

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

4 juli 2016

4 juillet 2016

JAARVERSLAG 2015

RAPPORT ANNUEL 2015

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-GOI	:	Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture
DéFI	:	Démocrate Fédéraliste Indépendant
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° de base et du n° consécutif
 QRVA: Questions et Réponses écrites
 CRIV: Version Provisoire du Compte Rendu intégral
 CRABV: Compte Rendu Analytique
 CRIV: Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
 PLEN: Séance plénière
 COM: Réunion de commission
 MOT: Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen:
 Natieplein 2
 1008 Brussel
 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 2015

jaarverslag DVB 2015
1/93

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1 INLEIDING

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

2 HISTORIEK

2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden

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

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

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

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

2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten

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

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

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

Bovendien werd een Dienst voorafgaande beslissingen (DVB) opgericht die, luidens het verslag aan de Koning bij het voormelde KB van 3.5.1999, als taak had om zowel de voorafgaande beslissingen die op verzoek van een belastingplichtige getroffen werden als de voorafgaande akkoorden die in het kader van bestaande wettelijke procedures werden afgesloten (KB nr. 187 betreffende de oprichting van coördinatiecentra; artikel 345, WIB 92), voor te bereiden en in samenvatting te publiceren.

De Dienst voorafgaande beslissingen had dus een drievoudige opdracht:

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

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

Tenslotte moest de Dienst de volgende verslagen opstellen :

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

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

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

Deze bepalingen moeten tot een gesystematiseerde en eenvormige praktijk leiden inzake de behandeling van de aanvragen om voorafgaande beslissing, met inachtneming van de verdragen en de wettelijke en reglementaire beschikkingen, alsmede van de normen en

richtlijnen op internationaal vlak en met name van de EU en de OESO. De wettelijke en reglementaire bepalingen die het nieuwe stelsel regelen zijn de volgende:

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

Overeenkomstig artikel 7 van het KB van 30.1.2003 werden opgeheven:

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

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

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

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

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

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

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

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

3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 Definitie

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

3.2 Termijn voor indiening en beslissing

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

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

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

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

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

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

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

gerespecteerd worden (inzonderheid m.b.t. dossiers met een belangrijke precedentwaarde, die uitvoerige correspondentie of overleg met de aanvrager of een globaal overleg tussen verschillende onderdelen van de FOD Financiën vereisen).

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

3.3 Uitgesloten gevallen

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

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

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

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

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

3.4 Uitgesloten materies

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

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

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

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

3.5 Duur van de voorafgaande beslissing

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

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

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

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

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

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

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

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

4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 Bevoegde dienst

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

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

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Wetstraat 24
1000 Brussel

Tel. 0257 938 00
Fax. 0257 951 01

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

website : www.ruling.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 situatie voorafgaand aan 1 januari 2005, behandelt de DVB, vanaf deze datum, alle aanvragen volstrekt autonoom.

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

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

jaarverslag DVB 2015
10/93

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

4.3.2 Systeem van “prefiling meetings”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

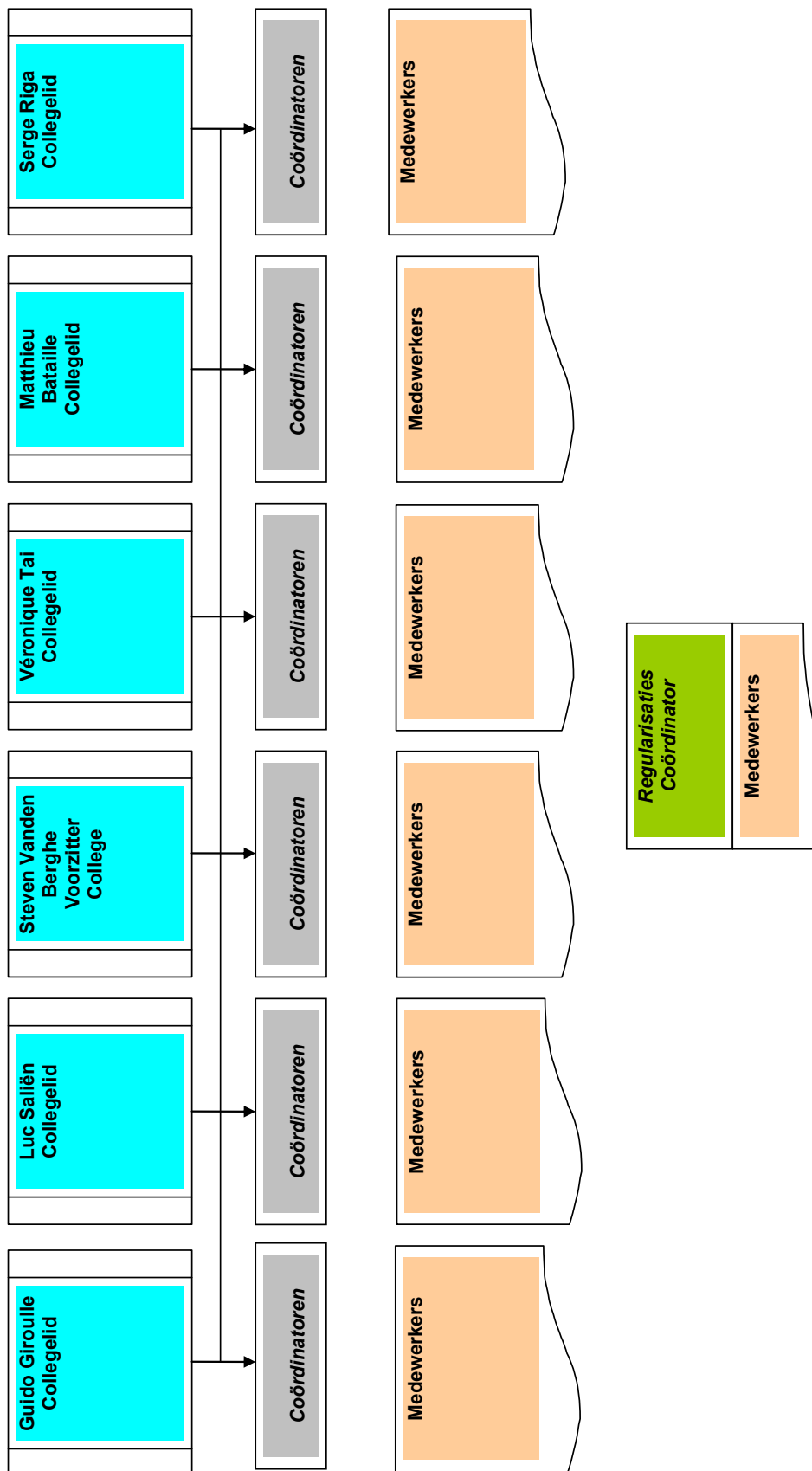
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

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

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

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

4.3.4 Organogram van de DVB



jaanverslag DVB 2015
13/93

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 31.12.2015 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	40	Directe belastingen	29
Btw	3	Btw	3
Patrimoniumdocumentatie	3	Patrimoniumdocumentatie	3
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Niveau C	11	Niveau C	3
Totaal :	57	Totaal :	38

4.3.6 Publicatie van de beslissingen

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

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

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

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

5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

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

5.1 Directe belastingen – Roerende voorheffing - Pensioenfondsen

Verzaking RV – uitkering dividenden van Belgische oorsprong aan buitenlandse pensioenfondsen – VB 2015.197 en 2015.430

Verzaking aan de inning van RV op Belgische dividenden (artikelen 106, § 2 juncto § 4, KB/WIB 92).

- beleggingen gepoold door pensioenfondsen, waarbij een bewaarder (te weten een Nederlandse stichting) de juridische eigendom van de activa aanhoudt;
- beleggingen van een Japans pensioenfonds, aangehouden via een trustee bank, die juridisch eigenaar is van deze beleggingen.

Het KB van 20.12.2012 heeft de vrijstelling van RV van artikel 106, § 2, KB/WIB herschreven ten voordele van “niet-inwoners bedoeld in artikel 227, 3°, WIB 92 die als enig maatschappelijk doel hebben het beheer en beleggen van fondsen ingezameld met als doel het uitbetalen van wettelijke en aanvullende pensioenen”. De tekst van artikel 106, § 4, KB/WIB 92 is niet gewijzigd.

Gelet op de zeer strikte eisen gesteld door artikel 106, § 2, KB/WIB92 (ter vermijding van misbruiken), lijkt artikel 106, § 4, KB/WIB92 niet langer nuttig als specifieke antimisbruikbepaling (oorspronkelijk bedoeld om de tussenschakeling te neutraliseren van voor de vrijstelling kwalificerende verkrijgers, die evenwel een contractuele plicht tot doorstorting hadden). Het behoud van de tekst van artikel 106, § 4, KB/WIB 92, kan eventueel wel toelaten dat de belegging in Belgische aandelen door een buitenlandse pensioenfonds via een (door de lokale prudentiële wetgeving) verplichtend tussen geschakelde rechtspersoon, niet worden gediscrimineerd, voor zover deze rechtspersoon uiteraard zelf optreedt voor rekening van het achterliggende pensioenfonds.

5.2 Directe belastingen – Roerende voorheffing – Beleggingsfondsen

Artikel 109, KB/WIB 92 heeft steeds voorzien in een algemene vrijstelling van de roerende voorheffing voor de inkomsten van certificaten van Belgische gemeenschappelijke beleggingsfondsen. Deze regel is in beginsel logisch, gelet op de juridische en fiscale transparantie van deze fondsen, als zijnde een conventioneel georganiseerde mede-eigendom zonder afgescheiden rechtspersoonlijkheid.

Sinds de invoering van artikel 19bis, WIB 92, wordt echter wat betreft natuurlijke personen, die beleggen via o.m. "kapitaliserende" gemeenschappelijke beleggingsfondsen, niet langer de fiscale transparantie toegepast voor de inkomsten van sommige schuldvorderingen, doch is het belastbaar feit voor de toepassing van de roerende voorheffing verplaatst naar de inkoop of de verkoop van de certificaten van de natuurlijke persoon. Precies door dit fenomeen rijst de vraag in welke mate de absolute toepassing van artikel 109, KB/WIB 92

nog verzoenbaar is met het door de wetgever in 2005 nagestreefde doel met de introductie van artikel 19bis, WIB 92.

5.3 Directe belastingen - Overdracht van zetel van een intra-Europese vennootschap met een Belgische vaste inrichting naar België – Overdracht van latente belastingen

De DVB moet aanvragen behandelen met betrekking tot de overdracht van zetel van intra-Europese vennootschappen naar België.

Ook al vormt de fiscale behandeling in dit geval meestal geen probleem, is dat echter niet het geval wanneer deze vennootschap al een Belgische vaste inrichting heeft.

In artikel 184ter, WIB92 werd immers geen enkele wettelijke bepaling ingevoerd die de behandeling toelaat van de overdracht van latente belastingen - anders dan de beroepsverliezen - waarover een Belgische vaste inrichting van een intra-Europese vennootschap beschikt. De behandeling van de beroepsverliezen wordt behandeld door de artikelen 206, §§ 2 en 3 en 240bis, § 1, WIB92.

Deze fiscale behandeling lijkt abnormaal aangezien de andere intra-Europese grensoverschrijdende herstructureringsvormen (fusie, splitsing of een andere ermee gelijkgestelde verrichting, inbreng van één of meerdere takken van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen die plaatsvindt met toepassing in de woonstaat van de overgenomen, gesplitste of inbrengende intra-Europese vennootschap van de belastingvrijstelling) het toelaten in artikel 231, § 2, WIB92.

5.4 Btw - Niet-dringend medisch-sanitair vervoer - Artikel 44, § 2, 1° of 2° van het Btw-Wetboek

Artikel 44, § 2, 1° van het Btw-Wetboek stelt het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen vrij van btw. Volgens de administratieve commentaar gaat deze bepaling in hoofdzaak over het vervoer per ziekenwagen of per helikopter.

Het niet-dringend medisch vervoer heeft betrekking op het niet-dringend vervoer van patiënten per ziekenwagen of per licht sanitair voertuig. Licht medische voertuigen zijn voertuigen die worden gebruikt voor het vervoer van patiënten die geen medisch toezicht vereisen en niet liggend moeten worden vervoerd en die eventueel kunnen worden aangepast voor het vervoer van personen met verminderde mobiliteit. De vereiste technische en medische uitrusting voor die voertuigen is "lichter" en is aangepast aan het vervoer van dat type patiënten. De medische diensten moeten door de bevoegde gewestelijke diensten erkend zijn.

Momenteel is het medisch vervoer dat wordt uitgevoerd met voertuigen die niet als ziekenwagens kunnen worden aangemerkt in principe aan de belasting onderworpen.

Rekening houdende met de onbetwistbare sociale aard ervan, zou het medisch vervoer formeel kunnen worden opgenomen in artikel 44, § 2, 2° van het Btw-Wetboek als handeling die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en aldus kunnen worden vrijgesteld, zoals dit ook het geval is voor het vervoer per ziekenwagen.

5.5 Btw - Verlaagd tarief voor erkende sociale huisvestingsmaatschappijen

§ 1, 1° a) van de rubriek XXXVI (huisvesting in het kader van het sociaal beleid) van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, voert een verlaagd tarief van 6% in voor de levering van woningen aan sociale huisvestingsmaatschappijen die door een gewestelijke huisvestingsmaatschappij zijn erkend en die bestemd zijn om door die maatschappijen te worden verhuurd.

De vraag werd gesteld of deze bepaling betrekking heeft op alle leveringen van woningen aan dergelijke maatschappijen of alleen op de leveringen die hun worden verstrekt in het raam van hun erkenning, dit wil zeggen de leveringen die onder administratief en financieel toezicht staan van de gewestelijke huisvestingsmaatschappij die de erkenning verleent in het raam van het sociale huisvestingsbeleid van de bevoegde gewestelijke overheid. De vraag kan dus worden gesteld of een erkende sociale huisvestingsmaatschappij die woningen verwerft, zonder dat deze verwerving door de bevoegde gewestelijke overheden wordt gesubsidieerd (waardoor die woningen niet onder de controle van het sociaal beleid van die overheden vallen) en die woningen verhuurt zonder dat de toekenningscriteria ervan volledig in overeenstemming zijn (zelfs al leunen ze daar dicht bij aan) met de terzake door de bevoegde gewestelijke overheden uitgevaardigde regels, nog altijd handelt in het raam van het sociaal beleid in de zin van de bovenvermelde rubriek XXXVI.

Om in deze zaak elke rechtsonzekerheid te vermijden en om ze uit te klaren, zou deze rubriek kunnen worden aangevuld, op grond van de doelstelling die de wetgever wil nastreven.

5.6 Btw - Beheer van de instellingen voor collectieve belegging - Artikel 44, § 3, 11° van het Btw-Wetboek

Rekening houdend met de huidige tekst van artikel 44, § 3, 11° van het Btw-Wetboek is alleen het beheer van de instellingen voor collectieve belegging bedoeld in de wet van 3/8/2012 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles van de belasting vrijgesteld.

De latere wijzigingen van de Europese reglementering met betrekking tot de beleggingsinstellingen en de omzetting daarvan in de Belgische wetgeving hebben als gevolg gehad dat, rekening houdend met de verwijzing uit artikel 44, § 3, 11° van het Btw-Wetboek naar de wet van 3/8/2012 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, deze vrijstelling niet meer op dezelfde beleggingsinstelling als voorheen van toepassing is.

De beslissing nr. E.T.127.885 van 30/03/2015 heeft echter de toepassingsfeer van die vrijstelling opnieuw uitgebreid tot de instellingen voor collectieve belegging die binnen de toepassingsfeer vielen van de wet van 3/8/20012 zoals die op 27/3/2014 van kracht was.

De draadwijde en de al dan niet duurzaamheid van die administratieve beslissing wekt in de betrokken economische sector een bepaalde argwaan. Men vraagt zich net name af wat de juiste draagwijdte van die vrijstelling is, en inzonderheid of het beheer van de alternatieve beleggingsfondsen in de zin van de wet van 19/4/2014 al dan niet onder die vrijstelling valt.

De bepaling van artikel 44, § 3, 11° van het Btw-Wetboek zou moeten worden aangepast om duidelijk te maken van welke fondsen het beheer vrijgesteld is.

5.7 Btw - Herkwalificatie van een oud gebouw dat tot een nieuw gebouw wordt verbouwd

Artikel 12, § 2 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 bepaalt dat de lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van nieuw gebouw op de verbouwing van gebouwen bepalen.

Deze Europese bepaling werd niet formeel in Belgisch recht omgezet. In verscheidene publicaties heeft de administratie echter de situaties verduidelijkt waarin een verbouwd oud gebouw als nieuw kan worden aangemerkt voor de toepassing van de btw (z. circulaire 16/73 van 28 juni 1973 en de Btw-handleiding, nr. 152/2). Er zijn twee situaties waarin een gebouw geherkwalificeerd kan worden:

- Wanneer, wegens de in het oude gebouw uitgevoerde werken dit een ingrijpende wijziging heeft ondergaan in zijn wezenlijke bestanddelen, namelijk in de aard, de structuur en eventueel in de bestemming ervan, ongeacht de kostprijs van de uitgevoerde werkzaamheden.
- Wanneer het, na afloop van de werkzaamheden, moeilijk is om te beoordelen of het goed een ingrijpende wijziging in de hiervoor vermelde zin heeft ondergaan, aanvaardt de administratie dat het om een nieuw gebouw gaat indien de kostprijs, exclusief btw, van de uitgevoerde werkzaamheden minstens 60% bereikt van de verkoopwaarde van dat gebouw, met uitzondering van de grond, op het tijdstip waarop de werkzaamheden voltooid zijn.

In die twee veronderstellingen is het ook nodig dat de verbouwing tot een wijziging van het kadastraal inkomen van het gebouw aanleiding geeft.

Ten slotte moet nog worden verduidelijkt dat in de tweede situatie de professionele oprichters, bedoeld in artikel 12, § 2 van het Btw-Wetboek (die in principe de verkoop van nieuwe gebouwen ambtshalve aan de btw moeten onderwerpen), er niet toe gehouden zijn om de gebouwen die belangrijke wijzigingen hebben ondergaan voor de toepassing van de btw als nieuw aan te merken. Ze kunnen deze gebouwen dus met toepassing van het registratierecht vervreemden.

Zowel de aard van de verbouwingen (al dan niet ingrijpend) als de moeilijkheid om de omvang ervan te beoordelen in vergelijking met de toekomstige verkoopwaarde van het verbouwde gebouw, zijn voer voor discussie en uiteenlopende beoordelingen.

Met het oog op een grotere rechtszekerheid zou voor de mogelijkheid tot herkwalificatie van een oud gebouw als nieuw gebouw in het Btw-Wetboek een specifieke bepaling moeten worden opgenomen. Deze bepaling (of een koninklijk besluit voor de uitvoering ervan) zou de in aanmerking te nemen criteria zo nauwkeurig mogelijk moeten omschrijven, inzonderheid rekening houdend met het soort gebouw (eengezinswoning of multifunctioneel gebouw).

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

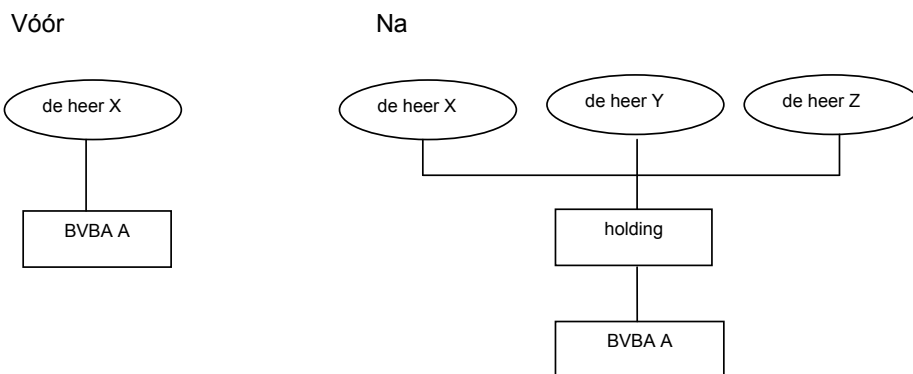
6.1.1 Meerwaarden op aandelen - normaal beheer privévermogen

VB 2015.173

De heer X bezit alle aandelen van bvba A, een exploitatievennootschap. De heren Y en Z zijn momenteel in dienst van bvba A.

Om de continuïteit van de onderneming te waarborgen wenst de heer X deze 2 personeelsleden te laten toetreden als vennoot. Zij wensen deel te nemen aan de dagelijkse leiding en de belangrijke besluitvorming van de onderneming, maar beschikken niet over voldoende financiële middelen om zich onmiddellijk – elk voor één derde – in te kopen in bvba A.

In december 2013 vond bij bvba A een kapitaalsverhoging plaats bij toepassing van artikel 537, WIB 92. Er was toen nog geen sprake van de toetreding van 2 nieuwe vennoten.



Om de toetreding mogelijk te maken werd een holdingvennootschap opgericht door de heren X, Y en Z waarvan ze elk 1/3^e van de aandelen bezitten. Vervolgens verkoopt de heer X zijn aandelen bvba A aan de nieuw opgerichte holding.

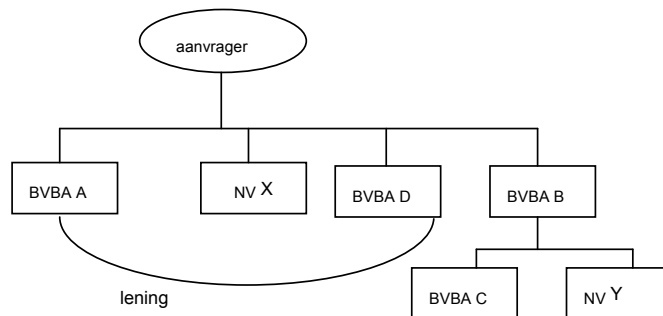
Voorafgaand aan de verkoop vond een aanzienlijke kapitaalvermindering plaats bij bvba A zodat er geen overtollige liquiditeiten meer aanwezig zijn in bvba A. De overblijvende gelden in bvba A zijn te beschouwen als werkkapitaal. Deze kapitaalvermindering heeft betrekking op de eerder in 2013 gedane kapitaalverhoging en brengt mee dat er bijkomende roerende voorheffing betaald is (artikel 537, WIB 92).

De geplande verkoop door de aanvrager van zijn aandelen bvba A aan een nieuw opgerichte holding waarin tevens derden – werknemers van bvba A – participeren, kadert in de intrede van deze derden en in de verdere ontwikkeling en uitbreiding van de activiteiten. De toetreding van de nieuwe vennoten biedt een enorme meerwaarde aan het bedrijf, met name de mogelijkheid een aantal bijkomende dienstverleningen aan het cliënteel aan te bieden. Hierdoor kan een hogere graad van professionalisme worden aangeboden waardoor er

zeker een meeromzet kan gegenereerd worden met automatisch een stijging van het personeelsbestand. Indien de heren Y en Z niet hadden kunnen toetreden, hadden zij wellicht de bvba A verlaten, wat een verlies aan cliënteel en kennis zou betekenen. Door de geplande werkwijze wordt een structuur gecreëerd die tegemoet komt aan de continuïteit en groei van bvba A (en die de nieuwe vennoten toelaat om te delen in het toekomstig rendement van de onderneming). De draagkracht van de kopende vennootschap werd aangetoond.

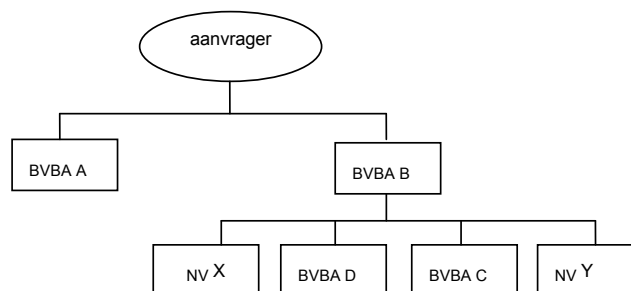
VB 2015.192

De aanvrager is rechtstreeks en onrechtstreeks aandeelhouder van meerdere exploitatievennootschappen nv X, nv Y, bvba B, bvba C en bvba D. Hij wenst zijn vennootschappen te centraliseren in een holding. Tevens is de aanvrager aandeelhouder van bvba A die zijn gezinswoning bezit. Ter financiering van de bouw van deze gezinswoning werd een aanzienlijk bedrag ter beschikking gesteld aan bvba A door nv X.



Gelet op het feit dat een van de bestaande vennootschappen bvba B reeds een holdingfunctie heeft, wordt geopteerd om de aandelen nv X en bvba D in te brengen in deze vennootschap.

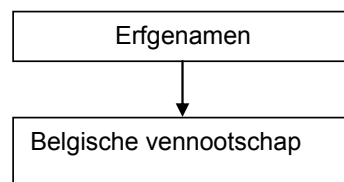
Voorafgaand aan de inbreng van de aandelen van nv X in de holding zal bvba A overgaan tot de terugbetaling van haar schuld ontstaan ter financiering van de gezinswoning. Binnen nv X zullen deze middelen aangewend worden voor de financiering van concrete investeringsprojecten. Ze kunnen geenszins beschouwd worden als zijnde overtollig.



6.1.2 Kwijtschelding schuld

VB 2015.671

De vraag betrof de bevestiging dat (i) de artikelen 79 en 207, tweede lid, WIB 92 niet van toepassing zijn op de onvoorwaardelijke kwijtschelding (ten belope van de fiscale verliezen van de Belgische vennootschap per sluiting van haar vereffening) van de schuldvordering door de aandeelhouders van de Belgische vennootschap; (ii) de deficitaire vereffening van de Belgische vennootschap niet zal leiden tot enige belastbare basis op grond van artikel 185, § 1, WIB 92 en dat (iii) het geheel van de verrichtingen (onvoorwaardelijke gedeeltelijke kwijtschelding van schuldvordering gevolgd door de vereffening van de Belgische vennootschap) ingegeven is door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen in de zin van artikel 344, § 1, WIB 92.



De enige aandeelhouder van de Belgische vennootschap is overleden. Aangezien de vennootschap geen activiteit meer heeft wensen de erfgenamen de vennootschap te vereffenen.

De vennootschap heeft een aanzienlijk negatief eigen vermogen en beschikt niet over voldoende activa om de vordering van de aandeelhouders (erfgenamen) op de vennootschap te voldoen, waardoor de vennootschap vereffend zal moeten worden zonder dat de openstaande schuld kan voldaan worden.

De erfgenamen zullen voorafgaand aan de vereffening van de vennootschap de aandeelhoudersschuldvordering die ze hebben op de vennootschap onvoorwaardelijk kwijtschelden voor een bedrag gelijk aan de fiscaal overdraagbare verliezen per datum van sluiting van de vereffening. Bijgevolg zullen er op het ogenblik van de sluiting van de vereffening geen fiscale verliezen meer zijn in de vennootschap.

Na deze kwijtschelding van een deel van de aandeelhoudersschuld zullen de erfgenamen als aandeelhouders de vereffening van de vennootschap met een negatief eigen vermogen goedkeuren zonder dat hun vordering wordt voldaan.

Het niet kwijtgescholden gedeelte van de schuld zal naar aanleiding van de deficitaire vereffening en in overeenstemming met de boekhoudrechtelijke voorschriften terzake in de vereffeningssstaat van de vennootschap geboekt blijven.

De artikelen 79 en 207, tweede lid, WIB 92 zijn niet van toepassing op de onvoorwaardelijke gedeeltelijke kwijtschelding van de schuldvordering omdat de kwijtschelding gebeurt door de aandeelhouders (zijnde de wettelijke erfgenamen van de enige aandeelhouder van de vennootschap) die allen natuurlijke personen zijn en niet als een onderneming kwalificeren. Bijgevolg kan er geen sprake zijn van een abnormaal of goedgunstig voordeel ontvangen van een onderneming ten aanzien waarvan de Belgische vennootschap zich rechtstreeks of onrechtstreeks in een band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt.

Ingevolge de deficitaire vereffening, voorafgegaan door de gedeeltelijke kwijtschelding van de schuldvordering ten belope van de fiscale verliezen van de vennootschap per sluiting van

haar vereffening, dient er geen belastbare materie te worden weerhouden ten name van de Belgische vennootschap op grond van artikel 185, § 1, WIB 92.

De Belgische vennootschap oefent geen enkele activiteit meer uit en er bevinden zich quasi geen activa en passiva meer in de vennootschap. Bovendien is de hoofdaandeelhouder en oprichter van de vennootschap overleden. Een eventueel faillissement van de vennootschap zou onder andere reputatie- en imagoschade met zich meebrengen in hoofde van de aandeelhouders. De onvoorwaardelijke kwijtschelding van schuldvordering en de deficitaire vereffening van de Belgische vennootschap zijn derhalve verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen in de zin van artikel 344, § 1, WIB 92.

6.1.3 Gespreide belasting van een meerwaarde

VB 2015.644

De aanvraag strekt ertoe te willen bevestigen dat de meerwaarde die zal worden gerealiseerd naar aanleiding van de geplande verkoop van de volle eigendom van een appartement waarvan de bvba X sinds meer dan vijf jaar de blote eigendom bezit en waarvan het vruchtgebruik minder dan vijf jaar geleden is vervallen ten gevolge van het overlijden van de natuurlijke persoon-vruchtgebruiker, in totaliteit in aanmerking kan komen als een meerwaarde die voldoet aan de voorwaarden van artikel 47, § 1, 2°, WIB 92.

Het vruchtgebruik van het gebouwd onroerend goed wordt beschouwd als een zakelijk recht waarmee de volle eigendom van het onroerend goed wordt bezwaard, zodat het gebouwd onroerend goed (bezwaard met vruchtgebruik) in het bezit van de onderneming is gekomen op het ogenblik waarop de onderneming de blote eigendom van het gebouwd onroerend goed heeft verkregen. Aangezien het gebouwd onroerend goed aldus sinds meer dan vijf jaar de aard van vast actief had, komt de meerwaarde volledig in aanmerking voor de gespreide belasting.

6.1.4 Waardevermindering op schuldvordering

VB 2015.457

De aanvraag strekt ertoe te vernemen dat de waardevermindering ten bedrage van x EUR geboekt op balansdatum op de kortetermijnlening toegekend aan de buitenlandse vennootschap Y door X, vrijgesteld kan worden overeenkomstig artikel 48, eerste lid, WIB 92 juncto artikel 22, KB/WIB 92.

X is een vennootschap naar Belgisch recht en maakt deel uit van groep A.

Haar huidige activiteiten concentreren zich voornamelijk rondom twee kerntaken, m.n. de financiële activiteiten en de marketing.

X heeft aan Y een financiering toegestaan, weliswaar op voorwaarde dat zekerheden konden worden verkregen op het machinepark en de voorraden.

Uit de statuten van X blijkt dat het verstrekken van leningen en het ten laste nemen van daarmee gerelateerde kosten en risico's tot de kern van haar beroepsactiviteit en haar maatschappelijk doel behoort.

De leningen t.o.v. Y werden door X opgenomen onder klasse 41 (overige vorderingen).

Y bevindt zich in een feitelijk liquidatiescenario.

*jaarverslag DVB 2015
22/93*

Er wordt in artikel 48, eerste lid, WIB 92 juncto artikel 22, § 1, 1°, KB/WIB 92 enkel verwezen naar de algemene term “vorderingen” zodat deze artikelen niet enkel slaan op handelsvorderingen in de strikte zin.

Zoals de aanvrager aangeeft, blijkt de waarschijnlijkheid van de verliezen uit de bijzondere, tijdens het belastbare tijdperk, voorgekomen omstandigheden.

De aanvrager heeft de waardevermindering van x EUR op de vordering inzake de lening geboekt op balansdatum en zal een formulier 204.3 samen met de aangifte in de vennootschapsbelasting indienen.

Deze op balansdatum door X geboekte waardevermindering ten bedrage van x EUR op de kortetermijnlening toegekend aan Y kan vrijgesteld worden overeenkomstig artikel 48, eerste lid, WIB 92 juncto artikel 22, KB/WIB 92.

6.1.5 Aftrek voor octrooi-inkomsten

VB 2014.691

In het kader van de toepassing van de aftrek voor octrooi-inkomsten (op basis van artikel 236bis, WIB92) werd door de aanvrager aangetoond dat:

- X octrooihouder is van een Europees octrooi dat het product beschermt;
- het octrooi niet in licentie is gegeven en het Belgisch bijkantoor het octrooi toepast in haar eigen producten;
- het Belgisch bijkantoor het octrooi heeft ontwikkeld in een onderzoekscentrum dat geheel of gedeeltelijk instaat voor de ontwikkeling van het octrooi;
- het octrooi niet gebruikt is in het kader van verkopen aan derden vóór 1 januari 2007, aangezien het octrooi pas verleend werd na 1 januari 2007.

Het octrooi wordt enkel gebruikt in de Belgische productiesite. Het geoctrooieerde product werd op deze locatie ontwikkeld en de economische eigendom van het octrooi is exclusief toegewezen aan het Belgisch bijkantoor.

De aanvrager heeft bevestigd dat de wereldwijde octrooi-inkomsten behaald op het octrooi deel uitmaken van het in België belastbare resultaat van het Belgisch bijkantoor.

In die omstandigheden kon een voorafgaande beslissing worden verstrekt waarin werd bevestigd dat aanvrager de octrooiaftrek kon toepassen op de in de omzet begrepen octrooi-inkomsten (vastgesteld op 8 % van de relevante omzet).

6.1.6 Verrekenprijzen

VB 2014.744

In het kader van een verlenging van een voorafgaande beslissing werd aangegeven dat een belangrijke wijziging tegenover de vorige voorafgaande beslissing erin bestond dat, over de jaren heen de rol van onderzoek en ontwikkeling belangrijker was geworden waardoor er voor een bepaald boekjaar een afzonderlijke onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteit was ontstaan binnen het kader van de algemene en ondersteunende dienstverlening.

In het kader van de analyse van de vergoeding voor deze bijkomende activiteiten werden de OESO-RL die in de maak waren m.b.t. intangibles toegepast.

Indien zou blijken dat aanvrager meer functies uitoefende dan het louter uitvoeren van R&D-werkzaamheden op aansturen en onder toezicht van de buitenlandse moederverenootschap zou dit eventueel tot een andere vergoeding hebben kunnen leiden dan de toepassing van de bestaande TP-methode (net cost plus 8%).

Op basis van de door aanvrager verstrekte uitleg kon worden akkoord gegaan met het voorstel om bij voortduur de bestaande vergoedingswijze voor ondersteunende activiteiten toe te passen.

VB 2015.002

Onder de historische operationele structuur van de groep, werden managementbeslissingen betreffende Europa genomen door de finale moederverenootschap (M) van de groep (buiten Europa), de Europese centrale entiteit (B) van de groep (gelegen in België) en drie Europese productie-entiteiten (P's). De productie-entiteiten waren actief in een gedecentraliseerde structuur waarin de focus uitsluitend lag op de eigen verkopen, terwijl de Belgische verenootschap enkel verantwoordelijk was voor de verkoop van de producten. Dergelijke gedecentraliseerde structuur bracht nadelen met zich mee voor de business in Europa.

Als resultaat van inefficiënties die geïncorporeerd waren in de voormalige Europese operationele structuur, had de groep beslist om een centralisatie door te voeren van zijn Europese operaties waarbij hoofdzakelijk gefocust werd op een uniforme en consistente benadering met als doel efficiënte en gestroomlijnde operaties te verwezenlijken.

Deze centralisatie initiatieven zouden de groep in staat stellen om een geïntegreerde en gestroomlijnde marketing en O&O-strategie te verwezenlijken in Europa en over de hele wereld. Ten gevolge van de operationele veranderingen:

- werden alle strategische beslissingen over "value drivers" centraal genomen;
- werd B een centrale marketing entiteit met volledige functionaliteit alsook eigenaar van de onderliggende marketing-gerelateerde IP;
- kon prijszetting volledig gecentraliseerd gebeuren;
- verleende B centrale begeleiding omtrent voorraadmanagement voor distributeurs;
- werden de P's omgevormd tot "contract manufacturers" met beperkte risico's welke uitsluitend gefocust zouden zijn op hun eigen productieactiviteiten.

Als resultaat van de veranderingen zou het transfer pricing beleid aangepast worden om de business wijzigingen weer te geven en de transparantie te verbeteren, waaronder ook de overdracht van IP van de P's aan B die het onderwerp uitmaakten van de huidige rulingaanvraag.

Voor het bepalen van de waarde van de overdracht van de IP kon de kostenbenadering, die als primaire methode werd geselecteerd voor het vaststellen van de waarde van de overgedragen IP, in casu als een geschikte methode worden aanvaard.

De kostenbenadering is een klassieke waarderingsmethode en vertrekt van de kosten die worden gemaakt bij de creatie of vervanging van de IP. In de voorliggende zaak was het

management van de groep in staat om de historische kosten opgelopen door de P's te identificeren met betrekking tot de ontwikkeling van de marketing en O&O-intangibles.

Om de bevindingen uit de kostenbenadering verder te ondersteunen, werd gekozen om de inkomstenbenadering als additionele waarderingsmethode te selecteren. Voor de toepassing van de inkomstenbenadering had het management van de groep een financieel plan ontwikkeld om de toekomstige winstgevendheid van de P's te voorspellen onder de huidige en de toekomstige operationele structuur. Er kan worden opgemerkt dat de inkomstenbenadering moeilijk toepasbaar was voor het bepalen van de IP-waarde als gevolg van het feit dat uitsluitend (waarde-afnemende) IP wordt overgedragen en geen gehele business. Bijgevolg werd de toepassing van de inkomstenbenadering beschouwd als deel van de "realistisch beschikbare opties" test.

De marktbenadering bestaat uit de zoektocht en evaluatie van marktreferenties, waar gelijkaardige IP wordt overgedragen (of in licentie wordt gegeven) tussen twee onafhankelijke partijen. Deze marktreferenties kunnen zowel (i) interne referenties (gelijkaardige licentietransacties tussen de P's en derde partijen) of (ii) externe referenties (gelijkaardige transacties tussen derde partijen) zijn. In de voorliggende zaak konden geen interne of externe referenties geïdentificeerd worden door de specifieke aard van de transactie. Dit sloot de toepassing van de marktbenadering uit.

Samengevat, werd de kostenbenadering (als de primaire benadering) en de inkomstenbenadering (als ondersteunende benadering) geselecteerd als de meest geschikte methodologie om de potentiële vergoeding te evalueren die betaald moet worden aan de P's voor de overdracht van hun marketing en O&O-IP.

De redenering waarop het management van de groep zich baseerde om de kostenbenadering als volwaardige methode te gebruiken kan als volgt worden samengevat:

- er zijn geen voldoende data aanwezig om de marktbenadering of inkomstenbenadering toe te passen voor de overdracht van de betreffende IP;
- de kostenbenadering, zoals toegepast in de beslissing, was bovendien gebaseerd op de historische TP-methodologie zoals wereldwijd gedurende reeds vele jaren gehanteerd door de groep in het kader van een variabele royalty benadering (residuele winstsplitsingsmethode) en welke in ettelijke fiscale controles en competent authority procedures (inclusief in België) werd aanvaard. Hierdoor had de kostenbenadering een speciale waarde voor de groep in vergelijking tot andere ondernemingsgroepen waarvoor dergelijke methode moeilijker hanteerbaar is omdat ze niet beschikken over dergelijk onderbouwde benadering betreffende de boeking en kapitalisatie van IP-kosten;
- het is bewezen dat de kostenbenadering het meest voorzichtige is vanuit het perspectief van de lokale P's en dus vanuit het perspectief van de lokale landen. Dit volgt uit het feit dat de inkomstenbenadering voorzag in meer beperkte vergoedingen die gebaseerd zijn op de waardering van het additioneel winstpotentieel voor B per productielijn van elke P. Anderzijds werd in het kader van de hier toegepaste inkomstenbenadering geen rekening gehouden met bijkomende synergieën die B in de toekomst zou kunnen realiseren. Door geen rekening te houden met de betreffende synergieën, was het mogelijk dat de inkomstenbenadering de waarde van de overgedragen IP onderschatte. Om al die redenen kon worden besloten dat de kostenbenadering voorzag in de beste inschatting, temeer daar de inkomstenbenadering was gebaseerd op de waardering van de totale business, terwijl in de voorliggende zaak de P's niet worden geconfronteerd met een overdracht van een business maar enkel met de overdracht van bepaalde IP;

- in het geval van één van de P's, waar de inkomstenbenadering leidde tot een negatieve waarde, kon de vergoeding worden gerechtvaardigd op basis van het feit dat bepaalde IP die door laatstgenoemde werden overgedragen werden verondersteld een marktwaarde te hebben, gezien:
 - de specifieke transfer pricing regels betreffende de overdracht van IP in het land waar de P was gevestigd, en;
 - de tot nu toe toegepaste residuele winstsplitsingsmethode welke exact dezelfde kosten als IP-gerelateerde kosten in aanmerking nam.

VB 2015.024

Bij de waardering van een participatie, waarbij gebruik werd gemaakt van de DCF-methode, waren vragen gerezen bij de WACC die in het waarderingsverslag werd gebruikt.

De aanvrager heeft de DVB echter kunnen overtuigen dat deze WACC kon aanvaard worden. Een alternatieve benadering van de verschillende criteria ter bepaling van de WACC – die rekening hield met de opmerkingen van de DVB – resulteerde in een ongeveer even hoge WACC.

VB 2015.358

De beslissing had o.m. betrekking op het marktconform karakter van de vergoeding in aandelen in ruil voor de inbreng in een Belgische vennootschap van bepaalde merken door een andere Belgische vennootschap van de groep, enerzijds, en van een belangrijk merk door een buitenlandse vennootschap van de groep, anderzijds.

Bij het afleveren van de beslissing werd zowel door de aanvrager als de door DVB rekening gehouden met de bijkomende richtlijnen (of beter gezegd, meer gedetailleerde richtlijnen) die, in het kader van de OESO-BEPS-werkzaamheden, in de maak waren inzake intangibles, en die enige tijd na het afleveren van de beslissing aanleiding zouden geven tot de definitieve aanpassing van Hoofdstuk 6 van de OESO-RL.

Deze aangepaste richtlijnen stellen inzonderheid dat de juridische eigendom op zich geen enkel recht geeft op de inkomsten van de intangibles. Het zijn de partijen die de waarde gecreëerd hebben die daarop recht hebben.

De overdragende vennootschappen moesten, in het voorgelegde dossier, voornamelijk vergoed worden voor de kosten die zij hadden gemaakt voor registratie en administratie van de bewuste merken.

VB 2015.498

Op hoofdkwartierniveau van een internationale groep werd de strategische beslissing genomen om de Belgische financieringsactiviteit binnen vennootschap X over te dragen naar het buitenland. De nog resterende leningsportefeuille zal worden overgedragen naar de buitenlandse vennootschap Y. X zal vervolgens worden vereffend aangezien zij na de overdracht van de Belgische financieringsactiviteit geen verdere functionaliteit zal hebben.

De groep beoogt de leningsportefeuille van X over te dragen naar Y tegen marktwaarde, waardoor - op basis van de meest recente inschatting - een meerwaarde van EUR x mio zal worden gerealiseerd naar aanleiding van deze overdracht. Deze berekening van de marktwaarde zal opnieuw worden uitgevoerd op het eigenlijke moment van de overdracht van de leningen, op basis van de geldende vreemde valutakoersen en rentetarieven op dat moment.

De groep gebruikt voor het overdragen van de leningen de marktwaardebenadering voor zowel de variabele als de vastrentende leningen, conform de methodiek die gebruikt is bij de kapitaalstorting in natura bij de oprichting van X. De reden hiervoor is dat er geen verbrekingsvergoeding voor X vervat zit in de huidige leningsovereenkomsten in de vorm van hogere interest op de lening voor de mogelijkheid om vervroegd terug te betalen.

De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat de door de Belgische financieringsvennootschap toegepaste waarderingsmethode voor haar leningsportefeuille aanvaardbaar is om een marktconforme overdrachtprijs te bepalen en geen aanleiding zal geven tot een verkregen of verleend abnormaal of goedgunstig voordeel zoals bepaald in artikelen 26, 79, 185, §2, a) en 207, WIB 92.

Voor het overdragen van de leningen wordt de marktwaardebenadering gebruikt, conform de methodiek die zou gebruikt zijn bij de kapitaalstorting in natura bij de oprichting van X.

In de leningsovereenkomsten zou geen verbrekingsvergoeding vervat zitten voor de mogelijkheid van vervroegde terugbetaling in de vorm van een hogere interest.

De leningsportefeuille wordt gewaardeerd aan marktprijs met behulp van de Discounted Cash Flow-methode. Hiertoe worden de toekomstige kasstromen onder de leningen berekend en contant gemaakt naar het moment van overdracht.

Elke lening wordt individueel gewaardeerd waarbij rekening wordt gehouden met haar specifieke kenmerken/modaliteiten. Hiertoe wordt de kasstroom aan renteopbrengsten op de bestaande lening vergeleken met de kasstroom op vergelijkbare leningen indien deze op het moment van overdracht zou verstrekt worden.

De toekomstige kasstromen worden als volgt berekend:

- voor leningen met vaste rente worden de intereststromen berekend door de vaste rente uit het contract toe te passen op de hoofdsom;
- voor leningen met vlottende rente worden de intereststromen bepaald door de som van de vaste kredietopslag en de variabele referentievoet. De variabele rente wordt voor elke renteperiode vastgelegd op basis van de verwachte rente voor die periode met behulp van implied forward-rentes. De verwachte rente wordt afgeleid van de op de waarderingsdatum geldende rentecurve.

Deze kasstromen worden contant gemaakt op basis van de marktrente voor de resterende periode. De marktrente, dus de discontovoet, bestaat uit de referentierente en de kredietopslag die op het moment van waardebepaling geldig is voor de resterende periode. Er is geen opslag voor de mogelijkheid om vervroegd terug te betalen.

De hiervoor beschreven berekeningswijze ter bepaling van de overdrachtprijs van de leningsportefeuille is marktconform daar: (i) de DCF-methode een algemeen aanvaarde waarderingsmethode is; (ii) er rekening wordt gehouden met de inschatting van toekomstig

rendement en (iii) de in de leningsovereenkomsten overeengekomen interestvoet niet voorziet in een opslag voor de mogelijkheid om vervroegd terug te betalen.

VB 2015.636

Het management van een internationale groep besliste om de langetermijnfinancieringsfunctie buiten België te centraliseren door middel van een grensoverschrijdende fusie met een bestaande groepsvennootschap Y. Deze transactie brengt een realisatiemoment met zich mee, waarbij een waardering dient te gebeuren van de activabestanddelen van de Belgische vennootschap X om te bepalen of er al dan niet sprake is van een (gerealiseerde) minder- of meerwaarde.

M.b.t. tot de leningsportefeuille wordt voorgesteld dat de marktwaarde van de diverse leningen uitgedrukt in hun functionele valuta, de nominale waarde in die functionele valuta niet overstijgt.

De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat door de Belgische vennootschap X bij realisatie van de intragroepsleningsportefeuille – ingevolge een stijging of daling van de markttrentevoeten – geen meer- of minderwaarde gerealiseerd zal worden en e.e.a. geen aanleiding geeft tot een verkregen of verleend abnormaal of goedgunstig voordeel zoals bepaald in de artikelen 26, 79, 185, § 2, a) en 207, WIB 92 en m.n. dat de marktwaarde van de leningen uitgedrukt in hun functionele valuta hun nominale waarde in die functionele valuta niet zal overstijgen.

Iedere intragroepsleningsovereenkomst voorziet in de mogelijkheid voor de ontleners om op elk moment zonder bijkomende kosten of vergoeding de lening vervroegd terug te betalen.

De aanvrager toont aan dat bij het bepalen van de marktconforme interestvoeten die van toepassing zijn op de leningen in de leningsportefeuille van X, rekening werd gehouden met de optie die aan de ontleners wordt gegeven om hun leningen kosteloos vervroegd terug te betalen. De door X ontvangen interestvoet reflecteert dus het feit dat de ontleners kunnen terugbetalen zonder vergoeding.

Bij realisatie van de leningsportefeuille door X zal aldus geen meer- of minderwaarde worden gerealiseerd ingevolge een stijging of daling van de markttrentevoeten.

6.1.7 Pensioenspaarverzekering

VB 2014.746 en 2015.046

De beleggingsvoorschriften in de zin van artikel 145/13, (en 145/11,) WIB 92 voor een pensioenspaarverzekering als bedoeld in artikel 145/8, WIB 92, komen niet in het gedrang door een indekking van een deel van het aandelenrisico via future-contracten. Gezien de wet en het KB/WIB de beleggingsvoorschriften invullen als een activatest en dit op basis van boekhoudkundige gegevens, kan een indekking van het volatiliteitsrisico die volledig buiten balans verloopt zonder inbreuk op de beleggingsvoorschriften gebeuren (er is in casu geen “belegging” in de zin van artikel 145/13, WIB 92).

