

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

30 mai 2013

RAPPORT ANNUEL 2012

**du service des décisions anticipées
en matière fiscales
(SPF FINANCES)**

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

30 mei 2013

JAARVERSLAG 2012

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

6242

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie
PS	:	Parti Socialiste
MR	:	Mouvement Réformateur
CD&V	:	Christen-Démocratique en Vlaams socialistische partij anders
sp.a	:	
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten
VB	:	Vlaams Belang
cdH	:	centre démocrate Humaniste
FDF	:	Fédéralistes Démocrates Francophones
LDD	:	Lijst Dedecker
MLD	:	Mouvement pour la Liberté et la Démocratie
INDEP-ONAFH	:	Indépendant-Onafhankelijk

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkortingen bij de nummering van de publicaties:	
DOC 53 0000/000:	Document parlementaire de la 53 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif	DOC 53 0000/000:	Parlementair document van de 53 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA:	Questions et Réponses écrites	QRVA:	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV:	Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)	CRIV:	Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)
CRABV:	Compte Rendu Analytique (couverture bleue)	CRABV:	Beknopt Verslag (blauwe kaft)
CRIV:	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)	CRIV:	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)
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)

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants	Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers
<p>Commandes: Place de la Nation 2 1008 Bruxelles Tél. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.lachambre.be courriel : publications@lachambre.be</p>	<p>Bestellingen: Natieplein 2 1008 Brussel Tel. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.dekamer.be e-mail : publicaties@dekamer.be</p>

SPF FINANCES

**Service des décisions
anticipées en matière
fiscales**

RAPPORT ANNUEL 2012

*Rapport annuel SDA 2012
1/80*

PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES

1 INTRODUCTION

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

2 HISTORIQUE

2.1 Commission des accords fiscaux préalables

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

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

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

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

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

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

2.2 Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)

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

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

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission:

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

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

Enfin, le Service devait rédiger les rapports suivants:

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

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

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

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

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

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

- l'arrêté royal du 17.1.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.1.2003, 3^e édition);
- l'arrêté royal du 30.1.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.2.2003);
- l'arrêté ministériel du 15.5.2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale (MB 19.6.2003).

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

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

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

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

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

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

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

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

3 SYSTEME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES

3.1 Définition :

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

3.2 Délai d'introduction et de décision

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3 Cas exclus

Une décision anticipée ne peut être donnée lorsque:

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

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

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

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

3.4 Matières exclues

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

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

1. « *les taux d'imposition et le calcul des impôts*;
2. *les montants et pourcentages* ;
3. *la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et priviléges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions*;
4. *les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives* ;

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

3.5 Durée de la décision anticipée

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

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

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

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

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

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

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

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

4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE

4.1 Service compétent

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

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

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

Tél. 0257 938 00
Fax 0257 951 01
e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

Une demande peut également être introduite par fax ou par e-mail.

4.2 Pouvoir de décision

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

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

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

4.3 Traitement des demandes

4.3.1 Généralités

Contrairement au fonctionnement du SDA entre le 1^{er} janvier 2003 et le 31 décembre 2004, le SDA rénové traite lui-même toutes les demandes et en toute autonomie.

Il n'est cependant pas exclu de recourir aux dispositions de l'article 5 de l'AR du 13 août 2004.

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

Dans certains cas (par exemple, pour des questions de principe, pour déterminer la proportion privée – professionnelle d'un bien immeuble) 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 vis-à-vis des opérations soumises;
- de vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la demande sont bien présentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le SDA essaie toujours d'organiser une première réunion avec le demandeur endéans les 15 jours ouvrables après l'introduction d'une demande. Le membre du Collège en charge du dossier est souvent présent lors de cette première réunion. Au cours de cette première réunion, on discute bien entendu de manière approfondie de la demande et on y convient également d'un timing dans le traitement du dossier.

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

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

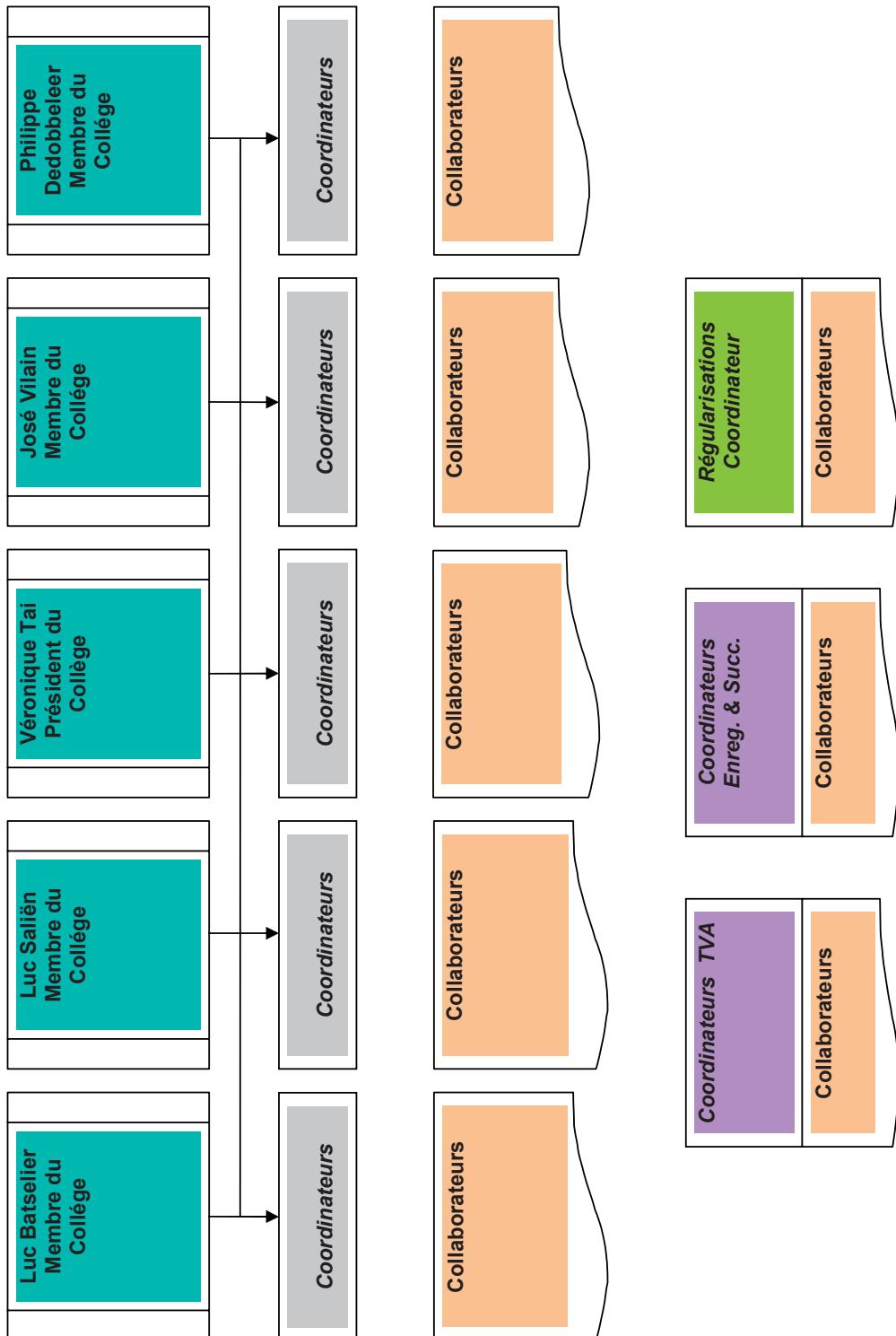
Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors placé à l'ordre du jour du Collège.

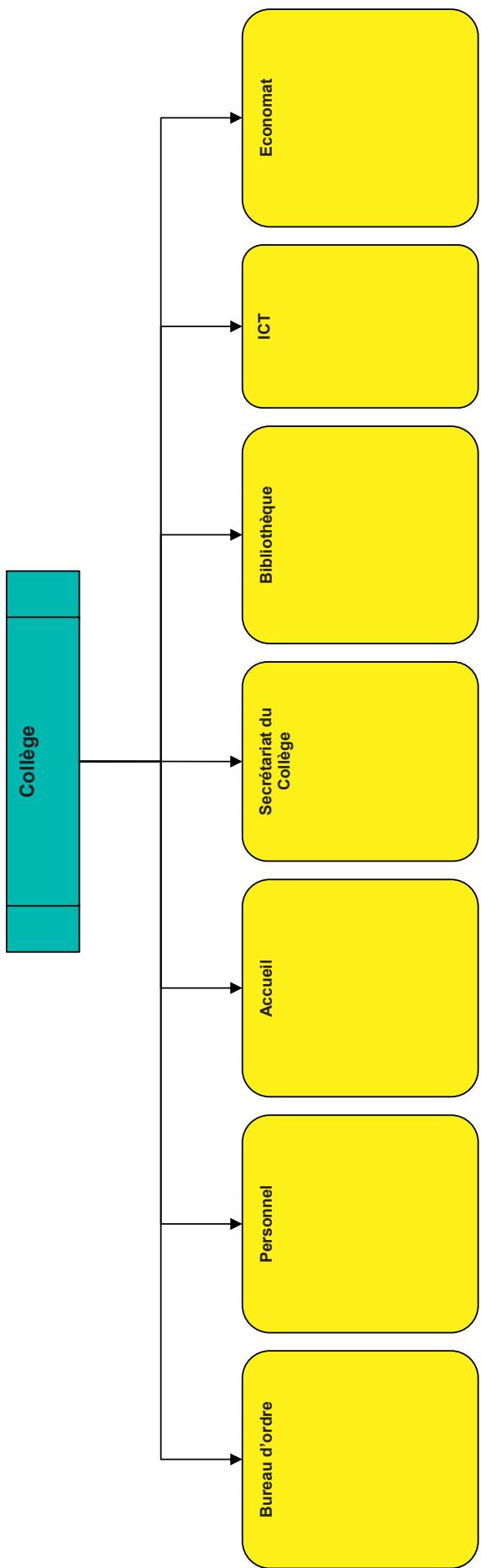
Le Collège se réunit hebdomadairement, le mardi. Pendant la période de vacances, on tient compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

4.3.4 Organigramme du SDA

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

Le collège se composait en 2012 de 5 membres, trois francophones et deux néerlandophones





4.3.5 Collaborateurs

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

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2012 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	38	Contributions directes	29
TVA	4	TVA	4
Documentation patrimoniale	5	Documentation patrimoniale	3
Douanes et accises	1	Douanes et accises	0
Niveau C	12	Niveau C	4
Total :	60	Total :	40

4.3.6 Publication des décisions

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

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

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

5 LACUNES CONSTATEES PAR LE SDA DANS LE DROIT POSITIF BELGE

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

5.1 C.D.* - Thin Cap

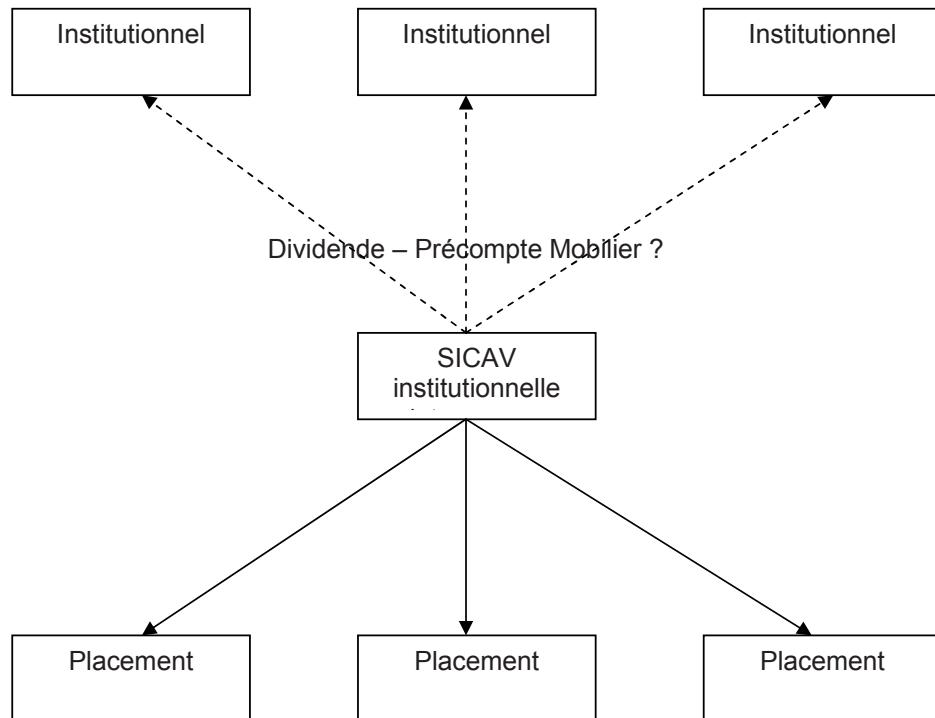
La nouvelle législation « thin cap » (articles 198, §1, 11° et 198, §3 et §4 CIR 92) pose de nombreuses questions au sujet de l'interprétation du texte. Quelques exemples des questions soulevées :

- ◆ la nouvelle réglementation « thin cap » exclut de son champ d'application les sociétés de leasing mobilier, lorsque celles-ci sont reconnues conformément à l'AR n. 55 du 10 novembre 1967 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement. On peut s'interroger sur la question de savoir pourquoi le leasing immobilier n'est pas traité de la même manière, étant donné que la loi du 4 mars 2012 relative à la Centrale des Crédits aux Entreprises organise la même reconnaissance en ce qui concerne le leasing immobilier.
- ◆ la nouvelle réglementation « thin cap » exclut de son champ d'application les sociétés de leasing immobilier, du moins lorsque celles-ci sont actives dans « le secteur financier ». La notion de « secteur financier » n'est pas définie. L'exposé des motifs de la loi-programme (I) du 29.03.2012 crée la confusion, parce qu'elle se réfère à « un contrôle permanent prudentiel » par la BNB ou la FSMA. En ce qui concerne le leasing, toutefois jamais il n'a été question de contrôle sur base individuelle des sociétés de leasing.
- ◆ la nouvelle réglementation « thin cap » détermine les fonds propres à prendre en considération pour le rapport de 5 :1. Pour déterminer ces fonds propres à prendre en considération, il semble logique de partir (ou de fixer la limite inférieure au) du capital libéré sans tenir compte des pertes reportées et des pertes de l'exercice comptable.
- ◆ la réduction de capital formelle (par apurement des pertes) est traitée de façon désavantageuse sous la nouvelle réglementation « thin cap », parce que le capital libéré à prendre en considération est plus faible pour le rapport de 5 :1.
- ◆ le renvoi à l'article 56, §2, 2°, CIR 92 concerne uniquement les établissements de crédit qui sont établis comme personne morale au sein de l'EEE et leurs succursales au sein de l'EEE. Une personne morale établie à l'extérieur de l'EEE ne peut pas être prise en considération au sens de l'article 56, §2, 2°, CIR 92, même s'il a déjà un établissement au sein de l'EEE.

* *contributions directes*

5.2 C.D. - SICAV institutionnelle – précompte mobilier

Plusieurs demandes ont été introduites visant à obtenir la confirmation que la renonciation au précompte mobilier prévue à l'article 106, §7 AR/CIR92 est applicable à la SICAV institutionnelle visée à l'article 99 de la Loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, alors que cette renonciation n'est prévue qu'en faveur des sociétés d'investissement visées aux articles 114, 118 et 119quinquies de la loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers.



Compte tenu de l'absence d'actualisation de la disposition en cause, le SDA n'a pu octroyer cette confirmation.

5.3 C.D. - Titres à revenus fixes

Le SDA attire l'attention sur le fait que l'évolution constante et la complexification des produits financiers nécessiteraient une actualisation de certains textes du CIR 92 traitant de la fiscalité de ces produits (voir notamment les articles 17 à 22 CIR 92).

De nombreuses interrogations demeurent ainsi, notamment quant au traitement fiscal au regard des articles 2, §1^{er}, 8° ; 19, §2 ; 266 et 280 CIR92, d'obligations dont le

rendement est aléatoire (fonction de l'évolution de tel indice boursier ou de telles actions, ...).

5.4 TVA - Article 44, § 3, 2°, du CTVA - Exception à l'exemption relative à la location immobilière de machines et outillages fixés à demeure

Conformément à l'article 135, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28/11/2006 relative au système commun de TVA (anciennement article 13, B, sous b), 3, de la sixième directive TVA), les locations d'outillages et de machines fixés à demeure sont exclues de l'exonération qui est prévue par l'article 135, paragraphe 1, sous l), de cette même directive et qui concerne l'affermage et la location de biens immeubles .

La location de tels biens est par conséquent soumise à la taxe.

Cette disposition communautaire, qui devait être transposée par les Etats membres dans leur droit national au plus tard au 1^{er} janvier 1978 (cf. article 1^{er} de la sixième directive TVA), ne figure toujours pas dans le CTVA belge.

A cet égard, il doit toutefois être rappelé que la jurisprudence (v. arrêt Becker, 19 janvier 1982, affaire C-8/81, point 49) et la doctrine accordent un effet direct aux dispositions d'une directive qui n'ont pas été transposées en droit national, lorsque ces dispositions sont suffisamment claires, précises et inconditionnelles. Cet effet direct revient à permettre à tout intéressé d'invoquer directement les dispositions de la directive pour les appliquer à sa situation particulière, quand bien même ces dispositions n'auraient pas été transposées dans le droit national de l'intéressé, ce à quoi l'administration ne peut s'opposer.

Dans une situation où un demandeur a revendiqué l'effet direct de l'article 135, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112/CE, le SDA a fait droit à sa demande et a considéré que la location d'installations photovoltaïques immobilisées par nature peut être intégralement soumise à la TVA et ouvre droit à déduction des taxes ayant grevé les frais d'installation de ces panneaux.

5.5 TVA - Article 11 du CTVA

L'article 11 du Code de la TVA prévoit que, n'est pas considérée comme une livraison, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant. L'article 18, §3, du Code est le pendant de l'article 11 en matière de prestations de services.

Ces dispositions résultent de l'exercice, par le législateur belge, de la faculté laissée aux Etats membres par les articles 19 et 29 de la directive 2006/112/CE de ne pas considérer comme livraison ou prestation de services les opérations intervenues à l'occasion du transfert d'une entreprise ou d'une branche d'activités de celle-ci.

Aucune exception n'est prévue lorsque le cessionnaire est un assujetti sans droit à déduction mais la directive laisse la possibilité aux Etats membres de prendre des dispositions correctrices pour éviter les fraudes, les abus ou les distorsions de concurrence (par exemple, si cédant ou cessionnaire disposent de droits à déduction d'une ampleur différente (v. article 19, alinéa 2, de la directive 2006/112/CE)), ce que le législateur belge a traduit en excluant l'application des articles 11 et 18, §3, lorsque le cessionnaire ne dispose d'aucun droit à déduction.

Les articles 11 et 18, 3 sont dès lors exclus en Belgique, notamment en cas de transfert entre assujettis totalement exemptés (en cas, par exemple, d'absorption d'une banque, d'une société d'assurances ou d'une société immobilière, par une autre banque, société d'assurances ou société immobilière, sans droit à déduction).

Certes, lorsqu'une telle opération comporte des *livraisons de biens* qui ont été affectés exclusivement à une activité exemptée par l'article 44 et si ces biens n'ont pas ouvert droit à déduction, ou encore lorsqu'elle concerne une cession/concession de clientèle afférente à une opération exemptée, une exemption est prévue par l'article 44, § 2, 13°, du Code de la TVA.

Outre que l'exemption prévue par l'article 44, §2, 13° du Code ne soit pas conforme à la directive (cfr arrêt C-242/08 Swiss RE Germany Holding gmbH, du 22 octobre 2009) en ce qu'elle concerne la clientèle, le dispositif belge des articles 11 et 18, §3, est susceptible de générer, dans les exemples donnés ci-avant, une tva sur ceux des éléments cédés qui constituent des prestations de services (marques commerciales, brevets, licences, logiciels spécifiques, par exemple), TVA qui ne pourrait être déduite par le cessionnaire exerçant une activité exemptée sans droit à déduction.

Tel n'est pas le but recherché par la directive et n'était pas davantage l'objectif du Législateur belge. L'administration admet néanmoins dans un tel cas la non perception de la taxe, mais cela reste toujours une solution.

Dans cet ordre d'idées, le SDA a décidé que les apports effectués par une société d'assurance X à deux nouvelles sociétés, X1 Vie et X2 Non Vie ne pouvaient pas bénéficier de l'application des articles 11 et 18, § 3, du CTVA dans la mesure où les deux sociétés qui recevaient les apports étaient des assujettis sans droit à déduction.

