

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

18 mai 2021

18 mei 2021

RAPPORT ANNUEL 2020

JAARVERSLAG 2020

Service des décisions anticipées en matière
fiscale
(SPF FINANCES)

Dienst voorafgaande beslissingen in
fiscale zaken
(FOD FINANCIËN)

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
PS	: Parti Socialiste
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
CD&V	: Christen-Democratisch en Vlaams
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
Vooruit	: Vooruit
cdH	: centre démocrate Humaniste
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
INDEP-ONAFH	: Indépendant - Onafhankelijk

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkorting bij de numering van de publicaties:	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)



Service Public
Fédéral
FINANCES

WWW.FIN.BELGIUM.BE



SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORT ANNUEL 2020



WWW.FIN.BELGIUM.BE
SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be

CONTENU

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES	5
1 INTRODUCTION	6
2 HISTORIQUE	7
2.1 Commission des accords fiscaux préalables	7
2.1.1 Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, § 1, 1 ^{er} alinéa, CIR 92)	7
2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	7
2.2 Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)	7
2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)	8
3 SYSTEME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES	10
3.1 Définition	10
3.2 Délai d'introduction et de décision	10
3.3 Cas exclus	11
3.4 Matières exclues	11
3.5 Durée de la décision anticipée	12
4 DESCRIPTION FONCTIONNELLE	13
4.1 Service compétent	13
4.2 Pouvoir de décision	13
4.3 Traitement des demandes	13
4.3.1 Généralités	13
4.3.2 Système de "prefiling meetings"	14
4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale	14
4.3.4 Organigramme du SDA	15
4.3.5 Collaborateurs	15
4.3.6 Publication des décisions	16
4.3.7 Avenants	16
5 LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE	17
5.1 Taxe Caiman – Construction juridique	17
6 DECISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER	18
6.1 Décisions COVID-19	18
6.2 Déduction pour investissement majorée	19
6.3 Déduction pour revenus d'innovation appliquée sur les brevets	20
6.4 Déduction pour revenus d'innovation appliquée sur les logiciels protégés par le droit d'auteur	22
7 OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES	24
7.1 Droits d'auteur	24
7.2 Avantage de toute nature	26
7.3 Avantage social	27
7.4 Taxation étalée des plus-values	28
7.5 Frais professionnels	29
7.6 Qualification des revenus	30
7.7 Vente d'actions	31
7.8 Réduction d'impôts Tax Shelter	33
7.9 Restructurations	34

7.10 Irrecevable	37
7.11 Déduction pour revenus d'innovation	37
8 APERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION	39
9 STATISTIQUES RELATIVES AUX DECISIONS ANTICIPEES	40
9.1 Introduction	40
9.2 Présentation quantitative	40
9.3 Présentation par nature des décisions	41
9.4 Délai de décision	43
PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS	45
1 CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater	46
2 POSSIBILITE DE 'PREFILING'	48
3 APERCU DE LA JURISPRUDENCE EN MATIERE DE REGULARISATION EBAQuater	49
4 STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater	50

PARTIE 1 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 250*bis*, 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, 1^{ER} ALINÉA, CIR 92)

- les opérations visées aux article 46, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92, article 211, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92, article 269, § 1, 6^{ème} 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 régissent 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 (Luc BATSELIER, Véronique TAI, Luc VAN BRANTEGEM et José VILAIN).

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).

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

Un arrêt du Conseil d'Etat du 28.04.2017 avait annulé l'arrêté de nomination des trois membres francophones du Collège.

L'AR du 02.07.2017 désignant Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE comme membres du Collège à partir du 1 juillet 2017 (MB 06.07.2017). Monsieur Serge RIGA est pensionné depuis le 1 janvier 2020.

L'AR du 03.07.2018 arrête que, lorsque la désignation d'un membre ou de plusieurs membres a été annulée par le Conseil d'Etat, la désignation de l'autre membre ou des autres membres qui n'a pas été annulée est d'office prolongée jusqu'à la date de fin de désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres. Si la désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres qui a donné lieu à la prolongation d'office est annulé par le Conseil d'Etat, les prolongations d'office se terminent à la date de la notification de ce nouvel arrêt en annulation.

L'article 32 de la Loi du 11 février 2019 portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses modifie l'article 22, alinéa 3^{ème}, 1^o, de la Loi du 24 décembre 2002 de sorte qu'une décision anticipée ne peut plus être donnée sur des opérations dont les éléments essentiels se rattachent à des « paradis fiscaux ».

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. lors 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 ou à un pays figurant sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée, visée à l'article 307, § 1^{er}/2, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, à moins qu'une convention préventive de double imposition n'ait été conclue avec cet Etat et à condition que cette convention ou un traité assure l'échange des informations qui sont nécessaires afin d'exécuter les dispositions des lois nationales des Etats contractants ;
2. l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

3.4 MATIÈRES EXCLUES

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

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

1. « les taux d'imposition et le calcul des impôts ;
2. les montants et pourcentages ;
3. la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions ;
4. les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives ;
5. les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement ;
6. les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt ;
7. les bases forfaitaires de taxation. »

3.5 DURÉE DE LA DÉCISION ANTICIPÉE

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

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

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

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

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

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

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

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

4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE

4.1 SERVICE COMPÉTENT

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

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

Service Public Fédéral Finances
Service des décisions anticipées
Rue de la Loi, 24
1000 Bruxelles

Tél. 0257 938 00

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

site web : www.ruling.be

Une demande peut également être introduite par e-mail.

4.2 POUVOIR DE DÉCISION

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

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

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

4.3 TRAITEMENT DES DEMANDES

4.3.1 GÉNÉRALITÉS

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

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

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

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

4.3.2 SYSTÈME DE "PREFILING MEETINGS"

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

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

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

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

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

Le SDA souhaite attirer l'attention sur le fait que les prefilings ou les demandes qui ne sont pas précédées d'un prefiling, concernant la matière des prix de transfert ou la déduction pour revenus d'innovation (ou de brevet), qui produisent des effets fiscaux dans une déclaration à l'impôt des sociétés (ou INR/Soc) devant être introduite pro-bablement fin septembre 2021 au plus tard, doivent parvenir pour le 31 janvier 2021 au plus tard au SDA de sorte qu'une décision puisse encore être délivrée avant la date limite d'introduction de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou INR/Soc).

Afin d'assurer un traitement efficace de ces demandes/prefilings, le SDA souhaite pouvoir disposer rapidement d'un document reprenant la présentation de l'entreprise concernée et de ses activités, une motivation relative à l'opération envisagée et une description de la méthode utilisée avec les calculs y afférents.

Pour les sociétés dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, il est également demandé que les prefilings ou les demandes qui ne sont pas précédées d'un prefiling soient introduits à temps, c'est-à-dire au moins 8 mois avant la date limite de rentrée de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou INR/Soc).

Concernant les modalités pratiques d'introduction d'un prefiling, il est renvoyé aux informations disponibles sur le site : www.ruling.be.

4.3.3 LES DEMANDES D'OBTENTION D'UNE DÉCISION ANTICIPÉE EN MATIÈRE FISCALE

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

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

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

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

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

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

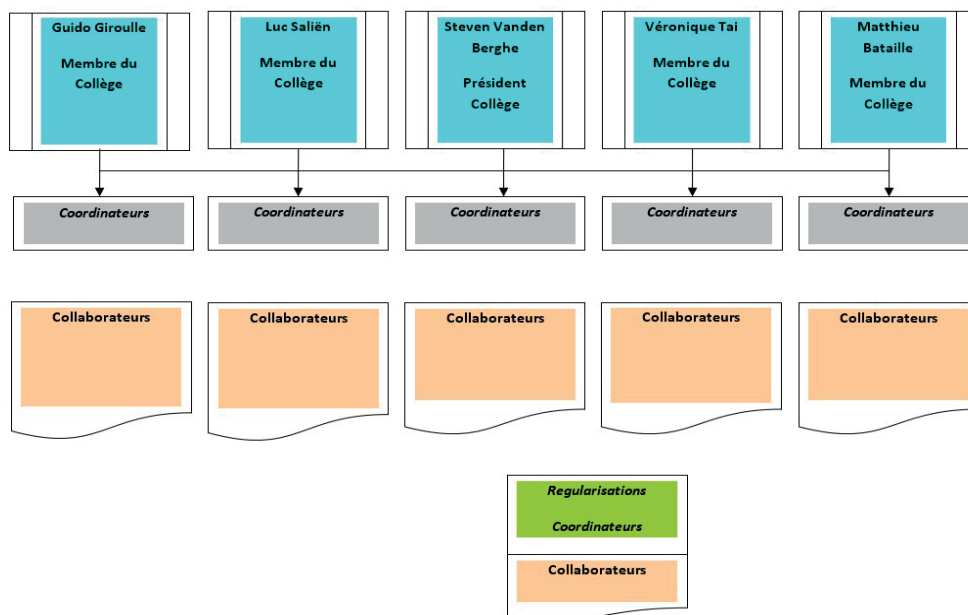
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

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

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

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

4.3.4 ORGANIGRAMME DU SDA



4.3.5 COLLABORATEURS

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

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2020 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	43	Contributions directes	34
TVA	4	TVA	3
Documentation patrimoniale	4	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Niveau C	6	Niveau C	7
Total :	57	Total :	46

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 (Fisconetplus [https](https://www.fisconetplus.be) ou par le biais de notre site Internet (www.ruling.be) gepubliceerd worden.

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

Depuis 2017, le SDA publie aussi régulièrement sur son site internet des lettres d'information permettant aux contribuables et conseillers de rester informés.

Depuis 2019, le SDA publie aussi sur son site internet des newsflash.

4.3.7 AVENANTS

Le Collège du SDA a décidé que toute demande écrite d'avenant à une décision anticipée fera l'objet d'une réponse écrite du SDA, même si le contribuable se désiste de sa demande d'avenant. Le Collège du SDA a en effet constaté à plusieurs reprises que des contribuables introduisent une demande écrite d'avenant relative à une décision anticipée obtenue auparavant, et qui, lorsqu'ils pressentent que le point de vue du SDA ne va pas dans le sens souhaité souhaitent se désister de cette demande d'avenant.

Le Collège du SDA a dès lors décidé que les demandes écrites d'avenant ayant pour objet soit d'apporter des informations complémentaires à une situation ou à une opération initiale, soit de communiquer que des éléments essentiels de l'opération n'ont pas été réalisés de la manière décrite par le demandeur dans sa demande initiale de décision anticipée, feront l'objet d'une réponse écrite du Collège du SDA.

Ce qui implique évidemment que le service de contrôle compétent sera, tout comme pour la décision anticipée concernée, informé de la réponse donnée par le Collège à la demande d'avenant.

L'attention est encore attirée sur le fait que si un avenant vise à obtenir la confirmation qu'une décision est toujours valable suite à la modification de certains faits, il faut nécessairement que cette modification des faits se rapporte à une période imposable pour laquelle la déclaration fiscale relative à l'impôt pour lequel la demande d'avenant est introduite n'a pas déjà été rentrée. Si la déclaration est rentrée, le SDA ne peut plus se prononcer sur l'avenant.

5. LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE

5.1 TAXE CAÏMAN – CONSTRUCTION JURIDIQUE

Dans un prefilling relatif à une SOPARFI luxembourgeoise, le SDA a constaté que le dispositif de l'article 21, al. 1^{er}, 12°, CIR 92 n'écarte pas toujours une double imposition dans le chef des fondateurs.

Sur base de l'article 1^{er}, 3° de l'arrêté royal d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), al. 2, CIR 92, en fonction du montant du revenu imposable de la SOPARFI déterminé conformément aux règles belges, l'attribution de la qualité de construction juridique peut varier d'une période imposable à l'autre.

Or, l'exonération prévue à l'article 21, al. 1^{er}, 12°, CIR 92 ne vaut que pour les revenus attribués ou mis en paiement par une construction juridique.

Dès lors, si, durant la période pour laquelle la SOPARFI n'est plus une construction juridique, elle attribue ou met en paiement des revenus qu'elle a perçus durant une période antérieure pour laquelle elle était qualifiée de construction juridique, l'exonération prévue à l'article 21, al. 1^{er}, 12°, CIR 92 ne s'applique pas et les revenus en question, qui pourraient déjà avoir été imposés par transparence dans le chef d'une personne physique/fondateur, sont susceptibles d'être soumis à une double imposition.

6. DECISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER

6.1 DÉCISIONS COVID-19

Dans le cadre des mesures prises par le Conseil national de sécurité en mars 2020 pour lutter contre le COVID-19, le SDA a décidé de lancer une procédure Fast track par laquelle une demande standard de frais propres à l'employeur a été établie. Cette mesure permettait aux employeurs qui n'avaient pas encore de stratégie de télétravail, mais dont les employés devaient travailler à domicile en raison des mesures prises, d'accorder à ces employés une indemnité de travail à domicile non imposable. Dans ce contexte, les décisions types suivantes ont été rendues.

DEMANDE

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que, tant que les mesures prises par le Conseil National de Sécurité sont d'application, il peut accorder temporairement une indemnité de télétravail à son personnel, destinée à couvrir les frais encourus et qui sont à charge de l'employeur, et que cette indemnité sera considérée comme étant un remboursement de dépenses propres à l'employeur ne faisant pas partie de la rémunération imposable des bénéficiaires conformément à l'article 31, alinéa 2, 1°, *in fine* du CIR 92 et ce pour la durée de la crise du Coronavirus (Covid 19).

DECISION

La demande respecte le prescrit des articles 21 et 22 de la loi du 24 décembre 2002.

Frais de bureau : l'indemnité est accordée à toutes les catégories de personnel qui doivent télétravailler en application des mesures prises contre le Covid-19. Ces frais regroupent les frais liés à l'aménagement et à l'usage d'un bureau au domicile privé du travailleur, les frais de petits matériels de bureau, les dépenses d'entretien et de nettoyage du bureau, les frais d'électricité, d'eau et de chauffage, les assurances, le précompte immobilier...

Puisque, sur demande du Conseil National de Sécurité, l'ensemble des collaborateurs va télétravailler depuis son domicile, le montant maximal de 126,94 EUR¹ par mois sera accordé à l'entière du personnel. Ce montant est justifié par les frais supplémentaires qui seront encourus par les collaborateurs pour donner suite à la demande du Conseil National de Sécurité de travailler depuis son domicile pour les prochaines semaines.

Dans le but d'éviter un éventuel double emploi des indemnités de frais accordées, les travailleurs n'auront plus droit à l'actuelle "indemnité pour frais de bureau" qu'ils reçoivent mensuellement pour le travail à domicile, et ce, tant que les mesures prises par le Conseil National de Sécurité pour lutter contre l'épidémie de Covid-19 sont d'application.

Le montant maximal de 126,94 EUR² par mois peut être considéré comme un remboursement des propres frais de l'employeur, pour autant que les modalités suivantes soient prises en compte :

- les bénéficiaires de ces indemnités sont tenus, dans l'hypothèse où ils postulerait la déduction de leurs frais professionnels réels dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques, de porter en déduction desdits frais réels, le montant des indemnités forfaitaires dans la mesure où elles se rapportent aux frais réels postulés ;
- afin d'éviter la possibilité de double déduction d'une même dépense, ces frais forfaitaires propres à l'employeur ne pourront plus être pris en charge par le demandeur sur base de pièces justificatives ;
- en appliquant cet accord, le demandeur s'engage à tenir à disposition de son contrôle des contributions compétent une liste nominative, établie par année civile, des personnes bénéficiant de ces indemnités forfaitaires ;

¹ A partir du 1/4/2020 129,48 EUR

² A partir du 1/4/2020 129,48 EUR

- les indemnités perçues à titre de remboursement de frais propres à l'employeur doivent être justifiées au moyen de fiches individuelles. En l'espèce, il convient de remplir uniquement la mention « OUI - normes sérieuses » puisqu'il s'agit ici de remboursements forfaitaires constatés sur base de normes sérieuses ;
- les indemnités perçues à titre de remboursement de frais propres à l'employeur doivent être réduites en proportion de l'activité exercée en Belgique par les travailleurs en « salary split » ;
- les indemnités mensuelles en remboursement de frais propres à l'employeur susmentionnées valent pour des bénéficiaires travaillant à temps plein. En cas d'emploi à temps partiel les montants sont à réduire proportionnellement. Les indemnités peuvent être payées pendant la période normale des congés de vacances. En cas d'absence à long terme pour d'autres raisons que les congés de vacances annuelles, les montants sont également à réduire proportionnellement.

Le montant maximal de 126,94³ EUR par mois peut être considéré comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur conformément à l'article 31, deuxième alinéa, 1^o in fine CIR 92, pour autant que les modalités énoncées au point 6 de cette décision soient respectées et tant que les mesures du Conseil National de Sécurité seront en vigueur pendant la période de la crise du coronavirus (COVID 19).

6.2 DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENT MAJORÉE

DA 2020.1835

La SA A est une société qui génère exclusivement des bénéfices à partir du transport maritime et qui, en vertu d'une obligation réglementaire, réalisera des investissements importants dans les navires qu'elle possède. L'investissement prévu consiste en l'installation d'un système spécifique (ci-après « l'investissement ») dans les navires concernés.

La question est de savoir si cet investissement est éligible à la déduction pour investissement majorée pour les investissements dans les navires, prévue à l'article 123, paragraphe 1, de la loi-programme du 2 août 2002.

Il ressort de la lecture conjointe des articles 68 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992 et de l'article 123, paragraphe 1, de la loi-programme du 2 août 2002 que la déduction pour investissement majorée pour les investissements dans des navires ne s'applique (i) qu'aux sociétés qui exercent exclusivement des activités de transport maritime et (ii) qu'aux investissements dans de nouveaux actifs immobilisés, (iii) qui sont qualifiés de navires. Il a été confirmé par le demandeur que la société génère des bénéfices exclusivement à partir du transport maritime, de sorte que la première condition est remplie.

Compte tenu du coût de l'investissement à réaliser, on peut supposer qu'il ne s'agit pas de simples travaux de réparation ou d'entretien. En outre, l'investissement ne sera installé qu'avec de nouvelles pièces et matériaux et génèrera une augmentation de valeur des navires sur lesquels il sera installé, de sorte que l'investissement peut être considéré comme un investissement dans de nouveaux actifs immobilisés.

En outre, le demandeur a démontré qu'une fois l'investissement installé, il sera ancré dans le navire concerné pour en devenir une partie permanente, de sorte que l'investissement peut être qualifié d'investissement dans des navires tel que visé à l'article 123, paragraphe 1, de la loi-programme du 2 août 2002.

³ A partir du 1/4/2020 129,48 EUR

L'investissement que la SA A réalisera sur les navires qu'elle possède, est éligible à la déduction pour investissement majorée pour les investissements dans des navires, comme le prévoit l'article 123, § 1 de la loi-programme du 2 août 2002.

6.3 DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION APPLIQUÉE SUR LES BREVETS

Plus de 4 ans après l'entrée en vigueur effective de la déduction pour revenus d'innovations, voici une brève description d'un certain nombre de méthodes en vue de calculer les revenus d'innovation bruts et ce, chaque fois, à l'aide d'un exemple. Ces méthodes ont été acceptées par le SDA dans des décisions relatives à la déduction pour revenus d'innovation suite à l'obtention d'un brevet ou à la demande d'obtention d'un brevet. Les méthodes expliquées ci-après, à l'aide d'un exemple, ne concernent donc pas la détermination des revenus d'innovation bruts dans le cas où une société utilise un logiciel protégé par le droit d'auteur.

Cas 1 : Cup interne (DA 2020.1905)

Imaginez qu'une société A utilise un brevet qu'elle a elle-même développé pour la production de biens sur le territoire belge (chiffre d'affaires de A = 1000).

La société A octroie également une licence d'utilisation à la société indépendante B pour l'utilisation du brevet sur le territoire néerlandais. La société B paie à la société A une redevance égale à 4 % du chiffre d'affaires réalisé (chiffre d'affaires de la société B = 1500).

Dans ce cas, les revenus d'innovation bruts sont fixés comme suit. Dans le compte de résultats de la société A, nous trouvons les recettes suivantes : (i) le chiffre d'affaires réalisé en Belgique à concurrence de 1000 ; et (ii) la redevance de licence reçue de 60 (1500 x 4 %). Les revenus d'innovation bruts s'élèvent donc à 100, à savoir (i) une redevance de licence incluse de 40 (4 % de 1000) et (ii) la redevance de licence perçue de 60.

Cas 2 : Cup externe (DA 2020.1888)

Imaginez qu'une société A utilise un brevet qu'elle a elle-même développé pour la production de ses biens et qu'elle réalise ainsi un chiffre d'affaires de 1000. La société A n'a pas donné le brevet en licence à un tiers.

En l'absence de CUP interne, on peut faire usage de banques de données dans lesquelles on recherche des contrats de licences d'utilisation comparables, portant sur des droits de propriété intellectuelle semblables, conclus entre des parties indépendantes.

Le résultat ainsi obtenu se traduit en un échantillon statistique. Cet échantillon peut être présenté dans un intervalle de résultats, dans lequel le SDA donne la préférence à l'utilisation de la médiane, qui est ensuite appliquée comme pourcentage du chiffre d'affaires qualifiant en vue du calcul des revenus d'innovation bruts.

Lorsque le demandeur propose de calculer les revenus d'innovation bruts au moyen d'une méthode CUP externe, le SDA effectuera toujours une contre-étude à titre de contrôle de cohérence. Même si le demandeur propose de calculer les revenus d'innovation bruts sur la base d'une autre méthode, le SDA réalisera toujours, dans la mesure où cette méthode est acceptable pour lui, une contre-étude basée sur la méthode CUP, afin de vérifier si le résultat obtenu par le demandeur se situe dans l'intervalle interquartile de l'étude réalisée par le SDA.

Cas 3 : Méthode du bénéfice résiduel (DA 2020.1881)

La méthode du bénéfice résiduel est, outre la méthode CUP, la méthode la plus utilisée pour calculer les revenus d'innovation bruts. Cette méthode vise à calculer la partie des bénéfices (le bénéfice résiduel) qui peut être attribuée au chiffre d'affaires réalisé en utilisant le brevet développé par l'entreprise elle-même. Le bénéfice résiduel peut être déterminé comme suit.

La base de départ pour le calcul du bénéfice résiduel ou des revenus d'innovation bruts est le chiffre d'affaires qualifiant (qui comprend le brevet) d'un produit/service, duquel sont déduits les postes suivants :

- (i) tous les coûts directs et indirects (comptes 60 à 64 du PCMN à l'exception des coûts de recherche et développement) liés aux ventes qualifiantes ;
- (ii) la rémunération pour l'exercice de fonctions de routine (la rémunération est généralement déterminée via un cost plus ou une marge opérationnelle) ;
- (iii) la rémunération d'autres actifs (p.ex. : savoir-faire ancien, brevets anciens, marque...).

Le solde ainsi obtenu, à savoir le bénéfice résiduel, est présumé correspondre à la valeur du droit de propriété intellectuelle incluse dans le prix du bien ou du service fourni. Afin de calculer le montant des revenus d'innovation bruts, une « correction » d'« 1/3 » doit encore être appliquée sur le solde ainsi obtenu en raison du fait que, dans une situation entre parties indépendantes, un preneur de licence ne serait pas disposé à céder la totalité de son bénéfice (résiduel) au donneur de licence. Ainsi, en vue d'accorder une sécurité juridique au demandeur, le SDA définit concrètement la phrase introductive de l'art. 205/1, § 2, 2°, CIR 92 qui stipule que : « par revenus d'innovation à prendre en considération, on entend : les revenus ci-dessous, qui lorsqu'il existe des relations spéciales entre le débiteur des redevances et la société bénéficiaire, ne sont pris en considération que dans la mesure où ils ne sont pas plus élevés que ceux qui auraient été convenus entre entreprises non liées ».

La méthode du bénéfice résiduel peut être illustrée comme suit à l'aide d'un exemple.

La société A utilise un brevet pour produire des biens (chiffre d'affaires de la société A = 1000). Elle n'a pas donné le brevet en licence à un tiers.

Chiffre d'affaires qualifiant	1000
- Tous les coûts directs et indirects (comptes 60 à 64 du PCMN, à l'exclusion des coûts de recherche et de développement) imputables au chiffre d'affaires qualifiant	-800
- Rémunération pour l'exercice de fonctions de routine (ex. OM de 10 % du CA)	-100
- Actif autre que le brevet (ex. marque 4 % du CA)	-40
Bénéfice résiduel	60
- Correction en application de l'art. 205/1, § 2, 2°, CIR 92 (1/3 x bénéfice résiduel)	-20
Revenus d'innovation bruts	40

Par souci d'exhaustivité, il convient de souligner que, dans le cas où la société A de l'exemple ci-dessus réalise un chiffre d'affaires tant breveté que non breveté, il faut toujours vérifier que les coûts indirects sont correctement attribués (soit sur la base d'une clé de répartition justifiée, soit sur la base de la comptabilité analytique) au chiffre d'affaires breveté d'une part, et au chiffre d'affaires non breveté d'autre part. À plusieurs reprises, le SDA a constaté que le demandeur avait tendance à attribuer trop de coûts indirects au chiffre d'affaires non breveté, en vue d'obtenir des revenus d'innovation bruts plus élevés.

Le SDA a aussi constaté que, dans le calcul du bénéfice résiduel, certains demandeurs partent directement de l'EBIT au lieu d'utiliser le chiffre d'affaires qualifiant comme base de départ. Les points d'attention lors de l'application de la méthode du bénéfice résiduel en partant de l'EBIT sont les suivants. Avant tout, le cas échéant, les recettes « dispense de versement du précompte professionnel sur les rémunérations des chercheurs » ainsi que « subsides reçus » devront être déduites de l'EBIT. En effet, ces deux catégories de recettes sont comprises dans l'EBIT alors qu'elles ne sont pas éligibles pour la déduction pour revenus d'innovation. Ensuite, les coûts de recherche et développement qui ne sont pas compris dans l'EBIT peuvent être ajoutés à l'EBIT en vue du calcul des revenus d'innovation bruts.

Si une telle correction n'était pas admise, cela signifierait en effet que les coûts de recherche et développement seraient déduits deux fois (une deuxième fois au moment du calcul des revenus d'innovation nets). Il faut toutefois bien vérifier que l'addition des coûts de recherche et développement se fasse avant la correction d'1/3.

Ventes qualifiantes	2.000,00
Coûts (comptes 60 - 64 PCMN)	- 1.400,00
Bénéfice opérationnel (EBIT)	600,00
- Fonction de production de routine (C+ 5 % sur coûts de production de 1000)	- 50,00
- Marge opérationnelle de routine (OM 6 % du CA)	- 120,00
- Marge opérationnelle attribuable à d'autres IP (OM 5 % du CA)	- 100,00
- Dispense de versement du précompte professionnel	- 15,00
+ Coûts totaux R&D	50,00
Bénéfice résiduel	365,00
- Correction en application de l'art. 205/1, § 2, 2°, CIR 92	- 121,67
Revenus d'innovation bruts	243,33
Coûts R&D	- 50,00
Revenus d'innovation nets	193,33

6.4. DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION APPLIQUÉE SUR LES LOGICIELS PROTÉGÉS PAR LE DROIT D'AUTEUR

Depuis l'introduction de la nouvelle déduction pour revenus d'innovation, le champ d'application a aussi été considérablement élargi en matière de droits de propriété intellectuelle. Le SDA a constaté que des sociétés actives dans divers secteurs ont pris connaissance de l'extension de la réglementation aux logiciels protégés par le droit d'auteur. Concrètement, le SDA constate que la distinction suivante peut être faite dans l'utilisation de logiciels protégés par le droit d'auteur par les sociétés qui s'adressent au SDA en vue d'obtenir une sécurité juridique à cet égard.

Cas 1 : Le développement de logiciels protégés par le droit d'auteur est l'activité principale de la société (DA 2020.1134)

Tout d'abord, le SDA a rendu des décisions à l'attention de sociétés qui ont comme seule activité principale le développement de logiciels. Ces sociétés peuvent bénéficier de la déduction pour revenus d'innovation pour autant qu'elles restent pleines propriétaires, copropriétaires, usufruitières, titulaires de licence ou de droits, des logiciels protégés par le droit d'auteur, qu'elles ont développés. Cela signifie que les droits de propriété intellectuelle ne sont pas transmis à la clientèle de la société. En d'autres termes, la clientèle ne reçoit qu'un droit d'utilisation non transmissible et non exclusif. Pour le calcul des revenus d'innovation bruts provenant du chiffre d'affaires réalisé par une telle société grâce aux logiciels développés, protégés par le droit d'auteur, on peut se référer au modèle de calcul repris à la page 26 du rapport annuel du SDA de 2018. Jusqu'alors, le SDA n'a pas accepté d'autres modèles de calcul pour le calcul des revenus d'innovation bruts provenant de logiciels protégés par le droit d'auteur, développés par une société dont l'activité principale est la conception de logiciels.

Cas 2 : Le logiciel protégé par le droit d'auteur est un réel inducteur de valeur clé dans l'exercice de ses activités (DA 2020.0149)

Ensuite, le SDA a aussi rendu des décisions à des sociétés qui ont développé elles-mêmes ou avec l'aide de sous-traitants, un logiciel protégé par le droit d'auteur, et pour lesquelles ce logiciel est un réel inducteur de valeur clé dans l'exercice de leurs activités. Le SDA a constaté que les demandeurs ont souvent tendance à surévaluer la part du bénéfice pouvant être attribuée au logiciel utilisé par une société dans l'exercice de son activité principale. C'est pour cela que le SDA est très critique lorsqu'il rend des décisions visant à fixer le montant des revenus d'innovation bruts pour de telles sociétés. Jusqu'à présent, concernant le calcul des revenus d'innovation bruts, les méthodes suivantes

ont été acceptées : (i) ma méthode du bénéfice résiduel ; (ii) la méthode du partage des bénéfices, qui consiste à partir d'une analyse de contribution effectuée par le demandeur ; (iii) la méthode de l'économie de coûts par laquelle le demandeur calcule les économies de coûts réalisées grâce à l'utilisation du logiciel comme inducteur de valeur clé dans l'exercice de ses activités. Lors de l'application de chacune de ces trois méthodes, afin de calculer les revenus d'innovation bruts, la correction d'1/3 sera également appliquée afin de concrétiser la phrase introductive telle que mentionnée à l'article 205/1, § 2, 2°, CIR 92. Souvent, en rendant des décisions dans lesquelles l'une des 3 méthodes précitées a été acceptée, le SDA reprendra une deuxième méthode dans la décision, soit comme vérification, soit pour tenir compte de cette deuxième méthode via le calcul d'une moyenne (pondérée) des deux méthodes utilisées. Dans la plupart des cas, la méthode par les coûts (voir ci-dessous) a été appliquée comme deuxième méthode.

Cas 3 : Le logiciel protégé par le droit d'auteur en tant que soutien de l'exercice des activités de la société (DA 2019.0992)

Enfin, le SDA a aussi rendu un certain nombre de décisions à des sociétés ayant développé un logiciel protégé par le droit d'auteur, avec ou sans aide de sous-traitants, et constatant que ce logiciel n'est pas unique, et qu'il ne peut pas non plus être considéré comme un inducteur de valeur clé. Dans de tels cas, le SDA appliquera la méthode de l'approche par les coûts lors du calcul des revenus d'innovation bruts. Cette approche prend comme point de départ, pour le calcul des revenus d'innovation bruts, les rémunérations et autres coûts y relatifs concernant le personnel IT de la société, ainsi que, le cas échéant, les coûts concernant les sous-traitants ou travailleurs indépendants pouvant être considérés comme chercheurs. Ce sont les coûts susmentionnés qui sont alors pris en compte pour la base de calcul sur laquelle un cost plus est appliqué.

Cette méthode peut être illustrée comme suit :

Calcul des revenus d'innovation bruts	
Total des coûts R&D 2016	85
Total des coûts R&D 2017	95
Total coûts R&D 2018	100
ne sont pas pris en compte pour C+	
Total des coûts R&D 2019 (100 coûts R&D directs et 10 coûts R&D indirects, et 10 redevances de licences payées)	120
Cost-plus 55 % sur 100 coûts <i>directs</i> R&D 2019	55
Total des revenus d'innovation bruts	455
Calcul des revenus d'innovation nets	
Total des revenus d'innovation bruts	455
Moins : <i>coûts directs</i> R&D 2019	-100
Moins : coûts historiques R&D	-280
Moins : redevances de licences payées	-10
Total des revenus d'innovation nets	65

7. OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES

7.1 DROITS D'AUTEUR

Cas 1 : Matériel publicitaire

Le demandeur, la société X, a comme activité principale le « commerce de détail de vêtements ». Il y a quelques années, le demandeur a lancé une boutique en ligne à côté du magasin physique. Dans un premier temps, le demandeur a uniquement placé les photos disponibles des fabricants de vêtements sur cette boutique en ligne afin de présenter l'offre au consommateur. La gérante a complété ces photos par des photos qu'elle a elle-même prises de la collection. Au départ, ces photos étaient principalement des photos de l'offre de vêtements, mais l'activité s'est rapidement étendue à la création de matériel publicitaire pour la boutique en ligne, où la gérante a incorporé des photos dans des dépliants, des lettres d'information, des annonces et autres.

Selon le demandeur, les efforts créatifs de la gérante sont donc nécessaires à la gestion de l'entreprise.

Le demandeur souhaite conclure un contrat de licence exclusif avec sa gérante dans lequel cette dernière cède le droit d'utiliser tous les conceptions intellectuelles et créatives afin que la société dispose du droit d'exploitation des oeuvres artistiques de la gérante.

Le demandeur souhaite octroyer à sa gérante une indemnité pour la cession des droits d'auteur sur la base de son emploi du temps correspondant à 25 % de l'enveloppe financière multiplié par 40 % de l'emploi du temps créatif.

Le SDA estime, qu'en l'espèce, prendre des photos et rédiger des lettres d'information et des dépliants constituent des activités purement publicitaires. Les oeuvres créées par la gérante ne peuvent donc pas être considérées comme des oeuvres protégées par des droits d'auteur.

Par souci d'exhaustivité, il convient de noter que la boutique en ligne elle-même a été développée par une société spécialisée dans le développement de sites web et le marketing internet à la demande du demandeur et non par la gérante elle-même. La gérante ne dispose pas davantage de qualifications (diplôme, formation) en matière de marketing/publicité.

Cas 2 : Analyser et concevoir divers processus organisationnels

La question soumise vise à obtenir la confirmation que la méthodologie développée en interne, utilisée pour analyser et concevoir divers processus organisationnels, peut être qualifiée d'oeuvre protégée par le droit d'auteur. Cette méthodologie garantit une structure claire de la situation actuelle et envisagée à l'avenir chez ses clients.

Une convention écrite de cession des droits d'auteur sera établie entre le gérant et la société avec une énumération détaillée des droits cédés.

Le SDA estime que la méthodologie est plutôt le résultat d'un travail technique spécifique à un client qui est toujours fait sur mesure pour des clients spécifiques et ne génère donc aucune valeur future.

Selon le SDA, il ne peut être question de cession de droits d'auteur entre le gérant et sa société pour le développement de la méthodologie vu que :

- Ces oeuvres ne peuvent pas être qualifiées d'originales car les considérations techniques, les règles et les limitations ne laissent pas beaucoup de place à la liberté créative du gérant.

- Pour bénéficier de cette protection, il est nécessaire que ces œuvres soient l'expression des efforts intellectuels du créateur. Étant donné qu'en l'occurrence, il s'agit de la rédaction détaillée d'une situation actuelle et future des clients du demandeur dans le cadre de services de conseil spécifiques à ces clients, il n'en est pas vraiment question.
- La mise à jour d'un modèle ou d'un document de base existant ne remplit certainement pas les conditions de protection. Les options créatives sont insuffisantes.

Pour éviter toute ambiguïté, la rédaction de la méthodologie n'implique pas le développement de logiciels.

Vu ce qui précède, la méthodologie développée en interne ne relève pas du champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5° CIR 92.

Cas 3 : Migrations de software

Monsieur X, gérant de la société Y, a développé une méthodologie pour assister des entreprises lors de migrations de software / migrations de datacenters. La société applique cette méthodologie chez ses clients. En vue de l'exploitation future de cette méthodologie de migration, la société envisage de faire publier le concept ainsi développé par le dirigeant d'entreprise dans le futur.

C'est pourquoi la société Y souhaite octroyer une indemnité à son dirigeant d'entreprise pour la cession de ses droits d'auteur sur la méthodologie qu'il a développée, égale à un % déterminé du chiffre d'affaires concernant la mise en œuvre de cette méthodologie.

Monsieur X souhaite que le SDA lui indique s'il peut bénéficier du régime des revenus de droits d'auteur tel que visé à l'article 17, § 1^{er}, 5°, du CIR92.

Le SDA est d'avis qu'en l'occurrence, il s'agit simplement d'un processus d'accompagnement (donner des avis orientés clients) de clients qui souhaitent effectuer une telle migration. Il n'est pas question d'un quelconque développement de software.

Les indemnités que Monsieur X perçoit pour la cession des droits sur le travail à sa société, ne peuvent par conséquent pas être considérées comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, § 1^{er}, 5°, du CIR92.

Cas 4 : Documents d'une agence de recrutement

Les employés d'une agence de recrutement rédigent divers documents, dont des analyses de candidats. Les documents comprennent des résultats de tests, des informations sur la personnalité et l'expérience professionnelle des candidats, des informations basées sur des vérifications de références, des commentaires du recruteur qui les accompagne. Ces documents, qui reflètent un certain nombre de faits et qui visent à fournir des avis individuels pour le client, ne peuvent être considérés comme des œuvres donnant lieu à une indemnité pour la cession de droits d'auteur au sens de l'article 17, § 1, 5°, CIR 92.

Cas 5 : Géomètre

Monsieur X est un collaborateur technique d'un bureau de géomètres spécialisé en estimations, lotissements et relevés.

Sur la base des résultats des mesures prises par le bureau, des plans sont établis au profit de clients spécifiques.

Monsieur X souhaite savoir s'il peut bénéficier du régime des revenus de droits d'auteur tel que visé à l'article 17, § 1^{er}, 5°, du CIR92.

Le SDA est d'avis que l'élaboration de plans dans le cadre des activités effectuées par un bureau de géomètres est un simple reflet de la réalité, de ce fait, ils ne peuvent pas être considérés comme étant originaux. Les plans sont plutôt le résultat d'un travail technique spécifique à un client qui est fait sur mesure pour eux.

Les œuvres décrites par le demandeur ne peuvent dès lors pas être considérées comme des œuvres protégées par le droit d'auteur.

7.2 AVANTAGE DE TOUTE NATURE

Cas 1 : Avantage de toute nature – Impact COVID-19

La société X met à disposition de son personnel des véhicules de société.

Dans le cadre de la crise du COVID-19, la plupart des employés de la société X ont été mis en télétravail ou au chômage temporaire entre le 17 mars et le 31 mai 2020. La plupart n'ont donc plus utilisé leur véhicule, ce qui peut être attesté par le kilométrage des véhicules quasi nul au cours de cette période. Dans la mesure où il n'y a eu quasiment aucun usage privé du véhicule pendant une période de 2,5 mois, le demandeur souhaite diminuer (sur base du kilométrage ou forfaitairement) l'avantage de toute nature appliqué pendant cette période.

Le SDA rappelle qu'un avantage de toute nature est imposé dès qu'une voiture de société est mise à disposition. Le calcul forfaitaire de cet avantage est totalement indépendant de l'intensité ou de la fréquence de l'utilisation effective de la voiture de société.

En l'espèce, le SDA constate qu'il n'existe pas de clause imposant la restitution du véhicule à l'employeur ou à la société de leasing durant la période concernée.

Un avantage de toute nature devra par conséquent être imposé pour la période concernée sans diminution prorata temporis. En effet, la mise à disposition du véhicule n'a pas été suspendue pendant la période concernée.

Pour le surplus, le SDA renvoie à la lecture des FAQ numéro 13 et 14 publiées par le SPF Finances relatives à la détermination de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur / entreprise.

Cas 2 : Rémunérations perçues dans le cadre du « travail associatif »

Le demandeur, une ASBL, est l'exploitant d'un certain nombre d'habitations d'assistance et propriétaire d'un certain nombre d'appartements de concierge (non meublés). L'ASBL souhaite, dans le cadre du « travail associatif » visé par la loi du 18 juillet 2018 relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale, mettre ces appartements de concierge à la disposition de concierges retraités par le biais d'un contrat de location. Les concierges peuvent occuper les appartements gratuitement en échange de la fourniture de services de concierge et de services de garde de nuit aux occupants du complexe immobilier.

Le demandeur s'adresse au SDA pour savoir si la rémunération perçue dans le cadre du « travail associatif » peut également consister en la mise à disposition gratuite d'un logement de concierge, la valeur de la mise à disposition étant déterminée de manière forfaitaire, conformément à l'article 18 AR/CIR 92.

Le SDA estime que les activités visées ne cadrent pas avec le « travail associatif » en raison du fait que :

- les tâches effectuées vont au-delà des simples gardes de nuit, elles comprennent également des tâches de concierge telles que la garde du complexe immobilier et le contrôle du respect du règlement d'ordre intérieur du complexe immobilier ;
- selon l'ONSS, la tâche la plus importante dans le cadre d'une garde de nuit est de « veiller » une personne tributaire de soins et de passer la nuit chez cette personne. En l'occurrence, le concierge passe la nuit dans son propre appartement, ce qui est insuffisant. L'objectif est que le(la) garde de nuit passe la nuit chez la personne tributaire de soins (pas nécessairement dans la même chambre, mais dans la même maison ou le même appartement) ;
- la philosophie du travail associatif concerne des activités complémentaires et occasionnelles qui ont lieu pendant le temps libre de l'intéressé (pas une activité professionnelle) et la rémunération limitée doit être accessoire. En l'occurrence, il s'agit d'une activité quasi permanente, c'est-à-dire tous les jours ouvrables de 18 h à 7 h 30 ainsi que du vendredi soir 18 h au lundi matin 7 h 30, à l'exception d'un certain nombre de week-ends libres.

Dans un souci d'exhaustivité, il convient également de vérifier s'il n'y a pas de conversion du travail régulier en travail associatif.

Le SDA estime donc que les rémunérations perçues doivent par conséquent être qualifiées de rémunérations impossibles. La question de l'évaluation de la rémunération en nature pour le travail associatif est donc sans objet.

Enfin, il convient de mentionner que, par son arrêt du 23 avril 2020, la Cour constitutionnelle a annulé la loi du 18 juillet 2018 sur la relance économique et le renforcement de la cohésion sociale, ainsi que la loi modificative du 30 octobre 2018 y afférente, bien que les effets des dispositions annulées soient maintenus pour les activités menées jusqu'au 31 décembre 2020 inclus.

7.3 AVANTAGE SOCIAL

Cas 1 : Primes octroyées pendant la crise du COVID-19

Au printemps 2020, le SDA a reçu plusieurs demandes d'entreprises concernant la qualification de primes octroyées pendant la crise du COVID-19 à titre d'avantages sociaux exonérés afin de soutenir ou d'encourager financièrement les travailleurs.

À titre d'exemple, une demande visait à obtenir la confirmation de la qualification fiscale d'une prime d'environ 700 euros à titre d'avantage social exonéré que l'employeur souhaitait octroyer à titre unique à chaque travailleur pour soutenir l'impact financier de la crise du COVID-19. De cette manière, l'employeur souhaitait intervenir dans les frais supplémentaires occasionnés par la crise et le confinement/travail à domicile, par exemple les équipements et les frais supplémentaires de protection de la famille, les frais supplémentaires de nourriture, de jouets ou de matériel destinés aux enfants confinés à la maison (p. ex. ordinateur portable pour l'enseignement à domicile), etc.

En vertu de l'article 23, § 1^{er}, 4^o du CIR 92, combiné aux articles 30 et 31 du CIR 92, un avantage est en principe qualifié de rémunération imposable.

Conformément à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o du CIR 92 sont néanmoins exonérés les avantages sociaux suivants obtenus par les personnes qui perçoivent ou ont perçu des rémunérations de travailleurs ou de dirigeants d'entreprise, ainsi que par leurs ayants droit :

- «a) les avantages dont il n'est pas possible en raison des modalités de leur octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires ;
- b) les avantages qui, bien que personnalisables, n'ont pas le caractère d'une véritable rémunération ;
- c) les menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle. »

La demande visée ne se rapporte pas à un événement qui concerne l'entreprise proprement dite et il n'est pas non plus véritablement question d'une nécessité/détresse dans le chef des travailleurs. Il n'est dès lors pas évident d'y donner une suite favorable et de considérer la prime en question comme un avantage social exonéré sur la base du commentaire existant de l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o du CIR 92.

Le SDA estime enfin que la demande visée a une portée générale, comparable aux mesures adoptées par les autorités dans le cadre de la crise du coronavirus et du confinement, et qu'il n'est donc pas le service ad hoc pour prendre une décision positive en la matière, puisque celle-ci ne respecterait en effet pas les conditions de l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o du CIR 92.

Cas 2 : En-cas sains et compléments alimentaires

En 2020, le SDA a été interrogé à plusieurs reprises par des entreprises sur la qualification à titre d'avantage social exonéré d'en-cas sains et de compléments alimentaires. Celles-ci souhaitent obtenir la confirmation que l'offre de ces produits par un employeur peut être considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du travailleur et déductible par l'employeur.

Dans l'un des dossiers, il s'agissait d'en-cas sains constitués d'un mélange d'en-cas protéinés sans sucres ajoutés et d'ingrédients naturels comme des barres aux fruits et aux noix, du chocolat végan, du pop-corn, des mélanges de noix, etc. Les produits sont offerts dans un coffret ou une boîte (contenant un mélange d'une cinquantaine d'en-cas) pour être consommés au travail. Les produits sont emballés individuellement. Les produits sont exclusivement offerts sur le lieu de travail.

Dans un autre dossier, il s'agissait de compléments alimentaires, composés individuellement en fonction des besoins spécifiques du travailleur et emballés dans des sachets individuels. Selon le demandeur, les produits offerts améliorent la santé du travailleur, augmentent la motivation, diminuent l'absentéisme et améliorent les performances au travail.

Seul un nombre limité de frais relatifs à l'octroi d'avantages aux membres du personnel, énumérés de manière exhaustive, ne relève pas de l'article 53, 14°, CIR 92 (qui stipule que les avantages sociaux exonérés ne constituent pas des frais professionnels déductibles pour leur distributeur) et sont totalement déductibles pour l'employeur, comme notamment :

- la distribution gratuite de potage, de café, de thé, de bière ou de rafraîchissements pendant les heures de travail ;
- la distribution gratuite de fruits sous forme d'en-cas à consommer directement pendant les heures de travail.

Le SDA estime que les en-cas concernés n'appartiennent à aucune des deux catégories. Bien que ces en-cas soient constitués de fruits, de légumes, de noix, d'amandes et de graines, il s'agit ici en grande partie de produits « transformés ». De plus, les ingrédients de base sont dans un certain nombre de cas accompagnés de chocolat, d'édulcorants, etc. Ils constituent probablement un avantage social exonéré pour les travailleurs (s'ils sont consommés immédiatement sur le lieu de travail, bien entendu), mais ne sont pas déductibles dans le chef de l'employeur.

En ce qui concerne les compléments alimentaires, il est clair que ces produits peuvent encore moins être assimilés à des fruits ou à des noix. Les commandes individualisées pour chaque travailleur sont en outre exclues du champ d'application de la circulaire n° Ci.RH.242/618.836 (AGFisc n° 27/2012) du 06.08.2012 relative à la consommation immédiate de fruits sur le lieu de travail. La consommation à la maison ou en famille n'est pas visée non plus par cette circulaire. Dans l'opération présentée, il est selon le SDA question d'un avantage personnalisable. En d'autres termes, il ne s'agit pas d'avantages collectifs de faible valeur qui ne peuvent pas être personnalisés ou dont il est pratiquement impossible de déterminer la proportion octroyée à chaque bénéficiaire.

7.4. TAXATION ÉTALÉE DES PLUS-VALUES

La SRL X possède dans son bilan des biens immobiliers en pleine propriété qui font l'objet d'une expropriation. En échange, la SRL X reçoit, d'une part, d'autres parcelles de terrain et, d'autre part, une soulte en espèces à titre d'indemnité des peuplements forestiers sur les terrains expropriés. La SRL X souhaite procéder à la construction d'un nouveau bâtiment sur les terrains acquis en échange afin de poursuivre son exploitation. À cette fin, la SRL X souhaite utiliser au moins la totalité de la soulte en espèces qu'elle a obtenue.

La SRL X souhaite opter pour la taxation étalée seulement pour la plus-value réalisée sur le bâtiment, et souhaite que la plus-value sur le terrain soit imposable immédiatement. La SRL X demande la confirmation que lorsque l'indemnité pour les peuplements forestiers est réemployée, il y a un emploi suffisant pour l'application de l'article 47 CIR 92.

La plus-value que la SRL X réalise à la suite de l'expropriation est considérée comme une plus-value forcée au sens de l'article 47, § 1^{er}, 1^o CIR.

Si une plus-value est réalisée sur la vente d'un bâtiment, le prix de vente total doit être réemployé. Il s'agit tant de la valeur relative aux bâtiments que de la valeur du terrain non amortissable. La Cour d'appel de Gand a statué que le bâtiment vendu avec le terrain devait être considéré comme un actif unique. Les bâtiments et le terrain forment un tout indissociable, même si une distinction est faite en termes de comptabilité. La Cour de cassation a confirmé la position de la Cour d'appel de Gand (Cour de cassation 19 septembre 2014).

Le SDA est d'avis que la totalité du montant (valeur du terrain + somme d'argent) doit être réinvestie et que, par conséquent, le raisonnement de la SRL X ne peut être suivi. Si l'article 47 CIR 92 est appliqué, la totalité de l'indemnité (valeur du terrain + somme d'argent) doit être réemployée. La plus-value à taxer de manière étalée s'élève à l'indemnité complète diminuée de la valeur comptable.

La SRL X s'est également référé à la jurisprudence de la Cour de cassation du 21 juin 2018 et la Cour constitutionnelle du 25 mai 2020.

Dans son arrêt du 21 juin 2018 (F.16.0028.N), la Cour de cassation a confirmé que 1^o) lorsqu'un contribuable tient une comptabilité simplifiée (ce qui en l'occurrence n'est pas le cas) et 2^o) dans le cadre de laquelle il n'applique que des amortissements et ne procède à aucune réduction de valeur, il y a lieu de considérer que le terrain, qui peut faire l'objet d'une réduction de valeur mais non d'un amortissement, n'est pas un élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité professionnelle (cf. article 41, 2^o CIR 1992), de sorte que la plus-value réalisée sur le terrain n'est pas imposable en application de l'article 27, alinéa 2, 3^o CIR 1992.

Le SDA s'appuie également sur la décision de la Cour constitutionnelle du 25 mai 2020. Pour un contribuable qui tient une comptabilité en partie double (ce qui est le cas pour la SRL X) et qui décide de comptabiliser des immobilisations parmi les éléments de l'actif, il convient de partir de l'hypothèse que celui-ci a effectivement eu l'intention de comptabiliser les fluctuations de la valeur des terrains dans le résultat d'exploitation.

7.5. FRAIS PROFESSIONNELS

Cas : Limite des 80%

Le demandeur, l'organisme A, propose des assurances de groupe, ainsi notamment au Groupe B.

Dans le cadre de sa politique active en matière de fins de carrière, le Groupe B souhaite motiver ses travailleurs qui atteindront l'âge légal de la retraite dans 10 ans maximum à rester plus longtemps en activité en leur offrant la possibilité d'évoluer vers un poste « light ». Cette fonction adaptée entraîne cependant un emploi moins bien rémunéré et donc une baisse de salaire qui à son tour résulte en une baisse dans la constitution de la pension complémentaire des travailleurs.

Le demandeur demande au SDA si, pour le calcul de la règle des 80 %, on peut prendre en compte la dernière rémunération brute annuelle normale de la dernière année précédant l'entrée en vigueur de ce régime de fins de carrière.

Par le passé, en réponse à 2 questions parlementaires⁴, le ministre des Finances a déclaré que lorsque la rémunération d'un travailleur diminue vers la fin de sa carrière en raison d'une réduction du temps de travail dans le cadre de mesures sociales (incluses dans la législation sociale) ou en raison de la CCT 77bis, la rémunération à temps plein peut toujours être utilisée comme rémunération de référence pour le calcul de la limite des 80 %.

Étant donné qu'il n'est pas question en l'espèce d'une réduction du temps de travail dans le cadre de mesures sociales inscrites dans une loi (comme, par exemple, les mesures de la loi du 19 juin 2009 portant des dispositions diverses sur l'emploi en temps de crise, introduites à la suite de la crise financière de l'époque) ou par le biais d'une CCT, telle que la CCT 77bis, le SDA est d'avis que la rémunération brute annuelle des travailleurs de la dernière année avant le début du régime de fin de carrière ne peut pas être prise en compte pour la détermination de la règle des 80 %.

⁴ Question parlementaire n° 288 de Mr Moock dd. 14 février 1996 (Bull n° 765, p. 2310) et question parlementaire orale n° 7671 de Mr Van der Maelen dd. 2 juillet 2002 (compte rendu analytique, Commission Finances et Budget, 2 juillet 2002, Com 802, p.8).

7.6. QUALIFICATION DES REVENUS

Cas 1 : Prime Airbag – Régime fiscal

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que la prime AIRBAG qu'il percevra du FOREM est bien exonérée d'impôts.

La prime Airbag consiste en une source de financement pour une activité indépendante dans sa phase de démarrage permettant d'obtenir un montant maximum de 12.500 € versé en quatre fois sur une période de deux ans.

Pour obtenir cette prime il faut être indépendant à titre complémentaire depuis au moins 3 ans OU souhaiter s'installer pour la première ou deuxième fois en tant qu'indépendant à titre principal et avoir suivi une formation spécifique à l'IFAPME ou être engagé par une autre structure d'accompagnement à l'autocréation d'emploi (SAACE) pour devenir indépendant.

Le SDA rappelle que la prime AIRBAG constitue un revenu professionnel imposable à l'IPP :

- soit en tant que bénéfices visés aux art. 23, § 1^{er}, 1^o, 24 et 25, CIR 92 si l'activité professionnelle est exercée par une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ;
- soit en tant que profits visés aux art. 23, § 1^{er}, 2^o et 27 CIR 92 si l'activité professionnelle est exercée par un titulaire de profession libérale, charge, office ou autre occupation lucrative ;
- soit, le cas échéant, en tant que bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure visés aux art. 23, § 1^{er}, 3^o et 28 CIR 92 lorsque ladite prime est obtenue ou constatée postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle.

Cas 2 : Indemnité pour dommage moral

Le demandeur a intenté une action devant le tribunal du travail contre une entreprise dans un dossier portant sur une discrimination salariale. Dans ce cadre, il a été demandé au tribunal de dire pour droit qu'il y avait une inégalité de rémunération discriminatoire entre une travailleuse et ses collègues masculins. Une telle inégalité de rémunération constitue une discrimination directe, ou à tout le moins indirecte, au sens de la loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre la discrimination entre les femmes et les hommes, ou une violation de l'article 3 de la CCT n° 25.

Cette action a été rejetée par le tribunal au motif qu'il n'y avait aucune preuve concluante de discrimination. Le demandeur a fait appel de ce jugement.

Par la suite, les parties ont établi un projet de convention transactionnelle stipulant que l'entreprise en cause ne reconnaissait aucune faute, mais pourrait malgré tout être disposée à verser une indemnité pour dommage moral à la victime. Selon le projet de convention, l'employeur comprend que pour la travailleuse, il y aura toujours une présomption (non réfutée) de discrimination tant qu'il n'y aura pas eu de jugement définitif en appel, et que cette présomption de discrimination – et l'incertitude persistante qui l'accompagne – est moralement offensante pour elle.

Le demandeur se réfère à la circulaire Ci.RH.241/621.336 du 4 janvier 2013, adressée au Centre pour l'égalité des chances et la lutte contre le racisme (ci-après « Unia »). Il y est confirmé que l'Administration Générale de la Fiscalité n'exige pas que le paiement d'une indemnité doive résulter d'une décision prise par un tribunal ou une cour du travail pour que cette indemnité puisse être considérée comme une indemnité pour dommage moral non imposable. Le paiement d'une indemnité résultant d'un accord amiable dans lequel Unia est intervenu en exécution de sa mission de médiation légale peut en effet être qualifié d'indemnité pour dommage moral non imposable. Il faut de surcroît que le montant de l'indemnité ait été déterminé spécifiquement en vue de réparer le dommage moral individuel qui a été réellement subi par la victime. Par contre, si le montant de l'indemnité a par exemple été calculé afin de couvrir une perte de revenus professionnels imposables, le montant total de cette indemnité constitue bien une rémunération des travailleurs imposable.

Le dommage moral spécifique subi par la victime n'est que très brièvement décrit et l'indemnité correspondante n'est pas suffisamment motivée (p. ex. sur la base de la loi, de la jurisprudence, de points de référence, etc.). Par ailleurs, dans l'action initiale au nom de la travailleuse, il était également question d'un élément matériel dans l'indemnité forfaitaire, qui couvrirait le dommage tant moral que matériel (et dont le montant correspondait à peu près au montant proposé dans la convention transactionnelle en réparation du dommage purement moral).

Le SDA estime que le montant proposé ne peut être considéré comme une indemnité pour dommage moral non imposable. Par conséquent, l'indemnité dans son ensemble doit être considérée comme une rémunération imposable.

Cas 3 : Vente de cryptomonnaies

La demande de prefilage vise à confirmer que les ventes de cryptomonnaies réalisées par Monsieur X ressortent de la gestion normale d'un patrimoine privé, de sorte que les plus-values réalisées ne sont pas imposables en application de l'article 90, alinéa premier, 1°, CIR 92.

Cela fait une dizaine d'années que le demandeur a commencé à miner des cryptomonnaies, et ce, pendant un certain nombre d'années.

Depuis le début de l'année passée, il vend une partie de ces cryptomonnaies tous les mois.

Le demandeur est actif dans le secteur IT.

Bien que seule une décision sur l'article 90, alinéa premier, 1° du CIR 92 soit demandée, le SDA estime, dans le cas présent, que les revenus provenant de la vente de cryptomonnaies sont à considérer comme des revenus professionnels conformément à l'art. 23, CIR 92, pour les motifs suivants :

- miner des cryptomonnaies peut être considéré comme un suivi actif et constant d'une activité ayant pour but d'acquérir des cryptomonnaies (le minage des cryptomonnaies se fait ici en l'occurrence en laissant son ordinateur allumé sans discontinuité pour obtenir de cette manière des cryptomonnaies) ;
- le demandeur est actif dans le secteur IT ;
- depuis le début de l'année passée, le demandeur vend des cryptomonnaies tous les mois.

7.7. VENTE D'ACTIONS

Cas 1 : Liquidités excédentaires – Compte courant

Le demandeur détient quasiment toutes les actions ou parts de la société d'exploitation X. Il souhaite céder l'entreprise à l'un de ses fils, en particulier en raison de son âge et de son état de santé, mais celui-ci ne dispose pas des moyens financiers nécessaires à cette fin.

C'est la raison pour laquelle le demandeur vendrait ses actions ou parts à la société Y, qui a récemment été constituée par son fils. La société Y financera l'achat au moyen des dividendes qu'elle recevra de la société X.

Le prix de vente perçu par le demandeur servira d'abord à apurer sa dette en compte courant envers la société X.

Dans le cadre d'une vente d'actions ou parts, le SDA estime qu'il convient de considérer les créances détenues par la société sur le compte courant des actionnaires comme des liquidités excédentaires. Les liquidités que la société peut prêter à ses actionnaires sont en effet des liquidités dont elle n'a pas besoin pour ses activités opérationnelles, et qui sont donc excédentaires. Préalablement à l'opération de vente, il convient de verser les liquidités excédentaires/créances en compte courant au demandeur à titre de dividendes.

Cas 2 : Vente d'une société avec un bien immobilier

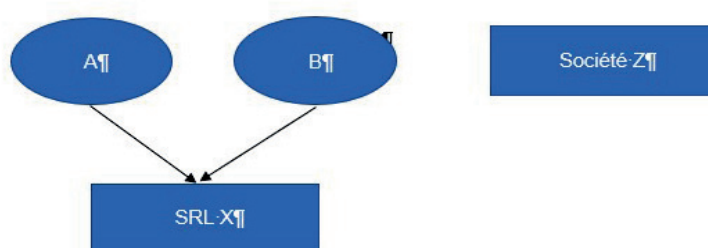
La société X a été constituée historiquement par le demandeur A et sa mère.

Toutes les actions de la société X (à l'exception d'une action détenue par B) sont actuellement détenues par A et font donc partie du patrimoine privé des demandeurs.

Récemment, A a reçu une offre de la société Z, spécialisée dans le développement de projets, pour l'acquisition des actions de la société X.

Les demandeurs souhaitent mettre fin à leurs activités dans la société X et, par conséquent, vendre les actions à la société Z.

Situation avant l'opération



L'objet de la demande est d'obtenir la confirmation que la plus-value réalisée lors de la vente des actions de la société X à un tiers n'est pas imposable au titre de revenus divers en application des articles 90, alinéa 1^{er}, 1^o, et 9^o, 1^{er} tiret, du CIR92.

Situation après l'opération



Compte tenu du fait que l'activité de la société X n'est pas poursuivie et que les actions sont vendues sous les conditions suspensives de l'obtention d'une attestation du sol et des permis de bâtir nécessaires en vue de la réalisation d'un nouveau projet immobilier, l'opération a pour objet de vendre un bien immobilier plutôt que les actions d'une société qui poursuit ses activités dans la continuité.

Une telle vente donne lieu à un abus fiscal au sens de l'article 344, §1^{er}, du CIR92, à savoir l'évitement (i) d'une plus-value relative au bien immobilier à l'impôt sur les sociétés (abus à l'article 192, du CIR92) et (ii) d'une taxation à l'impôt des personnes physiques résultant du boni de liquidation de la société X (abus à l'article 18, 2^o ter, du CIR92).

7.8. RÉDUCTION D'IMPÔTS TAX SHELTER

Cas : Société immobilière

La société X (ci-après « La Société ») exploite des chambres meublées (7 chambres de 2 personnes) pour des séjours de courte durée (le plus souvent une nuitée).

Elle preste conjointement à cette mise à disposition les services suivants :

- 1) accueil des clients ;
- 2) nettoyage des chambres et des draps ;
- 3) petits déjeuners ;
- 4) entretien des abords.

Ces services sont imposés aux clients et non optionnels si bien que ces derniers n'ont pas la possibilité d'y renoncer moyennant une réduction de prix.

La demande vise à obtenir la confirmation que la Société ne doit pas être considérée comme une société immobilière au sens de l'article 145/26 du CIR 92.

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA, il ressort que, parmi les conditions à respecter pour avoir droit à la réduction d'impôt précitée, l'article 145/26, § 3, alinéa 1^{er}, 5° du CIR 92 prévoit que la société ne doit pas être une société dont l'objet social principal ou l'activité principale est :

- la construction, l'acquisition, la gestion, l'aménagement, la vente, ou **la location de biens immobiliers pour compte propre** ;
- ou la détention de participations dans des sociétés ayant un objet similaire ;
- ni une société dans laquelle des biens immobiliers ou autre droits réels sur de tels biens sont placés, dont des personnes physiques qui exercent un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1° du CIR 92, leur conjoint ou leurs enfants lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, ont l'usage.

Les termes « pour compte propre » dans le cadre de cette disposition légale impliquent que les biens immobiliers soient investis dans le patrimoine de la société (comptabilisés en immobilisations), ce qui est effectivement le cas en l'espèce.

Sur base de ce qui précède, l'activité hôtelière décrite doit par conséquent être exclue de la réduction d'impôts.

L'attention est par ailleurs attirée sur le fait que le commentaire de la TVA (chapitre 3, section 3, n° 10A) selon lequel la mise à disposition d'un bien immobilier obligatoirement accompagnée des services susvisés ne doit pas être considérée comme une location immobilière, n'est pas applicable dans le cadre de l'art. 145/26, § 3, al. 1^{er}, 5°, CIR 92.

D'une manière générale, une société immobilière possède en effet non seulement des biens immobiliers dans le but de les mettre à la disposition de ses clients (par exemple par le biais de baux), mais elle gère également le développement et la gestion quotidienne des biens immobiliers détenus.

Dans ce contexte, elle peut mener d'autres activités qui représentent une valeur ajoutée pour ses biens immobiliers ou pour ses utilisateurs.

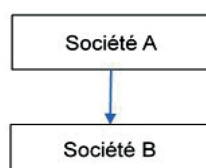
Le fait que l'activité hôtelière de la société ne consiste pas uniquement à louer des biens immobiliers pour compte propre, n'empêche pas qu'elle soit considérée comme une "société immobilière" dans le cadre du tax shelter entreprises débutantes.

7.9. RESTRUCTURATIONS

Cas 1 : Fusion mère-fille

Le groupe A est un groupe international. Le groupe est actif en Belgique par l'intermédiaire de la société A. En janvier de l'année X, la société A a acheté toutes les actions de la société B d'une tierce partie. La société B possède un bien immobilier et un stock limité de marchandises. Immédiatement après l'achat, un contrat de bail a été conclu entre la société A et la société B, sur la base duquel le bien immobilier a été mis à la disposition de la société A.

Organigramme avant l'opération



À la fin de l'année X, il a été mis un terme à toutes les activités de la société B. Le bien immobilier est loué à la société A. À l'heure actuelle, l'objectif est de simplifier la structure du groupe belge. Une fusion mère-fille est envisagée au cours de laquelle la société B est absorbée par la société A.

Avis du SDA

Attendu qu'à la fin de l'année X, toutes les activités de la société B ont cessé, qu'aucune marchandise n'a été achetée depuis la reprise et que le seul bien immobilier est loué à la société A, on ne peut que conclure qu'au moment de l'acquisition des actions de la société B, la société A n'avait aucune intention de reprendre et de poursuivre les activités de la société B. Le seul but de la transaction sur les actions est l'acquisition du bien immobilier. La fusion envisagée le confirmant.

Les seuls motifs économiques valables cités par le demandeur pour justifier l'opération de fusion restent limités à une simplification du groupe et à des économies de frais propres à toute fusion. Les motifs économiques valables ne contrebalancent pas l'avantage fiscal qui sera obtenu grâce à la fusion (évitement de l'impôt des sociétés sur les plus-values en cas de liquidation), de sorte que l'opération de fusion ne répond pas aux dispositions de l'article 183bis du CIR 92 (voir l'arrêt de la Cour européenne de Justice du 10 novembre 2011 dans l'affaire C-126/10 Foggia). L'ensemble des opérations ne résiste pas davantage aux dispositions de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 en l'absence de motifs non fiscaux.

En ce qui concerne les droits d'enregistrement, l'opération de cession d'actifs dissimulés vise plus que probablement à éviter les droits d'enregistrement (l'évaluation de la mesure anti-abus relève de la compétence de Vlabel puisque le bien immobilier est situé en Flandre).

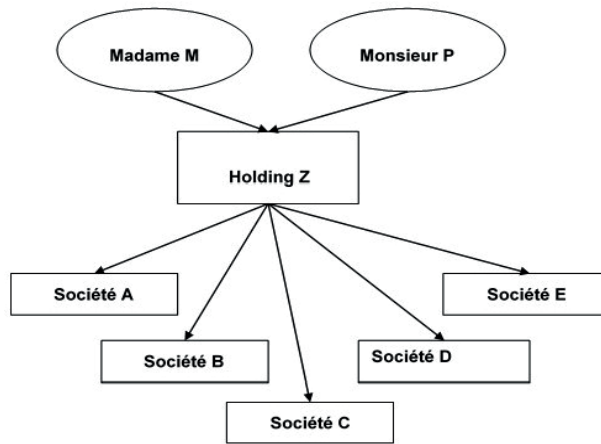
En ce qui concerne la TVA, le transfert comprend un stock limité et un bien immobilier déjà utilisé par la société absorbante. Il convient de préciser que la société absorbante n'a nullement l'intention de poursuivre une activité économique. Cette dernière essaiera tout au plus de vendre le stock de marchandises (Zita Modes).

Cas 2 : Scission partielle

Le Groupe Z consiste en une société holding Z et cinq sociétés sœurs, A, B, C, D et E. Les actions de la société Z sont détenues par Madame M et Monsieur P, chacun pour 50 %.

La société Z est un holding actif qui fournit des services de support au groupe avec son propre personnel.

Organigramme avant l'opération

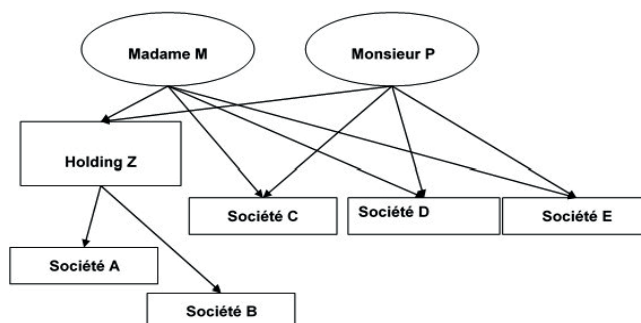


Le management actuel souhaite revoir la structure du groupe de sorte que la société Z détiendra uniquement les participations des filiales A (100 %) et B (100 %).

Les étapes suivantes envisagées sont :

- Étape 1 : Scission partielle de la société Z par laquelle la participation qu'elle détient dans la société C et le personnel seront transférés à la filiale C. La société C annulera immédiatement ses propres actions qu'elle aura reçues. À la suite de cela, les actions de la société C seront détenues par Madame M et Monsieur P ;
- Étape 2 : Scission partielle de la société Z par laquelle la participation qu'elle détient dans la société D et son personnel seront transférés à la filiale D. La société D annulera immédiatement ses propres actions qu'elle aura reçues. À la suite de cela, les actions de la société D seront détenues par Madame M et Monsieur P ;
- Étape 3 : Scission partielle de la société Z par laquelle la participation qu'elle détient dans la société E et son personnel seront transférés à la filiale E. La société E annulera immédiatement ses propres actions qu'elle aura reçues. À la suite de cela, les actions de la société E seront détenues par Madame M et Monsieur P.

Organigramme après les opérations



La restructuration envisagée entre dans le cadre de la vente des sociétés opérationnelles A et B par l'intermédiaire de la vente des actions de la société holding Z. À cet effet, les participations que Madame M et Monsieur P ne souhaitent pas vendre, seront partiellement transférés aux sociétés concernées qui obtiendront de ce fait des actions propres. Ensuite, les actions propres seront annulées.

Les scissions partielles visent tant à préparer le holding à la vente (avec les participations dans les sociétés A et B) qu'à transférer les participations des sociétés C, D et E dans le patrimoine privé de sorte que les actionnaires puissent se réserver toutes les pistes pour d'éventuelles futures cessions (exempts d'impôt) de ces actions.

Les motifs économiques valables, qui se limitent à une réforme de la structure du groupe, ne contrebalancent pas l'avantage fiscal, à savoir le fait d'éviter le Pr.M. dû en cas de :

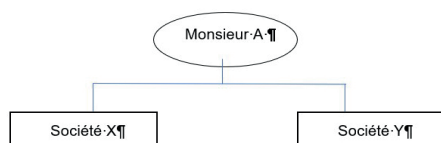
- distribution en nature des actions des sociétés C, D et E aux actionnaires personnes physiques ; ou
- vente des actions des sociétés A et B par la société Z, suivie par une distribution du prix de vente à titre de dividende.

Par conséquent, les opérations envisagées ne répondent pas aux dispositions de l'article 183*bis*, CIR92.

Cas 3 : Scission partielle

La société d'exploitation X appartient à Monsieur A qui détient, en outre, les actions de la société Y qui gère un patrimoine mobilier et immobilier.

Organigramme avant l'opération



Monsieur A souhaite se retirer des affaires et vendre les actions à un employé, Monsieur B.

Afin de rendre la reprise financièrement réalisable, le demandeur souhaite, préalablement à la reprise, scinder partiellement les placements et une créance en compte courant au profit de la société Y existante.

La restructuration présentée cadre avec la vente de la société opérationnelle X et les motifs économiques valables se limitent à préparer la société X à la vente.

Étant donné que le seul objectif de l'opération est de soustraire les liquidités excédentaires de la société X afin d'en faciliter la reprise, le SDA fait valoir que les motifs économiques valables ne compensent pas l'avantage fiscal, à savoir éviter le Pr. M. qui serait dû si ces liquidités étaient distribuées au moyen d'un dividende.

Par conséquent, les opérations envisagées ne répondent pas aux dispositions de l'article 183*bis* et 344, §1^{er} du CIR92.

7.10. IRRECEVABLE

Cas 1 : Pays refuge

Le demandeur est une société belge qui souhaite, dans le cadre de sa répartition des risques, investir dans un fonds à capital variable mondial qui investit dans des projets d'intérêt public. Le fonds détient des intérêts dans les sociétés cibles par le biais d'une chaîne d'entités (juridiquement) transparentes et non transparentes. Au sein de cette chaîne se trouve une entité dotée de la personnalité juridique et établie dans les îles Caïmans. Le mode d'intervention de cette entité mène à la constatation que des éléments essentiels de la situation décrite se rattachent à un pays refuge figurant sur la liste des États visés à l'art. 307, § 1/2, alinéa 3 du CIR 92, ce qui conduit par conséquent à une irrecevabilité en vertu de l'art. 22, alinéa 3, 1° de la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

Cas 2 : Pays refuge

Le demandeur a été constitué sous la forme d'une pricaf privée et regroupera différents investisseurs; cette pricaf privée servira de feeder (fonds nourricier) pour investir dans un certain nombre de fonds maîtres (non cotés). Les fonds dans lesquels le demandeur souhaite investir sont des personnes morales constituées selon le droit de Guernesey. Le mode d'intervention de ces fonds mène à la constatation que des éléments essentiels de la situation décrite se rattachent à un pays refuge figurant sur la liste des États visés à l'art. 307, § 1/2, alinéa 3 du CIR 92, ce qui conduit par conséquent à une irrecevabilité en vertu de l'art. 22, alinéa 3, 1° de la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

7.11. DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION

Cas : Abus qualification revenus d'innovation

Une société belge a développé un logiciel facilement applicable sur le plan commercial.

Une société cotée en Bourse qui souhaitait disposer de ladite technologie a repris l'ensemble de la société belge en rachetant intégralement ses actions ou parts. Ainsi, les actionnaires de la société belge ont pu disposer directement du montant intégral de la reprise, de sorte que la plus-value réalisée sur la vente des actions ou parts n'était ni imposable à titre de revenu divers ni à titre de revenu professionnel.

Malgré la reprise en question, cette société ne pouvait toujours pas disposer de ladite technologie. C'est la raison pour laquelle la société cotée en Bourse et la société belge ont conclu un contrat de redevance, en vertu duquel un pourcentage des bénéfices nets est concédé à la société belge pour l'utilisation de son logiciel.

Ce contrat présente un certain nombre de particularités :

- Il a été conclu pour dix ans et a pour objet l'utilisation du logiciel.
- Aucune disposition particulière n'a été reprise concernant la fin du contrat : résiliation du contrat, prolongation automatique, prolongation sous conditions/révisions, etc.
- Aucune rétribution n'a davantage été prévue pour le logiciel en cas de fin : transfert sans indemnité, indemnité de sortie unique, etc.
- La société belge devait permettre une utilisation libre du logiciel, en assurer la maintenance et veiller à ce qu'il reste opérationnel.
- En ce qui concerne les améliorations apportées par la société belge au logiciel, cette dernière est toutefois rémunérée en plus par le biais d'un contrat distinct. La société belge peut donc être considérée comme un « prestataire de services R&D contractuel » rémunéré à concurrence des coûts de R&D + 10 % (majoration des frais de 10 %).

- La société cotée en Bourse deviendra automatiquement propriétaire des améliorations apportées.
- Pour la détermination du taux et de la durée de la redevance, il a été fait référence aux rapports d'évaluation des actions.
- Les conséquences d'un retard de paiement de la redevance annuelle, ainsi que le contrôle de la détermination de la redevance sont particulièrement bien décrits.

Après analyse, il a été conclu que ce contrat de redevance pouvait être requalifié en une simple vente du logiciel avec un paiement en dix tranches. Si elles n'étaient pas des sociétés liées, les parties ne concluraient en effet tout simplement pas un tel contrat. La société cotée en Bourse paie dix fois une somme considérable pour l'utilisation d'un logiciel qui pourrait ne plus rien valoir après trois ans. En outre, elle doit encore payer un supplément pour les améliorations et les modifications apportées et dont elle deviendra automatiquement propriétaire. Au terme de la dixième année, sa position n'est pas claire.

Le SDA s'est interrogé sur la solution choisie. Le texte de l'article 205/1, § 2, 2°, cinquième tiret du CIR 92 prévoit que les rémunérations à l'occasion d'une aliénation entrent en ligne de compte à titre de revenus d'innovation.

Ces rémunérations ne peuvent toutefois bénéficier de la déduction pour revenus d'innovation que dans les conditions suivantes :

- avoir la nature d'une immobilisation ;
- avoir été constituée au plus tard lors de la période imposable précédente ;
- condition de l'article 205/4, § 5 du CIR 92 : réaffecter à des dépenses éligibles dans les cinq ans (obligation de réinvestissement comparable à l'article 47 du CIR 92).

La société belge n'a jamais activé le logiciel et les améliorations au cours des périodes imposables précédant la vente.

Enfin, il ressort clairement des éléments de fait que les obligations de réinvestissement de l'article 205/4, § 5 du CIR 92 ne pourraient jamais être respectées.

En cas de vente du logiciel, la société belge n'entrait donc pas en ligne de compte pour la déduction du prix de vente net perçu à titre de revenus d'innovation, et ce, en l'absence d'activation du logiciel développé.

En qualifiant le contrat de « contrat de redevance », la société belge estimait ne devoir reprendre que 15 % des revenus dans sa base imposable pendant dix ans en les qualifiant de revenus de redevance au sens de l'article 205/1, § 2, 2°, premier tiret du CIR 92 (redevances de licence).

Cette opération peut dès lors être qualifiée de simulation permettant de présenter un contrat de vente comme un contrat de redevance.

Dans dix ans, il est fort probable que le logiciel développé sera soit sans valeur, soit obsolète, voire même qu'il aura disparu, laissant une coquille vide, alors que la valeur marchande du logiciel se chiffrerait aujourd'hui à des dizaines de millions.

Il a été communiqué au conseil de la société belge que le SDA ne pouvait consentir à la déduction des redevances perçues à titre de revenus d'innovation, étant donné que le SDA les considérerait comme des acomptes dans le cadre de la vente d'un logiciel. La rétribution perçue à l'occasion de la vente d'un logiciel n'entre pas davantage en ligne de compte pour la déduction pour revenus d'innovation, puisqu'il ne s'agit pas de la vente d'une immobilisation incorporelle. En outre, la société belge devrait réinvestir les revenus exonérés perçus. La manière dont cela se produirait n'est absolument pas claire dans le cas présent. Le doute plane sur ce que la société belge ferait encore à l'avenir en termes d'activité au-delà de sa fonction limitée de « prestataire de services R&D contractuel » pour la société cotée en Bourse.

8. PERCU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

2016.0427, 2016.0753, 2018.0271, 2018.0673, 2018.0676, 2018.0724, 2018.1138, 2019.0302, 2019.0303, 2019.0304, 2019.0379, 2019.0408, 2019.0565, 2019.0727, 2019.0773, 2019.0820, 2019.0947, 2019.1026, 2019.1080, 2019.1145, 2019.1151, 2019.1178, 2020.0078, 2020.0089, 2020.0126, 2020.0158, 2020.0205, 2020.0498, 2020.0500, 2020.0541, 2020.0618, 2020.0635, 2020.0652, 2020.0843, 2020.0854, 2020.0855, 2020.0856, 2020.1107, 2020.1147, 2020.1179, 2020.1182, 2020.1202, 2020.1230, 2020.1238, 2020.1239, 2020.1240, 2020.1241, 2020.1242, 2020.1269, 2020.1272, 2020.1279, 2020.1494, 2020.1507, 2020.1539, 2020.1607, 2020.1683, 2020.1715, 2020.1731, 2020.1922

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées, y compris les demandes COVID-19, 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 1 : Nombre total de demandes et prefilings introduits et traités – Aperçu

Année	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468
2017	1043	644	399	1002	619	383	2040	1232	808	1721	1047	674
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750
2020	2281	1409	872	2276	1413	863	2290	1388	902	2323	1418	905

Tableau 2 : Nombre total de demandes ordinaires introduits et traités en 2020

	IN		OUT	
	NL	FR	NL	FR
Demandes ordinaires	780	450	787	441
Total	1230		1228	

Tableau 3 : Nombre total de demandes COVID-19 concernant télétravail en 2020⁴

	IN		OUT	
	NL	FR	NL	FR
Demandes COVID-19	629	422	626	422
Total	1051		1048	

⁴ Voir 6.1.

9.3. PRÉSENTATION PAR NATURE DES DÉCISIONS

Tableau 1 : Nature des décisions en ce qui concerne les demandes – Aperçu

DEMANDE											
	NATURE DECISION										TOTAL
	FAVORABLE		DESISTEMENT		IRRECEVABLE		DEFAVORABLE		MIXTE		
Année	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276

Tableau 2 : Nature des décisions 2020 – ventilation décisions ordinaires et décisions COVID-19 concernant télétravail

	Favorable	Désistement	Irrecevable	Défavorable	Mixte	Total
Décisions ordinaires	1187	38	1	0	2	1228
Décisions COVID-19	1027	21	0	0	0	1048

Tableau 3 : Nature des clôtures des prefilings – Aperçu

PREFILING							
ANNEE	NATURE CLÔTURE						TOTAL
	DEMANDES		SANS SUITE		AVENANT		
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%	64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%	68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%	65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%	97	4,2%	2323

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 4 : Répartition détaillée – Année 2020

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	129	129	155	168
Droits d'auteur	227	224	331	358
Frais professionnels	25	23	79	101
Rémunérations (1)	36	42	72	84
INR	17	15	28	24
TVA	99	97	306	305
RDT	22	21	31	37
Restructurations	135	136	203	218
Taxe Caïman	5	6	18	25
Frais propres à l'employeur	173	180	262	268
Frais propres à l'employeur-COVID-19	1051	1048	0	0
Abandons de créances	11	10	23	14
Plus-values sur actions	40	35	74	81
IPP	31	32	182	166
Enregistrement	19	20	67	67
Revenus mobiliers	95	96	139	124
IPM	37	32	43	38
Stock Options	10	10	21	31
Tax Shelter	1	1	2	3
Taxe au tonnage	3	1	5	3
ISOC	71	67	122	108
Prix de transfert	37	45	98	72
Usufruit	7	6	20	23
Autres	0	0	9	5
TOTAL	2281	2276	2290	2323

(1) Rémunérations (avantages sociaux, avantages de toute nature, plans de cafétéria ...)

Tableau 5 : Répartition détaillée des décisions ordinaires par qualité du demandeur – Année 2020

	DEMANDES			
	GE (1)	PME (1)	P	IPM (2)
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	66	62	1	0
Droits d'auteur	4	53	164	3
Frais professionnels	3	5	15	0
Rémunérations	25	7	6	4
INR	6	5	4	0
TVA	10	64	10	13
RDT	10	11	0	0
Restructurations	50	86	0	0
Taxe Caïman	0	0	5	1
Frais propres à l'employeur	119	40	0	21
Abandons de créances	5	5	0	0
Plus-values sur actions	0	0	35	0
IPP	7	3	20	2
Enregistrement	1	8	11	0
Revenus mobiliers	47	45	4	0
IPM	2	3	0	27
Stock Options	8	2	0	0
Tax Shelter	0	1	0	0
Taxe au tonnage	1	0	0	0
ISOC	40	24	0	3
Prix de transfert	36	9	0	0
Usufruit	0	6	0	0
Total	440	439	275	74
% qualité du demandeur	35,84%	35,74%	22,40%	6,02%

(1) Selon l'article 1 :24 CSA

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

Tableau 6 : Répartition détaillée des décisions COVID-19 par qualité du demandeur – Année 2020

	GE	PME	P	IPM
Frais propres à l'employeur – COVID-19	245	472	21	310
% qualité du demandeur	23,38%	45,04%	2%	29,58%

9.4. DÉLAI DE DÉCISION

Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

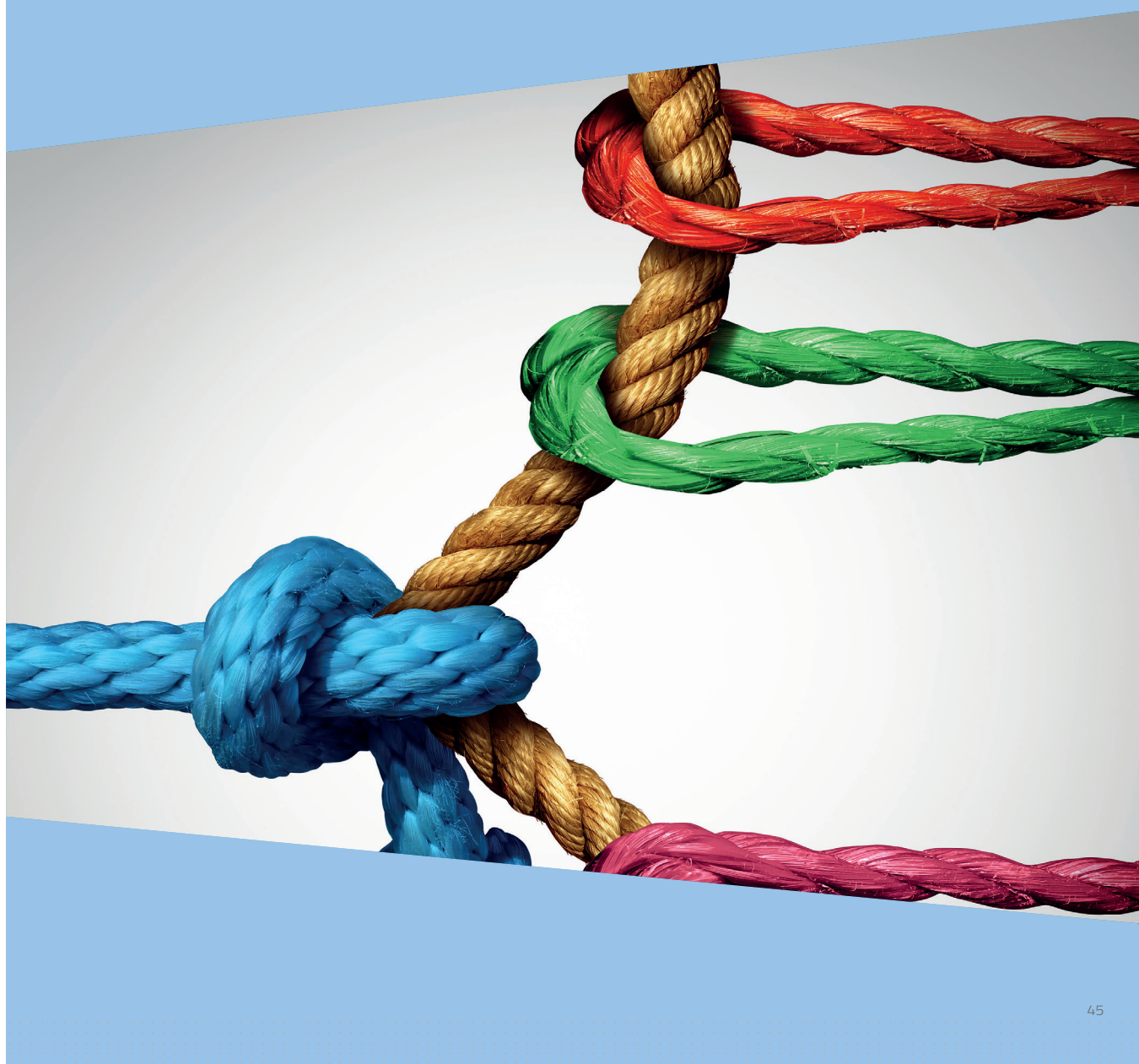
ANNEE	JOURS CALENDRIER
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5

(1) Décisions ordinaires

(2) Décisions COVID-19

PARTIE 2

STATISTIQUES CONCERNANT LA RÉGULARISATION



45

1. CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater

- Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B. 29.07.2016).
- AR du 9 août 2016 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 7 et 13 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B. 18.08.2016).
- Loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances, (M.B. 20.12.2016, 3^{ème} édition).
- Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région Flandre relatif à la régularisation de montants non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Décret du 1^{er} juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures concernant le transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé, la renonciation à l'usufruit sur un bien immobilier suivie ou précédée par une donation, les clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de « clause de la maison mortuaire » et la révision du montant des amendes. (M.B. 10.07.2017).
- Décret du 16 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Loi du 30 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 18.07.2017).
- Ordonnance du 13 juillet 2017 portant assentiment à l'Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales. (M.B. 18.07.2017).
- Arrêté royal du 18 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 6, § 1^{er} et 7, alinéa 2, de l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 31.07.2017).

- Arrêté royal du 21 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 1, 4°, 5° et 6° de l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés. (M.B. 31.07.2017).

2. POSSIBILITE DE 'PREFILING'

En cas de doute, quant à savoir si les documents disponibles sont suffisants pour démontrer que les capitaux fiscalement prescrits ont été soumis au régime fiscal normal, un prefiling peut être présenté au PCR, de manière anonyme ou non.

3. APERCU DE LA JURISPRUDENCE EN MATIERE DE REGULARISATION EBAQuater

TPI de Bruxelles 14 mai 2019

Le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a décidé que le Point de contact-régularisations n'a aucun pouvoir d'appréciation quant à l'accroissement appliqué, et est lié par la loi sur ce point.

L'accroissement de 22 points de pourcentage appliqué, ne peut être considéré comme une sanction au sens de l'article 6 de la CEDH, car cette augmentation du taux n'est pas imposée unilatéralement par l'autorité publique, mais fait partie intégrante de la taxe de régularisation. La procédure de régularisation est une procédure d'exception facultative et au libre choix du redevable. L'augmentation du taux appliquée n'a donc pas de caractère répressif, et ne peut être en conséquence ni remise ni réduite.

TPI de Bruxelles 29 juin 2020 et 23 octobre 2020

Le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a décidé que le Point de contact-régularisations, compte tenu de son statut légal à vérifier le prélèvement de régularisation, peut vérifier les documents afin de contrôler s'ils correspondent aux données reprises dans la déclaration de régularisation. Le Point de contact peut utiliser ces documents pour déterminer la taxe de régularisation due.

Les capitaux fiscalement prescrits qui font partie d'une déclaration de régularisation doivent être régularisés, sauf s'il est démontré qu'ils ont été soumis à leur régime fiscal normal. La loi ne stipule pas que les capitaux fiscalement prescrits ne doivent pas être régularisés quand l'action publique pour des actes relatifs à ces capitaux est prescrite. Le Point de contact n'a donc pas pris en compte, à juste titre, les sommes consommées.

TPI de Bruxelles 20 octobre 2020

Le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a confirmé que le déclarant ne prouve pas que les fonds – liés au compte étranger – ont été soumis à leur régime fiscal normal. Aucun lien n'a été établi entre les montants du compte ouvert en 2005 pour lequel la régularisation est demandée et la vente des actions en 1983 et 1984.

4. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater

Tableau 1 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 1 (a) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019 et 31.12.2020

Situation au	IN	OUT	IN	OUT
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)
31/12/2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90
31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22
31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28
31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37

Tableau 2 : catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2020

DLU Quater – 1718 déclarations traitées en 2016, 2017, 2018, 2019 et 2020		
	Montants (EUR)	
	Montants Déclarés (EUR)	Prélèvements (EUR)
Revenus professionnels	22 611 634,57	16 497 546,61
Revenus mobiliers	89 258 155,67	39 523 624,32
Revenus immobiliers	7 838 881,12	2 038 484,55
Revenus divers	3 278 685,51	1 997 851,41
Bénéfices sociétés	12 875 316,11	7 942 205,93
Bénéfices personnes morales	9 977,90	4 527,35
Sommes	211 011,05	7 207,41
T.V.A	3 459 223,07	726 988,83
Capitaux prescrit	1 122 397 776,43	421 800 336,34
Cotisations sociales	3 254 318,94	564 869,30
TOTAL	1 265 194 980,37	491 103 642,05

Tableau 3 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 2 (b) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019 et 31.12.2020

Situation au	IN	OUT	IN	OUT
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19
31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78
31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94
31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22

Tableau 4 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 3 © – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019 et 31.12.2020

Situation au	IN	OUT	IN	OUT
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30
31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40
31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19
31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92

(a) Volet 1 = Impôts fédéraux

(b) Volet 2 = Impôts régionaux (la Région Wallonne et la Région Bruxelles-Capitale)

(c) Volet 3 = Montants non scindés (Etat fédéral, la Région Flamande, la Région Wallonne et la Région Bruxelles-Capitale)

**Plus d'information :**

SPF Finances - Service des Décisions Anticipées en matière fiscale

Rue de la Loi 24 - 1000 Bruxelles

- Tél.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.fin.belgium.be
- D/2021/1418-17

WWW.FIN.BELGIUM.BE
SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES **.be**



Federale
Overheidsdienst
FINANCIËN

WWW.FIN.BELGIUM.BE



DIENT VOORAFGAANDE BESLISSINGEN IN FISCALE ZAKEN

JAARVERSLAG 2020



WWW.FIN.BELGIUM.BE
FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be

INHOUD

DEEL 1: VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	5
1 INLEIDING	6
2 HISTORIEK	7
2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden	7
2.1.1 Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 2)	7
2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten	7
2.2 Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)	7
2.3 Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)	8
3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	10
3.1 Definitie	10
3.2 Termijn voor indiening en beslissing	10
3.3 Uitgesloten gevallen	11
3.4 Uitgesloten materies	11
3.5 Duur van de voorafgaande beslissing	12
4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING	13
4.1 Bevoegde dienst	13
4.2 Beslissingsbevoegdheid	13
4.3 Behandeling van de aanvragen	13
4.3.1 Algemeen	13
4.3.2 Systeem van "prefiling meetings"	14
4.3.3 De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken	14
4.3.4 Organogram van de DVB	15
4.3.5 Medewerkers	15
4.3.6 Publicatie van de beslissingen	16
4.3.7 Avenanten	16
5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT	17
5.1 Kaaimantaks – Juridische constructie	17
6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	18
6.1 COVID-19-beslissingen	18
6.2 Verhoogde investeringsaftrek	19
6.3 Aftrek innovatie-inkomsten toegepast op octrooien	20
6.4 Aftrek innovatie-inkomsten toegepast op auteursrechtelijk beschermde software	22
7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	24
7.1 Auteursrechten	24
7.2 Voordeel van alle aard	26
7.3 Sociaal voordeel	27
7.4 Gespreide belasting meerwaarden	28
7.5 Beroepskosten	29
7.6 Kwalificatie inkomsten	30
7.7 Verkoop van aandelen	31
7.8 Tax shelter startende ondernemingen	33

7.9 <i>Herstructurerings</i>	34
7.10 <i>Niet-ontvankelijk</i>	37
7.11 <i>Aftrek voor innovatie-inkomsten</i>	37
8 OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	39
9 STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	40
9.1 <i>Inleiding</i>	40
9.2 <i>Voorstelling volgens aantal</i>	40
9.3 <i>Voorstelling volgens aard van de beslissingen</i>	41
9.4 <i>Beslissingstermijn</i>	43
DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES	45
1 WETGEVEND KADER EBAQuater	46
2 MOGELIJKHEID TOT 'PREFILING'	48
3 OVERZICHT RECHTSPRAAK INZAKE REGULARISATIE EBAQuater	49
4 STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater	50

DEEL 1 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 250*bis*, 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 292*bis*, 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 leidinggevendenden van de DVB aangesteld (Luc BATSELIER, Véronique TAI, Luc VAN BRANTEGEM en José VILAIN).

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

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

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

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

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

Ingevolge een arrest van de Raad van State van 28 april 2017 werd het benoemingsbesluit van de drie Franstalige collegeleden vernietigd.

Het KB van 02.07.2017 tot benoeming van Véronique TAI, Serge RIGA en Matthieu BATAILLE als leden van het College met ingang van 1 juli 2017 (BS 06.07.2017). De heer Serge RIGA is met pensioen sinds 1 januari 2020.

Het KB van 03.07.2018 besluit dat, wanneer de aanduiding van een lid of meerdere leden van het College werd vernietigd door de Raad van State, de aanduiding van het andere lid of de andere leden, die niet werd vernietigd, ambtshalve wordt verlengd tot de einddatum van de aanduiding van het nieuwe lid of de nieuwe leden. Indien de aanduiding van het nieuwe lid of de nieuwe leden die aanleiding gaf tot de ambtshalve verlenging, wordt vernietigd door de Raad van State, eindigen ambtshalve verlengingen op de datum van de notificatie van dit nieuwe vernietigingsarrest.

Artikel 32 van de Wet van 11 februari 2019 houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen wijzigt artikel 22, derde lid, 1^o, van de Wet van 24 december 2002 in de zin dat er geen voorafgaande beslissing meer kan worden gegeven inzake verrichtingen waarvan de essentiële elementen betrekking hebben op “belasting-paradijzen”.

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 of op een land opgenomen in de lijst van staten zonder of met een lage belasting bedoeld in artikel 307, § 1/2, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 tenzij met dit land een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting werd gesloten en op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten;
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 verjaaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;
4. de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld met inbegrip van de collectieve procedures;
5. de bepalingen of gebruiken welke overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;
6. de bepalingen welke sancties, boetes, belastingverhogingen en –vermeerderingen instellen;
7. de forfaitaire grondslagen van aanslag.

3.5 DUUR VAN DE VOORAFGAANDE BESLISSING

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

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

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

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

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

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

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

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

4. FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 BEVOEGDE DIENST

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

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

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Wetstraat 24
1000 Brussel

Tel. 0257 938 00

e-mail: dvbsda@minfin.fed.be

website: www.ruling.be

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

4.2 BESLISSINGSBEVOEGDHEID

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

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

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

4.3 BEHANDELING VAN DE AANVRAGEN

4.3.1 ALGEMEEN

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

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

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

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

4.3.2 SYSTEEM VAN "PREFILING MEETINGS"

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

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

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

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

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

De DVB wenst er de aandacht op te vestigen dat prefilingaanvragen of aanvragen die niet voorafgegaan zijn door een prefiling, m.b.t. verrekenprijzen of de aftrek voor innovatie-inkomsten (of octrooi-inkomsten), en die fiscale uitwerking hebben in een aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.) welke waarschijnlijk eind september 2021 dient ingediend te worden, uiterlijk tegen 31 januari 2021 op de DVB dienen toe te komen zodat er nog een beslissing kan afgeleverd worden vóór de uiterste indieningstermijn van de aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.).

Teneinde een vlotte behandeling van dergelijke aanvragen/prefilingaanvragen te verzekeren, wenst de DVB zo snel mogelijk over een document te beschikken met daarin een beschrijving van de onderneming, de uitgeoefende activiteiten, een motivering met betrekking tot de voorgelegde verrichting alsmede een beschrijving van de toegepaste methode met bijhorende berekeningen.

Aan vennootschappen die geen boekhouding per kalenderjaar voeren wordt eveneens gevraagd om de prefilingaanvragen of aanvragen die niet zijn voorafgegaan door een prefiling tijdig in te dienen, m.n. ten laatste 8 maand vóór de uiterste indieningsdatum van de aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.).

Wat betreft de praktische werkwijze voor het indienen van een prefilingaanvraag kan worden verwezen naar de website: www.ruling.be.

4.3.3 DE AANVRAGEN TOT HET BEKOMEN VAN EEN VOORAFGAANDE BESLISSING IN FISCALE ZAKEN

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

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

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

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

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

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

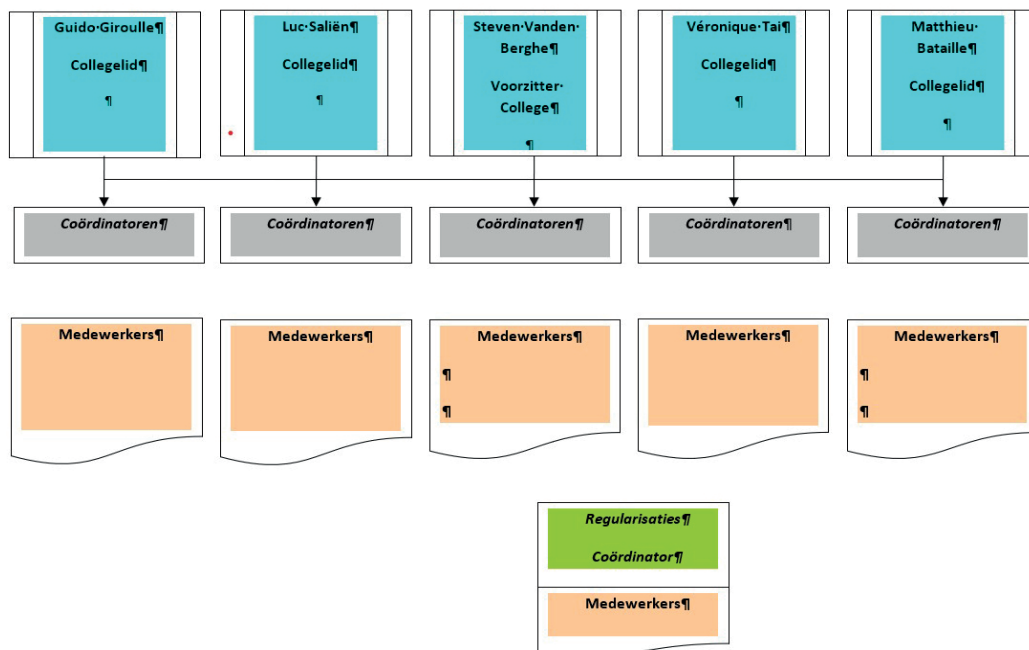
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

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

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

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

4.3.4 ORGANOGRAM VAN DE DVB



4.3.5 MEDEWERKERS

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

Op 31.12.2020 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	43	Directe belastingen	34
BTW	4	BTW	3
Patrimoniumdocumentatie	4	Patrimoniumdocumentatie	2
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Niveau C	6	Niveau C	7
Totaal :	57	Totaal :	46

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 *Fisconet^{plus}* of via onze website www.ruling.be) gepubliceerd worden.

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

Sinds 2017 publiceert de DVB ook regelmatig nieuwsbrieven op haar website zodat belastingplichtigen en raadgevers up-to-date geïnformeerd blijven.

Sinds 2019 publiceert de DVB ook newsflashes op haar website.

4.3.7 AVENANTEN

Het college van de DVB heeft beslist dat op elke schriftelijke vraag tot avenant zal worden geantwoord door de DVB, zelfs in die gevallen wanneer de belastingplichtige verzaakt aan zijn vraag tot avenant. Het college van de DVB heeft immers meerdere malen vastgesteld dat belastingplichtigen een schriftelijke vraag tot avenant indienen op een eerder verkregen voorafgaande beslissing doch wanneer deze belastingplichtigen aanvoelen dat het standpunt van de DVB op de vraag tot avenant niet de gewenste richting uitgaat, zij hieraan alsnog wensen te verzaken.

Het college van de DVB heeft daarom beslist dat schriftelijke vragen tot avenant welke ertoe strekken hetzij aanvullingen te verstrekken op de initiële situatie of verrichting, hetzij mede te delen dat essentiële elementen van de verrichting niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze in de initiële aanvraag tot voorafgaande beslissing, in alle gevallen zullen worden beantwoord door het college van de DVB.

Dit impliceert uiteraard ook dat de bevoegde controledienst in aansluiting op de betreffende voorafgaande beslissing eveneens steeds op de hoogte zal worden gesteld van het antwoord verstrekt door het college van de DVB op de vraag tot avenant.

De aandacht wordt er ook nog op gevestigd dat een avenant beoogt de geldigheid van een beslissing te bevestigen ten gevolge van de wijziging van bepaalde feiten. Die wijziging van feiten moet noodzakelijk slaan op een belastbare periode waarvoor nog geen fiscale aangifte is ingediend met betrekking tot de belasting waarover de avenant wordt ingediend. Als de aangifte is ingediend, kan de de DVB zich niet meer uitspreken over de avenant.

5. DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

5.1 KAAIMANTAKS – JURIDISCHE CONSTRUCTIE

In een prefilings met betrekking tot een Luxemburgse SOPARFI heeft de DVB vastgesteld dat de bepalingen van artikel 21, eerste lid, 12°, WIB 92, een dubbele belasting in hoofde van de oprichters niet altijd uitsluiten.

Op grond van artikel 1, 3° van het koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, WIB 92, kan, op basis van het volgens de Belgische regels bepaalde bedrag van het belastbaar inkomen van de SOPARFI, de toewijzing van de hoedanigheid van juridische constructie verschillen van belastbaar tijdperk tot belastbaar tijdperk.

Nu is het zo dat de vrijstelling bedoeld in artikel 21, eerste lid, 12°, WIB 92, alleen geldt voor de inkomsten die door een juridische constructie zijn toegekend of betaalbaar gesteld.

Indien de SOPARFI dus, gedurende de periode waarvoor zij niet langer een juridische constructie is, inkomsten toekent of betaalbaar stelt die ze heeft geïnd tijdens een vroegere periode, waarvoor ze wel kwalificeerde als juridische constructie, is de vrijstelling bedoeld in artikel 21, eerste lid, 12°, WIB 92 niet van toepassing en zijn de betreffende inkomsten, waarop mogelijk al een doorkijkbelasting werd geheven in hoofde van een natuurlijke persoon/oprichter, onderhevig aan een dubbele belasting.

6. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

6.1 COVID-19-BESLISSINGEN

In het kader van de maatregelen genomen in maart 2020 door de Nationale Veiligheidsraad ter bestrijding van COVID-19, heeft de DVB beslist een Fast track-procedure op te starten waarbij een standaardaanvraag inzake kosten eigen aan de werkgever werd opgesteld. Hierdoor konden werkgevers die nog geen beleid voerden rond telewerk, maar waarvan de werknemers door de genomen maatregelen dienden thuis te werken, aan die werknemers een belastingvrije thuiswerkvergoeding toekennen. In dat kader werden de volgende standaardbeslissingen afgeleverd.

VRAAG

De aanvraag strekt er toe te vernemen of een voorafgaande beslissing kan worden bekomen dat zolang de maatregelen van de Nationale Veiligheidsraad van kracht zijn, een tijdelijke thuiswerkvergoeding kan worden toegekend aan de medewerkers om de kosten die gemaakt worden en die ten laste komen van de werkgever, te dekken en dat deze vergoeding als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever zal worden beschouwd die krachtens artikel 31, tweede lid, 1° *in fine* WIB 92 geen deel van de belastbare vergoeding van de begunstigden zal uitmaken en dit gedurende de periode van de coronacrisis (COVID-19).

BESLISSING

De voorwaarden van de artikelen 21 en 22 van voormelde wet van 24 december 2002 werden nageleefd.

Bureaukosten: de vergoeding wordt toegekend aan alle categorieën van medewerkers die omwille van de maatregelen tegen het Covid-19 virus thuis moeten werken. Dit zijn kosten gerelateerd aan de inrichting en het gebruik van een bureau, printer- en computermateriaal, kantoorbenodigdheden, nutsvoorzieningen zoals water, elektriciteit en verwarming, onderhoud, verzekering, onroerende voorheffing ... in de verblijfplaats van de medewerker.

Doordat alle medewerkers op vraag van de Nationale Veiligheidsraad van thuis uit zullen werken, zal voor alle medewerkers hetzelfde bedrag worden toegekend van maximaal 126,94 EUR¹ per maand. Dit bedrag kan verantwoord worden doordat de medewerkers verschillende kosten zullen hebben door het feit dat de Nationale Veiligheidsraad vraagt om de komende weken van thuis uit te werken.

Teneinde eventueel dubbel gebruik van de toegekende onkostenvergoedingen te vermijden, doen de werknemers afstand van de huidige "vergoeding voor bureaukosten" die zij maandelijks ontvangen voor thuiswerk, en dit voor zolang de maatregelen voor de bestrijding van Covid-19 van toepassing zullen zijn.

Het bedrag van maximaal 126,94 EUR² per maand mag als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever worden aangemerkt, mits rekening gehouden wordt met de volgende modaliteiten:

- de genietters van de forfaitaire vergoeding zijn verplicht, in geval zij hun werkelijke beroepskosten zouden bewijzen in hun aangifte in de personenbelasting, deze forfaitaire vergoeding in mindering te brengen van hun bewezen beroepskosten en dit in de mate dat deze vergoedingen op hun bewezen beroepskosten betrekking hebben;
- teneinde de mogelijkheid van dubbele aftrek van eenzelfde uitgave te vermijden, mogen de op basis van een forfaitair bedrag toegekende kosten eigen aan de werkgever niet meer op basis van werkelijke bewijsstukken ten laste worden genomen door de aanvrager;
- de aanvrager heeft steeds nominatieve lijsten ter beschikking met de personen die voor een bepaald aanslagjaar toepassing krijgen van het forfait;

¹ Vanaf 1/4/2020 129,48 EUR

² Vanaf 1/4/2020 129,48 EUR

- de vergoedingen die als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever worden betaald, moeten worden verantwoord door individuele fiches. Ter zake dient op de fiche de vermelding “JA – ernstige normen” te worden ingevuld omdat het hier forfaitaire kostenvergoedingen betreft, vastgesteld op basis van ernstige normen;
- de vergoedingen die als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever worden betaald aan werknemers die een “salary split” hebben, dienen verminderd te worden in verhouding tot de door deze werknemers in België uitgeoefende werkzaamheid;
- het bedrag in randnummer 4 van deze beslissing is gebaseerd op een voltijdse tewerkstelling. Het bedrag mag ook worden uitbetaald tijdens het normale vakantieverlof. Evenwel moet het bedrag evenredig worden verminderd in geval van deeltijdse prestaties (bv. 80 %, 50 % ...) of in geval van lange afwezigheid wegens andere redenen dan het jaarlijkse vakantieverlof.

Het bedrag van maximaal 126,94 EUR³ per maand kan worden beschouwd als een terugbetaling van forfaitaire vergoedingen van eigen kosten van de werkgever overeenkomstig artikel 31, tweede lid, 1° in fine WIB 92 mits de modaliteiten vermeld onder het randnummer 6 van deze beslissing worden gerespecteerd en dat zolang de maatregelen van de Nationale Veiligheidsraad van kracht zijn gedurende de periode van de coronacrisis (COVID-19).

6.2 VERHOOGDE INVESTERINGSAFTREK

VB 2020.1835

A NV is een vennootschap die uitsluitend winst uit zeescheepvaart genereert en die ingevolge een reglementaire verplichting belangrijke investeringen zal doen aan de zeeschepen die ze in eigendom heeft. De geplande investering bestaat uit de installatie van een bepaald systeem (hierna “de investering”) in de betrokken schepen.

De vraag wordt gesteld of deze investering in aanmerking komt voor de verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in zeeschepen zoals voorzien in artikel 123, § 1 van de Programmawet van 2 augustus 2002.

Uit de samenlezing van de artikelen 68 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 123, § 1, van de Programmawet van 2 augustus 2002 blijkt dat de verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in zeeschepen enkel van toepassing is (i) op vennootschappen die uitsluitend zeescheepvaart-activiteiten uitoefenen en (ii) voor investeringen in nieuwe vaste activa, (iii) die kwalificeren als zeeschepen. Door de aanvrager werd bevestigd dat de vennootschap uitsluitend winst genereert uit de zeescheepvaart, zodat aan de eerste voorwaarde is voldaan.

Gelet op de kostprijs van de uit te voeren investering kan worden aangenomen dat deze geen loutere herstellings- of onderhoudswerken betreft. Verder zal de investering uitsluitend geïnstalleerd worden met en bestaan uit nieuwe onderdelen en materialen en zal zij een waardevermeerdering tot gevolg hebben van de schepen waarop ze geïnstalleerd wordt, zodat kan gesteld worden dat de investering kwalificeert als een investering in nieuwe vaste activa.

Verder werd door de aanvrager aangetoond dat na installatie van de investering deze zal verankerd zijn in het betreffende schip met de bedoeling er blijvend deel van uit te maken zodat de investering kan worden gekwalificeerd als een investering in zeeschepen zoals bedoeld in artikel 123, § 1 van de Programmawet van 2 augustus 2002.

De investering die A NV zal doorvoeren op de schepen die zij in eigendom heeft, komt in aanmerking voor de verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in zeeschepen zoals voorzien in artikel 123, § 1 van de Programmawet van 2 augustus 2002.

³ Vanaf 1/4/2020 129,48 EUR

6.3 AFTREK INNOVATIE-INKOMSTEN TOEGEPAST OP OCTROOIEN

Na meer dan 4 jaar na de effectieve inwerkingtreding van de regeling inzake de aftrek voor innovatie-inkomsten worden hierna een aantal methodes kort beschreven met het oog op het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten en dit telkens aan de hand van een voorbeeld. Deze methodes werden door de DVB aanvaard in verstrekte beslissingen omtrent de aftrek innovatie-inkomsten ingevolge het hebben verkregen van een octrooi of het hebben aangevraagd van een octrooi. De methodes welke hierna kort worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld hebben dus geen betrekking op de vaststelling van de bruto innovatie-inkomsten in het geval een vennootschap auteursrechtelijk beschermde software gebruikt.

Casus 1: Interne CUP (VB 2020.1905)

Stel een vennootschap A gebruikt een octrooi die zij zelf heeft ontwikkeld voor de productie van goederen op Belgisch grondgebied (omzet van A = 1000).

Vennootschap A kent eveneens een gebruikerslicentie toe aan de onafhankelijke vennootschap B voor het gebruik van het octrooi op Nederlands grondgebied. Vennootschap B betaalt aan vennootschap A een vergoeding gelijk aan 4 % van de gerealiseerde omzet (omzet van vennootschap B = 1500).

In dat geval kunnen de bruto innovatie-inkomsten als volgt worden vastgesteld. In de resultatenrekening van vennootschap A vinden we volgende opbrengsten terug: (i) de omzet gerealiseerd in België ten belope van 1000; en (ii) de ontvangen licentievergoeding van 60 (4 % x 1500). De bruto innovatie-inkomsten bedragen aldus 100, zijnde (i) een inbegrepen licentievergoeding van 40 (4 % van 1000); en (ii) de ontvangen licentievergoeding van 60.

Casus 2: Externe CUP (VB 2020.1888)

Stel een vennootschap A gebruikt een zelf ontwikkeld octrooi voor de productie van haar goederen en behaalt aldus een omzet van 1000. Vennootschap A heeft het octrooi niet in licentie gegeven aan een derde.

Wegens het gebrek aan een interne CUP kan gebruik worden gemaakt van gegevensbanken waarin op zoek wordt gegaan naar vergelijkbare contracten inzake gebruikerslicenties op gelijkaardige intellectuele eigendomsrechten, gesloten tussen onafhankelijke partijen.

Het aldus bekomen resultaat vertaalt zich in een statistische staal. Deze staal kan worden voorgesteld in een interval van resultaten waarbij de DVB de voorkeur eraan geeft om de mediaan te gebruiken welke vervolgens als percentage wordt toegepast op de kwalificerende omzet met het oog op het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten.

Wanneer de aanvrager voorstelt om de bruto innovatie-inkomsten te berekenen aan de hand van een uitgevoerde externe CUP methode zal de DVB zelf steeds een tegenstudie uitvoeren als sanity check. Ook wanneer de aanvrager voorstelt om de bruto innovatie-inkomsten te berekenen op basis van een andere methode zal, voor zover deze methode aanvaardbaar is voor de DVB, de DVB zelf steeds een tegenstudie gebaseerd op de CUP methode uitvoeren teneinde na te gaan of het door de aanvrager bekomen resultaat zich bevindt binnen het interkwartiel interval van de studie uitgevoerd door de DVB.

Casus 3: Restwinstmethode (VB 2020.1881)

De restwinstmethode is, benevens de CUP methode, de methode welke het meest wordt gebruikt om de bruto innovatie-inkomsten te berekenen. Deze methode strekt ertoe het gedeelte van de winst (de restwinst) te berekenen welke kan worden toegewezen aan de omzet waarin gebruik wordt gemaakt van het door de vennootschap zelf ontwikkelde octrooi. De restwinst kan als volgt vastgesteld.

Vertrekbasis voor de berekening van de restwinst of de bruto innovatie-inkomsten is de kwalificerende omzet (waarin octrooi begrepen zit) van een product/dienst, waarna volgende posten in mindering worden gebracht:

- (i) alle directe en indirecte kosten (rekeningen 60 tot en met 64 van het MAR met uitzondering van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling) verbonden aan de gekwalificeerde verkopen;
- (ii) vergoeding voor het uitoefenen van routine-functies (vergoeding wordt meestal vastgesteld via een cost plus of een operationele marge);
- (iii) waarden van immateriële vaste activa andere dan het betreffend intellectueel eigendomsrecht (vb: oude know how, oude octrooien, merk ...).

Het aldus bekomen saldo, zijnde de restwinst, wordt verondersteld overeen te komen met de waarde van het betrokken intellectueel eigendomsrecht begrepen in de prijs van het goed of verrichte dienst. Teneinde het bedrag van de bruto innovatie-inkomsten te berekenen dient op het aldus bekomen saldo nog een "correctie" te worden toegepast van "1/3de" ingevolge het feit dat in een situatie tussen onafhankelijke partijen, een licentienemer niet bereid zou zijn om zijn volledige (rest)winst af te staan aan de licentiegever. Aldus geeft de DVB met het oog op het verstrekken van rechtszekerheid aan de aanvrager een concrete invulling aan volgende inleidende zin in art. 205/1, § 2, 2° WIB 92 welke luidt als volgt: "onder in aanmerking te nemen innovatie-inkomsten wordt verstaan: de hieronder vermelde inkomsten die indien er bijzondere verhoudingen bestaan tussen de schuldenaar van de vergoedingen en de ontvangende vennootschap, slechts in aanmerking komen in zoverre zij niet hoger zijn dan deze die tussen niet-verbonden ondernemingen zouden zijn overeengekomen:"

De restwinstmethode kan als volgt worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

Vennootschap A gebruikt een octrooi om haar goederen te produceren (omzet van vennootschap A = 1000). Ze heeft het octrooi niet in licentie gegeven aan een derde.

Kwalificerende omzet	1000
- alle directe en indirecte kosten (rekeningen 60 tot en met 64 van het MAR met uitzondering van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling) verbonden aan de kwalificerende omzet	-800
- vergoeding voor het uitoefenen van routine-functies (vb 10% OM)	-100
- immateriële vaste activa andere dan octrooi (vb merk 4% OM)	-40
Restwinst	60
- Correctie ingevolge art. 205/1, § 2, 2° WIB 92 (1/3 x restwinst)	-20
Bruto innovatie-inkomsten	40

Volligheidshalve wordt hierbij opgemerkt dat in het geval vennootschap A uit het voorbeeld hierboven zowel geotrooieerde als niet geotrooieerde omzet realiseert, er steeds moet over worden gewaakt dat de indirecte kosten op een correcte manier (hetzij op basis van een verantwoorde verdeelsleutel, hetzij op basis van de analytische boekhouding) worden toegewezen aan de geotrooieerde omzet, enerzijds en aan de niet geotrooieerde omzet, anderzijds. Verscheidene malen heeft de DVB vastgesteld dat de aanvrager de neiging heeft om te veel indirecte kosten toe te wijzen aan de niet geotrooieerde omzet met het oog op het verkrijgen van hogere bruto innovatie-inkomsten uit de geotrooieerde omzet.

De DVB heeft ook vastgesteld dat sommige aanvragers in de berekening van restwinst rechtstreeks vertrekken vanuit de EBIT in plaats van de kwalificerende omzet te gebruiken als vertrekbasis. Aandachtspunten bij het toepassen van de restwinstmethode vertrekkende vanuit de EBIT zijn de volgende. Vooreerst zullen in voorkomend geval de opbrengsten "niet doorgestorte bedrijfsvoorheffing op bezoldigingen van onderzoekers" alsmede "ontvangen subsidies" in mindering dienen te worden gebracht van de EBIT. Immers deze twee voormelde opbrengstencategorieën zitten begrepen in de EBIT hoewel beide opbrengstencategorieën niet in aanmerking komen voor de aftrek voor innovatie-inkomsten. Vervolgens zullen de kosten voor onderzoek en ontwikkeling welke niet begrepen zijn in de EBIT mogen worden bijgeteld bij de EBIT met het oog op het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten.

Indien dergelijke correctie niet zou worden toegestaan, zou dit immers betekenen dat de kosten voor onderzoek en ontwikkeling tweemaal (een tweede keer op het moment van de berekening van de netto innovatie-inkomsten) in aftrek zouden worden genomen. Wel dient erover te worden gewaakt dat de bijtelling van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling gebeurt alvorens de 1/3de correctie plaatsvindt.

Kwalificerende verkopen	2.000,00
Kosten (rek. 60 - 64 MAR)	- 1.400,00
operationele winst (EBIT)	600,00
- routine productiefunctie (CP+ 5% op 1000 productiekosten)	- 50,00
- routine operationele marge (OM 6%)	- 120,00
- operationele marge toewijsbaar aan andere IP (OM 5%)	- 100,00
- niet doorstorting bedrijfsvoorheffing	- 15,00
+ totale O&O kosten	50,00
restwinst	365,00
- Correctie ingevolge art. 205/1, § 2, 2° WIB 92	- 121,67
Bruto innovatie-inkomsten	243,33
O&O-kosten	- 50,00
Netto innovatie-inkomsten	193,33

6.4. AFTREK INNOVATIE-INKOMSTEN TOEGEPAST OP AUTEURSRECHTELIJKE SOFTWARE

Sedert de invoering van de nieuwe regeling inzake aftrek voor innovatie-inkomsten werd ook het toepassingsgebied aanzienlijk uitgebreid op het stuk van intellectuele eigendomsrechten. De DVB heeft vastgesteld dat vennootschappen actief in verschillende sectoren de uitbreiding van de regeling naar auteursrechtelijke beschermde software hebben ontdekt. Concreet stelt de DVB vast dat het hierna volgend onderscheid kan worden gemaakt in het gebruik van de auteursrechtelijke beschermde software door de vennootschappen die met het oog op het verkrijgen van rechtszekerheid hieromtrent de weg naar de DVB vinden.

Casus 1: Ontwikkelen auteursrechtelijk beschermde software is kernactiviteit vennootschap (VB 2020.1134)

Vooreerst heeft de DVB beslissingen verstrekt aan vennootschappen die als enige kernactiviteit het ontwikkelen van software hebben. Deze vennootschappen kunnen de aftrek voor innovatie-inkomsten genieten voor zover dergelijke vennootschap de volle eigenaar, mede-eigenaar, vruchtgebruiker, licentiehouder of rechtehouder is en blijft van de door haar ontwikkelde auteursrechtelijk beschermde software. Dit betekent dat er geen intellectuele eigendomsrechten overgaan op het cliënteel van de vennootschap. Het cliënteel krijgt met andere woorden enkel een niet overdraagbaar en niet exclusief gebruiksrecht. Voor het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten uit de omzet gerealiseerd door dergelijke vennootschap naar aanleiding van de ontwikkelde auteursrechtelijk beschermde software kan worden verwezen naar het berekeningsmodel dat is opgenomen in het jaarverslag van de DVB van 2018 op bladzijde 26. De DVB heeft tot dusver geen andere berekeningsmodellen aanvaard voor het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten uit auteursrechtelijk beschermde software ontwikkeld door een vennootschap wiens kernactiviteit bestaat uit het ontwikkelen van software.

Casus 2: De auteursrechtelijke beschermde software is een échte key value driver bij de uitoefening van haar activiteiten (VB 2020.0149)

Vervolgens heeft de DVB ook beslissingen verstrekt aan vennootschappen die auteursrechtelijk beschermde software zelf hebben ontwikkeld of met behulp van onderaannemers en waarbij deze software een échte key value driver is bij de uitoefening van hun activiteiten. De DVB heeft vastgesteld dat aanvragers vaak de neiging hebben om het gedeelte van de winst welke kan worden toegeschreven aan de software welke een vennootschap gebruikt bij de uitoefening van haar kernactiviteit te overschatten. Vandaar dat de DVB bij het verstrekken van beslissingen met het oog op het vaststellen van het bedrag van de bruto innovatie-inkomsten aan dergelijke vennootschappen zeer kritisch te werk gaat. Tot nog toe werden met betrekking tot de berekening van de bruto innovatie-inkomsten

ook volgende methodes aanvaard: (i) de restwinstberekening; (ii) de profit split benadering waarbij wordt uitgegaan van een contributie-analyse uitgevoerd door de aanvrager; (iii) de kostenbesparingsanalyse waarbij de aanvrager berekent welke kostenbesparingen worden gerealiseerd ingevolge het gebruik van de software als key value driver in de uitoefening van haar activiteiten. Bij de toepassing van elk van deze drie voormelde methodes teneinde de bruto innovatie-inkomsten te berekenen, zal eveneens de 1/3de correctie worden toegepast teneinde een concrete invulling te geven aan de inleidende zin als vermeld in art. 205/1, § 2, 2° WIB 92. Vaak zal de DVB bij het verstrekken van beslissingen waarin één van voormelde 3 methodes werd aanvaard een tweede methode opnemen in de beslissing hetzij als sanity check, hetzij om deze tweede methode te betrekken in de berekening van een (gewogen) gemiddelde van de twee gebruikte methodes. In het gros van de gevallen werd als tweede methode de kostenbenadering (cfr infra) toegepast.

Casus 3: De auteursrechtelijk beschermde software als ondersteuning bij de uitoefening van de activiteiten van de vennootschap (VB 2019.0992)

Tenslotte heeft de DVB ook een aantal beslissingen verstrekt aan vennootschappen die auteursrechtelijk beschermde software hebben ontwikkeld, al dan niet met behulp van onderaannemers, en waarbij wordt vastgesteld dat deze software niet uniek en waardevol is en deze software evenmin kan worden beschouwd als een key value driver. In dergelijke gevallen gaat de DVB bij het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten teruggrijpen naar de kostenbenadering. Deze benadering neemt als uitgangspunt voor de berekening van de bruto innovatie-inkomsten de bezoldigingen en aanhorigheden met betrekking tot het IT-personeel van de vennootschap zelve alsmede in voorkomend geval de kosten welke betrekking hebben op onderaannemers of freelancers die als onderzoekers kunnen worden aangemerkt. Het zijn voormelde kosten welke dan in aanmerking worden genomen voor de berekeningsbasis waarop een cost plus wordt toegepast.

Deze methode kan als volgt worden geïllustreerd:

Berekening Bruto innovatie-inkomsten	
Totaal kosten O&O 2016	85
Totaal kosten O&O 2017	95
Totaal kosten O&O 2018	100
} komen niet in aanmerking voor cp+	
Totaal kosten O&O 2019 (100 directe en 10 indirecte O&O kosten en 10 betaalde licentievergoedingen)	120
Cost-plus 55% op 100 <u>directe</u> O&O kosten 2019	55
Totaal bruto innovatie-inkomsten	455
Berekening Netto innovatie-inkomsten	
Totaal bruto innovatie-inkomsten	455
Min: <i>directe kosten O&O 2019</i>	-100
Min: historische kosten O&O	-280
Min: betaalde licentievergoedingen	-10
Totaal netto innovatie-inkomsten	65

7. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN

7.1 AUTEURSRECHTEN

Casus 1: publicitair materiaal

De aanvrager, vennootschap X, heeft als hoofdactiviteit de detailhandel in kleding. Ze heeft een aantal jaren geleden een webshop gestart, naast de bestaande fysieke winkel. In eerste instantie projecteerde de aanvrager enkel beschikbare foto's van de kledingfabrikanten op deze webshop om het aanbod aan de consument te brengen. De zaakvoerster heeft deze foto's aangevuld met foto's die ze zelf maakte van de collectie. In eerste instantie betroffen deze foto's voornamelijk foto's van het aanbod van kledij, doch al snel werd de activiteit uitgebreid tot het maken van publicitair materiaal bestemd voor de webshop waarbij de zaakvoerster foto's verwerkte in flyers, nieuwsbrieven, aankondigingen en dergelijke meer.

De creatieve inspanningen van de zaakvoerster zijn volgens de aanvrager dan ook noodzakelijk voor de bedrijfsvoering.

De aanvrager wenst met haar zaakvoerster een exclusieve licentieovereenkomst te sluiten waarin de zaakvoerster het gebruiksrecht overdraagt van alle intellectuele en creatieve vormgevingen zodat de vennootschap over het exploitatierecht beschikt op de werkzaamheden van artistieke aard van de zaakvoerster.

De aanvrager wenst aan haar zaakvoerster een vergoeding voor de overdracht van auteursrechten toe te kennen op basis van tijdsbesteding dat overeenstemt met 25 % van de financiële enveloppe vermenigvuldigd met 40 % creatieve tijdsbesteding.

De DVB is van mening dat in casu het maken van foto's en het opmaken van nieuwsbrieven en flyers een louter publicitaire werkzaamheid is. De door de zaakvoerder gecreëerde werken kunnen dan ook niet beschouwd worden als auteursrechtelijk beschermde werken.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de webshop zelf door een vennootschap gespecialiseerd in ontwikkeling van websites en internetmarketing in opdracht van de aanvrager is ontwikkeld en dus niet door de zaakvoerster zelf. De zaakvoerster heeft evenmin kwalificaties (diploma, opleiding) inzake marketing/publiciteit.

Casus 2: Analyseren en uittekenen bedrijfsprocessen

De voorgelegde vraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de eigen ontwikkelde methodiek, die gebruikt wordt voor het analyseren en uittekenen van diverse bedrijfsprocessen, als een auteursrechtelijk werk kan beschouwd worden. Deze methodiek zorgt voor een overzichtelijke structuur van een actuele en gewenste situatie bij de klanten.

Er zal een schriftelijke auteursrechtelijke overdracht worden opgesteld tussen de zaakvoerder en de vennootschap met een gedetailleerde opsomming van de overgedragen rechten.

De DVB is van oordeel dat de methodiek eerder het resultaat is van een cliëntspecifiek technisch werk dat telkens op maat wordt gemaakt voor specifieke klanten en hierdoor geen toekomstige waarde oplevert.

Volgens de DVB kan er voor de ontwikkeling van de methodiek geen sprake zijn van overdracht van auteursrechten tussen de zaakvoerder en zijn vennootschap gezien:

- Deze werken niet origineel te noemen zijn aangezien de technische overwegingen, regels en beperkingen hier niet veel ruimte laten voor de creatieve vrijheid van de zaakvoerder.

- Teneinde deze bescherming te kunnen genieten, is het nodig dat deze werken de uitdrukking zijn van de intellectuele inspanningen van de maker. Aangezien het in casu gaat over het gedetailleerd uitschrijven van een actuele en gewenste situatie van de klanten van de aanvrager in het kader van cliëntspecifieke adviesverlening, is hier niet echt sprake van.
- Het bijwerken van een bestaande template of basisdocument voldoet zeker niet aan de voorwaarden voor bescherming. Er zijn te weinig creatieve keuzes.

Het opstellen van de methodiek betreft voor alle duidelijkheid geen ontwikkeling van software.

Gelet op het bovenstaande valt de eigen ontwikkelde methodiek niet onder de toepassing van artikel 17, § 1, 5° WIB 92.

Casus 3: Softwaremigraties

De heer X, zaakvoerder van vennootschap Y, heeft een methodologie ontwikkeld om bedrijven bij te staan bij softwaremigraties / migraties van datacenters. De vennootschap past deze methodologie toe bij haar klanten. Met het oog op de verdere exploitatie van deze migratie overweegt de vennootschap het door de bedrijfsleider ontwikkeld concept eveneens te laten publiceren in de toekomst.

De vennootschap Y wenst daarom een vergoeding toe te kennen aan haar bedrijfsleider voor de overdracht van zijn auteursrechtelijke vermogensrechten op de door hem ontwikkelde methodologie, gelijk aan een bepaald % van de omzet met betrekking tot de implementatie deze methodologie.

De heer X wenst van de DVB te vernemen of hij kan genieten van het stelsel van inkomsten van auteursrechten zoals beoogd in artikel 17, § 1, 5° WIB 92.

De DVB is van mening dat het in casu louter gaat om procesbegeleiding (cliëntgerichte adviesverlening) bij klanten die dergelijke migratie wensen door te voeren. Er is geen sprake van enige softwareontwikkeling.

De vergoedingen die de heer X ontvangt voor de overdracht van de rechten op het werk aan zijn vennootschap kunnen bijgevolg niet worden beschouwd als roerend inkomen in de zin van artikel 17, § 1, 5° WIB 92.

Casus 4: Documenten rekruteringsbureau

De werknemers van een rekruteringsbureau stellen diverse documenten op, waaronder analyses van kandidaten. De documenten bestaan uit testresultaten, informatie over de persoonlijkheid en werkervaring van kandidaten, informatie op basis van referentiechecks, bemerkingen van de begeleidende recruiter. Dergelijke documenten, die een weergave betreffen van een aantal feitelijkheden en die gericht zijn op het geven van individueel cliëntgerelateerd advies, kunnen niet worden aangemerkt als werken die aanleiding geven tot een vergoeding voor overdracht van auteursrechten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92.

Casus 5: Landmeter

De heer X is een technische medewerker van een landmetersbureau dat gespecialiseerd is in schattingen, verkavelingen en opmetingen.

Aan de hand van meetresultaten worden door het bureau plannen opgesteld ten behoeve van specifieke klanten.

De heer X wenst van de DVB te vernemen of hij kan genieten van het stelsel van inkomsten van auteursrechten zoals beoogd in artikel 17, § 1, 5°, WIB 92.

De DVB is van mening dat het opstellen van plannen in het kader van de activiteiten verricht voor een landmetersbureau een loutere weergave is van de werkelijkheid waardoor de werken niet als origineel kunnen beschouwd worden. De plannen zijn eerder het resultaat van een cliëntspecifiek technisch werk dat op maat van klanten wordt gemaakt.

De door de aanvrager beschreven werken kunnen dus niet als auteursrechtelijk beschermd werk worden beschouwd.

7.2 VOORDEEL VAN ALLE AARD

Casus 1: Voordeel van alle aard voertuig – Impact COVID-19

De vennootschap X stelt bedrijfswagens ter beschikking van haar personeel.

Naar aanleiding van de COVID-19-crisis werden de meeste werknemers van de vennootschap X tijdelijk werkloos gesteld of moesten ze van thuis uit werken tussen 17 maart en 31 mei 2020. De meesten maakten daarom niet meer gebruik van hun voertuig, wat blijkt uit het feit dat het aantal afgelegde kilometers praktisch nihil is tijdens deze periode. Aangezien het voertuig gedurende 2,5 maand vrijwel niet voor privédoeleinden werd gebruikt, wenst de aanvrager (op basis van de kilometerstand of op forfaitaire basis) een vermindering van het voordeel van alle aard dat tijdens deze periode werd toegepast.

De DVB herinnert eraan dat een voordeel van alle aard wordt belast zodra een bedrijfswagen ter beschikking wordt gesteld. De forfaitaire berekening van dit voordeel staat volledig los van de intensiteit of de frequentie van het daadwerkelijk gebruik van de bedrijfswagen.

In casu stelt de DVB vast dat er geen clause bestaat die voorziet in de verplichte inlevering van het voertuig aan de werkgever of aan de leasingmaatschappij tijdens de betreffende periode.

Een voordeel van alle aard moet bijgevolg worden belast voor de betreffende periode zonder vermindering pro rata temporis. De terbeschikkingstelling van het voertuig werd immers niet geschorst tijdens de betreffende periode.

Voor het overige verwijst de DVB naar de lezing van de door de FOD Financiën gepubliceerde FAQ's, nummers 13 en 14, met betrekking tot de vaststelling van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een door de werkgever/onderneming kosteloos ter beschikking gesteld voertuig.

Casus 2: Vergoedingen verenigingswerk

De aanvrager, een VZW, is uitbater van een aantal assistentiewoningen en eigenaar van een aantal (niet gemeubileerde) conciërgeflats. De VZW wenst in het kader van het 'verenigingswerk', zoals bedoeld in de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, deze conciërgeflats via een huur-overeenkomst ter beschikking te stellen aan gepensioneerde conciërges. De conciërges mogen de flats kosteloos bewonen in ruil voor het leveren van conciërgediensten en diensten als nachtoppas ten aanzien van de bewoners van het gebouwencomplex.

De aanvrager wenst van de DVB te vernemen of de ontvangen vergoeding in het kader van het 'verenigingswerk' ook kan bestaan uit de kosteloze terbeschikkingstelling van een conciërgewoning waarbij de waarde van de terbeschikkingstelling forfaitair wordt bepaald overeenkomstig artikel 18 KB/WIB 92.

De DVB is van mening dat de activiteiten in casu niet kaderen in het 'verenigingswerk' omwille van het feit dat:

- de uitgevoerde taken verder gaan dan louter nachtoppas, zij omvatten tevens conciërgetaken zoals bewaring van het gebouwencomplex verzekeren en toezicht houden op de naleving van het huishoudelijk reglement van het gebouwencomplex;
- de belangrijkste taak van een nachtoppas het 'waken' en inslapen is bij de zorgbehoevende volgens de RSZ. De conciërge in casu slaapt in zijn eigen flat en dit is onvoldoende. Het is de bedoeling dat de nachtoppas inslaapt bij de zorgbehoevende (niet noodzakelijk in dezelfde kamer, maar wel in hetzelfde huis of dezelfde flat);
- de filosofie van het verenigingswerk betreft bijkomende, occasionele activiteiten die zich situeren in de vrije tijd van de betrokkene (geen beroepsactiviteit) en de beperkte vergoeding dient bijkomstig te zijn. In casu gaat het om een bijna permanente activiteit, zijnde alle werkdagen van 18u tot 7u30 alsook van vrijdagavond 18u tot maandagmorgen 7u30, met uitzondering van een aantal vrije weekends.

Er dient volledigheidshalve ook te worden nagegaan of er geen sprake is van conversie van reguliere arbeid in verenigingswerk.

De DVB is dan ook van mening dat de ontvangen vergoedingen bijgevolg als belastbare bezoldigingen dienen te worden gekwalificeerd. De vraag naar de waardering van de vergoeding in natura voor het verenigingswerk is aldus zonder voorwerp.

Tot slot dient te worden vermeld dat het Grondwettelijk Hof met haar arrest van 23 april 2020 de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie heeft vernietigd, evenals de hiermee verbonden wijzigingswet van 30 oktober 2018, hoewel de gevolgen van de vernietigde bepalingen worden gehandhaafd voor de activiteiten geleverd tot en met 31 december 2020.

7.3 SOCIAAL VOORDEEL

Casus 1: Premies toegekend tijdens COVID-19-crisis

De DVB werd in het voorjaar van 2020 een aantal keren bevraagd door ondernemingen over de kwalificatie als vrijgesteld sociaal voordeel van premies toegekend tijdens de COVID-19-crisis ter financiële ondersteuning of aanmoediging van werknemers.

Zo strekte een aanvraag ertoe bevestiging te verkrijgen over de fiscale kwalificatie als vrijgesteld sociaal voordeel van een premie ten bedrage van ca. 700 EUR dewelke de werkgever eenmalig wenste toe te kennen aan elke werknemer ter ondersteuning van de financiële impact van de COVID-19-crisis. Hiermee wou de werkgever tegemoetkomen aan de extra kosten die de crisis en de quarantaine/thuiswerk met zich meebrengt, bijv. extra materiaal en extra kosten ter bescherming van de familie, extra kosten van voeding, speelgoed of materiaal voor de kinderen die nu thuis zijn (bv. laptop voor thuisonderwijs), enz.

Op basis van artikel 23, § 1, 4° WIB 92 juncto artikel 30 en 31 WIB 92 kwalificeert een voordeel in principe als een belastbare bezoldiging.

Artikel 38, § 1, eerste lid, 11°, WIB 92, bepaalt evenwel dat de volgende sociale voordelen verkregen door de personen die bezoldigingen van werknemers of van bedrijfsleiders ontvangen of hebben ontvangen en door hun rechthebbers, zijn vrijgesteld:

- "a) voordelen waarvoor het wegens de wijze van toekenning niet mogelijk is het door iedere verkrijger werkelijk verkregen bedrag vast te stellen;
- b) voordelen die, alhoewel individualiseerbaar, niet de aard van een werkelijke bezoldiging hebben;
- c) geringe voordelen of gelegenheidsgeschenken verkregen uit hoofde of naar aanleiding van gebeurtenissen die niet rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid."

Het gevraagde betreft geen gebeurtenis die de onderneming zelf betreft, noch is er in casu noodzakelijk sprake van een echte hulpbehoefte in hoofde van de werknemers. Het is dan ook niet evident om op basis van de bestaande commentaar inzake artikel 38, § 1, eerste lid, 11° WIB 92 hier een gunstig gevolg aan te geven en de premie als een vrijgesteld sociaal voordeel te beschouwen.

Ten slotte is de DVB van mening dat het gevraagde een algemene strekking heeft, vergelijkbaar met de maatregelen die de overheid heeft uitgevaardigd in het kader van de coronacrisis en de lock-down en zij dus niet de aangewezen dienst betreft om hierover een positieve beslissing te nemen, daar deze immers niet zou beantwoorden aan de voorwaarden van artikel 38, § 1, eerste lid, 11°, WIB92.

Casus 2: Gezonde snacks en voedingssupplementen

De DVB werd in 2020 een aantal keren bevraagd door ondernemingen over de kwalificatie als vrijgesteld sociaal voordeel van gezonde snacks en voedingssupplementen. Men vraagt te bevestigen dat het aanbieden van deze producten door een werkgever kan worden aangemerkt als een vrijgesteld sociaal voordeel in hoofde van de werknemer dat wel aftrekbaar is door de werkgever.

In één dossier ging het om gezonde snacks en tussendoortjes bestaande uit een mix van eiwitrijke snacks zonder toegevoegde suikers en natuurlijke ingrediënten zoals fruit- en notenbars, vegan chocolade, popcorn, notenmix ... De producten worden aangeboden in een kist of doos voor op het werk (met een mix van een 50-tal snacks). De producten zijn individueel verpakt. De producten worden uitsluitend aangeboden op de werkvloer.

In een ander dossier betrof het voedingssupplementen, individueel samengesteld afhankelijk van de specifieke behoeften van de werknemer en verpakt in aparte zakjes, per innamemoment. De aangeboden producten bevorderen volgens de aanvrager de gezondheid van de werknemer, verhogen de motivatie, verminderen de afwezigheid en zorgen voor verbeterde werkprestaties.

Enkel een beperkt aantal limitatief opgesomde kosten m.b.t. het verstrekken van voordelen aan personeelsleden vallen buiten de toepassing van artikel 53, 14° WIB 92 (dat stelt dat vrijgestelde sociale voordelen geen aftrekbare beroepskosten zijn bij de verstrekker ervan) en zijn volledig aftrekbaar bij de werkgever, zoals o.a.:

- de kosteloze verstrekking van soep, koffie, thee, bier of frisdrank tijdens de werkuren;
- de kosteloze verstrekking van fruit als tussendoortje voor de onmiddellijke consumptie tijdens de werkuren.

De DVB is van oordeel dat de genoemde snacks onder geen van beide categorieën kunnen worden gerangschikt. Hoewel deze snacks zijn samengesteld o.b.v. fruit, groenten, noten, pitten en zaden, gaat het hier in grote mate om een "getransformeerd" product. Bovendien zijn de basis ingrediënten in een aantal gevallen nog aangevuld met chocolade, zoetstoffen ... Mogelijk vormen ze wel een vrijgesteld sociaal voordeel voor de werknemers (in geval van onmiddellijke consumptie op de werkvloer weliswaar), maar zijn dan wel niet aftrekbaar in hoofde van de werkgever.

Wat betreft de voedingssupplementen, is duidelijk dat deze producten evenmin kunnen worden gelijkgesteld met fruit of noten. Geïndividualiseerde bestellingen per werknemer zijn bovendien uitgesloten uit het toepassingsgebied van de circulaire CI.RH.242/618.836 (AAFisc nr. 27/2012) van 06.08.2012 met betrekking tot de onmiddellijke consumptie van fruit op de plaats van tewerkstelling. Ook de consumptie thuis of in familieverband wordt niet beoogd door deze circulaire. In de voorgelegde verrichting is er volgens de DVB sprake van een individualiseerbaar voordeel. Het gaat hier dus m.a.w. niet om collectieve voordelen van geringe waarde die niet kunnen worden geïndividualiseerd of m.a.w. waarvan het praktisch onmogelijk is het per verkrijger bepaalde deel te bepalen.

7.4. GESPREIDE BELASTING MEERWAARDEN

BV X heeft onroerende goederen in volle eigendom op haar balans die onteigend worden. In ruil krijgt BV X enerzijds andere percelen grond en anderzijds een opleg in geld ter vergoeding van de opstanden op de onteigende gronden. BV X wenst over te gaan tot het bouwen van een nieuwbouw op de gronden die zij middels ruil verkregen heeft teneinde haar exploitatie voort te zetten. Hiervoor zou BV X minstens de volledige opleg in geld die zij verkregen heeft willen gebruiken.

BV X wenst enkel te opteren voor de gespreide taxatie voor de meerwaarde gerealiseerd op het gebouw en wenst de meerwaarde op de grond onmiddellijk te laten belasten. BV X vraagt bevestiging dat wanneer de vergoeding voor de opstanden wordt herbelegd er voldoende wederbelegd is voor de toepassing van artikel 47 WIB 92.

De meerwaarde die BV X realiseert naar aanleiding van de onteigening kwalificeert als een gedwongen meerwaarde in de zin van artikel 47, § 1, 1° WIB.

Als er een meerwaarde wordt gerealiseerd bij de verkoop van een gebouw, dan moet de volledige verkoopprijs worden herbelegd. Dit is zowel de waarde die betrekking heeft op de gebouwen als de waarde van de niet-afschrijfbaar grond. Het Hof van Beroep te Gent deed uitspraak dat het verkochte gebouw met grond dient te worden beschouwd als één activum. Gebouwen en grond zijn duurzaam met elkaar verbonden, ook al wordt er op boekhoudkundig vlak een onderscheid gemaakt. Het Hof van Cassatie heeft de stelling van het Hof van Beroep te Gent bevestigd (Hof van Cassatie 19 september 2014).

De DVB is van mening dat het volledige bedrag (waarde grond + geldsom) dient te worden geïnvesteerd en dat bijgevolg niet kan worden meegegaan in de redenering van de BV X. Indien toepassing wordt gemaakt van artikel 47 WIB92 dient de volledige schadevergoeding (waarde grond + geldsom) te worden wederbelegd. De gespreid te belasten meerwaarde bedraagt de volledige schadevergoeding verminderd met de boekwaarde.

BV X verwees ook naar rechtspraak van het Hof van Cassatie d.d. 21 juni 2018 en het Grondwettelijk Hof d.d. 25 mei 2020.

Het Hof van Cassatie bevestigde in haar arrest d.d. 21 juni 2018 (F.16.0028.N) dat 1°) wanneer een belastingplichtige gebruik maakt van een vereenvoudigde boekhouding (wat in casu niet het geval is) en 2°) daarin enkel afschrijvingen toepast maar geen waardeverminderingen, er moet worden aangenomen dat de grond, die in aanmerking komt voor waardevermindering maar niet voor afschrijving, geen actiefbestanddeel is dat gebruikt wordt voor de beroepswerkzaamheid (cfr. artikel 41, 2° WIB 1992), zodat de op de grond verwezenlijkte meerwaarde in toepassing van artikel 27, tweede lid, 3° WIB 1992 niet belastbaar is.

De DVB vindt ook steun in de uitspraak van het Grondwettelijk Hof d.d. 25 mei 2020. Voor een belastingplichtige die een dubbele boekhouding voert (wat voor BV X het geval is) en die beslist om een vast actief als actiefbestanddeel in de boekhouding op te nemen, dient ervan te worden uitgegaan dat de belastingplichtige wel degelijk de bedoeling heeft gehad de waardeschommelingen van de gronden in zijn bedrijfsresultaat op te nemen.

7.5. BEROEPSKOSTEN

Casus: 80%-grens

De aanvrager, instelling A, biedt o.a. groepsverzekeringen aan, zo ook aan de Groep B.

In het kader van hun activerend eindeloopbaanbeleid wil de Groep B haar werknemers die maximaal 10 jaar verrijd zijn van hun wettelijke pensioenleeftijd motiveren om langer aan de slag te blijven door hen de mogelijkheid te bieden over te gaan naar de uitoefening van een lichtere functie. Deze aangepaste tewerkstelling brengt echter een lagere baremabaan met zich mee en resulteert in een daling van het loon wat dan weer resulteert in een daling in de opbouw van het aanvullend pensioen van de werknemers.

De aanvrager wenst van de DVB te vernemen of men voor de berekening van de 80 %-regel de laatste normale brutojaarbezoldiging in aanmerking mag nemen van het laatste jaar vóór het ingaan van de eindeloopbaanregeling.

De minister van Financiën heeft in het verleden, als antwoord op 2 parlementaire vragen⁴, te kennen gegeven dat wanneer de bezoldiging van een werknemer daalt naar het einde van de loopbaan toe omwille van een vermindering van de arbeidsduur in het kader van sociale maatregelen (opgenomen in de sociale wetgeving) of als gevolg van de *cao 77 bis*, toch nog de voltijdse bezoldiging als referentiebezoldiging voor de berekening van de 80 %-grens gebruikt mag worden.

Gezien in casu geen sprake is van een vermindering van de arbeidsduur in het kader van sociale maatregelen opgenomen in een wet (zoals bijvoorbeeld de maatregelen van de wet van 19 juni 2009 houdende diverse bepalingen over tewerkstelling in tijden van crisis, ingevoerd n.a.v. de toenmalige financiële crisis) of via *cao 77 bis*, is de DVB van oordeel dat er niet zomaar rekening mag worden gehouden met de brutojaarbezoldiging van de werknemers van het laatste jaar vóór het ingaan van de eindeloopbaanregeling voor de bepaling van de 80 %-regel.

⁴ Parlementaire vraag nr. 288 van de heer Mook d.d. 14 februari 1996 (Bull. Bel. nr. 765, p. 2310) en mondelinge parlementaire vraag nr. 7671 van de heer Van der Maelen d.d. 2 juli 2002 (Beknopt Verslag, Kamercommissie voor Financiën en Begroting, 2 juli 2002, Com 802, p.8).

7.6. KWALIFICATIE INKOMSTEN

Casus 1: Premie airbag – fiscaal stelsel

De aanvrager wenst de bevestiging te krijgen dat de AIRBAG-premie die hij van VDAB zal ontvangen, wel degelijk van belasting is vrijgesteld.

De Airbag-premie is een financieringsbron voor een zelfstandige activiteit tijdens de opstartfase, waarbij men een maximumbedrag van 12.500 euro kan ontvangen dat in vier keer over een periode van twee jaar wordt betaald.

Om deze premie te krijgen, moet men gedurende minstens 3 jaar zelfstandige in bijberoep geweest zijn OF zich voor de eerste of tweede keer als zelfstandige in hoofdberoep willen vestigen en een specifieke opleiding bij IFAPME hebben gevolgd of zijn ingeschakeld binnen een andere begeleidingsstructuur voor zelftewerksstelling (SAACE) om zelfstandige te worden.

De DVB herinnert eraan dat de AIRBAG-premie een beroepsinkomen is dat belastbaar is in de personenbelasting:

- ofwel als winst zoals bedoeld in art. 23, § 1, 1°, 24 en 25, WIB 92 wanneer de beroepsactiviteit wordt uitgeoefend door een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming;
- ofwel als baten zoals bedoeld in art. 23, § 1, 2° en 27, WIB 92 wanneer de beroepsactiviteit wordt uitgeoefend door een beoefenaar van een vrij beroep, ambt, post of andere winstgevende bezigheid;
- ofwel, in voorkomend geval, als winst of baten van een vorige beroepswerkzaamheid zoals bedoeld in art. 23, § 1, 3° en 28 WIB 92 wanneer de genoemde premie wordt verkregen of vastgesteld na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid.

Casus 2: Morele schadevergoeding

De aanvrager heeft bij de arbeidsrechtbank een vordering ingesteld tegen een bedrijf in een loonkloofdossier. Daarbij werd de rechtbank gevraagd om voor recht te zeggen dat er sprake was van een discriminerende ongelijke beloning tussen een vrouwelijke werknemster en haar mannelijke collega's. Dergelijke ongelijke beloning is een directe, minstens indirecte, discriminatie in de zin van de wet van 10 mei 2007 ter bestrijding van discriminatie tussen vrouwen en mannen, dan wel een schending van artikel 3 van de CAO nr. 25.

Deze vordering werd door de rechtbank afgewezen met het argument dat er geen afdoende bewijs van discriminatie voorlag. Tegen dit vonnis werd door de aanvrager hoger beroep ingesteld.

Vervolgens werd door de partijen een ontwerp van dadingsovereenkomst opgesteld waarin wordt bepaald dat het betrokken bedrijf geen schuld erkent, doch wel bereid zou kunnen worden gevonden om een morele schadevergoeding aan het slachtoffer te betalen. De werkgever begrijpt volgens de (ontwerp)overeenkomst dat er voor de werknemster sprake blijft van een (niet-weerlegd) vermoeden van discriminatie, zo lang er geen definitieve uitspraak voorligt in hoger beroep, en dat dit vermoeden van discriminatie – en de daaraan gekoppelde blijvende onzekerheid – moreel grievend is voor haar.

De aanvrager verwijst naar de circulaire Ci.RH.241/621.336 van 4 januari 2013, gericht aan het Centrum voor gelijkheid van kansen en racismebestrijding (hierna 'Unia'). Daarin wordt bevestigd dat de Algemene Administratie van de Fiscaliteit niet vereist dat een betaling dient voort te vloeien uit een beslissing genomen door een arbeidsrechtbank of arbeidshof, opdat deze betaling kan worden beschouwd als een niet-belastbare morele schadevergoeding. Een betaling die voortvloeit uit een minnelijke schikking waarbij Unia is tussengekomen in uitvoering van haar wettelijke bemiddelingsopdracht kan namelijk ook als een niet-belastbare morele schadevergoeding worden gekwalificeerd. Daarbij geldt de voorwaarde dat het bedrag van de vergoeding specifiek werd vastgesteld om een werkelijk geleden individuele morele schade te dekken. Wanneer daarentegen het bedrag van de schadevergoeding bijvoorbeeld werd berekend om een verlies van belastbare beroepsinkomen te compenseren, zal het totale bedrag van die vergoeding belastbaar zijn als bezoldiging van werknemers.

De specifieke geleden morele schade wordt slechts zeer summier omschreven en de bijhorende vergoeding wordt onvoldoende gemotiveerd (bv. op basis van de wet, rechtspraak, benchmarks ...). Bovendien is er in de oorspronkelijke vordering ten name van de werkneemster ook sprake van een materiële component binnen de forfaitaire schadevergoeding, die zowel de morele als de materiële schade dekt (en waarvan het bedrag ongeveer overeenkomt met het in de dadingsovereenkomst voorgestelde bedrag ter vergoeding van louter morele schade).

De DVB is van mening dat het voorgestelde bedrag niet kan worden beschouwd als een niet-belastbare morele schadevergoeding. De schadevergoeding dient in haar geheel als een belastbare bezoldiging te worden behandeld.

Casus 3: Verkoop cryptomunten

De prefilingsaanvraag strekte ertoe te vernemen of de verkopen door de heer X van cryptomunten normale verrichtingen van beheer van een privévermogen uitmaken, zodat de meerwaarden niet belastbaar zijn bij toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

Aanvrager is een 10-tal jaar geleden begonnen met het mijnen, gedurende een aantal jaren, van cryptomunten.

Sinds begin verleden jaar verkoopt hij maandelijks een deel van deze cryptomunten.

Aanvrager is actief in de IT-sector.

Alhoewel enkel een uitspraak over art. 90, eerste lid, 1°, WIB 92 wordt gevraagd, is de DVB van oordeel dat de inkomsten uit de verkoop van de cryptomunten, beroepsinkomsten zijn overeenkomstig art. 23, WIB 92, om volgende redenen:

- mijnen kan beschouwd worden als een actieve, constante opvolging van een activiteit met het doel het verwerven van cryptomunten (mijnen gebeurt hier in casu door het constant laten draaien van een PC om op die manier cryptomunten te verwerven);
- de aanvrager is actief in de IT-sector;
- sinds begin vorig jaar verkoopt de aanvrager maandelijks cryptomunten.

7.7. VERKOOP VAN AANDELEN

Casus 1: Overtollige middelen – Rekening-courant

De aanvrager is in bezit van quasi alle aandelen van exploitatievennootschap X. Hij wenst inzonderheid omwille van zijn leeftijd en gezondheidsredenen de onderneming over te dragen aan één van zijn zonen, doch deze heeft hiervoor niet de vereiste financiële middelen.

Daarom zou de aanvrager zijn aandelen verkopen aan vennootschap Y, die recent door zijn zoon werd opgericht. Vennootschap Y zal de aankoop financieren door middel van dividenden die zij zal ontvangen van vennootschap X.

De verkoopprijs die de aanvrager zal ontvangen zal hij eerst gebruiken om zijn rekening-courant schuld ten opzichte van vennootschap X aan te zuiveren.

In het kader van een aandelenverkoop is de DVB van mening dat vorderingen die de vennootschap bezit op rekening-courant van de aandeelhouders dienen te worden beschouwd als overtollige middelen. Middelen die de vennootschap kan uitlenen aan haar aandeelhouders zijn immers middelen die zij niet nodig heeft voor haar operationele werkzaamheden en dus overtollig. Voorafgaand aan de verkoopverrichting dienen de overtollige middelen/vordering rekening-courant aan de aanvrager als dividend te worden uitgekeerd.

Casus 2: Verkoop vennootschap met onroerend goed

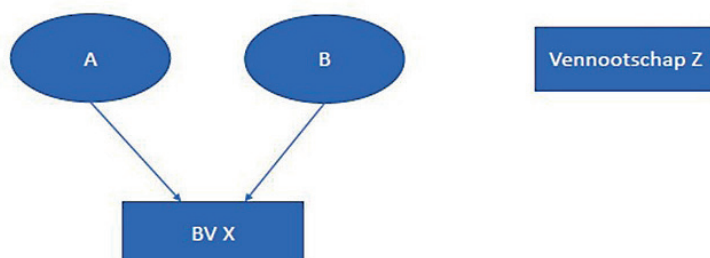
Vennootschap X werd destijds opgericht door enerzijds de aanvrager A en zijn moeder.

Alle aandelen van X (behoudens 1 aandeel aangehouden door B) zijn momenteel in handen van A en behoren aldus tot het privé-vermogen van de aanvragers.

Recent heeft A een bod gekregen van vennootschap Z gespecialiseerd in projectontwikkeling voor de aankoop van de aandelen van de vennootschap.

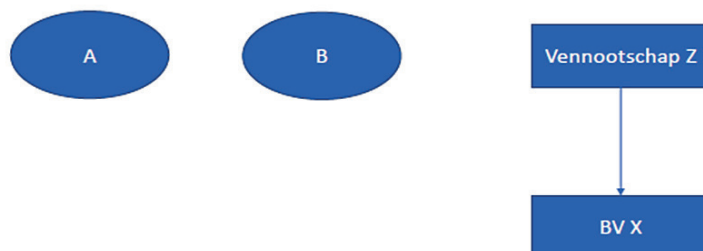
De aanvragers wensen hun activiteiten in de vennootschap X stop te zetten en bijgevolg de aandelen te verkopen aan Z.

Situatie vóór de verrichting



De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de meerwaarde die gerealiseerd wordt bij de verkoop van de aandelen van vennootschap X aan een derde partij niet belastbaar is als divers inkomen in toepassing van de artikelen 90, eerste lid, 1°, WIB 92 en 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, WIB 92.

Situatie na de verrichting



Gelet op de het feit de dat de activiteit van X niet wordt voortgezet en de aandelen verkocht worden onder de opschortende voorwaarden van het verkrijgen van een bodemattest en de nodige bouwvergunningen met het oog op de realisatie van een nieuw onroerendgoedproject, heeft de verrichting tot doel een onroerend goed te verkopen en niet zozeer de aandelen van een vennootschap die in continuïteit haar activiteiten voortzet.

Een dergelijke verkoop leidt tot fiscaal misbruik in de zin van artikel 344, § 1, WIB 92, namelijk ontwijking van (i) een meerwaarde op het onroerend goed in de vennootschapsbelasting (misbruik artikel 192, WIB 92) en (ii) een taxatie in de personenbelasting van de uit de vereffening voortvloeiende bonus (misbruik artikel 18, 2° *ter*; WIB 92).

7.8. TAX SHELTER STARTENDE ONDERNEMINGEN

Casus: vastgoedvennootschap

De vennootschap X (hierna "de Vennootschap") baat gemeubileerde kamers uit (7 kamers van 2 personen) voor een kort verblijf (meestal één nacht).

Daarnaast verleent de vennootschap ook de volgende diensten:

- 1) onthaal van klanten;
- 2) schoonmaak van kamers en linnen;
- 3) ontbijt;
- 4) onderhoud van de omgeving.

Deze diensten zijn niet optioneel, zodat de klant niet de mogelijkheid heeft om er tegen prijsvermindering aan te verzaken.

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de vennootschap niet kan worden beschouwd als een vastgoedvennootschap in de zin van artikel 145/26, WIB 92.

Uit de grondige analyse die de DVB heeft verricht, volgt dat artikel 145/26, §3, eerste lid, 5°, WIB 92, als een van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de voormelde belastingvermindering, bepaalt dat de vennootschap geen vennootschap is met als statutair hoofddoel of voornaamste activiteit:

- de oprichting, de verwerving, het beheer, de verbouwing, de verkoop of de **verhuur van vastgoed voor eigen rekening**;
- of het bezit van deelnemingen in vennootschappen met een soortgelijk doel;
- noch een vennootschap waarin onroerende goederen of andere zakelijke rechten met betrekking tot dergelijke goederen zijn ondergebracht, waarvan natuurlijke personen die in de vennootschap een opdracht of functies als bedoeld in artikel 32, eerste lid, 1°, WIB 92, uitoefenen, hun echtgenoot of hun kinderen wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, het gebruik hebben.

De woorden voor eigen rekening impliceren in het kader van deze wetsbepaling dat de onroerende goederen zijn geïnvesteerd in het patrimonium van de vennootschap (in de boekhouding opgenomen onder vaste activa), wat in casu wel degelijk het geval is.

Uit hetgeen voorafgaat volgt dat de beschreven hotelactiviteit moet worden uitgesloten van de belastingvermindering.

De aandacht wordt bovendien gevestigd op het feit dat de btw-commentaar (hoofdstuk 3, afdeling 3, nr. 10A), volgens dewelke de terbeschikkingstelling van een onroerend goed die verplicht vergezeld gaat van de bovenvermelde diensten niet als een onroerende verhuur moet worden beschouwd, niet van toepassing is in het kader van artikel 145/26, § 3, eerste lid, 5°, WIB 92.

In het algemeen beschikt een vastgoedvennootschap niet alleen over onroerende goederen met als doel ze ter beschikking te stellen aan haar klanten (bijvoorbeeld door middel van huurcontracten), maar staat zij ook in voor de ontwikkeling en het dagelijks beheer van de onroerende goederen in haar bezit.

In dat opzicht kan zij andere activiteiten uitvoeren die een toegevoegde waarde vormen voor haar onroerende goederen of voor haar gebruikers.

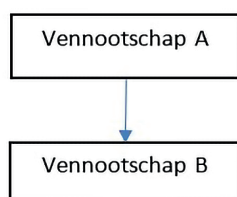
Het feit dat de hotelactiviteit van de vennootschap niet uitsluitend bestaat uit het verhuren van onroerende goederen voor eigen rekening, belet niet dat de vennootschap kan worden beschouwd als een 'vastgoedvennootschap' in het kader van de Tax Shelter startende ondernemingen.

7.9. HERSTRUCTURERINGEN

Casus 1: Moeder-dochterfusie

De groep A is een internationale groep. In België is de groep actief middels vennootschap A. In januari van jaar X kocht vennootschap A alle aandelen van vennootschap B van een derde partij. Vennootschap B bezit een onroerend goed en een beperkte voorraad handelsgoederen. Onmiddellijk na de aankoop werd een huurovereenkomst afgesloten tussen vennootschap A en vennootschap B op basis waarvan het onroerend goed ter beschikking gesteld werd aan A.

Organogram vóór de verrichting



Einde jaar X zijn alle activiteiten van vennootschap B stopgezet. Het onroerend goed wordt verhuurd aan vennootschap A. Op heden wenst men de Belgische groepsstructuur te vereenvoudigen. Er wordt een moeder-dochterfusie vooropgesteld waarbij vennootschap B overgenomen wordt door vennootschap A.

Standpunt DVB

Aangezien per einde jaar X alle activiteiten van vennootschap B stopgezet zijn, er geen voorraad aangekocht werd sedert de overname en het enige onroerend goed verhuurd wordt aan vennootschap A, kan alleen maar besloten worden dat bij de overname van de aandelen van vennootschap B, vennootschap A niet de intentie had om de vennootschap B over te nemen en de activiteiten verder te zetten. De enige bedoeling van de aandelentransactie is de verwerving van het onroerend goed. De voorgelegde fusie bevestigt dit.

De enige door de aanvrager aangehaalde zakelijke overweging voor de fusie verrichting blijft beperkt tot groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen die eigen zijn aan elke fusie. Deze zakelijke overwegingen wegen niet op tegen het fiscale voordeel dat met de fusie zal worden behaald (ontwijking van vennootschapsbelasting op de meerwaarden bij liquidatie) zodat de fusie verrichting niet beantwoordt aan het bepaalde in artikel 183*bis* WIB 92 (cf. het arrest van het Europees Hof van Justitie van 10 november 2011 in de zaak C-126/10 Foggia). Het geheel van de verrichtingen doorstaat evenmin de toets van artikel 344, § 1, WIB 92 bij gebrek aan niet-fiscale motieven.

Inzake registratierechten beoogt de verdoken assetdeal meer dan waarschijnlijk het vermijden van registratierechten (toetsing antimisbruikmaatregel is de bevoegdheid van Vlabel aangezien het onroerend goed in Vlaanderen ligt).

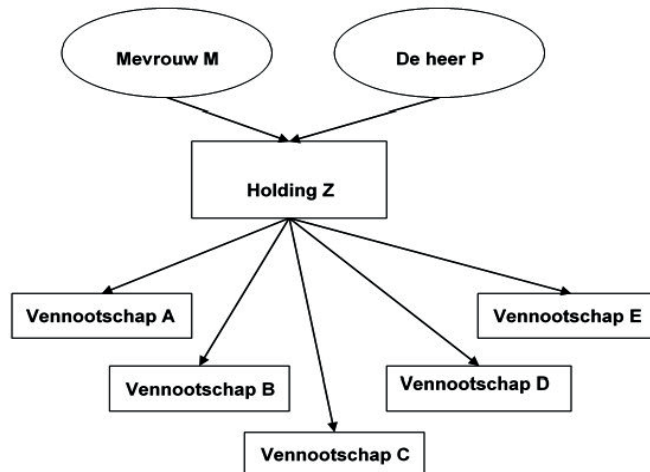
Inzake BTW omvat de overdracht een beperkte voorraad en een onroerend goed dat reeds door de opslorpande vennootschap aangewend wordt waarbij duidelijk gesteld moet worden dat de opslorpande vennootschap geenszins de intentie heeft om een economische activiteit verder te zetten. Deze laatste zal hooguit trachten de voorraad goederen te verkopen (Zita Modes).

Casus 2: Partiële splitsing

Groep Z bestaat uit een holdingvennootschap Z en vijf dochtervennootschappen, A, B, C, D en E. De aandelen van de vennootschap Z worden aangehouden door mevrouw M en de heer P, elk voor 50 %.

De vennootschap Z is een actieve holding die groepsondersteunende diensten verleent met eigen personeel.

Organogram vóór de verrichting

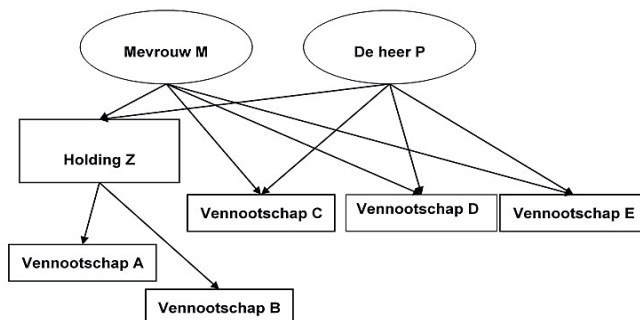


Het huidige management wenst de groepsstructuur te herschikken zodat vennootschap Z enkel nog de participaties van de dochtervennootschappen, A (100 %) en B (100 %), zal aanhouden.

Volgende stappen worden overwogen:

- Stap 1: Partiële splitsing van vennootschap Z waarbij de participatie die zij aanhoudt in vennootschap C en personeel zal worden afgesplitst naar haar dochtervennootschap C. Vennootschap C zal haar eigen aandelen die ze heeft verkregen onmiddellijk vernietigen. De aandelen van vennootschap C zullen hierna worden aangehouden door mevrouw M en de heer P;
- Stap 2: Partiële splitsing van vennootschap Z waarbij de participatie die zij aanhoudt in vennootschap D en personeel zal worden afgesplitst naar haar dochtervennootschap D. Vennootschap D zal haar eigen aandelen die ze heeft verkregen onmiddellijk vernietigen. De aandelen van vennootschap D zullen hierna worden aangehouden door mevrouw M en de heer P;
- Stap 3: Partiële splitsing van vennootschap Z waarbij de participatie die zij aanhoudt in vennootschap E zal worden afgesplitst naar haar dochtervennootschap E. Vennootschap E zal haar eigen aandelen die ze heeft verkregen onmiddellijk vernietigen. De aandelen van vennootschap E zullen hierna worden aangehouden door mevrouw M en de heer P.

Organogram na de verrichtingen



De voorgelegde herstructurering kadert in de verkoop van de operationele vennootschappen A en B middels de verkoop van de aandelen van holdingvennootschap Z. Hiertoe zullen de participaties die mevrouw M en de heer P niet wensen te verkopen, partieel afgesplitst worden naar de betreffende vennootschappen die hierdoor eigen aandelen verkrijgen. Vervolgens worden de eigen aandelen vernietigd.

De partiële splitsingen zijn zowel gericht op het verkoopsklaar maken van de holding (met de participaties in de vennootschappen A en B) als op het naar het privévermogen halen van de participaties in de vennootschappen C, D en E zodoende dat de aandeelhouders alle pistes kunnen openhouden voor mogelijks latere (belastingvrije) overdrachten van deze aandelen.

De zakelijke overwegingen, die zich beperken tot een herschikking van de groepsstructuur, wegen niet op tegen het fiscaal voordeel, m.n. het vermijden van RV verschuldigd bij:

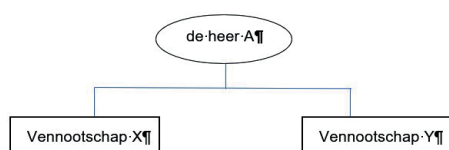
- een uitkering in natura van de aandelen van de vennootschappen C, D en E aan de aandeelhouders natuurlijke personen; of
- een verkoop van de aandelen van de vennootschappen A en B door vennootschap Z, gevolgd door een uitkering van de verkoopprijs als dividend.

Bijgevolg beantwoorden de geplande verrichtingen niet aan het bepaalde in artikel 183*bis* WIB 92.

Casus 3: Partiële splitsing

Exploitatievennootschap X is in handen van de heer A. Daarnaast bezit hij de aandelen van vennootschap Y die zich bezig houdt met het beheer van roerend en onroerend vermogen.

Organogram vóór de verrichting



De heer A wenst zich terug te trekken uit de zaak en de aandelen te verkopen aan een werknemer, de heer B.

Om de overname financieel haalbaar te maken, wenst de aanvrager voorafgaand aan de overname, de geldbeleggingen en een rekening courant vordering partieel af te splitsen naar de bestaande vennootschap Y.

De voorgelegde herstructurering kadert in de verkoop van de operationele vennootschap X. De zakelijke overwegen beperken zich tot het verkoopsklaar maken van vennootschap X.

Aangezien de verrichting er uitsluitend op gericht is om de overtollige liquiditeiten uit vennootschap X te halen ten einde de overname te faciliteren stelt de DVB dat de zakelijke overwegingen niet opwegen tegen het fiscaal voordeel, m.n. het vermijden van RV die verschuldigd zou zijn indien deze liquiditeiten zouden uitgekeerd worden d.m.v. een dividend.

Bijgevolg beantwoorden de geplande verrichtingen niet aan het bepaalde in artikel 183*bis* en 344, § 1 WIB 92.

7.10. NIET-ONTVANKELIJK

Casus 1: vluchtland

De aanvrager is een Belgische vennootschap en wenst, in het kader van haar risicospreiding, te investeren in een wereldwijd open-ended investeringsfonds dat belegt in projecten van openbaar belang. Het fonds houdt de belangen in de doelvennootschappen aan via een ketting van (juridisch) transparante en niet transparante entiteiten. Binnen deze ketting bevindt zich een entiteit met rechtspersoonlijkheid gevestigd op de Kaaimaneilanden. De wijze van tussenkomst van deze entiteit leidt tot de vaststelling dat essentiële elementen van de beschreven situatie betrekking hebben op een vluchtland opgenomen in de lijst met staten bedoeld in art. 307 § 1/2, derde lid, WIB 92 en bijgevolg wordt besloten tot niet-ontvankelijkheid gelet op art. 22, derde lid, 1° van de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

Casus 2: vluchtland

De aanvrager werd als private privak opgericht en zal verschillende investeerders groeperen, waarbij zij zal dienen als feeder om in een aantal (niet genoteerde) masterfondsen te investeren. De fondsen waarin de aanvrager wenst te investeren zijn rechtspersonen opgericht naar het recht van Guernsey. De wijze van tussenkomst van deze fondsen leidt tot de vaststelling dat essentiële elementen van de beschreven situatie betrekking hebben op een vluchtland opgenomen in de lijst met staten bedoeld in art. 307 § 1/2, derde lid, WIB 92 en bijgevolg wordt besloten tot niet-ontvankelijkheid gelet op art. 22, derde lid, 1° van de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

7.11. AFTREK VOOR INNOVATIE-INKOMSTEN

Casus: Misbruik kwalificatie van innovatie-inkomsten

Een Belgische vennootschap heeft software ontwikkeld die eenvoudig commercieel toepasbaar is.

Een Beursgenoteerde vennootschap die over voormelde technologie wenste te beschikken, heeft de gehele Belgische vennootschap overgenomen via een integrale aankoop van de aandelen. Zodoende konden de aandeelhouders van Belgische vennootschap rechtstreeks over de integrale overnamesom beschikken zodat de gerealiseerde meerwaarde op de verkoop van de aandelen noch belastbaar was als divers inkomen noch als beroepsinkomen.

Ondanks de overname kon deze vennootschap nog steeds niet beschikken over de technologie. Daarom werd er tussen de Beursgenoteerde vennootschap en de Belgische vennootschap een royalty-overeenkomst afgesloten waarbij een percentage van de netto winst wordt afgestaan aan de Belgische vennootschap voor gebruik van de software.

Deze overeenkomst heeft een aantal bijzonderheden:

- Ze werd afgesloten voor 10 jaar maar met als voorwerp gebruik van software.
- Er werd niets bepaald over het einde : stopzetting overeenkomst, automatische verlenging, verlenging onder voorwaarden/herzieningen ...
- Er werd ook geen vergoeding voor de software voorzien bij einde: gratis overgang, eenmalige exit-fee ...
- De Belgische vennootschap moest een vrij gebruik toestaan, de software onderhouden en zorgen dat deze operationeel blijft.
- Evenwel voor de verbeteringen die Belgische Vennootschap aanbrengt aan de software wordt de Belgische vennootschap nog eens extra vergoed via een afzonderlijk contract. De Belgische Vennootschap kan aldus beschouwd worden als een "contract R&D'er" die vergoed wordt aan R&D kosten + 10 % (costplus 10 %).

- Van de aangebrachte verbeteringen wordt de Beursgenoteerde vennootschap automatische eigenaar.
- Voor bepaling van de vergoeding van het percentage van de royaltyvergoeding en duur werd teruggegrepen naar de waarderingsrapporten van de aandelen.
- De gevolgen van niet tijdige betaling van de jaarlijkse royalty alsook de controle op de bepaling van de vergoeding is wel bijzonder goed beschreven.

Na analyse werd geconcludeerd dat deze royalty-overeenkomst kan geherkwalificeerd worden naar een loutere verkoop van de software met een betaling in 10 schijven. Zonder verbonden vennootschap te zijn, sluiten partijen dergelijke overeenkomst gewoonweg niet af. De Beursgenoteerde vennootschap betaalt 10 keer een zeer aanzienlijke som voor gebruik van software die mogelijks na 3 jaar niets meer waard is. De Beursgenoteerde vennootschap dient dan ook nog eens extra te betalen voor de verbeteringen en aanpassingen die ze zelf doet en waarvan ze automatisch eigenaar wordt. Na het tiende jaar is haar positie niet duidelijk.

De DVB heeft zich de vraag gesteld waarom er voor deze piste werd gekozen. De tekst van artikel 205/1, § 2, 2°, 5° gedachtestreepje WIB92 voorziet dat vergoedingen bij de vervreemding in aanmerking komen als innovatie-inkomsten.

Echter, deze vergoedingen kunnen maar genieten van de All onder volgende voorwaarden:

- aard hebben van vast actief;
- dat tot stand is gebracht ten laatste in het vorige belastbare tijdperk;
- voorwaarde van artikel 205/4, § 5 WIB92: herbesteden binnen de 5 jaar aan kwalificerende uitgaven (een wederbeleggingsverplichting vergelijkbaar met artikel 47 WIB92).

De Belgische vennootschap heeft de software en de verbeteringen nooit geactiveerd tijdens de belastbare tijdperken welke de verkoop voorafgingen.

Uit de feitelikheden tenslotte bleek duidelijk dat de wederbeleggingsverplichtingen van artikel 205/4, § 5 WIB92 nooit konden worden gerespecteerd.

Bij verkoop van de software kwam de Belgische vennootschap dus niet in aanmerking voor innovatieaftrek voor de ontvangen netto verkoopprijs bij gebrek aan activatie van de ontwikkelde software.

Door de overeenkomst de titel te geven van "royaltyovereenkomst" meende de Belgische vennootschap de inkomsten maar voor 15 % te moeten opnemen in de belastbare basis en dit 10 jaar lang door deze te kwalificeren als royaltyinkomsten zoals bedoeld in artikel 205/1, § 2, 2°, 1° gedachtestreepje WIB92 (licentievergoedingen).

Deze verrichting kan dan ook worden beschouwd als "veinzing" waarbij een verkoopovereenkomst wordt voorgesteld als een royaltyovereenkomst.

Binnen 10 jaar zou met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid moeten worden vastgesteld dat de ontwikkelde software hetzij waardeloos of in onbruik zal zijn, hetzij zelfs verdwenen zal zijn en er feitelijk een lege huls achterblijft, daar waar op vandaag de marktwaarde van de software tientallen miljoenen zou bedragen.

Aan de raadgever van de Belgische vennootschap werd medegedeeld dat de DVB niet kan instemmen met innovatieaftrek voor de ontvangen royaltyvergoedingen daar de DVB deze ziet als aanbetalen van een verkoop van software. De ontvangen vergoeding bij de verkoop van software komt evenmin in aanmerking voor innovatieaftrek daar ze geen verkoop is van een immaterieel vast actief. Daarenboven zal de Belgische Vennootschap de ontvangen vrijgestelde inkomsten moeten herinvesteren. Hoe dit zou gebeuren is in deze case absoluut niet duidelijk. Er is onduidelijkheid wat de Belgische vennootschap in de toekomst nog zal doen qua activiteit buiten de beperkte functie van "contract R&D'er" voor de Beursgenoteerde vennootschap.

8. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

2016.0427, 2016.0753, 2018.0271, 2018.0673, 2018.0676, 2018.0724, 2018.1138, 2019.0302, 2019.0303, 2019.0304, 2019.0379, 2019.0408, 2019.0565, 2019.0727, 2019.0773, 2019.0820, 2019.0947, 2019.1026, 2019.1080, 2019.1145, 2019.1151, 2019.1178, 2020.0078, 2020.0089, 2020.0126, 2020.0158, 2020.0205, 2020.0498, 2020.0500, 2020.0541, 2020.0618, 2020.0635, 2020.0652, 2020.0843, 2020.0854, 2020.0855, 2020.0856, 2020.1107, 2020.1147, 2020.1179, 2020.1182, 2020.1202, 2020.1230, 2020.1238, 2020.1239, 2020.1240, 2020.1241, 2020.1242, 2020.1269, 2020.1272, 2020.1279, 2020.1494, 2020.1507, 2020.1539, 2020.1607, 2020.1683, 2020.1715, 2020.1731, 2020.1922

Om de volgende redenen werd aan de bovenvermelde aanvragen, inclusief COVID-19-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 1: Totaal aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefilings - Overzicht

Jaar	AANVRAAG						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468
2017	1043	644	399	1002	619	383	2040	1232	808	1721	1047	674
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750
2020	2281	1409	872	2276	1413	863	2290	1388	902	2323	1418	905

Tabel 2: Aantal ingediende en behandelde reguliere aanvragen in 2020

	IN		OUT	
	NL	FR	NL	FR
Reguliere aanvragen	780	450	787	441
Totaal	1230		1228	

Tabel 3: Aantal ingediende en behandelde COVID-19-aanvragen inzake thuiswerk in 2020⁴

	IN		OUT	
	NL	FR	NL	FR
COVID-19-aanvragen	629	422	626	422
Totaal	1051		1048	

⁴ Zie 6.1.

9.3. VOORSTEL VOLGENS AARD VAN DE BESLISSINGEN

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

AANVRAAG											
Jaar	AARD VAN DE BESLISSING										TOTAAL
	GUNSTIG		VERZAKING		ONONTVANKEIJK		ONGUNSTIG		GEMENGD		
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276

Tabel 2: Aard van de beslissingen 2020 - opsplitsing reguliere beslissingen en COVID-19-beslissingen inzake thuiswerk

	Gunstig	Verzaking	Onontvankelijk	Ongunstig	Gemengd	Totaal
Reguliere beslissingen	1187	38	1	0	2	1228
COVID-19-beslissingen	1027	21	0	0	0	1048

Tabel 3: Aard van de afsluitingen bij prefilings - Overzicht

PREFILING							
JAAR	AARD VAN DE AFSLUITING						TOTAAL
	AANVRAGEN		ZONDER GEVOLG		AVENANT		
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%	64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%	68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%	65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%	97	4,2%	2323

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

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

Tabel 4: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2020

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	129	129	155	168
Auteursrechten	227	224	331	358
Beroepskosten	25	23	79	101
Bezoldigingen (1)	36	42	72	84
BNI	17	15	28	24
BTW	99	97	306	305
DBI	22	21	31	37
Herstructurerings	135	136	203	218
Kaaimantaks	5	6	18	25
Kosten eigen aan de werkgever	173	180	262	268
Kosten eigen aan de werkgever-COVID-19	1051	1048	0	0
Kwijtschelding schuld	11	10	23	14
Meerwaarden op aandelen	40	35	74	81
PB	31	32	182	166
Registratie	19	20	67	67
Roerende inkomsten	95	96	139	124
RPB	37	32	43	38
Stock Options	10	10	21	31
Tax Shelter	1	1	2	3
Tonnagetaks	3	1	5	3
Ven.B	71	67	122	108
Verrekenprijzen	37	45	98	72
Vruchtgebruik	7	6	20	23
Andere	0	0	9	5
TOTAAL	2281	2276	2290	2323

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

Tabel 5: Gedetailleerde verdeling reguliere beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2020

	AANVRAGEN			
	GO (1)	KMO (1)	P	RPB (2)
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	66	62	1	0
Auteursrechten	4	53	164	3
Beroepskosten	3	5	15	0
Bezoldigingen	25	7	6	4
BNI	6	5	4	0
BTW	10	64	10	13
DBI	10	11	0	0
Herstructurerings	50	86	0	0
Kaaimantaks	0	0	5	1
Kosten eigen aan de werkgever	119	40	0	21
Kwijtschelding schuld	5	5	0	0
Meerwaarden op aandelen	0	0	35	0
PB	7	3	20	2
Registratie	1	8	11	0
Roerende inkomsten	47	45	4	0
RPB	2	3	0	27
Stock Options	8	2	0	0
Tax Shelter	0	1	0	0
Tonnagetaks	1	0	0	0
Ven.B	40	24	0	3
Verrekenprijzen	36	9	0	0
Vruchtgebruik	0	6	0	0
Totaal	440	439	275	74
% hoedanigheid aanvrager	35,84%	35,74%	22,40%	6,02%

(1) Volgens artikel 1:24 WvV

(2) Vzw, openbare besturen ...

Tabel 6: Gedetailleerde verdeling COVID-19-beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2020

	GO	KMO	P	RPB
Kosten eigen aan de werkgever – COVID-19	245	472	21	310
% hoedanigheid aanvrager	23,38%	45,04%	2%	29,58%

9.4. BESLISSINGSTERMIJN

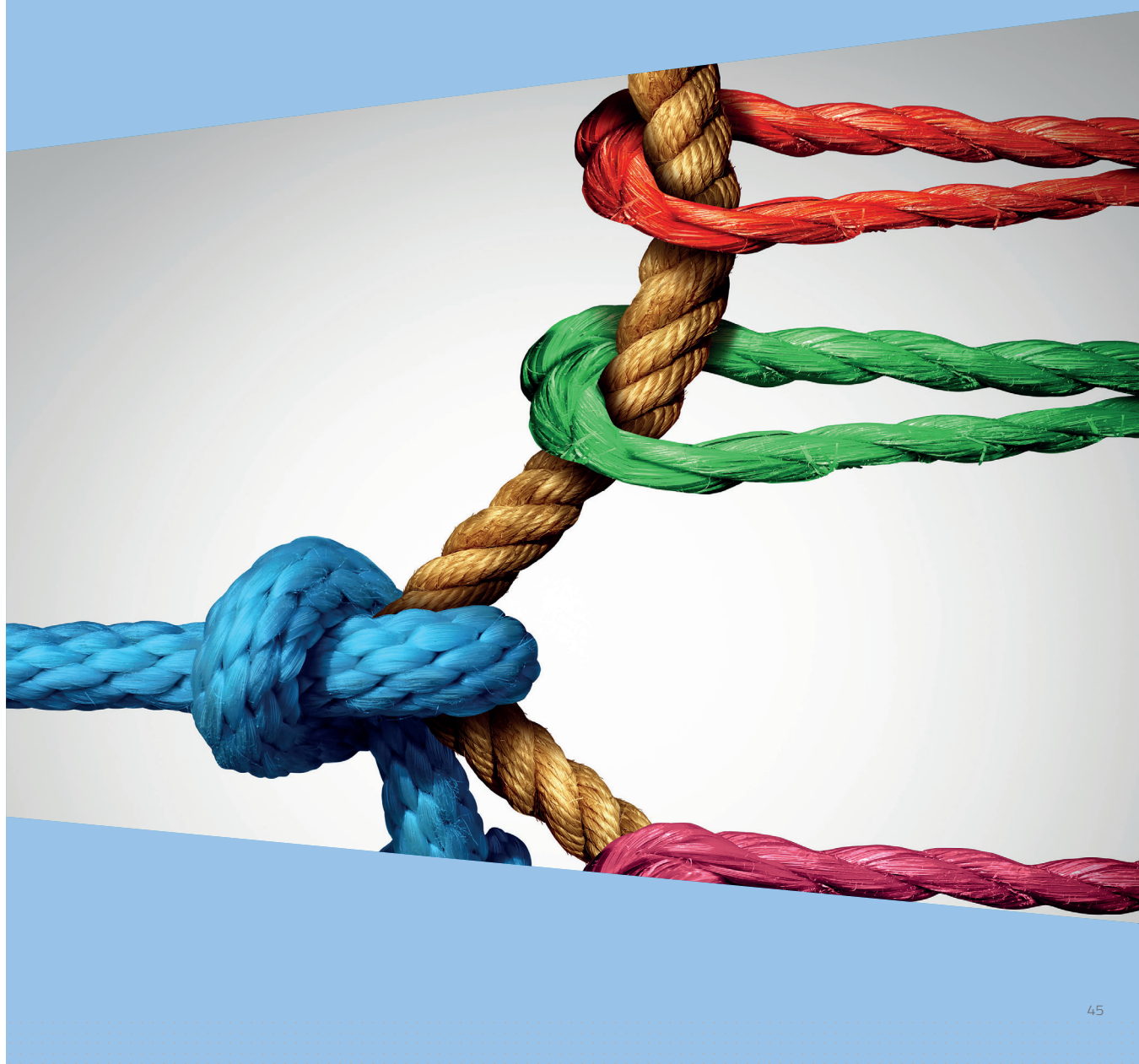
Tabel: Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

JAAR	KALENDERDAGEN
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5

(1) Reguliere beslissingen

(2) COVID-19-beslissingen

DEEL 2 STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES



45

1. WETGEVEND KADER EBAQuater

- Wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016).
- KB van 9 augustus 2016 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van de artikelen 7 en 13 van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 18.08.2016).
- Wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën (BS 20.12.2016, 3^{de} editie).
- Samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie en gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 18.07.2017).
- Samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Decreet van 1 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waalse Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot uitvoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot invoering van de maatregelen betreffende de overdracht van de eigendom van een onroerend goed van een vennootschap naar een vennoot, afstand van het vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd of voorafgegaan door een schenking, de clausules voor de toekenning van het gezamenlijk gemeenschappelijk vermogen of clausules van ongelijke verdeling van dat gemeenschappelijk vermogen zonder overlevingsvoorwaarde, beter bekend als de “sterfhuisclausule” en de herziening van het bedrag van de geldboetes (BS 10.07.2017).
- Decreet van 16 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Wet van 30 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Ordonnantie van 13 juli 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot invoering van maatregelen tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude (BS 18.07.2017).
- Koninklijk besluit van 18 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken bedoeld in de artikelen 6, § 1 en 7, tweede lid van het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 31.07.2017).

- Koninklijk besluit van 21 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 1, 4°, 5° en 6° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 31.07.2017).

2. MOGELIJKHEID TOT 'PREFILING'

Indien er twijfel is of de voorhanden zijnde stukken voldoende zijn om aan te tonen dat het fiscaal verjaard kapitaal het normaal fiscaal regime heeft ondergaan, kan er – al dan niet op anonieme wijze – een prefiling worden voorgelegd aan het CPR.

3. OVERZICHT RECHTSPRAAK INZAKE REGULARISATIE EBAQuater

REA Brussel 14 mei 2019

De Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft beslist dat het Contactpunt regularisaties, wat de toegepaste verhoging betreft, over geen enkele beoordelingsbevoegdheid beschikt en op dit punt gebonden is door de wet.

De toegepaste verhoging van 22 procentpunten kan niet worden aanzien als een straf in de zin van artikel 6 EVRM, daar deze tariefverhoging niet eenzijdig wordt opgelegd door de overheid, maar onlosmakend deel uitmaakt van de regularisatieheffing. De regularisatieprocedure is een facultatieve uitzonderingsprocedure en de vrije keuze van de belastingplichtige. De toegepaste tariefverhoging heeft om die reden geen repressief karakter en kan derhalve niet worden kwijtgescholden of verminderd.

REA Brussel 29 juni 2020 en 23 oktober 2020

De Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft beslist dat het Contactpunt regularisaties, gelet op haar wettelijke opdracht tot nazicht van de regularisatieheffing, de stukken kan nakijken met het oog op de overeenstemming ervan met de gegevens uit de regularisatieaangifte. Het Contactpunt mag gebruik maken van deze stukken om de verschuldigde regularisatieheffing te bepalen.

Fiscaal verjaarde kapitalen die deel uitmaken van een regularisatieaangifte moeten worden geregulariseerd, tenzij wordt aangetoond dat deze kapitalen hun normale belastingregime hebben ondergaan. In de wet is niet bepaald dat fiscaal verjaarde kapitalen niet moeten geregulariseerd indien de strafvordering ten aanzien van handelingen die betrekking hebben op deze kapitalen verjaard is. Het Contactpunt heeft bijgevolg terecht geen rekening gehouden met de geconsumeerde sommen.

REA Brussel 20 oktober 2020

De Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft bevestigd dat de aangever niet bewijst dat de gelden – als onderdeel van de buitenlandse rekening – hun normaal belastingregime hebben ondergaan. Enig verband tussen de bedragen op de in 2005 geopende rekening waarvan de regularisatie wordt gevraagd en de verkoop van aandelen in 1983 en 1984 wordt niet aangetoond.

4. STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater

Tabel 1: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 1 (a) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019 en 31.12.2020

Toestand	IN	OUT	IN	OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)	Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90
31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22
31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28
31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften LUIK 1 – Heffingen op de behandelde aangiften – Situatie op 31.12.2020

EBAQuater – 2165 behandelde aangiften in 2016, 2017, 2018, 2019 en 2020		
	Bedragen (in EUR)	
	Aangegeven bedragen (in EUR)	Heffingen (in EUR)
Beroepsinkomsten	22 611 634,57	16 497 546,61
Roerende inkomsten	89 258 155,67	39 523 624,32
Onroerende inkomsten	7 838 881,12	2 038 484,55
Diverse inkomsten	3 278 685,51	1 997 851,41
Vennootschapswinsten	12 875 316,11	7 942 205,93
Rechtspersonenbelasting	9 977,90	4 527,35
Sommen	211 011,05	7 207,41
BTW	3 459 223,07	726 988,83
Fiscaal verjaarde kapitalen	1 122 397 776,43	421 800 336,34
Sociale bijdragen	3 254 318,94	564 869,30
TOTAAL	1 265 194 980,37	491 103 642,05

Tabel 3: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 2 (b) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019 en 31.12.2020

Toestand	IN	OUT	IN	OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)	Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19
31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78
31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94
31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22

Tabel 4: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 3 (c) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019 en 31.12.2020

Toestand	IN	OUT	IN	OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)	Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30
31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40
31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19
31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92

(a) Luik 1 = Federale belastingen

(b) Luik 2 = Regionale belastingen (Waalse Gewest en Brussels hoofdstedelijk Gewest)

(c) Luik 3 = Niet uitsplitsbare fiscaal bedragen (Federale Overheid, Vlaamse Gewest, Waalse Gewest en Brussels hoofdstedelijk Gewest)

**Meer informatie:**

FOD Financiën – Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken

Wetstraat 24 – 1000 Brussel

- Tel.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.fin.belgium.be
- D/2021/1418-16

WWW.FIN.BELGIUM.BE
FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be