6.1.8 DBI

VB 2015.065

Het gemeenrechtelijke regime van winstbelasting voor binnenlandse vennootschappen is in Marokko niet aanzienlijk gunstiger dan in België.

Er zijn precedentes inzake de Tunesische belasting voor exportwinsten en de toepassing van artikel 203, § 1, eerste lid, 3°, WIB 92 (zie o.a. 2012.146). In casu is er sprake van een gelijkaardige regeling in Marokko.

Er wordt op basis van de Marokkaanse fiscale wet getoetst of er sprake is van een afzonderlijk regime, afwijkend van het gemeen recht, voor inkomsten "die hun oorsprong vinden buiten het land van de fiscale woonplaats" (meer bepaald enkel voor export). De regeling voor exportwinsten (tijdelijke vrijstelling) maakt in Marokko deel uit van het gemeen recht en geldt voor elke vennootschap die exporteert (goederen of diensten).

De aanvrager bevestigt dat de in een nieuwe Marokkaanse vennootschap te ontplooiende activiteiten geen nadelige impact hebben op de Belgische tewerkstelling. De verrichting heeft tot doel een Marokkaanse onderaannemer in te ruilen voor een interne dienstverlener.

VB 2015.084

Dividenden worden toegekend door vennootschappen (die niet allen voldoen aan de taxatievoorwaarde van artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, WIB92). De deelnemingen die deze dividenden opleveren werden historisch verworven door de vaste inrichting van X in de Verenigde Arabische Emiraten (VAE) en die dividenden kunnen bijgevolg worden beschouwd als winsten van deze inrichting.

De dividenden toegekend door X (Belco) aan Y (Belco) dienen niet te worden uitgesloten van de Belgische DBI-af trek op basis van artikel 203, § 1, eerste lid, 1° tot en met 5°, WIB92 in de mate dat in hoofde van X gedeeltelijk wordt afgezien van de verdragsvrijstelling voor winsten van haar vaste inrichting in de VAE en waardoor deze een daadwerkelijke belasting zullen ondergaan van minstens 15%.

6.1.9 Kapitaalverhoging artikel 537, WIB 92

VB 2015.156

Zowel in de nv A, nv C, nv B als de nv D werd eind 20XX een kapitaalverhoging verricht in toepassing van artikel 537, WIB 92.

De bepalingen van artikel 537, vijfde tot zevende lid, WIB 92 behandelen de kapitaalverminderingen die worden uitgevoerd nadat een kapitaalverhoging werd verricht overeenkomstig de maatregel zoals bedoeld in artikel 537, eerste lid, WIB 92 en de eventuele gevolgen inzake de RV.

Artikel 537, zesde lid, WIB 92, verwijst naar artikel 18, eerste lid, 2°, WIB 92, dat betrekking heeft op de verminderingen van het maatschappelijk kapitaal in de zin van het Wetboek van vennootschappen (hierna W.Venn.).

In principe en onder voorbehoud van de toepassing van artikel 344, WIB 92, vallen de terugbetalingen van het maatschappelijk kapitaal die werden uitgevoerd in andere omstandigheden (bijv. bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen zoals bedoeld in de artikelen 187, en 209, WIB 92) niet binnen het

toepassingsgebied van deze inhaalregeling en kunnen ze dus niet het voorwerp uitmaken van een aanslag ter zake (cf. nr. 8 – Ci.RH.233/630.825, AGFisc nr. 4/2014 d.d. 23.01.2014).

Deze inhaalregeling is dus evenmin van toepassing wanneer een deel van het maatschappelijk kapitaal gevormd in toepassing van artikel 537, eerste lid, WIB 92, verdwijnt ingevolge de toepassing van artikel 78, § 6, KB/W.Venn. bij een fusie waarbij de overnemende vennootschap aandelen bezit van de overgenomen vennootschap.

Doordat de nv A voorafgaandelijk aan de fusie aandelen bezit in de overgenomen vennootschappen, wordt het kapitaal van de overgenomen vennootschappen ten belope van de fractie van dit aandelenbezit niet overgedragen aan de nv A. Voor wat betreft de fusies door overneming van de nv B en de nv C door de nv A kan het verdwenen gedeelte van het kapitaal worden toegekend aan het gewone kapitaal en blijft het kapitaal artikel 537, WIB 92 volledig intact. Dit is echter niet het geval voor de fusie door overneming van de nv D door de nv A waar er een aantasting is van het kapitaal artikel 537, WIB 92 met x EUR. Deze aantasting is niet aan te merken als een kapitaalvermindering in de zin van artikel 537, zesde lid, WIB 92 en maakt bijgevolg de in artikel 537, zesde en zevende lid, WIB 92 bedoelde personenbelasting en roerende voorheffing niet verschuldigd.

Ingeval van een latere kapitaalvermindering bij de overnemende vennootschap nv A, zijn de bepalingen van artikel 537, vijfde tot zevende lid, WIB 92 van toepassing op het gestort kapitaal van artikel 537, WIB 92 dat werd overgedragen ingevolge de opeenvolgende fusies.

De onaantastbaarheidsperiode van het overgedragen gedeelte van het gestort kapitaal zoals bedoeld in artikel 537, zesde en zevende lid, WIB 92 bedraagt respectievelijk 4 of 8 jaar naargelang de vennootschap voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarin de kapitaalinbreng zoals bedoeld in artikel 537, eerste lid, WIB 92 werd verricht, al dan niet wordt beschouwd als een kleine vennootschap op basis van artikel 15, W.Venn.

De periode van 4 of 8 jaar wordt berekend van dag tot dag en begint te lopen vanaf de dag volgend op de datum van de laatste inbreng in kapitaal (datum van de authentieke akte van de verhoging van het maatschappelijk kapitaal) bij de overgenomen vennootschappen.

De fusie onder toepassing van de fiscale neutraliteit heeft niet tot gevolg dat de duur of de berekening van deze periode zal wijzigen.

6.1.10 Intercommunales

VB 2015.406, VB 2015.429, VB 2015.542 e.a.

Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (ISV) (in de zin van het decreet van 6 juli 2001) blijven ook na de programmawetten van 19 december 2014 en 10 augustus 2015 onder welbepaalde voorwaarden onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

Inzonderheid geldt dit voor kostendelende verenigingen, die rechtstreeks of onrechtstreeks functioneren op basis van ledenbijdragen en een rationalisering van gemeenschappelijke kosten beogen voor taken die uit hun aard het grondgebied van meerdere gemeenten betreffen of door samenwerking tussen gemeenten kostenefficiënter kunnen worden uitgevoerd. Het maken van winst komt niet aan de orde, tenzij deze winst (of de gecumuleerde reservering ervan) aantoonbaar is en verantwoord als de autofinanciering van concrete investeringsplannen of -projecten. In talrijke gevallen (bijv. waterzuivering) wordt vastgesteld dat de reserveringen niet volstaan om de noodzakelijke investeringen te kunnen financieren.

Om te kunnen worden aangemerkt als een rechtspersoon zonder winsttoegmerken voor de toepassing van artikel 182, 3°, WIB92, dient het ISV statutair de mogelijkheid van winstverdeling (dividenduitkering) uit te sluiten.

Eventuele bijkomende activiteiten gepresteerd voor anderen dan de leden van het ISV, dienen te worden beoordeeld in functie van hun omvang en aard en kunnen eventueel de verdere onderwerping van het ISV aan de rechtspersonenbelasting in het gedrang brengen.

6.1.11 Berekening bezitsduur aandelen

VB 2015.275

Artikel 192, § 1, WIB 92 bepaalt het volgende:

- *“onverminderd de toepassing van artikel 217, 3°, zijn eveneens volledig vrijgesteld de niet in artikel 45, § 1, eerste lid, 1°, bedoelde meerwaarden verwezenlijkt, of vastgesteld bij de verdeling van het vermogen van een ontbonden vennootschap, op aandelen waarvan de eventuele inkomsten in aanmerking komen om krachtens de artikelen 202, § 1, en 203, van de winst te worden afgetrokken en gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom werden behouden” (eerste lid);*
- *“voor de toepassing van het eerste lid, worden de in ruil ontvangen aandelen ten gevolge van belastingneutrale verrichtingen bedoeld in artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, 211, 214, § 1, en 231, §§ 2 en 3, die, naargelang het geval, beantwoorden aan het bepaalde in artikel 183bis, geacht te zijn verkregen op de datum waarop de geruilde aandelen zijn verkregen om vast te stellen of aan de voorwaarde van behoud gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom is voldaan” (zevende lid);*
- *“om vast te stellen of aan de in het eerste lid bedoelde voorwaarde van behoud gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom is voldaan in hoofde van de overnemende of verkrijgende vennootschap, worden de overgedragen aandelen ten gevolge van belastingneutrale verrichtingen bedoeld in artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, 211, 214, § 1, en 231, §§ 2 en 3, die, naargelang het geval, beantwoorden aan het bepaalde in artikel 183bis, geacht te zijn verkregen op de datum waarop ze zijn verkregen door de inbrenger of de omgevormde, overgenomen of gesplitste vennootschap” (achtste lid).*

De wetgever verwijst in artikel 192, § 1, zevende lid, WIB 92 expliciet naar artikel 46, § 1, eerste lid, 2° WIB 92. Z kan, gelet op de verklaarde wil van de wetgever, in toepassing van de aanhef van artikel 192, § 1, zevende lid, WIB 92, in die context aanspraak maken op het bijzonder regime, waarin artikel 192, § 1, eerste lid, WIB 92 voorziet, voor de meerwaarde gerealiseerd bij de verkoop van de aandelen Newco kort na de belastingneutrale inbreng van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid in die Newco.

De Memorie van Toelichting bij de Wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen, waarbij het achtste lid werd ingevoerd in paragraaf 1 van artikel 192, WIB 92 verduidelijkt immers dat: “Teneinde voor de toepassing van artikel 192, § 1, eerste lid, WIB 92, de fiscale neutraliteit te bevestigen van de verrichtingen van inbreng, fusie of splitsing, gerealiseerd overeenkomstig de artikelen 46, § 1, eerste lid, 2°, 211, § 1, en 231, §§ 2 en 3, is het nuttig om dit expliciet te verduidelijken in de wettekst. Daarom wordt artikel 192, § 1, WIB 92, naast een zevende lid, aangevuld met een nieuw lid, dat toelaat om volledig de fiscale neutraliteit van die verrichtingen te bevestigen inzake de belasting van meerwaarden op aandelen.(...) De bijzondere toepassing die hierbij werd ingesteld bevestigt

het algemeen beginsel van de continuïteit voorzien in het Wetboek Vennootschappen zonder dat deze raakt aan de algemene toepassing van ditzelfde beginsel” (Parl. St. Kamer, 2012-2013, 2458/001, 26-27).

Verder stelt de circulaire nr. Ci.RH.421/620.779 (AAFisc 19/2013) van 21 mei 2013 dat: “[...] de toevoeging van het zevende en achtste lid aan artikel 192, § 1, WIB 92, voorzien, voor de beoordeling van de voorwaarde van behoud, in de fiscale neutraliteit van de verrichtingen van inbreng, [...] die worden verwezenlijkt overeenkomstig de artikel 46, § 1, eerste lid, 2° [...] WIB 92 in hoofde van de overnemende of verkrijgende vennootschappen alsook voor de vennootschappen-aandeelhouders van de overgenomen of gesplitste vennootschappen”.

In onderhavig geval zal Z geen aandelen inbrengen in Newco, maar wel andere bestanddelen die een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid vormen, zoals voorzien in artikel 46, § 1, lid 1, 2°, WIB 92. Bijgevolg is in onderhavig geval de toepassing van artikel 192, §1, zevende lid, WIB 92 aan de orde.

In overeenstemming met de fiscale neutraliteit dient zoals de aanvrager aangeeft als aanvangspunt voor de berekening van de minimale houdsterperiode van één jaar, zoals voorzien in artikel 192, § 1, zevende lid, WIB 92, gekeken te worden naar de datum waarop de bedrijfsafdeling of de tak van werkzaamheid op een zelfstandige wijze operationeel is geworden binnen Z. Volgens de aanvrager heeft Z deze activa verkregen sedert de oprichting en dit op een continue basis tot op het tijdstip waarop de minimale houdsterperiode van één jaar wordt geëvalueerd. De start van de berekening van de houdsterperiode van één jaar als voorwaarde voor de vrijstelling van de meerwaarde die Z zou realiseren naar aanleiding van de verkoop van de aandelen in Newco aan R valt bijgevolg in ieder geval meer dan één jaar in het verleden zodat de ononderbroken periode van volle eigendom bedoeld in artikel 192, § 1, eerste lid, WIB 92 in ieder geval gerespecteerd wordt.

Voor de toepassing van artikel 192, § 1, zevende lid, WIB 92 zal Z derhalve geacht worden de aandelen Newco op het ogenblik van de verkoop langer dan één jaar te hebben gehouden. Derhalve valt de meerwaarde onder het toepassingsgebied van artikel 192, § 1, eerste lid, WIB 92 en zal de meerwaarde belastbaar zijn tegen 0,412% (artikel 217, eerste lid, 3° juncto 463bis, WIB 92).

6.1.12 Inbreng in private stichting

VB 2015.478

Een vzw (onderworpen aan de RPB op basis van artikel 181, WIB 92) heeft een aantal bijkomende activiteiten en activa opgebouwd en wil deze afzonderen in een ledenloze structuur (private stichting).

Deze activiteiten kunnen verder worden uitgebouwd binnen die structuur om zonder enig risico een impact te hebben op de traditionele (hoofd-)activiteit. De private stichting zal onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting.

De overdracht naar de private stichting gebeurt aan boekwaarde (“lijn per lijn”) zonder impact op het resultaat. Er is bijgevolg geen “step up” bij de private stichting.

De private stichting zal nadien (via resultaat) de werkelijke waarde van de ontvangen activa (of activiteiten) uitdrukken en deze vervolgens inbrengen in ad hocvennootschappen. Er wordt m.a.w. op dat niveau enkel een “step up” middels belaste winst verricht. De private stichting zal de groei van alle verworven activiteiten aansturen (beleidsniveau).

De inbreng in natura ontvangen door de private stichting vormt geen gestort kapitaal in de

zin van artikel 184, WIB 92, gelet op de bewoording van de fiscale wet.

Deze inbreng kan evenwel worden aangemerkt als een “belaste reserve” op dag één van het bestaan van de private stichting, die bijgevolg geen deel uitmaakt van de toename van de belastbare winst in de vennootschapsbelasting.

6.1.13 Stichting - Maatschap

VB 2015.538

Natuurlijke personen (ouders en kinderen) vormen een maatschap met als inbreng aandelen van een holding en een roerend beleggingspatrimonium. Deze maatschap wordt gecertificeerd via een Nederlandse STAK, die aldus voor 99,99% maat is. Gezien de maatschap geen afgescheiden vermogen vormt, is de STAK ook (99,99% onverdeeld mede-eigenaar van het in de maatschap ingebrachte vermogen.

De certificatievoorwaarden en de maatschap voorzien dat geen uittreding mogelijk is behoudens unanimiteit. De ouders zijn statutaire zaakvoerders van de maatschap en er is voorzien in een opvolgingsregeling na hun overlijden. De STAK zal enkel tot enige uitkering naar de certificaaathouders overgaan, voor zover de zaakvoerders van de maatschap dit beslissen. Uit de akte van oprichting van de STAK blijkt de intentie om een familiaal vermogen samen te behouden en te beheren over de generaties heen, volgens bepaalde criteria van asset-allocation en in functie van langetermijnobjectieven, waar ook toekomstige zaakvoerders van de maatschap toe gebonden zijn.

Over de mogelijkheid tot het certificeren van een Belgische maatschap spreekt de DVB zich niet uit, noch over de verenigbaarheid met het Nederlandse recht.

Daar de vooropgestelde structuur niet in overeenstemming is met de certificeringswet van 15 juli 1998, kan deze niet toegepast worden

Met de programmawet van 10 augustus 2015 is de “kaaimantaks” ingevoerd. Een Nederlandse stichting werd niet opgenomen als een “type 2” op de lijst van geïmplementeerde constructies (KB van 23/08/2015).

De hiervoor gestelde constructie werkt, op basis van de verstrekte feiten en rechtsverhoudingen, eerder als een trustachtige figuur (“Type 1” in de zin van artikel 2, § 1, 13, a), WIB 92). Er komt een ‘doelvermogen’ tot stand dat een sterke gelijkenis vertoont met een trustachtige structuur.

Het familiaal vermogen wordt in casu door een familie (oprichters = ouders en kinderen) in een rechtsverhouding gebracht (het “gecertificeerde maatschapscontract”), waarbij een apart collectief patrimonium wordt gecreëerd (de stichting) waarvan de oprichters tevens de begunstigden zijn (via de certificaten) in dezelfde verhoudingen als deze voor de initiële inbreng in de maatschap.

Het feit dat de begunstigden via de certificaten over een latente “vordering” beschikken op het onderliggende patrimonium, is strikt genomen geen wettelijke grond om de toepassing van artikel 2, § 1, 13°, a), WIB 92 te verhinderen (al bevat de memorie van toelichting een aantal verduidelijkingen van wat kennelijk niet is bedoeld: zie Kamer, DOC 54, 1125/001). Het niet aanmerken van de structuur als transparant zou potentieel een heffingsvacuüm in het leven roepen, vermits een stichting in Nederland (voor zover zij geen materiële onderneming drijft) niet zelf in de heffing van de vennootschapsbelasting wordt betrokken (artikel 2, lid 1, e, Vpb) en zich bijgevolg zou kunnen beroepen op verzakingen aan de inning van de RV op interesten als spaarder niet-inwoner in België (of enig ander land). Het was

precies de wens van de wetgever enig heffingsvacuüm te voorkomen (zie Kamer, DOC 54, 1125/001, p 29).

Voor de roerende inkomsten dient er elk jaar bij de aangifte personenbelasting een jaarrekening van de burgerlijke maatschap A en de STAK worden gevoegd (afsluitend op het kalenderjaar), ondertekend en voor echt verklaard door alle maten en certificaathouders. De ventilatie dient aldus te gebeuren per rijksinwoner, met een aanduiding van de inkomsten die enerzijds reeds aan de RV zijn onderworpen en anderzijds de inkomsten die nog aan te geven zijn.

Door de werking van artikel 5/1, WIB 92 zijn de inkomsten van het in de maatschap ingebrachte vermogen rechtstreeks en zonder conversie belastbaar ten name van de certificaathouders van de STAK, als oprichters (en tevens begunstigten) van de constructie.

De naar aanleiding van de toekenning of uitbetaling van roerende inkomsten aan de maatschap ingehouden RV vormt bijgevolg tevens de eindheffing ten name van de certificaathouders, voor zover de toekenning of betaling van de roerende inkomsten via een Belgische tussenpersoon verloopt of ten laste is van een Belgische belastingplichtige.

6.2 Btw

6.2.1 Terbeschikkingstelling van bergruimte voor de opslag van goederen

VB 2015.035

Vennootschap X heeft gebouwen opgericht en zal deze gebouwen ieder afzonderlijk verhuren als opslagruimte.

Overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, WBTW wordt de onroerende verhuur vrijgesteld. Van de vrijstelling is uitgesloten de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen.

De terbeschikkingstelling van bergruimte voor de opslag van goederen is enkel aan de btw onderworpen wanneer deze betrekking heeft op afzonderlijke gebouwen die uitsluitend als bergruimte voor het opslaan van goederen zijn ontworpen of ingericht en als zodanig kunnen worden gebruikt.

De administratie aanvaardt dat de vrijstelling van de onroerende verhuur niet geldt wanneer in de bergruimte een kantoor of een plaats is voorzien voor de personen belast met het beheer van de opgeslagen goederen voor zover de oppervlakte van dat kantoor of die plaats niet meer bedraagt dan 10 % van de totale oppervlakte van het gebouw.

In het voorgelegd geval is het zinvoller om de 10%-drempel te beoordelen rekening houdend met het volume opslagruimte en het volume van de plaats of ruimte die zal worden aangewend voor het personeel dat belast is met het beheer van de opgeslagen goederen.

In zoverre de te verhuren hallen inderdaad uitsluitend als opslagruimte worden gebruikt, waarbij per hal, de door de aanvrager aangeduide ruimten slechts worden gebruikt als plaats, burelen of voorziening voor de personen die belast zijn met het beheer van de opgeslagen goederen, dient de terbeschikkingstelling van de hierboven omschreven hallen te worden beschouwd als een aan de btw onderworpen terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen zoals bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 9°, WBTW en artikel 44, § 3, 2°, a), tweede streepje, WBTW.

6.2.2 Begrip “leerkracht” - Artikel 44, § 2, 4° van het Btw-Wetboek

VB 2015.050

Artikel 44, § 2, 4°, b) van het Btw-Wetboek stelt de lessen die particulier door leerkrachten worden gegeven en die betrekking hebben op school- of universitair onderwijs van de belasting vrij.

De draagwijdte van die vrijstelling wordt uiteengezet in de aanschrijving nr. 50/2013 van 29 november 2013.

In deze aanschrijving wordt ervan uitgegaan dat de lessen slechts door artikel 44, § 2, 4°, b) van het Btw-Wetboek worden vrijgesteld wanneer aan de volgende voorwaarden samen wordt voldaan:

- de lessen moeten betrekking hebben op school- of universitair onderwijs;

- de leerkracht moet deze lessen voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid verrichten en draagt aldus het honorariumrisico indien betreffende lessen door omstandigheden niet kunnen doorgaan;
- de leraar moet worden aangemerkt als "leerkracht", dit wil zeggen als iemand die in principe in een school les geeft.

De DVB is niettemin van oordeel dat een persoon die in het verleden het beroep van leraar heeft uitgeoefend zich voor de toepassing van de vrijstelling uit artikel 44, § 2, 4°, b) van het Btw-Wetboek nog steeds op deze hoedanigheid kan beroepen.

6.2.3 Maatstaf van heffing van de overdracht van de blote eigendom en van de onttrekking van deze blote eigendom bij het verstrijken van de termijn bepaald in artikel 12, § 2 van het Btw-Wetboek

VB 2015.386

De DVB werd verzocht om zich uit te spreken over de maatstaf van heffing van de overdracht door een belastingplichtige bedoeld in artikel 12, § 2, van het Btw-Wetboek, van de blote eigendom van een nieuw gebouw aan de vruchtgebruiker van dit onroerend goed, waarbij deze vruchtgebruiker nog geen enkele vergoeding voor het vruchtgebruik had betaald in overeenstemming met de bewoordingen van het contract.

In principe wordt overeenkomstig artikel 26 van het Btw-Wetboek, voor de leveringen van goederen en de diensten, de belasting berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden.

Indien deze bepaling in casu strikt werd toegepast, zou de belasting verschuldigd geweest zijn over het totaal van de prijs geëist door de overdrager van de blote eigendom aan zijn overnemer-vruchtgebruiker, wat zou geresulteerd hebben in een dubbele inning van de belasting omdat deze reeds werd geëind, bij de vestiging van het vruchtgebruik, over een maatstaf van heffing samengesteld uit de som, eventueel geactualiseerd, van de periodieke vergoedingen van het vruchtgebruik (bedrag dat dicht bij de constructieprijis lag).

Bijgevolg heeft de DVB met het oog op een billijke inning, aanvaard dat de maatstaf van heffing van de overdracht van de blote eigendom van het onroerend goed wordt samengesteld door de totaliteit van de door de overdrager gevraagde prijs waarvan het gedeelte van de prijs van het vruchtgebruik, in voorkomend geval geactualiseerd, kon worden afgetrokken dat nog niet effectief werd betaald door de overnemer-vruchtgebruiker.

In dezelfde beslissing heeft de DVB beslist dat indien de blote eigenaar de belastingvrije blote eigendom in zijn vermogen behoudt, er geen enkele onttrekking moet worden verricht bij het verstrijken van de termijn bepaald in artikel 12, § 2 van het Btw-Wetboek omdat de maatstaf van heffing in de btw van het vruchtgebruik de volledige aftrek van de belasting geheven op de constructiekosten van dit gebouw heeft gerechtvaardigd (95 of 97, 5 pc van de prijs in volle eigendom naargelang de duur van het vruchtgebruik lager of hoger is dan 10 jaar).

Indien dit niet het geval is, moet de blote eigenaar zijn situatie regulariseren door het verrichten van de onttrekking bedoeld in artikel 12, § 2 van het Btw-Wetboek. De maatstaf

van heffing van deze onttrekking wordt bepaald overeenkomstig art. 33, § 1, 1° van het Btw-Wetboek, waarbij het vanzelfsprekend is dat gegeven het feit dat dit goed bezwaard is met vruchtgebruik, de btw verschuldigd naar aanleiding van de vestiging van het vruchtgebruik kan worden toegerekend op de btw die opeisbaar is naar aanleiding van de onttrekking bedoeld in artikel 12, § 2 van het Btw-Wetboek.

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

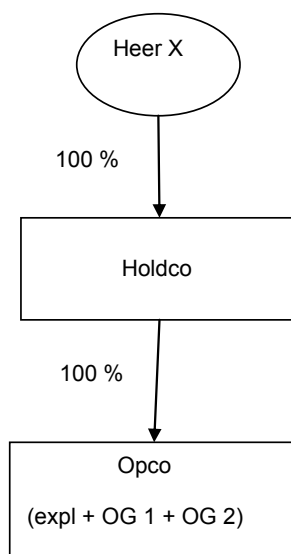
7.1.1 Herstructureringen

Casus 1: partiële splitsing – verkoop van aandelen

Situatieschets

De heer X bezit de aandelen van een holdingvennootschap, die op haar beurt alle aandelen bezit van een operationele vennootschap. Deze operationele vennootschap bezit twee gebouwen, met name enerzijds een nieuw bedrijfsgebouw dat thans wordt gebruikt in het kader van de operationele activiteiten (OG 1) en anderzijds een oud bedrijfsgebouw met aanpalend de privéwoning van de heer X (OG 2).

Organogram



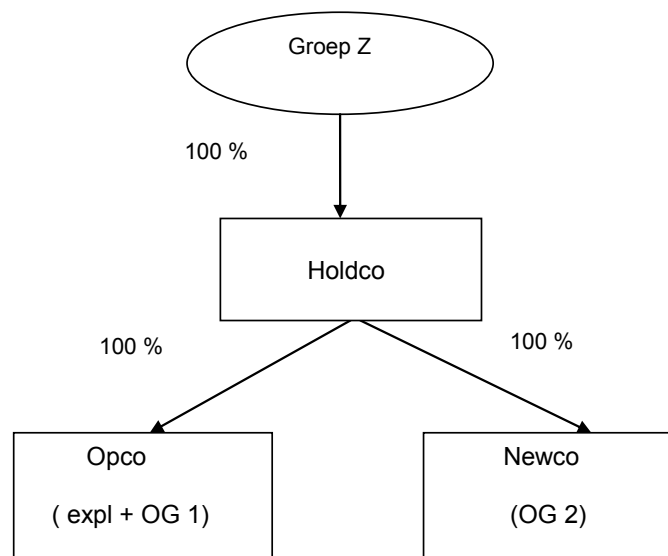
Voorgelegde verrichtingen

Een derde partij, groep Z, wenst de activiteiten van Opco over te nemen, doch is niet geïnteresseerd in het oude gebouw met aanpalende privéwoning. De heer X, die evenmin belangstelling heeft om dit vastgoed nog verder aan te houden, wenst echter alles over te

dragen door de aandelen van Holdco te verkopen aan de groep Z. De partijen komen overeen om de volgende verrichtingen door te voeren:

1. verkoop van de aandelen van Holdco door de heer X aan de groep Z;
2. partiële splitsing van Opco waarbij het oude gebouw met de aanpalende privéwoning wordt overgedragen aan een nieuw op te richten vennootschap (Newco);
3. verkoop van de aandelen van Newco door Holdco aan derden. Indien Holdco hier niet in slaagt binnen de 6 maanden, engageert de heer X zich ertoe de aandelen van Newco over te nemen om deze dan zelf te koop aan te bieden.

De structuur bij de groep Z ziet er na stap 2 als volgt uit:



Standpunt DVB

Uit de feiten blijkt dat de groep Z enkel geïnteresseerd is in de operationele activiteiten en het nieuwe gebouw van Opco. Door aan te sturen op de verkoop van de aandelen van Holdco, ontvangt de heer X de verkoopsom. Dit in tegenstelling tot de situatie waarbij eerst zou worden overgegaan tot de partiële splitsing van Opco om vervolgens de aandelen van Opco te verkopen aan de groep Z. In dat geval zou de verkoopsom toekomen aan Holdco en enkel kunnen opstroom naar de heer X door middel van een dividenduitkering uit of liquidatie van Holdco. Bovendien stelt de partiële splitsing de partijen in staat om het oude gebouw met aanpalende privéwoning te verkopen door middel van een aandelentransactie.

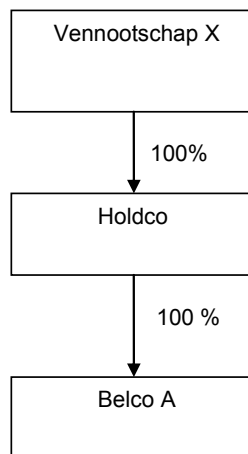
De DVB is van mening dat de partiële splitsing niet beantwoordt aan het bepaalde in artikel 183bis, WIB 92 en dat de aanvragers op geen enkele wijze hebben kunnen aantonen dat de keuze voor het geheel van de rechtshandelingen is verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen in de zin van artikel 344, § 1, derde lid, WIB 92.

Casus 2: dochter-moederfusie

Situatieschets

De groep X heeft door middel van de buitenlandse vennootschap X de aandelen van Holdco overgenomen van derden. Holdco is een Belgische holdingvennootschap die enkel aandelen van de operationele vennootschap Belco A aanhoudt.

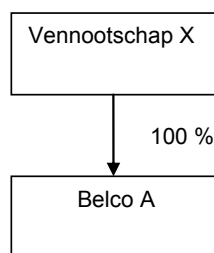
Organogram



Voorgelegde verrichting

Aangezien Holdco geen bestaansreden heeft voor de groep X, wenst men een fusie door te voeren waarbij Belco A haar moedervernootschap Holdco zal overnemen. Ingevolge deze fusie verkrijgt Belco A haar eigen aandelen die ze vervolgens vernietigt.

De groepsstructuur ziet er dan als volgt uit:



Standpunt DVB

Uit de feiten blijkt dat Holdco een passieve holding is zonder personeel. Deze holding werd door de vroegere aandeelhouders, van wie de vennootschap X de aandelen Holdco heeft overgenomen, opgericht om de aandelen van Belco A te verwerven. Op het moment van de overname door de groep X blijkt dat bij Holdco nog een aanzienlijke schuld aanwezig is die verband houdt met de verwerving van de aandelen van Belco A. De aanwezigheid van deze schuld en de daarbij horende interestlasten hebben ertoe geleid dat Holdco over een aanzienlijk bedrag aan fiscaal overdraagbare verliezen beschikt, die zij, bij gebrek aan voldoende belastbare inkomsten, niet zelf kan aanwenden. De exploitatievennootschap Belco A heeft daarentegen een ruime belastbare basis.

Ingevolge de fusie zullen niet alleen de jaarlijkse interestlasten op de nog openstaande schuld maar ook een belangrijke gedeelte van de fiscaal overdraagbare verliezen van Holdco in mindering kunnen worden gebracht van de belastbare basis van Belco A.

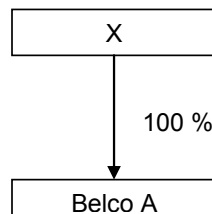
De enige door de aanvrager aangehaalde zakelijke overwegingen blijven beperkt tot groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen die inherent zijn aan elke fusie. De DVB is dan ook van mening dat de zakelijke overwegingen niet opwegen tegen het fiscale voordeel dat met de fusie wordt behaald en dat de fusie verrichting 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 3: partiële splitsing en antimisbruikbepaling

Situatieschets

Belco A bezit enkele onroerende goederen. De aandelen van Belco A zijn eigendom van een natuurlijke persoon X.

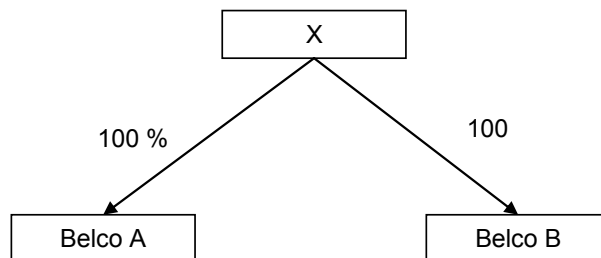
Organogram voor de verrichting



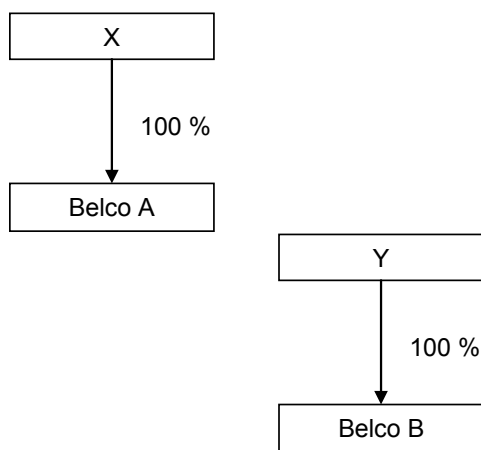
Voorgelegde verrichting

Belco A wenst over te gaan tot een partiële splitsing waarbij één van haar onroerende goederen wordt afgesplitst naar een nieuwe vennootschap Belco B (stap 1). Vervolgens zal X al zijn aandelen van Belco B verkopen aan een derde investeerder Y (stap 2), die daarna zal overgaan tot een fusie van Belco B met zijn bestaande ontwikkelingsvennootschap.

Organogram na stap 1 (partiële splitsing van Belco A)



Organogram na stap 2 (verkoop van de aandelen van Belco B aan een derde Y)



Standpunt DVB

De DVB is van mening dat de opeenvolgende rechtshandelingen en inzonderheid de partiële splitsing gevolgd door de verkoop van de aandelen van Belco B een fiscaal misbruik in de zin van artikel 344, § 1, eerste lid, WIB 92 uitmaakt. Na de partiële splitsing van Belco A zal het afgesplitste onroerend goed worden overgedragen door middel van een share deal aan een derde. Door de opeenvolgende verrichtingen wordt de meerwaardebelasting op de verkoop van het onroerend goed ontweken. In feite gaat het om de verkoop van één onroerend goed door Belco A aan één derde.

7.1.2 Meerwaarden op aandelen – normaal beheer van privévermogen

7.1.2.1 Inbreng aandelen

Casus 1: inbreng van aandelen kasgeldvennootschap

De heer X en zijn echtgenote bezitten samen alle aandelen van een managementvennootschap bvba X. Deze vennootschap is bestuurder/zaakvoerder van meerdere vennootschappen en houdt participaties aan in nv A (1/3^e), nv B en nv C. Nv C bezit de aandelen van bvba D en bvba E.

Nv A werd in 2009 opgericht door de aanvrager, zijn vader en zijn broer middels inbreng van bvba Y. Hierbij werd een aanzienlijk gestort kapitaal gecreëerd. Ongeveer een jaar later werd bvba Y verkocht aan een derde partij. Na deze verkoop bezit nv A enkel nog liquiditeiten. De aandelen in het bezit van de vader werden in 2011 ingekocht en vernietigd. De broers hadden de bedoeling middels nv A samen een investeringsactiviteit te ontwikkelen. Niettegenstaande deze intenties vond in 2011 een aanzienlijke kapitaalvermindering plaats waarbij het kapitaal herleid werd tot het minimumkapitaal.

In 2014 verkocht de broer van de heer X zijn aandelen nv A (1/3^e) aan bvba X. De heer X die 2/3^e van de aandelen van nv A bezit, wenst deze in te brengen in bvba X.

De motivatie voor de inbreng is drieërlei:

- er zijn financiële en economische motieven: nieuwe investeringen zullen vanuit bvba X gebeuren;
- er zijn geen overtollige liquiditeiten aanwezig en bovendien zal voor de inbreng een beperkte dividenduitkering plaatsvinden;
- de inbreng kadert in de vermogens- en successieplanning van de heer X.

In 2011 werd een voorafgaande beslissing gevraagd waarbij op dat moment geoordeeld werd dat de voor geplande inkoop eigen aandelen (vader) en de uitkoop (broer) geen positieve beslissing kon afgeleverd worden en dat moest overgegaan worden tot een liquidatie van de vennootschap. Er werd verzaakt aan de aanvraag zodat geen negatieve beslissing afgeleverd werd.

Niettegenstaande het negatief advies van de DVB vond de inkoop eigen aandelen plaats in 2011. Deze werd in 2011 gevolgd door een kapitaalvermindering en in 2014 werd de broer uitgekocht. Aangezien nv A beschouwd kan worden als een kasgeldvennootschap (bezit enkel liquiditeiten) die tot op heden nog niet is overgegaan tot investeren, is de DVB van mening dat de geplande inbreng van nv A in bvba X niet nodig is om het gewenst doel te bereiken. Het kan immers niet de bedoeling zijn dat nv A ingebracht wordt waarbij vervolgens de middelen dienen op te stromen naar bvba X om verder te investeren. De verrichting lijkt erop gericht te zijn om de waarde (liquiditeiten) van nv A uit te drukken als gestort kapitaal. Indien bvba X verder de middelen wenst te investeren is een fusie tussen bvba X en nv A eerder aangewezen.

Casus 2: inbreng van aandelen – geheel van verrichtingen

Inbreng door de heer A van zijn participatie in de bvba V in zijn bestaande holding Z (centralisatie). Binnen de groep (incl. bvba V) zijn geen overtollige liquiditeiten aanwezig.

Z werd lange tijd geleden opgericht door de ouders van A door inbreng van de aandelen van hun exploitatievennootschappen X en Y. Kort daarna schonken de ouders de aandelen Z aan hun zoon maar de vader behield nog enkele jaren de controle (tot in het jaar x).

In jaar x kocht de heer A de aandelen van de -op dat moment verlieslatende-exploitatievennootschap V in persoonlijke naam. V is actief in dezelfde sector als X en Y en is ondertussen winstgevend (aanzienlijke waarde). Voor de financiering van deze aankoop deed de heer A een opname bij de nv X. Enkele maanden nadien keerde de nv X een dividend uit aan holding Z die dit bedrag aanwendde om een kapitaalvermindering door te voeren t.v.v. de heer A, die het bedrag op zijn beurt gebruikte om zijn schuld t.a.v. X aan te zuiveren.

Recent vond een tweede kapitaalvermindering plaats in holding Z t.v.v. de heer A, waarbij het kapitaal werd herleid tot het minimum.

De DVB merkt op dat de door de heer A gewenste structuur (holding met onderliggende dochtervennootschappen) reeds had kunnen bekomen worden door in het jaar x holding Z te gebruiken voor de aankoop van de aandelen V (de financiële middelen hiertoe waren immers beschikbaar in de nv X, zie voorgaande). De aanvrager argumenteert dat door de persoonlijke aankoop van de aandelen van V in het jaar x, vermeden werd dat het ondertussen opgebouwde vermogen (in de holding Z met dochters X en Y) blootgesteld werd aan het risico dat met de aankoop (van de verlieslatende vennootschap V) gepaard ging. De DVB kan dit argument echter niet bijtreden aangezien de privéaankoop onrechtstreeks (via opstroom dividend uit X en kapitaalvermindering bij holding Z) werd gefinancierd met middelen die aan de groep werden onttrokken.

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

Casus 3: inbreng van aandelen – holding boven holding

De aanvrager bezit 75% van de aandelen nv X, een houdstervernootschap die meerdere deelnemingen bezit in andere vennootschappen. De resterende 25% is in handen van de STAK van zijn (meerderjarige) kinderen en dit sedert de echtscheiding een tiental jaar geleden.

De aanvrager wenst zijn participatie in nv X in te brengen in een nieuwe holding. De inbreng wordt als volgt gemotiveerd:

- de reorganisatie heeft tot doel een duurzame structuur tot stand te brengen waarbij de heer X verder zijn activiteiten, in casu investeren in bedrijven, kan ontplooien. Door de uitvoering van het echtscheidingsconvenant beschikken zijn kinderen over 25% van de aandelen (blokkeringsminderheid). Hierdoor hebben zij medezeggenschap over alle deelnemingen van nv X. Gelet op het feit dat de kinderen onder grote invloed staan van de ex-echtgenote en haar vader met wie de heer X op voet van oorlog leeft, is het zeer waarschijnlijk dat deze strijd zich ook (via de kinderen) op het niveau van de vennootschap verder zal zetten. Na een inbreng kunnen vanuit de nieuwe holding eventuele participaties genomen worden in nieuwe vennootschappen;
- de mogelijkheid om de liquide middelen die niet onmiddellijk noodzakelijk zijn voor de werking van de vennootschappen in de holding te centraliseren en vervolgens te beleggen of herinvesteren in bestaande of nieuwe vennootschappen;

- de verhoging van de solvabiliteit van de groep met de onbetwiste mogelijkheid om op groepsniveau beter voorwaarden te verkrijgen bij financiële instellingen, die een positieve ontwikkeling op middellange en lange termijn zal hebben voor de groep.

25% van de aandelen nv X zijn in handen van de kinderen van de heer X en dit sedert meerdere jaren. Op dat ogenblik waren de kinderen minderjarig. 10 jaar na de wijziging aan de structuur en op een ogenblik dat de kinderen meerderjarig zijn blijkt de structuur problematisch.

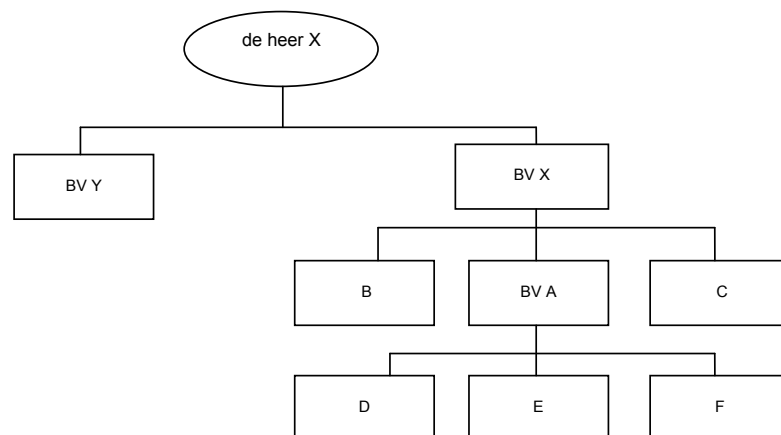
De geplande inbreng van nv X in een holding lost de mogelijke problemen niet op aangezien de kinderen hun blokkeringsminderheid binnen nv X behouden. Hierbij kan tevens opgemerkt worden dat de macht van de minderheidsaandeelhouder zeer beperkt is. De heer X is gedelegeerd bestuurder en bvba Y, vertegenwoordigd door de heer X, is bestuurder. De heer X staat m.a.w. in voor het dagelijks bestuur. Daarenboven beslist de algemene vergadering der aandeelhouders met gewone meerderheid van stemmen. Voor een statutenwijziging of een wijziging van de rechten van de aandelen is een $\frac{3}{4}$ meerderheid voldoende. Enkel de wijziging van het maatschappelijk doel of een omzetting in een andere rechtsvorm kan tegengehouden worden.

In de aanvraag wordt gesteld dat nv X reeds jarenlang actief is in het opkopen en reorganiseren (mogelijks gevolgd door verkoop) van bedrijven. Deze activiteit wenst de aanvrager in de toekomst verder te zetten vanuit de holding die de rol van NV X zou overnemen. Uit het in de aanvraag opgenomen overzicht van de aankopen blijkt dat deze overnames gebeurden vóór 2000. Bijkomende informatie omtrent meer recente overnames (en overdrachten) werd niet bezorgd.

Gelet op het ontbreken van deze informatie heeft de DVB zijn bedenkingen omtrent de aangehaalde motivatie en de toekomstige activiteiten van de holding. De verrichting kadert bijgevolg niet in een normaal beheer van een privévermogen.

Casus 4: inbreng van aandelen – holding boven holding

De heer X is aandeelhouder van de groep X. Hij bezit alle aandelen van de Nederlandse topholding bv X die een aantal (rechtstreekse en onrechtstreekse) deelnemingen heeft wereldwijd, waaronder de subholding bv A. De groep wenst in de toekomst de activiteiten uit te breiden naar onder meer België. Het bestuur van de groep wordt waargenomen door de heer X en zijn kinderen. Daarnaast bezit de heer X alle aandelen van bv Y, een exploitatievennootschap.



Voorgenomen verrichtingen: de heer X richt een Belgische holding NewCo op en brengt zijn aandelen bv X en bv Y in. Vervolgens worden de aandelen van NewCo gecertificeerd in een STAK. In een eerste fase zullen 2/3 van de certificaten geschonken worden aan de kinderen. Wellicht zullen in een tweede fase van de beoogde successieplanning de resterende certificaten (1/3) worden verkocht aan de kinderen.

Volgende motieven liggen aan de basis van de geplande verrichtingen:

- de aanvrager wenst de groep onder te brengen in een NewCo met het oog op de 'verbelgisching' van de groep. De aanvrager is van mening dat de omzet van de groep in België significant kan stijgen door een grotere aanwezigheid in België hetgeen de tewerkstelling in België ten goede kan komen;
- inpassing van de aandelen van NewCo in de vermogens- en successieplanning van de aanvrager met behoud van controle en zeggenschap (via de STAK).

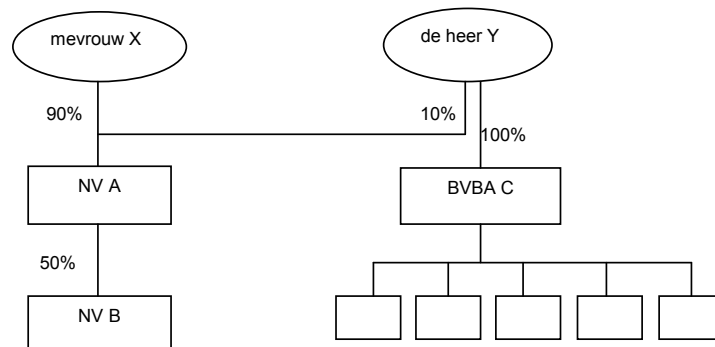
De DVB is van oordeel dat de zogenaamde 'verbelgisching' van de groep geen reden is om een bijkomende holding te creëren waardoor er 3 holdings boven elkaar zouden komen. Er kan eventueel een werkvennootschap in België opgericht worden vanuit de bestaande holding. Bovendien is dit motief weinig overtuigend, gelet op de reeds lange aanwezigheid van de aanvrager in België en er sindsdien kennelijk nog geen aanvang genomen is met de opstart van activiteiten in België middels een afzonderlijke werkvennootschap. Tevens kan de successieplanning onder het gunstregime ook geregeld worden vanuit de bestaande Nederlandse topholding bv X (eventueel na inbreng van bv Y in bv X). Er werd getracht dit te weerleggen door te stellen dat het hier niet gaat om een louter passieve holding en dat het niet aangewezen is om de aandelen van een operationele holding te betrekken in de successieplanning. Uit de jaarrekening van bv X blijkt dat haar omzet enkel bestaat uit een managementvergoeding. Verder wordt er één administratieve medewerker tewerkgesteld door de holding.

Tevens leidt dit tot de creatie van een onlogische structuur: door de inbreng van bv X in NewCo gevolgd door de overdracht (schenking van 2/3 en verkoop van 1/3) aan zijn kinderen zullen deze als Nederlands inwoner beschikken over een Nederlandse structuur met daartussen een Belgische holding.

De DVB is van oordeel dat de door de aanvrager gewenste doelstellingen kunnen bereikt worden via de bestaande structuur (eventueel mits inbreng bv Y in bv X) i.p.v. een bijkomende (derde) holding te creëren. Indien de aanwezigheid van enige activiteit (die reeds meerdere jaren zou bestaan en die tot op heden nog niet heeft geleid tot de creatie van ook maar de minste omzet bij bv X) een belemmering zou zijn voor de successieplanning (waarvan de DVB niet overtuigd is), kan deze activiteit eventueel via inbreng of partiële splitsing naar de onderliggende holding getransfereerd worden.

Casus 5: inbreng van aandelen – holding boven holding

Mevrouw X bezit 90% van de aandelen van de holdingvennootschap nv A. Haar echtgenoot, de heer Y, bezit de resterende aandelen. Nv A heeft een 50% deelneming in nv B (deels ontstaan via inbreng in natura, deels via de verkoop van de aandelen door mevrouw X aan nv A). Recent vond een aanzienlijke kapitaalvermindering plaats. Nv B is een zeer winstgevend exploitatievennootschap met aanzienlijke liquiditeiten. Daarnaast is de heer Y aandeelhouder (100%) van de holdingvennootschap bvba A C die deelnemingen aanhoudt in een aantal exploitatievennootschappen.