Le SDA a néanmoins admis dans ce dossier que ces apports pouvaient bénéficier de l'article 44, § 2, 13°, du CTVA même si certains actifs apportés (p. ex. logiciels spécifiques) n'étaient pas formellement visés par cette disposition.

6 DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTÉRÊT PARTICULIER

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

6.1 C.D. - Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage (Loi-programme 02.08.2002 articles 115 à 127, modifié par LP dd . 27.12.2004)

Pontons de mer, sans équipage et non motorisés

La société A effectuera ses activités au moyen de pontons flottants.

Etant donné qu'il s'agit de pontons non motorisés, la société A utilisera un remorqueur afin d'assurer le transport.

Pour l'utilisation du remorqueur, une rémunération conforme au prix de marché sera payée à une société tierce liée ou non liée.

Etant donné l'absence de définition du concept « navire » dans la Loi-programme du 2.8.2002, il convient de se référer à l'article 1 de la Loi contenant le livre II du Code de commerce (loi maritime) et à l'article 1 de loi sur l'immatriculation des navires. Sur base de ces définitions, les pontons peuvent être considérés comme des navires.

D'après l'enquête, il ressort que les navires seront gérés principalement depuis la Belgique (matrice).

La référence aux activités visées à l'art. 115 de la Loi-programme du 2.8.2002 comporte également une exigence en ce qui concerne le pavillon européen. Les navires navigueront sous pavillon européen.

La société bénéficiera du régime de taxation au tonnage à partir du 1.1.xxxx.

Taille du navire et règle 3 pour 1

La société A qui a déjà obtenu une décision anticipée confirmant que le régime particulier peut être appliqué à partir de l'exercice comptable débutant le 1.1.xxxx demande si la taille du navire constitue un obstacle à l'application de la règle 3 pour 1 énoncée à l'article 115, §2, 2°, c de la Loi- programme du 2.8.2002

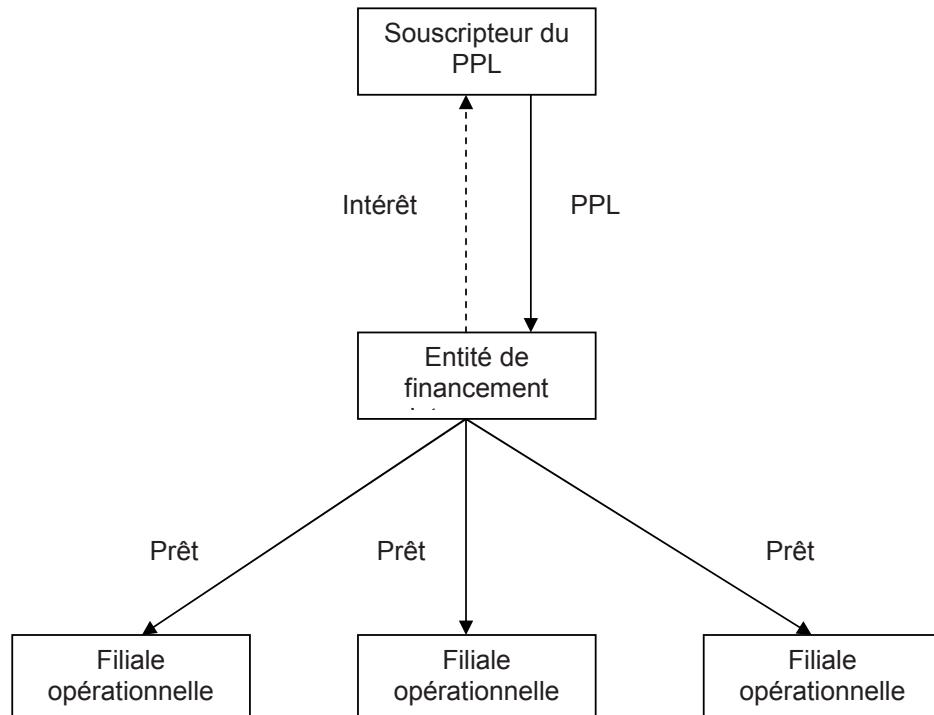
En plus d'un grand navire détenu en propriété, le demandeur souhaite louer un certain nombre de navires plus petits sur base d'un affrètement à temps.

La taille des navires loués sur base d'un affrètement à temps ne constitue pas un obstacle pour l'application du système de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage au sens de la Loi-programme du 2.8.2002 à condition que le total annuel des tonnages nets journaliers des navires que la société A possède en affrètement au voyage ou à temps ne s'élève pas à plus de trois fois le total annuel des tonnages nets journaliers des navires qu'il gère d'une manière visée à l'article 115, §2, 2°, a de la Loi- programme du 2.8.2002 en vertu duquel les navires détenus en copropriété comptent pour leur tonnage complet si cette copropriété atteint au moins 5 p.c.

6.2 C.D. - Profit Participating Loan « PPL »

Un groupe de sociétés dispose d'une entité dédiée au financement des différentes entités composant ce groupe.

Cette entité de financement a émis un PPL dont la rémunération est directement liée aux revenus obtenus par l'entité de financement et qui proviennent des prêts que celle-ci a octroyés au moyen des fonds qui ont été mis à sa disposition dans le cadre du PPL.



Compte tenu des modalités du PPL et des risques encourus par l'entité de financement, le SDA a confirmé que la rémunération versée par l'entité de financement :

- était qualifiée d'intérêts,
- était déductible à titre de frais professionnels,
- était conforme au principe de pleine concurrence.

L'existence de motifs non fiscaux justifiant l'opération ayant également été démontrée, le SDA a confirmé que l'article 344, §1^{er} CIR92 ne pouvait être appliqué.

6.3 C.D. - Société d'investissement

La constitution du compartiment d'une SICAV institutionnelle en droit belge avec seulement un investisseur ne contrevient pas à la pluralité des investisseurs (requise en

ce qui concerne la notion de société d'investissement au sens de l'article 185bis CIR 92), parce que cette exigence est à apprécier au niveau de la personne morale.

6.4 C.D. - Young Innovative Company

En vertu de l'article 275³, §1, 3^{ème} alinéa, 2°, a, CIR 92, une des conditions pour être reconnue comme « Young Innovative Company » (YIC) consiste à être considérée comme une « petite société » au sens de l'article 15, § 1er du Code des sociétés (C. Soc.).

Dans le CIR 92, toutes les autres références à l'article 15, § 1, C. Soc. ont été remplacées par une référence à l'article 15 C. Soc. La notion devant être prise dans un contexte plus large c'est à dire sur une base consolidée, et il faut également prendre en compte les critères des sociétés liées à la société concernée (article 11 C. Soc.).

Le SDA estime que le texte de loi de l'article 275³, § 1, troisième alinéa, 2 °, a, CIR 92 est suffisamment clair et non sujet à interprétation.

En matière de YIC, il convient de tenir compte des critères mentionnés à l'article 15, § 1, C. Soc. et il n'y a pas lieu d'examiner les critères sur une base consolidée, par application de l'article 15 C. Soc.

6.5 C.D. - Plus-values internes sur actions

Monsieur X et Monsieur Y sont actionnaires de 3 sociétés opérationnelles. Ils souhaitent centraliser leurs actions dans la société holding existante la SPRL M. Ensuite, ils apporteront leurs actions de la holding de tête à leur SPRL holding personnelle existante, qui détiennent déjà une participation dans les sociétés du groupe.

Comme Monsieur X détient plus d'actions que Monsieur Y, Monsieur X va vendre une partie de ses actions à la holding de tête, la SPRL M. Les autres parts sont apportées. Cette opération combinée (apport et vente) a pour objectif d'obtenir une répartition de 50/50.

6.6 TVA - Notion d'enseignement – coaching scolaire

L'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, exonère de la taxe les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire.

Cette disposition a été transposée en droit belge par l'article 44, § 2, 4°, deuxième phrase, du CTVA qui dispose que sont exemptées de la taxe, les prestations de services ayant pour objet des leçons données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel.

Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 14 juin 2007 dans l'affaire C-445/05, Werner Haderer c. Finanzamt Wilmersdorf, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a précisé que la notion d' « enseignement scolaire ou universitaire » ne se limite pas aux seuls enseignements qui conduisent à des examens en vue de l'obtention d'une qualification ou qui permettent d'acquérir une formation en vue de l'exercice d'une activité professionnelle mais qu'elle comprend aussi d'autres activités dans lesquelles l'instruction est donnée dans des écoles ou des universités en vue de développer les connaissances et les aptitudes des élèves ou des étudiants, pourvu que ces activités ne revêtent pas un caractère purement récréatif.

Cette exemption s'appliquant également aux leçons ayant le même objectif et données à titre personnel par des enseignants, le SDA, nonobstant la jurisprudence administrative traditionnellement défavorable, a considéré que les prestations de services de coaching scolaire qui sont fournies à des élèves à haut potentiel et qui consistent en des conseils en termes de méthodologie de travail, de coaching collectif et individuel et d'étude supervisée, relèvent de la notion d'enseignement telle que définie par la CJCE et sont exemptées, à ce titre, par l'article 44, § 2, 4°, deuxième phrase, du CTVA.

6.7 Droits d'enregistrement et de succession : fondations.

Le Collège a rendu des décisions relativement à des fondations privées de droit belge. Dans les deux cas, il s'agissait d'analyser les conséquences fiscales d'une constitution de fondation privée, tant pour les impôts sur les revenus que pour les droits d'enregistrement et de succession.

Pour un de ces cas, la fondation privée était fondée par une dame qui souhaitait assurer le bien-être et l'éducation de certains membres de sa famille.

Le traitement fiscal peut être résumé de la façon suivante :

Perception sur l'acte de constitution

Sur l'acte notarié constitutif de la fondation privée, le droit de 7 % sera perçu. Le patrimoine de la fondation privée devant être composé exclusivement de meubles.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 7 du C. succ., en cas de décès de la fondatrice dans les trois ans de l'acte de constitution.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 8 du C. succ. (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

Perception sur les distributions (faites aux bénéficiaires) du vivant de la fondatrice

Ces apports ne sont soumis au droit de donation que :

- s'ils sont à enregistrer obligatoirement (immeubles) ;
- s'ils sont présentés volontairement à la formalité de l'enregistrement ;
- si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport non enregistré (article 7 du C.succ.).

Ainsi, l'article 7 du C.succ. n'est susceptible de s'appliquer que si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport et que cet apport n'a pas fait l'objet d'un enregistrement.

Au contraire, si l'acte d'apport a été présenté à l'enregistrement et a fait l'objet d'une perception au taux de 7 %, l'article 7 du C. succ est hors de cause en cas de décès de l'apporteur dans les trois ans de son apport.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application de l'article 8 du C. succ (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

Perception sur les distributions (faites aux bénéficiaires) du vivant de la fondatrice

Le conseil d'administration de la fondation privée qui procède à la distribution n'a pas la qualité de donateur, étant dépourvu de la moindre intention libérale. En effectuant une distribution, ledit conseil d'administration se limite à exécuter une mission définie dans l'acte constitutif de la fondation privée. Il ne peut être question de droits de donation.

Perception sur les distributions (faites aux bénéficiaires) après le décès de la fondatrice

L'application de l'article 7 du C.succ. ne se pose pas quant aux biens apportés dans l'acte constitutif de la fondation privée. En effet, ce dernier est un acte notarié qui donne lieu à la perception du droit de 7 %.

L'application de l'article 7 du C.succ. ne se pose pas davantage pour les apports qui ont lieu après la constitution de la fondation privée dès qu'ils ont lieu par acte authentique. Le droit de 7 % y sera perçu.

L'article 7 du C. succ. sera d'application si des apports à la fondation privée ont lieu via d'autres techniques que l'acte notarié à savoir le don manuel ou la donation indirecte par virement bancaire. Encore faut-il que l'apporteur décède dans les trois ans de l'apport.

L'article 8 du C. succ. est hors de cause. Celui-ci exige en effet que la stipulation soit renfermée dans un contrat. Or, les droits des bénéficiaires d'une fondation privée résultent d'un acte juridique unilatéral et non d'un contrat. En outre, ledit article 8 instaure une fiction et doit être interprété restrictivement.

Perception sur la dissolution de la fondation avec droit de reprise

L'article 28, 6° de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations stipule : « *les statuts peuvent prévoir que lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droits pourront reprendre une somme égale à la valeur des biens ou les biens mêmes que le fondateur a affecté à la réalisation de ce but* ».

Si la fondatrice est en vie au moment de la dissolution, les sommes ou biens vont réintégrer son patrimoine en vertu de ce droit de reprise. Le retour des biens dans le chef de la fondatrice ne relève pas d'un contrat de donation mais trouve sa source dans une disposition légale et en outre dans une stipulation statutaire (la loi précitée permet mais n'oblige pas). Aucun droit (ni fixe ni proportionnel) n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise.

Au décès de la fondatrice, ces sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront inclus dans l'assiette de l'impôt successoral (art. 1 du C. succ.), sauf si elle en a disposé entre-temps.

Si la dissolution intervient après le décès de la fondatrice, les sommes ou biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront attribués à ses ayants droit. Cette attribution ne relève pas non plus d'un contrat de donation mais découle d'une disposition légale et d'une stipulation statutaire. Aucun droit (ni fixe ni proportionnel) n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise. Toutefois, ce droit de reprise par les ayants droit rendra applicable l'article 37, 2° du C. succ. (nouvelle déclaration car

l'arrivée d'une condition a eu pour effet d'augmenter l'actif). Les héritiers de la fondatrice seront donc soumis au droit de succession sur les biens recueillis.

Imposition sur les distributions (faites aux bénéficiaires) du vivant ou après le décès de la fondatrice

Sur la base des informations communiquées par le demandeur et du projet d'acte constitutif de la fondation, il y a lieu de considérer que les bénéficiaires ne disposeront d'aucune créance à l'égard de la fondation ni aucun droit d'exiger un paiement quelconque de sa part.

En conséquence, les distributions de la fondation aux bénéficiaires ne constituent pas des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1^{er}, CIR92 dans le chef des bénéficiaires.

N'ayant par ailleurs ni la nature de revenus immobiliers, de revenus professionnels ou de revenus divers, ces distributions ne peuvent pas être considérées comme des revenus imposables au sens de l'article 6, CIR92.

Imposition de la reprise par la fondatrice en cas de dissolution de la fondatrice

En cas de dissolution de la fondation, la reprise par la fondatrice d'une somme (ou de biens dont la valeur est) égale à la valeur des biens apportés devra être considérée comme un remboursement de l'apport non imposable dans le chef de la fondatrice. Sur ce point, il est entendu que la valeur des biens apportés correspond à la valeur de ceux-ci au jour où ils ont été apportés à la fondation.

Par contre, si la somme (ou les biens) reprise est supérieure à la valeur des biens apportés, la partie excédentaire devra être considérée comme constituant des intérêts au sens des articles 17, § 1^{er}, 2^o et 19, § 1^{er}, CIR92.

Imposition de la reprise par les ayants-droit de la fondatrice en cas de dissolution de la fondation après décès de la fondatrice

En cas de dissolution de la fondation, la reprise par les ayants-droit des sommes ou des biens subsistant dans la fondation privée, pour autant qu'elle ait été soumise aux droits de succession, ne sera pas imposable dans le chef des ayants-droit de la fondatrice.

7 OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES

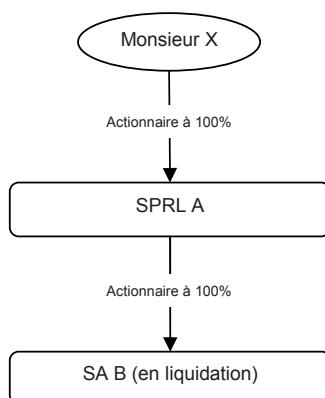
Le lecteur du rapport annuel voudra bien tenir compte du fait que l'énumération qui suit n'est pas exhaustive.

7.1 C.D. - REORGANISATIONS

Cas 1

La question concernait l'application du système de neutralité fiscale tel que prévu à l'article 211, §1, CIR 92, concernant une fusion silencieuse par laquelle une société en liquidation est absorbée par sa société-mère.

Organigramme avant l'opération



Historique de la structure actuelle du groupe

L'activité opérationnelle de la SA B a cessé depuis de nombreuses années déjà. Au cours de l'année N, la mise en liquidation de la SA B a finalement été décidée. Monsieur X (à l'époque actionnaire de la SA B) a été désigné comme liquidateur.

Au cours de l'année N+2, la SPRL A a été constituée par Monsieur Y, avec le capital minimum. La même année, la SPRL A a acquis auprès de Monsieur X toutes les actions de la SA B pour plus d'un million d'EUR.

Ce prix a été déterminé comme suit :

- à concurrence de 99,9 % par une reprise par la SPRL A de la dette personnelle qu'a Monsieur X à l'égard de la SA B ;
- à concurrence de 0,1 % par un paiement en cash à Monsieur X.

Au cours de l'année N+5, Monsieur X a acheté à Monsieur Y toutes les parts de la SPRL A.

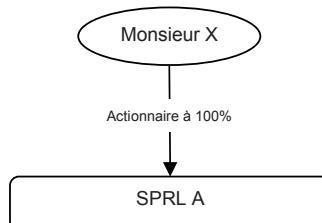
Opération envisagée

Une fusion silencieuse est envisagée par laquelle la SA B (en liquidation) sera absorbée par la SPRL A.

Conformément à l'article 681 du Code des sociétés, une fusion peut avoir lieu lorsqu'une des sociétés dont le patrimoine sera transféré est en liquidation, pourvu que cette société n'ait pas encore commencé la répartition de ses actifs entre ses associés.

Le demandeur a confirmé qu'aucune répartition du patrimoine n'avait encore eu lieu dans le chef de la SA B.

Organigramme après l'opération



Position du SDA

Aucune décision favorable ne peut être accordée, étant donné que:

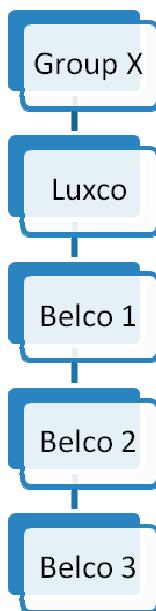
1. la SA B a cessé son exploitation depuis de nombreuses années et a été mise en liquidation, raison pour laquelle elle possède encore aujourd'hui quelques créances et investissements ;
2. la fusion aura pour conséquence que l'on revient à la situation existant avant l'année N+2, étant entendu que la dette personnelle que Monsieur X avait à l'égard de la SA B disparaît et ne sera jamais remboursée par ce dernier ;
3. il pourrait ressortir du point 2 ci-dessus ainsi que du fait que la SPRL A reçoit chaque année des indemnités plutôt excessives pour l'exercice de son mandat de liquidateur, qu'il y a bien un commencement de répartition du patrimoine de la SA B, avec pour conséquence que la fusion n'est plus possible du point de vue du droit des sociétés ;
4. les motifs économiques invoqués consistent en la simplification du groupe et la rationalisation des coûts, qui sont inhérents à toute fusion ;
5. la fusion comporte un avantage fiscal considérable, dans la mesure où elle permet d'éviter l'impôt de liquidation de 451.693 EUR, qui serait dû par la SA B si la mise en liquidation déjà entamée était menée à terme.

Cas 2

La question concernait l'application du système de neutralité fiscale tel que prévu à l'article 211, §1, CIR 92, concernant plusieurs fusions de sociétés, qui auraient lieu après leur acquisition par un groupe X.

Organigramme avant les opérations

Après l'acquisition, la structure se présente comme suit:

**Historique de la structure actuelle du groupe**

Belco 1 est une société holding pure qui a été constituée quelques années auparavant en tant que véhicule d'acquisition à l'occasion de la reprise du groupe par l'investisseur précédent.

Belco 2 est la société opérationnelle du groupe.

Belco 3 a pour objet la fourniture des financements nécessaires aux sociétés liées.

Opérations envisagées

Après l'acquisition, le groupe souhaite réaliser les étapes suivantes:

1. Fusion par absorption de Belco 3 par Belco 2.
2. Fusion par absorption de Belco 2 par Belco 1.
3. Belco 1 transfère la créance qu'elle détient sur une société du groupe étrangère vers LuxCo par le biais d'une réduction du capital et d'un dividende intérimaire.
4. Luxco transfère à son tour cette créance à sa société-mère.

Organigramme après les opérations



Position du SDA

Aucune décision favorable ne peut être accordée, étant donné que :

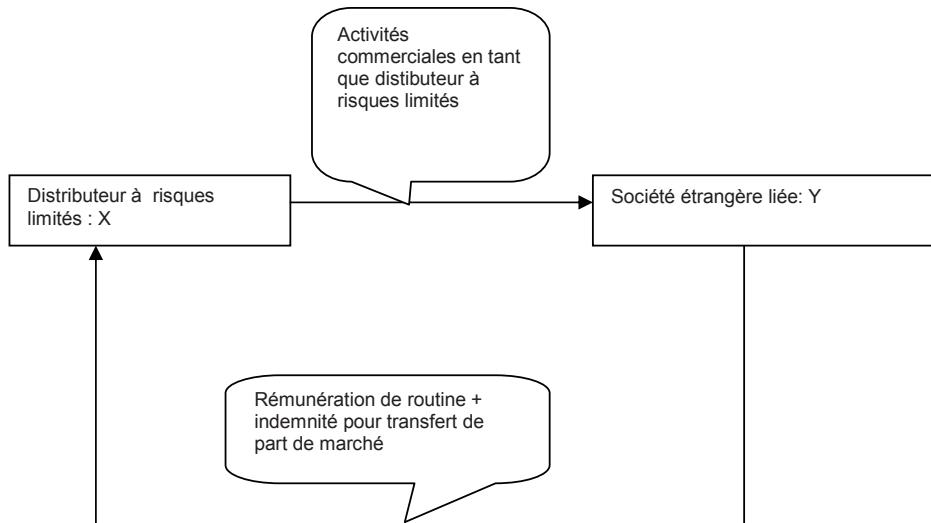
1. la sous-capitalisation de Belco 1 et Belco 2 pendant des années est due à des distributions de dividendes/réductions de capital réalisées dans le passé. Le motif économique invoqué pour les fusions successives, consistant en l'élimination de la sous-capitalisation, ne peut donc pas être accepté, d'autant plus que lors de l'étape 3 de l'opération (voir ci-dessus), Belco 1 réalisera une considérable réduction de capital/distribution de dividende intérimaire après les fusions successives;
2. les autres motifs économiques invoqués consistent en la simplification du groupe et la rationalisation des coûts, qui sont inhérents à toute fusion;
3. en impliquant Belco 3 dans la fusion, l'emprunt contracté pour financer l'acquisition des actions de Belco 2 par Belco 1 disparaît, alors que les charges d'intérêts historiques de cet emprunt (qui se traduisent par des pertes reportées considérables chez Belco 1) pourront, pour une part substantielle, être compensées avec les bénéfices de la société opérationnelle Belco 2, de même que l'excédent RDT présent chez Belco 1 à la suite des distributions de dividendes par Belco 2 dans le passé. En raison d'un manque de revenus propres, Belco 1 ne peut récupérer, en stand alone, ni ses pertes fiscales reportées, ni son excédent RDT. Les fusions donnent dès lors lieu à un avantage fiscal considérable.

7.2 C.D. - Prix de Transfert

Cas 1

La société belge X souhaite introduire une demande de décision anticipée afin d'obtenir la confirmation du caractère de pleine concurrence (*at arm's length*) (i) de la future rémunération en tant que distributeur à risques limités et (ii) de l'indemnité proposée (reçue par X) pour le transfert du goodwill et du portefeuille client de X à une société étrangère Y, appartenant au même groupe que X.

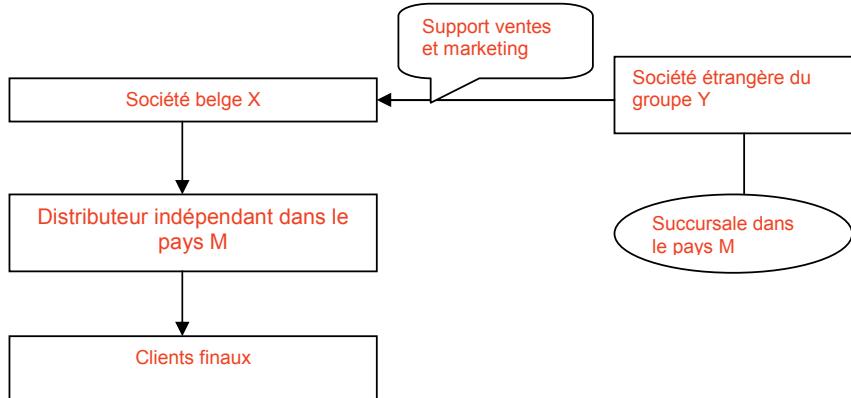
Jusqu'en 2010, X agissait en tant que distributeur de plein exercice (*fully fledged*). A partir de 2011, la direction de X sera effectuée par un groupe de managers et d'experts en marketing de Y). A partir de 2011, les risques de marché devraient également être supportés par Y car la fonction de contrôle a été transférée à Y. Chaque département commercial sera dirigé depuis Y tandis que les activités opérationnelles seront exercées au départ de la Belgique.



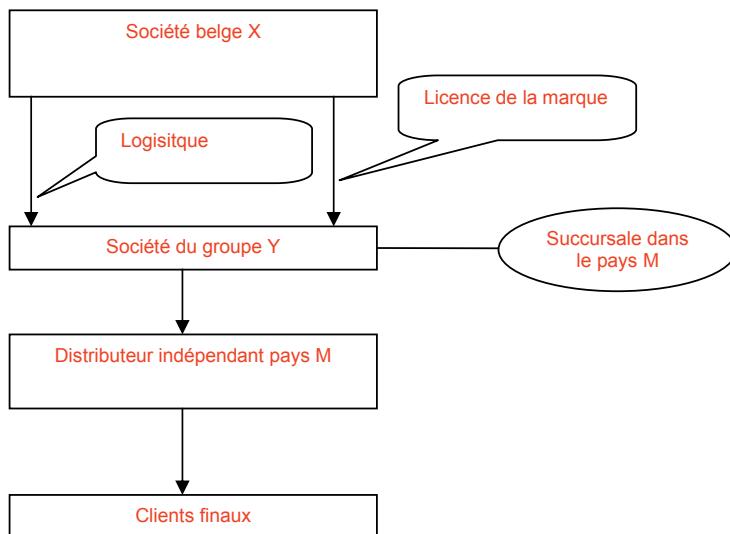
Alors que le SDA est d'avis qu'il convient de fixer une rémunération plus élevée que celle proposée par le demandeur, le service de taxation étranger est d'avis qu'il n'en faut aucune. Le demandeur a opté pour la conclusion d'un accord bilatéral entre les Etats concernés plutôt que de poursuivre avec deux demandes unilatérales distinctes.

Cas 2

Un groupe a mis en place un nouveau business model depuis 2011. Par le passé, toutes les fonctions de vente et de marketing en rapport avec le marché M étaient centralisées au niveau de la société belge X. X achetait à une société du groupe les produits vendus sous la marque B et en laissait la distribution sur la marché M à un tiers avec qui X avait signé un contrat. Y, société du groupe basée à l'étranger, prenait pour le compte de X par le biais d'une succursale dans le pays M, des activités de soutien des ventes et de marketing rémunérées sur la base d'un prix de revient majoré. Le revenu résiduel revenait à la société X.



Depuis 2011, toutes les décisions stratégiques concernant le marché M sont prises par Y. Il a donc été décidé d'allouer à Y les contrats (renégociés) avec le distributeur indépendant. Ainsi, c'est dorénavant Y qui réalise toutes les fonctions commerciales concernant la marque B sur le marché M et par conséquent supporte tous les coûts et risques qui y sont liés. De ce fait, Y est considéré par le demandeur comme le propriétaire économique de la marque B. La propriété juridique de la marque B reste cependant au niveau de X.



Depuis 2011, X n'assume par conséquent plus les fonctions de vente et marketing en rapport avec le marché M. X prestera ses activités de logistique au profit de Y en échange d'une rémunération établie sur la base d'un cost plus (incluant une marge sur les biens acquis par X).

La propriété juridique de la marque B est donnée en licence à Y moyennant une rémunération sous forme de royalties dégressifs de 15% en 2011 jusqu'à 2% en 2015 et les années suivantes. Le bénéfice résiduel sera par conséquent attribué à Y.

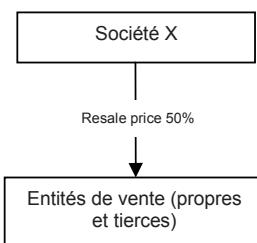
Selon le demandeur, les rémunérations proposées sont conformes au principe de pleine concurrence.

Dans un premier temps, le SDA était d'avis que la scission entre propriété juridique et propriété économique entre différentes entités juridiques n'était pas possible. Ensuite, le SDA a été d'avis que le transfert du contrat renégocié avec le distributeur étranger indépendant ne pouvait pas être réalisé sans la comptabilisation d'un goodwill. En outre, il était également insuffisamment démontré que la société étrangère Y disposait de la substance nécessaire pour remplir son nouveau rôle de principal.

Cas 3

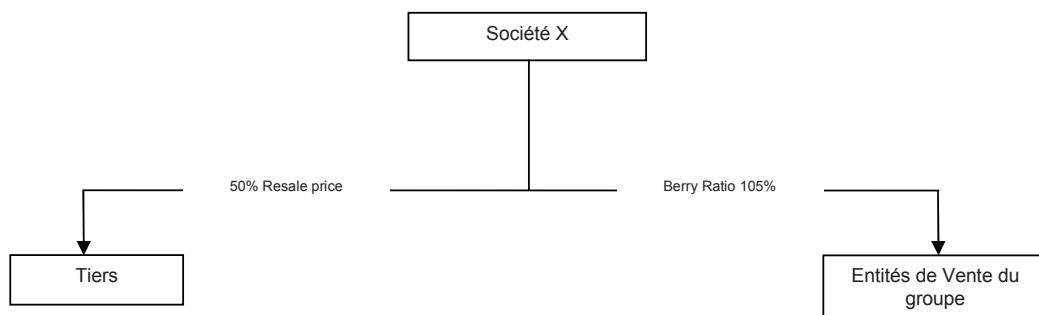
La demande vise à obtenir une décision anticipée confirmant que la modification de la politique de prix de transfert relative aux achats de la société belge X à sa filiale étrangère ne donnera pas lieu à l'application de l'article 185 § 2 CIR 92 en raison du respect du principe de pleine concurrence et n'est pas constitutive d'un avantage anormal ou bénéfique au sens des articles 26, 79 et 207 CIR 92.

Le groupe a changé sa politique de prix de transfert. Avant l'exercice comptable 2012, une méthode du prix de revente (resale price) de 50% sur les ventes réalisées par les entités commerciales était appliquée. Le choix de cette méthode du prix de revente était basé sur l'analyse de quelques transactions avec des distributeurs indépendants ; transactions pour lesquelles des ristournes (discounts) avaient été accordées sur les prix officiels listés. La méthode du prix de revente n'est plus considérée comme adaptée.



A partir de l'exercice comptable 2012, le risque de marché et le risque de crédit ont été transférés des entités de vente vers X. Dans le passé, le risque de marché a conduit à la réalisation de pertes dans le chef des entités de vente.

A partir de l'exercice comptable 2012, la société X applique la méthode de la marge transactionnelle nette afin de déterminer la rémunération des entités de vente. Pour ces entités un Berry Ratio de 105% est appliqué.



Le SDA n'est pas d'accord avec la proposition de changement de méthode de prix de transfert du demandeur. Malgré le fait que le profil de risque de X ait augmenté, il semblerait que, d'après les chiffres budgétés du groupe fournis par le demandeur, la profitabilité de X diminuerait du fait de l'application de cette nouvelle méthode de prix de transfert et qu'à l'inverse, la profitabilité de ses filiales étrangères augmenterait malgré un profil fonctionnel réduit.

Cas 4

Une société opérationnelle belge ayant des fonctions centrales (R&D et production) et disposant d'importantes latences fiscales se verrait allouer des activités financières (supplémentaires) (la société avait déjà à ce moment accordé deux prêts intragroupe).

La société belge reprendrait un prêt existant accordé par la Dutch Co à une société américaine du groupe (la Dutch Co étant la maison-mère actionnaire à 100% de la société américaine), après que ce prêt ait été apporté préalablement à une société luxembourgeoise du groupe.

La société belge financerait cette reprise par le biais d'un emprunt participatif.

Le SDA a demandé de démontrer les raisons économiques sous-jacentes à l'opération. Ce qui n'a pas été fait.

Cas 5

Le demandeur souhaitait une révision des prix de transfert appliqués, plus précisément, il proposait de ramener la marge opérationnelle de 7 % à 1,86% (médiane d'une nouvelle étude). Dans la décision antérieure, le demandeur s'était positionné dans l'intervalle global des comparables, en raison du profil de risques plus élevé, du faible niveau de centralisation et de meilleures conditions économiques.

La discussion s'est engagée sur le profil actuel de risques.

Le SDA a réalisé une étude corroborative avec une médiane de 4,22%. Le demandeur n'a pas marqué son accord sur cette valeur.

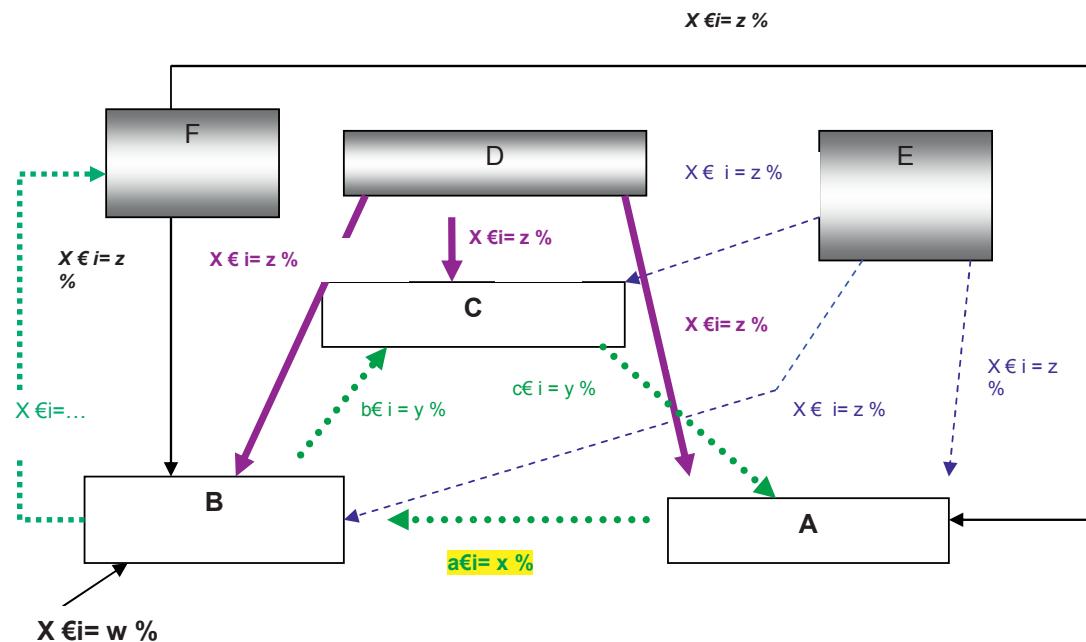
Par ailleurs, le demandeur ayant été entretemps repris par un autre groupe, rendre une nouvelle décision anticipée pour une très courte période (jusqu'à l'intégration) aurait eu peu d'utilité.

7.3 C.D. - Abandon de Crédit (Art. 26, 49, 79 et 207, §2 WIB 92)

Cas 1

Sur base de l'article 22, §1er, 1° de la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, une décision anticipée ne peut être donnée lorsque 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 .

Vu que la société A a déjà par le passé obtenu un abandon de créance de sa maison-mère étrangère, la question se rapportant un nouvel abandon de la maison-mère est irrecevable étant donné qu'elle se rapporte à une opération identique à celle ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef de la société A.

Cas 2

La société A souhaite abandonner la créance « a » qu'elle a sur la société liée B dont les fonds propres sont négatifs. Suite à cet abandon, les fonds propres de la société B deviendraient à nouveau positifs.

Le plan de sauvetage n'en est pas un car la société A, du fait même de cet abandon de créance, se retrouverait elle-même avec des fonds propres négatifs. L'opération revient donc à transférer le problème de la société B vers la société A.

De plus, il est anormal qu'une société liée abandonne une créance alors que les sociétés « grands-mères », les sociétés D et E, ne font rien et continuent à comptabiliser de hauts montants d'intérêts.

De plus, la créance « b » que la société B détient sur sa maison mère C reste inchangée. Les créances « a » et « b » concernent des montants similaires.

Le SDA n'a pas accepté l'opération pour les motifs suivants :

1. la société liée qui abandonnerait sa créance se mettrait en difficulté ;
2. la maison mère ne rembourse pas sa dette et
3. les sociétés « grands-mères » ne font rien et continuent à comptabiliser de hauts montants d'intérêts.

Cas 3

La question est posée de savoir si l'abandon de créance inconditionnel prévu entre la société belge A et sa maison-mère B ne sera pas considéré comme un avantage anormal ou bénéfique accordé au sens de l'article 26 CIR 92.

Il est en outre demandé confirmation que l'abandon d'une créance constitue au sens de l'article 49 CIR 92 une dépense déductible à concurrence du montant de la créance abandonnée, et peut donc être comptabilisé comme une perte certaine et liquide de la période imposable par l'entreprise A.

Enfin, le demandeur souhaite obtenir confirmation que l'abandon de créance définitif ne constitue pas un avantage anormal ou bénéfique au sens des articles 79 et 207, §2 CIR92 dans le chef de la société B.

Le SDA note que la société B ne constitue pas une entreprise en difficulté. La société B possède des fonds propres positifs et ne tombe pas sous le coup des articles 633 et 634 du Code des Sociétés. Il ne peut être donné aucune suite positive à la demande.

7.4 C.D. - Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage (Loi Programme du 02.08.2002 articles 115 à 127, modifié par LP dd . 27.12.2004)

La société A souhaite vendre à sa maison mère B ses navires, son nom commercial ainsi que le goodwill relatif à sa branche d'activité. La question posée est de déterminer si le revenu de la vente des navires de A à B, de même que le revenu de la vente de son nom commercial ainsi que du goodwill relatif à sa branche d'activité doivent être considérés comme inclus dans la base d'imposition ordinaire de la taxe au tonnage pour l'année d'imposition dans laquelle la vente a lieu. De plus, il est demandé confirmation que l'article 26 CIR 92 n'est pas d'application en ce qui concerne la vente du nom commercial et du goodwill de A.

Le régime de la taxe au tonnage constitue une exception au régime fiscal de droit commun et doit de ce fait être interprété strictement. Le fait que l'article 119, § 4 loi programme 02.08.2002 détermine de manière explicite que les plus et moins-values sur la vente de navires puissent être, dans certains cas, considérées comme un résultat forfaitaire alors qu'au contraire l'article ne précise rien au sujet des plus et moins-values réalisées sur un nom commercial ou sur un goodwill, amène à la conclusion que ces dernières ne peuvent pas être considérées comme incluses dans le calcul forfaitaire de détermination du résultat.

7.5 C.D. - Taxation étalée

Le SDA est d'avis que l'article 47 CIR92 ne peut s'appliquer à la plus-value réalisée par une société X sur son goodwill, à l'occasion de la vente de son cabinet d'avocats. En effet, dès lors que le goodwill acquis antérieurement a été complètement amorti, la plus-value réalisée se rapporte à un nouveau goodwill créé par les efforts de la société et non à l'ancien.

7.6 C.D. - Extinction d'un droit de superficie - avantage en nature

Début 1994, Monsieur X et Madame Y ont acheté un terrain qui appartient depuis lors à leur communauté de biens. Au cours de l'année 1994 un droit de superficie pour une période de 15 ans a été octroyé à la SPRL Z. La SPRL Z y a construit un bâtiment. Le droit de superficie a été prolongé à la demande des parties en 2009 par acte notarié pour une période supplémentaire de cinq ans. Il se termine par conséquent, en 2014.

Les demandeurs souhaitent connaître le traitement fiscal de l'acquisition de la propriété sans compensation à l'expiration du droit de superficie.

Madame Y est le gérant de la SPRL Z. Au moment de l'établissement du droit de superficie, elle était l'unique gérante de la société. À l'heure actuelle, elle est co-gérante de la société.

Monsieur X n'a pas de lien professionnel avec la SPRL Z. Il n'a à ce jour exercé aucun mandat au sein de la société.

Le SDA estime que l'avantage de l'accession du bien à la communauté de biens de Monsieur X et Madame Y à la suite de l'extinction du droit de superficie doit, sur la base des circonstances factuelles et juridiques propres au cas d'espèce être considéré dans son ensemble comme un avantage en nature dans le chef de Madame Y, tréfondière et gérante de la SPRL Z.

Les requérants soutenaient que seule la moitié de l'avantage de l'accession devait être imposée dans le chef de Madame Y et l'autre moitié dans le chef de la SPRL Z (octroi d'un avantage anormal et bénévole).

7.7 C.D. - Habitation - Avantage de toute nature

Le SDA est d'avis que la mise à disposition d'un immeuble par une société à son dirigeant peut donner lieu à l'imposition d'un ATN, et ce, même si le dirigeant paie un loyer conforme au marché (article 18 AR/CIR92).

7.8 C.D. - Rétrocession de rémunérations par un des dirigeants d'entreprise

Le SDA a dû examiner un certain nombre de dossiers relatifs au traitement fiscal de la «rétrocession» de rémunérations par des dirigeants d'entreprise. Cette question fait également l'objet d'une question parlementaire n ° 133 du 25.11.1999 posée par le Représentant Pieters ainsi que d'une circulaire Ci.RH.244/599.047 (AFER n ° 41/2009) du 18.08.2009.

Il est admis, dans des cas bien déterminés et à la demande des intéressés, que les rémunérations allouées à des dirigeants d'entreprise en exécution de leurs mandats et qui sont rétrocédées à des tiers, ne doivent pas, pour des raisons pratiques, être déclarées, pour autant que les rémunérations perçues fassent l'objet d'une rétrocession totale et directe, en exécution d'un contrat préalable. Dans ce cas particulier, ces rémunérations rétrocédées ne doivent pas être soumises au précompte professionnel et ne doivent pas non plus être reprises sur les fiches individuelles n ° 281.20.

Le SDA estime que, pour l'application de cette tolérance administrative, le contribuable doit démontrer que l'acquisition ou la conservation de son mandat et des revenus qu'il en retire est effectivement et expressément subordonnée à la rétrocession d'une quotité déterminée des émoluments qu'il perçoit, en d'autres mots, les conditions de l'article 49 CIR 92 doivent être respectées.

Le SDA n'a pas accepté les opérations suivantes:

- ◆ X est actif à travers sa SPRL personnelle X. X a été désigné pour exercer un mandat politique local. À ce titre, X reçoit une rémunération. La proposition de X consiste à transférer les revenus qu'il perçoit de son mandat politique à sa société au moyen d'un contrat de rétrocession de rémunérations conclu entre lui (personne physique) et sa société en considérant les sommes rétrocédées comme étant déductibles à titre de frais professionnels.
- ◆ la SA Z demande à X d'exercer une fonction en tant qu'administrateur délégué. Conformément aux dispositions légales, X exercera ses fonctions

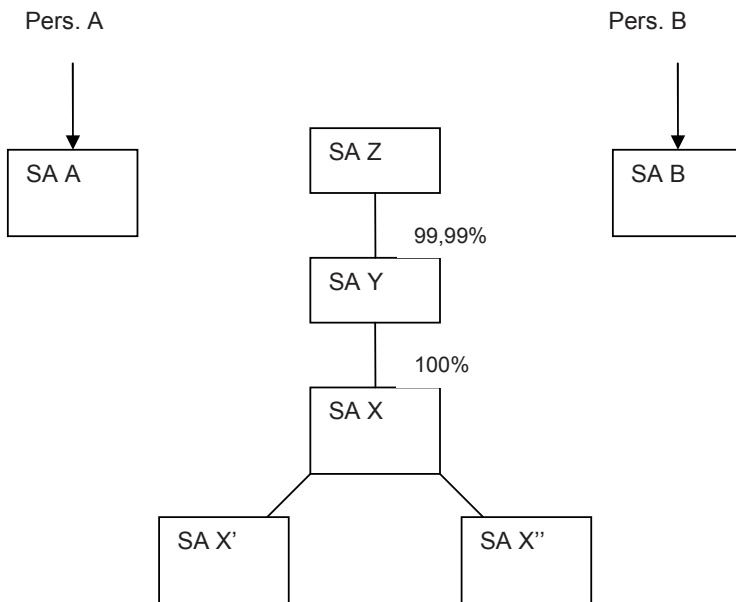
d'administrateur délégué en tant que personne physique. X souhaite cependant que toutes les rémunérations de dirigeant relatives à la fonction décrite ci-dessus soient cédées directement et intégralement à sa société de management SPRL X et que ces montants soient considérés comme déductibles à titre de frais professionnels.

- ◆ X est le gérant d'une SPRL dont il est détient 99% des parts. Dans un avenir proche, il va aussi exercer un mandat à son nom personnel comme administrateur d'une ASBL. La proposition de X consiste à rétrocéder directement et intégralement les revenus qu'il percevra de son mandat d'administrateur dans l'ASBL à sa société au moyen d'une convention de rétrocession

7.9 C.D. - Déductibilité des frais de gestion

La SA Y, dont l'actionnaire est une holding française (SA Z), a été fondée en 2012. La SA Y a acquis 100% des actions de la SA X.

La SA Y va gérer la SA X et faire appel aux services de Messieurs A et B pour cela (A et B sont résidents français).



A et B ne sont pas salariés de la SA X mais vont facturer leurs services à la SA Y par l'intermédiaire de leur société de management personnelle (SA A et SA B) pour un total de +/- 300.000 EUR.

De son côté, la SA Y va facturer à la SA X, des honoraires de gestion et/ou des tantièmes. Les calculs montrent que +/- 450.000 EUR seront facturés. Étant donné que la SA Y a conclu un prêt (partiellement) afin d'acquérir les actions de la SA X, la rémunération y sera affectée.

Le SDA estime que - compte tenu de l'arrêt de la Cour de cassation du 10 juin 2010, aucune décision favorable ne peut être donnée quant à la déductibilité à titre de frais professionnels des honoraires de gestion facturés et / ou des tantièmes à hauteur d'un montant de 450.000 EUR.

7.10 C.D. - Options sur actions – Loi du 26.03.1999

La demande concernait la mise en place par la société cotée X d'un plan d'options sur actions dont la particularité était la suivante : X souhaitait qu'en cas d'exercice des options, les actions acquises par les bénéficiaires leur donnent également droit à la récupération des dividendes distribués par X après l'octroi des options.

Le SDA est d'avis que l'octroi de ce droit aux « dividendes antérieurs » doit être pris en compte. Par conséquent, il ne peut être confirmé que le calcul de l'ATN doit uniquement être établi sur la base de la valeur boursière de l'action X.

7.11 C.D. - Plan d'actions avec décote

En présence d'actions non cotées indisponibles pendant au moins 2 ans, la prise en compte d'une décote de 20/120 (ComIR 36/16) ne pourrait être acceptée que s'il existe un marché actif pour l'action non cotée. A défaut, aucune décote ne devrait être admise (ou constituerait alors un ATN imposable).

7.12 C.D. - Plus-value sur actions – convention préventive de la double imposition

Une société belge X détient des actions dans une autre société belge Y qui dispose notamment d'établissements étrangers dans des pays ayant conclu une convention préventive de la double imposition avec la Belgique. Ces établissements étrangers bénéficient d'un régime de « tax holiday ». Leurs bénéfices sont néanmoins exemptés en Belgique par application de ces conventions.

La question posée consistait à savoir si les conventions préventives de la double imposition conclues entre les Etats étrangers (des différents établissements) et la Belgique seraient violées en cas d'imposition de la plus-value réalisée par X sur la vente de sa participation dans Y. Le SDA est d'avis que l'application de l'article 192 *juncto* 203, §1^{er}, al. 1^{er}, 4° CIR92 ne viole pas ces conventions.

7.13 C.D. - Vente d'une société de liquidités

La demande vise à obtenir la confirmation que la vente des actions de la BV X (une société néerlandaise) à A, une société de droit luxembourgeois indépendante, par Monsieur et Madame X - Y peut être considérée comme une opération de gestion normale de patrimoine privé.

La BV X a été fondée en 1993 et dispose d'un capital libéré de + / - 20.000 EUR. L'activité réelle de BV X est celle de société d'investissement.

BV X détient seulement des participations dans la SPRL Y (société belge) et n'a pas acheté ou vendu de participations importantes durant les cinq dernières années. Pendant cette même période, BV X n'a perçu aucun dividende de SPRL Y.

SPRL Y a été constituée en 2000 comme filiale de la BV X avec un capital de + / - 2.500.000 EUR entièrement libérés.

SPRL Y est une société holding. Les gérants de la SPRL Y sont Monsieur X et Madame Y.

Etant donné que la SPRL Y est propriétaire d'une partie du bien immobilier où le couple vit et travaille et que la SPRL Y détient également une participation minoritaire dans la BV Z (où Monsieur X est directeur), Monsieur X et Madame Y souhaitent, préalablement à la vente des actions de la BV X, acquérir la SPRL Y à titre privé à la BV X.

La Société A est disposée à acheter la BV X pour un montant fixé conventionnellement à + / - 20.000.000 EUR.

Il s'agit d'un cas de vente de société de liquidité à un tiers.

Le SDA estime que la vente des actions (postérieurement à l'achat de la participation de SPRL Y par les demandeurs) ne peut être considérée comme de la gestion normale d'un patrimoine privé.

7.14 C.D. - Réduction de capital - art. 344 CIR 92

Monsieur X et Madame Y sont respectivement administrateur délégué et administrateur de la SA A. Ils se sont mariés sous le régime de la séparation des biens en vertu du droit belge.

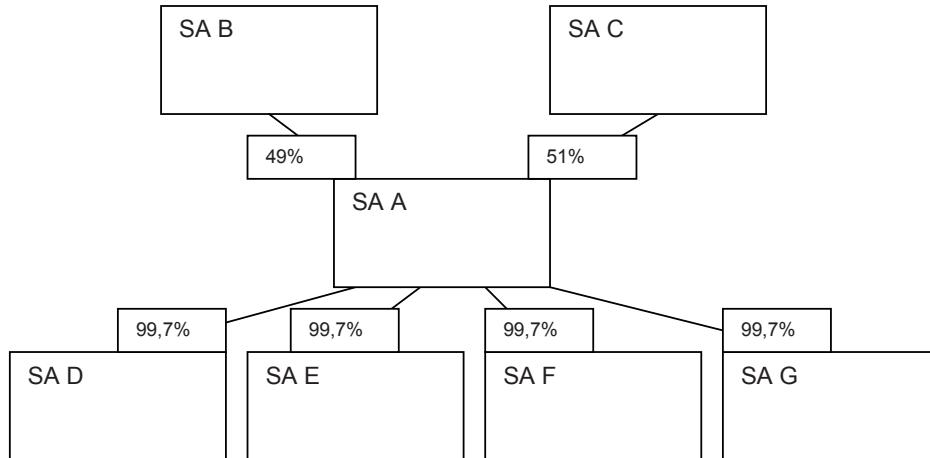
Les actions de la SA A sont détenues à raison de 51% par Madame Y. Les autres actions, représentant 49%, sont détenues par la SA B. Les actions de la SA B sont détenues par Monsieur X et Madame Y.

La SA C a été fondée en 2007. La majorité du capital a été souscrite par Madame Y par apport en nature de 51% des parts de la SA A. La partie restante du capital a été libérée en espèces par Monsieur X.

Avant l'apport en nature, aucune demande de décision anticipée n'a été introduite auprès du SDA et aucun accord n'a été obtenu au niveau du contrôle local.

Néanmoins, les engagements pris sur la base de la réponse du Ministre des Finances à la question parlementaire n ° 657 de Monsieur Van Campenhout du 23 février 2005, et les conditions décrites dans l'ancien avis SDA ont été respectées.

Depuis l'apport, la structure du groupe est la suivante:



Le couple veut réduire le capital de la SA C de 20 millions d'euros à 8 millions d'euros via une réduction de capital de 12 millions d'euros. La réduction de capital sera répartie au prorata entre les actionnaires existants, et sera faite en conformité avec le Code des Sociétés et les statuts. À titre subsidiaire, il est envisagé de liquider la SA C.

La SA C dispose de ressources propres pour payer la réduction de capital. Ces fonds proviennent des dividendes des sociétés opérationnelles (SA D, E, F et G) vers la SA A et de la SA A vers la SA C. Il n'y aura pas de financement extérieur pour le paiement ; le montant ne sera pas inscrit en compte-courant, ni ne sera reprété au groupe pour son fonctionnement.

La réduction de capital de la SA C aura lieu dans le cadre d'une vente du groupe et de la SA A en particulier.

En application de la doctrine « step by step » a) l'apport des actions de SA A à la SA C (step-up de 20 millions d'euros), serait suivi par b) une remontée de liquidités provenant de la SA vers la SA C sans que cela ne finance un investissement et c) une réduction de capital de la SA C ou une liquidation de la SA C peut être considéré comme une unité d'action et être redéfini en une distribution de dividende directe de la SA A vers les personnes physiques.

Le SDA estime que, dans le contexte actuel, les transactions proposées (réduction de capital de la SA C ou liquidation et partage de la SA C) ne peuvent pas être justifiées par des motifs autres que l'évitement de l'impôt sur les revenus.

7.15 - C.D. Plus-values (internes), application de l'article 90, 9 °, premier tiret, CIR 92

- **Vente d'actions à des tiers**

Cas 1

Vente à la valeur de marché par Monsieur A de ses participations dans la SPRL A, une société de management à une société holding étrangère H du groupe Z. Après la vente prévue, Monsieur A conservera quelques années un mandat rémunéré en tant que personne physique dans la SPRL A.

Les comptes annuels de la SPRL A montrent qu'il existe des placements de trésorerie et des liquidités importantes (plus de 70% du total des actifs). Dans le passé, sauf peu de temps avant le dépôt de la demande de prefilling, aucun dividende n'avait été distribué.

Monsieur A fournit, via sa société, d'une part, des services à la SPRL X et à la SA Y du groupe Z (conventions de prestations de services) et, d'autre part, négocie à travers sa SPRL A des conventions de joint-ventures avec des tiers pour le groupe Z. Monsieur A (ni sa société SPRL A) n'était jusqu'alors rémunéré pour les négociations dans le cadre de la mise en place des conventions de joint-ventures.

X et Y sont des sociétés d'exploitation qui font partie du groupe étranger Z. Monsieur A n'est pas actionnaire ou administrateur de ces sociétés. Ni Monsieur A ni la SPRL A n'ont jamais possédé d'actions d'une société du groupe Z. Monsieur A, dans le passé, a bien détenu une participation majoritaire dans une SA Belge (qui jusqu'à cette date a été administrateur de la SA Y). Cette participation a été vendue à la SPRL X. Ni Monsieur A ni la SPRL X n'exercent de mandat dans les sociétés faitières du groupe Z. Cependant la SPRL A, avec d'autres personnes, est gérant de la SPRL X.

Les conventions susmentionnées de joint-venture avec des tiers sont maintenant conclues par la SA Y représentée par Monsieur A (bien qu'il ne dispose pas d'un mandat représentatif au sein de SA Y). Monsieur A n'est pas employé ou mandataire des entreprises qui ont conclu ces conventions. À l'heure actuelle, la SA Y a conclu plusieurs conventions de joint-venture et est actuellement encore en discussions avec d'autres parties (phase de négociation). Ces conventions ont été lancées comme une activité secondaire, mais maintenant, semblent avoir un potentiel de croissance significatif.

Dans ces conventions de joint-venture il existe des clauses spécifiques qui peuvent être résiliées dans le cas où Monsieur A ne pourrait plus agir pour la SA Y (que ce soit ou non via son contrat de prestation de service). Il existe une insécurité juridique concernant la validité et la force contraignante des accords et le groupe Z souhaite que la continuité et la croissance de l'entreprise puisse être assurée pour l'avenir.

Dans le cadre de la future stratégie du groupe, il est important que le suivi des activités réalisées par la SPRL A en Belgique soit garanti et que les contrats existants avec des tiers soient rationalisés, garantis juridiquement et puissent être maintenus et, lorsque cela est possible, prolongés.

Vu la personne, l'expérience et le réseau de Monsieur A, son implication personnelle et sa présence dans le groupe sont nécessaires afin de pouvoir assurer la continuité de ces conventions de joint venture.

En prenant le contrôle de la SPRL A, dont Monsieur A demeurera encore un certain temps le dirigeant rémunéré, le groupe pérennise sa collaboration avec la SPRL A, et plus particulièrement avec Monsieur A, et il acquiert la propriété et le contrôle de la SPRL A.

Nonobstant le fait que cela concerne une vente d'actions à une partie tierce non liée, le SDA est d'avis que la vente d'actions de la société de management A ne cadre pas avec une gestion normale de patrimoine privé. Que la position de Monsieur A à l'égard du groupe Z sur le plan des négociations des conventions de joint-venture ne soit pas juridiquement réglée ne nécessite pas que le groupe Z doive procéder à l'achat des actions de la SPRL A, une société au sein de laquelle il y a des liquidités et des placements de trésorerie et pour lesquels une partie tierce non liée n'a, en principe, aucun intérêt. Au lieu de cela, il pourrait être envisagé une adaptation des conventions de prestations de services existantes conclues entre les sociétés X et Y et la SPRL A dans le sens où les prestations de services par Monsieur A/la SPRL A soient rémunérées au prix du marché.

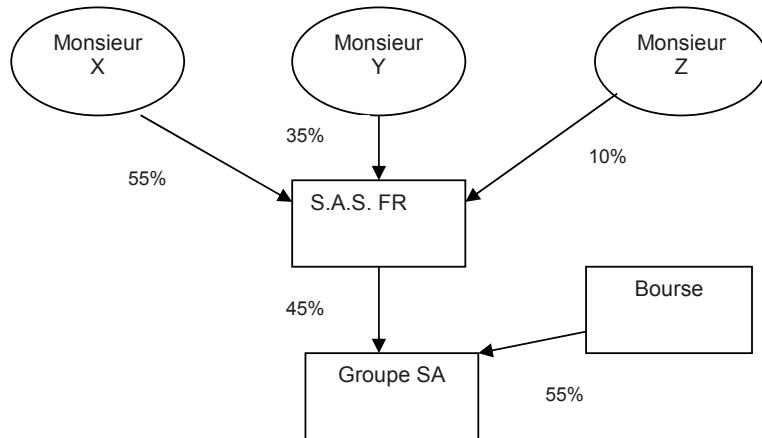
Cas 2

La demande consistait en la confirmation que l'opération de cession à des tiers des parts de Messieurs X et Y dans 2 SOPARFI luxembourgeoises, créées en 2012, relève de la gestion normale de leur patrimoine privé.

Situation de départ avant 2012

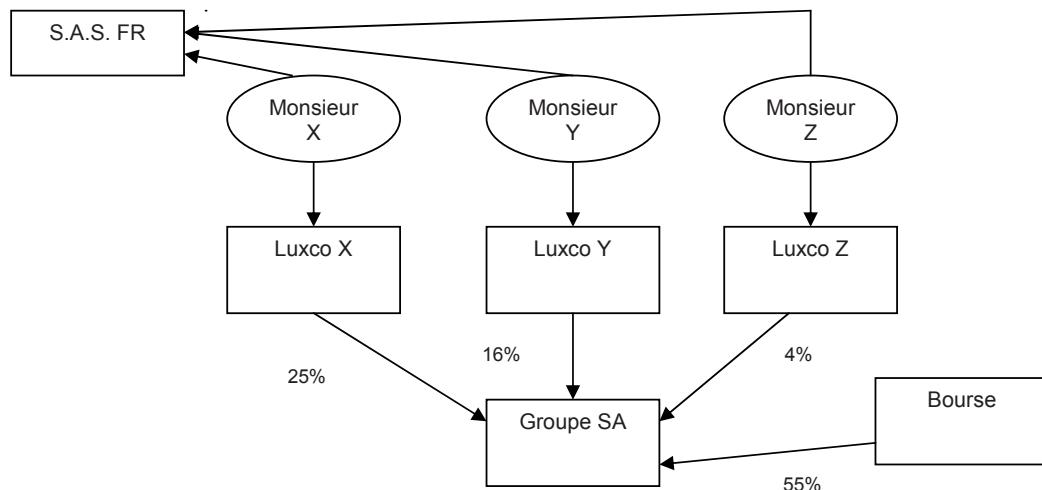
Monsieur X et Y sont dirigeants-actionnaires du Groupe SA fondé dans les années 1990 et côté en bourse. Ils détiennent 45% des parts du Groupe par l'intermédiaire de SAS Fr et souhaitent se retirer à court ou moyen terme.

Monsieur X et Y envisagent de s'installer avec leur famille en Belgique.



En 2012, SAS France a cédé ses participations dans le groupe à des SOPARFI luxembourgeoises créées concomitamment.

Situation après la vente aux SOPARFI en 2012



Opération objet de la question

Messieurs X et Y s'installent en Belgique puis vendent leurs participations dans les LUXCO à des tiers. Cette cession relève-t-elle de la gestion normale d'un patrimoine privé ?

L'opération a été jugée comme purement fiscale et fortement spéculative. Un court laps de temps aurait séparé la constitution des LUXCO et la revente des actions LUXCO. De

plus, la plus-value estimée était exorbitante et l'opération, dans sa globalité, relativement complexe.

- ***Vente d'actions à sa propre holding***

Cas 1

Vente d'une participation minoritaire importante dans la société d'exploitation X par Monsieur et Madame A à la SA Z dont ils détiennent toutes les actions. La SA Z détient les autres actions (une participation majoritaire) dans la SA X et deux immeubles (commerciaux) qui sont donnés en location à des tiers.

Il y a longtemps, Monsieur et Madame A ont fait l'apport d'un immeuble commercial avec des espaces bureaux à la SA X, ce qui leur a permis d'acquérir la participation minoritaire dont il est question ci-dessus et suite à quoi la participation de la SA Z dans la SA X s'est diluée.

Monsieur et Madame A sont aussi actifs dans d'autres sociétés, dont la société Y qui vient d'être déclarée en faillite. Ils ont une dette personnelle importante suite à la caution personnelle donnée pour le remboursement de toutes les sommes dues par Y et par la conversion en crédit-privé, au nom des demandeurs, d'une partie du crédit que Y avait laissé ouverte auprès d'une institution financière

Afin de disposer des moyens financiers nécessaires au remboursement de cette dette, les demandeurs souhaitent vendre leur participation minoritaire dans la SA X à la SA Z.

Le SDA remarque que la seule finalité de l'opération consiste à fournir aux demandeurs les moyens financiers nécessaires au règlement de leurs dettes personnelles. De plus, les moyens financiers de la SA Z ne sont pas suffisamment démontrés. Afin de procéder à l'achat de la participation de la SA X, la SA Z devra vendre l'un de ses immeubles. Toutefois, il est déjà acquis que le produit de cette vente ne sera pas suffisant pour financer l'achat des actions X. Il faudra, en plus, procéder au recouvrement anticipé d'une créance sur une autre société du groupe et au refinancement de crédits existants dans le chef de la SA Z à sa filiale, la SA X.

Le SDA est aussi d'avis que si les demandeurs étaient des actionnaires « tiers » avec une participation minoritaire dans la SA X, la SA Z ne serait pas prête à vendre son immeuble afin de procéder à l'opération envisagée. La manière dont l'achat serait financé implique que les dettes personnelles des demandeurs (y compris les intérêts et les charges) glisseront vers les sociétés Z et X, ce qui ne cadre pas avec une gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Vente par chacun des frères A et B de leur participation de 5% dans la société X à la société holding existante Z.

A et B détiennent, depuis l'apport il y plus de 3 ans de 45% chacun des actions de X dans Z (pour lequel aucune décision anticipée n'a été demandée), chacun 50% des actions de cette dernière société. Les actions de X sont donc détenues par Z (90%) et par Messieurs A et B (chacun 5%). X possède une participation majoritaire dans la société de droit étranger Y.

L'opération envisagée consiste à ce que Messieurs A et B vendent à Z la participation qu'ils détiennent encore personnellement dans X. Après quoi, des opérations intragroupe auraient lieu afin de professionnaliser la structure du groupe.

Les moyens dégagés par la vente envisagée devraient partiellement être utilisés par A et B pour solder le compte-courant débiteur des deux actionnaires dans X. Ce compte-courant débiteur trouve son origine dans une régularisation fiscale volontaire de frais privés pris en charge par la société dans le passé et les demandeurs ont exprimé le souhait d'acquitter leur dette le plus rapidement possible. Les demandeurs veulent prendre l'engagement d'investir à nouveau dans X, pour une période déterminée, le surprix qu'ils recevraient suite à cette vente.

Le SDA est d'avis que la vente envisagée ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. Il n'est pas démontré pourquoi Messieurs A et B ont fait l'apport, il y a quelques années, de seulement une partie de leurs actions X à Z ; et étant donné que Z dispose de suffisamment de moyens financiers pour payer le prix de 10% des actions X, Z peut procéder à une distribution de dividendes avec lesquels les demandeurs peuvent acquitter leur dette en compte-courant.

- ***Vente d'actions à la société de management***

Cas 1

Messieurs A et B détiennent chacun 50% des actions de la société X (prestations de services à des tiers) et souhaitent vendre ces actions à leur société de management personnelle, dans le cadre de la centralisation de leur patrimoine. Suite à cette vente, les demandeurs disposeraient d'un compte-courant créiteur dans leur société de management.

La vente envisagée n'est pas suffisamment étayée et, selon le SDA, est inspirée par des motifs purement fiscaux (la conversion de revenus imposables, et plus précisément leurs émoluments actuels, en revenus exemptés, à savoir l'apurement de leur avance suite à la vente). Le SDA est d'avis que cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Le demandeur est actionnaire à 50% d'une société opérationnelle A dont il a acquis les parts à un prix modique il y a trois ans. Il a récemment constitué sa propre société de management B à laquelle il souhaitait vendre les parts qu'il possède dans la société opérationnelle A. Le prix de vente aurait été inscrit dans les comptes de B, au crédit du compte-courant du demandeur, puis affecté par le demandeur, au fur et à mesure des remboursements, aux fins suivantes : en priorité à la libération intégrale du capital de B,

ensuite à une augmentation de capital de B. Le solde du compte-courant aurait été remboursé au fur et à mesure des moyens dégagés par B.

L'opération a été refusée pour plusieurs motifs : court laps de temps entre l'acquisition et la vente, plus-value exorbitante, opération complexe et fiscalement agressive, endettement de la société acheteuse B.

- ***Apport d'actions d'une société d'exploitation à une société de patrimoine et de management existante.***

Apport par les demandeurs (qui sont conjoints) de leurs actions dans la société d'exploitation X à leur société patrimoniale et de management existante Y. La SPRL Y a l'intention, à terme, de reprendre des sociétés ou constituera elle-même des sociétés. Les demandeurs ont déjà envisagé des projets de reprises mais, pour le moment, il n'y a pas de plans concrets de reprises.

La SPRL Y disposait d'une maison qui a récemment été démolie et elle va construire un nouveau bâtiment qui sera utilisé comme habitation personnelle par les demandeurs (une partie limitée sera destinée à un usage de bureau). Y a conclu un emprunt externe pour la démolition et la construction du nouveau bâtiment. A côté de cela, la SPRL Y possède deux maisons qui seront rénovées et ensuite données en location à des tiers. Pour l'achat de ces maisons, Y a aussi conclu un emprunt externe.

De plus, la SPRL Y a contracté un crédit roll-over pour un montant considérable en vue de la construction de l'habitation des demandeurs. Il est probable que les coûts (remboursement des emprunts et paiement des intérêts) seront beaucoup plus élevés que les revenus (loyer et émoluments des dirigeants d'entreprise) et ce sera certainement le cas au cours des premières années.

De ce qui précède, il apparaît que la SPRL Y, après l'opération envisagée, ferait fonction de société holding dont la valeur de la future habitation privée des dirigeants d'entreprise représentera une partie importante de l'actif de la société. Des coûts importants sont/seront réalisés par la SPRL Y, et financés via le paiement de dividendes qui remonteront (pourront remonter) de la SA X et ce, alors qu'aucune activité concrète de reprise n'est envisagée par la SPRL Y. Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec une gestion normale d'un patrimoine privé.

- ***Vente d'actions à une nouvelle société (Newco) des enfants.***

Cas 1

Monsieur et Madame A (les parents) souhaitent vendre les actions de la société de droit étranger X à une Newco qui sera constituée par leurs enfants (certains sont actifs, d'autres non actifs au sein du groupe).

X est une société holding de droit étranger et détient les actions de la société holding belge Y, qui, à son tour, détient les actions de plusieurs sociétés d'exploitation. La structure du groupe a pris forme suite à la vente, par les parents, de leurs actions dans les sociétés d'exploitation à Y (financée par un emprunt obligataire avec intérêts), immédiatement suivie par une vente des actions de Y à X. La dette encourue par Y suite à l'achat des sociétés d'exploitation arrive bientôt à échéance et, par manque de possibilités de remboursement, sera convertie en un emprunt, remboursable en partie dans 5 ans et la plus grande partie aura une échéance à 25 ans. Dans le cadre de la

planification successorale, les parents ont en outre l'intention de faire un don en pleine propriété à leurs enfants de leur créance pour la partie de l'emprunt qui vient à échéance dans 25 ans.

La créance que les parents devraient obtenir à l'occasion de la vente envisagée de leurs actions X ferait l'objet d'une donation aux enfants et les enfants feraient ensuite l'apport de cette créance dans le capital de la Newco.

Les demandeurs insistent sur le fait qu'il n'est pas envisagé de donation directe des actions X aux enfants malgré le fait que la préférence des enfants aille vers une holding de tête belge (la société holding de droit étranger X sera peut-être liquidée).

Le SDA est d'avis que la vente envisagée des actions X à une société Newco des enfants ne cadre pas avec une gestion normale d'un patrimoine privé. Newco ne dispose pas des moyens financiers pour procéder à cet achat et la SA Y a encore de considérables obligations financières à l'égard des demandeurs et de leurs enfants (qui est liée à la précédente vente par les parents de leurs actions dans les sociétés d'exploitation à la SA Y). En plus, il faut remarquer que le résultat souhaité, à savoir la transmission des actions du groupe aux enfants, peut être atteint par une donation directe des actions de la société de droit étranger X, éventuellement suivie par le transfert du siège social de cette société vers la Belgique.

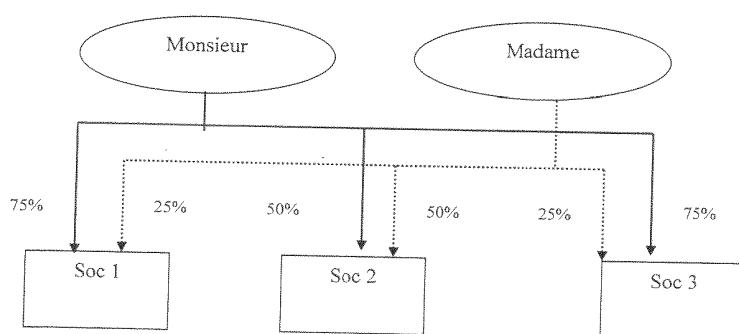
Cas 2

Vente, par les parents, à une société en commandite par actions (SCA), que leur fils constituera avec un capital minimum, et dont ils seraient nommés gérants statutaires via une SPRL qu'ils constitueraient. Le prix serait payé sous forme de rente viagère.

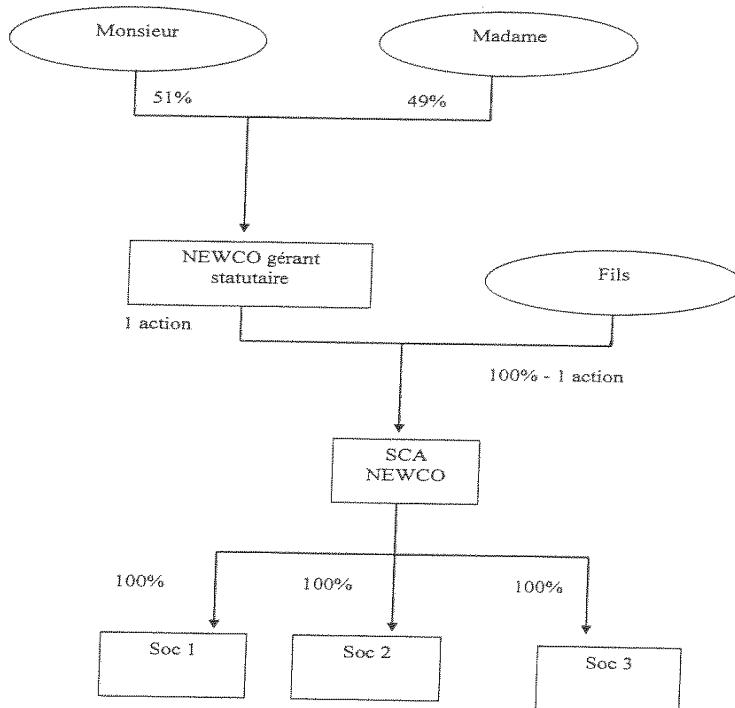
Les parents, encore relativement jeunes, ne souhaitent pas se retirer à court terme. Au contraire, le fils, à peine majeur, et non encore actif au sein du groupe, devrait suivre une formation d'au moins cinq ans avant de pouvoir envisager la reprise de l'affaire. Entre-temps, les parents conserveraient le contrôle total du groupe.

L'opération proposée a été refusée au motif qu'elle est prématurée (les parents conservent le contrôle du groupe à court et moyen terme) et hautement risquée à ce stade.

Avant opérations



Après opérations



- L'objectif souhaité peut être atteint sans step-up

Cas 1

Les demandeurs (frère et sœur) détiennent chacun 50% de la SPRL W (non active) et de la SA X. La SA X est une holding avec des fonctions de direction et de holding. Elle détient, en plus de sa participation dans la NV Y (une société d'exploitation qui, à son tour, détient des actions dans une autre société d'exploitation), une importante participation minoritaire dans la SA Z (location de bien immeuble à des tiers), ainsi que plusieurs immeubles (activité immobilière, location à des tiers). Il est envisagé, par les opérations envisagées (en deux phases), de créer une structure où les activités d'exploitation et immobilières peuvent se développer de manière indépendante.

Dans une 1^{ère} phase, une scission partielle interviendrait, au cours de laquelle X va apporter sa participation dans Y à la société existante W. X conserve ainsi le contrôle sur son activité immobilière et la participation dans la société immobilière Z.

Dans une 2^e phase, les actions de X seraient apportées à la société W de sorte que W pourra finalement remplir sa fonction de holding.

Au cas où X pourrait acquérir plus tard les actions Z restantes (ce n'est pour le moment pas encore à l'ordre du jour), cette dernière société pourrait être reprise par X via une fusion.

Le SDA est d'avis que la structure finale souhaitée dans le cas d'espèce peut être réalisée par l'apport par X de ses activités immobilières à une Newco (par application de l'article 46, §1, al. 1, 2°, CIR 92 : apport d'une branche d'activité). La société X détiendra alors des participations dans les sociétés immobilières Newco et Z (qui pourront plus tard fusionner si elles le souhaitent) et dans la société d'exploitation Y. L'apport par les personnes physiques (phase 2 du plan) devient alors superflu et ne peut pas non plus être considéré comme une gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Le demandeur détient toutes les actions, à l'exception d'une seule, de la SCRL A qui détient toutes les actions de la SCRL B et 5% d'une société de droit étranger C. La SCRL A est une société de management et patrimoniale avec un patrimoine immobilier important affecté à des fins privées.

Le demandeur souhaite faire l'apport des actions de la SCRL A à une nouvelle société holding à constituer. Ensuite, la SCRL A vend ses participations dans B et C à la nouvelle société holding constituée. Enfin, dans la dernière phase, les actions de la société holding sont apportées à une société à constituer dont les parts sociales seront détenues par le demandeur et ses enfants.

La structure actuelle ne permet pas de gérer la société de manière optimale vu que la SCRL A est une société opérationnelle qui génère le plus de revenus et où se situe le risque d'entreprise le plus élevé. A côté de cela, la SCRL A détient des participations dans B et C. Compte-tenu du risque économique, une activité complémentaire a été développée récemment chez B. Dans l'intérêt du profil de risque consécutif à l'activité de SCRL A et en raison des accords existants, il est souhaitable d'utiliser la SCRL A comme société holding. La SCRL A représente toujours un risque non négligeable, héritage du passé sous la forme de recours en responsabilité possibles.

Cette motivation n'a pas été retenue par le SDA étant donné que, d'une part, c'était le choix du demandeur de transformer la SCRL A en société de management (avec les risques qui y sont liés) et, d'autre part, d'utiliser la SCRL A comme société-mère pour les participations dans B et C, ainsi que comme société patrimoniale avec un patrimoine immobilier important destiné à des fins privées.

En même temps, la nouvelle structure n'offre toujours pas assez de protection par rapport aux recours en responsabilité possibles pour lesquels la SCRL A pourrait être impliquée et le SDA considère que ces risques sont insuffisamment démontrés étant donné le choix des demandeurs de regrouper ces activités pendant une période assez longue. De plus, le SDA est d'avis que la structure finale souhaitée dans le cas d'espèce peut être réalisée par l'apport par la SCRL A de son activité de management dans une Newco (par application de l'article 46, §1, al.1, 2°, CIR 92 : apport d'une branche d'activité). Etant donné ce qui précède, le SDA est d'avis que l'objectif recherché ne nécessite pas de passer par l'apport envisagé qui ne cadre donc pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

- **Sociétés disposant de liquidités excédentaires et/ou de placements de trésorerie**

Cas 1

Apport par Monsieur A des actions d'une société d'exploitation à une société holding à constituer.

Le demandeur est, via sa société, actif dans une branche spécifique à haut risque pour laquelle une assurance peut être contractée, mais seulement dans une mesure limitée. Etant donné que l'activité est très rentable, il souhaite soustraire les liquidités (qui représentent plus de la moitié du total du bilan) et les bénéfices futurs aux risques potentiels de la société d'exploitation via une société à constituer.

Le SDA est d'avis que, étant donné le fait que l'opération envisagée revient essentiellement à transférer les bénéfices vers une nouvelle société holding à constituer qui n'a pas de projet d'investissements, l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Apport à la valeur de marché par Monsieur A des actions de la SPRL Docteur A à une société holding à constituer. La SPRL Docteur A détient à son tour des actions (participations minoritaires) dans d'autres sociétés professionnelles (associations).

L'apport envisagé est justifié par l'investissement dans l'immobilier par la nouvelle holding (via la constitution d'une société filiale). Il apparaît, à la lecture du bilan de la SPRL Docteur A qu'il y a des valeurs disponibles et des placements de trésorerie importants. Dans le passé, aucun dividende n'a été distribué.

Etant donné que les investissements immobiliers ne sont pas concrets et qu'il n'est pas démontré que les valeurs disponibles de la SPRL Docteur A y seront affectées, le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 3

Les 3 demandeurs (les parents et leur fils) détiennent chacun 1/3 des actions de la société d'exploitation X.

Le fils souhaite apporter la moitié de ses actions dans une société holding à constituer et vendre l'autre moitié de ses actions X à cette holding, le paiement se faisant via l'inscription au crédit de son compte-courant. La holding sera constituée en partie avec du capital libéré et en partie avec l'apport envisagé. Les parents vendront ensuite leurs actions X à la société holding de leur fils (avec paiement différent).

La valorisation des actions de la SA X sera réalisée sur base des fonds propres (non corrigés) du dernier exercice comptable clôturé. La SA X ne possède pas de biens immobiliers. D'après les demandeurs, cette valorisation a été choisie étant donné que la croissance de l'entreprise s'est sérieusement ralentie au cours des dernières années.

Lors de l'analyse desdits comptes annuels, il a été constaté que l'actif était seulement composé, à part les créances commerciales, de liquidités et placements de trésorerie (pour près de 80% du total de l'actif). Aucun dividende n'a été distribué dans le passé.

Etant donné le fait que les moyens disponibles ne peuvent pas être considérés comme du fonds de roulement, les opérations envisagées ne cadrent pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 4

Apport à la valeur du marché par Monsieur A d'actions détenues dans la société de droit étranger X (100%) à une société holding belge à constituer. X détient deux participations dans des sociétés de droit étranger. Jusqu'à présent, X n'a distribué aucun dividende.

Pour motiver l'opération d'apport envisagée, les raisons suivantes sont citées :

- l'ancre par le demandeur de son patrimoine en Belgique ;
- l'acquisition par la holding, à long terme, de nouvelles participations dans des sociétés avec un objet social comparable : à ce jour, il n'y a pas encore de projets concrets ;
- l'évitement d'un double prélèvement sur les distributions de dividendes par la société de droit étranger; après l'apport, les dividendes de X pourront être distribués à la société holding belge avec exemption de précompte mobilier.

Il ressort de l'analyse des comptes annuels intermédiaires de X que les titres et les valeurs disponibles représentent la partie la plus importante du bilan (plus de 70% du total du bilan).

Etant donné ce qui précède, à savoir la composition de l'actif de X et la motivation limitée de l'opération envisagée, le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 5

Les demandeurs souhaitent apporter les actions qu'ils détiennent dans une société d'exploitation et dans une société patrimoniale à une société holding encore à constituer.

L'apport cadre avec la planification successorale des demandeurs ainsi qu'avec une politique d'investissement où les moyens tirés de la société d'exploitation via la holding seront mis à disposition de la société patrimoniale. Cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé : vu que plus de la moitié du total du bilan (52%) est composée de placements de trésorerie et de valeurs disponibles qui ne peuvent pas être considérés comme du fonds de roulement ; que seules des rémunérations limitées ont été attribuées aux dirigeants ; qu'aucun dividende n'a jamais été distribué et qu'aucun projet d'investissements concrets n'a pu être déposé, le SDA est d'avis que l'apport est d'inspiration fiscale et est réalisé dans le seul but d'exprimer la valeur des sociétés comme capital libéré d'une holding.

• **Vente et apport à une holding propre**

Cas 1

Cession (en partie par vente, en partie par apport) par les Messieurs A et B (2 frères) de leurs actions dans la SA X à leur propre société holding la SA Z, suivie par une fusion au cours de laquelle la SA X est absorbée par la SA Y, une société filiale de Z. Les actions X sont momentanément la propriété de Monsieur A à concurrence de 25% et de

Monsieur B à concurrence de 75%. Il y a quelques années, les demandeurs étaient chacun propriétaires de 50% des actions, mais cette situation a été modifiée suite à des accords familiaux relatifs aux risques et responsabilités.

La SA Y dispose momentanément d'une importante créance sur les deux demandeurs. Cette créance est apparue après à une rectification fiscale de l'ISI suite à quoi les demandeurs ont pris personnellement en charge une partie de la dette fiscale en empruntant les capitaux à leur société Y.

Leur dette en compte-courant auprès de Y pourrait être apurée par la vente partielle des actions X par les demandeurs (5% pour Monsieur A et 15% pour Monsieur B) à la société Z.

Le SDA a décidé, étant donné les éléments mentionnés ci-dessus (historique de la détention des actions et existence de dettes), que la cession mixte (apport/vente) ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Apport partiel et vente partielle par Madame A de ses actions de la SA X à une nouvelle holding à constituer. Le couple A est marié avec séparation de biens. Madame détient toutes les actions moins une de la SA X (une action est détenue par Monsieur A). Jusqu'à présent, la SA X n'a pas distribué de dividendes.

La SA X était une société d'exploitation mais, suite à la vente de son activité à un tiers, elle détient, pour le moment, seulement des biens immobiliers (usage propre et location à des tiers), l'usufruit d'un appartement utilisé par les demandeurs comme habitation privée ainsi que d'importantes liquidités et placements de trésorerie (60% du total du bilan).

Les deux époux veulent gérer à l'avenir, sur la base d'une relation 50/50, le patrimoine, lequel a été constitué essentiellement par Madame. Pour ce faire, une nouvelle société holding sera constituée à qui Monsieur A fera l'apport d'une somme d'argent et Madame apportera des actions X à concurrence de cette même somme. Les actions X restantes (la plus grande partie) seraient vendues par Madame A à la nouvelle holding (avec paiement différé).

Ultérieurement, le but sera de gérer distinctement le patrimoine mobilier (les placements de trésorerie et les liquidités) et d'en faire l'apport à une société holding ou à une société filiale constituée par la holding (répartition des risques). Par la constitution de cette holding dans laquelle les deux époux détiendront une participation de 50%, l'expansion future du groupe pourra se réaliser sur une base équivalente.

Le SDA est d'avis que l'opération envisagée ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. X est une société disposant d'un montant considérable de placements de trésorerie/valeurs disponibles. L'argument de la répartition des risques n'est pas convaincant et il n'a pas été démontré que la nouvelle holding disposait des moyens suffisants pour l'achat des actions X (compte-tenu des biens immeubles détenus). La répartition 50/50 envisagée par les époux pourrait être réalisée d'une autre manière, par exemple par une adaptation du régime matrimonial.

- ***Apport des parts d'une société notariale à une holding faitière***

Apport par Monsieur A des actions de sa société notariale professionnelle, SPRL X à une société holding à constituer.

Le demandeur détient en plus des actions de SPRL X, des actions de SPRL Z, une société de gestion notariale qui agit comme gérante de SPRL X (et reçoit des rétributions importantes) et est aussi active comme société immobilière. Récemment Z a distribué un dividende important.

Vu que SPRL Z ne répond pas déontologiquement à certaines conditions telles que décrites dans le règlement des sociétés notariales du 26 avril 2011, le demandeur souhaite apporter ses actions X à une société notariale de participations HoldCo qui deviendrait gérant de X à la place de Z.

Comme motivation pour l'apport envisagé, on avance que la nouvelle structure pourrait faciliter une éventuelle association avec d'autres notaires et que la HoldCo pourrait à l'avenir recevoir de manière illimitée les liquidités excédentaires (càd non pas comme une rétribution de gestion liée à des conditions conformes au marché) qui pourraient donc être utilisées de manière plus "libre" que dans la société de gestion notariale.

Le SDA remarque que X ne possède pas de plan concret pour réaliser une association avec un ou plusieurs autres notaires et est d'avis que l'apport envisagé, sur la base de la motivation avancée, n'entre pas dans cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

- ***Holding sur holding***

Cas 1

Apport par les époux de leur participation (100%) dans la société X à une nouvelle société holding à constituer. La société X est une société de management qui de plus fonctionne comme une société patrimoniale. Elle possède notamment un tiers des actions de la société Y (une société d'exploitation) et est gérante de cette société. Ses biens immobiliers (80% du bilan) comprennent la maison actuelle et précédente des demandeurs et un appartement. Dans X, il n'y a pas de liquidités importantes actuellement.

La demande est motivée dans le cadre d'une planification familiale et à terme par une planification successorale.

L'apport envisagé des actions X à une nouvelle société holding à constituer ne peut pas être considéré comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé du fait que l'apport dans le cas présent concerne l'apport d'une société de management qui de plus peut aussi être qualifiée de "société villa" et qui en outre exerce déjà la fonction de société holding. (création d'une structure holding sur holding).

Cas 2

Apport par le demandeur de ses actions dans sa société holding de droit étranger X qui possède des participations dans un certain nombre de sociétés filles étrangères, à une société holding de droit belge à constituer.

Comme motivation on avance que la société holding de droit étranger qui, à côté de sa fonction d'holding, exerce une fonction de gestion de diverses sociétés d'exploitation

filiales et octroie des prêts aux sociétés du Groupe, désire isoler les risques qui proviennent de ces activités de gestion et de prêt. Cet objectif serait atteint par l'apport des actions X à une pure holding de droit belge.

Le SDA fait remarquer que les activités de X ne permettent pas de considérer cette société comme une holding avec activités mixtes et est d'avis que vu la création d'une situation « holding sur holding », l'opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 3

Apport de certificats d'actions d'une holding de droit étranger (l'actuel holding faitière du Groupe qui détient des actions dans des sociétés belges et étrangères) par Monsieur et Madame X à une société holding de droit belge à constituer.

Comme motivation de l'opération envisagée, on avance la "belgification" du Groupe et la planification successorale des demandeurs. Les demandeurs souhaitent procéder d'une part à la donation de leurs certificats (actions) de la société holding faitière de droit étranger et d'autre part ils souhaitent conserver la possibilité de pouvoir vendre ces certificats (actions). L'opération projetée laisse la possibilité de faire une donation des actions de la société holding de droit belge. Enfin de nouveaux investissements directs ou indirects peuvent être entrepris à partir de la société holding belge.

Suivant les demandeurs, le déplacement du siège social de la holding étrangère vers la Belgique n'est pas leur préférence étant donné que le pays X, au vu des différentes conventions qu'il a conclu avec des pays tiers, est une base idéale pour la réalisation de certains projets.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne rentre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé du fait de la création d'une structure holding sur holding ainsi que du fait qu'il n'a pas été démontré que les conventions préventives de la double imposition du pays X rendraient certaines situations plus favorables qu'en Belgique pour les pays (parties du monde) où le Groupe est actif (il n'a pas non plus été démontré que le Groupe exploiterait dans un avenir proche ces conventions préventives de la double imposition). De plus le demandeur n'a pas pu démontrer qu'il y avait des investissements nouveaux et concrets au départ de la société holding belge.

De même l'argument concernant la planification successorale par laquelle une nouvelle société holding serait créée au dessus de la holding étrangère existante dans le but d'une éventuelle donation des actions de la nouvelle société holding belge ne peut être retenu.

Cas 4

Monsieur X est le seul détenteur des actions de la société holding néerlandaise A qui à son tour détient toutes les actions de deux sociétés d'exploitation néerlandaises et d'une société immobilière. A exerce également des activités de management et financières et procède à la constitution de la pension de X.

Monsieur X souhaite apporter les actions de A à une société holding faitière belge. L'apport permettrait au demandeur de gérer ses actions depuis son domicile en Belgique. Un déplacement du siège social ne serait pas conseillé pour diverses raisons. A partir de la société holding belge, une nouvelle société d'exploitation de droit belge serait créée à partir de laquelle des activités pourraient être exercées sur le marché

belge. Vu que A est également la société de pension du demandeur, il souhaite la soumettre le moins possible au risque entrepreneurial ; de ce fait il souhaite développer de nouvelles activités en Belgique depuis une nouvelle holding belge plutôt que depuis la société A.

Cet apport n'a pas été accepté par le SDA. On a déjà une structure de Groupe complète bien que néerlandaise. En introduisant celle-ci dans une holding belge, on crée une structure holding sur holding. Les activités exercées par la holding peuvent être considérées comme des activités holdings et n'entraînent pas des risques opérationnels. Les investissements belges prévus concernent seulement une scission sur base géographique des activités existantes exercées dans les sociétés existantes. Une telle société opérationnelle belge peut aussi être créée à partir de la société holding néerlandaise.

Cas 5

Le demandeur est à la tête (actionnaire majoritaire et dirigeant) d'une société holding de droit européen, A, détenant deux opérationnelles également de droit européen. La holding A est issue d'une fusion par absorption assez récente (trois ans) d'une autre holding (B) détenue antérieurement par ce demandeur.

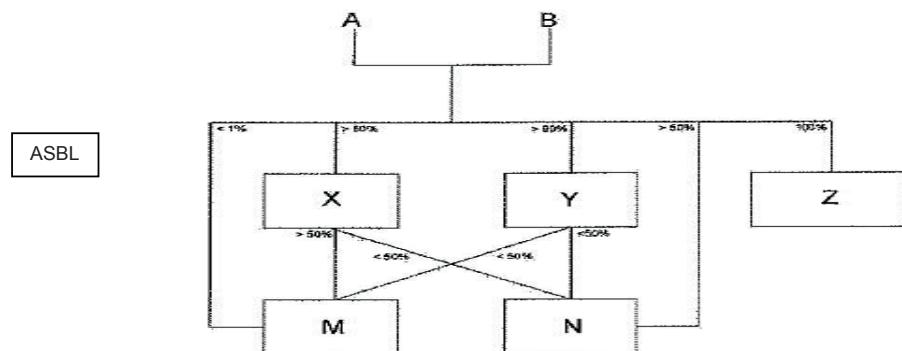
Le demandeur vient de s'installer en Belgique, d'y créer une société à vocation de holding, C, et souhaite lui apporter les parts de sa holding A. Il n'y a pas de réelles motivations économiques ou successorales justifiant l'opération.

L'opération envisagée a été refusée en raison de plusieurs motifs : apport de holding à holding, successions d'opérations de restructurations, absence de motifs convaincants autres que fiscaux, importance des plus-values en jeu. L'opération a été jugée complexe dans son ensemble.

- ***Opérations complexes***

Cas 1

Apport par les demandeurs, messieurs A & B, des actions qu'ils possèdent dans des sociétés de Groupes belges et étrangers X, Y & Z (exploitation) à une nouvelle société holding de droit belge à constituer (SPRL ou SCA). Les demandeurs possèdent ensemble la totalité ou la majorité des actions de ces sociétés.



L'opération projetée est motivée comme suit: centralisation de la possession des actions (planification successorale, continuité des sociétés) centralisation de la gestion et centralisation du financement.

Dans un passé lointain, les demandeurs et quelques autres personnes ont créé une ASBL dans laquelle ils ont développé des activités. Au cours du temps, ces activités ont continué à se développer et l'ASBL octroie uniquement des financements, depuis que la première société du Groupe a été créée (l'ASBL possède des créances sur les demandeurs et sur les sociétés du Groupe).

La structure actuelle, par laquelle X & Y possèdent chacune une participation dans une société filiale, a été créée dans le passé du fait de la vente par les demandeurs de leurs parts sans plus-value. Dans le passé, aucun dividende n'a été octroyé.

L'opération d'apport fait partie d'un vaste ensemble d'opérations ayant pour but de rationaliser la structure financière du Groupe

- 1^{ère} étape : l'intention de centraliser tous les emprunts accordés aux entités opérationnelles aussi bien par l'ASBL que par les demandeurs en les centralisant par compensation de dettes, vente ou apport de créances dans la NewHoldCO. Après cette étape, le Groupe sera uniquement financé via NewHoldCO. Cette étape ne sera pas nécessairement finalisée avant la réalisation de la deuxième étape. On remarque que les demandeurs ont emprunté auprès de leur ASBL des moyens financiers pour le financement de sociétés du Groupe (l'ASBL a pour l'instant des créances importantes envers les deux demandeurs);
- 2^{ème} étape : Messieurs A & B apporteront leurs parts des sociétés opérationnelles X, Y & Z à NewHoldCO;
- 3^{ème} étape : opérations intragroupe (ventes) afin que toutes les sociétés du Groupe deviennent des sociétés sœurs sous NewHoldCo;
- 4^{ème} étape : les parts de NewHoldCo seront certifiées via une fondation belge ou néerlandaise;
- 5^{ème} étape : l'ASBL est intégrée dans la structure du Groupe (à développer).

De l'examen, il ressort que la constitution des sociétés du Groupe par les demandeurs a été financée soit par des moyens propres (montants limités) ou bien par des moyens empruntés auprès de l'ASBL (montants très importants). De même pour les financements postérieurs des sociétés du Groupe, les demandeurs ont fait appel à des moyens financiers importants issus de l'ASBL.

A ce jour, les demandeurs n'ont remboursé l'ASBL que de façon très limitée.

Suite à l'apport envisagé par les demandeurs, des plus-values importantes seront réalisées (dans certain cas à relativement court terme). De plus, l'apurement des dettes personnelles des demandeurs à l'égard de l'ASBL forme un élément important de la demande (voir 1^{ère} étape ci-avant).

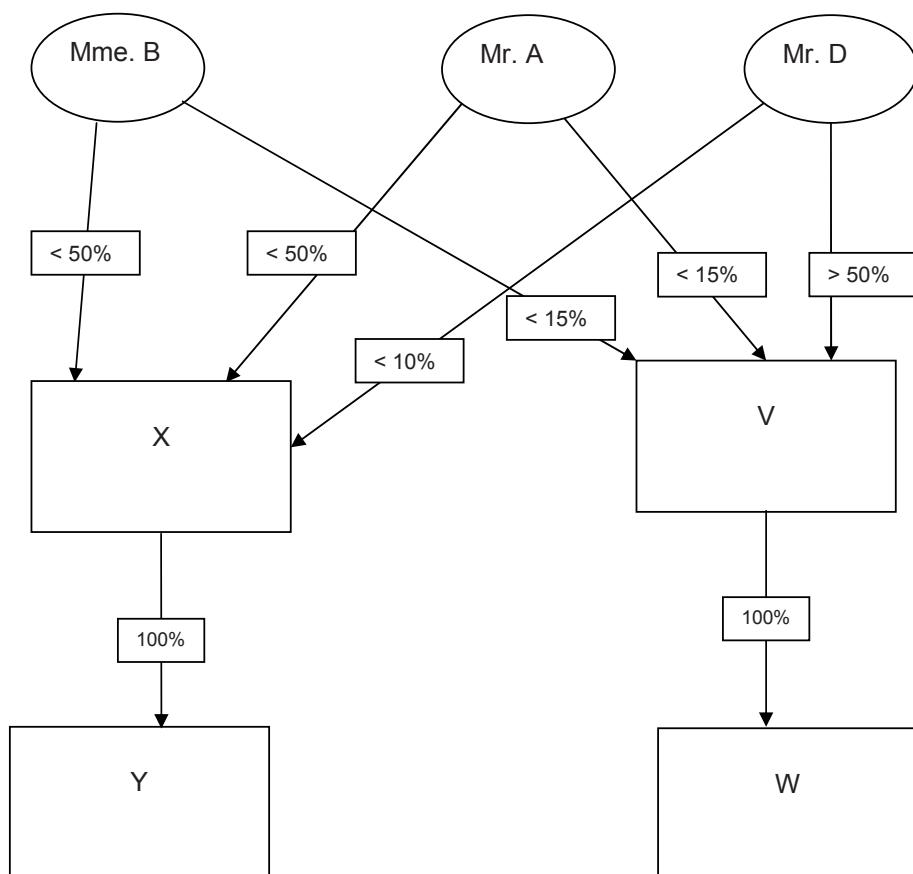
Le SDA est d'avis que l'apport envisagé n'entre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé. Le capital apporté à l'époque par les demandeurs a été presque totalement avancé (prêté) par leur ASBL et ces capitaux n'ont été remboursés après de

nombreuses années que pour une part minime. En d'autres mots, aucun risque n'a été pris par les demandeurs concernant le capital apporté. D'autre part les demandeurs veulent maintenant que le gain qui va être constitué suite à la plus-value soit incorporé au capital de NewHoldCo. Après la réalisation des étapes susmentionnées, les dettes personnelles des demandeurs envers l'ASBL seront apurées. A la place de ces dettes et après l'achèvement de l'étape 1, Monsieur A aura encore une dette envers NewHoldCo (nettement moindre que sa dette actuelle envers l'ASBL) alors que Monsieur B possèdera une créance.

Cas 2

Monsieur D souhaite dans le cadre de la gestion de son patrimoine familial partager de son vivant entre ses deux enfants, Monsieur A & Madame B, les sociétés du Groupe ; X & Y (société fille de X) étant des sociétés de patrimoine, et V & W (société fille de V) étant les sociétés d'exploitation.

Organigramme avant les opérations envisagées



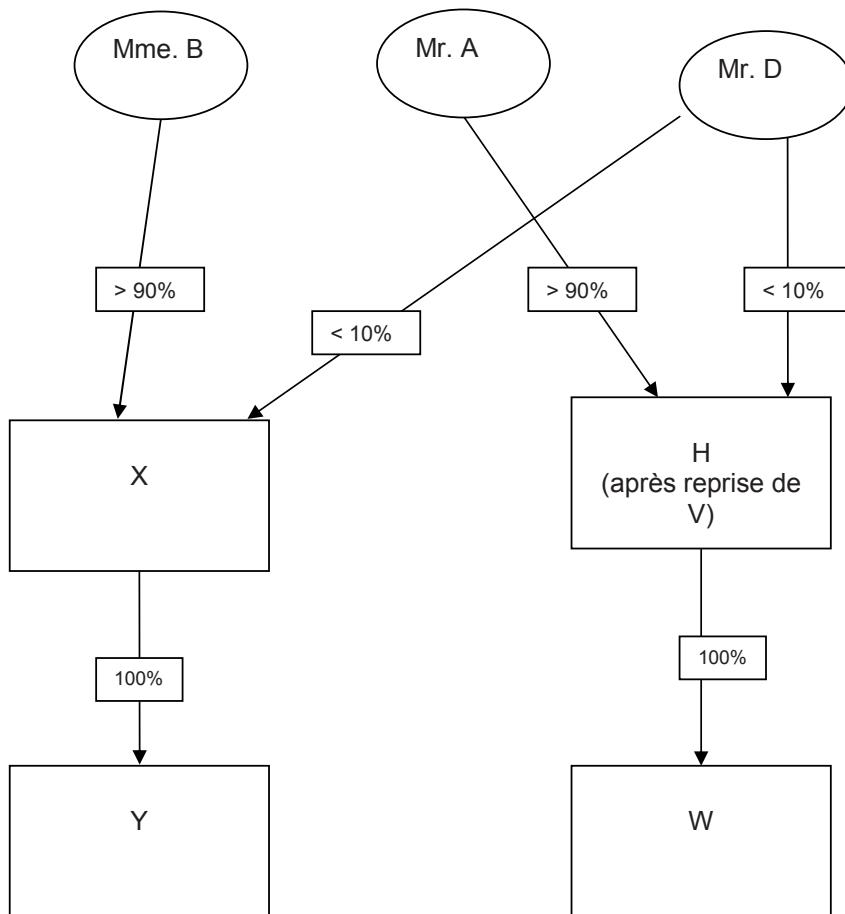
Le but de l'opération est que Madame B devienne propriétaire des sociétés X & Y et que Monsieur A devienne propriétaire des sociétés V & W. Etant donné que le père et les enfants possèdent des participations dans les sociétés X & V, le partage prévu doit se faire en plusieurs étapes:

- vente par le fils des actions qu'il possède dans la société X à sa sœur;

- donation par le père (environ la moitié) de ses parts dans V en pleine propriété à sa fille;
- constitution par le père et le fils d'une nouvelle société H et apport par le père et le fils de leurs parts dans V;
- donation par le père de ses parts H à son fils (conservation d'un nombre limité de parts auxquelles est couplé un droit de veto);
- vente par la fille de ses parts V (celles qu'elle possède déjà et celles qu'elle a reçues suite à la donation de son père) à la holding H;
- octroi d'un superdividende de V à H; lequel sera utilisé par le paiement de la vente de la sœur;
- fusion entre V & H, par laquelle V est absorbée par H;
- augmentation de capital par la fille et le fils respectivement dans les sociétés X et H au moyen de l'argent obtenu lors des ventes précédentes.

Dans la structure finale, Monsieur D (père) détient encore un nombre limité d'actions avec droit de veto dans les sociétés X & H.

Organigramme après les opérations

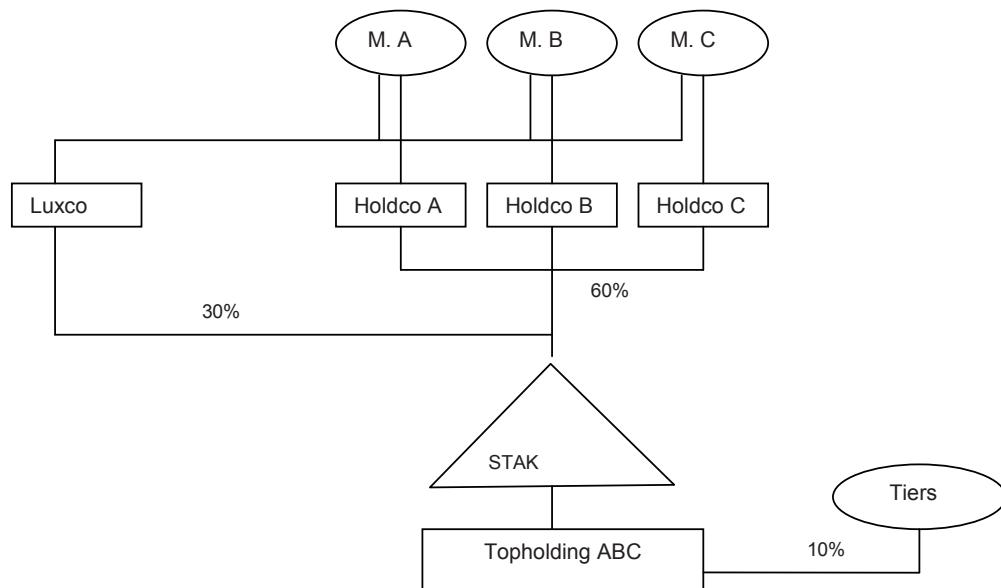


Le SDA est d'avis, en l'espèce, qu'il ne peut être question d'une gestion normale de patrimoine privé. L'opération est complexe : les actions V que le père donne à sa fille sont vendues immédiatement par celle-ci à la nouvelle société H créée par le père et le fils, une société dans laquelle le père a le contrôle. De plus, une partie importante des liquidités présentes dans V sont distribuées en exemption d'impôts (superdividende).

Cas 3

Les trois demandeurs possèdent ensemble 90% d'un groupe de sociétés (chacun 30%) chapeauté par le holding ABC. Ils disposent chacun d'un holding personnel faîtier Holdco A, B et C et ensemble d'un holding luxembourgeois. Au travers de leur holding faîtier A, B et C, les demandeurs détiennent chacun 20% du groupe, et au travers de leur société luxembourgeoise commune Luxco, ils détiennent chacun les 10% complémentaires. 10% du holding ABC sont détenus par des (investisseurs) tiers.

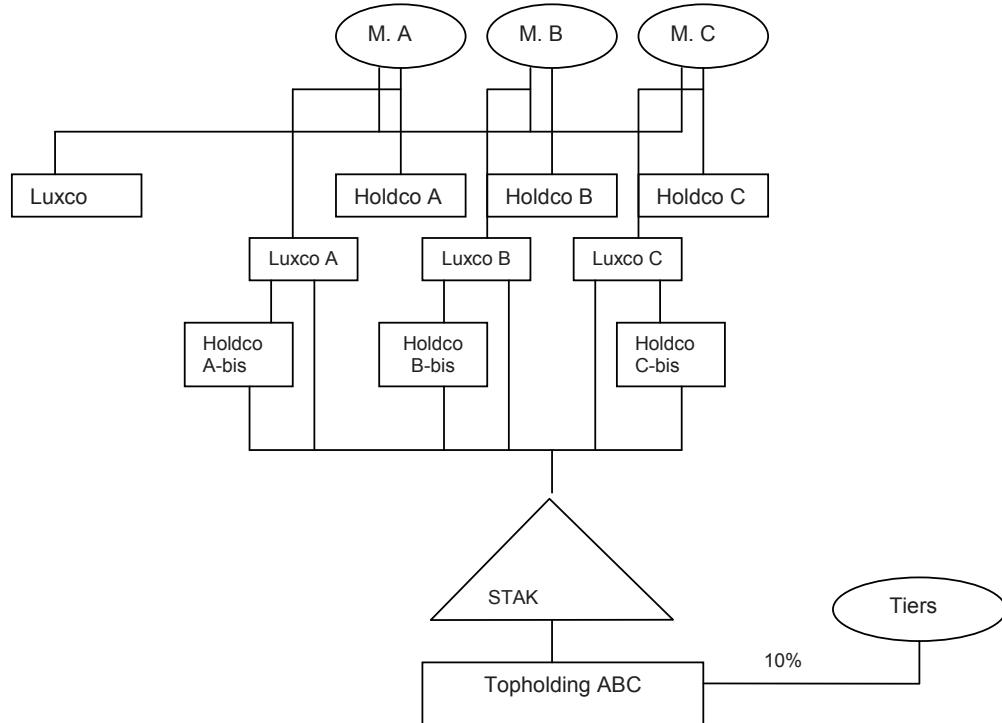
Les demandeurs souhaitent centraliser leurs actions détenues dans Holdco A, B et C par branche familiale afin de poursuivre les objectifs suivants : doter le groupe d'une stratégie et d'un management central, préserver les holdings faîtières Holdco A, B et C des risques inhérents aux placements sous-jacents, anticiper une planification successorale et enfin simplifier la structure.



Phase 1 . Les holdings de droit belge A, B et C apportent par scission leurs actions à des nouveaux holdings A-bis, B-bis et C-bis.

Phase 2 . Les actions des holdings A-bis, B-bis et C-bis sont à leur tour apportées à de nouveaux holdings de droit luxembourgeois à créer Luxco A, Luxco B et Luxco C.

Phase 3 . Luxco A, Luxco B et Luxco C achètent les actions du groupe détenues par le holding de droit luxembourgeois Luxco.



L'opération planifiée engendre la création de nouveaux holdings personnels, holdings sur holdings (Luxco au dessus de Holdco' bis) ainsi que des holdings au même niveau (Holco et Luxco). La structure n'est nullement simplifiée. Les motifs cités pour justifier une structure très complexe semblable n'ont pas été convaincants. Les objectifs peuvent également être atteints par un transfert des parts détenues par la holding Luxco au holding Holdco, suivi éventuellement par une liquidation de Luxco. La détention de placements n'est pas considérée par le SDA comme une activité à risques.

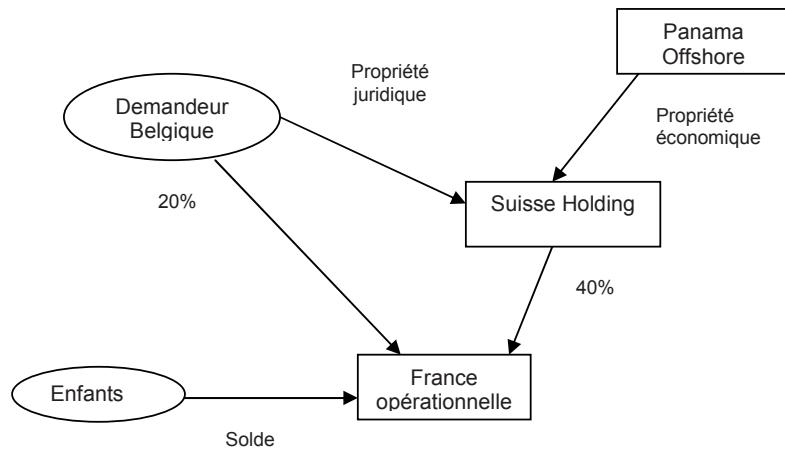
Cas 4

Le demandeur, résident belge, est actionnaire majoritaire d'un groupe de sociétés d'exploitation de droit européen, logées sous une holding opérationnelle, également de droit européen. La structure de détention des parts a été mise en place par le père du demandeur, décédé depuis de nombreuses années. La détention est en partie directe, et, en partie indirecte, via une holding suisse créée de longue date par le père. Il apparaît que la propriété économique de la holding suisse appartient à une société offshore implantée dans un paradis fiscal.

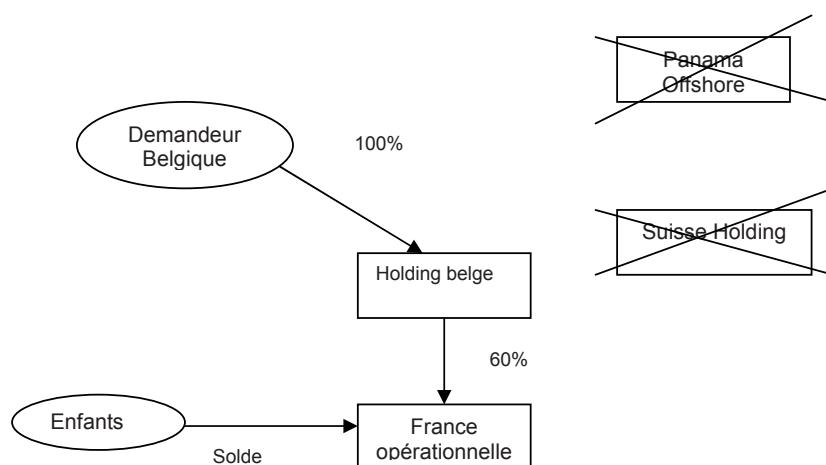
Le demandeur souhaitait créer une société holding belge à laquelle il aurait apporté les participations qu'il possède dans la holding suisse. Préalablement à l'opération d'apport, il aurait procédé à la liquidation de la société offshore. Peu après l'opération d'apport, il comptait liquider la société holding suisse, et par la même occasion, faire remonter les participations et diverses liquidités dans la holding belge.

L'opération a été jugée comme hautement complexe et fiscalement agressive, d'autant que les quatre engagements ne pouvaient pas être respectés et que le demandeur ne désirait pas communiquer sur la destination des fonds logés dans le paradis fiscal.

Avant opération



Après opérations



- ***Globalité des opérations***

Cas 1

Apport par Monsieur A et vente par son épouse, Madame B des parts du Holding Z qu'ils possèdent (chacun 50%) à un nouveau holding à créer par Monsieur A.

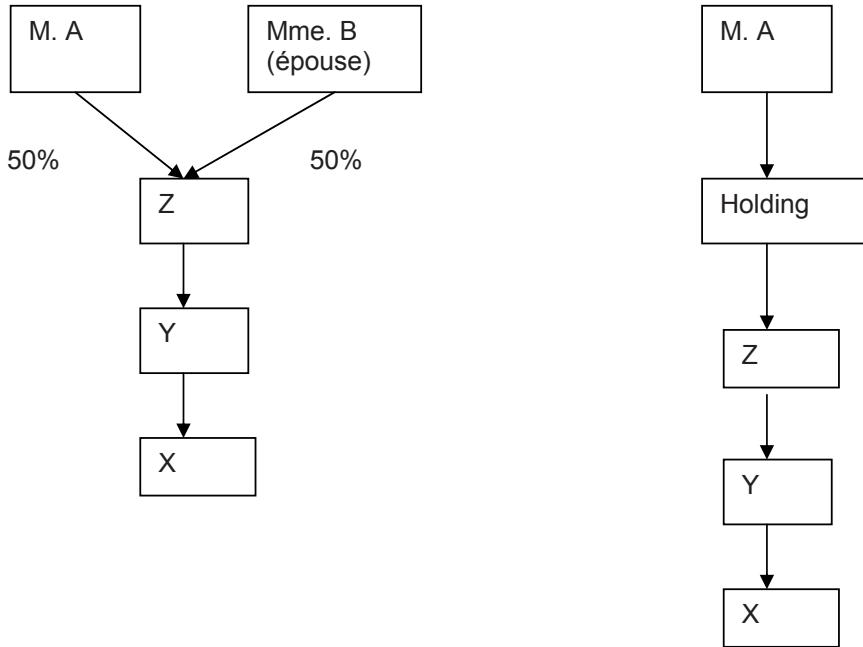
L'actuel actionnariat s'explique par la vente, dans un passé lointain, par Monsieur A de 50% des actions Z à Monsieur C, son beau-père, afin de disposer des moyens financiers nécessaires au remboursement d'une dette personnelle. Son Beau-père, à son tour, a revendu ses parts Z à sa fille, Madame B (toutefois avec le report du paiement de la somme principale contre le paiement annuel de l'intérêt).

Grâce à l'apport projeté suivi par le désintéressement (vente) de son épouse, Monsieur A qui est le « moteur » au sein du groupe, devient de nouveau l'unique propriétaire et actionnaire du groupe.

La structure du groupe actuel s'est construite comme suit:

- il y a longtemps: création de la société X d'exploitation par les parents de Monsieur A;
- il y a plusieurs années: achat aux parents par Monsieur et Madame A-B des actions de X par l'intermédiaire de la société Y créée à cette occasion dans laquelle Madame B détient un nombre limité d'actions;
- deux ans plus tard, apport par les parents de Monsieur A de leur bien immeuble professionnel dans la société Y dans laquelle ils sont, dès lors, les actionnaires majoritaires;
- cette opération a été immédiatement suivie par le rachat aux parents de la société Y par le couple A-B à travers la création d'un nouveau holding Z (dont l'épouse, à nouveau, détient seulement un nombre limité d'actions).

Structure actuelle et future du groupe :



Durant le prefiling, Madame B a déclaré que la somme obtenue par la vente de ses parts dans Z sera dédiée au remboursement de sa dette envers son père, Monsieur C.

Suite à des informations complémentaires fournies, il est apparu que :

- 1.1. Par l'intermédiaire de la société Y (société holding détenant l'immeuble), un prêt a été conclu avec une banque et que ce montant a été mis à la disposition de Monsieur C (création d'un compte courant débiteur envers Monsieur C).
- 1.2. Via l'acquisition par le nouveau holding des actions de Z, Madame B obtiendra une créance qui en grande partie sera transférée à son mari, Monsieur A (soit le montant de sa dette totale en compte courant vis-à-vis des trois sociétés du groupe). Madame B n'encaissera finalement qu'une petite partie du montant de la vente.
- 1.3. Madame B, grâce au solde du prix de vente, remboursera son père qui à son tour remboursera sa dette vis-à-vis de Y.

De ce qui précède, il semble que la créance détenue par Madame B vis-à-vis du nouveau holding, créée suite à la vente de ses parts dans Z, sera en grande partie transférée à son mari (de manière à lui permettre d'apurer ses dettes en compte courant dans les 3 sociétés sous-jacentes).

Le SDA en conclut que l'opération de vente par Madame B de ses actions Z, qui fait partie de l'opération globale projetée, s'assimile finalement à la création par Monsieur A d'une créance sur son propre holding. Compte tenu des circonstances susmentionnées, le SDA estime que la vente envisagée, par ailleurs précédée d'un apport par Monsieur A de ses actions Z, ne cadre pas avec une gestion normale d'un patrimoine privé des demandeurs.

Cas 2

Apport planifié par Monsieur et Madame A-B de leurs actions dans la société X à une société holding-patrimoniale existante Z.

Les actions de X étaient, selon une législation spécifique, depuis longtemps en possession d'un tiers qualifié, qui avait accordé, pour une majorité significative des actions, une option d'achat à Monsieur A (ou à une personne morale désignée par Monsieur A).

Quelques années plus tard, cette option a été levée (suite à une modification légale) par Monsieur A personnellement. L'année suivante, le holding Z a racheté les actions restantes de la société X à un tiers (participation minoritaire mais importante). Les actions de X étaient, dès lors, à ce moment détenues par Monsieur A, en propre et via la holding Z. Récemment, Monsieur A a procédé à la donation de la moitié de ses actions X détenues en propre à son épouse, Madame B.

Quelques années plus tard, une décision anticipée a été octroyée aux demandeurs concernant une opération d'apport au holding existant Z de leurs actions de plusieurs sociétés opérationnelles dans lesquelles ils étaient actionnaires à parts égales. Cet apport était motivé par une planification successorale et par un souci de mettre en place une structure de groupe plus transparente.

Peu de temps après, les demandeurs ont obtenu une deuxième décision anticipée ayant trait à l'apport de leur actions dans la société Y au holding Z. Ces actions étaient détenues par Madame B depuis de nombreuses années (législation spécifique). Dès le changement de cette législation, Madame B a procédé à la donation de la moitié de ses actions Y à son mari. Les deux époux ont ensuite apporté leurs actions Y au holding existant Z. Parmi les opérations mentionnées ci-dessus, les actions X n'ont pas fait l'objet d'une opération d'apport en raison du fait que les époux ne sont pas actionnaires à parts égales de la société X.

Suite à l'examen de la globalité des opérations qui ont consisté en l'apport, étape par étape, de leurs actions au holding Z et qui se sont déroulées sur une courte période de temps, le SDA est d'avis que l'opération d'apport (X à Z) planifiée présente un caractère spéculatif et ne rentre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 3

Le demandeur souhaite apporter à sa société de management de droit belge C, déjà existante, une société holding de droit néerlandais A, actionnaire du groupe D et une société financière et patrimoniale de droit belge B.

L'opération poursuit comme objectifs le maintien du contrôle sur le groupe, l'ancrage belge du groupe, la professionnalisation de la gestion, les facilités de financement, la planification successorale et le développement des potentialités de la SA C via l'augmentation de capital.

Il ya quelques années le demandeur a apporté ses actions du groupe D à la société de droit belge B. Récemment cette même société B a vendu cette participation D à la société de droit néerlandais A. Suite à l'opération d'apport prévue, le groupe D, peu de temps après sa vente à la société A repasse sous le contrôle d'une société de droit belge C.

Compte tenu de la séquence des opérations, de la courte période de temps pendant laquelle elles se sont déroulées et de leur motivation insuffisamment détaillée, le SDA a estimé que cette transaction ne rentre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 4

Monsieur et Madame X sont les actionnaires de 3 sociétés opérationnelles. Ils souhaitent vendre ces actions à un holding qui sera constitué par leurs deux enfants.

Les demandeurs souhaitent réorganiser le groupe de manière à assurer sa pérennité pour les générations futures et assurer son développement futur. Il est aussi envisagé, à terme, d'intégrer au sein du holding des collaborateurs ou autres personnes talentueuses.

Au cours de l'analyse de la demande, il est apparu qu'une des sociétés opérationnelles avait été créée quelques années auparavant par les parents et les enfants, chacun actionnaire à raison de 25%. Peu de temps avant la demande, les enfants ont fait don de leur part des 25% à leurs parents. Cette donation aurait été réalisée pour simplifier l'opération; les parents étant, avant la vente, propriétaires de la totalité des actions des sociétés opérationnelles.

Concernant l'opération de donation des actions réalisée par les enfants suivie de leur rachat par l'intermédiaire du holding à créer, le SDA estime qu'elle est d'inspiration fiscale avec comme objectif de soustraire le plus rapidement possible des revenus de ces sociétés en exonération d'impôt.

- ***Opérations non (insuffisamment) motivées / d'inspiration fiscale***

Cas 1

Le demandeur possède 50% des actions des sociétés de droit néerlandais A, B et C. En outre, il possède toutes les parts d'une société de droit belge Z, inactive depuis plusieurs années. Le demandeur et les autres actionnaires souhaitent apporter les actions de A, B et C à un nouveau holding de droit néerlandais à créer Y. Ensuite ce holding Y vendra les participations dans B et C à la société A. Le demandeur apporte ensuite ses actions dans le holding de droit néerlandais Y à la société de droit belge Z.

Grâce à ces opérations, le demandeur souhaite régler sa planification successorale et effectuer des investissements au sein de la société Z. Le SDA n'est pas entièrement convaincu par cette motivation; tantôt le demandeur planifie de faire des investissements par l'intermédiaire de Z, mais par ailleurs, il déclare que les moyens financiers resteront au sein du holding de droit néerlandais Y. Après des années d'inactivité la société Z réaliserait des investissements sans pourtant qu'il existe des plans concrets. Considérant, en outre, les possibles risques liés à un apport des participations à une société opérationnelle, cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cas 2

Le demandeur détient 100% des actions d'une société holding de droit néerlandais A qui est l'actionnaire unique des sociétés B et C. Le holding A détient des fonds propres importants principalement (85%) constitués de trésorerie.

Dans le futur, le demandeur souhaite utiliser A comme véhicule d'investissement et de financement dans lequel les liquidités seront utilisées pour l'acquisition de participations dans d'autres sociétés. Afin d'éviter tout risque, il souhaite isoler les entreprises opérationnelles de la société d'investissement.

Ainsi donc, la société A sera apportée à une société holding nouvellement créée Z .Ensuite, A vend ses participations B et C à Z. La société A paie un dividende unique important au holding Z grâce auquel il paie le prix d'achat des actions B et C. Le solde sera utilisé pour un éventuel investissement.

Au terme de l'opération prévue, la structure obtenue avec la création d'une société holding faîtière, n'est pas différente de la situation initiale. De nouveaux investissements, en prenant des participations dans d'autres sociétés, peuvent se réaliser directement à partir de A ou indirectement par l'intermédiaire d'une filiale nouvellement créée de A. L'objectif poursuivi par le demandeur ne passe pas nécessairement par l'opération d'apport planifiée. Les objectifs sont parfaitement réalisables dans la structure existante. Le SDA a donc considéré que la motivation de l'opération consiste essentiellement à convertir la valeur de la société A en capital libéré du holding.

Cas 3

Le demandeur détient toutes les actions des SPRL A, B et C. La SPRL A est une société opérationnelle qui possède un patrimoine considérable. Les sociétés B et C ont été constituées récemment. La SPRL B a été constituée dans le but de prendre la relève des activités de A. La SPRL C se consacrera à la gestion des actifs mobiliers.

Dans une première phase, la SPRL A vend son activité à la SPRL B, devenant ainsi une société purement patrimoniale. Dans une deuxième phase, le demandeur souhaite apporter la SPRL A, à la société C qui procéderait également à la création d'une nouvelle société filiale dédiée à la réalisation d'un nouveau projet.

A l'examen de la demande, il est apparu que, peu de temps après la création de C, le demandeur a réalisé la vente d'une créance existante sur A à C. Le prix de la transaction a été payé immédiatement. A la question du pourquoi de cette transaction d'autant que A disposait des moyens nécessaires pour effacer cette dette, le SDA n'a pas obtenu de réponse satisfaisante. Enfin il apparaît que l'objectif de l'opération, c.-à-d. financer grâce aux flux de disponibilités de la société patrimoniale A vers C le nouveau projet de construction, n'est pas atteint. Le plan financier montre que la société patrimoniale A, elle-même, sera en perte et a fortiori ne dispose pas des moyens nécessaires pour financer les autres sociétés.

Cas 4

La SA A est une société holding qui détient toutes les actions, sauf une, des SA B, SA C et SA D. La SA A détient également un portefeuille immobilier important et a une activité limitée. Les actions de la SA A sont détenues par Monsieur et Madame X (2% chacun) et leurs 3 enfants (32% chacun). SA B et C sont des sociétés opérationnelles tandis que la SA D est une société dormante.

Les 3 enfants souhaitent apporter leurs actions de la SA A à la société dormante D. Ensuite la SA A vendra ses actions SA B et C à la SA D.

De la motivation invoquée, la nouvelle structure devrait permettre aux 3 enfants de continuer à travailler ensemble au sein du groupe, toutefois en fonction de leurs compétences dans 1 des 3 sociétés opérationnelles.

En outre, l'objectif de l'opération est de mettre en place une structure transparente, de permettre une séparation du patrimoine immobilier et du risque d'exploitation, ainsi que la centralisation de la gestion et la planification successorale.

Plus précisément, l'opération conduit à une permutation de position des SA A et D dans l'organigramme. Il y a actuellement avant opération un holding central (SA A). La présence de biens / actions dans la société holding n'est pas considérée par le SDA comme une situation à risque. Une activité limitée peut également être menée dans la SA D.

Cas 5

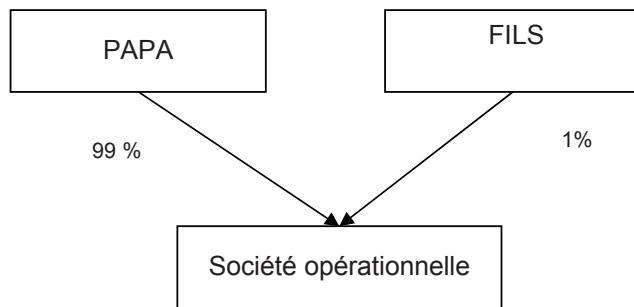
Apport par le père et par le fils, de leur participation respective détenue dans la société familiale opérationnelle à une holding à constituer. Chacun apportant sa participation, le capital de la holding aurait été détenu dans les mêmes proportions que l'opérationnelle. Les demandeurs arguaient que cette opération aurait permis la transmission de l'entreprise au fils, dans les meilleures conditions possibles, eu égard aux circonstances et aux volontés familiales via des réductions de capital de la holding (et/ou rachat d'actions propres) ultérieures (càd après le moratoire de trois ans prévu par la QP Van Campenhout).

Il se serait agit d'abaisser suffisamment la valeur de la société pour rendre possible le rachat ultérieur des parts du père, par le fils.

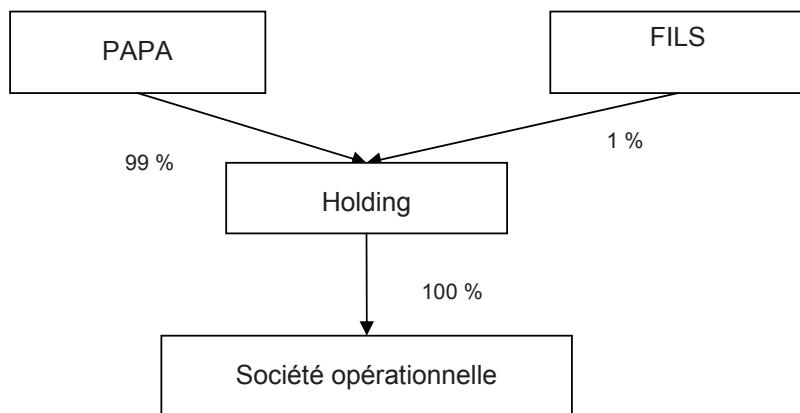
Les demandeurs invoquaient la problématique de la transmission de l'entreprise familiale, en l'espèce, au fils déjà actif dans la société, et ce, tenant compte du fait que le papa voulait préserver ses propres intérêts financiers, ceux de son épouse et de leur fille non active dans la société, mais qu'il ne souhaitait pas se retirer immédiatement.

Le collège a relevé l'inadéquation entre la voie choisie par la famille et l'objectif poursuivi (sortie à terme du père et préservation des intérêts patrimoniaux de chacun : parents, fils, fille,). Le collège a refusé l'opération en raison des réductions de capital successives qu'elle aurait impliquée et du risque élevé (résultat aléatoire) qu'elle aurait représenté.

Avant opération



Après opération



- **Valorisation**

Le demandeur est propriétaire d'actions de deux sociétés d'exploitation A et B. La SA B est propriétaire du bien immobilier servant à l'exercice de l'activité.

L'opération consiste en l'apport de la SA A et SA B à une société holding nouvellement créée. Le SDA ne relève aucun problème concernant l'opération elle-même. La motivation citée était acceptable. Un rapport d'évaluation a été présenté et a conduit à un certain nombre de commentaires. Le demandeur a opté pour une évaluation basée sur une seule méthode en l'occurrence la valorisation selon la méthode de "Multiple Market". Pour déterminer les multiples, il est d'usage de se référer aux sociétés cotées en bourse dans des secteurs similaires. L'évaluation fournie par le demandeur n'a pas été acceptée par le SDA vu que seulement 1 méthode a été utilisée qui, de plus, a adopté des multiples établis pour des entreprises pas totalement comparables.

7.16 C.D. - Dividende d'une SCI – RDT

Le SDA est d'avis que les revenus distribués par une SCI française ne peuvent pas être déduits à titre de RDT dans le chef de la société belge actionnaire (application de l'article 203, §1^{er}, al. 1^{er}, 1° CIR92).

7.17 TVA - Ventes sur plan d'appartements neufs présentées comme des opérations de rénovation ou de démolition /reconstruction.

La rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux prévoit un taux réduit de 6% pour les travaux immobiliers affectés à des logements privés.

La rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux prévoit quant à elle un taux réduit pour la démolition et la reconstruction conjointe de bâtiments d'habitation dans des zones urbaines.

A de nombreuses reprises, le SDA a été confronté à la situation suivante : un promoteur met en vente sur le marché des appartements neufs en proposant aux candidats acheteurs d'acquérir d'une part une quotité indivise dans un immeuble ancien (cette quotité correspondant à leur quote-part dans les parties communes après les travaux) appelé à être transformé ou démolí/reconstruit et de conclure de manière concomitante le contrat d'entreprise (au taux de 6 pc) portant sur la rénovation ou sur la démolition/reconstruction de cet immeuble.

D'autres variantes, impliquant deux sociétés liées – l'une vendant les quotités dans l'immeuble ancien et l'autre concluant le contrat d'entreprise de rénovation ou de démolition/reconstruction – ont aussi été présentées au SDA.

L'objectif poursuivi par la mise en place de ces montages est manifestement d'éviter le taux de TVA de 21% qui s'applique normalement à la vente d'immeubles neufs. Si un tel montage devait être accepté, la perception fiscale se limiterait à l'application d'un droit d'enregistrement sur la vente de l'immeuble ancien et à un taux réduit de 6% sur la valeur des travaux immobiliers.

Sur base des éléments de fait et de droit présentés dans les dossiers soumis, le SDA a toutefois estimé que la scission de l'opération en deux opérations était artificielle et ne correspondait ni à la réalité économique ni à l'intention des parties.

7.18 TVA - Taxation des locations immobilières

La location de biens immeubles est une prestation de services exemptée de la TVA par l'article 44, § 3, 2°, du CTVA, sauf dans les cas d'exception expressément visés par cette disposition.

La jurisprudence européenne définit la location immobilière comme une activité relativement passive, liée au simple écoulement du temps, par laquelle un bailleur confère à un preneur, moyennant une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit.

Dans l'interprétation de cette définition, le SDA a, par le passé, exclu du régime de l'exemption les contrats prévoyant la mise à disposition d'un bien immeuble

s'accompagnant d'une implication active du bailleur dans les activités du locataire ou d'une certaine ingérence dans la manière d'user du bien immeuble ou d'organiser ses activités au sein de celui-ci, , ou encore les contrats prévoyant la fourniture de services supplémentaires au locataire. La taxation de ces mises à disposition autorisait alors le bailleur à déduire les taxes en amont grevant notamment la construction ou l'acquisition de ces biens immeubles.

Compte tenu des développements récents de la jurisprudence (v. notamment arrêts de la Cour de justice du 27 septembre 2012, affaire C-392/11, de la Cour de Cassation du 4 juin 2010 et de la Cour d'Appel d'Anvers du 13 mars 2012), le SDA a quelque peu revu son point de vue en la matière en considérant dorénavant que la circonstance que le bailleur fournit des services qui restent accessoires à la mise à disposition des locaux ou qu'il impose des restrictions quant à l'utilisation de l'immeuble (quant à sa destination, quant aux heures d'ouvertures,...), n'a pas pour effet de faire sortir la convention de la notion de location immobilière exemptée, n'ouvrant pas droit à déduction.

8 STATISTIQUES RELATIVES AUX DEMANDES INTRODUITES EN 2012

8.1 Introduction

On trouvera ci-après quelques statistiques relatives au système généralisé des décisions anticipées.

8.2 Demandes introduites en 2012

8.2.1 Demandes introduites

Tableau 1 : Demandes introduites de 2008 à 2012

2008			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	465	330	135
Dossiers traités	472	328	144
2009			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	500	364	136
Dossiers traités	543	398	145
2010			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	576	407	169
Dossiers traités	486	348	134
2011			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	592	445	147
Dossiers traités	635	472	163
2012			
DEMANDES	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	548	401	147
Dossiers traités	550	404	146

Tableau 2 : évolution du nombre de demandes de 2003 à 2012

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
241	217	375	570	553	465	500	576	592	548

*Tableau 3 : nature des demandes introduites***DEMANDES: INTRODUCTION - PERIODE 2012**

	F	N	Total
CD	116	330	446
MELANGE	14	39	53
TVA	11	22	33
ENR/SUCC.	6	5	11
DOUANE	0	0	0
AUTRES	0	5	5
	147	401	548

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	16	89	105
CD - Prix de Transfert	23	62	85
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	11	17
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	15	62	77
CD - Rev.& Pr.Mobilier	9	11	20
CD - RDT & PV 192 CIR92	3	6	9
CD - Tonnagetax	0	3	3
CD - Stock Options	2	5	7
CD - Tax Shelter	8	3	11
CD - 205 Intérêts notionnels	0	3	3
CD - 205 Brevets	5	13	18
CD - Rémunérations	18	37	55
CD - Frais Professionnels	9	13	22
CD - Autres	15	49	64
TVA	12	24	36
Enregistrement	6	5	11
Douanes	0	0	0
Autres	0	5	5
	147	401	548

DEMANDES: DECISIONS - PERIODE 2012

	F	N	TOTAL
CD	113	328	441
MELANGE	13	40	53
TVA	9	19	28
ENR/SUCC.	11	9	20
DOUANE	0	1	1
AUTRES	0	7	7
	146	397	550

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	18	106	124
CD - Prix de Transfert	26	71	97
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	4	8	12
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	14	52	66
CD - Rev.& Pr.Mobilier	11	10	21
CD - RDT & PV 192 CIR92	2	5	7
CD - Tonnagetax	0	3	3
CD - Stock Options	2	5	7
CD - Tax Shelter	7	3	10
CD - 205 Intérêts notionnels	0	5	5
CD - 205 Brevets	7	12	19
CD - Rémunérations	16	29	45
CD - Frais Professionnels	8	15	23
CD - Autres	10	43	53
TVA	10	20	30
Enregistrement	11	9	20
Douanes	0	1	1
Autres	0	7	7
	146	404	550

8.2.2 Délai de décision

La durée de traitement des décisions anticipées prises durant l'année 2012 s'élève en moyenne à 67 jours calendrier.

8.2.3 Nature des décisions

Tableau 4 : Nature des décisions prises en 2012

Mixte	4	0,7%
Favorable	481	87,5%
Défavorable	4	0,7%
Irrecevable	3	0,5%
Désistement	58	10,5%

8.3 Demandes de « prefilings »

Tableau 5 : Evolution du nombre de demandes de prefilings de 2008 à 2012

2008			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	689	462	227
Dossiers traités	636	425	211
2009			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	742	524	218
Dossier traités	708	495	213
2010			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	866	627	239
Dossier traités	705	510	195
2011			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	951	640	311
Dossier traités	794	609	185
2012			
PREFILINGS	TOTAL	NEERLANDAIS	FRANCAIS
Dossiers introduits	941	614	327
Dossier traités	852	627	225

*Tableau 6 : nature des demandes de prefiling introduites***PREFILINGS: INTRODUCTION - PERIODE 2012**

	F	N	TOTAL
CD	252	478	730
MELANGE	27	73	100
TVA	37	44	81
ENR/SUCC.	9	16	25
DOUANE	1	0	1
AUTRES	1	3	4
	327	614	941

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	31	107	138
CD - Prix de Transfert	31	51	82
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	2	6	8
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	21	71	92
CD - Rev.& Pr.Mobilier	23	25	48
CD - RDT & PV 192 CIR92	6	12	18
CD - Tonnagetax	0	1	1
CD - Stock Options	4	3	7
CD - Tax Shelter	9	4	13
CD - 205 Intérêts notionnels	0	7	7
CD - 205 Brevets	3	7	11
CD - Rémunérations	13	45	58
CD - Frais Professionnels	10	21	31
CD - Autres	24	49	73
TVA	39	47	86
Enregistrement	9	16	25
Douanes	1	0	1
Autres	1	3	4
Indéterminé	100	139	239
	327	614	941

PREFILINGS: CLOTURE - PERIODE 2012

	F	N	TOTAL
CD	171	477	648
MELANGE	22	79	101
TVA	23	45	68
ENR/SUCC.	9	21	30
DOUANE	0	0	0
AUTRES	0	5	5
	225	627	852

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	27	113	140
CD - Prix de Transfert	19	70	89
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	2	11	13
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	14	74	88
CD - Rev.& Pr.Mobilier	12	21	33
CD - RDT & PV 192 CIR92	4	7	11
CD - Tonnagetax	0	1	1
CD - Stock Options	2	6	8
CD - Tax Shelter	3	7	10
CD - 205 Intérêts notionnels	1	7	8
CD - 205 Brevets	3	11	15
CD - Rémunérations	9	44	53
CD - Frais Professionnels	8	16	24
CD - Autres	6	66	72
TVA	27	48	75
Enregistrement	9	21	30
Douanes	0	0	0
Autres	0	5	5
Indéterminé	79	99	178
	225	627	852

PARTIE II : REGULARISATIONS

1. Cadre légal

- Les articles 121 à 127 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 30.12.2005, 2^{ème} édition)
- Arrêté royal du 8 mars 2006 portant création du « Point de contact-régularisation » au sein du Service public fédéral Finances (MB du 15.03.2006, 2^{ème} édition)
- Arrêté royal du 9 mars 2006 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 15.03.2006 – 2^{ème} édition)

2. Statistiques 2012

Tableau 1 : déclarations reçues en 2012 et montants déclarés par matière

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Rev. Prof.	TVA	Autres	Total
2349	23.706.259,62	3.816.396,27	511.851.475,37	539.374.131,26

Tableau 2 : nombre de dossiers et montants régularisés en 2012

Montants régularisés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	Total
1299	13.255.646,70	3.845.195,01	263.116.096,42	280.216.938,13

3. Statistiques 2006 - 2012

1. Le nombre de déclarations souscrites : 9657

1.1 Le montant des bases imposables déclarées :

Bases imposables déclarées			
Revenus professionnels	Tva	Autres	Total
€ 274.137.053,90	€ 46.110.263,59	€ 2.071.023.316,32	€ 2.391.270.633,81

1.2 Le nombre de dossiers régularisés, le montant des prélèvements perçus et sa répartition :

Nombre de dossiers régularisés : 7953

Montant des prélèvements				
Rev. prof.	Taxe communale	Taxe agglo	Tva	Rev. mobiliers
€ 75.032.853,87	€ 15.909.596,44	€ 634.554,19	€ 9.121.592,93	€ 365.398.182,56
Succession	Enregistrement	Rev. immobiliers	Autres	Total
€114.729.136,98	€ 186.429,24	€ 3.546.173,10	€ 370.362,49	€ 584.928.881,81

1.3 Les impôts régionaux et leur répartition :

Impôts régionaux		
	Succession	Enregistrement
Flandre	€ 65.070.849,83	€ 15.121,22
Wallonie	€ 24.311.125,50	€ 0,00
Bruxelles	€ 17.237.360,24	€ 137.500,00
Total	€ 106.619.335,57	€ 152.621,22

4. Commentaire

La disparité importante entre les montants déclarés (tableau 1) et les montants régularisés (tableau 3) provient essentiellement du fait qu'une très grande partie des montants déclarés l'a été en décembre de sorte qu'il n'a pas été possible de les régulariser la même année. Ce nombre important de demandes de régularisation durant le mois de décembre résulte de l'annonce par le gouvernement de mettre fin au régime de régularisation en 2014 en passant par une augmentation des pénalités en 2013.

TABLE DES MATIERES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1. Introduction.....	2
2. Historique	3
2.1 Commission des accords fiscaux préalables	3
2.1.1 Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa CIR 92).	3
2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	3
2.2 Service des décisions anticipées (application AR 03.05.1999)	3
2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution).....	4
3. Système généralisé de décisions anticipées.....	6
3.1 Définition	6
3.2 Délai d'introduction et décision	6
3.3 Cas exclus	7
3.4 Matières exclues	7
3.5 Durée de la décision anticipée	8
4. