1.552.588.182

Nous rappelons au lecteur que la notion de « dossiers traités » représente, pour la période 2006-2012, uniquement les dossiers régularisés c'est-à-dire ceux pour lesquels une attestation a été délivrée. A partir de 2013, cette notion recouvre les dossiers pour lesquels une invitation à payer a été envoyée, ce qui implique que certains de ces montants n'ont pas été effectivement perçus (voir la remarque du point 2.1, Tableau 3).

Rapport annuel SDA 2014
128/132

Nous mentionnons également que le SDA n'est pas en mesure de donner la répartition entre Régions. Seuls les services de la Recette ont cette information.

Tableau 2 : DLUTer - Bénéficiaires des prélèvements issus des dossiers traités

DLUTer									
Année	ETAT FEDERAL		REGIONS		COMMUNES		AGGLO. BRUXELLES		TOTAL
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants
2013	121.693.011		1.785.804		998.501		9.323		124.486.638
2014	377.862.856		164.408.938		3.407.291		88.992		545.768.077
TOTAL	499.555.867	74,5%	166.194.742	24,8%	4.405.792	0,7%	98.314	0,0%	670.254.715

Tableau 3 : DLUBis – Origine des revenus pour les régions

REGIONS				
PERIODE	SUCCESSION		ENREGISTREMENT	
	Montants	%	Montants	%
2006-2014	514.364.145	100,0%	242.526	0,0%

Tableau 4 : DLUBis – Origine des revenus pour l'Etat fédéral

ETAT FEDERAL										
PERIODE	Rev.Mobilier		Rev.Professionnel		TVA		Rev.Immobilier		Autres	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006-2014	883.201.659	88,4%	99.780.956	10,0%	10.646.627	1,1%	5.307.123	0,5%	589.913	0,1%

TABLE DES MATIERES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1.	Introduction.....	
2.	Historique	
2.1	Commission des accords fiscaux préalables	
2.1.1	Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa CIR 92).	
2.1.2	Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	
2.2	Service des décisions anticipées (application AR 03.05.1999)	
2.3	Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution).....	
3.	Système généralisé de décisions anticipées.....	
3.1	Définition	
3.2	Délai d'introduction et décision	
3.3	Cas exclus	
3.4	Matières exclues	
3.5	Durée de la décision anticipée	
4.	Description fonctionnelle.....	
4.1	Service compétent	
4.2	Pouvoir de décision	
4.3	Traitement des demandes	
4.3.1	Généralités	
4.3.2	Système de "prefiling meetings"	
4.3.3	Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale.....	
4.3.4	Organigramme du SDA.....	
4.3.5	Collaborateurs	
4.3.6	Publication des décisions.....	
5.	Lacunes constatées par le SDA dans le droit positif belge.....	
5.1	Contribution Directes.....	
5.1.1	Législation « Thin Cap ».....	
5.1.2	Précompte mobilier.....	
5.1.3	FCP >> SICAV.....	
5.1.4	IPM ↔ ISoc.....	
5.1.4.1	IPM → ISoc.....	
5.1.4.2	ISoc → IPM.....	
5.1.5	Impact chez l'actionnaire des situations visées à l'art. 210 CIR92.....	
5.1.6	Titres hybrides – « debt » ou « equity ».....	
5.1.7	Produits financiers.....	
5.1.8	Renonciation au précompte mobilier – Art. 106, §2, AR/CIR 92.....	
5.2	TVA.....	
5.2.1	Enseignement – exemption de l'article 44, § 2, 4° du CTVA en faveur des organismes sans but lucratif.....	
5.2.2	Régies communales autonomes - logement social et logement pour handicapés – taux réduit.....	

5.2.3 Analyses de laboratoire et autres prestations médicales ou paramédicales – Exemption..

6 Décisions présentant un intérêt particulier.....

6.1	Contributions Directes.....
6.1.1	Plus-value sur actions (article 90, 9°, premier tiret, CIR 92).....
6.1.2	Législation “Thin cap”.....
6.1.3	Article 19bis CIR 92.....
6.1.4	Capital versé.....
6.1.5	Dissolution-liquidation d’un OFP.....
6.1.6	Avantage de toute nature véhicule.....
6.1.7	Changement de contrôle.....
6.1.8	Avantage anormal ou bénévole.....
6.1.9	Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage.....
6.1.10	Transfer Pricing.....
6.1.11	Déduction pour les revenus de brevet.....
6.1.12	Déduction pour capital à risque – Etablissement stable – Allocation du capital.....
6.2	Droits d’enregistrement et de succession.....
6.2.1	Apport à partir d’un patrimoine propre dans un patrimoine commun suivi d’une donation à un enfant.....
6.2.2	Constitution de droits d’emphytéose/acquisition de droits de propriété résiduaire.....
6.2.3	Droits de succession : pure « fondation familiale » de droit liechtensteinois.....
6.2.4	La constitution d’un FONDS de tréfonds.....
6.2.5	La vente des actions d’une société dans un contexte particulier.....
6.3	TVA.....
6.3.1	Exploitation centre de services avec TVA.....
6.3.2	Régie communale et but lucratif.....
6.3.3	Démolition et reconstruction d’un immeuble – cohabitat – taux réduit.....

7 Opérations soumises au SDA mais non acceptées.....

7.1	Contributions Directes.....
7.1.1	Plus-values sur actions (article 90,9, premier tiret, CIR 92).....
7.1.2	Qualification des revenus à l’impôt des personnes physiques.....
7.1.3	Liquidation société continuation entreprise unipersonnelle.....
7.1.4	Exonération précompte immobilier exploitation maison de repos.....
7.1.5	Taxation étalée plus-value lors du transfert fonds de commerce.....
7.1.6	Avantage de toute nature véhicule domicile-travail.....
7.1.7	Droits d’auteur architectes.....
7.1.8	Frais propres à l’employeur déplacement à l’étranger secteur du transport.....
7.1.9	Application article 344 CIR 92.....
7.1.10	Article 228 §3, CIR92 (disposition “catch all”).....
7.1.11	Réorganisation.....
7.1.12	Déduction pour capital à risque.....
7.1.13	Avantage anormal ou bénévole.....
7.1.14	Transfer Pricing.....
7.1.15	Déduction pour revenus de brevets.....
7.1.16	Vente d’actions - abus fiscal.....
7.1.17	Changement de contrôle.....
7.2	Droits d’enregistrements et de succession.....
7.2.1	Apport d’un patrimoine propre vers un patrimoine commun, suivi d’une donation à l’enfant.....
7.2.2	Clause d’accroissement.....

7.2.3	Liquidation et partage de la SPRL.....
7.3	TVA.....
7.3.1	Taux de TVA réduit pour une installation de chauffage installée en grande partie par le client lui-même.....
7.3.2	Article 44, § 2, 4°, du CTVA. Exemption TVA applicable aux cours de langue.....
7.3.3	Association de frais de droit étranger – utilisation des moyens d’une société belge.....
8	Aperçu des raisons de la renonciation.....
9	Décisions publiées globalement – Décisions non publiées.....
9.1	Contribution Directes.....
9.1.1	Transfer Pricing.....
9.1.2	Revenu imposable - Rémunération.....
9.1.3	Profit participating loan.....
9.2	TVA.....
10	Statistiques relatives aux décisions anticipées.....
10.1	Introduction.....
10.2	Présentation Quantitative.....
10.3	Présentation par Nature des décisions.....
10.4	Présentation par Matières traitées.....
10.5	Délai de décision.....

PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

1.	Cadre Legal.....
2.	Statistiques.....
2.1	Présentation Quantitative.....
2.2	Présentation par Nature des sommes déclarées (montants en EUR).....
2.3	Présentation par Bénéficiaire (montants en EUR).....