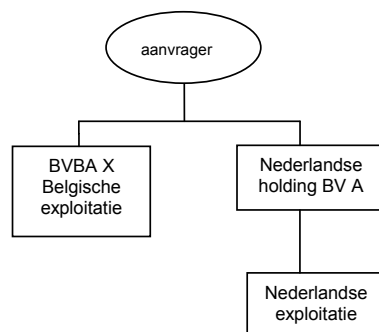


De heer Y en mevrouw X wensen hun aandelen nv A in te brengen in bvba C. De inbreng kadert in de creatie van één familiaal centralisatievehikel dat als investerings- en financieringsvehikel voor de familie kan fungeren teneinde de verdere groei en expansie van de groep mogelijk te maken. Bovendien kan een familiale opvolging en successieplanning op het niveau van bvba C uitgewerkt worden.

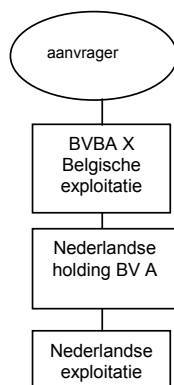
De DVB is van mening dat om het gewenste doel te bereiken een inbreng van nv A in bvba C niet noodzakelijk is, maar dat evengoed een fusie kan plaatsvinden tussen de holdingvennootschappen nv A en bvba C. Door een inbreng verkrijgt men trouwens een overbodige dubbele holdingstructuur. De enige reden om over te gaan tot de inbreng van nv A in bvba C bestaat in de creatie van werkelijk gestort kapitaal met het oog op een latere (belastingvrije) kapitaalvermindering, zoals reeds plaatsvond in een recent verleden. De verrichting is overduidelijk fiscaal geïnspireerd.

Casus 6: Inbreng van aandelen holding in werkvennootschap

De aanvrager bezit alle aandelen van een Nederlandse holdingvennootschap bv A. Bv A is aandeelhouder van een Nederlandse exploitatievennootschap en bevat tevens de toekomstige pensioenverplichtingen aan de aanvrager. Daarnaast is de aanvrager enige aandeelhouder van een Belgische exploitatievennootschap bvba X actief in dezelfde sector.



De aanvrager wenst de Nederlandse holdingvennootschap bv A in te brengen in de Belgische bvba X. Beide Nederlandse vennootschappen moeten blijven voortbestaan: Bv A omwille van de aanwezige pensioenverplichting en de exploitatievennootschap omwille van de bediening van de Nederlandse markt.



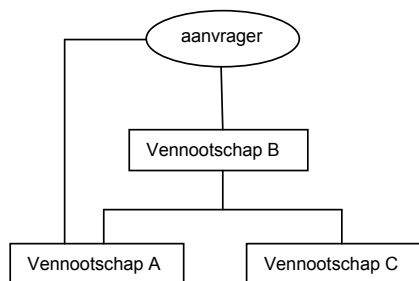
De verrichting kadert in de centralisatie van de deelnemingen van de aanvrager in een eenvoudige, transparante en overkoepelende structuur zodat de besluitvorming beter kan worden gestructureerd. De centralisatie leidt tot een duidelijke kapitaalstructuur wat mogelijkheden biedt voor overnames en/of 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 privévermogen omwille van volgende redenen. In de voorgestelde eindstructuur is een Belgische exploitatievennootschap aandeelhouder van een Nederlandse holdingvennootschap die dan weer aandeelhouder is van een Nederlandse exploitatievennootschap met eenzelfde activiteit als de Belgische exploitatievennootschap. Deze structuur leidt tot vermenging van risico's aangezien de Nederlandse activiteiten onderworpen worden aan het ondernemingsrisico van de Belgische exploitatievennootschap te meer daar de Belgische bvba X verlieslatend is. De aangehaalde motieven zijn eerder valabel voor een inbreng van de Belgische vennootschap in de Nederlandse holding.

Casus 7: inbreng aandelen – overdreven waardering

De aanvrager is mede-eigenaar (50%) en oprichter van vennootschap A. De resterende aandelen waren in handen van zijn zakenpartner. Naar aanleiding van de overname van vennootschap C, richtte de aanvrager samen met zijn zakenpartner vennootschap B op (50/50 verhouding). Recent diende de zakenpartner uitgekocht te worden. De aandelen vennootschap B werden door de aanvrager privé aangekocht. De aandelen vennootschap A werden gekocht door vennootschap B.

Na de uitkoop zag de structuur er als volgt uit:



Het is de bedoeling dat de aanvrager zijn resterende aandelen vennootschap A inbrengt in vennootschap B aan een waarde van x EUR/aandeel. Deze waarde is 10% hoger dan de prijs die betaald werd naar aanleiding van de uitkoop van de zakenpartner. Na de inbreng zal de aanvrager 20% van de aandelen vennootschap B verkopen aan een nieuwe zakenpartner.

Een waarderingsverslag werd bezorgd. Hieruit resulteert een waarde van 1,5 keer x EUR/aandeel. Tevens werd gesteld dat de inbrengwaarde zal beperkt worden tot x EUR/aandeel. De waarde werd bepaald aan de hand van een multiple toegepast op de omzet. Gelet op het negatieve eigen vermogen en de lage rentabiliteit van vennootschap A wordt de gehanteerde multiple door de DVB als te hoog aanzien. De motivatie door de externe accountant werd niet als afdoende beschouwd. Een lagere multiple geeft een juistere weergave van de actuele waarde van vennootschap A en benadert de waarde x die gehanteerd zal worden bij de inbreng. De accountant wou echter geen nieuw waarderingsverslag voorleggen met een lagere multiple, ook al zou de inbreng gebeuren aan waarde x en wordt deze waarde benaderd met de lagere multiple.

Aangezien de inbrengwaarde en de waarde resulterend uit het waarderingsverslag niet overeenstemmen, kan op basis van het aangeleverde waarderingsverslag geen positieve beslissing afgeleverd worden. Het feit dat de inbrengwaarde i.c. lager is dan deze resulterend uit het waarderingsverslag doet hier geen afbreuk aan.

Casus 8: inbreng van aandelen – overdreven waardering

De heren X en Y oefenen een vrij beroep uit middels hun respectieve vennootschappen bvba X en bvba Y. Enige tijd geleden richtten ze samen bvba XY op. Bvba X en bvba Y werden benoemd als zaakvoerders. Mevrouw Z is medewerker bij bvba XY. Daarnaast oefent zij haar beroep uit in eenmanszaak (eigen cliënteel).

De heren X en Y wensen hun aandelen bvba XY in te brengen in een nieuwe vennootschap cvba XYZ waarin ook mevrouw Z haar eenmanszaak zou inbrengen.

De aanvraag kadert in de toetreding van een derde partij. Deze toetreding kan volgens de aanvragers niet in de bestaande bvba XY gelet op de mogelijke impact van 2 bestaande claims die het normale risico te buiten gaan en die de toekomst van de bvba XY zwaar hypothekeren.

Een waarderingsverslag werd bezorgd. De waardering van bvba XY is zeer hoog. Uit het waarderingsverslag blijkt duidelijk dat geen rekening gehouden werd met de 2 substantiële claims. Tevens wordt een aanzienlijke normalisatie toegepast op de in het verleden toegekende managementvergoedingen aan bvba X en bvba Y. Deze worden teruggebracht tot het "normale" vergoedingsniveau.

Aangezien bij de waardering geen rekening gehouden werd met de bestaande claims die het normale risico te buiten gaan en die de toekomst van de vennootschap zwaar hypothekeren, kan de DVB geen positieve beslissing afleveren die steunt op het aangeleverde waarderingsverslag. Tevens dient opgemerkt te worden dat mogelijks artikel 49, WIB 92 dient afgetoetst te worden inzake de in het verleden betaalde (overdreven) bezoldigingen.

Casus 9: inbreng van aandelen – overdreven waardering

De heren X, Y en Z zijn de aandeelhouders van nv A. Nv A werd meerdere jaren geleden opgericht. De aanvragers wensen hun aandelen nv A in te brengen in een nieuw op te richten holding.

Binnen nv A zijn er een aantal onderscheiden bedrijfsactiviteiten. In de toekomst zal een nieuwe activiteit uitgebouwd worden. Na de voormelde inbreng is het de bedoeling om de nv A partieel te splitsen per bedrijfstak. Dit maakt het mogelijk om werknemers via aandelenopties toe te laten treden tot het kapitaal van de respectievelijke werkvennootschap waarin zij actief zijn. Door de creatie van een holdingstructuur wordt de continuïteit verzekerd en kunnen participaties genomen worden in andere vennootschappen op een manier die de huidige activiteiten van nv A afschermt.

Een waarderingsverslag werd voorgelegd. Hieruit blijkt een zeer hoge waarde voor nv A. Vastgesteld werd dat de waardering enkel steunde op toekomstige financiële prognoses en dat op geen enkele wijze rekening gehouden werd met historische cijfers. De DVB is hierbij van oordeel dat de waardering sterk overdreven was aangezien deze totaal niet ondersteund werd door de cijfers uit de recente jaarrekeningen waaruit slechts zeer beperkte winsten bleken. Het businessplan waarop de waardering gesteund was werd opgevraagd. Het businessplan gaat uit van een heel grote toekomstige omzetgroei. De toename van de omzet is o.m. gebaseerd op de binnenlandse groei die voorzien is, de uitbreiding van de activiteiten naar het buitenland en acquisities. De toekomstplannen zijn echter verre van concreet en gaan uit van een heel rooskleurige (onrealistische) visie. De DVB is dan ook van oordeel dat het in casu dan ook aangewezen om eveneens methoden gebaseerd op historische cijfers in aanmerking te nemen. Een aanpassing van de risicotoeslag zodat deze in de lijn ligt met deze toegepast voor startende ondernemingen kan niet aanvaard worden aangezien de vennootschap reeds meerdere jaren actief is.

Casus 10: Inbreng van aandelen – overdreven waardering

De aanvrager is voor 99% aandeelhouder van een reeks recent opgerichte werkvennootschappen (2 à 3 jaar geleden). Deze vennootschappen zijn op verschillende terreinen actief zonder dat ze noodzakelijkerwijs een band hebben. Sommige vennootschappen zijn naar Belgisch recht, andere naar EU-recht, en ze werden allemaal opgericht met een minimumkapitaal.

De aanvrager wil inbreng doen van zijn deelnemingen in een op te richten Belgische holding. De waardering van de aandelen is bijzonder optimistisch en vermeldt een meerwaarde van 65 maal de oorspronkelijke inbreng.

De DVB merkt op dat de vennootschappen waarbij de inbreng wordt beoogd nog bijna geen winst hebben gemaakt en dat de gebruikte parameters voor toekomstig rendement buitensporig zijn tegenover het verleden en de perspectieven van de betrokken activiteitssectoren: de hypothesen vermelden snel toenemende omzetcijfers met 20, 30, 50 % en zelfs meer en forse dalingen van de kosten van de diverse goederen en diensten. Er wordt eveneens vastgesteld dat de aanvrager nooit enige bezoldiging of dividenden van de betrokken vennootschappen heeft ontvangen.

Met name omwille van de hoge waardering van de effecten, rekening houdend met de gebruikte methode en parameters van het rendement, is de DVB van oordeel dat de beoogde verrichtingen van inbreng niet vallen onder het normale beheer van een privévermogen.

Casus 11: Inbreng van aandelen – overdreven waardering

De aanvrager is enige aandeelhouder van werkvennootschap A en wenst zijn aandelen in een op te richten holdingvennootschap in te brengen. A maakt sinds haar oprichting 10 jaar

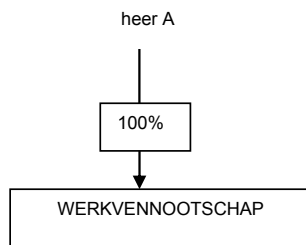
geleden slechts bescheiden winsten. Het voornaamste actief van A bestaat uit een gebouw dat specifiek werd ontworpen en ingericht voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid. De DVB stelt vast dat het gebouw overdreven wordt gewaardeerd met het oog op de inbreng (meer bepaald werken aan het ontwerp worden met meerwaarde ingeschat) en dat de noodzaak om over een overkoepelende holdingvennootschap te beschikken die de leiding heeft over A weinig gemotiveerd is (vage of bijna weinig realistische projecten, afwezigheid van derde investeerders, zelfs bij grootschalige projecten). Om al deze verschillende redenen kan de DVB de verrichting niet goedkeuren.

Casus 12: inbreng van aandelen – geen normale verrichting

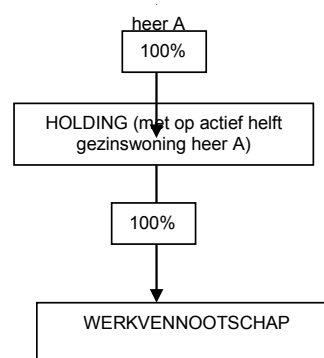
Ingevolge familiale omstandigheden zijn de minderjarige kinderen van de heer A eigenaar geworden van de onverdeelde helft van de gezinswoning. Om te vermijden dat later een eventueel conflict met één van de kinderen aanleiding zou kunnen geven tot discussies omtrent het bewoningsrecht van de heer A, wenst deze nu reeds over te gaan tot de aankoop van de onverdeelde helft van de woning, zodat hij de enige en uitsluitende eigenaar wordt van zijn huidige gezinswoning. Rekening houdend met de marktwaaarde van de woning en de verbeteringswerken die er dienen uitgevoerd te worden, stelt de heer A dat hij deze aankoop niet in persoonlijke naam kan financieren.

Omdat de aankoop via de werkvennootschap zowel de eventuele latere verkoop van de werkvennootschap als de eventuele latere toetreding van externe vennoten zou bemoeilijken, verkiest de heer A de aankoop te verrichten via een holding. De holding zou worden opgericht door de inbreng van de aandelen van de werkvennootschap, zodat de middelen van de werkvennootschap kunnen opstroom en worden aangewend voor de terugbetaling van de externe financiering die de holding zou aangaan voor de aankoop van de helft van de gezinswoning.

Structuur vóór de verrichting:



Structuur na verrichting:



De DVB is van mening dat de geplande inbreng enkel tot doel heeft een louter privéprobleem te regelen op kosten van de werkvennootschap, nl. de aankoop door de holding van de onverdeelde helft van de gezinswoning van de minderjarige kinderen van de heer A, via een externe financiering die terugbetaald zal worden met middelen die opstroom uit de werkvennootschap.

Bovendien wordt opgemerkt dat enerzijds, de aanvrager een vordering in rekening-courant heeft op zijn werkvennootschap die kan terugbetaald worden en die zou kunnen worden aangewend voor de aankoop in persoonlijke naam door de heer A en anderzijds, de werkvennootschap over liquide middelen beschikt die, althans gedeeltelijk, zouden kunnen

worden uitgekeerd d.m.v. een dividenduitkering aan de heer A en die derhalve eveneens kunnen worden aangewend voor de aankoop in persoonlijke naam.

De DVB is bijgevolg van mening dat de geplande inbreng geen normale verrichting van beheer van een privévermogen is.

Casus 13: inbreng van aandelen – geen normaal beheer om diverse redenen

Inbreng door de heren A en B van hun aandelen in de exploitatievennootschap bvba X (samen 100%) in de op te richten bvba Z. De bvba X bezit geen overvloedige liquide middelen. De aanvragers bezitten tevens de aandelen van de bvba Y, een vastgoedvennootschap die onder meer eigenaar is van het vruchtgebruik van het bedrijfspand waarin de bvba X haar activiteiten uitoefent. De blote eigendom is in handen van de heren A en B.

Voorafgaand aan de geplande inbreng zou de bvba Y voormeld vruchtgebruik verkopen aan de ondertussen door de aanvragers opgerichte bvba Z. De bvba X zou voorafgaand aan de inbreng eveneens het handelsfonds van een andere vennootschap aankopen.

In de aanvraag wordt vermeld dat de bvba X haar activiteiten wenst uit te breiden en hiervoor nieuwe vennoten wil aantrekken via de holding Z. Op deze wijze zouden de nieuwe vennoten de acquisitie van het bedrijfspand mee dienen te financieren.

Uit een voorgelegde ontwerpovereenkomst blijkt dat in het kader van voormelde toetreding reeds gesprekken plaatsvonden met een kandidaat-vennoot en dat hierbij sprake was van zijn toetreding in de exploitatievennootschap bvba X. Volgens de aanvragers werden de onderhandelingen afgebroken ingevolge o.a. discussies omtrent een eventuele aankoop door de kandidaat-vennoot van aandelen van de holding, de bvba Z.

De aanvragers vermelden verder dat gemakkelijker een financiering voor de aankoop van het handelsfonds door de bvba X en de aankoop van het vruchtgebruik van het bedrijfspand door de holding Z zou verkregen worden indien een geloofwaardige balans, met een aanzienlijk eigen vermogen dat de waarde van de bvba X weergeeft, kan worden voorgelegd.

De DVB is van mening dat de geplande inbreng door de aanvragers niet kadert in het normaal beheer van hun privévermogen om volgende redenen:

- uit de voorgelegde ontwerpovereenkomst blijkt niet dat de aanvragers in eerste instantie de intentie hadden om een nieuwe vennoot aan te trekken op holdingniveau, die bovendien de aankoop van het vruchtgebruik van het bedrijfspand zou mee financieren (waardoor de toetredingskost financieel nog zwaarder wordt), noch dat het aantrekken van een nieuwe vennoot op het niveau van de exploitatievennootschap bvba X zelf een probleem zou stellen omdat de waarde van de bvba X niet is uitgedrukt in haar balans; de intrede van een nieuwe vennoot op het niveau van de bvba X (zoals voorzien in de voorgelegde ontwerpovereenkomst) valt derhalve niet uit te sluiten en de DVB is dan ook van mening dat de aangehaalde motivering in het kader van de toetreding van een nieuwe vennoot op het niveau van de holding Z niet aannemelijk lijkt en momenteel zelfs niet concreet is;
- enkele jaren geleden heeft de bvba X reeds een handelsfonds gekocht via een externe financiering, wat er op wijst dat de noodzaak tot het oprichten van een holding in het kader van het verkrijgen van een externe financiering voor de aankoop van het huidige handelsfonds niet noodzakelijk is. Bovendien is het weinig waarschijnlijk dat een financiële instelling die niet bereid is een lening te verstrekken aan een werkvennootschap, deze wel zou toestaan aan de holding (voor de aankoop van het

handelsfonds en het vruchtgebruik van het bedrijfspand) die voor de aflossingen van de lening voornamelijk beroep zal moeten doen op middelen uit de werkvennootschap, en dit enkel omdat de waarde van de (enige) werkvennootschap zou worden uitgedrukt in de holding;

- de aanvragers stellen ook dat, gelet op de sector waarin ze actief zijn en om niet als een marginale speler te worden beschouwd, het belangrijk is dat de waarde van de onderneming wordt uitgedrukt via het kapitaal; dit argument is volgens de DVB op zich niet doorslaggevend om de geplande inbreng aan te merken als een verrichting die kadert in het normaal beheer van een privévermogen. Indien dit wel het geval zou zijn, zou immers iedere inbreng op grond van dergelijke redenering als een normale verrichting van beheer van een privévermogen dienen te worden beschouwd, hetwelk niet het geval is.

Casus 14: Inbreng van aandelen - villavennootschappen

Familie A wenst de aandelen van haar 4 familiale vastgoedvennootschappen in te brengen in Newco, een op te richten holdingvennootschap.

De woningen van familie A zijn de eigendom van de 2 vastgoedvennootschappen die bij de verrichting betrokken zijn. De DVB stelt vast dat de huurprijzen van de woningen van de familie laag zijn en dat er hoge meerwaarden zouden worden gerealiseerd op deze gebouwen. De DVB kan de voorgenomen verrichting derhalve niet goedkeuren.

7.1.2.2 Verkoop van aandelen

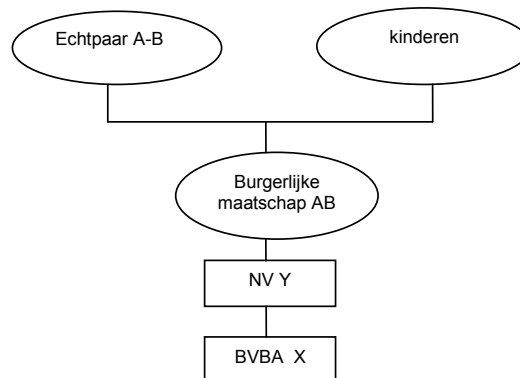
Casus 1: verkoop van aandelen holding i.p.v. werkvennootschap

Een tijd geleden werd een positieve beslissing afgeleverd betreffende de inbreng door het echtpaar A-B van 50% van de aandelen bvba X in nv Y. Hierdoor vond een aanzienlijke kapitaalverhoging plaats. Nv Y bezat reeds 50% van de aandelen van bvba X sedert de uitkoop van een derde partij.

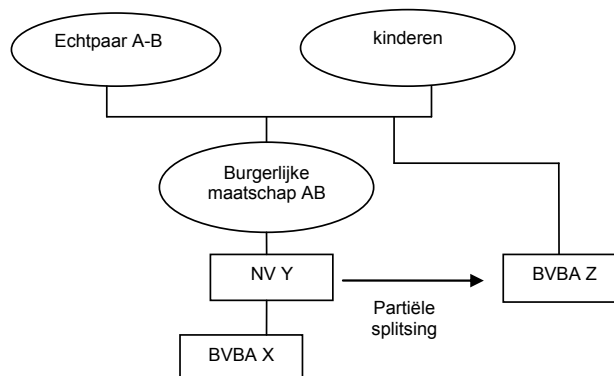
Nv Y werd opgericht door het echtpaar A-B. Momenteel houden zij het vruchtgebruik van de aandelen via de burgerlijke maatschap AB. De blote eigendom is in handen van hun kinderen. De aanvragers wensen de aandelen van nv Y te verkopen aan een derde partij.

Tot voor kort had nv Y volgende functies:

- holdingvennootschap: houdster van de aandelen bvba X;
- managementvennootschap voor bvba X;
- exploitatievennootschap: uitoefening activiteit z;
- patrimoniumvennootschap: beheer van onroerende goederen waaronder de gezinswoning van het echtpaar.



Recent richtte het echtpaar A-B bvba Z op. Bvba Z kocht de activiteit uitgebaat door mevrouw B (eenmanszaak). Vervolgens werd activiteit z door nv Y partieel afgesplitst naar bvba Z. Tevens werd de gezinswoning overgedragen aan het echtpaar A-B en het overig onroerend goed aan de burgerlijke maatschap AB.



Aangezien het de bedoeling is van de derde partij om de aandelen bvba X te kopen, dat nv Y vooraf verkoopsklaar gemaakt wordt en dat nv Y in de nieuwe structuur totaal overbodig wordt, is het logischer dat nv Y haar participatie in de werkvennootschap bvba X verkoopt. Door de aanvragers werd niet/onvoldoende gemotiveerd waarom overgegaan wordt tot een verkoop van de aandelen van de holdingvennootschap in plaats van de werkvennootschap die uiteindelijk beoogd wordt door de derde partij. De DVB is van oordeel dat deze verrichting fiscaal geïnspireerd is, wat niet kadert binnen het normaal beheer van een privévermogen.

Casus 2: verkoop van aandelen holding i.p.v. werkvennootschap

De heer X bezit 100% van de certificaten van de STAK X die 100%-aandeelhouder is van de buitenlandse holdingvennootschap N. N is zowel management-, holding- als financieringsvennootschap voor de exploitatievennootschap T. N houdt de aandelen T aan, alsook een aanzienlijke pensioenverplichting (ten voordele van de heer X), een aanzienlijke vordering in rekening-courant (ten aanzien van de heer X) en een aanzienlijk bedrag aan liquiditeiten.

De heer X wenst de certificaten van de STAK te verkopen aan zijn zoon die eveneens de rekening-courant schuld van de heer X zou overnemen. De heer X zal nog enkele jaren de leiding op zich nemen van T, alsook zal hij bestuurder blijven van de STAK. De zoon zal de koopsom verschuldigd blijven.

De koper is niet zozeer geïnteresseerd in de aankoop van een holdingvennootschap met een aanzienlijke pensioenverplichting ten aanzien van de verkoper, een rekening-courant vordering op de verkoper en aanzienlijke liquiditeiten. Door de aanvrager werd niet/onvoldoende gemotiveerd waarom overgegaan wordt tot een verkoop van de aandelen van de holdingvennootschap in plaats van een verkoop van de aandelen van de exploitatievennootschap. De DVB is van oordeel dat deze verrichting fiscaal geïnspireerd is.

Casus 3: verkoop van aandelen kasgeldvennootschap

De aanvrager bezit alle aandelen van een buitenlandse vennootschap X. X bezit 35% van de aandelen van nv Y. X werd opgericht om de aandelen nv Y uit de familiale sfeer te halen en zodoende de werking niet in het gedrang te brengen. Nv Y is een dienstverleningsbedrijf. Recent verkocht X de aandelen nv Y aan een derde partij. Momenteel bezit X enkel liquiditeiten. Deze zouden geïnvesteerd worden.

De aanvrager wenst zijn aandelen X te verkopen aan bvba B. Bvba B is volledig in handen van de aanvrager en fungeert als managementvennootschap. Bvba B beschikt op dit ogenblik niet over voldoende middelen om de aankoopprijs van de aandelen X te betalen waardoor een groot deel van de schuld geboekt zal worden als rekening-courant schuld ten aanzien van de aanvrager.

De aanvrager wenst zijn middelen te centraliseren in één vennootschap, nl. bvba B, om van daaruit verder te investeren. Op termijn zou X geliquideerd of gefuseerd worden met bvba B.

Door de verkoop van X aan bvba B stroomt een (groot) deel van de middelen (belastingvrij) door naar de aanvrager, middelen die niet kunnen/zullen gebruikt worden voor investeringen, wat nochtans de bedoeling van de verrichting is. Gelet op de latere liquidatie of fusie met bvba B kan gesteld worden dat de inbreng niet kadert binnen het normaal beheer van een privévermogen. De verrichting is duidelijk fiscaal geïnspireerd. De doelstellingen die men wenst te bereiken kunnen evenzeer bereikt worden middels een gewone fusie van X met bvba B.

Casus 4: verkoop van aandelen aan 'eigen' vennootschap

Verkoop door de aanvrager van zijn 100%-participatie in werkvennootschap X aan zijn patrimoniumvennootschap Y. X is meerdere jaren geleden omwille van economische redenen ontstaan uit de partiële splitsing van Y. Door de aanvrager wordt vermeldt dat hij het voornemen heeft om na voormelde verkoop, de vennootschappen X en Y te fusioneren (voormelde redenen zijn thans niet meer aan de orde).

De DVB is van mening dat de geplande verkoop door de aanvrager aan zijn 'eigen' vennootschap Y niet kadert in het normaal beheer van een privévermogen. Bovendien kan de door hem beoogde situatie worden bekomen door een onmiddellijke fusie van de vennootschappen X en Y, zonder de voorafgaande verkoop.

Casus 5: verkoop van aandelen met behoud controle

De aanvrager heeft de Nederlandse nationaliteit. Uit zijn eerste huwelijk heeft hij meerderjarige kinderen en uit zijn tweede huwelijk heeft hij minderjarige kinderen. De oudste kinderen zijn sedert enkele jaren actief in de Nederlandse groep.

De aanvrager houdt (middels een STAK) alle aandelen aan van de Nederlandse holding bv Z. Bv Z houdt alle aandelen van de Nederlandse actieve vennootschap waarin het topmanagement is gecentraliseerd. Deze centrale exploitatievennootschap heeft direct en indirect aandelen in verschillende exploitatievennootschappen wereldwijd.

De aanvrager wenst op korte termijn een eerste deel van de groep over te dragen aan zijn kinderen. Hiertoe richten de kinderen elk een persoonlijke holdingvennootschap op. Vervolgens richten deze persoonlijke vennootschappen een Belgische familiale vennootschap op waaraan de aanvrager 20% van zijn gecertificeerde aandelen verkoopt. De aanvrager wil niet dat zijn kinderen hun belang in de groep zonder tegenprestatie verkrijgen. Hij is dan ook voornemens om 5% te schenken aan zijn kinderen en 20% te verkopen aan de familiale holdingvennootschap.

De groep heeft een aanzienlijke waarde zodat de aanvrager een aanzienlijk bedrag verkrijgt naar aanleiding van voormelde verrichting. Bijkomend dient opgemerkt te worden dat in de topholding reeds meerdere malen aanzienlijke kapitaalverminderingen plaatsvonden. Er werden nooit dividenden uitgekeerd.

De DVB is van mening dat de geplande verrichtingen in hoofdzaak fiscaal geïnspireerd zijn (belastingvrij middelen overhevelen naar de aanvrager). Na de verrichting blijft de aanvrager de volledige controle behouden. Een aantal van de kinderen is minderjarig. Hun persoonlijke vennootschappen zullen tot hun 25 jaar gecontroleerd worden door de aanvrager als bewindvoerder. De aanvrager wenst zijn aandelen te verkopen omdat hij wil dat zijn kinderen leren “ondernemen”. Deze redenering kan enkel ingeroepen worden voor de meerderjarige kinderen maar wordt ontkracht door het gebrek aan controle (controle blijft volledig bij de aanvrager). Wat betreft de minderjarige kinderen zal de overnameprijs terugbetaald zijn vooraleer zij enige invloed kunnen uitoefenen op het bestuur van de groep.

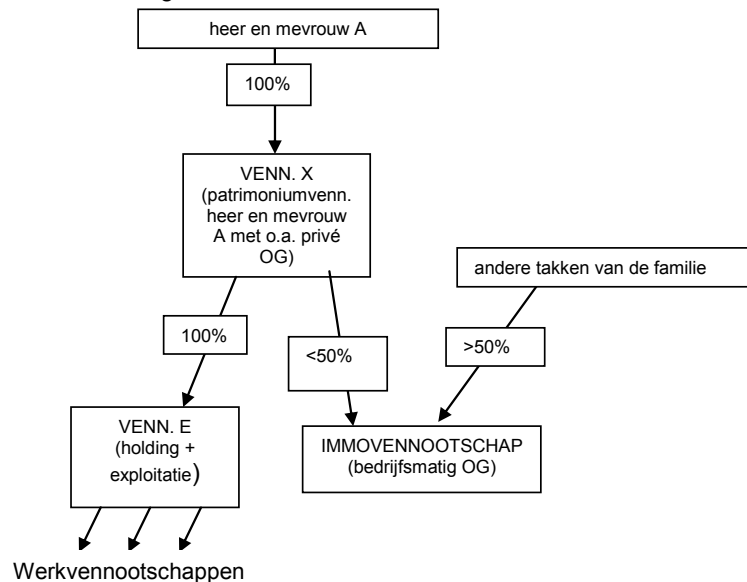
Casus 6: verkoop van aandelen aan holding ‘jonge’ kinderen met behoud controle

De heer en mevrouw A, allebei veertigers, wensen de groep van ondernemingen over te dragen aan hun kinderen waarvan er nog bepaalde minderjarig zijn. De ouders wensen zichzelf van de nodige financiële middelen te voorzien om te voldoen aan hun levensbehoeften en daarom beogen zij X te verkopen aan een door de kinderen (99%) en een ander familielid (1%) op te richten HOLDCO. Enkel de meerderjarige kinderen zullen optreden als oprichter omdat de overige kinderen nog minderjarig zijn.

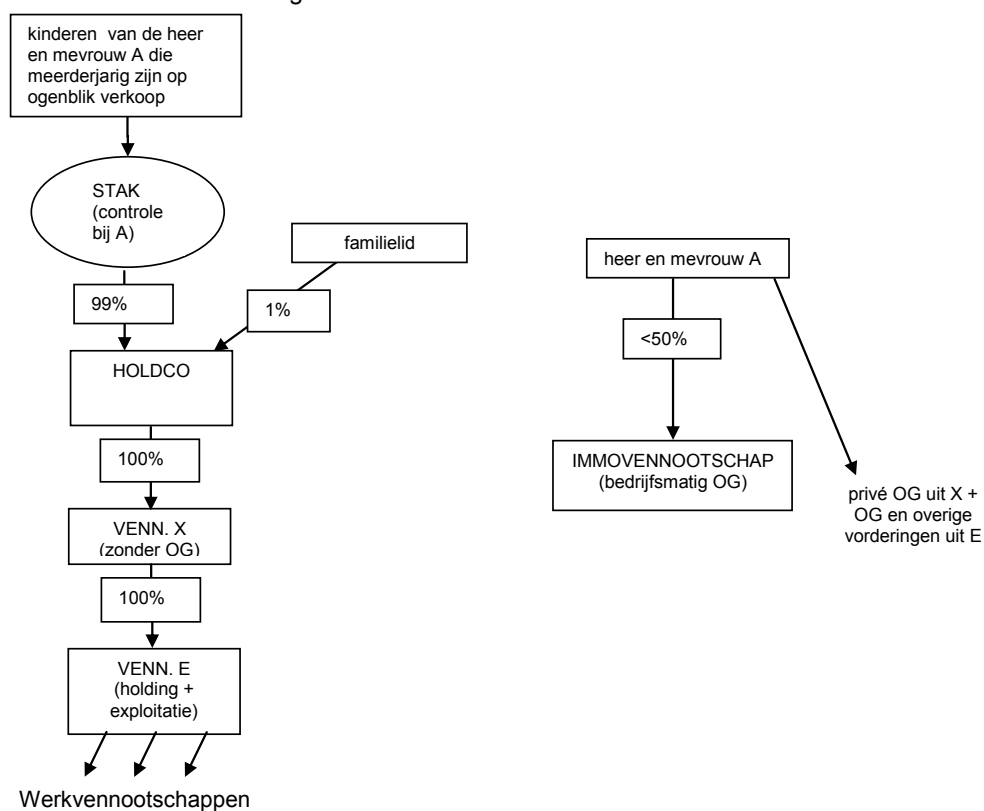
De heer en mevrouw A hebben evenwel geenszins de bedoeling om de bestuursbevoegdheden ook meteen aan de kinderen over te dragen. Hiertoe zullen de aandelen van de HOLDCO worden overgedragen aan een STAK waarover de heer A de zeggenschap/controle zal hebben. Vervolgens wordt aan de meerderjarige kinderen de verplichting opgelegd om de door hen verkregen certificaten, telkens voor een bepaald deel, over te dragen aan de minderjarige kinderen op het ogenblik dat ze meerderjarig worden, zodat alle kinderen uiteindelijk een gelijk aantal certificaten van de STAK zullen bezitten als ze meerderjarig zijn. Het komt er dus op neer dat de heer en mevrouw A de vermogensrechten van de groep overdragen aan de kinderen maar dat ze de zeggenschap blijven behouden over de groep.

Vervolgens zullen de heer en mevrouw A hun minderheidsparticipatie in de IMMO-vennootschap aan marktconforme prijs overnemen van X alsook het privé onroerend goed behorend tot de activa van X en bepaalde onroerende goederen en overige vorderingen behorend tot de activa van E.

Structuur vóór de verrichting:



Structuur na de verrichting:



De DVB is van mening dat de voorgelegde verkoop geen normale verrichting van beheer van een privévermogen is omdat (i) een overdracht wordt beoogd aan de HOLDCO van de kinderen waarvan bepaalde zelfs nog niet kunnen optreden als oprichter omdat ze minderjarig zijn en (ii) ze ook nog niet de leeftijd bereikt hebben waarop ze kunnen uitmaken of ze werkelijk interesse hebben om de groep verder te zetten.

Casus 7: verkoop van aandelen OG-vennootschap i.p.v. verkoop OG

De heer X heeft de wettelijke pensioenleeftijd bereikt. Sinds de jaren '80 heeft hij zijn beroepsactiviteiten uitgeoefend via exploitatievennootschap A. Begin jaren 2010 heeft vennootschap A haar handelsactiviteiten gestaakt. Vennootschap A blijft echter eigenaar van de bedrijfsgebouwen die sinds enkele jaren worden verhuurd aan exploitatievennootschap B die in handen is van holdingvennootschap C van de zoon van de heer X die actief is binnen hetzelfde werkterrein als zijn vader destijds.

De door de heer X voorgenomen verrichting bestaat uit de verkoop van de aandelen van vennootschap A aan holding C van zijn zoon.

De DVB weigert de verrichting goed te keuren met als reden dat deze enkel als doel heeft om de verkoop van een gebouw te realiseren (anders gezegd, een "asset deal") en niet om een maatschappelijke activiteit, een vastgoedactiviteit of een andere activiteit te verkopen.

7.1.2.3 Verkoop en inbreng van aandelen

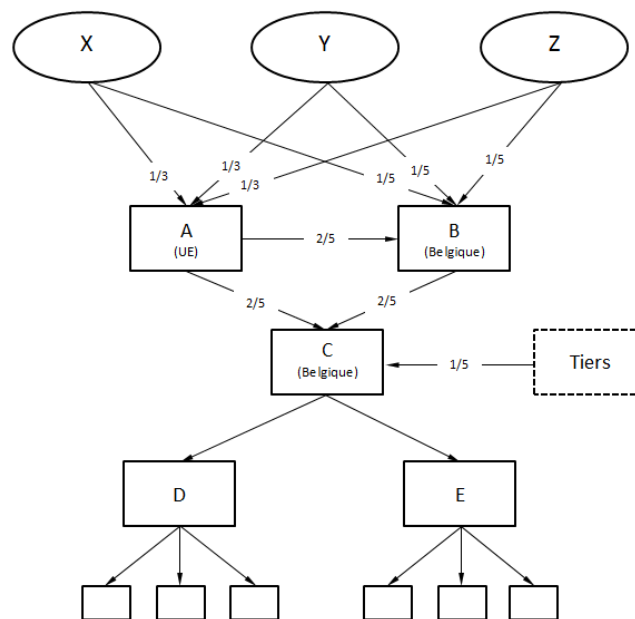
Casus 1: inbreng en verkoop van aandelen – aanwending overtollige liquiditeiten voor persoonlijke doeleinden

De heer X, aanvrager, is de grootste aandeelhouder bij werkvennootschappen A en B. Hij is ook de enige vennoot van managementvennootschap C. De aanvrager heeft het voornemen om inbreng te doen van zijn deelnemingen in A, in zijn managementvennootschap C, alsook een "gemengde inbreng" van zijn deelneming in B, in C. De gemengde inbreng zal worden vergoed ten belope van +/- 60% via aandelen die het maatschappelijk kapitaal van C vertegenwoordigen (kapitaalverhoging van C) en ten belope van +/- 40% via een inschrijving als schuld (die zal worden vereffend afhankelijk van de bestaande of toekomstige liquiditeiten van C). Het luik verkoop wordt gemotiveerd door de wens van de heer X om voor particuliere doeleinden een villa te laten bouwen waar hij persoonlijk zijn intrek in zal nemen.

De DVB weigert de verrichting goed te keuren met als reden dat het gebruik van de "overtollige liquiditeiten" van C in de zin van het standpunt van het College, met als enig doel een persoonlijk plan te realiseren, alsook de keuze van de rechtshandeling (of alle rechtshandelingen die dezelfde verrichting uitvoeren), uitsluitend fiscale motieven heeft.

Casus 2: inbreng en verkoop van aandelen aan eigen holding – holding boven holding

Drie broers, X, Y en Z zijn aandeelhouder (elk 1/3) van een groep ondernemingen waarvan het organigram er als volgt uitziet:



De zuivere holdingvennootschappen A en B zijn volledig in handen van de drie broers en dienen als overdragers van het bezit van het financieel familiepatrimonium dat van de voorgaande generaties werd geërfd.

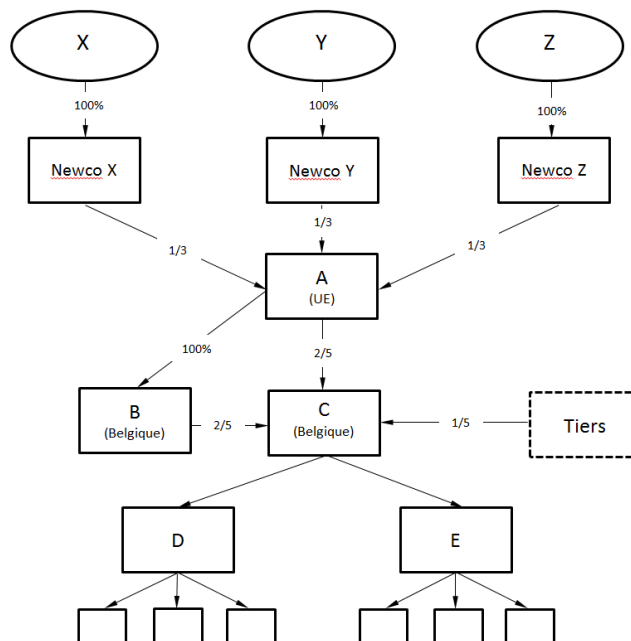
Holding C ontwikkelt haar activiteiten rechtstreeks uit en/of via haar dochterondernemingen. De structuur van de Groep werd destijds door de ouders aangebracht.

Voorgenomen verrichtingen

Als eerste stap zou iedereen overgaan tot de verkoop van zijn aandelen B aan holdingvennootschap A. De prijs zou worden betaald door middel van de uitgifte van een obligatielening aan een tarief van X% met warrants voor een looptijd van dertig jaar.

Als tweede stap zou iedereen zijn aandelen A inbrengen in een eigen op te richten holdingvennootschap (Newco's).

Organigram na de verrichtingen



Oordeel van de DVB

De DVB geeft zijn goedkeuring niet en vestigt de aandacht op de volgende negatieve punten:

- elke aanvrager heeft reeds belangrijke interne meerwaarden verwezenlijkt (verkoop van aandelen van betrokken vennootschappen waaronder een recente verkoop);
- de koper, holdingvennootschap A, heeft nog aanzienlijke schulden tegenover de aanvragers naar aanleiding van de vroegere verrichtingen. Om de nieuwe aankoop van de aandelen B te financieren, zou holding A een langlopende obligatielening (20-30 jaar) moeten uitgeven;
- holdingvennootschappen A en B hebben sinds jaren geen dividenden uitgedeeld. Bovendien zou het naar aanleiding van de voorgenomen verkoopverrichting voor A onmogelijk zijn om enig dividend uit te delen richting de Newco's, en dit gedurende verschillende jaren. Zo zullen de Newco's niet over de middelen beschikken om nieuwe projecten te ontwikkelen per familietak. De Newco's hebben overigens geen enkel concreet project.
- de huidige structuur van de Groep wordt beschouwd als "holding boven holding"-structuur. De tweede verrichting zou leiden tot het toevoegen van een aanvullend niveau;
- de obligatielening is voorzien van warrants (de eventuele uitoefening van deze warrants zou het aandeelhouderschap opnieuw kunnen wijzigen);
- deze verrichting kan in zijn geheel niet als eenvoudig worden beschouwd.

7.1.3 Vrijstelling doctoraatsbeurs

In de aan de DVB voorgelegde prefiling wenst de aanvrager zijn doctoraatsbursaal

gedurende een bepaalde periode te combineren met een stage als advocaat. Deze periode dient de aanvrager te doorlopen teneinde een volledige stage van drie jaren als advocaat-stagiair te kunnen vervolmaken en aldus zijn inschrijving op het tableau van de Orde van Advocaten te bekomen.

De vraag die rijst is of in het betrokken dossier de uitoefening van de activiteiten als advocaat-stagiair door de betrokkene "als dusdanig hoegenaamd geen verband houden met de onderzoekswerkzaamheden uitgeoefend in het kader van zijn doctoraal proefschrift en bijgevolg geen afbreuk doen aan een eventuele belastingvrijstelling van een doctoraatsbeurs".

Het doctoraal proefschrift van de aanvrager heeft betrekking op de strafrechtelijke procedure.

Een advocaat (alsook een advocaat-stagiair) maakt als dusdanig deel uit van de rechterlijke organisatie en is een onafhankelijk juridisch beroepsbeoefenaar die onder meer bij terechtzittingen en gerechtelijke vooronderzoeken gekozen en ingeschakeld wordt door de belanghebbende en andere bij het geding betrokken partijen om hun wettige persoonlijke belangen te verdedigen, juridisch advies geeft, juridische documenten opstelt en andere vormen van juridische bijstand verleent.

Als stagiair heeft een advocaat o.a. de volgende verplichtingen: geregeld het kantoor van zijn stagemeeester bezoeken met het oog op zijn opleiding in de praktijk van het beroep van advocaat, de zittingen van de rechtscolleges, in het bijzonder de rechtbanken en hoven, bijwonen teneinde de procedures en de pleidooien te volgen en de uitspraken te horen vellen, de hem door het Bureau voor Consultatie en Verdediging toebedeelde zaken behartigen,...

Gelet op het voorgaande kan er dus gesteld worden dat er een aantal raakvlakken zijn tussen de als doctorandi uitgeoefende onderzoekswerkzaamheden en de activiteiten uitgeoefend in het kader van het beroep als advocaat.

Daardoor bestaat er wel degelijk een verband tussen de als doctorandus uitgeoefende onderzoekswerkzaamheden en de activiteiten uitgeoefend in het kader van een stage als advocaat-stagiair om een inschrijving te bekomen op het tableau van de Orde van Advocaten.

Bijgevolg is niet voldaan aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling van de doctoraatsbeurs en moet de doctoraatsbeurs bij de doctorandus als een belastbaar beroepsinkomen worden aangemerkt.

7.1.4 Vrijstelling doorstorting BV ploegenarbeid

De nv X, actief in de distributiesector, wenst voor haar distributiecentrum in Vlaanderen de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing bij ploegenarbeid te verkrijgen en stelt daartoe een aantal operationeel-technische aanpassingen voor.

Meer bepaald wil zij in de toekomst haar ochtend- en avondploeg herschikken zodat de ochtendploeg tewerkgesteld wordt van 4:00 uur tot 12:00 uur en de namiddagploeg tewerkgesteld wordt van 15:00 uur tot 23:00 uur.

Twee problemen blijven zich daarbij stellen : enerzijds zijn de activiteiten van de twee ploegen niet 100 % identiek maar verschillen zij enigszins van mekaar, anderzijds sluiten de twee ploegen niet op mekaar aan tengevolge van een ruime middagonderbreking.

Aanvrager wijst erop dat deze twee problemen gekoppeld zijn aan de specificiteit van de distributiesector. In casu doet zich een verschil voor qua aard en qua omvang van de werkzaamheden tengevolge van de ontvangst en sortering van de pakketten enerzijds en de voorbereiding van de verdeling van deze pakketten naar de bestemmingen anderzijds. Het is ook eigen aan de sector dat gedurende een aantal uren geen activiteit in het distributiecentrum kan worden verricht, vermits onder meer pakketten uit het buitenland worden aangeleverd.

De wettelijke bepaling schrijft echter voor dat hetzelfde – en niet : gelijkaardig - werk qua inhoud en qua omvang in de onderscheiden ploegen moet worden verricht. Bovendien is de middagonderbreking, ook al is zij ingegeven door de eigenheid van de werkzaamheden in de distributiesector waardoor een werkwijze zonder onderbreking niet kan worden georganiseerd, onverzoenbaar met de wettekst.

7.1.5 Aankoop appartement tweede verblijf

De aanvrager is ambtenaar en werkt te Nederland. Hij is woonachtig in een kustgemeente en dient in het kader van zijn beroepswerkzaamheid verplicht korte tijd na een oproep aanwezig te zijn op zijn werkplaats te Nederland.

De verplaatsing vanuit zijn woonplaats naar zijn werkplaats duurt minimaal een uur, zodat betrokkene nooit binnen de opgelegde tijdspanne op de werkplaats kan arriveren.

Om deze reden is aanvrager overgegaan tot de aankoop van een appartement te Nederland. De geraamde maandelijkse huurprijs van het appartement bedraagt 1.245,00 euro.

Aanvrager voegt tevens een werkgeversattest toe waaruit blijkt dat hij sinds 1996 in dienst is als ambtenaar.

Aangezien aanvrager sedert 1996 tewerkgesteld is op zijn huidige werkplaats te Nederland en hij zich slechts recentelijk een appartement heeft aangekocht dichtbij zijn werkplaats, werd de vraag gesteld hoe aanvrager zich daarvoor naar het werk verplaatste.

Aanvrager liet verstaan dat hij daarvoor de beschikking had over een appartement in eigendom van zijn werkgever, en dat hij dit appartement diende te delen met een collega.

Aldus kan worden gesteld dat aanvrager sedert 1996 over een slaapgelegenheid beschikt gelegen vlak bij zijn werk, wat hem toegelaten heeft gedurende bijna 20 jaar zijn beroep uit te oefenen. Aanvrager heeft ervoor geopteerd om zich een meer comfortabel appartement aan te schaffen, hoewel zijn werkgever hem tot op heden nog steeds een appartement ter beschikking stelt gelegen vlak bij zijn werkplaats. De vraag of de aanschaf van het appartement noodzakelijk was voor het verwerven of behouden van het bedrijfsinkomen overeenkomstig de bepalingen van artikel 49, WIB 92 dient in die omstandigheden negatief te worden beantwoord.

De aanschaffingskosten van het appartement dienen als een uitgave van persoonlijke aard te worden aanzien en overeenkomstig artikel 53, 1°, WIB 92 kunnen deze uitgaven niet als een beroepskost worden aanvaard.

7.1.6 Auteursrechten

Casus 1 :

De aanvraag strekt ertoe te vernemen of de inkomsten die voortvloeien uit de terbeschikkingstelling aan de bvba X van de door de heer Y opgemaakte projectbrochures kunnen worden gekwalificeerd als inkomsten verkregen uit de cessie of concessie van auteursrechten overeenkomstig artikel 17, § 1, 5°, WIB 92.

De vennootschap verleent advies inzake stabiliteitsberekeningen, bouwen en ontwerpen van gebouwen en de handel in softwaretoepassingen.

De heer Y maakte een reeks projectbrochures op die hij ter beschikking wenst te stellen van de bvba X voor haar promotiedoeleinden. Deze projectbrochures bevatten verklarende tekst en beeldmateriaal van uitgevoerde projecten. Bvba X wenst deze projectbrochures te gebruiken voor het voeren van promotie voor haar werkzaamheden, als kenbaarmaking van haar referentieprojecten bij openbare aanbestedingen en als kenbaarmaking van haar vaardigheden en expertise bij offertes naar potentiële professionele en particuliere klanten. De projectbrochures hebben tot doel de goede reputatie en ervaring van bvba X als stabiliteitsingenieur van houtskeletgebouwen in de kijker te zetten in de steeds competitiever wordende sector van de houtskeletbouw.

De heer Y wenst een overeenkomst van telkens 1 jaar aan te gaan met bvba X voor overdracht van auteursrechten op de door hem geschreven projectbrochures.

De heer Y motiveert dat de vergoeding voor de overdracht van auteursrechten op 3% van de omzet kan worden geraamd aan de hand van een aantal projecten die dankzij het gebruik van de projectbrochures door bvba Y reeds konden worden gerealiseerd, enerzijds, en op basis van het argument van klantenbinding door het gebruik van de brochures, anderzijds.

Daarbij wordt eveneens vermeld dat de heer Y een bezoldiging zal ontvangen van ongeveer 32.000,00 EUR op jaarbasis voor zijn activiteiten als zaakvoerder en als ontwerper. De bezoldigingen voor deze activiteiten worden niet verminderd.

Tijdens de bespreking van het dossier met de aanvrager werd door de heer Y een voorbeeld van een projectbrochure voorgelegd en verdere toelichting gegeven omtrent de aard van de opgemaakte projectfiches en het gebruik ervan door bvba X. De heer Y maakt projectfiches op waarin projecten uit het verleden worden belicht (bestaande uit een algemene bespreking van het project, toelichting omtrent de persoonlijke inbreng van de heer Y en illustratie aan de hand van foto's). Uit de collectie projectfiches worden in functie van het binnen te halen project of de klant bepaalde fiches geselecteerd.

Door de DVB werd opgemerkt dat de vraag kan worden gesteld of effectief sprake is van auteursrechten gelet op het feit dat de projectbrochure eerder een verslag betreft van de in het verleden gerealiseerde projecten. Aangezien de originaliteit van het werk niet afdoende blijkt en het naar mening van de DVB veeleer gaat om een gewone vorm van publiciteit, is de DVB niet overtuigd dat er überhaupt sprake is van auteursrechtelijk beschermd werk en er aldus geen nood is voor de vennootschap om de vermogensrechten hierop te verwerven voor de uitoefening van haar maatschappelijke activiteit.

Casus 2 :

Vennootschap X gaat activiteiten ontplooiën op het gebied van gezondheid en van privé en openbaar beleid voor het ondersteunen van gezondheidsprojecten.

Dit wordt in hoofdzaak mogelijk gemaakt door het ontwerpen en formaliseren van verscheidene concepten en processen die de zaakvoerder van de vennootschap X heeft kunnen samenbrengen door middel van expertise die hij in de loop van zijn beroepservaring heeft verworven.

De vennootschap X wenst van de DVB de bevestiging te krijgen dat de bedragen die de vennootschap aan haar zaakvoerder zal toekennen als tegenprestatie voor de overdracht van zijn auteursrechten zullen worden aangemerkt als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, § 1, 5° WIB92.

De DVB denkt hierover als volgt:

- De activiteit van de vennootschap X en van haar zaakvoerder bestaat uitsluitend uit adviesverlening en het lobbyen.
- Er wordt in dit geval niet aangetoond dat de activiteit leidt tot het voortbrengen van werken die onder de bescherming van het auteursrecht vallen in de zin van boek XI, Titel 5 van het Wetboek van economisch recht.

De DVB stelt vast dat de klanten van de vennootschap X alleen geïnteresseerd zijn voor haar adviezen en niet voor het verwerven van rechten op een vermeend beschermd werk.

Casus 3 :

De bvba X wil een gedeelte van de honoraria van haar werknemers die instaan voor de volledige inrichting van nieuwe kantoren, zowel de studie, de plans, het meubilair, de wanden, de afwerking, de binnenhuisarchitectuur als de werfopvolging, als auteursrechten kwalificeren.

De DVB denkt hierover als volgt:

- Alhoewel het architectuurwerk in principe kan genieten van de bescherming van de wetgeving inzake auteursrechten, is het over het algemeen voor architecten moeilijk om de originaliteit van hun werk aan te tonen;
- Het opmaken van plannen, voorafgaande studies, het onderzoek van de te gebruiken grondstoffen, enz. is eerder een kwestie van techniek, expertise en vakkundigheid, en in mindere mate van een intellectuele inspanning die aan de constructie een individueel karakter verleent;
- Het is slechts in zeer uitzonderlijke en individuele gevallen waarbij er sprake is van een herkenbare en originele stijl die eigen is aan de architect dat een klein percentage van een dergelijk project als auteursrechten in aanmerking kan worden genomen;
- De op de website voorgestelde en geraadpleegde projecten van de bvba X (farmaceutische firma's, ondernemingsloketten, vzw's, advocatenkantoren, bedrijven uit de chemische sector, de informaticasector, de trading, enz.) zijn niet van aard om in aanmerking te komen als werken die door het auteursrecht worden beschermd.

De DVB kan ook alleen maar vaststellen dat de klanten van de bvba X alleen geïnteresseerd zijn voor de inrichting van hun kantoren en niet voor het verwerven van rechten op een vermeend beschermd werk.

7.1.7 Warranten

Casus 1 :

De aanvraag heeft betrekking op de fiscale behandeling, in hoofde van managers van nv X die in België belastbaar zijn, van de aanvaarding van warranten op preferente aandelen op nv X.

Nv X wenst een warrantenplan (meer bepaalde de aanbieding van warranten op preferente aandelen in nv X) te implementeren dat voorbehouden is aan de managers.

De warranten geven recht op preferente aandelen. De preferente aandelen geven recht op een verkooppreferentie bij verkoop van nv X, in functie van de IRR die door de aandeelhouders wordt gerealiseerd. De preferente aandelen zijn aan overdrachtsbeperkingen onderworpen.

In geval van "foutief" vertrek (bad leaver) vervallen alle warranten. In geval van een ander vertrek (good leaver) zal een bepaald deel van de warranten, afhankelijk van het moment van vertrek, vervallen. De warranten zijn – tenzij in geval van overlijden – niet overdraagbaar.

In het bezorgde ontwerp plan is bepaald dat de warranten slechts zullen kunnen worden uitgeoefend in geval van een exit (verkoop van nv X).

De aandelen geven geen recht op enig dividend. Enkel de verkooppreferentie geldt.

Of de warranten effectief zullen worden uitgeoefend hangt in de praktijk af van het rendement dat door de houders van gewone aandelen wordt behaald. De warranten zullen slechts winstgevend zijn in de hypothese dat de waarde van nv X met een multiplicator m is toegenomen.

De DVB is van oordeel dat de betrokken warranten niet binnen het toepassingsgebied vallen van artikel 42, §1 van de wet van 26 maart 1999 aangezien de onderliggende aandelen niet de vereiste wezenskenmerken van aandelen of winstbewijzen hebben. De warranten worden uitsluitend aangeboden om de (cash) verkooppreferentie te kunnen toestaan aan de begunstigden in geval van een exit.

Slechts op het moment van uitoefening van de warranten - dewelke afhangt van een toekomstige en onzekere gebeurtenis - ontstaat een belastbare toekenning.

Casus 2 :

De aanvraag heeft betrekking op de validatie door de DVB van een optieplan op een aandelenbevek waarin inzonderheid een beding is opgenomen tot verlaging van de uitoefenprijs van die opties waardoor de begunstigden minimaal een winst zouden verwezenlijken die gelijk is aan het bedrag van het belastbaar voordeel bij de toekenning van de opties.

In dit geval stelt de DVB vast dat de begunstigde geen enkel risico meer loopt, samenhangend met de belasting die hij moet dragen voor de toekenning van de opties, maar dat hij bovendien ook zeker is dat hij minimaal het forfaitair vastgestelde volledig belastbaar voordeel zal recupereren. Wij stellen dus vast dat de begunstigde ondanks de oorspronkelijk in het plan vastgestelde blokkeringsperiode van een jaar geen enkel risico meer loopt.

Gelet op de omstandigheden van dit concrete geval, kan de DVB bijgevolg de toepassing van de antirechtsmisbruikbepaling uit artikel 344, § 1 van het WIB 92 niet uitsluiten.

7.1.8 Waardering vruchtgebruik

De verrichting betreft de gesplitste aankoop van een onroerend goed, waarbij de vennootschap het recht van vruchtgebruik aankoopt voor een periode van 25 jaar en de zaakvoerder/vennoot de blote eigendom.

Het uitgangspunt van de verrichting is volgens de aanvrager om binnen de vennootschap een onroerend goed te hebben dat inkomsten opbrengt. Het onroerend goed zal tijdens de volledige looptijd van het vruchtgebruik door de vennootschap-vruchtgebruiker worden verhuurd aan derden. Na afloop van het vruchtgebruik zou de zaakvoerder het pand mogelijk zelf betrekken.

Uit de verstrekte gegevens blijkt echter dat het te verwachten rendement uit de investering, rekening houdende met de betaalde prijs voor het vruchtgebruik, gedurende de looptijd van het vruchtgebruik voor de vennootschap nagenoeg nihil is.

De DVB is van oordeel dat dergelijke verrichting tussen onafhankelijke partijen niet tot stand zou komen gelet op het feit dat de vennootschap bij haar investering in het vruchtgebruik op het onroerend goed bestemd voor de verhuur aan derden, logischerwijze een rendement nastreeft rekening houdende met de risico's die hiermee gepaard gaan.

De vennootschap dient haar rendement op haar investering middels de verhuring van het onroerend goed overigens te halen tijdens de looptijd van het vruchtgebruik bij gebrek aan een eventuele meerwaarde op het onroerend goed aangezien het actief bij uitdoving van het vruchtgebruik van haar balans verdwijnt.

Gelet op wat voorafgaat, is de DVB van oordeel dat de belastbaarheid van een voordeel van alle aard ten name van de zaakvoerder overeenkomstig de toepassing van artikel 32, WIB 92 niet kan worden uitgesloten en dat de kosten betreffende de investering in het vruchtgebruik op het onroerend goed in hoofde van de vennootschap niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 49, WIB 92.

7.1.9 Kwalificatie van inkomsten in de personenbelasting

Casus 1 :

De aanvrager is actief in de immobiliën via verscheidene vennootschappen, en succesvol in zijn zaken. Hij heeft een vennootschap die onroerende goederen koopt en verkoopt en een vennootschap die inrichtingswerken doet.

Aanvrager heeft daarnaast een groot privévermogen kunnen opbouwen, dat werd belegd in onroerende goederen om te verhuren. Voor de aankoop van deze onroerende goederen werd steeds geleend. Het gaat om een groot aantal onroerende goederen, zowel commercieel als voor bewoning. Van sommige panden is hij alleen eigenaar, andere zijn in gemeenschappelijke eigendom met zijn broer (die ook actief is in de vennootschappen).

Deze panden worden allemaal via een immokantoor verhuurd. Aanvrager wenst de onroerende goederen nu in te brengen in één van zijn vennootschappen.

Gelet op het feit dat de aanvrager actief is in de immobiliënsector en de verhuur van de gebouwen uit zijn privévermogen aldus nauw aansluit bij zijn beroepsactiviteit, dat er geleend

werd om de gebouwen te verwerven, dat hij sommige gebouwen samen met zijn broer gekocht heeft en het grote aantal onroerende goederen is de DVB van mening dat niet kan worden uitgesloten dat de meerwaarde die bij de inbreng wordt verwezenlijkt ten name van de aanvrager een beroepsinkomen vormt.

Casus 2 :

De heer X is eigenaar van verschillende onroerende goederen waarvan er één sinds de maand januari 2015 wordt verhuurd op een internetsite die gespecialiseerd is in "B&B".

Het betreft een bemeubeld appartement met één enkele kamer gelegen in het centrum van Brussel.

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te verkrijgen dat deze verhuur enerzijds kan worden geanalyseerd als een gewoon onroerend inkomen en niet als een beroepsinkomen en anderzijds krachtens artikel 44, §3, 2° van het Btw-Wetboek kan worden vrijgesteld.

Gezien het feit dat de aanvrager sinds juni 2015 btw-plichtige is onder de vrijstellingsregeling van de belasting moet er worden vastgesteld dat de gestelde vraag betreffende de vrijstelling krachtens artikel 44, §3, 2° van het Btw-Wetboek onontvankelijk moet worden verklaard.

Uit de elementen van de aanvraag is namelijk gebleken dat de heer X voor de verhuur van zijn onroerend goed middelen aanwendde die als professioneel kunnen worden gekwalificeerd door met name een actief beheer van de boekingen en een gepersonaliseerde opvolging van al zijn klanten te waarborgen.

Bovendien is ook vastgesteld dat de brede publiciteit door de gespecialiseerde internetsite waarop de advertentie is geplaatst, ruim bijdraagt aan het succes van de activiteit van de heer X wiens appartement al twee maanden op voorhand was volgeboekt.

Uit de voorgaande elementen en rekening houdend met het gebruik door de heer X van methodes die gelijkaardig zijn aan de methodes die in de hotelsector worden gebruikt, alsook met de prestaties die door de heer X zijn uitgevoerd, kan worden aangenomen dat de handeling niet kan worden beschouwd als de gewone onroerende verhuur waarvan de inkomsten belastbaar zijn als onroerende inkomsten. De inkomsten van deze activiteit moeten overeenkomstig artikel 24 WIB92 als belastbare winst worden beschouwd.

Casus 3 :

In 2010 heeft de heer X voor een klein bedrag de resterende eigendomsrechten (tréfonds) verkregen naar aanleiding van het faillissement van de vennootschap A.

Voordien werd door de vennootschap B op het terrein een opslagplaats gebouwd krachtens een door de vennootschap A toegekend recht van opstal.

Die opslagplaats werd in 2010 verhuurd aan de vennootschap C, waarvan de heer X aandeelhouder en bestuurder is.

In 2014 heeft de vennootschap B, naar aanleiding van een brand, ten gunste van de heer X om niet afstand gedaan van haar recht van opstal dat betrekking heeft op een door haar opgericht gebouw. Als gevolg van deze afstand heeft de heer X de volle eigendom van het terrein verkregen.

De heer X wil dat terrein (met de resterende funderingen) nu verkopen aan een nieuw door hem op te richten vennootschap met verwezenlijking van een behoorlijke meerwaarde.

De heer X wil dat de DVB bevestigt dat de meerwaarde die wordt verwezenlijkt naar aanleiding van de verkoop van het terrein en de resterende funderingen geen beroepsinkomen is in de zin van artikel 23 WIB92, en geen divers inkomen in de zin van artikel 90, 1° WIB92.

De DVB is van oordeel dat de aanvrager de resterende eigendomsrechten heeft kunnen verkrijgen tegen een prijs die veel lager is dan de marktwaarde ervan wegens zijn hoedanigheid van aandeelhouder en bestuurder van de vennootschap C (huurder van de opslagplaats). De DVB bevestigt dat de verrichting het normaal beheer van een privévermogen overstijgt en is bijgevolg van oordeel dat de verwezenlijkte meerwaarde een divers inkomen is dat belastbaar is krachtens artikel 90, 1°, WIB92.

Bovendien kan de DVB niet uitsluiten dat er in 2010 een voordeel van alle aard is in hoofde van de heer X, op het tijdstip van de verwerving van de resterende eigendomsrechten tegen een prijs die veel lager is dan de marktprijs wegens zijn nauwe banden met de vennootschap C.

7.1.10 Overdracht onroerend goed in vruchtgebruik – belastbare meerwaarde

In 2008 verwierf de bvba X middels een gesplitste aankoop het vruchtgebruik over een pand voor een looptijd van 30 jaar en werd de blote eigendom verworven door de zaakvoerder van de bvba X en zijn echtgenote.

In 2014 werd een deel van het onroerend goed, zowel door de vruchtgebruiker als door de blote eigenaars verkocht. Het gebouw werd hiertoe in twee kavels opgedeeld middels een basisakte. Aan de verkochte kavel werden 870/1000sten toebedeeld, aan de niet-verkochte kavel 130/1000sten.

In de verkoopakte wordt één globale prijs voorzien, zonder een specifieke verdeling te maken tussen de verkopende partijen (vruchtgebruik en blote eigenaars).

Om deze opdeling te maken tussen de vennootschap en de blote eigenaars hanteert de accountant een bepaalde systematiek, waarvoor hij bevestiging wenst te bekomen.

De aanvrager neemt daarbij aan dat de waardeafname van het vruchtgebruik over looptijd van 30 jaar lineair in de tijd geschiedt.

Volgens de aanvrager mag de boekwaarde van het gebouw bij de vennootschap eveneens worden omgedeeld volgens de opdeling gebruikt in de basisakte bij de verdeling in kavels.

Aldus zou dit realiseren in een minderwaarde voor de vennootschap op de verkoop van het vruchtgebruik.

De DVB kan zich vinden in voormelde aanpak, maar is van mening dat men dient rekening te houden met de ingrijpende verbeteringswerken die zijn uitgevoerd aan het pand, op kosten van de vennootschap.

Aangezien het klaarblijkelijk gaat om grove herstellingen die volgens de bepalingen van het Burgerlijk wetboek normaal ten laste vallen van de blote eigenaar, dienen de blote eigenaars een juiste vergoeding hiervoor te betalen aan de vruchtgebruiker.

Volgens de DVB dient aldus met de boekwaarde van de grove herstellingen rekening gehouden te worden (pro rata het verkochte deel van het pand), bij de opdeling van de

verkoopprijs tussen de vennootschap en het echtpaar. De waarde hiervan dient toebedeeld te worden aan de vennootschap bij de opdeling van de verkoopprijs.

Bijgevolg is de DVB van oordeel dat de vennootschap in plaats van een minderwaarde, zoals voorgehouden door aanvrager, veeleer een belastbare meerwaarde realiseert naar aanleiding van de overdracht van het onroerend goed.

7.1.11 Kosten eigen aan de werkgever

Aanvrager wenst bevestiging te krijgen dat er in de toepassing van artikel 31, tweede lid, 2°, WIB 92, een vergoeding kosten eigen aan de werkgever mag uitbetaald worden, waarbij rekening wordt gehouden met de bedragen die door de RSZ-administratie dienaangaande periodiek gepubliceerd worden op haar website.

Zodoende wordt beoogd de betrokken arbeiders te kunnen vergoeden voor bepaalde kosten van werkkledij, materiaal, baankosten, overnachtingen, autokosten en mobiliteit.

Bij gebrek aan enige onderbouwing door aanvrager omtrent de realiteit van de beweerdte onkosten ten name van de betrokken arbeiders, is de DVB van oordeel dat de aanvraag niet gunstig kan worden beoordeeld.

De loutere verwijzing naar hetgeen mogelijks aanvaardbaar is voor de RSZ-administratie (indien aan alle voorwaarden daartoe is voldaan) is in geen geval voldoende.

7.1.12 Transfer Pricing - Doorrekening herstructureringskosten

Situatieschets

Teneinde het hoofd te bieden aan de stilgevallen economische groei in Europa werd er op groepsniveau een actieplan uitgewerkt dat o.m. bestaat uit het verbeteren van de operationele efficiëntie naar de toekomst toe door acties in te voeren om de kosten te verminderen en de inkomsten te verhogen. Ter ondersteuning werden zowel op het niveau van de filialen van de operationele divisies als van de corporate divisie analyses gemaakt teneinde, gegeven de economische context, synergieën te creëren, een aantal overbodige functies te identificeren alsook vervroegde uitstapplannen uit te werken, rekening houdend met de toekomstige personeelsbehoefte en de wettelijke en reglementaire bepalingen van toepassing in elk land.

Gezien de kosten die met dergelijke uitstapregelingen gepaard gaan, een gunstige invloed hebben op de toekomstige rendabiliteit van de betrokken filialen, draagt ieder filiaal de kosten van het door haar uitgewerkte plan, hetgeen op uitdrukkelijke verzoek van de operationele divisies ook geldt voor de filialen van de corporate divisie van de groep die ondersteunde diensten verlenen aan de operationele divisies.

Ook in de Belgische vennootschap X werden, rekening houdend met de terugval van de ondersteunende activiteiten voor de operationele divisies, de overbodige functies in kaart gebracht en werd in overleg met de ondernemingsraad een uitstapplan uitgewerkt dat gebaseerd is op een systeem van halftijds tijdskrediet, met vrijstelling van prestaties. Hierbij wordt een inkomen aangeboden van 70% van het bruto vaste en variabele loon, gedurende een periode van maximaal 4 jaar, die ten laatste afloopt op het einde van de maand van de 65^{ste} verjaardag.

In totaal zijn 45 personeelsleden op dit voorstel ingegaan hetgeen betekent dat vanaf 2014, vennootschap X kosten zal dragen waartegenover geen prestaties meer staan en dus ook niet meer kunnen worden doorgerekend aan de filialen van de groep die een beroep doen op vennootschap X voor een aantal ondersteunende activiteiten. De totale kosten van dit uitstapplan werden geraamd op x miljoen EUR.

Gezien alle filialen van de groep hun eigen herstructureringskosten, die in het kader van het globale actieplan werden uitgewerkt, zullen dragen, zal dit ook het geval zijn voor vennootschap X.

Voorgelegde verrichting(en)

Kunnen de kosten die verband houden met de hiervoor beschreven uitstapregeling als aftrekbare beroepskosten worden weerhouden, die fiscaal ten laste blijven van vennootschap X en niet moeten worden doorgerekend aan de filialen van de groep die een beroep doen op de ondersteunende diensten van vennootschap X, gezien het ontbreken van enige uitgeoefende activiteit ter ondersteuning van een dergelijke tenlastelegging?

Standpunt DVB

Daar vennootschap X kan aangemerkt worden als een dienstverlener die beperkte risico's loopt, is het in deze context onlogisch dat X dergelijke kosten niet kan doorfactureren.

Het niet doorrekenen kan worden beschouwd als het verstrekken van een abnormaal of goedgunstig voordeel aan de groepsvennootschap die de beslissing van de invoering van de uitstapregeling genomen heeft. Aanvrager gaf uiteindelijk te kennen om de prefiling stop te zetten en ook geen aanvraag in te dienen m.b.t. deze problematiek.

7.1.13 Aftrek voor octrooi-inkomsten

Situatieschets

Twee patenten werden eind 2014 door de heer X aangevraagd in persoonlijke naam (een derde patent dient nog aangevraagd te worden) in afwachting van het uitwerken van het business model (inclusief analyse van commercieel potentieel) en de op te richten juridische structuur ter commercialisering.

De aanvrager wenst de patentaanvraag voor patent 1 en 2 toe te rekenen aan de vennootschap in oprichting en wenst het regime van artikel 205/1, t.e.m. 205/4, WIB 92 toe te kennen aan de vennootschap in oprichting voor de vermelde 3 patenten (waarvan de laatste nog dient aangevraagd te worden).

Naast de vraag of een nog op te richten vennootschap recht heeft op de aftrek octrooi-inkomsten voor patenten die reeds in 2014 zijn aangevraagd op naam van een natuurlijk persoon (zaakvoerder van de nog op te richten vennootschap) dient, indien de retroactiviteit aanvaard kan worden, bijkomend de vraag gesteld te worden of dit kan zonder de eis te stellen dat de op te richten vennootschap verbeteringen moet aanbrengen aan het octrooi?

Voorgelegde verrichting(en)

Kunnen de preconstitutieve handelingen in het kader van de oprichting van een vennootschap, meer in het bijzonder de aanvraag in privénaam door de heer X van patenten in het licht van de oprichting van de vennootschap aan de vennootschap in oprichting toegerekend worden?

Standpunt DVB

De administratie aanvaardt in bepaalde gevallen de retroactiviteit van vennootschapsakten, weliswaar onder de volgende drie cumulatieve voorwaarden (Comm. IB 1992 nr. 340/82):

- de 'juridische' retroactiviteit moet overeenstemmen met de werkelijkheid;
- de retroactiviteit moet betrekking hebben op een korte periode;
- de retroactiviteit mag de juiste toepassing van de belastingwetgeving niet in de weg staan.

De DVB is van mening dat er aan de cumulatieve voorwaarden van de Comm. IB 1992 nr. 340/82 niet werd voldaan, en kan aldus niet akkoord gaan met de vooropgestelde retroactiviteit.

7.1.14 Ontvankelijkheid

Situatieschets

Een Belgische onderneming verkreeg in 2012 een uitvindingsoctrooi. De vennootschap claimde voor de eerste maal een aftrek voor octrooi-inkomsten voor de inkomsten m.b.t. het boekjaar 2013 (aj. 2014).

In 2015 diende de vennootschap een prefilingaanvraag in. Deze aanvraag heeft betrekking op de praktische toepassing van de berekening van de octrooi-inkomsten overeenkomstig artikel 205, § 2, WIB92 m.b.t. het octrooi. De vennootschap vraagt de door hen voorgestelde methodiek om de octrooi-inkomsten vast te stellen, te bevestigen voor het aanslagjaar 2015.

Voorgelegde verrichting(en)

De vraag stelt zich naar de ontvankelijkheid van deze prefilingaanvraag. Er werd immers reeds een fiscale aangifte ingediend m.b.t. de gevraagde problematiek.

Volgens artikel 20 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, is een voorafgaande beslissing immers de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst (FOD) 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.

Standpunt DVB

Het College is akkoord dat er wel nog een beslissing kan worden gegeven voor zover de vennootschap naar de toekomst toe een andere methode gebruikt dan de thans gehanteerde.

7.1.15 Alternatieven ter vervanging van groepsinterne financieringen via winstdelende leningen – DBI-aftrek

Aanvragers stellen alternatieven voor ter vervanging van groepsinterne financieringen via winstdelende leningen, waarbij de leningverstrekker een Luxemburgse rechtspersoon was ten name van wie volgens het intern Luxemburgs recht kwalificeren als (vrijgestelde) ontvangen dividenden.

Eén van de voorstellen betreft een structuur waarbij gebruik wordt gemaakt van Luxemburgse entiteiten, waarvan één (de schuldeiser SE) met een vaste inrichting in de Verenigde Staten waaraan een (interestvrije) lening wordt gealloceerd. Er ontstaat geen belastbare basis in de Verenigde Staten, gezien op basis van het interne belastingrecht aldaar, er enkel van een “non effectively connected income” sprake zou kunnen zijn. SE financiert met die lening een interestdragende lening aan de eveneens Luxemburgse SA, en wordt in principe belast op de interesten in Luxemburg. Evenwel wordt de belastbare basis van SE in Luxemburg verminderd met (fictieve) interesten, welke zouden verschuldigd zijn alsof de interestvrije lening zou zijn afgesloten tussen onafhankelijke ondernemingen.

De DVB kan geen gevolg geven aan het verzoek tot DBI-aftrek bij de Belgische moedermaatschappij van SE, mede gelet op de antimisbruikbepalingen recent opgenomen in de Moeder-Dochterrichtlijn en gezien het geheel van de verrichtingen moeilijk economisch te verantwoorden is en als kunstmatig dient te worden bestempeld.

7.1.16 Beroepskosten: opleidingskosten

De aanvraag strekt ertoe te vernemen of de studiekosten en de ermee verband houdende kosten als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt overeenkomstig artikel 49, WIB 92.

De aanvrager is tewerkgesteld als bediende en is toegelaten tot het volgen van een ingenieursopleiding aan de buitenlandse universiteit.

Zijn werkgever maakt deel uit van een groep die instaat voor de ontwikkeling van hoogtechnologische machines. De ingenieursopleiding aan de buitenlandse universiteit sluit volledig aan bij de noden van de werkgever. Bij de aanvraag is een door de werkgever afgeleverd attest gevoegd waarin de meerwaarde van de opleiding voor de noden van het bedrijf wordt benadrukt.

Uit de bij de aanvraag gevoegde documenten blijkt dat:

- de aanvrager op het ogenblik dat hij werd toegelaten tot de opleiding in het buitenland nog maar de leeftijd van 18 jaar had;
- de aanvrager een bediendencontract heeft ondertekend bij zijn werkgever na de toelating tot de opleiding;
- de ouders van de aanvrager de vennoten zijn van de werkgever.

Op basis van voorgaande elementen is de DVB van oordeel dat de ingenieursopleiding aan de buitenlandse universiteit niet in rechtstreeks verband staat met de door de aanvrager uitgeoefende beroepswerkzaamheid. Meer zelfs, op het ogenblik dat hij werd toegelaten tot de opleiding oefende hij nog geen beroepswerkzaamheid uit, en werkte aanvrager hoogstwaarschijnlijk zijn humaniorastudies af. In casu betreft het dus een masteropleiding na beëindiging van de humaniorastudies, en geen opleiding ter vervolmaking van bepaalde

vaardigheden die in verband staan met de uitgeoefende beroepswerkzaamheid, met het oog op doorgroeimogelijkheden binnen het bedrijf.

7.1.17 Tax Shelter voor startende ondernemingen

De heer X heeft in december 2013 een burgerlijke vennootschap BVBA opgericht waarvan hij de enige vennoot en bedrijfsleider is.

In november 2015 overwoog de heer X om over te gaan tot een kapitaalverhoging waaraan ook de zoon van de heer X, natuurlijk persoon die de activiteit van geneesheer uitoefent, wenste deel te nemen.

Op die manier zou deze laatstgenoemde werkend vennoot van de BVBA van zijn vader worden en zou hij bovendien de enige deelnemer aan deze kapitaalverhoging zijn.

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te verkrijgen dat voor het bedrag dat de zoon in de medische burgerlijke professionele vennootschap van zijn vader zou investeren, belastingvermindering zou kunnen worden verkregen zoals bedoeld in de nieuwe fiscale bepaling "Tax Shelter" die door de programmawet van 10/08/2015 in het Wetboek van de inkomstenbelastingen van 1992 (hierna WIB92) is ingevoerd.

De DVB is van mening dat de vermindering niet van toepassing is in die zin dat de heer X al verscheidene jaren zijn activiteit van geneesheer-specialist als natuurlijk persoon uitoefende voordat hij besliste om deze laatste in te brengen bij de oprichting van zijn eigen BVBA .

Artikel 145²⁶, paragraaf 1, punt b), 3e lid, WIB92 verduidelijkt immers dat "wanneer de activiteit van de vennootschap bestaat uit de voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een andere rechtspersoon, wordt de vennootschap, in afwijking van het tweede lid, geacht te zijn opgericht op het ogenblik van de eerste inschrijving in de Kruispuntbank van Ondernemingen door die natuurlijke persoon, respectievelijk van de neerlegging van de oprichtingsakte van die andere rechtspersoon ter griffie van de rechtbank van koophandel of van het vervullen van een gelijkaardige registratieformaliteit door die natuurlijke persoon of andere rechtspersoon in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte".

Onder die omstandigheden blijkt dat de door de aanvrager overwogen kapitaalverhoging meer dan 4 jaar na de "gelijkgestelde" datum van oprichting van de BVBA van de heer X zou gebeuren en dat de voorwaarde in artikel 145²⁶, 1^e paragraaf, a) WIB92 bijgevolg niet meer wordt nageleefd.

Bijgevolg mag de genoemde belastingvermindering in hoofde van de zoon van de heer X niet worden toegekend.

Bovendien en in de hypothese dat alle andere voorwaarden van artikel 145²⁶ WIB92 waren nageleefd, zou de DVB a priori niet hebben uitgesloten om de anti-rechtsmisbruik maatregel bepaald in artikel 344, paragraaf 1, WIB92 toe te passen.

7.1.18 Gespreide belasting meerwaarde bij de overdracht van een protocol van notariskantoor

De bvba X is een vennootschap met als maatschappelijk doel het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van notaris.

In 2000 heeft ze het protocol van notariskantoor verworven van notaris Y die ook zaakvoerder is van de bvba X.

De bvba X heeft dit protocol van notariskantoor over een periode van tien jaar afgeschreven.

Als gevolg van die afschrijvingen en van de sedertdien verlopen tijd is de boekhoudkundige waarde van dat protocol van notariskantoor tot nul gedaald.

Nu wil de bvba X haar protocol van notariskantoor overdragen aan een nieuw op te richten vennootschap met als maatschappelijk doel het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van notaris, waarin de volgende generatie - bijgestaan door de zaakvoerder van de bvba X - goedkoop toegang heeft tot kapitaal.

Aangezien het oorspronkelijk aangekochte protocol van notariskantoor ondertussen volledig werd afgeschreven, wordt er bij de overdracht een belangrijke meerwaarde verwezenlijkt.

De bvba X wenst te genieten van de regeling van de gespreide belasting van meerwaarden uit artikel 47 WIB 92.

Aangezien het destijds verworven protocol van notariskantoor volledig werd afgeschreven, is de DVB van oordeel dat de verwezenlijkte meerwaarde integraal samenhangt met de ontwikkeling van nieuwe immateriële vaste activa die niet werden uitgedrukt als actiefbestanddeel op de balans van de bvba X.

Bijgevolg kan de aanvrager geen beroep doen op de regeling van de gespreide belasting op de meerwaarde overeenkomstig artikel 47 WIB 92.

7.1.19 Voordeel van alle aard huisvesting

De vennootschap Y is eigenaar van een gebouw waarin de heer X (zaakvoerder van de vennootschap Y) woont.

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te krijgen dat, in geval de leidinggevende van de vennootschap Y aan deze laatste een "marktconforme" huur betaalt die echter wel lager is dan het forfaitaire bedrag uit artikel 18, §3, 2 van het KB/WIB 92, in hoofde van de zaakvoerder geen voordeel van alle aard zal worden belast.

In antwoord op de parlementaire vraag nr. 319 van mevr. Wouters van 6 april 2012 heeft de minister van Financiën bevestigd dat: *"De terbeschikkingstelling van een onroerend goed aan een bedrijfsleider of werknemer steeds aanleiding geeft tot het belasten van een voordeel van alle aard bij de bedrijfsleider of werknemer en dit overeenkomstig de bepalingen van het artikel 18, § 3, 2° van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (KB/WIB 92). Wanneer het voordeel niet kosteloos wordt toegestaan (de volledige huurprijs of slechts een deel van de huurprijs wordt doorgerekend aan de bedrijfsleider of werknemer) dan is het in aanmerking te nemen voordeel overeenkomstig artikel 18, § 4, KB/WIB 92 datgene dat krachtens artikel 18, § 3, 2°, KB/WIB 92 is vastgesteld, verminderd met de bijdrage van de verkrijger van dat voordeel".*

De DVB is van oordeel dat in dit geval het volgens artikel 18, §4, KB/WIB 92 in aanmerking te nemen voordeel datgene is dat wordt bepaald in artikel 18, § 3, 2° KB/WIB 92, verminderd met de bijdrage van de verkrijger van dat voordeel.

7.2 Btw

7.2.1 Projectontwikkelaar

Projectontwikkelaar vennootschap X zal een nieuwbouwproject met assistentiewoningen realiseren. Zij sluit een overeenkomst met grondeigenaar vennootschap Y en verkrijgt een kortdurend opstalrecht.

X laat door een architect plannen maken, stelt het lastenboek op, bepaalt de verkoopprijs van de appartementen en zoekt vervolgens kandidaat-kopers waarmee zij een aankoopoptieovereenkomst afsluit.

X zoekt een aannemer Z om het project te bouwen. X doet afstand van haar opstalrecht, waarna Y onmiddellijk een opstalrecht aan Z verleent. De bedoeling is dat Z juridisch als verkoper van de assistentiewoning optreedt tegenover de kopers, zodat de 10-jarige aansprakelijkheid bij Z komt te liggen en Z juridisch eigenaar zou zijn van de constructies tijdens het opstalrecht. Z werkt tegen een vaste aannemingsprijs (zij draagt geen enkel economisch risico in het project), moet de plannen en lastenboeken die door X bepaald zijn volgen, bekomt onder bepaalde voorwaarden stillegvergoedingen, heeft geen controle over de verkoopprijs van de flats. Bovendien beschikt X over een aankoopoptie t.o.v. Z die inhoudt dat Z de flats niet zonder toestemming van X mag verkopen.

Uit de door de aanvrager overgemaakte (ontwerp)overeenkomsten en verstrekte inlichtingen blijkt volgens de DVB dat niet Z, maar X voor btw-doeleinden moet worden beschouwd als degene die de leveringen van de assistentiewoning verricht, terwijl Z een aannemingsprestatie verricht voor X. Deze kwalificatie moet op btw-technisch vlak weerspiegeld worden in de facturatiestroom.

7.2.2 Maatstaf van heffing van de onttrekking bedoeld in artikel 12, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek – Misbruik in de zin van artikel 1, § 10 van het BTW-Wetboek

De door de aanvrager opgeworpen vraag had betrekking op de overdracht van de aandelen van een vennootschap waarvan het enige actief een kantoorgebouw was. Een dergelijke handeling is in principe vrijgesteld van de belasting bij artikel 44, § 3, 10° van het Btw-Wetboek en maakt op zich geen misbruik uit.

Evenwel heeft deze vennootschap zich in de eerste plaats voorgesteld als vastgoedpromotor/verkoper van nieuwe gebouwen, op het ogenblik van haar identificatie bij de btw-diensten. Ze heeft bijgevolg aanspraak op een volledig recht op aftrek van belasting gedurende bijna vier jaar.

Vervolgens verklaart ze dat haar activiteit heeft gewijzigd en dat ze verhuurder van het gebouw is geworden dat ze heeft laten omvormen en vanaf de ingebruikneming door de eerste huurders, heeft ze de onttrekking verricht, bedoeld in artikel 12, § 1, 3° van het Btw-Wetboek en heeft ze de totaliteit van de aanvankelijk afgetrokken belastingen teruggestort.

Volgens de DVB, zou het misbruik zich kunnen situeren op dit vlak. Deze vennootschap zou in feite nooit de bedoeling hebben gehad om het onroerend goed met toepassing van de btw te verkopen (en voert geen enkel relevant element aan in deze zin) en ze zou dus ten

onrechte genoten hebben van een recht van aftrek gedurende vier jaar (prefinanciering van 21% van de investering ten laste van de Schatkist).

Los van deze problematiek was de DVB van oordeel dat alhoewel de oorspronkelijke bedoeling niet in twijfel kon worden getrokken, de door de vennootschap weerhouden maatstaf van heffing voor de onttrekking van artikel 12, § 1, 3° van het Btw-Wetboek onjuist was omdat de vennootschap zich had beperkt tot het terugstorten van de afgetrokken belastingen op de kosten van renovatie/omvorming terwijl dat de onttrekking een maatstaf van heffing impliceert die gelijk is aan de kostprijs van het gebouw op het ogenblik van de onttrekking (wat mogelijk maakt om in de maatstaf van heffing de kosten op te nemen waarover geen btw is geheven, zoals de intercalaire interesten, de verzekeringskosten of personeelskosten,...). Deze analyse werd overigens later bevestigd door het HJEU in het arrest dat ze heeft gewezen op 23/04/2015 in de zaak C-16/14.

7.2.3 Verhuring van ruimten in data centers – Onroerende verhuring vrijgesteld in artikel 44, § 3, 2° van het Btw-Wetboek

Een vennootschap geeft mogelijkheid aan haar klanten om racks met hun servers en informaticamateriaal te installeren in een lokaal (of een hiertoe bestemd gedeelte van een lokaal) dat hen zal worden voorbehouden; ze zal hen de nodige elektriciteit verschaffen voor de functionering van de installaties. Ze zal zorgen voor de airconditioning van de lokalen, het onderhoud van de site (schoonmaak, (energie)voorzieningszekerheid, brandveiligheid) en de bewaking van de lokalen.

Deze vennootschap zal geen enkele informaticaprestatie verschaffen aan haar klanten. Deze blijven volledig verantwoordelijk voor de functionering, het onderhoud en de herstelling van de servers en het informaticamateriaal dat is geïnstalleerd in de lokalen.

In de mate waarin de vennootschap lokalen ter beschikking stelt aan haar klanten (of van hiertoe bestemde gedeelten) waartoe ze een exclusieve toegang hebben, dat de andere dienstprestaties verstrekt door de vennootschap (airconditioning van de lokalen, onderhoud van de site en bewaking) worden beperkt en dat de levering van de elektriciteit zal gebeuren tegen een afzonderlijke prijs, is de DVB van oordeel dat deze vennootschap diensten inzake onroerende verhuring heeft verstrekt die zijn vrijgesteld van belasting, terwijl dat de aanvrager van mening was dat hij aanspraak kon maken op de belastingheffing en het correlatieve recht op aftrek van de belastingen die zijn geheven op de constructie van het gebouw.

8 OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

2013.070, 2013.347, 2013.614, 2014.004, 2014.051, 2014.054, 2014.066, 2014.126, 2014.153, 2014.169, 2014.341, 2014.384, 2014.407, 2014.408, 2014.443, 2014.461, 2014.535, 2014.564, 2014.574, 2014.583, 2014.632, 2014.634, 2014.638, 2014.650, 2014.655, 2014.658, 2014.680, 2014.713, 2014.716, 2014.738, 2014.752, 2014.755, 2014.756, 2015.016, 2015.025, 2015.045, 2015.049, 2015.108, 2015.136, 2015.177, 2015.180, 2015.240, 2015.308, 2015.394, 2015.452, 2015.456, 2015.471, 2015.513, 2015.571, 2015.611

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

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

9 STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

9.1 Inleiding

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

9.2 Voorstelling volgens aantal

Tabel : Aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefilings - Overzicht

Jaar	AANVRAAG						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603 ¹
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424

¹ Het aantal prefilings "out" in 2014 dat aanzienlijk groter is dan de voorgaande jaren is het gevolg van de verbetering van de werkwijze van het afsluiten van prefilings tijdens datzelfde jaar. Aldus werden eveneens een aantal oudere prefilings officieel afgesloten tijdens het jaar 2014.

9.3 Voorstel volgens aard van de beslissingen

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

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

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

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

Tabel 2 : Aard van de afsluitingen bij prefilingen - Overzicht

PREFILING							
JAAR	AARD VAN DE AFSLUITING						TOTAAL
	AANVRAGEN		ZONDER GEVOLG		ONBEPAALD		
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	
	2015	626	53%	554	46,9%	2	

Tabel 3: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2015

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Interne meerwaarden	136	135	159	226
Verrekenprijzen	60	62	84	84
Kwijtschelding schulden	17	17	23	23
Herstructurerings	108	107	167	139
Roerende inkomsten	51	50	96	79
Bezoldigingen (1)	103	99	171	140
Beroepskosten	35	31	73	62
Octrooien (artikel 205 ¹ WIB 92)	15	18	29	13
Stock Options	19	16	19	15
Tax Shelter	4	1	14	7
Aftrek voor risicokapitaal (artikel 205 bis WIB 92)	1	2	6	3
Tonnagetaks	9	5	5	3
Btw	31	45	134	106
Registratie	25	25	52	42
DB Overige (2)	136	130	329	240
TOTAAL	750	743	1361	1182

(1) Bezoldigingen (kosten eigen aan de werkgever, sociale voordelen, voordelen van alle aard ...)

(2) DB Overige (DBI, vruchtgebruik, auteursrechten ...). Vanaf 2016 zal de rubriek DB overige verder uitgesplitst worden.

9.4 Beslissingstermijn

Tabel : Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

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

Dat de behandelingsduur lichtjes gestegen is van 64 dagen in 2014 naar 67 dagen in 2015 is waarschijnlijk te wijten aan het feit dat er een nieuw college werd benoemd en er gedurende de ganse maand april geen collegezittingen zijn geweest.

9.5 Hoedanigheid aanvrager (1)

Grote ondernemingen	258	34,70%
KMO	271	36,50%
Particulieren	150	20,20%
Overige rechtspersonen (2)	64	8,60%
Totaal	743	100,00%

(1) Volgens artikel 15 W.Venn.

(2) Vzw, openbare besturen ...

9.6 Overzicht spontane uitwisseling rulings op 31/12/2015

In het kader van de spontane uitwisseling van rulings werden in 2015 16 rulings (waaronder 9 APA's) overgemaakt aan 8 verschillende landen.

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).
- KB van 8 maart 2006 houdende oprichting van het "Contactpunt Regularisaties" bij de Federale Overheidsdienst Financiën (BS van 15.03.2006, 2de editie).
- KB van 9 maart 2006 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 (BS van 15.03.2006 – 2de editie) zoals gewijzigd door het KB van 11 juli 2013 tot wijziging van het KB van 9 maart 2006 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 (BS van 12.07.2013, 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 10 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

	EBABis		EBATer		EBABis + EBATer	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
Jaar	Aantal		Aantal		Aantal	
2006	1.630	594			1.630	594
2007	416	1.179			416	1.179
2008	484	465			484	465
2009	786	498			786	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.354	1.299			2.354	1.299
2013	16.613	7.819	6.323	4	22.936	7.823
2014		9.726		3.277		13.003
2015		489		2.848		3.337
TOTAL	26.275	25.987	6.323	6.129	32.598	32.116

Ter informatie: de cijfers met betrekking tot de ingediende aangiften (IN) dienen soms aangepast te worden voor het verleden, bijv. omdat oorspronkelijk één aangifte werd ingediend op naam van verschillende personen, terwijl tijdens de behandeling van de aanvraag in een later jaar naar voren kwam dat elke persoon afzonderlijk een aangifte diende in te dienen.

Vervolgens omvat deze tabel niet de onontvankelijke dossiers. Voor een juist beeld over de nog te behandelen dossiers wordt er derhalve verwezen naar tabel 5.

Tabel 2: Aangegeven, ingediende en behandelde bedragen – Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)	
2006	335.396.663	124.396.723			335.396.663	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.581.286	137.798.846			81.581.286	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.761.174	519.002.288			696.761.174	519.002.288
2011	392.718.937	548.362.748			392.718.937	548.362.748
2012	534.679.242	280.216.938			534.679.242	280.216.938
2013	2.960.777.826	2.222.148.360	2.568.434.318	328.993.584	5.529.212.144	2.551.141.944
2014		1.060.463.768		1.498.292.821		2.558.756.589
2015		79.467.885		680.332.406		759.800.291
TOTAL	5.346.939.698	5.291.515.095	2.568.434.318	2.507.618.811	7.915.374.016	7.799.133.907

Tabel 3: Heffingen op de behandelde dossiers – Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	Bedragen (in EUR)	% gemiddelde van heffing	Bedragen (in EUR)	% gemiddelde van heffing	Bedragen (in EUR)	% gemiddelde van heffing
2006	24.480.202	19,7%			24.480.202	19,7%
2007	53.502.424	24,4%			53.502.424	24,4%
2008	36.133.534	26,2%			36.133.534	26,2%
2009	31.048.727	30,8%			31.048.727	30,8%
2010	155.661.354	30,0%			155.661.354	30,0%
2011	156.050.246	28,5%			156.050.246	28,5%
2012	83.050.057	29,6%			83.050.057	29,6%
2013	689.148.745	31,0%	124.486.638	37,8%	813.635.383	31,9%
2014	323.512.894	30,5%	545.768.077	36,4%	869.280.971	34,0%
2015	22.350.151	28,1%	245.673.568	36,1%	268.023.719	35,3%
TOTAAL	1.574.938.334	29,8%	915.928.283	36,5%	2.490.866.617	31,9%

Voor de dossiers die vóór 2013 werden behandeld, stemmen de heffingen overeen met effectieve betalingen, gezien het feit dat uitsluitend de cijfers van 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.

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

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)	
2006	205.765	209.422			205.765	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.556	296.342			168.556	296.342
2009	294.034	202.412			294.034	202.412
2010	288.037	262.653			288.037	262.653
2011	249.662	282.370			249.662	282.370
2012	227.136	215.717			227.136	215.717
2013	178.221	284.199	406.205	NC	241.071	326.108
2014		109.034		457.215		196.782
2015		162.511		238.881		227.690
TOTAAL	203.499	203.622	406.205	409.140	242.818	242.843

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 31/12/2015

	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	AANTAL	Bedragen (in EUR)	AANTAL	Bedragen (in EUR)	AANTAL	Bedragen (in EUR)
IN (sinds 2006)	26.275	5.346.939.698	6.323	2.568.434.318	32.598	7.915.374.016
OUT met attest	-25.987	-5.291.515.095	-6.129	-2.507.618.811	-32.116	-7.799.133.907
OUT zonder attest	-263	-49.943.399	-135	-6.837.336	-398	-56.780.735
Voorraad	25	5.481.204	59	53.978.170	84	59.459.374
Geraamde heffing op voorraad		1.600.000		18.900.000		20.500.000

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%	21.437.426	6,4%	284.606.111	84,9%
2007	41.302.240	36,3%	2.476.947	2,2%	70.134.951	61,6%
2008	13.114.288	16,1%	1.646.825	2,0%	66.820.173	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%	652.007.164	93,6%
2011	74.737.633	19,0%	6.291.692	1,6%	311.689.611	79,4%
2012	23.641.825	4,4%	3.636.958	0,7%	507.400.458	94,9%
2013	74.763.046	2,5%	9.480.349	0,3%	2.876.534.430	97,0%
TOTAAL	348.456.531	6,5%	55.681.428	1,0%	4.942.801.737	92,4%

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	60.958.574	2,4%	19.876.266	0,8%	1.057.101.086	41,2%	1.427.312.421	55,6%	3.185.972	0,1%

Tabel 3: EBATer – Aard van de aangegeven fraude

EBATer								
Jaar	Gewone fraude [Artikel122]		Ernstige fraude (Zonder verjaarde kapitalen) [Artikel122/1, § 2]		Fiscaal verjaarde kapitalen [Artikel122/1, § 1er]		Sociale Regularisatie [Artikel127/1]	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2013	1.035.436.979	40,3%	102.498.946	4,0%	1.427.312.421	55,6%	3.185.972	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%	53.502.425
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%	31.048.728
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
2015	12.005.817	53,7%	9.825.425	44,0%	500.705	2,2%	18.204	0,1%	22.350.151
TOTAAL	1.011.532.096	64,2%	524.432.098	33,3%	37.710.310	2,4%	1.263.832	0,1%	1.574.938.336

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.

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		124.486.639
2014	377.862.856		164.408.938		3.407.291		88.992		545.768.077
2015	168.448.341		74.345.507		2.797.166		82.553		245.673.567
TOTAAL	668.004.208	72,9%	240.540.249	26,3%	7.202.958	0,8%	180.868	0,0%	915.928.283

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

GEWESTEN				
PERIODE	SUCCESSIE		REGISTRATIE	
	Bedragen	%	Bedragen	%
2006-2015	524.189.572	99,96%	242.526	0,04%

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	%
2006-2015	893.028.378	88,3%	101.346.334	10,0%	10.646.627	1,1%	5.531.368	0,5%	979.389	0,1%

INHOUDSOPGAVE

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

	pagina
1. INLEIDING	2
2. HISTORIEK	3
2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden	3
2.1.1 Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 2)	3
2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten	3
2.2 Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)	3
2.3 Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)	4
3. VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	7
3.1 Definitie	7
3.2 Termijn voor indiening en beslissing	7
3.3 Uitgesloten gevallen	8
3.4 Uitgesloten materies	8
3.5 Duur van de voorafgaande beslissing	9
4. FUNCTIONELE BESCHRIJVING	10
4.1 Bevoegde dienst	10
4.2 Beslissingsbevoegdheid	10
4.3 Behandeling van de aanvragen	10
4.3.1 Algemeen	10
4.3.2 Systeem van "prefiling meetings"	11
4.3.3 De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken	11
4.3.4 Organogram van de DVB	13
4.3.5 Medewerkers	14
4.3.6 Publicatie van de beslissingen	14

jaarverslag DVB 2015
90/93

5.	DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT	15
5.1	Directe Belastingen – Roerende voorheffing – Pensioenfondsen	15
5.2	Directe belastingen – Roerende voorheffing – Beleggingsfondsen	15
5.3	Directe belastingen - Overdracht van zetel van een intra-Europese vennootschap met een Belgische vaste inrichting naar België – Overdracht van latente belastingen	16
5.4	Btw - Niet-dringend medisch-sanitair vervoer - Artikel 44, § 2, 1° of 2° van het Btw-Wetboek	16
5.5	Btw - Verlaagd tarief voor erkende sociale huisvestingsmaatschappijen	17
5.6	Btw - Beheer van de instellingen voor collectieve belegging - Artikel 44, § 3, 11° van het Btw-Wetboek	17
5.7	Btw - Herkwalificatie van een oud gebouw dat tot een nieuw gebouw wordt verbouwd	18
6.	BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	19
6.1	Directe Belastingen	19
6.1.1	Meerwaarde op aandelen – normaal beheer privévermogen	19
6.1.2	Kwijtschelding schuld	21
6.1.3	Gespreide belasting van een meerwaarde	22
6.1.4	Waardevermindering op schuldvordering	22
6.1.5	Aftrek voor octrooi-inkomsten	23
6.1.6	Verrekenprijzen	23
6.1.7	Pensioenspaarverzekering	28
6.1.8	DBI	29
6.1.9	Kapitaalverhoging artikel 537, WIB 92	29
6.1.10	Intercommunales	30
6.1.11	Berekening bezitsduur aandelen	31
6.1.12	Inbreng in private stichting	32
6.1.13	Stichting - Maatschap	33
6.2	Btw	35
6.2.1	Terbeschikkingstelling van bergruimte voor de opslag van goederen	35
6.2.2	Begrip “leerkracht” – Artikel 44, § 2, 4° van het Btw-Wetboek	35
6.2.3	Maatstaf van heffing van de overdracht van de blote eigendom en van de onttrekking van deze blote eigendom bij het verstrijken van de termijn bepaald in artikel 12, § 2, van het Btw-Wetboek	36
7.	AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	38
7.1	Directe Belastingen	38
7.1.1	Herstructureringen	38
7.1.2	Meerwaarden op aandelen – normaal beheer van privévermogen	43
7.1.2.1	<i>Inbreng aandelen</i>	43

7.1.2.2	<i>Verkoop van aandelen</i>	53
7.1.2.3	<i>Verkoop en inbreng van aandelen</i>	58
7.1.3	Vrijstelling doctoraatsbeurs	60
7.1.4	Vrijstelling doorstorting BV ploegenarbeid	61
7.1.5	Aankoop appartement tweede verblijf	62
7.1.6	Auteursrechten	63
7.1.7	Warranten	65
7.1.8	Waardering vruchtgebruik	66
7.1.9	Kwalificatie van inkomsten in de personenbelasting	66
7.1.10	Overdracht onroerend goed in vruchtgebruik – belastbare meerwaarde	68
7.1.11	Kosten eigen aan de werkgever	69
7.1.12	Transfer Pricing - Doorrekening herstructureringskosten	69
7.1.13	Aftrek voor octrooi-inkomsten	70
7.1.14	Ontvankelijkheid	71
7.1.15	Alternatieven ter vervanging van groepsinterne financieringen via winstdelende leningen – DBI-aftrek	72
7.1.16	Beroepskosten: opleidingskosten	72
7.1.17	Tax Shelter voor startende ondernemingen	73
7.1.18	Gespreide belasting meerwaarde bij de overdracht van een protocol van notariskantoor	74
7.1.19	Voordeel van alle aard huisvesting	74
7.2	Btw	76
7.2.1	Projectontwikkelaar	76
7.2.2	Maatstaf van heffing van de onttrekking bedoeld in artikel 12, § 1, 3°, van het Btw-Wetboek – Misbruik in de zin van artikel 1, § 10 van het Btw-Wetboek	76
7.2.3	Verhuring van ruimten in data centers – Onroerende verhuring vrijgesteld in artikel 44, § 3, 2° van het Btw-Wetboek	77
8.	OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	78
9.	STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSING	79
9.1	Inleiding	79
9.2	Voorstelling volgens aantal	79
9.3	Voorstel volgens aard van de beslissingen	80
9.4	Beslissingstermijn	81
9.5	Hoedanigheid aanvrager	82
9.6	Overzicht spontane uitwisseling rulings op 31/12/2015	82

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

1.	WETGEVEND KADER	83
----	------------------------	----

2.	STATISTISCHE GEGEVENS	84
2.1	Kwantitatieve voorstelling	84
2.2	Voorstelling per aard van de aangegeven bedragen (bedragen in EUR)	87
2.3	Voorstelling per begunstigde (bedragen in EUR)	88

SPF FINANCES

**Service des décisions
anticipées en matière fiscale**

RAPPORT ANNUEL 2015

Rapport annuel SDA 2015
1/89

PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES

1 INTRODUCTION

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

2 HISTORIQUE

2.1 Commission des accords fiscaux préalables

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

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

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

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

2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession

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

2.2 Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)

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

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

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission:

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

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

Enfin, le Service devait rédiger les rapports suivants:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 complexité de la demande.

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

Dès lors, le délai de trois mois est, en pratique, considéré par le SDA comme indicatif. Le SDA a cependant l'intention de prendre ses décisions dans ce délai de trois mois. Dans certains cas, il est par ailleurs impossible de respecter ce délai (notamment en ce qui concerne les dossiers avec une importante valeur de précédent, qui demandent une correspondance ou une concertation plus ample avec le demandeur ou une concertation avec les services centraux du SPF Finances).

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

3.3 Cas exclus

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

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

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

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

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

3.4 Matières exclues

Conformément à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2^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

site web : www.ruling.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 à la situation prévalant avant le 1^{er} janvier 2005, le SDA traite lui-même depuis cette date, toutes les demandes et ce en toute autonomie.

Il n'est cependant pas exclu de recourir aux dispositions de l'article 5 de l'AR du 13.08.2004.

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

Dans certains cas (par exemple, pour des questions de principe, pour déterminer la proportion privée – professionnelle d'un bien immobilier) le SDA fait appel à d'autres fonctionnaires du SPF Finances afin d'obtenir un avis. Si le SDA ne partage pas cet avis, c'est la voie de la concertation qui est utilisée car il n'est en effet pas souhaitable que des services du SPF Finances puissent avoir des positions divergentes. Cependant, le SDA n'est pas obligé de se conformer à cet avis et prendra seul la décision finale.

4.3.2 Système de “prefiling meetings”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le SDA essaie toujours d'organiser une première réunion avec le demandeur endéans les 15 jours ouvrables après l'introduction d'une demande. Le coordinateur et le titulaire du dossier sont souvent présents lors de cette première réunion. Au cours de cette première réunion, on discute bien entendu de manière approfondie de la demande et on y convient également d'un timing pour le traitement du dossier.

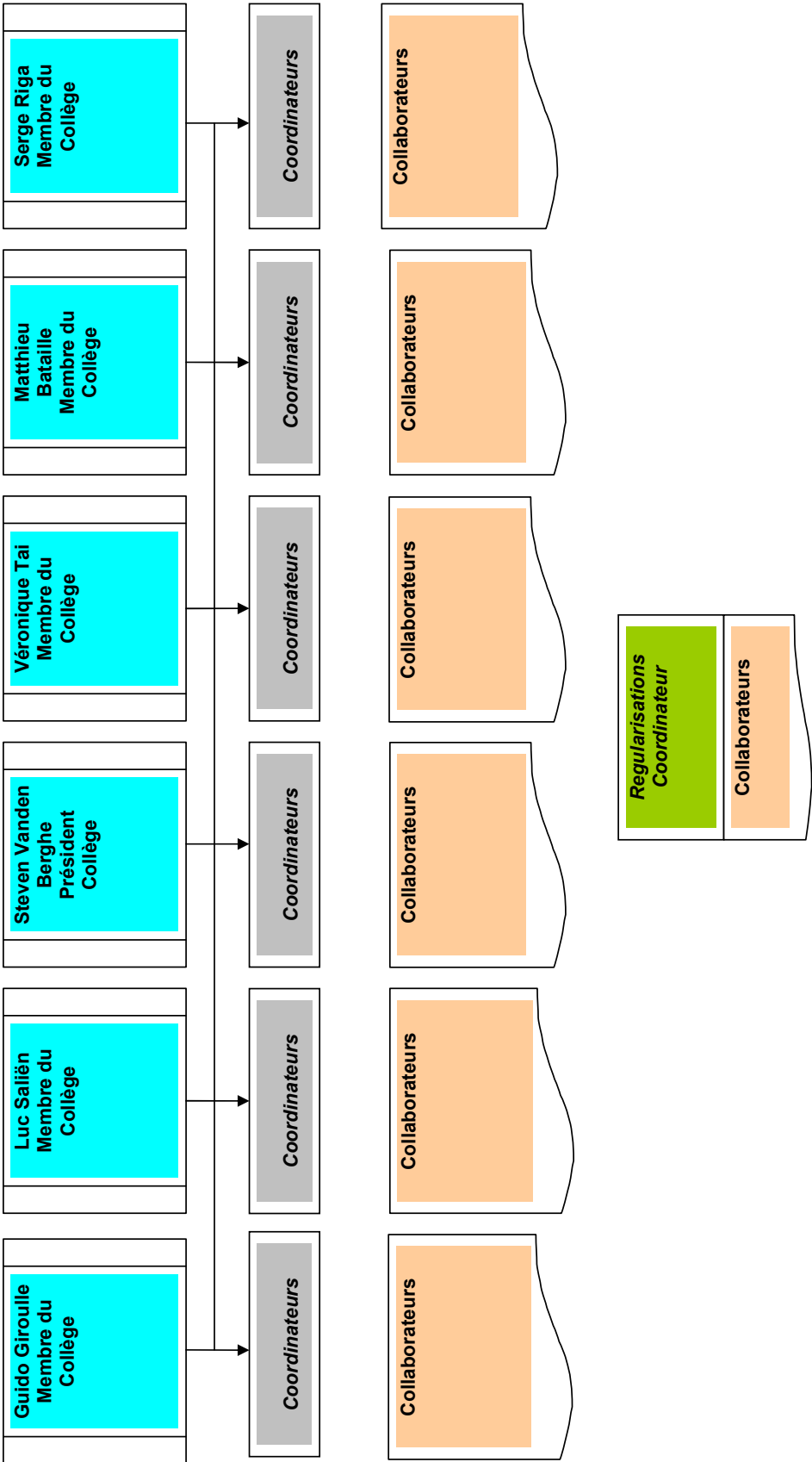
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

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

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

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

4.3.4 Organigramme du SDA



4.3.5 Collaborateurs

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

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

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	40	Contributions directes	29
TVA	3	TVA	3
Documentation patrimoniale	3	Documentation patrimoniale	3
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Niveau C	11	Niveau C	3
Total :	57	Total :	38

4.3.6 Publication des décisions

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

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

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

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

5 LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE

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

5.1 Contributions Directes – Précompte mobilier – Fonds de pension

Renonciation Pr.M. – distribution des dividendes d'origine belge à des fonds de pension étrangers – DA 2015.197 et 2015.430

Renonciation à la perception du Pr.M. sur des dividendes belges (articles 106, § 2 joint au § 4, AR/CIR 92). Cas :

- placements associés par des fonds de pension, par lesquels un dépositaire (à savoir, une fondation néerlandaise) détient la propriété juridique de l'actif ;
- placements d'un fonds de pension japonais, détenu par le biais d'une banque turque, qui est propriétaire juridique de ces placements.

L'AR du 20.12.2012 a réécrit l'exonération du Pr.M. de l'article 106, § 2, AR/CIR au bénéfice des « non-résidents visés à l'article 227, 3°, CIR 92 qui ont pour seul objet social, la gestion et le placement de fonds recueillis, avec comme but, de servir des retraites légales ou complémentaires ». Le texte de l'article 106, § 4, AR/CIR 92 reste inchangé.

Vu les exigences très strictes posées par l'article 106, § 2, AR/CIR92 (anti-abus), l'article 106, § 4, AR/CIR92 semble ne plus être utile comme disposition anti-abus (prévu à l'origine pour neutraliser l'interposition d'acquéreurs peuvent bénéficier de l'exonération, qui avaient cependant une obligation de reversement). Le maintien du texte de l'article 106, § 4, AR/CIR 92, peut éventuellement permettre que le placement en actions belges par un fonds de pension étranger par le biais d'une personne morale intermédiaire obligatoire (par la législation prudentielle locale), ne fasse pas l'objet d'une discrimination, pour autant que cette personne morale intervienne bien entendu elle-même pour le compte du fonds de pension sous-jacent.

5.2 Contributions directes – Précompte mobilier – Fonds de placement collectifs

L'article 109, AR/CIR 92 a toujours prévu une exonération générale du précompte mobilier pour les revenus de certificats des fonds de placement collectifs belges. Cette règle est en principe logique, vu la transparence juridique et fiscale de ces fonds, comme étant une copropriété organisée de manière conventionnelle sans personnalité juridique distincte.

Depuis l'adoption de l'article 19bis, CIR 92, en ce qui concerne les personnes physiques qui investissent par le biais notamment de fonds de placement collectifs « de capitalisation », la transparence fiscale n'est cependant plus appliquée pour les revenus de certaines créances, mais le fait générateur pour l'application du précompte mobilier est déplacé vers l'achat ou la vente des certificats de la personne physique. C'est précisément par le biais de ce

phénomène que se pose la question de savoir dans quelle mesure l'application sans restriction de l'article 109, AR/CIR 92 est encore conciliable avec le but poursuivi par le législateur en 2005, lorsqu'il a introduit l'article 19bis, CIR 92.

5.3 Contributions directes - Transfert de siège d'une société intra-européenne disposant d'un établissement stable belge vers la Belgique - Report des latences

Le SDA est amené à traiter des demandes liées au transfert de siège de sociétés intra-européennes vers la Belgique.

Si le traitement fiscal ne pose généralement pas de problème dans ce cas, il n'en va pas de même lorsque cette société dispose déjà d'un établissement stable belge.

En effet, aucune disposition légale n'a été insérée à l'article 184ter, CIR92 permettant le traitement du report des latences fiscales – autres que les pertes professionnelles – dont dispose un établissement stable belge d'une société intra-européenne. Le traitement des pertes professionnelles est quant à lui traité par les articles 206, §§ 2 et 3 et 240bis, § 1^{er}, CIR92.

Ce traitement fiscal semble anormal dès lors que les autres formes de restructurations transfrontalières intra-européennes (fusion, scission ou autre opération y assimilée, apport d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens qui a lieu avec application dans l'Etat de résidence de la société intra-européenne absorbée, scindée ou apporteuse, de l'exonération d'impôt) le permettent à l'article 231, § 2, CIR92.

5.4 TVA - Transport médico-sanitaire non urgent – Article 44, § 2, 1^o ou 2^o, du CTVA

L'article 44, § 2, 1^o, du CTVA exempte de la TVA les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins. Selon les commentaires administratifs, cette disposition vise essentiellement le transport par ambulance ou hélicoptère-ambulance.

Le transport médico-sanitaire non urgent concerne quant à lui le transport non urgent de patients par ambulance ou par véhicule sanitaire léger. Les véhicules sanitaires légers sont des véhicules utilisés pour le transport de patients qui ne nécessitent ni une surveillance médicale, ni une position couchée, et qui peuvent, le cas échéant, être adaptés au transport de personnes à mobilité réduite. L'équipement technique et médico-sanitaire requis pour ces véhicules est plus « léger » et adapté au transport de ce type de patients. Les services médico-sanitaires doivent être agréés par les services régionaux compétents.

Pour l'instant, le transport médico-sanitaire effectué à l'aide de véhicules qui ne peuvent être qualifiés d'ambulances sont en principe soumis à la taxe.

Compte tenu de son caractère indéniablement social, le transport médico-sanitaire pourrait être formellement repris sous l'article 44, § 2, 2^o, du CTVA, au titre d'opérations étroitement liées à l'assistance sociale, et ainsi bénéficier d'une exemption, comme les transports par ambulance.

5.5 TVA - Taux réduit en faveur des sociétés de logement social agréées

Le § 1^{er}, 1° a), de la rubrique XXXVI (logement dans le cadre de la politique sociale) du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux prévoit notamment un taux de 6% pour les logements qui sont livrés aux sociétés de logement social agréées par une société régionale de logement et qui sont destinés à être donnés en location par ces sociétés.

La question a été posée de savoir si cette disposition vise toutes les livraisons de logements qui sont effectuées au profit de ces sociétés ou seulement celles qui leur sont fournies dans le cadre de leur agrément, c'est-à-dire celles qui sont placées sous le contrôle administratif et financier de la société régionale de logement qui les a agréées, dans le cadre de la politique de logement social tel que déterminé par l'autorité régionale compétente. En d'autres termes, la question s'est posée de savoir si une société de logement social agréée qui acquiert des logements, sans que cette acquisition soit subventionnée par les autorités régionales compétentes (ces logements ne tombant dès lors pas sous le contrôle exercé dans le cadre de la politique sociale de ces autorités), et qui les donne en location, sans que les critères d'attribution de ces logements ne soient totalement conformes (même s'ils peuvent être très proches) aux règles édictées en la matière par les autorités régionales compétentes, agit toujours dans le cadre de la politique sociale au sens de la rubrique XXXVI précitée.

Afin d'éviter toute insécurité juridique en la matière, cette rubrique pourrait être complétée, selon l'objectif qu'entend poursuivre le législateur, pour faire la lumière sur cette question.

5.6 TVA - Gestion des organismes de placement collectif - Article 44, § 3, 11°, du CTVA

Compte tenu du texte actuel de l'article 44, §3, 11° du CTVA, seule la gestion des organismes de placement collectif visés par la loi du 03/08/2012 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, est exemptée de la taxe.

Les modifications ultérieures de la réglementation européenne relative aux organismes de placement et la transposition qui en a été effectuée dans la législation belge ont eu pour conséquence que, compte tenu de la référence mentionnée dans l'article 44, § 3, 11°, du Code de la TVA à la loi du 03.08.2012 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, ladite exemption ne vise plus les mêmes organismes de placement qu'auparavant.

La décision n° E.T.127.885 du 30/03/2015 a toutefois rétabli le champ d'application de cette exemption aux organismes de placement collectif qui entraient dans le champ d'application de la loi du 03/08/2012 telle qu'en vigueur au 27/03/2014.

La portée et le caractère pérenne ou non de cette décision administrative suscitent une certaine inquiétude dans le secteur économique concerné. Ce dernier s'interroge en outre quant à la portée actuelle exacte de cette exemption et, notamment, sur la question de savoir si la gestion des fonds d'investissement alternatifs au sens de la loi du 19/04/2014 peut ou non bénéficier de cette exemption.

La disposition de l'article 44, § 3, 11°, du CTVA devrait être adaptée pour préciser clairement les fonds dont la gestion est exemptée.

5.7 TVA - Requalification d'un bâtiment ancien ayant subi des transformations en bâtiment neuf

L'article 12, § 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 prévoit que les Etats membres peuvent définir les modalités d'application du critère de bâtiment neuf aux transformations d'immeubles anciens.

Cette disposition européenne n'a pas été formellement transposée en droit belge. L'administration a néanmoins précisé dans diverses publications les situations où un bâtiment ancien transformé peut être considéré comme neuf pour l'application de la TVA (v. circulaire 16/73 du 28 juin 1973 et Manuel de la TVA, N° 152/2). Deux situations sont susceptibles de requalifier un bâtiment :

- lorsque, par le fait des travaux entrepris dans le bâtiment ancien, celui-ci a subi une modification radicale dans ses éléments essentiels, à savoir dans sa nature, sa structure et, le cas échéant, sa destination et ce, quel que soit le coût des travaux entrepris.
- lorsqu'à l'issue des travaux, il est malaisé d'apprécier si le bien a subi une modification radicale au sens de ce qui précède, l'administration admet que l'on se trouve devant un bâtiment neuf si le coût, hors TVA, des travaux effectués atteint au moins 60% de la valeur vénale de ce bâtiment, terrain exclu, au moment de l'achèvement des travaux.

Dans ces deux hypothèses, il faut encore que la transformation subie entraîne une modification du revenu cadastral attribué au bâtiment.

Enfin, il convient encore de préciser que dans la deuxième situation visée ci-avant, les constructeurs professionnels visés par l'article 12, § 2, du CTVA (qui doivent en principe soumettre d'office la vente de bâtiments neufs à la tva) ne sont donc pas tenus de considérer les bâtiments ayant subi des modifications importantes comme étant neufs pour l'application de la TVA et peuvent donc les aliéner sous le régime des droits d'enregistrement.

Tant la nature des transformations (radicales ou non) que la difficulté d'appréciation de leur ampleur par rapport à la valeur vénale future de l'immeuble transformé, sont sources de nombreuses discussions ou d'appréciations discordantes.

Dans un souci de sécurité juridique, cette possibilité de requalification d'un bâtiment ancien en bâtiment neuf devrait faire l'objet d'une disposition spécifique dans le CTVA. Celle-ci (ou un arrêté royal pris pour son exécution) devrait définir le plus précisément possible les critères à prendre en considération, en tenant compte, notamment, du type de bâtiment (unifamilial ou multifonctionnel).

6 DECISIONS 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

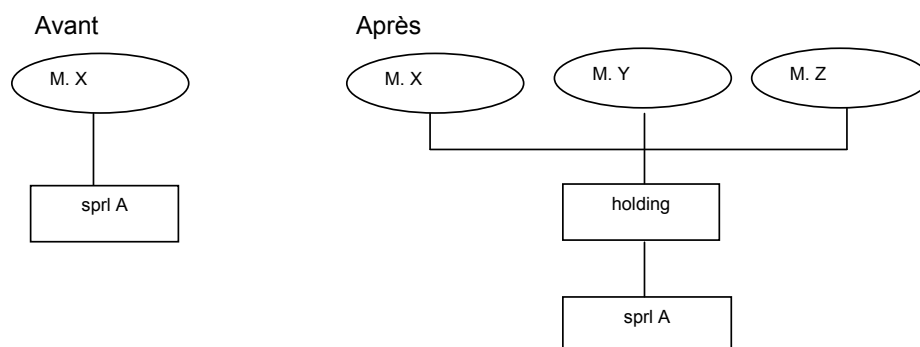
6.1.1 Plus-values sur actions – Gestion normale d'un patrimoine privé

DA 2015.173

M. X détient toutes les actions de la sprl A, une société d'exploitation. MM. Y et Z sont actuellement employés par la sprl A.

Pour garantir la continuité de l'entreprise, M. X souhaite laisser ces deux membres du personnel adhérer à la société en qualité d'associés. Ceux-ci souhaitent participer à la gestion quotidienne et aux décisions importantes de la société, mais ne disposent pas de ressources financières suffisantes pour acquérir immédiatement une participation – pour un tiers chacun – dans la sprl A.

En décembre 2013, la sprl A avait procédé à une augmentation de capital en application de l'article 537, CIR 92. A l'époque, il n'était pas encore question de l'adhésion de deux nouveaux associés.



Pour permettre l'adhésion des deux membres du personnel, une société holding est constituée par MM. X, Y et Z dont ils possèdent chacun 1/3 des actions. Ensuite, M X. vend ses actions de la sprl A au holding nouvellement constitué.

Préalablement à la vente, la sprl A procède à une réduction de capital significative, de sorte qu'il ne subsiste plus de liquidités excédentaires dans la sprl A. Les liquidités qui se trouvent encore dans la sprl A doivent être considérées comme du fonds de roulement. Cette réduction de capital porte sur l'augmentation de capital opérée précédemment, en 2013, et implique le paiement d'un précompte mobilier supplémentaire (article 537, CIR 92).

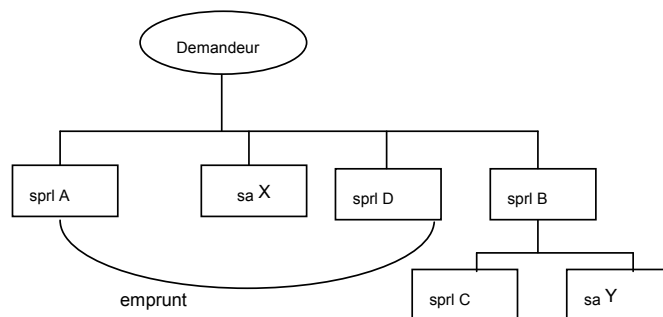
La vente prévue par le demandeur de ses actions dans la sprl A à un holding nouvellement constitué dans lequel des tiers – salariés de la sprl A – détiennent une participation s'inscrit dans l'adhésion de ces tiers à la sprl A et le développement et l'extension futurs des activités. L'adhésion de ces nouveaux associés offre une énorme plus-value à l'entreprise, à savoir la possibilité de proposer plusieurs services supplémentaires à la clientèle. De ce fait,

Rapport annuel SDA 2015
18/89

il sera possible de proposer un plus haut degré de professionnalisme, ce qui engendrera assurément une augmentation du chiffre d'affaires et donc, automatiquement, une augmentation du personnel. Si MM. Y et Z n'avaient pu adhérer à la société, ils auraient sans doute quitté la sprl A, ce qui signifierait une perte de clientèle et de connaissances. L'opération envisagée crée une structure qui garantit la continuité et la croissance de la sprl A (et permet aux nouveaux associés de participer au futur rendement de l'entreprise). La capacité financière de la société acquéreuse a été démontrée.

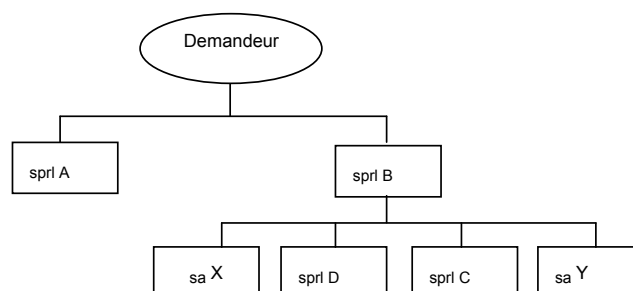
DA 2015.192

Le demandeur est directement et indirectement actionnaire de plusieurs sociétés d'exploitation, la sa X, la sa Y, la sprl B, la sprl C et la sprl D. Il souhaite centraliser ces sociétés dans un holding. Le demandeur est également actionnaire de la sprl A qui est propriétaire de son habitation familiale. Pour financer la construction de cette habitation familiale, la sa X a mis un montant considérable à la disposition de la sprl A.



Vu qu'une des sociétés existantes, la sprl B, a déjà une fonction de holding, il est décidé d'apporter les actions de la sa X et de la sprl D dans cette société.

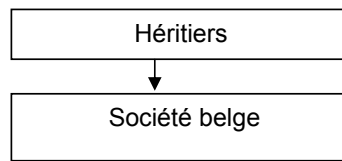
Préalablement à l'apport des actions de la sa X dans le holding, la sprl A procédera au remboursement de sa dette née du financement de l'habitation familiale. Au sein de la sa X, ces ressources seront affectées au financement de projets d'investissement concrets. Ces liquidités ne peuvent d'aucune manière être considérées comme excédentaires.



6.1.2 Remise de dette

DA 2015.671

La demande concernait la confirmation que (i) les articles 79 et 207, deuxième alinéa, CIR 92 ne sont pas d'application sur la remise inconditionnelle (à concurrence des pertes fiscales de la société belge à la clôture de sa liquidation) de dette par les actionnaires de la société belge ; (ii) la liquidation déficitaire de la société belge n'engendrera aucune base imposable sur la base de l'article 185 § 1, CIR 92 et (iii) l'ensemble des opérations (remise inconditionnelle d'une partie de la dette, suivie de la liquidation de la société belge) est motivée par d'autres raisons que l'évasion fiscale au sens de l'article 344, § 1, CIR 92.



Le seul actionnaire de la société belge est décédé. Comme la société n'a plus d'activité, les héritiers souhaitent la liquider.

La société présente des fonds propres négatifs considérables et ne dispose pas d'actifs suffisants pour régler la créance des actionnaires (héritiers), raison pour laquelle elle devra être liquidée sans pouvoir honorer la dette.

Préalablement à la liquidation de la société, les héritiers procéderont à l'abandon inconditionnel de leur créance sur la société pour un montant égal aux pertes fiscales reportables à la date de la liquidation. Par conséquent, la société ne comptera plus de dettes fiscales au moment de la clôture de la liquidation.

Après cette remise d'une partie de la dette envers les actionnaires, les héritiers, en qualité d'actionnaires, approuveront la liquidation de la société avec des fonds propres négatifs sans que leur créance soit honorée.

A la suite de la liquidation déficitaire et conformément aux prescriptions comptables en la matière, la partie de la dette qui n'a pas été abandonnée restera enregistrée dans l'état de liquidation de la société.

Les articles 79 et 207, deuxième alinéa, CIR 92 ne sont pas d'application sur la remise partielle inconditionnelle de la dette parce que celle-ci est accordée par des actionnaires (à savoir les héritiers légaux du seul actionnaire de la société) qui sont tous des personnes physiques et ne peuvent être qualifiés d'entreprise. Par conséquent, il ne peut être question d'avantage anormal ou bénévole reçu d'une entreprise à l'égard de laquelle la société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance.

A la suite de la liquidation déficitaire précédée de la remise partielle de la dette à concurrence des pertes fiscales de la société à la clôture de sa liquidation, aucune matière imposable ne doit être retenue au nom de la société belge sur la base de l'article 185, § 1, CIR 92.

*Rapport annuel SDA 2015
20/89*

La société belge n'exerce plus d'activité et ne comprend presque plus d'actif et passif. De plus, l'actionnaire principal et fondateur de la société est décédé. Une éventuelle faillite de la société porterait notamment atteinte à la réputation et à l'image des actionnaires. La remise inconditionnelle de dette et la liquidation déficitaire de la société belge sont dès lors justifiées par d'autres motifs que l'évasion de l'impôt sur le revenu au sens de l'article 344, § 1, CIR 92.

6.1.3 Taxation étalée d'une plus-value

DA 2015.644

La demande vise à confirmer que la plus-value qui sera réalisée à l'occasion de la vente de la pleine propriété d'un appartement dont la sprl X détenait la nue-propriété depuis plus de cinq ans et dont l'usufruit était devenu caduc à la suite du décès, il y a moins de cinq ans, de l'usufruitier peut être considérée pour sa totalité comme une plus-value répondant aux conditions stipulées à l'article 47, § 1^{er}, 2°, du CIR 92.

L'usufruit du bien immobilier bâti est considéré comme un droit réel grevant la pleine propriété du bien immobilier, de sorte que le bien immobilier bâti (grevé de l'usufruit) est entré en possession de l'entreprise au moment où celle-ci a acquis la nue-propriété du bien immobilier bâti. Dès lors que le bien immobilier bâti avait la nature d'immobilisation depuis plus de cinq ans, la plus-value répond pour sa totalité aux conditions permettant de bénéficier de la taxation étalée.

6.1.4 Réduction de valeur sur créance

DA 2015.457

La demande vise à savoir si la réduction de valeur s'élevant à x EUR, portée en compte à la date du bilan sur le prêt à court terme octroyé à la société étrangère Y par X, peut être exonérée conformément à l'article 48, alinéa premier, CIR 92 combiné à l'article 22, AR/CIR 92.

X est une société de droit belge et fait partie du groupe A.

Ses activités actuelles se concentrent essentiellement autour de deux tâches centrales, à savoir des activités financières et du marketing.

X a accordé un financement à Y, moyennant condition que des certitudes puissent être obtenues quant au parc de machines et aux stocks.

Il ressort des statuts de X que l'octroi de prêts et la prise en charge des frais et des risques qui y sont liés sont au centre de son activité professionnelle et de son objet social.

Les prêts à l'égard de Y ont été repris par X sous la classe 41 (autres créances).

Y se trouve dans un scénario de liquidation de fait.

Il n'est fait référence, dans l'article 48, alinéa premier, CIR 92 combiné à l'article 22, § 1^{er}, 1°, AR/CIR 92 qu'au terme général « créances », de sorte que ces articles ne se rapportent pas uniquement aux créances commerciales au sens strict.

Comme l'avance le demandeur, la vraisemblance des pertes découle des circonstances particulières, qui se sont présentées dans le courant de la période imposable.

Le demandeur a porté en compte, à la date du bilan, la réduction de valeur de x EUR sur la créance relative au prêt, et introduira un formulaire 204.3 avec la déclaration à l'impôt des sociétés.

Cette réduction de valeur sur le prêt à court terme octroyé à Y, s'élevant à x EUR et portée en compte par X à la date du bilan, peut être exonérée conformément à l'article 48, alinéa premier, CIR 92 combiné à l'article 22, AR/CIR 92.

6.1.5 Déduction pour revenus de brevet

DA 2014.691

Dans le cadre de l'application de la déduction pour revenus de brevets (sur la base de l'article 236bis, CIR92), le demandeur a démontré ce qui suit :

- X est détenteur d'un brevet européen qui protège le produit ;
- le brevet n'est pas donné en licence et la succursale belge utilise le brevet pour ses propres produits ;
- la succursale belge a développé le brevet dans un centre de recherche responsable en totalité ou en partie du développement du brevet ;
- le brevet n'a pas été utilisé dans le cadre de ventes à des tiers effectuées avant le 1^{er} janvier 2007, dès lors que le brevet n'a été délivré qu'après le 1^{er} janvier 2007.

Le brevet n'est utilisé que dans le site de production belge. Le produit breveté a été développé à cet endroit et la propriété économique du brevet est exclusivement attribuée à la succursale belge.

Le demandeur a confirmé que les revenus mondiaux du brevet font partie du résultat imposable en Belgique de la succursale belge.

Dans ces circonstances, une décision anticipée a été rendue, confirmant que le demandeur pouvait appliquer la déduction pour revenus brevets aux revenus de brevets compris dans le chiffre d'affaires (fixés à 8 % du chiffre d'affaires concerné).

6.1.6 Prix de transfert

DA 2014.744

Dans le cadre de la prolongation d'une décision anticipée, il a été précisé qu'une modification importante par rapport à la décision anticipée précédente existait, provenant du fait qu'au fil des années, la fonction de recherche et développement était devenue plus importante, impliquant que pour un exercice déterminé, une activité distincte de recherche et développement était apparue dans le cadre de la prestation de services généraux et de support.

Dans le cadre de l'analyse de la rémunération de ces activités complémentaires, les directives OCDE qui étaient en préparation en matière d'intangibles, ont été appliquées.

Rapport annuel SDA 2015
22/89

S'il devait apparaître que le demandeur exerçait plus de fonctions que la simple exécution d'activités de R&D sous la direction et le contrôle de la société mère étrangère, cela aurait pu mener à rémunération différente de celle résultant de l'application de la méthode TP existante (net cost plus 8%).

Sur la base des explications fournies par le demandeur, une décision favorable a pu être donnée sur le maintien de la rémunération actuelle pour les activités de support.

DA 2015.002

Dans la structure opérationnelle historique du groupe, les décisions manageriales concernant l'Europe ont été prises par la société mère ultime (M) du groupe (hors d'Europe), par l'entité centrale européenne (B) du groupe (située en Belgique) et par trois entités de production européennes (P). Les entités de production étaient actives au sein d'une structure décentralisée exclusivement focalisée sur leurs propres ventes, alors que la société belge n'était responsable que de la vente des produits. Une telle structure décentralisée a eu des inconvénients en matière de business en Europe.

Vu l'inefficacité de cette structure opérationnelle européenne, le groupe avait décidé de procéder à une centralisation de ses opérations européennes, se focalisant principalement sur une approche plus uniforme et plus consistante.

Ces initiatives de centralisation mettraient le groupe en position d'appliquer une stratégie marketing et R&D intégrée et rationnelle en Europe et dans le monde entier. Suite aux changements opérationnels :

- toutes les décisions stratégiques portant sur les « value drivers » ont été prises de manière centralisée ;
- B est devenue une entité centrale pour le marketing assumant toutes les fonctions en la matière et étant propriétaire des IP sous-jacents liés au marketing ;
- la fixation des prix a pu se faire de manière entièrement centralisée ;
- B a fourni une assistance centralisée en matière de gestion des stocks pour les distributeurs ;
- les P ont été transformés en « contract manufacturers » avec des risques limités et exclusivement focalisés sur leurs propres activités de production.

Comme résultat des changements, la politique « transfer pricing » devait être adaptée afin de traduire les modifications business et améliorer la transparence, parmi laquelle également le transfert d'IP des P à B, objet de la demande de ruling.

Pour déterminer la valeur du transfert des IP, l'approche basée sur les coûts sélectionnée comme méthode principale pour fixer la valeur des IP transférés, constitue dans le cas d'espèce une méthode appropriée.

L'approche basée sur les coûts est une méthode de valorisation classique qui part des frais exposés lors de la création ou du remplacement de l'IP. Dans le cas présent, le management du groupe avait la possibilité d'identifier les frais historiques supportés par les P pour développer les intangibles marketing et R&D.

Pour supporter les résultats de l'approche basée sur les coûts, on a choisi de sélectionner l'approche basée sur les revenus, comme méthode de valorisation additionnelle. Pour l'application de l'approche basée sur les revenus, le management du groupe avait développé un plan financier destiné à estimer la future rentabilité des P sous la structure opérationnelle actuelle et la structure opérationnelle future. Il y a lieu de faire remarquer que l'approche basée sur les revenus était difficilement applicable pour fixer la valeur des IP du fait que seuls les IP (à valeur décroissante) sont transférés et pas le business entier. Par conséquent, l'application de l'approche basée sur les revenus est considérée comme faisant partie du test des « options réalistes disponibles ».

L'approche basée sur le marché consiste en la recherche et l'évaluation de références de marché, dans lesquelles un IP similaire est transféré (ou bien est donné en licence) entre deux parties indépendantes. Ces références du marché peuvent être soit (i) des références internes (licences similaires accordées par les P à des parties tierces) ou (ii) des références externes (des transactions similaires entre parties tierces). En l'espèce, aucune référence interne ou externe n'a pu être identifiée à cause de la nature spécifique de la transaction. Cela excluait l'application de l'approche basée sur le marché.

En résumé, l'approche basée sur les coûts (en tant qu'approche primaire) et l'approche basée sur les revenus (en tant qu'approche corroborative) ont été sélectionnées comme étant la méthodologie la plus appropriée pour évaluer l'indemnité potentielle devant être payée aux P pour le transfert de leur IP en matière de marketing et R&D.

Le raisonnement sur lequel le management du groupe se base pour utiliser l'approche basée sur les coûts, peut être résumé de la manière suivante :

- il n'y a pas assez de données disponibles pour appliquer l'approche basée sur le marché ou l'approche basée sur les revenus, au transfert des IP concernés ;
- l'approche basée sur les coûts telle qu'elle est appliquée dans la décision, était en outre basée sur la méthodologie TP historique, telle qu'elle a été mise en œuvre depuis déjà bon nombre d'années par le groupe dans le cadre d'une approche de redevance variable (méthode de partage de profits résiduels) et qui a été acceptée lors de plusieurs contrôles fiscaux et procédures de « competent authority » (en ce inclus en Belgique). De ce fait, l'approche basée sur les coûts revêtait une valeur particulière pour le groupe en comparaison avec d'autres groupes d'entreprises pour lesquels une telle méthode est plus difficilement applicable, parce qu'ils ne disposent pas d'une approche structurée en matière de comptabilisation des IP ;
- il est démontré que l'approche basée sur les coûts est la plus prudente dans la perspective des P locaux et par conséquent pour les pays locaux. Cela ressort du fait que l'approche basée sur les revenus prévoyait des indemnités plus limitées basées sur la valorisation du potentiel de profit additionnel pour B, par ligne de production de chaque P. D'autre part, dans le cadre de l'approche basée sur les revenus, il n'a pas été tenu compte de synergies complémentaires que B pourrait réaliser dans le futur. En ne tenant pas compte des synergies en question, il est possible que l'approche basée sur les revenus ait sous-estimé la valeur des IP transférés. Pour toutes ces raisons, il a pu être conclu que l'approche basée sur les coûts aboutirait à la meilleure valorisation, d'autant plus que l'approche basée sur les revenus se fondaient sur la valorisation du business total, alors que dans le cas d'espèce, les P n'ont pas transféré un business, mais uniquement certains IP ;
- dans le cas d'un des P, où l'approche basée sur les revenus a abouti à une valeur négative, l'indemnité a pu être justifiée sur la base du fait que certains IP transférés par ce P, étaient censés avoir une valeur marchande, vu :

- les règles spécifiques de « transfer pricing » en matière de transfert d'IP dans le pays où le P était établi, et ;
- la méthode de partage des profits résiduels appliquée jusqu'à présent, qui prenait exactement les mêmes frais en considération, que les frais liés aux IP.

DA 2015.024

Lors de l'évaluation d'une participation en utilisant la méthode DCF, des questions quant au WACC utilisé dans le rapport d'évaluation se sont posées.

Le demandeur a cependant pu convaincre le SDA que ce WACC pouvait être accepté. Une approche alternative fondée sur les différents critères déterminant le WACC – et qui tenait compte des remarques du SDA – a abouti à un WACC quasiment équivalent.

DA 2015.358

La décision avait notamment trait à la conformité au principe de pleine concurrence de la rémunération des actions obtenues lors de l'apport dans une société belge, de certaines marques à une autre société du groupe, d'une part, et d'une marque importante par une société étrangère du groupe, d'autre part.

Dans ce dossier, il a été tenu compte, tant par le demandeur, que par le SDA, des directives complémentaires (ou plus précisément, des directives plus détaillées) en matière d'intangibles, en élaboration dans le cadre des travaux de l'OCDE en matière de BEPS, qui ont donné lieu, quelque temps après la décision, à l'adaptation définitive du chapitre 6 des Directives de l'OCDE.

Ces directives adaptées précisent notamment que la propriété juridique ne donne en soi aucun droit aux revenus liés aux intangibles. Ce sont les parties qui ont créé la valeur qui y ont droit.

Dans cas d'espèce, les sociétés cédantes devaient principalement être rémunérées pour les frais liées à l'enregistrement et à la gestion des marques en question.

DA 2015.498

Le quartier général du groupe international a pris la décision stratégique de transférer à l'étranger les activités de financement de la société belge X. Le portefeuille de prêts restants sera transféré vers la société étrangère Y. X sera ensuite liquidée, étant donné qu'après le transfert des activités belges de financement, elle n'aura plus aucune fonctionnalité.

Le groupe envisage de transférer le portefeuille de prêts de X vers Y à la valeur de marché, réalisant ainsi – sur la base des estimations les plus récentes – une plus-value de x millions EUR. Ce calcul de la valeur du marché sera à nouveau effectué au moment-même du transfert des prêts, sur la base des cours de change et des taux d'intérêt en vigueur à ce moment-là.

Pour le transfert des prêts, le groupe utilise l'approche de marché, tant pour les prêts à taux variable que pour les prêts à taux fixe, conformément à la méthodologie utilisée lors de l'apport réalisé lors de la création de X. La raison en est que les contrats de prêt actuels, ne

prévoient pas d'indemnités de rupture en faveur de X sous forme d'intérêts plus élevés pour la possibilité de remboursement anticipé.

La demande tend à obtenir une décision anticipée confirmant que la méthode de valorisation utilisée par la société de financement belge pour son portefeuille de prêts, est conforme au principe de pleine concurrence et ne donnera pas lieu à l'obtention ou à l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79, 185, §2, a) et 207 du CIR 92.

Pour le transfert des prêts l'approche de marché est utilisée selon la même méthodologie que celle appliquée lors de l'apport en nature effectuée lors de la création de X.

Les contrats de prêt ne prévoyaient pas d'indemnités de rupture pour la possibilité de remboursement anticipé sous forme d'un intérêt plus élevé.

Le prix du marché du portefeuille de prêts est évalué selon la méthode des Discounted Cash Flow. Dans ce cadre, les flux de trésorerie futurs seront calculés et actualisés en prenant compte de la date du transfert.

Chaque prêt est évalué individuellement, en prenant en compte ses caractéristiques/modalités spécifiques. À cet égard, les flux d'intérêts sur le prêt existant sont comparés aux flux d'intérêts à recevoir pour des prêts similaires, si ces prêts devaient être accordés au moment du transfert.

Les flux de trésorerie futurs sont calculés de la manière suivante :

- pour les prêts à taux fixe, les flux d'intérêts sont calculés en appliquant le taux fixe prévu dans le contrat sur le capital prêté ;
- pour les prêts à taux variable, les flux d'intérêts sont déterminés en additionnant la marge de crédit et le taux variable de référence. Le taux d'intérêt variable est fixé pour chaque période d'intérêt, sur la base de l'intérêt attendu pour cette période déterminé, à l'aide de taux « forward ». L'intérêt attendu découlera de la courbe des taux en vigueur à la date de l'estimation.

Ces flux sont actualisés sur la base du taux du marché applicable pour la période restante. Le taux du marché, donc, le taux d'actualisation, se compose du taux de référence et de la marge de crédit, qui, au moment de la valorisation, entre en vigueur pour le reste de la période. Il n'y a pas de correction à la hausse pour la possibilité de remboursement anticipé.

La méthodologie décrite ci-dessus, afin de déterminer le prix de transfert du portefeuille de prêts est conforme au marché, car: (i) la méthode DCF est une méthode d'évaluation communément admise (ii) il est tenu compte des taux d'intérêts futurs (estimation) (iii) les contrats de prêt ne prévoient pas de majoration de taux d'intérêt pour la possibilité de remboursement anticipé.

DA 2015.636

Le management du groupe international a décidé de centraliser la fonction de financement à long terme hors de Belgique par le biais d'une fusion transfrontalière (absorption par une société Y du groupe existante). Cette opération implique qu'une valorisation des éléments de l'actif de la société belge X doit avoir lieu afin de déterminer s'il y a ou non une moins-value ou une plus-value (réalisée).

En ce qui concerne le portefeuille de prêts, le demandeur estime que la valeur de marché des différents prêts, exprimés dans leur devise fonctionnelle, ne dépasse pas leur valeur nominale.

La demande tend donc à obtenir une décision anticipée confirmant que la société belge X, lors de la réalisation du portefeuille de prêts intra-groupe – vu l'augmentation ou la diminution des taux du marché – ne réalisera pas de moins-value ou de plus-value et ne donnera pas lieu à l'obtention ou à l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79, 185, §2, a) et 207 du CIR 92 et notamment que la valeur du marché des prêts, exprimés dans leur devise fonctionnelle, ne dépassera pas leur valeur nominale.

Chaque contrat de prêt intra-groupe prévoit la possibilité, pour l'emprunteur de rembourser anticipativement le prêt, à tout moment, et ce, sans frais ou indemnités.

Le demandeur démontre que lors de la fixation des taux d'intérêt, relatifs à ces prêts, il a été tenu compte de l'option offerte aux emprunteurs, de rembourser leurs prêts anticipativement et ce sans frais. Le taux d'intérêt perçu par X inclu par conséquent cette possibilité de remboursement anticipé sans indemnité.

Lors de la réalisation du portefeuille de prêts par X, aucune moins-value ou plus-value ne sera donc réalisée (suite à l'augmentation ou à la diminution des taux d'intérêt du marché).

6.1.7 Assurance épargne-pension

DA 2014.746 et 2015.046

Il n'est pas porté atteinte au respect des obligations d'investissement imposées à l'article 145/13, (et 145/11) CIR 92 en matière d'assurance épargne visée à l'article 145/8, CIR 92, en cas de conclusion de contrats « future » visant à prémunir d'une partie des risques liés aux actions. Le CIR92 et l'AR CIR92 prévoient de vérifier la composition de l'actif (test actif) et ce, sur la base des données comptables. Une couverture du risque de volatilité comptabilisée hors bilan, peut être réalisée sans contrevenir aux obligations d'investissement visées à l'article 145/13, CIR 92).

6.1.8 RDT

DA 2015.065

Le régime de droit commun de l'impôt sur les bénéfices pour des sociétés étrangères n'est au Maroc pas notablement plus avantageux qu'en Belgique.

Il existe des précédents en matière d'impôt sur les bénéfices réalisés à l'exportation et de l'application de l'article 203, §1^{er}, premier alinéa, 3°, CIR 92 (voir notamment 2012.146). En l'espèce, il est question d'un régime similaire pour le Maroc.

Sur la base de la loi fiscale marocaine, on vérifie s'il est question d'un régime particulier, dérogeant au droit commun, pour des revenus « qui trouvent leur origine en dehors du pays du domicile fiscal » (plus précisément, uniquement pour l'exportation). Le régime pour les bénéfices réalisés à l'exportation (exonération temporaire) fait partie, au Maroc, du droit commun et vaut pour chaque société qui exporte (des biens ou des services).

Le demandeur confirme que les activités à déployer dans une nouvelle société marocaine, n'ont pas d'impact préjudiciable sur l'emploi belge. L'opération a pour but d'échanger un sous-traitant marocain contre un prestataire de services interne.

DA 2015.084

Des dividendes sont attribués par des sociétés (qui ne satisfont pas toutes aux conditions de taxation de l'article 203, §1^{er}, premier alinéa, 1°, CIR92). Les participations qui fournissent ces dividendes ont été historiquement acquises par l'établissement stable de X dans les Émirats arabes unis (ÉAU) et ces dividendes peuvent par conséquent être considérés comme des bénéfices de cet établissement.

Les dividendes attribués par X (Belco) à Y (Belco), ne doivent pas être exclus de la déduction RDT belge sur la base de l'article 203, § 1^{er}, premier alinéa, 1° à 5°, CIR92, dans la mesure où X renonce partiellement à une exemption du traité pour les bénéfices de son établissement stable dans les ÉAU et ce faisant, seront soumis à un impôt effectif d'au moins 15%.

6.1.9 Augmentation de capital en application de l'article 537, CIR 92

DA 2015.156

Tant dans la sa A, la sa C, la sa B, que dans la sa D, une augmentation de capital a été effectuée fin 20XX en application de l'article 537, CIR 92.

Les dispositions de l'article 537, alinéas 5 au 7, CIR 92 traitent des réductions de capital effectuées après qu'une augmentation de capital ait été effectuée conformément aux mesures visées à l'article 537, alinéa 1, CIR 92 et des conséquences éventuelles en matière de Pr.M.

L'article 537, alinéa 6, CIR 92 se réfère à l'article 18, alinéa 1, 2°, CIR 92, qui a trait aux réductions du capital social au sens du Code des sociétés (ci-après C.Soc).

En principe et sous réserve de l'application de l'article 344, CIR 92, les remboursements du capital social effectués dans d'autres circonstances (p.ex. lors du partage total ou partiel de l'avoir social visé aux articles 187, et 209, CIR 92) ne tombent pas dans le champ d'application de cette mesure de rattrapage et ne peuvent par conséquent pas faire l'objet d'une cotisation en la matière (voir n° 8 – Ci.RH.233/630.825, AGFisc n° 4/2014 du 23.01.2014).

Cette mesure de rattrapage n'est donc pas non plus d'application lorsqu'une partie du capital social formé en application de l'article 537, alinéa 1, CIR 92, disparaît suite à l'application de l'article 78, §6, AR/C.Soc. lors d'une fusion par laquelle la société absorbante possède des actions de la société absorbée.

Du fait que préalablement à la fusion, la sa A possède des actions dans les sociétés absorbées, le capital des sociétés absorbées n'est pas transféré dans la sa A à hauteur de la fraction de cette possession d'actions. En ce qui concerne les fusions par absorption de la sa B et de la sa C par la sa A, la partie du capital qui a disparu, peut être attribuée au capital normal et le capital de l'article 537, CIR 92 reste totalement intact. Ce n'est cependant pas le cas pour la fusion par absorption de la sa D par la sa A, où il y a une diminution du capital de l'article 537, CIR 92 de x EUR. Cette diminution ne doit pas être considérée comme une réduction de capital au sens de l'article 537, alinéa 6, CIR 92 et ne rend par conséquent pas

exigible, l'impôt des personnes physiques et le précompte mobilier visés à l'article 537, alinéas 6 et 7, CIR 92.

En cas de réduction de capital ultérieure auprès de la société sa A absorbante, les dispositions de l'article 537, alinéas 5 à 7, CIR 92 sont d'application sur le capital libéré de l'article 537, CIR 92, transféré suite aux fusions successives.

La période d'imprescriptibilité de la partie transférée du capital libéré visé à l'article 537, alinéas 6 et 7, CIR 92 est respectivement de 4 ou 8 ans selon que la société soit considérée ou non comme une petite société sur la base de l'article 15, C.Soc. pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport de capital visé à l'article 537, alinéa 1, CIR 92, a été effectué.

La période de 4 ou 8 ans est calculée au jour le jour et débute le jour qui suit la date du dernier apport en capital (date de l'acte authentique de la majoration du capital social) auprès des sociétés absorbées.

La fusion en application de la neutralité fiscale ne provoque pas de modification de la durée ou du calcul de cette période.

6.1.10 Intercommunales

DA 2015.406, DA 2015.429, DA 2015.542 et autres

«Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden» (ISV) (au sens du décret du 6 juillet 2001) restent, sous certaines conditions, malgré les lois-programme des 19 décembre 2014 et 10 août 2015, assujettis à l'impôt des personnes morales.

Cela s'applique particulièrement aux associations de partage de frais fonctionnant directement ou indirectement sur la base des cotisations des membres et visant une rationalisation des frais communs pour des tâches qui, par nature, concernent le territoire de plusieurs communes ou qui peuvent être exécutées de manière plus efficace en terme de coûts, grâce à une collaboration entre communes. Le fait de réaliser des bénéfices n'entre pas en ligne de compte, à moins que ce bénéfice (ou son report en réserves) ne soit démontrable et se justifie par l'autofinancement de plans ou de projets d'investissement concrets. Dans de nombreux cas (p.ex. l'épuration des eaux), on constate que les reports en réserve ne suffisent pas pour pouvoir financer les investissements nécessaires.

Pour pouvoir être considéré comme une personne morale sans but lucratif pour l'application de l'article 182, 3°, CIR92, l'ISV doit exclure statutairement la possibilité de partage des bénéfices (distribution de dividendes).

D'éventuelles activités complémentaires prestées pour d'autres personnes que les membres de l'ISV, doivent être évaluées en fonction de leur importance et de leur nature et peuvent éventuellement mettre en péril l'assujettissement de l'ISV à l'impôt des personnes morales.

6.1.11 Calcul de la durée de possession d'actions

DA 2015.275

Article 192, § 1^{er}, CIR 92 dit ceci :

- « sans préjudice de l'application de l'article 217, 3°, sont aussi intégralement exonérées les plus-values non visées à l'article 45, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, réalisées, ou constatées à l'occasion du partage de l'avoir social d'une société dissoute, sur des actions ou parts dont les revenus éventuels sont susceptibles d'être déduits des bénéfices en vertu des articles 202, § 1^{er}, et 203, et qui ont été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an » (alinéa 1^{er});
- « pour l'application, de l'alinéa 1^{er}, les actions ou parts reçues en échange par suite d'opérations fiscalement neutres visées à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, 211, 214, § 1^{er}, et 231, §§ 2 et 3, qui répondent, selon le cas, au prescrit de l'article 183bis, sont censées avoir été acquises à la date d'acquisition des actions ou parts échangées pour déterminer si la condition de détention en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an est respectée » (alinéa 7);
- « pour déterminer si la condition de détention en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an visée à l'alinéa 1^{er} est respectée dans le chef de la société bénéficiaire ou absorbante, les actions ou parts transférées à l'occasion d'une opération fiscalement neutre visée à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, 211, 214, § 1^{er}, et 231, §§ 2 et 3, qui répondent, selon le cas, au prescrit de l'article 183bis, sont censées avoir été acquises à la date d'acquisition par l'apporteur ou la société transformée, absorbée ou scindée » (alinéa 8).

À l'article 192, § 1^{er}, alinéa 7, CIR 92, le législateur renvoie explicitement à l'article 46, § 1^{er}, premier alinéa, 2°, CIR 92. Z peut, vu la volonté déclarée du législateur, en application de l'intitulé de l'article 192, § 1^{er}, alinéa 7, CIR 92, prétendre dans ce contexte, au régime spécial que prévoit l'article 192, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92, pour la plus-value réalisée lors de la vente des actions Newco rapidement après l'apport en neutralité fiscale d'une activité professionnelle ou d'une branche d'activités dans cette Newco.

L'Exposé des motifs à la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières, à laquelle un alinéa 8 a été inséré au paragraphe 1^{er} de l'article 192 CIR 92, précise en effet que : « Afin de confirmer, pour l'application de l'article 192, § 1^{er}, premier alinéa, CIR 92, la neutralité fiscale des opérations d'apport, de fusion ou de scission réalisées conformément aux articles 46, § 1^{er}, premier alinéa, 2°, 211, § 1^{er}, et 231, §§ 2 et 3, il est utile de préciser cela dans le texte de la loi. Pour cette raison, en plus d'un septième alinéa, l'article 192, § 1^{er}, CIR 92, est complété par un nouvel alinéa permettant de confirmer la neutralité fiscale dans sa totalité en matière d'impôt sur les plus-values d'actions. (...) L'application particulière introduite confirme le principe général de continuité prévu au Code des Sociétés, sans influencer l'application générale de ce principe » (Doc. Parl. Chambre, 2012-2013, 2458/001, 26-27).

La circulaire n° Ci.RH.421/620.779 (AAFisc 19/2013) du 21 mai 2013 dit en outre ceci : « [...] les alinéas 7 et 8, ajoutés à l'article 192, § 1^{er}, CIR 92 prévoient, pour l'appréciation de la condition de détention, la neutralité fiscale des opérations d'apport, [...] réalisées conformément aux articles 46, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2° [...] CIR 92 dans le chef des sociétés absorbantes ou bénéficiaires ainsi que pour les sociétés actionnaires des sociétés absorbées ou scindées ».

Dans le cas présent, Z ne fera pas d'apport d'actions dans Newco, mais bien d'autres éléments formant d'une activité professionnelle ou une branche d'activités, visées à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1, 2^o, CIR 92. Par conséquent, l'application de l'article 192, §1^{er}, alinéa 7, CIR 92 est bien d'actualité.

Conformément à la neutralité fiscale, il faut, comme l'indique le demandeur, vérifier comme point de départ pour le calcul de la période de détention minimale d'un an, comme le prévoit l'article 192, § 1^{er}, alinéa 7, CIR 92, la date à laquelle l'activité professionnelle ou la branche d'activité est devenue opérationnelle de manière indépendante au sein de Z. Selon le demandeur, Z a acquis cet actif depuis la création, et ce, de manière continue au moment où la période de détention minimale d'un an est évaluée. Le début du calcul de la période de détention d'un an comme condition pour l'exonération de la plus-value que Z réaliserait suite à la vente des actions dans Newco à R, remonte par conséquent en tout cas à plus d'un an, de sorte que la période ininterrompue de pleine propriété visée à l'article 192, § 1^{er}, alinéa 1, CIR 92 est en tout cas respectée.

Pour l'application de l'article 192, § 1^{er}, alinéa 7, CIR 92, Z sera de ce fait censé avoir détenu les actions Newco durant plus d'un an au moment de la vente. Pour cette raison, la plus-value tombe dans le champ d'application de l'article 192, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92 et la plus-value sera imposable à 0,412% (article 217, alinéa 1^{er}, 3^o joint à l'article 463bis, CIR 92).

6.1.12 Apport dans une fondation privée

DA 2015.478

Une asbl (soumise à l'IPM sur la base de l'article 181, CIR 92) a constitué un certain nombre d'activités complémentaires et d'actifs et souhaite les séparer dans une structure sans membres (fondation privée).

Ces activités peuvent en outre être développées au sein de cette structure afin d'avoir un impact sans le moindre risque sur les activités (principales) traditionnelles. La fondation privée sera soumise à l'I.Soc.

Le transfert vers la fondation privée se fait à la valeur comptable (« ligne par ligne ») sans impact sur le résultat. Il n'y a par conséquent pas de « step up » dans la fondation privée.

La fondation privée exprimera ensuite (par le biais du résultat) la valeur réelle de l'actif reçu (ou des activités) et les incorporera ensuite dans les sociétés ad hoc. Autrement dit, une « step up » n'est exécutée à ce niveau qu'au moyen de bénéfices imposables. La fondation privée dirigera la croissance de toutes les activités acquises (au niveau de la politique de gestion).

L'apport en nature perçu par la fondation privée, forme un capital libéré au sens de l'article 184, CIR 92, vu l'énoncé de la loi fiscale.

Cet apport peut cependant être considéré comme une « réserve imposée » au premier jour de l'existence de la fondation privée, qui ne fait par conséquent pas partie de la croissance du bénéfice imposable dans l'I.Soc.

6.1.13 Fondation – Société civile

DA 2015.538

Des personnes physiques (parents ou enfants) forment une société civile avec des actions d'un holding et patrimoine de placements mobiliers comme apport. Cette société civile est certifiée par le biais d'une FDD néerlandaise qui est donc partenaire à 99,99%. Vu que la société civile ne forme pas de patrimoine distinct, la FDD est également propriétaire (copropriétaire à 99,99% indivis) du patrimoine apporté dans la société civile.

Les conditions de certification et la société civile prévoient qu'aucune sortie n'est possible excepté à l'unanimité. Les parents sont les administrateurs statutaires de la société civile et des dispositions successorales sont prévues pour après leur décès. La FDD ne procédera qu'à une allocation unique aux titulaires de certificats, pour autant que les gérants de la société civile le décident. Il ressort de l'acte de constitution de la FDD, l'intention de maintenir groupé, un patrimoine familial et de le gérer de génération en génération, selon certains critères d'allocations d'actifs et en fonction d'objectifs à long terme, auxquels de futurs gérants de société civile sont également tenus.

Le SDA ne s'exprime pas au sujet de la possibilité de certification d'une société civile belge, ni au sujet de la compatibilité avec le droit des Pays-Bas.

Étant donné que la structure envisagée n'est pas en adéquation avec la loi de certification du 15 juillet 1998, elle ne peut pas être appliquée.

La loi-programme du 10 août 2015 a instauré la « taxe caïman ». Une fondation néerlandaise n'a pas été reprise en tant que « type 2 » dans la liste des constructions visées (AR du 23/08/2015).

Sur la base des faits et rapports juridiques fournis, la structure dont question ci-dessus fonctionne plutôt à la manière d'un trust (« Type 1 » au sens de l'article 2, §1^{er}, 13, a), CIR 92). Un « patrimoine d'affectation » est constitué, montrant de fortes similitudes avec une structure du type trust.

Le patrimoine familial est en l'espèce incorporé dans un rapport juridique par une famille (les fondateurs = les parents et les enfants) (le « contrat de société certifié »), par lequel un patrimoine collectif séparé est créé (la fondation) dont les fondateurs sont en outre les bénéficiaires (par le biais de certificats) dans les mêmes proportions que celles d'avant l'apport initial dans la société civile.

Le fait que les bénéficiaires disposent d'une "créance" latente sur le patrimoine sous-jacent par le biais de certificats, n'a, au sens strict, aucune base légale empêchant l'application de l'article 2, §1^{er}, 13^o, a), CIR 92 (même si l'Exposé des motifs ne contient un certain nombre de précisions quant à ce qui n'est manifestement pas visé : voir Chambre, DOC 54, 1125/001). Le fait de ne pas considérer la structure comme transparente ferait potentiellement apparaître un vide de taxation, étant donné qu'aux Pays-Bas, une fondation (pour autant qu'elle ne dirige pas d'entreprise matérielle) n'est pas impliquée dans la perception de l'impôt des sociétés (article 2, alinéa 1^{er}, e, I.Soc.) et pourrait par conséquent invoquer des renoncations de perception du Pr.M. sur des intérêts en tant qu'épargnant non-résident en Belgique (ou n'importe quel autre pays). C'était précisément le souhait du législateur, de prévenir tout vide de taxation (voir Chambre, DOC 54, 1125/001, p. 29).

Pour les revenus mobiliers, il faut chaque année, lors de la déclaration à l'impôt des personnes physiques, joindre les comptes annuels de la société civile A et de la FDD (se clôturant au cours de l'année calendrier), signés et certifiés pour tous les partenaires et tous

Rapport annuel SDA 2015
32/89

les titulaires de certificats. La ventilation doit donc se faire par habitant du royaume, avec signalement des revenus déjà soumis au Pr.M. d'une part et des revenus devant encore être déclarés d'autre part.

Sous l'effet de l'article 5/1, CIR 92, les revenus du patrimoine apporté dans la société civile sont imposables directement et sans conversion au nom des titulaires de certificats de la FDD, en tant que fondateurs (et en outre bénéficiaires) de la construction.

Le Pr.M. retenu suite à l'attribution ou le paiement de revenus mobiliers à la société civile, forme par conséquent aussi l'imposition définitive au nom des titulaires de certificats, pour autant que l'attribution ou le paiement des revenus mobiliers se fasse par le biais d'un intermédiaire belge ou soit à charge d'un contribuable belge.

6.2 TVA

6.2.1 Mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens

DA 2015.035

La société X a érigé des immeubles et les louera, chacun séparément, en tant qu'entrepôt.

Conformément à l'article 44, § 3, 2°, CTVA, la location immobilière est exonérée. La mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens est exclue de l'exonération.

La mise à disposition de d'emplacements pour l'entreposage de biens est uniquement soumise à la TVA lorsqu'elle concerne des immeubles distincts qui ne sont conçus ou érigés que pour servir d'emplacements à l'entreposage de marchandises et ne peuvent être utilisés qu'en tant que tels.

L'administration accepte que l'exonération de la location immobilière ne s'applique pas lorsqu'un bureau ou un endroit dans l'entrepôt est prévu pour les personnes chargées de la gestion des marchandises entreposées, tant que la superficie occupée par ce bureau ou cet endroit ne représente pas plus de 10 % de la surface totale de l'immeuble.

Dans le cas présent, il est plus logique d'évaluer le seuil de 10 % en tenant compte du volume l'entrepôt et du volume de l'endroit ou de l'espace qui sera affecté au personnel chargé de la gestion des marchandises entreposées.

Tant que les bâtiments à louer sont en effet exclusivement utilisés comme espaces d'entreposage, et que les espaces désignés, par l'entrepôt, par le demandeur ne sont utilisés qu'en tant que bureau pour les personnes chargées de la gestion des marchandises entreposées, la mise à disposition de ces bâtiments doit être considérée comme une mise à disposition, soumise à la TVA, d'emplacements pour l'entreposage de marchandises, telle que visée à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 9°, CTVA et à l'article 44, § 3, 2° a), 2^e tiret CTVA.

6.2.2 Notion « d'enseignant » – Article 44, § 2, 4°, du CTVA

DA 2015.050

L'article 44, § 2, 4°, b), du CTVA exempte de la taxe les leçons données, à titre personnel, par les enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire.

La portée de cette exemption fait l'objet de la circulaire AGFisc n° 50/2013 du 29 novembre 2013.

Cette circulaire considère que les leçons données ne sont exemptées par l'article 44, § 2, 4°, b), du CTVA que s'il est satisfait aux conditions cumulatives suivantes :

- les leçons données doivent porter sur l'enseignement scolaire ou universitaire ;
- l'enseignant doit donner les leçons concernées pour son propre compte et sous sa propre responsabilité et supporter ainsi le risque lié à la perte de ses émoluments si les circonstances faisaient qu'il ne puisse plus continuer à donner lesdites leçons ;

- l'enseignant doit être considéré comme un « enseignant », c'est-à-dire une personne qui, en principe, enseigne dans un établissement scolaire.

Le SDA a néanmoins estimé qu'une personne ayant exercé par le passé la profession d'enseignant pouvait encore se prévaloir de cette qualité pour l'application de l'exemption prévue par l'article 44, § 2, 4°, b), du CTVA.

6.2.3 Base d'imposition de la cession de la nue-propiété à l'usufruitier et du prélèvement de cette nue-propiété à l'expiration du délai prévu par l'article 12, § 2, du CTVA

DA 2015.386

Le SDA a été amené à se prononcer sur la base d'imposition de la cession, par un assujetti visé par l'article 12, § 2, du CTVA, de la nue-propiété d'un bien immobilier neuf à l'usufruitier de ce bien immobilier, cet usufruitier n'ayant encore acquitté, conformément aux termes du contrat, aucune redevance d'usufruit.

En principe, conformément à l'article 26 du CTVA, pour les livraisons de biens et les prestations de services, la taxe est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire du service de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

En l'espèce, si cette disposition avait été appliquée strictement, la taxe aurait été due sur la totalité du prix réclamé par le cédant de la nue-propiété à son cessionnaire-usufruitier, ce qui aurait abouti à une double perception de la taxe puisque celle-ci avait déjà été perçue, lors de la constitution de l'usufruit, sur une base d'imposition composée par la somme, éventuellement actualisée, des redevances périodiques de l'usufruit (somme qui avoisinait le prix de construction de l'immeuble).

Dès lors, dans le souci d'une perception équitable, le SDA a accepté que la base d'imposition de la cession de la nue-propiété de l'immeuble soit constituée par la totalité du prix réclamé par le cédant de laquelle pouvait être soustraite la partie du prix de l'usufruit qui n'a pas encore été effectivement acquittée par le cessionnaire-usufruitier, le cas échéant, actualisée.

Dans la même décision, le SDA a décidé que si le nu-propiétaire conserve la nue-propiété dégrevée de taxes dans son patrimoine, aucun prélèvement ne devra être opéré à l'expiration du délai visé à l'article 12, § 2, du CTVA dès lors que la base d'imposition à la TVA de l'usufruit a justifié la déduction intégrale de la taxe ayant grevé les coûts de construction de ce bâtiment (95 ou 97, 5 pc du prix en pleine propriété selon que la durée de l'usufruit est inférieure, ou supérieure ou égale à 10 ans).

Si tel n'est pas le cas, le nu-propiétaire doit régulariser sa situation en opérant le prélèvement visé à l'article 12, § 2, du CTVA. La base d'imposition de ce prélèvement est déterminée conformément à l'art. 33, § 1er, 1°, du CTVA, étant entendu que, dès lors que ce bien est grevé d'usufruit, la TVA due en raison de la constitution de l'usufruit peut être imputée sur la TVA exigible en raison du prélèvement visé à l'article 12, § 2, du CTVA.

7 OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES

Le lecteur du rapport annuel voudra bien tenir compte du fait que l'énumération qui suit n'est pas exhaustive.

7.1 Contributions Directes

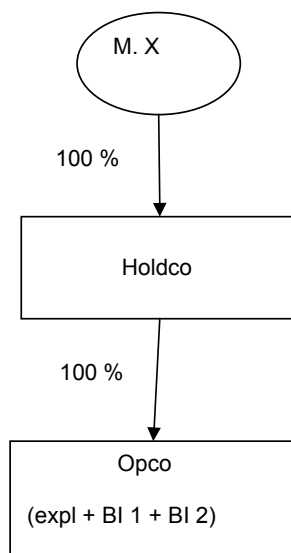
7.1.1 Restructurations

Cas 1 : Scission partielle – Vente d'actions

Aperçu de la situation

M. X détient des actions d'une société holding, qui détient à son tour toutes les actions d'une société opérationnelle. Cette société opérationnelle possède deux immeubles, à savoir un immeuble à usage professionnel neuf qui est actuellement utilisé dans le cadre des activités opérationnelles (BI 1) et un ancien immeuble à usage professionnel avec l'habitation privée de M. X adjacente (BI 2).

Organigramme

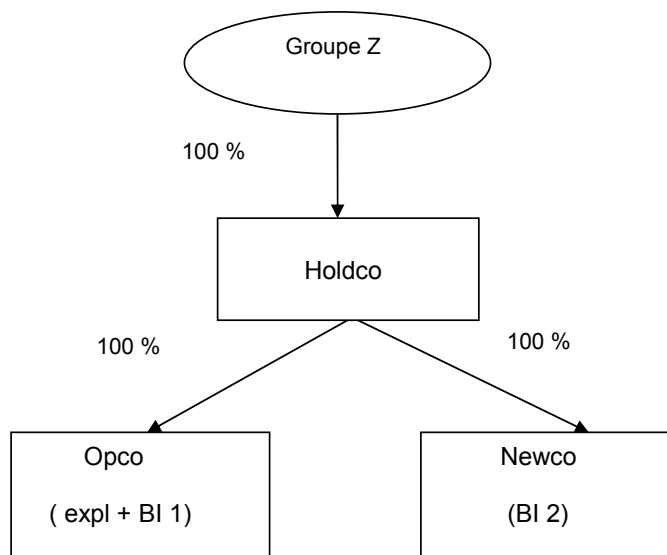


Opérations présentées

Une tierce partie, le groupe Z, souhaite racheter les activités d'Opco, mais n'est pas intéressé par l'ancien immeuble avec l'habitation privée adjacente. M. X, qui n'a pas non plus d'intérêt à conserver cet immeuble, souhaite tout céder en vendant les actions de Holdco au groupe Z. Les parties conviennent de procéder aux opérations suivantes :

1. vente des actions Holdco au groupe Z par M. X ;
2. scission partielle d'Opco, l'ancien immeuble avec l'habitation privée adjacente étant cédé à une nouvelle société à constituer (Newco) ;
3. vente des actions de Newco à des tiers par Holdco. Si Holdco n'y parvient pas dans les six mois, M. X s'engage à reprendre les actions de Newco pour les mettre en vente lui-même.

Après l'étape 2, le groupe Z présente la structure suivante :



Avis du SDA

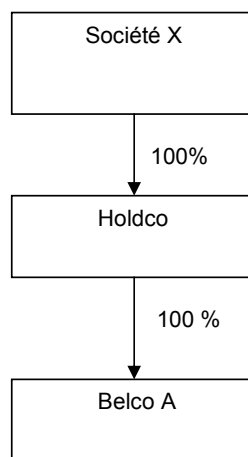
Les faits révèlent que le groupe Z n'est intéressé que par les activités opérationnelles et le bâtiment neuf d'Opco. En projetant la vente des actions de Holdco, M. X recevra le montant de la vente. Ce ne serait pas le cas si l'on procédait d'abord à la scission partielle d'Opco pour ensuite vendre les actions d'Opco au groupe Z. Dans ce cas, le montant de la vente reviendrait à Holdco et ne pourrait revenir à M. X qu'au moyen d'une distribution de dividendes ou de la liquidation de Holdco. De plus, la scission partielle permet aux parties de vendre l'ancien bâtiment avec l'habitation privée adjacente par le biais d'une transaction sur actions.

Le SDA estime que la scission partielle ne répond pas aux dispositions de l'article 183bis, CIR 92 et que les demandeurs ne démontrent d'aucune manière que le choix de l'ensemble des actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus au sens de l'article 344, § 1, alinéa 3, CIR 92.

Rapport annuel SDA 2015
37/89

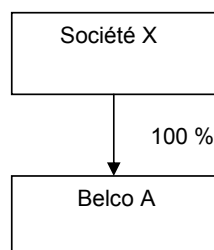
Cas 2: fusion fille-mère**Aperçu de la situation**

Le groupe X a acquis les actions de Holdco à des tiers par l'intermédiaire de la société étrangère X. Holdco est une société holding belge qui ne détient que les actions de la société opérationnelle Belco A.

Organigramme**Opération présentée**

Comme Holdco n'a aucune raison d'être pour le groupe X, on souhaite procéder à une fusion par laquelle Belco A absorbera sa société mère Holdco. A la suite de cette fusion, Belco A obtiendra ses propres actions qu'elle détruira ensuite.

La structure du groupe se présentera alors comme suit:

**Avis du SDA**

L'examen des faits révèle que Holdco est un holding passif sans personnel. Ce holding a été constitué par les anciens actionnaires auxquels la société X a acquis les actions de Holdco, constitué pour acquérir les actions Belco A. Au moment du rachat par le groupe X, il s'avère

qu'une dette considérable, liée à l'acquisition des actions de Belco A, est encore présente chez Holdco. La présence de cette dette et les charges d'intérêts correspondantes font que Holdco dispose de pertes fiscales reportables considérables qu'il ne peut récupérer en l'absence de revenus imposables suffisants. La société d'exploitation Belco A dispose en revanche d'une large base imposable.

A la suite de la fusion, non seulement les charges d'intérêts annuelles sur la dette encore à rembourser, mais aussi une part importante des pertes fiscales reportables de Holdco pourront être imputées à la base imposable de Belco A.

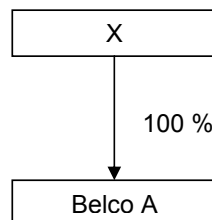
Les considérations économiques invoquées par le demandeur se limitent à la simplification du groupe et à des économies sur les coûts inhérents à toute fusion. Le SDA est dès lors d'avis que l'avantage fiscal obtenu avec la fusion dépasse le motif économique et par conséquent que l'opération de fusion ne répond pas aux dispositions de l'article 183bis CIR 92 (cf. l'arrêt de la Cour européenne de Justice du 10 novembre 2011 dans l'affaire C-126/10 Foggia).

Cas 3: scission partielle et disposition anti-abus

Aperçu de la situation

Belco A possède plusieurs biens immobiliers. Les actions de Belco A sont la propriété d'une personne physique X.

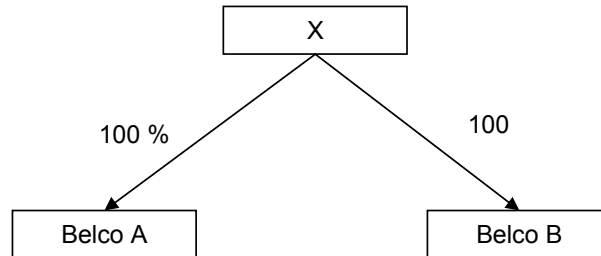
Avant l'opération



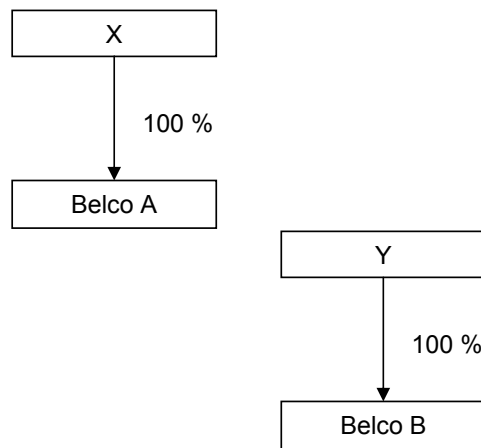
Opération présentée

Belco A souhaite procéder à une scission partielle par laquelle un de ses biens immobiliers est cédé à une nouvelle société Belco B (étape 1). Ensuite, X va vendre toutes ses actions de Belco B à un investisseur tiers Y (étape 2), qui procédera ensuite à une fusion de Belco B avec sa société d'investissement existante.

Organigramme après l'étape 1 (scission partielle de Belco A)



Organigramme après l'étape 2 (vente des actions de Belco B à un tiers Y)



Avis du SDA

Le SDA est d'avis que les actes juridiques successifs et en particulier la scission partielle suivie de la vente des actions Belco B constituent un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1, alinéa 1, CIR 92. Après la scission partielle de Belco A, le bien immobilier scindé sera cédé à un tiers par le biais d'une vente d'actions. Les opérations successives permettent d'éviter l'impôt sur la plus-value réalisée sur la vente du bien immobilier. En fait, il s'agit de la vente d'un bien immobilier à un tiers par Belco A.

7.1.2 Plus-values sur actions – Gestion normale d'un patrimoine privé

7.1.2.1 Apport d'actions

Cas 1: apport d'actions d'une société de liquidités

M. X et sa conjointe détiennent ensemble toutes les actions d'une société de management sprl X. Cette société est administratrice/gérante de plusieurs sociétés et détient des participations dans la sa A (1/3), la sa B et la sa C. La sa C détient les actions de la sprl D et de la sprl E.

La sa A a été constituée en 2009 par le demandeur, son père et son frère par apport de la sprl Y. A cette occasion, un capital libéré considérable a été créé. Environ une année plus tard, la sprl Y a été vendue à une partie tierce. Après cette vente, la sa ne possède plus que des liquidités. Les actions en possession du père ont été rachetées et détruites en 2011. Les frères avaient l'intention de développer ensemble une activité d'investissement au moyen de la sa A. Nonobstant ces intentions, une réduction considérable du capital a été réalisée en 2011, le capital étant ramené au capital minimum.

En 2014, le frère de M. X a vendu ses actions de la sa A (1/3) à la sprl X. M. X, qui possède 2/3 des actions de la sa A, souhaite les apporter dans la sprl X.

La motivation de l'apport est triple :

- motifs financiers et économiques : les nouveaux investissements seront effectués à partir de la sprl X ;
- absence de liquidités excédentaires, en outre une distribution de dividende limitée aura lieu avant l'apport ;
- l'apport s'inscrit dans le cadre de la planification patrimoniale et successorale de M. X.

Une décision anticipée a été demandée en 2011. À ce moment, il avait été jugé qu'une décision positive ne pouvait pas être rendue pour le rachat d'actions propres (père) et le rachat de la participation du frère qui étaient prévus et qu'il fallait procéder à une liquidation de la société. La demande a été abandonnée, de sorte qu'aucune décision négative n'a été délivrée.

Nonobstant l'avis négatif du SDA, le rachat d'actions propres a eu lieu en 2011. Il a été suivi d'une réduction de capital en 2011, et la part du frère a été rachetée en 2014. Comme la sa A peut être considérée comme une société de liquidités (elle ne possède que des liquidités) qui n'a procédé à aucun investissement à ce jour, le SDA est d'avis que l'apport prévu de la sa A dans la sprl X n'est pas nécessaire pour atteindre l'objectif souhaité. L'objectif ne peut en effet pas être que la sa A soit apportée, et que des revenus doivent revenir à la sprl X pour être investies. L'opération semble avoir pour objectif d'exprimer la valeur (liquidités) de la sa A sous la forme de capital libéré. Si la sprl X souhaite ensuite investir des moyens, une fusion entre la sprl X et la sa A serait plutôt indiquée.

Cas 2: Apport d'actions – ensemble d'opérations

Apport par M. A de sa participation dans la sprl V dans son holding existant Z (centralisation). Il n'y a pas de liquidités excédentaires dans le groupe (y compris dans la sprl V).

Z a été constituée il y a longtemps par les parents de A par apport des actions de leurs sociétés d'exploitation X et Y. Peu après, les parents ont fait don des actions Z à leur fils, mais le père a encore conservé le contrôle de la société pendant quelques années (jusqu'à l'année x).

L'année x, M. A a acheté les actions de la société d'exploitation V – déficitaire à ce moment – en son nom personnel. V est active dans le même secteur que X et Y et est entre-temps bénéficiaire (valeur considérable). Pour financer cet achat, M. A a procédé à un prélèvement dans la sa X. Quelques mois plus tard, la sa X a distribué un dividende au holding Z qui a utilisé ce montant pour procéder à une réduction de capital au profit de M. A, lequel a à son tour affecté le montant obtenu pour rembourser sa dette envers X.

Rapport annuel SDA 2015
41/89

Une deuxième réduction de capital a eu lieu récemment dans le holding Z au profit de M. A, le capital ayant été ramené au minimum.

Le SDA remarque que la structure souhaitée par M. A (holding avec filiales sous-jacentes) aurait déjà pu être obtenue en utilisant le holding Z pour l'achat des actions V l'année x (les ressources financières à cet effet étaient en effet disponibles dans la sa X, voir plus haut). Le demandeur argumente que l'achat à titre personnel des actions V l'année x a évité d'exposer le patrimoine entre-temps constitué (dans le holding Z avec les filiales X et Y) au risque qui accompagne l'achat (de la société V déficitaire). Le SDA ne peut pas accepter cet argument puisque l'achat privé a été indirectement (par la remontée du dividende de X et la réduction de capital au sein du holding Z) financé à l'aide de ressources extraites du groupe.

Le SDA est d'avis au vu de l'ensemble des opérations, que l'apport prévu ne s'inscrit pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 3: apport d'actions – société holding sur société holding

Le demandeur possède 75 % des actions de la sa X, une société de participation qui détient plusieurs participations dans d'autres sociétés. Les 25 % restants sont détenus par la STAK de ses enfants (majeurs), et ce, depuis son divorce il y a une dizaine d'années.

Le demandeur souhaite apporter sa participation dans la sa X dans un nouveau holding. L'apport est motivé comme suit :

- la réorganisation a pour objectif d'installer une structure durable dans le cadre de laquelle M. X pourra déployer ses activités, c'est-à-dire l'investissement dans des entreprises. En exécution de la convention de divorce, les enfants disposent de 25 % des actions (minorité de blocage). De ce fait, ils ont également leur mot à dire sur toutes les participations de la sa X. Vu que les enfants sont sous la forte influence de son ex-épouse et du père de cette dernière avec lequel M. X vit sur pied de guerre, il est très probable que cette « lutte » se poursuive aussi au niveau de la société (via les enfants). Après l'apport, il sera possible de prendre d'éventuelles participations dans de nouvelles sociétés à partir du nouveau holding ;
- la possibilité de centraliser les liquidités qui ne sont pas immédiatement nécessaires pour le fonctionnement des sociétés dans le holding et de les investir ou réinvestir ensuite dans des sociétés existantes ou nouvelles ;
- l'augmentation de la solvabilité du groupe avec la possibilité incontestable d'obtenir au niveau du groupe de meilleures conditions auprès d'institutions financières, qui permettront un développement positif à moyen et long terme pour le groupe.

25 % des actions de la sa X sont détenues par les enfants de M. X, et ce, depuis plusieurs années. A ce moment, les enfants étaient mineurs. Dix ans après la modification de la structure et à un moment où les enfants sont majeurs, la structure s'avère problématique.

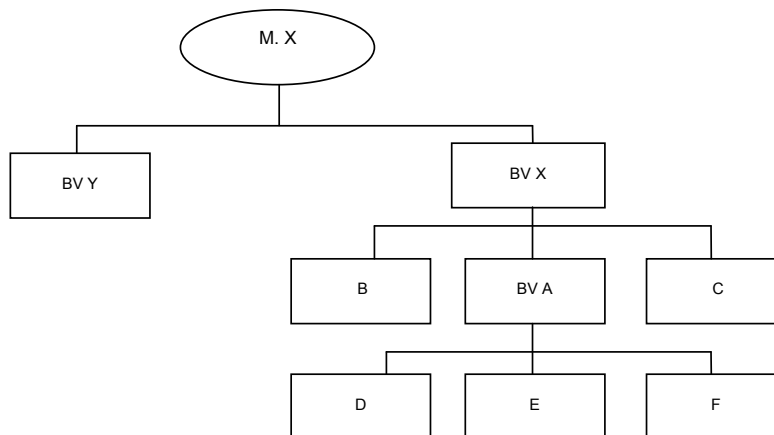
L'apport prévu de la sa X dans un holding ne résout pas les problèmes possibles puisque les enfants conservent leur minorité de blocage au sein de la sa X. Il faut également remarquer que les pouvoirs de l'actionnaire minoritaire sont très limités. M. X est administrateur délégué et la sprl Y, représentée par M. X, est administrateur. En d'autres termes, M. X assure la gestion quotidienne. En outre, l'assemblée générale des actionnaires décide à la majorité simple des voix. Une majorité de $\frac{3}{4}$ suffit pour une modification de statut ou une modification des droits assortis aux actions. Les actionnaires minoritaires ne peuvent s'opposer qu'à une modification de l'objet social ou une transformation dans une autre forme juridique.

Dans la demande, on peut lire que la sa X est active depuis plusieurs années dans le rachat et la réorganisation d'entreprises (éventuellement suivis d'une revente). Le demandeur souhaite poursuivre cette activité à partir du holding, qui reprendrait le rôle de la sa X. L'aperçu des achats repris dans la demande révèle que ces acquisitions ont été effectuées avant 2000. Aucune information supplémentaire concernant des acquisitions (ou des cessions) plus récentes n'a été fournie.

Vu l'absence de ces informations, le SDA a des doutes concernant la motivation invoquée et les futures activités du holding. Par conséquent, l'opération ne s'inscrit pas dans une gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 4: apport d'actions – société holding sur société holding

M. X est actionnaire du groupe X. Il détient toutes les actions du holding faïtier néerlandais BV X qui possède plusieurs participations (directes et indirectes) dans le monde, notamment dans le sous-holding bv A. Le groupe souhaite étendre ses activités dans le futur, notamment à la Belgique. La direction du groupe est exercée par M. X et ses enfants. En outre, M. X possède toutes les actions de la BV Y, une société d'exploitation.



Opérations visées : M. X constitue un holding belge NewCo dans lequel il apporte ses actions bv X et bv Y. Ensuite, les actions de NewCo seront certifiées dans une STAK. Dans une première phase, 2/3 des certificats seront donnés aux enfants. Sans doute les certificats restants (1/3) seront-ils vendus aux enfants dans une deuxième phase de la planification successorale visée.

Les motivations suivantes sont à la base des opérations prévues :

- le demandeur souhaite héberger le groupe dans NewCo en vue de « belgiciser » le groupe. Le demandeur estime qu'une plus grande présence du groupe en Belgique pourra augmenter significativement son chiffre d'affaires en Belgique, ce qui pourra favoriser l'emploi en Belgique ;
- intégration des actions de NewCo dans la planification patrimoniale et successorale du demandeur avec maintien du contrôle et de la direction (via une STAK).

Le SDA estime que la prétendue « belgicisation » du groupe n'est pas une raison de créer un holding supplémentaire, qui entraînerait la présence de trois holdings les uns au-dessus des autres. Il est éventuellement possible de constituer une société d'exploitation en

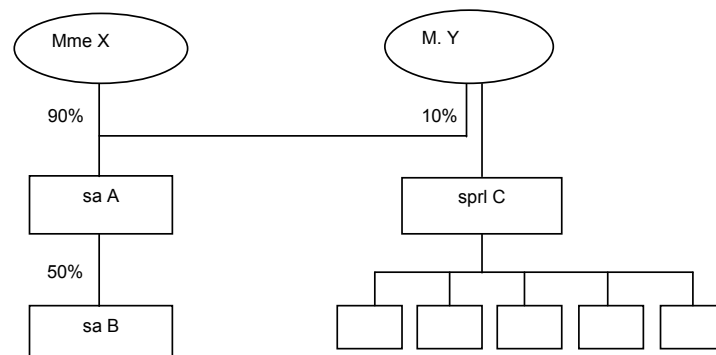
Belgique à partir du holding existant. De plus, cette motivation est peu convaincante vu la déjà longue présence du demandeur en Belgique et le fait qu'il n'a manifestement pas entrepris depuis de lancer des activités en Belgique au moyen d'une société d'exploitation distincte. En outre, la planification successorale peut également être réglée sous le régime préférentiel à partir du holding faïtier néerlandais existant bv X (éventuellement après apport de la bv Y dans la bv X). On a tenté de réfuter cet argument en affirmant qu'il ne s'agit pas d'un holding purement passif et il n'est pas indiqué d'impliquer les actions d'un holding opérationnel dans la planification successorale. Les comptes annuels de la bv X révèlent cependant que son chiffre d'affaires est exclusivement constitué d'une indemnité de management. Par ailleurs, le holding n'emploie qu'un seul collaborateur administratif.

De plus, les opérations entraînent la création d'une structure peu logique : par un apport de la bv X dans NewCo suivie par la cession (donation pour 2/3 et vente pour 1/3) aux enfants, ceux-ci disposeront, en tant que résidents néerlandais, d'une structure néerlandaise via un holding belge.

Le SDA est d'avis que les objectifs souhaités par le demandeur peuvent être atteints via la structure existante (éventuellement moyennant l'apport de la bv Y dans la bv X) au lieu de créer un (troisième) holding supplémentaire. Si la présence de la moindre activité (qui existerait depuis plusieurs années et qui n'a pas mené jusqu'à présent à la réalisation du moindre chiffre d'affaires au sein de la bv X) était un obstacle à la planification successorale (ce dont le SDA n'est pas convaincu), cette activité pourrait éventuellement être transférée via un apport ou une scission partielle dans le holding sous-jacent.

Cas 5: apport d'actions – société holding sur société holding

Mme X possède 90 % des actions de la société holding sa A. Son mari, M. Y, détient les actions restantes. La sa A détient une participation de 50 % dans la sa B (née en partie d'un apport en nature, en partie de la vente des actions par Mme X à la sa A). Une réduction de capital considérable a eu lieu récemment. La sa B est une société d'exploitation très rentable qui détient des liquidités considérables. En outre, M. Y est actionnaire (100%) de la société holding sprl C qui détient des participations dans plusieurs sociétés d'exploitation.

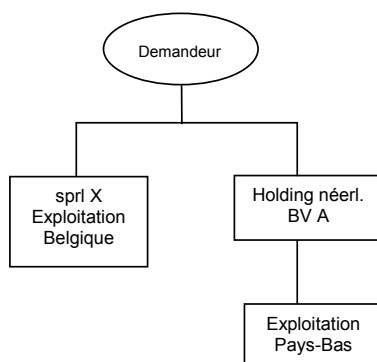


M. Y et Mme X souhaitent apporter leurs actions sa A dans la sprl C. L'apport s'inscrit dans la création d'un véhicule familial centralisé qui pourra faire office de véhicule de financement et d'investissement pour la famille afin de permettre la poursuite de la croissance et de l'expansion du groupe. De plus, il sera possible d'élaborer un suivi familial et une planification successorale au niveau de la sprl C.

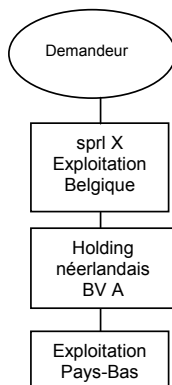
Le SDA est d'avis qu'un apport de la sa A dans la sprl C n'est pas nécessaire pour atteindre l'objectif souhaité, et que l'on pourrait tout aussi bien procéder à une fusion entre les holdings sa A et sprl C. L'apport donne en effet lieu à une structure en double holding superflue. La seule raison de procéder à un apport de la sa A dans la sprl C consiste à créer un capital réellement libéré en vue d'une future réduction de capital (exonéré d'impôt), semblable à celle qui a déjà eu lieu dans un passé récent. L'opération est clairement inspirée par des motivations fiscales.

Cas 6: apport d'actions d'une société holding dans une société d'exploitation

Le demandeur détient toutes les actions d'une société holding néerlandaise bv A. La bv A est actionnaire d'une société d'exploitation néerlandaise et comprend également les obligations futures en matière de pension envers le demandeur. En outre, le demandeur est le seul actionnaire d'une société d'exploitation belge sprl A active dans le même secteur.



Le demandeur souhaite apporter la société holding néerlandaise bv A dans la sprl X. Les deux sociétés néerlandaises doivent continuer à exister : la bv A en raison de l'obligation en matière de pension présente et la société d'exploitation pour desservir le marché néerlandais.



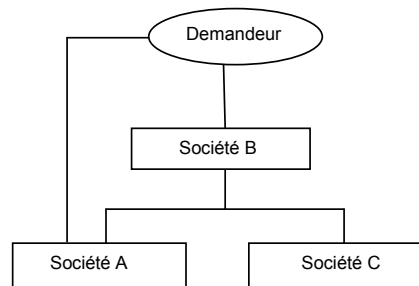
L'opération s'inscrit dans la centralisation des participations du demandeur dans une structure faîtière transparente et simple afin de mieux pouvoir structurer la prise de décision. La centralisation donne lieu à une structure de capital claire, ce qui offre des possibilités d'acquisitions et/ou d'adhésion de nouveaux actionnaires au capital et une structure opérationnelle efficace. L'apport dans la sprl belge rapproche aussi le centre de gestion du groupe du domicile du demandeur.

Le SDA est d'avis que l'apport ne s'inscrit pas dans la gestion normale du patrimoine privé pour les raisons suivantes. Dans la structure finale présentée, une société d'exploitation belge est actionnaire d'une société holding néerlandaise qui est à son tour actionnaire d'une société d'exploitation néerlandaise, laquelle exerce la même activité que la société d'exploitation belge. Cette structure entraîne un mélange de risques puisque les activités néerlandaises sont soumises au risque d'entreprise de la société d'exploitation belge, d'autant que la sprl X belge est déficitaire. Les motivations invoquées sont plutôt valables pour un apport de la société belge dans le holding néerlandais.

Cas 7: apport d'actions – valorisation excessive

Le demandeur est copropriétaire (50%) et fondateur de la société A. Les autres actions étaient détenues par son partenaire d'affaires. A la suite de l'acquisition de la société C, le demandeur a constitué une société B avec son partenaire (rapport 50/50). Récemment, il a été nécessaire de racheter les parts du partenaire. Les actions de la société B ont été achetées à titre privé par le demandeur. Les actions de la société A ont été achetées par la société B.

Après le rachat des parts du partenaire, la structure se présente comme suit :



L'objectif est que le demandeur apporte le reste des actions de la société A dans la société B moyennant une valeur de x EUR/action. Cette valeur est 10 % plus élevée que le prix payé à la suite du rachat des parts du partenaire d'affaires. Après l'apport, le demandeur vendra 20 % des actions de la société B à un nouveau partenaire d'affaires.

Un rapport d'évaluation a été fourni. Il en résulte une valeur de 1,5 fois x EUR/action. Il est également affirmé que la valeur d'apport se limitera à x EUR/action. La valeur a été déterminée à l'aide d'un multiple appliqué au chiffre d'affaires. Vu les fonds propres négatifs et la faible rentabilité de la société A, le multiple utilisé est considéré par le SDA comme trop élevé. La motivation invoquée par l'expert-comptable externe n'est pas considérée comme suffisante. Un multiple plus bas donne une idée plus juste de la valeur actuelle de la société A et se rapproche de la valeur x qui sera utilisée lors de l'apport. L'expert-comptable n'a cependant pas voulu soumettre un nouveau rapport d'évaluation avec un multiple plus bas, même si l'apport était effectué à la valeur x et si cette valeur est obtenue par le multiple plus bas.

Comme la valeur d'apport et la valeur résultant du rapport d'évaluation ne correspondent pas, il n'est pas possible de rendre une décision positive sur la base du rapport d'évaluation fourni. Le fait que la valeur d'apport soit ici plus faible que celle résultant du rapport d'évaluation n'y change rien.

Cas 8: apport d'actions – valorisation excessive

MM. X et Y exercent une profession libérale au moyen de leurs sociétés respectives sprl X et sprl Y. Il y a quelque temps, ils ont constitué ensemble la sprl XY. La sprl X et la sprl Y ont été nommées gérants. Mme Z est collaborateur de la sprl XY. En outre, elle exerce sa profession à titre indépendant (clientèle propre).

MM. X et Y souhaitent apporter leurs actions sprl XY dans une nouvelle société SCRL XYZ dans laquelle Mme Z apporterait également son activité indépendante.

La demande s'inscrit dans l'arrivée d'une partie tierce dans le capital. Selon les demandeurs, cette entrée ne peut se faire dans la sprl XY existante vu l'impact possible de deux plaintes en justice existantes qui dépassent le risque normal et qui hypothèquent lourdement l'avenir de la sprl XY.

Un rapport d'évaluation a été remis. La valorisation de la sprl XY est très élevée. Le rapport d'évaluation révèle clairement que l'on n'a pas tenu compte des deux actions en justice. En outre, une normalisation considérable est appliquée aux indemnités de management attribuées par le passé à la sprl X et à la sprl Y. Elles sont ramenées au niveau de rémunération « normal ».

Comme l'évaluation n'a pas tenu compte des actions en justice existantes qui dépassent le risque normal et qui hypothèquent lourdement l'avenir de la société lors de l'estimation, le SDA ne peut délivrer de décision positive qui repose sur le rapport d'évaluation remis. Il faut également remarquer qu'il sera peut-être nécessaire d'analyser l'applicabilité de l'article 49 CIR 92 sur les rémunérations (excessives) payées par le passé.

Cas 9: apport d'actions – valorisation excessive

MM. X, Y et Z sont actionnaires de la sa A. La sa A a été constituée il y a plusieurs années. Les demandeurs souhaitent apporter leurs actions sa A dans un nouveau holding à constituer.

Plusieurs activités opérationnelles distinctes sont déployées au sein de la sa A. A l'avenir, une nouvelle activité sera développée. Après l'apport précité, l'objectif est de scinder partiellement la sa A par branche d'activité. Cela permettra de faire entrer les travailleurs dans le capital de la société d'exploitation dans laquelle ils sont actifs par le biais d'options sur actions. Avec la création d'une structure en holding, la continuité est garantie et des participations pourront être prises dans d'autres sociétés d'une manière qui protège les activités actuelles de la sa A.

Un rapport d'évaluation a été fourni. Il en ressort une très haute valeur pour la sa A. Il a été constaté que l'évaluation reposait uniquement sur les prévisions financières futures et les chiffres historiques n'étaient jamais pris en compte. Le SDA estime à ce propos que l'évaluation était très excessive puisqu'elle n'est étayée à aucun moment par des chiffres des comptes annuels récents, qui ne montrent que des bénéfices très limités. Le business plan sur lequel repose l'évaluation a été demandé. Il table sur une très forte croissance du chiffre d'affaires. L'augmentation du chiffre d'affaires est notamment basée sur la croissance intérieure prévue, l'extension des activités à l'étranger et des acquisitions. Les projets sont cependant loin d'être concrets et témoignent d'une vision très optimiste (irréaliste). Le SDA estime dès lors que le cas échéant, il est également recommandé de prendre en considération des méthodes basées sur des chiffres historiques. Une adaptation de la prime de risque de sorte qu'elle soit conforme à celle appliquée aux entreprises débutantes ne peut être acceptée puisque la société est déjà active depuis plusieurs années.

Cas 10: apport d'actions – valorisation excessive

Le demandeur est actionnaire à 99% d'une série de sociétés opérationnelles récemment constituées (deux-trois ans). Ces sociétés sont actives dans différents domaines, n'ayant pas nécessairement de liens entre eux. Certaines sont de droit belge, d'autres de droit U. E., et toutes ont été constituées avec un capital minimum.

Le demandeur souhaite faire apport de ses participations à une holding belge à constituer. L'évaluation des titres est particulièrement optimiste et fait état d'une plus-value de 65 fois la mise.

Le SDA remarque que les sociétés dont l'apport est envisagé n'ont encore pratiquement dégagé aucun bénéfice, et que les paramètres de rendements futurs utilisés sont excessifs par rapport au passé et aux perspectives des secteurs d'activités concernés : les hypothèses font état de chiffres d'affaires en rapide augmentation de 20, 30, 50 %, voire plus, et de baisses brutales des frais de biens et services divers. Il est également constaté que le demandeur n'a jamais perçu ni rémunération, ni dividendes en provenance des sociétés concernées.

Eu égard notamment à la hauteur de l'évaluation des titres, compte tenu de la méthode et des paramètres de rendement utilisés, le SDA est d'avis que les opérations d'apport envisagées ne relèvent pas de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 11: apport d'actions - valorisation excessive

Le demandeur est actionnaire unique de la société opérationnelle A et souhaitait apporter ses actions à un holding à constituer. A dégage de très faibles bénéfices depuis sa constitution, il y a plus de 10 ans. Le principal actif de A consiste en un immeuble conçu et aménagé spécifiquement pour l'exercice de son activité professionnelle.

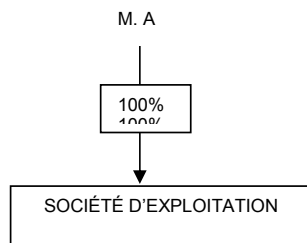
Le SDA constate que l'immeuble est valorisé de façon excessive en vue de l'apport (notamment, des travaux à l'état de projet sont valorisés avec plus-values) et que la nécessité de disposer d'une holding faîtière chapeautant A est peu motivée (projets vagues ou peu réalistes, absence de tiers investisseurs même dans des projets d'envergure). Pour ces diverses raisons, le SDA ne peut valider l'opération.

Cas 12: apport d'actions – gestion non normale

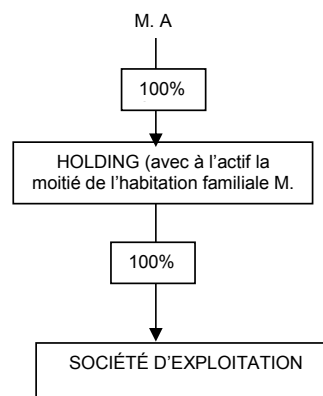
A la suite de circonstances familiales, les enfants mineurs de M. A sont devenus propriétaires de la partie indivise de l'habitation familiale. Pour éviter qu'un éventuel conflit avec l'un des enfants puisse donner lieu à des discussions concernant le droit de M. A d'occuper l'habitation familiale, celui-ci souhaite procéder à l'achat de la moitié indivise de l'habitation, afin de devenir le propriétaire seul et exclusif de son habitation familiale actuelle. Compte tenu de la valeur de marché de l'habitation et des travaux d'amélioration qui devront être exécutés, M. A affirme qu'il ne pourra pas financer cet achat en son nom personnel.

Comme l'achat via la société d'exploitation compliquerait à la fois l'éventuelle vente ultérieure de la société d'exploitation et l'éventuelle adhésion ultérieure d'associés, M. A préfère réaliser l'achat via un holding. Le holding serait constitué par l'apport des actions de la société d'exploitation, afin que les ressources de la société d'exploitation puissent y refluer et être affectées au remboursement du financement externe que prendrait le holding pour l'achat de la moitié de l'habitation familiale.

Structure avant l'opération :



Structure après l'opération :



Le SDA est d'avis que l'apport prévu a pour seul but de régler un problème purement privé aux frais de la société d'exploitation, à savoir l'achat par le holding de la moitié indivise de l'habitation familiale aux enfants mineurs de M. A, via un financement externe qui sera remboursé avec des moyens provenant de la société d'exploitation.

De plus, il faut remarquer que d'une part, le demandeur a une créance en compte-courant sur sa société d'exploitation qui peut être remboursée et qui pourrait être affectée à un achat par M. A en son nom propre, et que d'autre part, la société d'exploitation dispose de liquidités qui pourraient être distribuées au moins en partie au moyen de dividendes à M. A et qui par conséquent pourraient également être affectées à l'achat en nom personnel.

Le SDA est par conséquent d'avis que l'apport prévu n'est pas une opération normale de gestion d'un patrimoine privé.

Cas 13: apport d'actions – pas de gestion normale pour des raisons diverses

Apport par MM. A et B de leurs actions dans la société d'exploitation sprl X (100 % ensemble) dans la sprl Z à constituer. La sprl X ne détient pas de liquidités excédentaires. Les demandeurs détiennent également les actions de la sprl Y, une société immobilière qui est notamment propriétaire de l'usufruit de l'immeuble à usage professionnel dans lequel la sprl X exerce ses activités. La nue-propriété est entre les mains de MM. A et B.

Préalablement à l'apport prévu, la sprl Y vendrait l'usufruit précité à la sprl Z entre-temps constituée par les demandeurs. La sprl X rachèterait également le fonds de commerce d'une autre société préalablement à l'apport.

La demande signale que la sprl X souhaite étendre ses activités et veut attirer pour cela de nouveaux associés via le holding Z. De cette manière, les nouveaux associés devraient contribuer au financement de l'acquisition de l'immeuble à usage professionnel.

Un projet de contrat présenté révèle que des discussions ont déjà eu lieu avec un candidat associé dans le cadre de l'adhésion précitée et qu'il était question de son adhésion à la société d'exploitation sprl X. Selon le demandeur, les négociations ont échoué à la suite notamment de discussions concernant un éventuel achat par le candidat associé d'actions du holding, la sprl Z.

Les demandeurs signalent par ailleurs qu'un financement pour l'achat du fonds de commerce par la sprl X et l'achat de l'usufruit de l'immeuble à usage professionnel par le

holding Z serait plus facile à obtenir si un bilan crédible, avec des fonds propres considérables qui représentent la valeur de la sprl X, pouvait être produit.

Le SDA est d'avis que l'apport prévu par les demandeurs ne s'inscrit pas dans la gestion normale de leur patrimoine privé pour les raisons suivantes :

- le projet de contrat soumis n'atteste pas le fait que les demandeurs aient eu en premier lieu l'intention d'attirer un nouvel associé au niveau du holding, qui financerait de surcroît l'achat de l'usufruit de l'immeuble à usage professionnel (ce qui alourdirait encore le coût de l'adhésion), ni que l'adhésion d'un nouvel associé à la société d'exploitation sprl X même poserait problème parce que la valeur de la sprl X n'est pas exprimée dans son bilan ; l'entrée d'un nouvel associé au niveau de la sprl X (comme prévu dans le projet de contrat présenté) n'est dès lors pas à exclure et le SDA est également d'avis que la motivation invoquée dans le cadre de l'adhésion d'un nouvel associé au niveau du holding Z ne semble pas acceptable et n'est même pas concrète actuellement ;
- il y a quelques années, la sprl X a déjà acheté un fonds de commerce via un financement externe, ce qui indique que la constitution d'un holding n'est pas nécessaire pour obtenir un financement externe de l'achat du fonds de commerce actuel. De plus, il est peu vraisemblable qu'une institution financière qui n'est pas prête à accorder un prêt à une société d'exploitation le fasse effectivement au holding (pour l'achat du fonds de commerce et de l'usufruit de l'immeuble à usage professionnel) qui devrait, pour le remboursement du prêt, faire principalement appel aux ressources de la société d'exploitation, et ce, pour la seule raison que la valeur de la (seule) société d'exploitation serait exprimée dans le holding ;
- les demandeurs affirment également que vu le secteur dans lequel ils sont actifs et pour ne pas être considérée comme un acteur marginal, il est important que la valeur de l'entreprise soit exprimée via le capital ; selon le SDA, cet argument n'est pas déterminant en soi pour requalifier l'apport prévu d'opération qui s'inscrit dans la gestion normale d'un patrimoine privé. Si c'était le cas, tout apport fondé sur un tel raisonnement devrait être considéré comme une opération normale de gestion de patrimoine privé, ce qui n'est pas le cas.

Cas 14: apport d'actions - sociétés « villas »

La famille A désirait apporter les actions de ses 4 sociétés immobilières patrimoniales à Newco, holding à constituer.

Les immeubles d'habitation de la famille A sont la propriété de 2 des sociétés immobilières concernées par l'opération. Le SDA constate que les loyers relatifs aux habitations de la famille sont faibles et que de très importantes plus-values seraient réalisées sur ces immeubles. Le SDA ne peut dès lors avaliser l'opération projetée.

7.1.2.2 Vente d'actions

Cas 1: vente d'actions de la société holding au lieu de la société d'exploitation

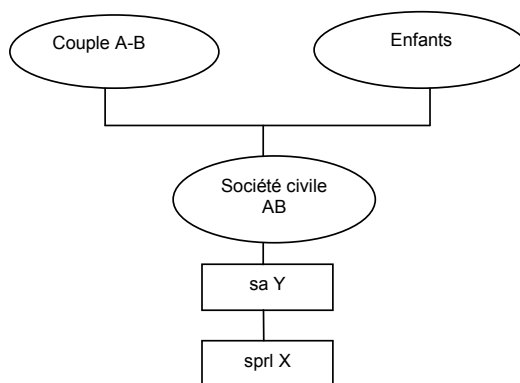
Dans le passé, une décision positive avait été rendue concernant l'apport par le couple A-B de 50% des actions de la sprl X dans la sa Y. Elle a donné lieu à une augmentation de capital considérable. La sa Y possédait déjà 50 % des actions de la sprl X depuis le rachat de la participation d'une partie tierce.

*Rapport annuel SDA 2015
50/89*

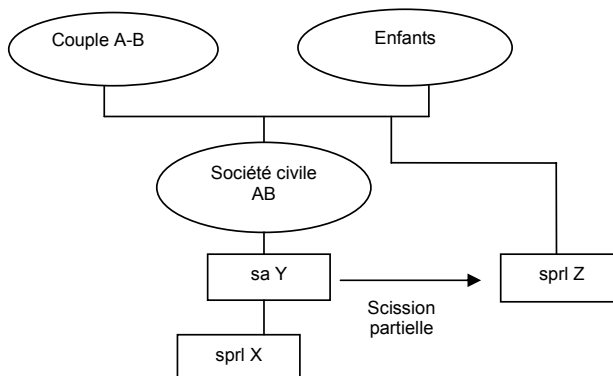
La sa Y a été constituée par le couple A-B. Actuellement, ils possèdent l'usufruit des actions via la Société civile AB. La nue-propriété est entre les mains de leurs enfants. Les demandeurs souhaitent vendre les actions de la sa Y à une partie tierce.

Jusqu'il y a peu, la sa Y avait les fonctions suivantes :

- société holding : détentrice des actions de la sprl X ;
- société de management pour la sprl X ;
- société d'exploitation : exercice de l'activité z ;
- société de patrimoine : gestion des biens immeubles, dont l'habitation familiale du couple.



Récemment, le couple A-B a constitué la sprl Z. La sprl Z a acheté l'activité exercée par Mme B (indépendante). Ensuite, l'activité z a été partiellement scindée par la sa Y et transférée dans la sprl Z. Simultanément, l'habitation familiale a été cédée au couple A-B et le bien immeuble restant a été cédé à la société civile AB.



Comme l'objectif de la partie tierce est d'acheter les actions sprl X que la sa Y avait préparées à la vente et que la sa Y devient totalement superflue dans la nouvelle structure, il est plus logique que la sa Y vende sa participation dans la société d'exploitation sprl X. Les demandeurs ne motivent pas (suffisamment) leur décision de procéder à une vente des actions de la société holding et non de la société d'exploitation qui est l'objectif final de la partie tierce. Le SDA est d'avis que cette opération est inspirée par des motifs fiscaux, ce qui ne s'inscrit pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2: vente d'actions de la société holding au lieu de la société d'exploitation

Monsieur X possède 100 % des certificats de la STAK X qui est actionnaire à 100 % de la société holding étrangère N. N est à la fois une société de management, un holding et une société de financement pour la société d'exploitation T. N détient les actions T, ainsi qu'une obligation considérable en matière de pension (au profit de M. X), d'une créance considérable en compte-courant (vis-à-vis de M. X), et d'un montant considérable en liquidités.

M. X souhaite vendre les certificats de la STAK à son fils qui reprendrait également la dette en compte-courant de M. X. M. X assurera la direction de T pendant quelques années encore, de même qu'il restera administrateur de la STAK. Le fils restera redevable du montant de l'achat.

L'acheteur n'est pas intéressé par l'achat d'une société holding avec une obligation considérable en matière de pension envers le vendeur, une créance en compte-courant sur le vendeur et des liquidités considérables. Le demandeur n'a pas motivé (suffisamment) sa décision de procéder à une vente des actions de la société holding au lieu de la société d'exploitation. Le SDA est d'avis que l'opération est inspirée par des motifs fiscaux.

Cas 3: vente d'actions d'une société de liquidités

Le demandeur détient toutes les actions de la société étrangère X. X détient 35 % des actions de la sa Y. X a été constituée pour extraire les actions sa Y de la sphère familiale et ainsi préserver son fonctionnement. sa Y est une entreprise de services. Récemment, X a vendu les actions sa Y à une partie tierce. Actuellement, X ne possède que les liquidités. Elles seraient investies.

Le demandeur souhaite vendre ses actions X à la sprl B. La sprl B est entièrement détenue par le demandeur et fait office de société de management. Actuellement, la sprl B ne dispose pas de ressources suffisantes pour payer le prix d'achat des actions X, raison pour laquelle une grande partie de la dette sera enregistrée comme dette en compte-courant envers le demandeur.

Le demandeur souhaite centraliser ses ressources dans une société, à savoir la sprl B, pour ensuite investir à partir de cette dernière. A terme, X serait liquidée ou fusionnerait avec la sprl B.

A la suite de la vente de X à la sprl B, une (grande) partie des ressources reviendrait (de manière exonérée d'impôt) au demandeur, des ressources qui ne pourront pas être/ne seront pas utilisées pour des investissements, ce qui est pourtant l'objectif de l'opération. Vu la liquidation ou fusion ultérieure avec la sprl B, on peut affirmer que l'apport ne s'inscrit pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé. L'opération est clairement inspirée par des motivations fiscales. Les objectifs que l'on souhaite atteindre pourraient tout aussi bien l'être au moyen d'une simple fusion de X avec la sprl B.

Cas 4: vente d'actions à sa « propre » société

La vente par le demandeur de sa participation de 100 % dans la société d'exploitation X à sa société de patrimoine Y. X est née il y a plusieurs années de la scission partielle de Y pour des raisons économiques. Le demandeur mentionne qu'il a l'intention de fusionner les sociétés X et Y après la vente précitée (les raisons précitées ne sont plus d'application aujourd'hui).

Le SDA est d'avis que la vente prévue par le demandeur à sa « propre » société Y ne s'inscrit pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé. De plus, la situation qu'il vise pourrait être obtenue par une fusion immédiate des sociétés X et Y, sans vente préalable.

Cas 5: vente d'actions avec conservation du contrôle

Le demandeur a la nationalité néerlandaise. Il a des enfants majeurs de son premier mariage et des enfants mineurs de son deuxième mariage. Les enfants les plus âgés sont actifs dans le groupe néerlandais depuis plusieurs années.

Le demandeur détient (par le biais d'une STAK) toutes les actions du holding néerlandais BV Z. La BV Z détient toutes les actions de la société néerlandaise active dans laquelle le management est centralisé. Cette société d'exploitation centrale détient directement et indirectement des participations dans plusieurs sociétés d'exploitation dans le monde entier.

Le demandeur souhaite céder à court terme une première partie du groupe à ses enfants. A cet effet, les enfants constituent chacun une société holding personnelle. Ensuite, ces sociétés personnelles constituent une société familiale belge à laquelle le demandeur vend 20 % de ses actions certifiées. Le demandeur ne veut pas que ses enfants obtiennent leur participation dans le groupe sans contrepartie. Il a dès lors l'intention de donner 5 % à ses enfants et de vendre 20 % à la société holding familiale.

Le groupe possède une valeur considérable, de sorte que le demandeur obtient un montant considérable à la suite de l'opération précitée. Par ailleurs, il faut remarquer que des réductions de capital considérables ont déjà eu lieu à plusieurs reprises dans le holding faillit. Aucun dividende n'a encore été distribué.

Le SDA est d'avis que les opérations prévues sont principalement inspirées par des considérations fiscales (transférer des ressources au demandeur sans payer d'impôt). Après l'opération, le demandeur conservera le contrôle total. Plusieurs des enfants sont mineurs. Leurs sociétés personnelles seront contrôlées par le demandeur en qualité d'administrateur jusqu'à leur 25^e anniversaire. Le demandeur souhaite vendre ses actions parce qu'il veut que ses enfants apprennent à « entreprendre ». Ce raisonnement ne peut cependant être invoqué que pour les enfants majeurs, mais il est démenti par l'absence de contrôle (le demandeur conserve entièrement le contrôle des sociétés). Pour ce qui concerne les enfants mineurs, le prix de l'acquisition sera remboursé avant qu'ils puissent exercer la moindre influence sur la gestion du groupe.

Cas 6: vente d'actions à une société holding des 'jeunes' enfants avec conservation du contrôle

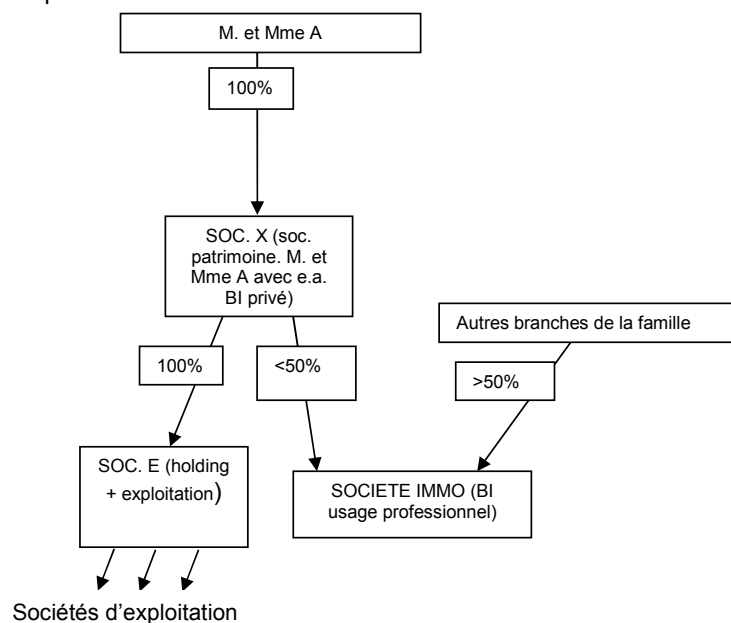
M. et Mme A, tous deux quadragénaires, souhaitent céder le groupe d'entreprises à leurs enfants dont certains sont encore mineurs. Les parents souhaitent se donner les moyens financiers nécessaires pour satisfaire à leurs besoins et ont dès lors l'intention de vendre X à HOLDCO à constituer par les enfants (99%) et un autre membre de la famille (1%). Seuls les enfants majeurs interviendront comme fondateurs, les autres enfants étant encore mineurs.

M. et Mme A n'ont cependant aucunement l'intention de transférer immédiatement les compétences de gestion à leurs enfants. A cet effet, les actions de HOLDCO seront cédées à une STAK dont M. A assurera la direction/le contrôle. Ensuite, l'obligation sera imposée aux enfants majeurs de céder les certificats qu'ils ont obtenus, chaque fois pour une partie donnée, aux enfants mineurs au moment de leur accès à la majorité, de sorte que tous les enfants détiennent finalement un nombre égal de certificats de la STAK lorsqu'ils seront

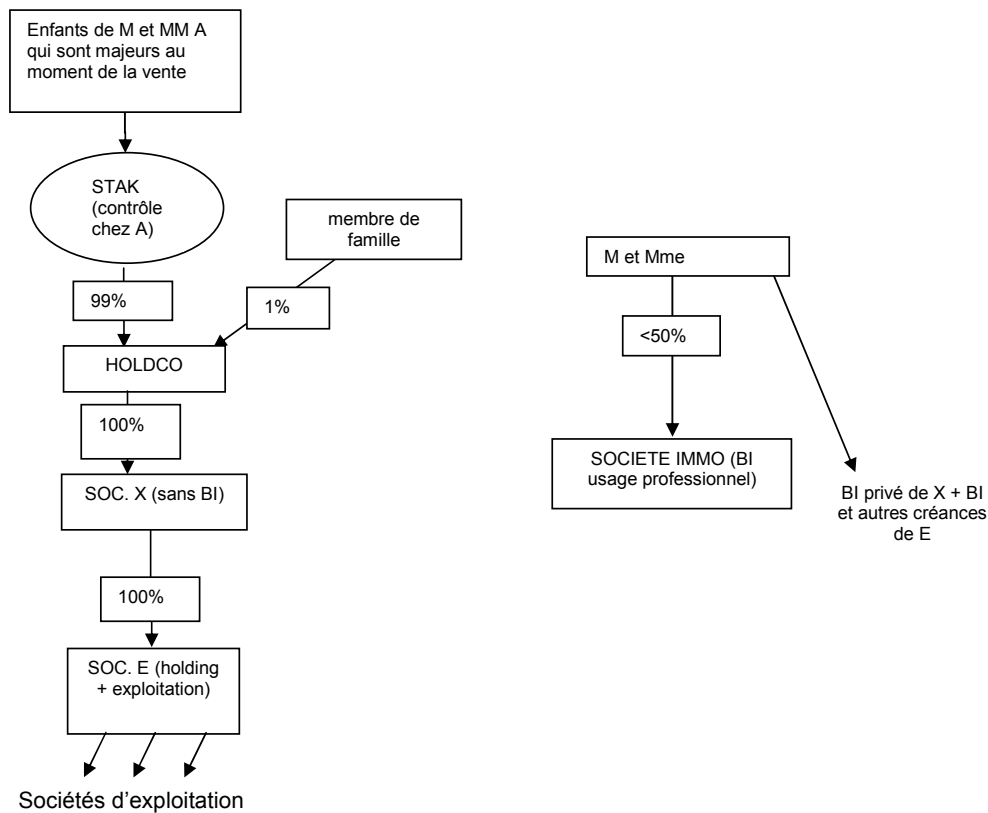
majeurs. Cela revient donc à ce que M. et Mme A cède les droits patrimoniaux du groupe aux enfants, mais conservent le contrôle du groupe.

Ensuite, M. et Mme A rachèteront à X leur participation minoritaire dans la société IMMO à un prix conforme au marché, ainsi que le bien immobilier privé appartenant à l'actif de X et certains biens immobiliers et autres créances relevant de l'actif de E.

Structure avant l'opération :



Structure après l'opération:



Le SDA est d'avis que la vente projetée ne constitue pas une opération normale de gestion du patrimoine privé par ce que (i) on envisage la vente à la holdco des enfants dont certains ne peuvent agir comme fondateurs parce qu'ils sont mineurs et (ii) ceux-ci n'ont pas encore atteint l'âge de décider s'ils ont un réel intérêt de poursuivre les activités du groupe.

Cas 7: Vente d'actions d'une société immobilière au lieu de vente de l'immeuble

M. X a dépassé l'âge légal de la pension. Depuis les années 1980, il a exercé ses activités professionnelles par le biais de la société d'exploitation A. Début des années 2010, la société A a cessé toute activité commerciale. La société A demeure cependant propriétaire des bâtiments d'exploitation, donnés en location depuis quelques années à la société d'exploitation B, détenue par la société holding C du fils de M. X, actif dans le même domaine d'activité que l'était son père auparavant.

L'opération projetée par M. X consiste en la vente des actions de la société A à la holding C appartenant à son fils.

Le SDA a refusé d'avaliser l'opération au motif que celle-ci n'est motivée que par la volonté de réaliser la vente d'un immeuble (autrement dit, un « asset deal ») et non de celle de vendre une activité sociétale, immobilière ou autre.

7.1.2.3 Vente et apport d'actions

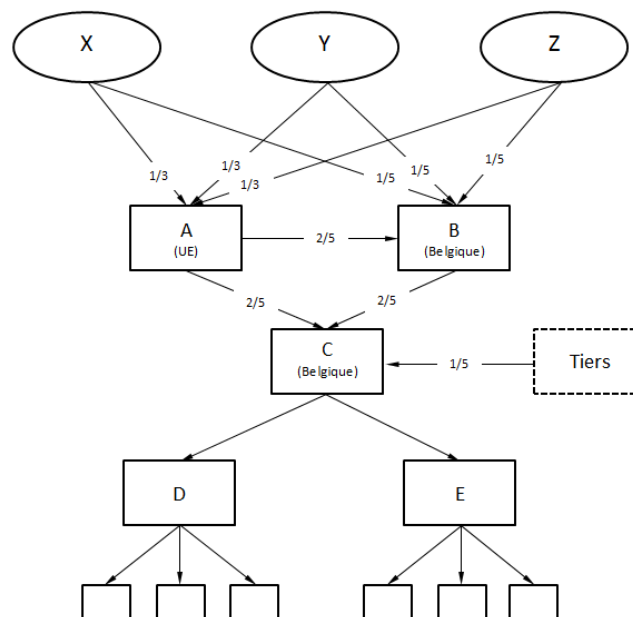
Cas 1: apport et vente d'actions – usage des liquidités excédentaires à des fins personnelles

Le demandeur M. X est associé majoritaire des sociétés opérationnelles A et B. Il est également l'associé unique de sa société de management C. Le demandeur projette de réaliser un apport de sa participation dans A à sa société de management C, ainsi qu'un « apport mixte » de sa participation dans B à C. L'apport mixte sera rémunéré à concurrence de +/- 60% par des parts sociales représentatives du capital social de C (augmentation de capital de C) et à concurrence de +/- 40% par inscription en dette (qui sera apurée en fonction des liquidités existantes et à venir de C). Le volet vente est motivé par la volonté de X de faire construire, à titre privé, une villa qu'il occupera personnellement.

Le SDA a refusé d'avaliser l'opération aux motifs que l'utilisation des « liquidités excédentaires » de C, au sens entendu par le Collège, dans le seul but de réaliser un projet personnel, ainsi que le choix de l'acte juridique (ou de l'ensemble d'actes juridiques réalisant la même opération) poursuit exclusivement un motif fiscal.

Cas 2: apport et vente d'actions à une « propre » société holding – société holding sur société holding

Les trois frères, X, Y et Z sont les actionnaires (1/3 chacun) d'un Groupe de sociétés dont l'organigramme se présente comme suit :



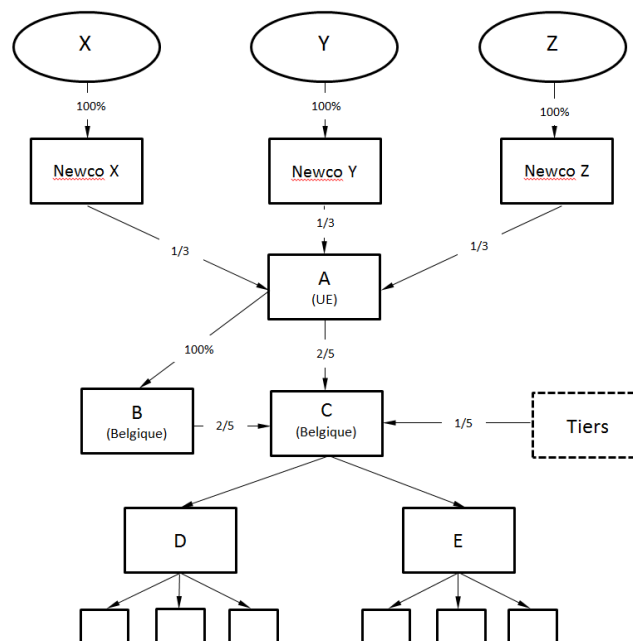
Les holdings pures A et B sont intégralement aux mains des trois frères et servent de vecteurs de détention du patrimoine financier familial hérité des générations antérieures. La holding C développe ses activités directement et/ou au travers de ses filiales. La structure du Groupe a été mise en place, à l'époque, par les parents.

Opérations projetées

Dans un premier temps, chacun procéderait à la vente de ses actions B à la holding A. Le prix serait payé sous forme d'émission d'un emprunt obligataire, au taux de X%, assorti de warrants, pour une durée de trente ans.

Dans un second temps, chacun ferait apport de ses actions A à une holding propre à constituer (Newcos).

Organigramme après les opérations



Avis du SDA

Le SDA ne donne pas son aval et relève les points négatifs suivants :

- chaque demandeur a déjà réalisé des opérations de plus-values internes importantes (ventes d'actions des sociétés concernées, dont une vente récente) ;
- l'acheteur, la holding A, a encore d'importantes dettes à l'égard des demandeurs suite aux opérations antérieures ; pour financer le nouvel achat des actions B, la holding A devrait émettre un emprunt obligataire à long terme (20-30 ans) ;
- les holdings A et B n'ont pas distribué de dividendes depuis de nombreuses années ; de plus, suite à l'opération de vente projetée, A se retrouvera dans l'impossibilité de distribuer le moindre dividende vers les Newcos, et ce, pour plusieurs années. Les Newcos se verront ainsi privées de moyens en vue de développer de nouveaux projets, par branche familiale. Les Newcos n'ont par ailleurs aucun projet concret ;
- la structure actuelle du Groupe est qualifiée de structure « holding sur holding ». La seconde opération aboutirait à ajouter un étage supplémentaire ;
- l'emprunt obligataire est assorti de warrants (l'éventuel exercice de ces warrants pourrait à nouveau modifier l'actionnariat) ;
- globalement, l'opération ne peut être qualifiée de simple.

7.1.3 Exonération des bourses de doctorat

Dans le prefilling présenté au SDA, le demandeur souhaite combiner, pendant une durée déterminée, sa bourse de doctorat avec un stage en tant qu'avocat. Le demandeur doit effectuer ce stage de 3 ans comme avocat-stagiaire pour obtenir son inscription au barreau de l'Ordre des avocats.

La question qui est posée dans le cadre de ce dossier, est de savoir si les activités effectuées en tant qu'avocat-stagiaire ont été exercées par le demandeur « sans aucun lien avec les travaux de recherche exercés dans le cadre de sa thèse doctorale et par conséquent permettent l'exonération de la bourse de doctorat ».

La thèse de doctorat du demandeur a trait à la procédure pénale.

Un avocat (et donc un avocat-stagiaire) fait partie du système judiciaire. C'est un professionnel du droit, indépendant, qui est choisi par une partie intervenante pour participer aux audiences, procéder aux instructions préparatoires et défendre ses intérêts lors du procès. Il est également chargé de donner des conseils juridiques, de rédiger des documents juridiques et de fournir d'autres formes d'assistance juridique.

En tant que stagiaire, un avocat a, entre autres, les obligations suivantes : se rendre régulièrement au cabinet de son maître de stage en vue de sa formation pratique, assister aux audiences des juridictions, particulièrement des tribunaux et des cours, afin de suivre les procédures et les plaidoiries et le prononcé des jugements, défendre les affaires qui lui sont attribuées, etc.

Vu ce qui précède, il peut être établi qu'il existe un certain nombre de points communs entre les travaux de recherche effectués en tant que doctorant et les activités qui sont exercées dans le cadre de la profession d'avocat.

De ce fait, il existe un lien entre les travaux de recherche effectués en tant que doctorant et les activités exercées dans le cadre du stage en tant qu'avocat-stagiaire afin d'obtenir une inscription au barreau de l'Ordre des Avocats.

Par conséquent, les conditions d'exonération de la bourse de doctorat ne sont pas remplies et celle-ci constitue un revenu professionnel imposable pour le doctorant.

7.1.4 Dispense de versement du Précompte Professionnel (PP) dans le cadre du travail en équipe

La sa X, active dans le secteur de la distribution, souhaite bénéficier de la dispense partielle de versement du précompte professionnel en matière de travail en équipe pour son centre de distribution sis en Flandre et propose à cet effet un certain nombre d'adaptations opérationnelles.

Elle veut plus particulièrement réaménager son équipe du matin et du soir de sorte que l'équipe du matin travaille de 4 h 00 à 12 h 00 et que l'équipe de l'après-midi travaille de 15 h 00 à 23 h 00.

Deux problèmes subsistent: premièrement les activités des deux équipes ne sont pas identiques à 100 % mais diffèrent quelque peu, et deuxièmement, les deux équipes ne se suivent pas directement à cause d'une grande interruption de midi.

Le demandeur indique que ces deux problèmes sont liés à la spécificité du secteur de la distribution. En l'espèce, il y a une différence relativement à la nature et l'ampleur des activités liées à la réception et au tri des paquets d'un côté, et celles liées à la préparation de l'expédition de ces paquets vers les destinataires de l'autre. Le fait qu'aucune activité ne puisse être effectuée durant un certain nombre d'heures dans le centre de distribution est également une spécificité du secteur, étant donné que, notamment, des paquets en provenance de l'étranger sont livrés.

La disposition légale prescrit cependant que le même travail - et non pas un travail similaire - en termes de nature et d'ampleur doit être effectué par les différentes équipes. De plus, la pause de midi est inconciliable avec le texte légal même si celle-ci se justifie par la nature des activités dans le secteur de la distribution, qui ne permettent pas un travail sans interruption.

7.1.5 Achat d'appartement à titre de résidence secondaire

Le demandeur est fonctionnaire et travaille aux Pays-Bas. Il est domicilié dans une commune côtière et doit obligatoirement être présent, dans le cadre de son activité professionnelle, sur son lieu de travail, situé aux Pays-Bas, peu de temps après un appel.

Le déplacement de son domicile à son lieu de travail dure au minimum une heure, de telle sorte qu'il ne peut jamais arriver sur son lieu de travail dans les délais imposés.

Pour cette raison, le demandeur procède à l'achat d'un appartement aux Pays-Bas. Le loyer mensuel estimé de l'appartement s'élève à 1.245,00 euros.

Le demandeur fournit également une attestation de travail dans laquelle il apparaît qu'il est en service depuis 1996 en tant que fonctionnaire.

Compte tenu que le demandeur travaille depuis 1996 sur son lieu de travail actuel aux Pays-Bas, et qu'il n'a acheté que récemment un appartement près de son lieu de travail, la question se pose de savoir comment le demandeur se rendait au travail auparavant.

Le demandeur a fait savoir qu'il disposait auparavant d'un appartement, qui appartenait à son employeur, et qu'il devait partager cet appartement avec un collègue.

Il peut donc être déterminé que le demandeur dispose d'une possibilité d'hébergement depuis 1996, située près de son travail, qui lui a permis d'exercer sa profession pendant presque 20 ans. Le demandeur a, de ce fait, opté pour l'acquisition d'un appartement plus confortable, bien que son employeur mette toujours aujourd'hui à sa disposition un appartement situé près de son lieu de travail. À la question de savoir si l'acquisition de l'appartement était nécessaire dans ces circonstances pour acquérir ou conserver des revenus professionnels, conformément à l'article 49, CIR 92, il est répondu par la négative.

Les frais d'acquisition de l'appartement doivent être considérés comme une dépense à caractère personnel, et ils ne peuvent pas être considérés comme des frais professionnels, conformément à l'article 53, 1°, CIR 92.

7.1.6 Droits d'auteur

Cas 1:

La demande vise à savoir si les revenus qui proviennent de la mise à disposition de brochures réalisées par monsieur Y pour la sprl X peuvent être qualifiés de revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur en sens de l'article 17, § 1^{er}, 5°, CIR 92.

La société fournit des avis en matière de calculs de stabilité, de construction et de conception d'immeubles et de commerce d'applications logicielles.

Monsieur Y réalise une série de brochures qu'il souhaite mettre à disposition de la sprl X pour assurer sa promotion/publicité. Ces brochures comprennent un texte explicatif et des illustrations des projets réalisés. La sprl X souhaite utiliser ces brochures pour la promotion de ses activités, en tant qu'illustration de ses projets de référence lors de marchés publics et en tant qu'illustration de ses compétences et de son expertise lors d'offres à des professionnels potentiels et des clients particuliers. Les brochures ont pour objectif de mettre en lumière la bonne réputation et l'expérience de la sprl X en tant qu'ingénieur stabilité pour les bâtiments à ossature bois, dans le secteur de plus en plus compétitif de la construction de bâtiments à ossature bois.

Monsieur Y souhaite à chaque fois conclure un contrat d'1 an avec la sprl X pour la cession de ses droits d'auteur sur les brochures qu'il a réalisées.

Monsieur Y estime que la rémunération pour la cession des droits d'auteur peut être estimée à 3 % du chiffre d'affaires, ce en se basant sur une série de projets déjà réalisés grâce à l'utilisation des brochures, et en invoquant l'argument de la fidélisation des clients via l'utilisation des brochures de l'autre.

Il a également été indiqué que monsieur Y recevra une rémunération d'environ 32.000 EUR sur base annuelle pour ses activités en tant qu'administrateur et auteur. Les rémunérations pour ces activités ne seront pas réduites.

Lors de la discussion du dossier avec le demandeur, un exemple de brochure a été présenté par monsieur Y et des explications supplémentaires ont été données en ce qui concerne la nature des fiches de projet réalisées et de l'utilisation de celles-ci par la sprl X. Monsieur Y réalise des fiches de projet dans lesquelles les projets antérieurs sont expliqués (composés d'une présentation générale du projet, d'explications relatives à l'apport personnel de monsieur Y et d'une illustration à l'aide de photos).

Le SDA s'est posé la question de savoir s'il est effectivement question de droits d'auteur vu que la brochure consiste plutôt en un rapport des projets réalisés dans le passé. Vu que l'originalité du travail ne semble pas suffisante, et qu'il s'agit selon le SDA bien plus d'une forme ordinaire de publicité, le SDA n'est pas convaincu qu'il est vraiment question d'œuvres protégées par les droits d'auteur et qu'il n'est pas nécessaire pour la société d'acquérir les droits patrimoniaux sur ses œuvres pour exercer son activité professionnelle.

Cas 2:

La société X va notamment développer ses activités dans le domaine de la santé et des politiques publiques et privées permettant de favoriser le développement de projets dans le domaine de la santé.

Ceci sera rendu possible essentiellement grâce au travail de conception et de formalisation de plusieurs concepts et de process que le gérant de la société X a pu synthétiser au moyen de l'expertise que ce dernier a pu acquérir au cours de son expérience professionnelle particulière.

La société X souhaite dès lors obtenir du SDA la confirmation que les montants qui seront attribués à son gérant par la société X, en contrepartie de la cession de ses droits d'auteur, seront qualifiés de revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, 5° CIR92

Le SDA estime à ce propos que:

- L'activité de la société X et de son gérant consiste exclusivement en une activité de conseil et de lobbying ;
- Il n'est pas démontré en l'espèce que l'activité soit de nature à produire des œuvres pouvant bénéficier de la protection des droits d'auteur au sens du livre XI, Titre 5 du Code de droit économique.

Le SDA ne peut également que constater que les clients de la société X sont exclusivement intéressés par les conseils délivrés par la société X et non par l'acquisition des droits sur une œuvre prétendument protégée.

Cas 3:

La SPRL X souhaite qualifier de droits d'auteur une partie des rémunérations attribuées à ses salariés actifs pour l'aménagement de nouveaux bureaux, tant au niveau études, plans, mobilier, cloisons, parachèvement, architecture intérieure que suivi de chantier.

Le SDA estime à ce propos que:

- Bien qu'il ne soit pas exclu que les travaux architecturaux puissent bénéficier de la protection de la législation relative aux droits d'auteur, il est généralement difficile pour les architectes de démontrer l'originalité de leurs travaux architecturaux;
- 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 reflète, dans une moindre mesure, l'effort intellectuel qui donne à la construction un caractère individuel, marqué de l'empreinte de l'auteur;
- Ce n'est dès lors que dans des cas très exceptionnels et individuels, où il est question d'un style reconnaissable, original et propre à l'architecte qu'un pourcentage réalisé sur un tel projet pourrait être pris en compte à titre de revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur;
- Les projets présentés et consultés sur le site web de la SPRL X (des sociétés pharmaceutiques, des guichets d'entreprises, des associations sans but lucratif, des bureaux d'avocats, des entreprises actives dans le secteur de la chimie, de l'informatique, des télécommunications, du trading, etc.) ne sont pas de nature à être pris en compte à titre d'œuvres protégées par le droit d'auteur.

Le SDA ne peut également que constater que les clients de la SPRL X sont exclusivement intéressés par l'aménagement de leurs bureaux et non par l'acquisition des droits sur l'œuvre prétendument protégée.

Les sommes ainsi versées à la SPRL X constituent donc la contrepartie des prestations effectuées par la SPRL X et ne résultent pas d'une quelconque cession ou concession de droits d'auteur.

7.1.7 Warrants

Cas 1:

La demande a trait au traitement fiscal de warrants sur des actions privilégiées de la sa X octroyés aux managers de celle-ci (qui sont imposables en Belgique).

La sa X souhaite mettre en œuvre un plan de warrants (plus précisément des warrants sur des actions privilégiées de la sa X) réservé aux managers.

Les warrants donnent droit à des actions privilégiées. Les actions privilégiées donnent droit à un prix de vente de préférence lors de la vente de la sa X en fonction de l'IRR qui a été réalisé par les actionnaires. Les actions privilégiées sont soumises à des restrictions en matière de cessibilité.

En cas de départ « fautif » (bad leaver), tous les warrants deviennent caducs. Dans les autres cas (good leaver), une partie des warrants est annulée, en fonction du moment où le départ a lieu. Les warrants ne sont pas transférables, sauf en cas de décès.

Dans le plan en projet, il est précisé que les warrants ne pourront être exercés que dans le cas d'un exit (vente de la sa X).

Les actions ne donnent aucun droit à un quelconque dividende. Seule le prix de vente de préférence est prévu.

Le fait que les warrants seront effectivement exercés dépend en pratique du rendement qui est obtenu par les détenteurs d'actions ordinaires. Les warrants ne procureront un gain que dans l'hypothèse où la valeur de la sa X a augmenté avec un multiplicateur m.

Le SDA estime que les warrants concernés ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 42, § 1^{er} de la loi du 26 mars 1999 dès lors que les actions sous-jacentes n'ont pas les caractéristiques essentielles exigées pour des actions ou des parts bénéficiaires. Les warrants sont uniquement offerts pour permettre de verser (en espèces) le prix de vente de préférence manager en cas d'exit.

Une attribution imposable n'apparaît qu'au moment de l'exercice des warrants, lequel dépend d'un événement futur et incertain.

Cas 2:

La demande porte sur la validation par le SDA d'un Plan d'options sur SICAV d'actions contenant notamment une clause prévoyant un ajustement à la baisse du prix d'exercice de ces options et qui permettra aux bénéficiaires de réaliser, au minimum, un gain égal au montant de l'avantage imposable lors de l'attribution des options.

En l'espèce, le SDA constate que le bénéficiaire ne court plus aucun risque lié non seulement à l'impôt qu'il a dû supporter du chef de l'octroi des options mais que de surcroît, celui-ci est également certain de récupérer au minimum la totalité de l'avantage imposable déterminé forfaitairement. Force est donc de constater que le bénéficiaire n'encourt plus aucun risque et ce, nonobstant la période de blocage d'un an prévue initialement dans le Plan.

Le SDA ne peut par conséquent exclure l'application de la mesure anti-abus de droit définie à l'article 344, paragraphe 1^{er} du CIR 92 eu égard aux circonstances propres au cas d'espèce.

7.1.8 Estimation de l'usufruit

L'opération concerne l'acquisition scindée d'un bien immobilier, par laquelle la société achète le droit d'usufruit pour une période de 25 ans et l'administrateur/associé achète la nue-propriété.

Selon le demandeur, le but de l'opération est que la société acquiert un bien immobilier qui génère des revenus. Le bien immobilier sera loué par la société-usufruitière à des tiers durant la durée complète de l'usufruit. Après expiration de l'usufruit, l'administrateur pourrait lui-même habiter le bien.

Il ressort toutefois des données fournies que le rendement attendu de l'investissement, compte tenu du prix payé pour l'usufruit, durant la durée de l'usufruit, est presque nul pour la société.

Le SDA estime qu'une opération de ce type entre des parties indépendantes ne serait pas réalisée vu que la société, au travers de l'acquisition de l'usufruit d'un bien immobilier destiné à la location à des tiers vise logiquement à obtenir un rendement compte tenu des risques qui y sont liés.

La société doit d'ailleurs obtenir son retour sur investissement via la location du bien immobilier au cours de la durée de l'usufruit à défaut d'éventuelle plus-value sur le bien immobilier dès lors que cet actif disparaît de son bilan au moment de l'extinction de l'usufruit.

Compte tenu de ce qui précède, le SDA estime que la taxation d'un avantage de toute nature sur la base de l'article 32, CIR 92, ne peut pas être exclue dans le chef de l'administrateur, et que dans le chef de la société les frais résultant de l'investissement dans l'usufruit du bien immobilier ne satisfont pas aux conditions de l'article 49, CIR 92.

7.1.9 Qualification des revenus à l'impôt des personnes physiques

Cas 1:

Le demandeur est actif dans l'immobilier, au travers de différentes sociétés. Ses affaires sont couronnées de succès. Il possède une société qui achète et vend des biens immobiliers, et une autre société qui réalise des travaux d'aménagement.

En outre, le demandeur s'est constitué un important patrimoine privé, qui a été investi dans des biens immobiliers donnés en location. Des emprunts ont été contractés pour l'achat de ces biens immobiliers. Cela porte sur un grand nombre de biens immobiliers, tant commerciaux que destinés à l'habitation. Il est seul propriétaire de certains bâtiments, pour d'autres il est copropriétaire avec son frère (qui est également actif dans les sociétés).

Ces bâtiments sont tous loués par une agence immobilière. Le demandeur souhaite maintenant apporter les biens immobiliers à l'une de ses sociétés.

Compte tenu que le demandeur est actif dans le secteur de l'immobilier, que la location des immeubles appartenant à son patrimoine privé est étroitement liée à son activité professionnelle, qu'il a emprunté pour acquérir les immeubles, qu'il a acheté certains immeubles avec son frère et que cela porte sur un grand nombre des biens immobiliers, le

SDA estime qu'il ne peut pas être exclu que la plus-value qui est réalisée lors de l'apport constitue un revenu professionnel.

Cas 2:

Monsieur X est propriétaire de plusieurs biens immobiliers dont un est loué sur un site internet spécialisé dans le « B&B » depuis le mois de janvier 2015.

Il s'agit d'un appartement meublé composé d'une seule chambre et situé en plein centre de Bruxelles.

La demande vise à obtenir la confirmation, d'une part, que cette location dite « B&B » puisse s'analyser comme un revenu immobilier pur et simple et non comme un revenu professionnel et d'autre part, que cette même location puisse être exemptée en vertu de l'article 44 §3, 2° du Code de la TVA.

Étant donné le fait que le Demandeur est assujéti à la TVA sous le régime de la franchise de la taxe depuis juin 2015, force est de constater que la question relative à l'exemption en vertu de l'article 44 §3, 2° CTVA posée doit être déclarée irrecevable.

Il est notamment ressorti des éléments communiqués par le Demandeur que Monsieur X mettait en œuvre des moyens que l'on peut qualifier de professionnels pour permettre la location de son bien en assurant notamment une gestion active des réservations ainsi qu'un suivi personnalisé de tous ses clients.

De plus, il est également constaté que la large publicité garantie par le site internet spécialisé sur lequel l'annonce est placée, contribue aussi grandement au succès de l'activité de Monsieur X pour qui les réservations affichaient déjà complets deux mois à l'avance.

Des éléments qui précèdent et compte tenu notamment de l'utilisation par Monsieur X de méthodes similaires à celles utilisées dans le secteur de l'hôtellerie ainsi que des prestations effectuées par Monsieur X, on peut considérer que l'opération ne peut être envisagée comme de la simple location immobilière dont les revenus sont imposables à titre de revenus immobiliers. Les revenus de cette activité sont à considérer comme des bénéfices imposables conformément à l'article 24 CIR 92.

Cas 3:

En 2010, Monsieur X a acquis suite à la faillite de la Société A un tréfonds sur un terrain bâti pour un montant particulièrement faible.

Auparavant, un entrepôt avait été construit sur ce terrain par la Société de leasing B en vertu d'un droit de superficie concédé par la Société A. La Société de leasing B avait donné ensuite l'entrepôt en location à la Société A.

Suite à la faillite de la Société A, cet entrepôt a été donné en location en 2010 à la Société C, société dont Monsieur X est actionnaire et administrateur.

En 2014, suite à l'incendie de l'entrepôt, la Société de leasing B a mis fin au contrat de location avec la Société C et a renoncé gratuitement au profit de Monsieur X à son droit de superficie portant sur cet entrepôt. Suite à cette renonciation, Monsieur X a obtenu la pleine propriété du terrain.

Monsieur X souhaite maintenant vendre ce terrain (avec les fondations résiduelles) à une nouvelle société à constituer par lui en réalisant une importante plus-value.

Monsieur X souhaite que le SDA confirme que la plus-value qui est réalisée à l'occasion de la vente du terrain et des fondations résiduelles ne constitue ni un revenu professionnel au sens de l'article 23, CIR 92 ni un revenu divers au sens de l'article 90, 1° CIR 92.

Le SDA estime que le demandeur a pu obtenir le tréfonds pour un prix très largement inférieur à sa valeur de marché en raison de sa qualité d'actionnaire et d'administrateur de la Société C (locataire de l'entrepôt). Le SDA confirme que l'opération sort du cadre d'une gestion normale de patrimoine privé et estime par conséquent que la plus-value réalisée constitue un revenu divers imposable en vertu de l'article 90, 1° CIR 92.

Au surplus, le SDA ne peut exclure l'existence d'un avantage de toute nature dans le chef de Monsieur X en 2010 au moment de l'acquisition du tréfonds pour un prix très inférieur au prix de marché en raison de ses liens étroits avec la Société C.

7.1.10 Transfert d'un bien immobilier en usufruit – plus-value taxable

En 2008, la sprl X a acheté, au moyen d'une acquisition scindée, l'usufruit d'un immeuble pour une période de 30 ans, la nue-propriété a été acquise par le gérant de la sprl X et son épouse.

En 2014, une partie du bien immobilier a été vendue, aussi bien par l'usufruitier que par les nu-propriétaires. Le bâtiment a alors été scindé en deux lots au moyen d'un acte de base. 870/1.000^e ont été attribués au lot vendu, et 130/1.000^e au lot non-vendu.

Un prix global est prévu dans l'acte de vente, sans répartition spécifique entre les parties venderesses (usufruitier et nu-propriétaires).

Afin de répartir le prix entre la société et les nu-propriétaires, le comptable propose une méthodologie pour laquelle il souhaite obtenir une confirmation.

Le demandeur affirme dans ce cadre que la diminution de valeur de l'usufruit sur un terme de 30 ans a lieu de manière linéaire.

Selon le demandeur, la valeur comptable de l'immeuble pourrait être également répartie suivant la clé utilisée dans l'acte de base lors de la scission en lots.

Ce faisant une moins-value serait réalisée par la société sur la vente de l'usufruit.

Le SDA peut suivre à l'approche proposée, mais estime que l'on doit tenir compte des travaux d'amélioration drastiques qui ont été exécutés dans l'immeuble, aux frais de la société.

Comme il s'agit manifestement de grosses réparations qui incombent, selon les dispositions du Code civil, au nu-propriétaire, les nu-propriétaires doivent payer, à cet effet, une indemnité à l'usufruitier.

Selon le SDA, il doit être tenu compte de la valeur comptable des grosses réparations (au prorata de la partie vendue du bien) lors de la répartition du prix de vente entre la société et le couple. Cette valeur doit être attribuée à la société lors de la répartition du prix de vente.

Le SDA estime, par conséquent, que la société réalisera une plus-value imposable au lieu d'une moins-value, à la suite de la vente du bien immobilier.

7.1.11 Frais propres à l'employeur

Le demandeur souhaite recevoir la confirmation qu'une indemnisation des frais propres à l'employeur peut être payée, en application de l'article 31, alinéa 2, 2°, CIR 92, tenant compte des montants qui ont été publiés à ce propos, de manière périodique, par l'administration ONSS sur son site web.

De la sorte, il est envisagé d'indemniser les ouvriers concernés pour certains frais de vêtements de travail, de matériel, de frais liés au travail, de nuitées, de frais de voiture et de mobilité.

Par manque d'un quelconque étayage du demandeur en ce qui concerne la réalité des frais prétendus au nom des ouvriers concernés, le SDA est d'avis que la demande ne peut être jugée favorablement.

La simple référence à ce qui est potentiellement acceptable pour l'administration de l'ONSS (si toutes les conditions à cet effet sont satisfaites) n'est en aucun cas suffisant.

7.1.12 Prix de transfert – Prise en charge des frais de restructuration

Résumé de la situation

Afin de faire face à la faible croissance économique en Europe, un plan d'action a été mis sur pied, au niveau du groupe, qui consiste à améliorer l'efficacité opérationnelle dans le futur en réalisant des actions visant à réduire les coûts et à augmenter les revenus. Pour soutenir ce plan, tant au niveau des filiales des divisions opérationnelles, que des divisions corporate, des analyses ont été effectuées afin, vu le contexte économique, de créer des synergies, d'identifier un certain nombre de fonctions superflues, ainsi que d'élaborer des plans de départ anticipé, compte tenu des futurs besoins en personnel et des dispositions légales et réglementaires applicables dans chaque pays.

Vu que les coûts liés à de tels plans ont une influence positive sur la future rentabilité des filiales concernées, chaque filiale supporte les frais du plan qu'elle élabore. Ceci vaut également pour les filiales de la division corporate du groupe qui offrent des services aux divisions opérationnelles.

Compte tenu du recul des activités de support aux divisions opérationnelles, la société belge X a également dressé la liste des fonctions superflues et en concertation avec le conseil d'entreprise, élaboré un plan basé sur un système crédit-temps à mi-temps, avec dispense des prestations. Dans ce cadre, une rémunération égale à 70% des rémunérations brutes fixes et variables est proposée, durant une période maximale de 4 ans, se terminant au plus tard, au moment du 65^e anniversaire.

Au total, 45 membres du personnel ont répondu favorablement à cette proposition, ce qui signifie qu'à partir de 2014, la société X supportera des coûts en contrepartie desquels plus aucune prestation ne sera fournie et donc imputée aux filiales du groupe qui font appel à la société X pour un certain nombre d'activités de support. Le coût total de ce plan a été estimé à x millions EUR.

Étant donné que toutes les filiales du groupe supporteront leurs propres frais de restructuration dans le cadre de ce plan d'action global, il en sera de même pour la société X.

Opération(s) soumise(s)

Les coûts liés au plan décrit ci-dessus, qui restent du point de vue fiscal à charge de la société X et qui ne peuvent pas être imputés aux filiales du groupe qui font appel aux services de support de la société X, peuvent-ils être considérés comme des frais professionnels déductibles ?

Avis du SDA

Vu que la société X peut être considérée comme un prestataire de service assumant des risques limités, il est illogique que X ne puisse pas refacturer de tels frais.

La non-refacturation peut être considérée comme l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole à la société du groupe qui a pris la décision de mettre sur pied ce plan. Le demandeur a indiqué qu'il mettait un terme au prefilling et qu'il n'introduisait pas de demande relative à cette problématique.

7.1.13 Déduction pour revenus de brevet

Résumé de la situation

Fin 2014, deux brevets ont été demandés par M. X en son nom personnel (un troisième brevet doit encore être demandé) dans l'attente de la mise en place du business model et de choix de la structure de commercialisation à créer.

Le demandeur souhaite attribuer la demande de brevet pour les brevets 1 et 2 à la société en formation et bénéficier de la déduction pour revenus de brevet visées aux articles 205/1, à 205/4, CIR 92, pour les 3 brevets précités (dont le dernier doit encore être demandé).

Outre la question de savoir si une société en formation a droit à la déduction pour revenus de brevets pour des brevets qui ont déjà été demandés en 2014 au nom d'une personne physique (l'administrateur de la société à constituer), se pose également la question de savoir s'il ne convient pas d'exiger que la société apporte des améliorations au brevet.

Opération(s) soumises

Les opérations réalisées antérieurement à la création d'une société mais dans le cadre de la constitution de celle-ci, en particulier la demande de brevets introduite en nom personnel par M. X, peuvent-elles être considérées comme effectuées par la société en constitution ?

Avis du SDA

Dans certains cas, l'administration accepte la rétroactivité d'actes de société, ceci aux trois conditions cumulatives suivantes (Com. IR 1992 n° 340/82) :

- la rétroactivité « juridique » doit correspondre à la réalité ;
- la rétroactivité doit avoir trait à une courte période ;
- la rétroactivité ne peut pas faire obstacle à l'application correcte de la législation fiscale.

Le SDA estime qu'il n'est pas satisfait aux conditions cumulatives du Com. IR 1992 n° 340/82, et ne peut par conséquent accepter la rétroactivité invoquée.

7.1.14 Recevabilité

Résumé de la situation

En 2012, une entreprise belge a obtenu un brevet d'invention. La société demanda pour la première fois une déduction pour revenus de brevet pour les revenus relatifs à l'exercice comptable 2013 (exercice d'imposition 2014).

En 2015, la société a introduit une demande de prefilling. Cette demande a trait à la détermination des revenus de brevets conformément à l'article 205, § 2, CIR92. La société demande de confirmer pour l'exercice d'imposition 2015, la méthodologie qu'elle propose afin de déterminer les revenus de brevets.

Opération(s) soumises

La question se pose quant à la recevabilité de cette demande de prefilling. Une déclaration fiscale a en effet déjà été introduite convenant la problématique en question.

Selon l'article 20 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, une décision anticipée est une décision par laquelle le Service public fédéral (SPF) Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur, de quelle manière la loi fiscale doit être appliquée à une situation ou à une opération bien précise qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

Avis du SDA

Le Collège est d'avis qu'une décision peut encore être rendue pour autant que la société utilise pour l'avenir, une méthode différente de celle appliquée jusqu'à présent.

7.1.15 Alternatives visant à remplacer des financements internes au groupe par le biais de prêts rapportant des bénéfices – Déduction RDT

Les demandeurs proposent des alternatives visant à remplacer des financements à l'intérieur du groupe par le biais de prêts rapportant des bénéfices, qualifiés, selon le droit interne luxembourgeois, de dividende (exonéré) perçu, pour lesquels le dispensateur du prêt était une personne morale luxembourgeoise.

Une des propositions concerne une structure qui utilise des entités luxembourgeoises, dont une (la créancière SE) ayant un établissement stable aux États-Unis auquel un prêt (sans intérêts) est alloué. Il n'y a pas de base imposable aux États-Unis, étant donné que sur la base du droit interne qui y est d'application, il ne pourrait être question que d'un « non effectively connected income ». Grâce à ce prêt, SE finance également un prêt rapportant des bénéfices à sa luxembourgeoise, et est en principe imposée sur les intérêts au Luxembourg. Cependant, la base imposable de SE au Luxembourg est réduite d'intérêts (fictifs), qui seraient dus comme si le prêt sans intérêts avait été conclu entre des entreprises indépendantes.

Le SDA ne peut donner suite à la demande de déduction RDT auprès de la société mère belge de SE, vu en outre, les dispositions anti-abus récemment reprises dans les directives

Mère-Filiale et vu que l'ensemble des opérations est difficilement justifiable du point de vue économique et doit être considéré comme artificiel.

7.1.16 Frais professionnels : frais de formation

La demande vise à savoir si les frais d'étude et les coûts qui y sont liés peuvent être qualifiés de frais professionnels déductibles, conformément à l'article 49, CIR 92.

Le demandeur est employé et est autorisé à suivre une formation d'ingénieur dans une université étrangère.

Son employeur fait partie d'un groupe qui assure le développement de machines de haute technologie. La formation d'ingénieur au sein de l'université étrangère correspond parfaitement aux besoins de l'employeur. Une attestation délivrée par l'employeur est jointe à cette demande, et la plus-value que représente la formation pour l'entreprise y est soulignée.

Il ressort des documents joints à la demande que :

- le demandeur était encore âgé de 18 ans au moment où il a été autorisé à suivre la formation à l'étranger ;
- le demandeur a signé un contrat d'employé auprès de son employeur après l'autorisation de formation ;
- les parents du demandeur sont les associés de son employeur.

Sur base de ces éléments, le SDA est d'avis que la formation d'ingénieur au sein de l'université étrangère n'est pas en lien direct avec l'activité professionnelle exercée par le demandeur. Plus encore, au moment où il a été autorisé à suivre la formation, il n'exerçait pas encore d'activité professionnelle, et le demandeur finissait très vraisemblablement ses études secondaires. En l'espèce, il est donc question d'une formation de master suivie après la fin des études secondaires, et non d'une formation visant à perfectionner certaines compétences qui sont en lien avec l'activité professionnelle exercée et accomplie, en vue d'accroître les perspectives de carrière au sein de l'entreprise.

7.1.17 Tax Shelter pour entreprises qui débutent

Monsieur X a créé une société civile sprl en décembre 2013 dont il est le seul associé et dirigeant d'entreprise.

En novembre 2015, Monsieur X envisage de procéder à une augmentation de capital à laquelle souhaite également participer le fils de Monsieur X, lui-même médecin en personne physique.

Ce dernier deviendrait ainsi associé actif de la sprl de son père et serait par ailleurs le seul à participer à cette augmentation de capital.

La demande vise à obtenir la confirmation que le montant que le fils investirait dans la société professionnelle civile médicale de son père bénéficierait de la réduction d'impôt visée par la nouvelle disposition fiscale dite « Tax Shelter » introduite dans le Code des Impôts sur les Revenus de 1992 (ci-après CIR92) par la loi-programme du 10/08/2015.

Le SDA estime qu'en l'espèce, la réduction ne trouve pas à s'appliquer en ce sens que Monsieur X exerçait depuis déjà de nombreuses années son activité de médecin spécialiste

en personne physique avant qu'il ne décide d'apporter cette dernière lors de la constitution de sa propre sprl.

En effet, l'article 145/26, paragraphe 1er, point b), alinéa 3 du CIR 92 précise que « lorsque l'activité de la société consiste en la continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une autre personne morale, la société est, par dérogation à l'alinéa 2, censée être constituée respectivement au moment de la première inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises par cette personne physique ou au moment du dépôt par cette autre personne morale de l'acte de constitution au greffe du tribunal de commerce ou de l'accomplissement d'une formalité d'enregistrement similaire dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen par cette personne physique ou cette autre personne morale ».

Dans ces conditions, il s'avère que l'augmentation de capital envisagée par le Demandeur surviendrait plus de 4 années après la date « assimilée » de constitution de la sprl de Monsieur X et que dès lors, la condition exigée par l'article 145²⁶, 1^{er} paragraphe 1^{er}, a) n'est plus respectée.

Par conséquent, l'octroi de ladite réduction d'impôt ne peut être admis dans le chef du fils de Monsieur X.

Par ailleurs et dans l'hypothèse selon laquelle toutes les autres conditions de l'article 145²⁶ du CIR 92 avaient été respectées, le SDA n'aurait à priori pas exclu d'appliquer la mesure anti-abus de droit définie à l'article 344, paragraphe 1^{er} du CIR 92.

7.1.18 Taxation étalée plus-value lors du transfert d'un protocole d'étude notariale

La SPRL X est une société ayant pour objet l'exercice de l'activité professionnelle de notaire.

En 2000, elle a acquis le protocole d'étude notariale du notaire Y qui est également gérant de la SPRL X.

La SPRL X a amorti ce protocole d'étude notariale sur une période de dix ans.

En conséquence de ces amortissements, et du temps écoulé depuis, la valeur comptable du protocole d'étude notariale acquis à l'époque et devenue nulle.

A présent, SPRL X souhaite céder son protocole d'étude notariale à une nouvelle société à créer ayant pour objet l'exercice de l'activité professionnelle de notaire, dans laquelle la génération suivante – assistée du gérant de SPRL X- peut accéder à bon marché au capital.

Etant donné que le protocole d'étude notariale acheté à l'origine a entre-temps été entièrement amorti, une plus-value importante sera réalisée en conséquence de la cession prévue.

La SPRL X souhaite bénéficier du régime de taxation étalée de l'article 47, CIR 92.

Vu que le protocole d'étude notariale acquis à l'époque a été entièrement amorti, le SDA estime que la plus-value réalisée est intégralement liée au développement de nouvelles

immobilisations incorporelles qui n'ont pas été exprimées en tant qu'élément de l'actif du bilan de la SPRL X.

Par conséquent, le demandeur ne peut bénéficier du régime de taxation étalée de la plus-value conformément à l'article 47, CIR 92.

7.1.19 Avantage de toute nature logement

La société Y est propriétaire d'un immeuble bâti dans lequel Monsieur X (gérant de la société Y), dispose de son habitation personnelle.

La demande vise à obtenir la confirmation que, dans le cas où le dirigeant de la société Y paie à cette dernière un loyer « *conforme au marché* » mais néanmoins inférieur au montant forfaitaire prévu à l'article 18§ 3, 2, de l'AR/CIR 92, aucun avantage de toute nature ne sera imposé dans le chef du gérant.

En réponse à la question parlementaire n°319 de Mme Wouters du 6 avril 2012, le Ministre des Finances a confirmé que : « *la mise à disposition d'un bien immobilier à un dirigeant d'entreprise ou à un travailleur donne toujours lieu à l'imposition d'un avantage de toute nature dans leur chef et ce, conformément aux dispositions de l'article 18, § 3, 2, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (AR/CIR 92). Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit (la totalité ou seule une partie du loyer est refacturée au dirigeant d'entreprise ou au travailleur), alors l'avantage à prendre en considération conformément à l'article 18, § 4, AR/CIR 92 est celui qui est déterminé à l'article 18, § 3, 2, AR/CIR 92, diminué de l'intervention du bénéficiaire de cet avantage* ».

Le SDA estime qu'en l'espèce, l'avantage à prendre en considération conformément à l'article 18, §4, AR/CIR 92 est celui qui est déterminé à l'article 18, § 3, 2, AR/CIR 92, diminué de l'intervention du bénéficiaire de cet avantage.

7.2 TVA

7.2.1 Promotion Immobilière

La société X, promoteur immobilier, réalisera un projet de nouvelle construction avec logements à assistance. Elle conclut un accord avec la société Y, propriétaire du fonds, et reçoit un droit de superficie à courte durée.

X laisse un architecte faire les plans, rédige le cahier des charges, détermine le prix de vente des appartements et cherche par la suite des candidats-acquéreurs avec lesquels elle conclut un accord d'option d'achat.

X cherche un entrepreneur Z afin de construire le projet. X renonce à son droit de superficie, après quoi Y accorde directement un droit de superficie à Z. L'objectif est que Z intervienne juridiquement en tant que vendeur du logement à assistance auprès des acheteurs, de sorte que la responsabilité de 10 ans soit attribuée à Z et que Z devienne propriétaire légal des constructions durant le droit de superficie. Z travaille à prix fixe (elle ne supporte aucun risque économique dans le projet), doit suivre les plans et les cahiers des charges établis par X, obtient sous certaines conditions des indemnités d'attente, et n'a aucun contrôle sur le prix de vente des appartements. De plus, X dispose d'une option d'achat par rapport à Z, ce qui signifie que Z ne peut pas vendre les logements sans l'accord de X.

Selon le SDA, il ressort des (projets de) conventions transmises par le demandeur et des renseignements fournis, que ce n'est pas Z, mais X qui doit être considéré, pour l'application de la TVA, comme celui qui effectue les livraisons des logements à assistance, tandis que Z effectue une prestation d'entreprise pour X. Cette qualification doit être reflétée dans le flux de facturation au point de vue technique TVA.

7.2.2 Base d'imposition du prélèvement prévu par l'article 12, § 1^{er}, 3^o, du CTVA - Pratique abusive au sens de l'article 1^{er}, § 10, du CTVA

La question soulevée par le demandeur concernait la cession des actions d'une société dont le seul actif était un immeuble de bureaux. Une telle opération est en principe exemptée de la taxe par l'article 44, § 3, 10^o, du CTVA et ne constitue donc pas en soi une pratique abusive.

Toutefois, cette société s'est d'abord présentée en tant que promoteur immobilier/vendeur de biens immobiliers neufs, lors de son identification auprès des services TVA. Elle s'est donc ouverte un droit à déduction totale de la taxe pendant près de quatre ans.

Ensuite, elle déclare avoir modifié son activité et être devenue bailleur de l'immeuble qu'elle a fait transformer et, dès l'occupation par les premiers locataires, elle a opéré le prélèvement prévu par l'article 12, § 1^{er}, 3^o, du CTVA et a reversé la totalité des taxes déduites initialement.

Selon le SDA, la pratique abusive aurait pu se situer à ce niveau. Cette société pourrait en fait n'avoir jamais eu l'intention de vendre l'immeuble avec application de la TVA (et n'avance aucun élément pertinent en ce sens) et elle aurait donc bénéficié abusivement d'un droit à déduction pendant quatre ans (préfinancement de 21% de l'investissement à charge du Trésor).

Indépendamment de cette problématique, le SDA estimait, si l'intention initiale ne pouvait être mise en doute, que la base d'imposition retenue par la société pour le prélèvement de l'article 12, § 1^{er}, 3°, du CTVA était incorrect puisque la société s'était limitée à reverser les taxes déduites sur les frais de rénovation/transformation alors que le prélèvement implique une base d'imposition égale au prix de revient du bâtiment au moment du prélèvement (ce qui permet d'intégrer dans la base d'imposition des frais non grevés de TVA comme les intérêts intercalaires, des frais d'assurances ou de personnel,...). Cette analyse a d'ailleurs ultérieurement été confirmée par la CJUE dans l'arrêt qu'elle a rendu le 23/04/2015 dans l'affaire C-16/14.

7.2.3 Location d'espaces dans des data centers – Location immobilière exemptée par l'article 44, § 3, 2°, du CTVA

Une société permet à ses clients d'installer des racks comportant leurs serveurs et leur matériel informatique dans un local (ou une partie dédiée d'un local) qui leur sera réservé; elle leur fournira l'électricité nécessaire au fonctionnement des installations. Elle assurera le refroidissement des locaux, la maintenance du site (nettoyage, sécurité d'approvisionnement, sécurité incendie) et le gardiennage des locaux.

Cette société ne fournira aucun service informatique à ses clients. Ceux-ci resteront entièrement responsables du fonctionnement, de la maintenance et de la réparation des serveurs et matériels informatiques installés dans les locaux.

Dans la mesure où la société mettra à la disposition de ses clients des locaux (ou des parties dédiées de ceux-ci) auxquels ils auront un accès exclusif, que les autres services fournis par la société seront réduits (refroidissement des locaux, maintenance du site et gardiennage) et que la fourniture de l'électricité se fera moyennant un prix distinct, le SDA a estimé que cette société effectuait des locations immobilières exemptées de la taxe, alors que le demandeur estimait pouvoir revendiquer la taxation et le droit à déduction corrélatif des taxes ayant grevé la construction du bâtiment.

8 APERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

2013.070, 2013.347, 2013.614, 2014.004, 2014.051, 2014.054, 2014.066, 2014.126, 2014.153, 2014.169, 2014.341, 2014.384, 2014.407, 2014.408, 2014.443, 2014.461, 2014.535, 2014.564, 2014.574, 2014.583, 2014.632, 2014.634, 2014.638, 2014.650, 2014.655, 2014.658, 2014.680, 2014.713, 2014.716, 2014.738, 2014.752, 2014.755, 2014.756, 2015.016, 2015.025, 2015.045, 2015.049, 2015.108, 2015.136, 2015.177, 2015.180, 2015.240, 2015.308, 2015.394, 2015.452, 2015.456, 2015.471, 2015.513, 2015.571, 2015.611

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées d'obtention d'une décision anticipée pour les raisons suivantes:

- avant que le collège ait pris une décision concernant l'irrecevabilité, il a été renoncé à la demande;
- opération(s) modifiée(s);
- renonciation sans mention d'une (de) raison(s) explicite(s);
- pas d'accord avec la personne effectuant l'introduction de la demande, raison pour laquelle il y a renonciation;
- la question ne relevait pas de la compétence du SDA.

9 STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

9.1 Introduction

On trouvera ci-après quelques statistiques relatives au système généralisé des décisions anticipées.

9.2 Présentation quantitative

Tableau : Nombre de demandes et prefilings introduits et traités – Aperçu

Année	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603 ¹
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424

¹ Le nombre de prefilings "out" beaucoup plus important en 2014 qu'au cours des années précédentes s'explique essentiellement par l'amélioration des processus de clôture de prefilings au cours de cette même année. Ainsi un certain nombre de prefilings plus ou moins anciens ont été officiellement clôturés au cours de l'année 2014".

9.3 Présentation par nature des décisions

Tableau 1: Nature des décisions en ce qui concerne les demandes – Aperçu

DEMANDE											
Année	NATURE DECISION										TOTAL
	FAVORABLE		DESISTEMENT		IRRECEVABLE		DEFAVORABLE		MIXTE		
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743

L'attention du lecteur est attirée sur le fait que les clôtures de prefilings ne donnant pas lieu à une demande ne s'explique qu'en partie pour les raisons déjà évoquées pour les renoncements à demande (notamment irrecevabilité, modification ou renoncement à l'opération, opération pour laquelle la position du SDA diverge de celle du demandeur).

Il faut en effet signaler que dans un nombre non négligeable de cas, le demandeur, après avoir reçu l'aval sans réserve de l'équipe pour introduire une demande (soit en raison de l'évidence de la réponse parce que celle-ci est clairement exprimée dans les dispositions légales, les commentaires administratifs publiés, ou une réponse à une question parlementaire), estime superflu de passer en demande, les informations ou références reçues du SDA lui paraissant suffisamment claires et "rassurantes" quant au régime fiscal applicable à la situation ou à l'opération envisagée.

Tableau 2: Nature des clôtures des prefilings – Aperçu

PREFILING							
Année	NATURE CLÔTURE						TOTAL
	Demandes		Sans Suite		Indéterminée		
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	
2015	626	53%	554	46,9%	2	0,1%	1182

Tableau 3: Répartition détaillée – Année 2015

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Plus-values internes	136	135	159	226
Prix de Transfert	60	62	84	84
Abandons de créances	17	17	23	23
Réorganisations	108	107	167	139
Revenus Mobiliers	51	50	96	79
Rémunérations (1)	103	99	171	140
Frais Professionnels	35	31	73	62
Brevets (article 205 ¹ CIR 92)	15	18	29	13
Stock Options	19	16	19	15
Tax Shelter	4	1	14	7
Intérêts notionnels (article 205 bis CIR 92)	1	2	6	3
Tonnagetax	9	5	5	3
TVA	31	45	134	106
Enregistrement/Succession	25	25	52	42
CD Autres (2)	136	130	329	240
TOTAL	750	743	1361	1182

(1) Rémunérations (frais propres à l'employeur, avantages sociaux, avantages de toute nature ...)

(2) CD autres (RDT, usufruit, droits d'auteur ...). À partir de 2016, la rubrique CD autres sera plus détaillée.

9.4 Délai de décision

Tableau: Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

Année	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
JOURS CALENDRIER	97	83	81	68	71	67	68	64	67

L'augmentation légère de la durée de traitement, de 64 jours en 2014 à 67 jours en 2015 est sans doute à imputer au fait qu'un nouveau Collège a été nommé et qu'aucune session du Collège ne s'est tenue pendant tout le mois d'avril.

9.5 Qualité du demandeur (1)

Grandes entreprises	258	34,70%
PME	271	36,50%
Particuliers	150	20,20%
Autres personnes morales (2)	64	8,60%
Totale	743	100,00%

(1) Selon l'article 15 C.soc.

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

9.6 Aperçu des échanges spontanés de rulings au 31/12/2015

Dans le cadre des échanges spontanés de rulings en 2015, 16 rulings ont été communiqués à 8 pays différents (dont 9 APA).

PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

1. CADRE LEGAL

- Les articles 121 à 127 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 30.12.2005, 2^{ème} édition) tel que modifiés par la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (MB du 12.07.2013, 3^{ème} édition).
- AR du 8 mars 2006 portant création du « Point de contact-régularisation » au sein du Service public fédéral Finances (MB du 15.03.2006, 2^{ème} édition).
- AR du 9 mars 2006 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 15.03.2006 – 2^{ème} édition) tel que modifié par l'AR du 11 juillet 2013 modifiant l'AR du 9 mars 2006 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 12.07.2013, 3^{ème} édition).

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 durant cette période.

Les présentes statistiques diffèrent de 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'invitations à payer ont été envoyées dans les 10 derniers jours de 2013 et qu'un nombre plus ou moins importants de paiements n'ont été effectivement enregistrés 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 modifiée 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	786	498			786	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.354	1.299			2.354	1.299
2013	16.613	7.819	6.323	4	22.936	7.823
2014		9.726		3.277		13.003
2015		489		2.848		3.337
TOTAL	26.275	25.987	6.323	6.129	32.598	32.116

Pour information : les chiffres relatifs aux déclarations introduites (IN) doivent parfois être adaptés pour le passé, p.ex. parce qu'initialement une seule déclaration a été déposée au nom de différentes personnes, alors que lors du traitement de la déclaration, il s'est avéré que chaque personne devait introduire une déclaration séparée.

Par ailleurs, ce tableau ne reprend pas les dossiers irrecevables. Dès lors, pour une vision correcte du stock de dossier à traiter, il faut se reporter au tableau 5.

Tableau 2: Montants déclarés introduits et traités – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Montants (en EUR)		Montants (en EUR)		Montants (en EUR)	
2006	335.396.663	124.396.723			335.396.663	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.581.286	137.798.846			81.581.286	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.761.174	519.002.288			696.761.174	519.002.288
2011	392.718.937	548.362.748			392.718.937	548.362.748
2012	534.679.242	280.216.938			534.679.242	280.216.938
2013	2.960.777.826	2.222.148.360	2.568.434.318	328.993.584	5.529.212.144	2.551.141.944
2014		1.060.463.768		1.498.292.821		2.558.756.589
2015		79.467.885		680.332.406		759.800.291
TOTAL	5.346.939.698	5.291.515.095	2.568.434.318	2.507.618.811	7.915.374.016	7.799.133.907

Tableau 3: Prélèvements sur les dossiers traités – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement
2006	24.480.202	19,7%			24.480.202	19,7%
2007	53.502.424	24,4%			53.502.424	24,4%
2008	36.133.534	26,2%			36.133.534	26,2%
2009	31.048.727	30,8%			31.048.727	30,8%
2010	155.661.354	30,0%			155.661.354	30,0%
2011	156.050.246	28,5%			156.050.246	28,5%
2012	83.050.057	29,6%			83.050.057	29,6%
2013	689.148.745	31,0%	124.486.638	37,8%	813.635.383	31,9%
2014	323.512.894	30,5%	545.768.077	36,4%	869.280.971	34,0%
2015	22.350.151	28,1%	245.673.568	36,1%	268.023.719	35,3%
TOTAL	1.574.938.334	29,8%	915.928.283	36,5%	2.490.866.617	31,9%

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 s'indique de garder à l'esprit que toutes ces sommes n'ont pas été effectivement encaissées.

Tableau 4: Moyenne déclarée par dossiers introduits et traités – Historique

	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
Année	Montants (en EUR)		Montants (en EUR)		Montants (en EUR)	
2006	205.765	209.422			205.765	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.556	296.342			168.556	296.342
2009	294.034	202.412			294.034	202.412
2010	288.037	262.653			288.037	262.653
2011	249.662	282.370			249.662	282.370
2012	227.136	215.717			227.136	215.717
2013	178.221	284.199	406.205	NC	241.071	326.108
2014		109.034		457.215		196.782
2015		162.511		238.881		227.690
TOTAL	203.499	203.622	406.205	409.140	242.818	242.843

Ce tableau nous renseigne, notamment, sur le fait que la moyenne des sommes déclarées en régularisation est significativement plus importante, en ce qui concerne DLUTer.

Tableau 5: Stock de dossiers à traiter - Situation au 31/12/2015

	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	Nombre	Montant déclarés (en EUR)	Nombre	Montant déclarés (en EUR)	Nombre	Montant déclarés (en EUR)
IN (depuis 2006)	26.275	5.346.939.698	6.323	2.568.434.318	32.598	7.915.374.016
OUT avec attestation	-25.987	-5.291.515.095	-6.129	-2.507.618.811	-32.116	-7.799.133.907
OUT sans attestation	-263	-49.943.399	-135	-6.837.336	-398	-56.780.735
Stock	25	5.481.204	59	53.978.170	84	59.459.374
Prélèvements estimés sur stock		1.600.000		18.900.000		20.500.000

Ce tableau donne une vision correcte du stock à traiter. Il renseigne également 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%	21.437.426	6,4%	284.606.111	84,9%
2007	41.302.240	36,3%	2.476.947	2,2%	70.134.951	61,6%
2008	13.114.288	16,1%	1.646.825	2,0%	66.820.173	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%	652.007.164	93,6%
2011	74.737.633	19,0%	6.291.692	1,6%	311.689.611	79,4%
2012	23.641.825	4,4%	3.636.958	0,7%	507.400.458	94,9%
2013	74.763.046	2,5%	9.480.349	0,3%	2.876.534.430	97,0%
TOTAL	348.456.531	6,5%	55.681.428	1,0%	4.942.801.737	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	60.958.574	2,4%	19.876.266	0,8%	1.057.101.086	41,2%	1.427.312.421	55,6%	3.185.972	0,1%

Tableau 3: DLUTer – Nature des fraudes déclarées

DLUTer								
Année	Fraude Simple [Article122]		Fraude Aggravée (Hors Capitaux Prescrits) [Article122/1, §2]		Capitaux Fiscalement Prescrits [Article122/1, §1er]		Régularisation Sociale [Article127/1]	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2013	1.035.436.979	40,3%	102.498.946	4,0%	1.427.312.421	55,6%	3.185.972	0,1%

La notion que nous avons qualifiée de "fraude simple" recouvre les sommes régularisée 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 régularisée visées à l'article 122/1, §2 de la loi-programme du 27 décembre 2005 précitée, tel que modifiée 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%	53.502.425
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%	31.048.728
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
2015	12.005.817	53,7%	9.825.425	44,0%	500.705	2,2%	18.204	0,1%	22.350.151
TOTAL	1.011.532.096	64,2%	524.432.098	33,3%	37.710.310	2,4%	1.263.832	0,1%	1.574.938.336

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.

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		124.486.639
2014	377.862.856		164.408.938		3.407.291		88.992		545.768.077
2015	168.448.341		74.345.507		2.797.166		82.553		245.673.567
TOTAL	668.004.208	72,9%	240.540.249	26,3%	7.202.958	0,8%	180.868	0,0%	915.928.283

Tableau 3: DLUBis – Origine des revenus pour les régions

REGIONS				
PERIODE	SUCCESSION		ENREGISTREMENT	
	Montants	%	Montants	%
2006-2015	524.189.572	99,96%	242.526	0,04%

Rapport annuel SDA 2015
84/89

Tableau 4: DLUBis – Origine des revenus pour l'Etat fédéral

ETAT FEDERAL										
PERIODE	Rev.Mobilier		Rev.Professionnel		TVA		Rev.Immobiliers		Autres	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006-2015	893.028.378	88,3%	101.346.334	10,0%	10.646.627	1,1%	5.531.368	0,5%	979.389	0,1%

TABLE DES MATIERES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1.	INTRODUCTION	2
2.	HISTORIQUE	3
2.1	Commission des accords fiscaux préalables	3
2.1.1	Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa, CIR 92)	3
2.1.2	Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	3
2.2	Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)	3
2.3	Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)	4
3.	SYSTEME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES	6
3.1	Définition	6
3.2	Délai d'introduction et décision	6
3.3	Cas exclus	7
3.4	Matières exclues	7
3.5	Durée de la décision anticipée	8
4.	DESCRIPTION FONCTIONNELLE	9
4.1	Service compétent	9
4.2	Pouvoir de décision	9
4.3	Traitement des demandes	9
4.3.1	Généralités	9
4.3.2	Système de "prefiling meetings"	10
4.3.3	Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale	10
4.3.4	Organigramme du SDA	12
4.3.5	Collaborateurs	13
4.3.6	Publication des décisions	13
5.	LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE	14

5.1	Contributions Directes – Précompte mobilier – Fonds de pension	14
5.2	Contributions directes – Précompte mobilier – Fonds de placement collectifs	14
5.3	Contributions directes - Transfert de siège d'une société intra-européenne disposant d'un établissement stable belge vers la Belgique - Report des latences	15
5.4	TVA - Transport médico-sanitaire non urgent – Article 44, § 2, 1° ou 2°, du CTVA	15
5.5	TVA - Taux réduit en faveur des sociétés de logement social agréées	16
5.6	TVA - Gestion des organismes de placement collectif - Article 44, § 3, 11°, du CTVA	16
5.7	TVA - Requalification d'un bâtiment ancien ayant subi des transformations en bâtiment neuf	17
6.	DECISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER	18
6.1	Contributions directes	18
6.1.1	Plus-values sur actions – Gestion normale d'un patrimoine privé	18
6.1.2	Remise de dette	20
6.1.3	Taxation étalée d'une plus-value	21
6.1.4	Réduction de valeur sur créance	21
6.1.5	Déduction pour revenus de brevet	22
6.1.6	Prix de transfert	22
6.1.7	Assurance épargne-pension	27
6.1.8	RDT	27
6.1.9	Augmentation de capital en application de l'art. 537, CIR 92	28
6.1.10	Intercommunales	29
6.1.11	Calcul de la durée de possession d'actions	30
6.1.12	Apport dans une fondation privée	31
6.1.13	Fondation – Société civile	32
6.2	TVA	34
6.2.1	Mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens	34
6.2.2	Notion « d'enseignant » – Article 44, § 2, 4°, du CTVA	34
6.2.3	Base d'imposition de la cession de la nue-propriété à l'usufruitier et du prélèvement de cette nue-propriété à l'expiration du délai prévu par l'article 12, § 2, du CTVA	35
7.	OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES	36
7.1	Contributions Directes	36
7.1.1	Restructurations	36
7.1.2	Plus-values sur actions – Gestion normale d'un patrimoine privé	40
7.1.2.1	Apport d'actions	40
7.1.2.2	Vente d'actions	50
7.1.2.3	Vente et apport d'actions	56
7.1.3	Exonération des bourses de doctorat	58
7.1.4	Dispense de versement du Précompte Professionnel (PP) dans le cadre du	58

	travail en équipe	
7.1.5	Achat d'appartement à titre de résidence secondaire	59
7.1.6	Droits d'auteur	60
7.1.7	Warrants	62
7.1.8	Estimation de l'usufruit	63
7.1.9	Qualification des revenus à l'impôt des personnes physiques	63
7.1.10	Transfert d'un bien immobilier en usufruit – plus-value taxable	65
7.1.11	Frais propres à l'employeur	66
7.1.12	Prix de transfert - Répercussion des frais de restructuration	66
7.1.13	Déduction pour revenus de brevet	67
7.1.14	Recevabilité	68
7.1.15	Alternatives visant à remplacer des financements internes au groupe par le biais de prêts rapportant des bénéfices – Déduction RDT	68
7.1.16	Frais professionnels: frais de formation	69
7.1.17	Tax Shelter pour entreprises qui débutent	69
7.1.18	Taxation étalée plus-value lors du transfert d'un protocole d'étude notariale	70
7.1.19	Avantage de toute nature logement	71
7.2	TVA	72
7.2.1	Promotion Immobilière	72
7.2.2	Base d'imposition du prélèvement prévu par l'article 12, § 1er, 3°, du CTVA - Pratique abusive au sens de l'article 1er, § 10, du CTVA	72
7.2.3	Location d'espaces dans des data centers – Location immobilière exemptée par l'article 44, § 3, 2°, du CTVA	73
8.	APERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION	74
9.	STATISTIQUES RELATIVES AUX DECISIONS ANTICIPEES	75
9.1	Introduction	75
9.2	Présentation quantitative	75
9.3	Présentation par nature des décisions	76
9.4	Délai de décision	77
9.5	Qualité du demandeur	78
9.6	Aperçu des échanges spontanés de rulings au 31/12/2015	78

PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

1.	CADRE LEGAL	79
2.	STATISTIQUES	80
2.1	Présentation quantitative	80

2.2	Présentation par nature des sommes déclarées (montants en EUR)	83
2.3	Présentation par bénéficiaire (montants en EUR)	84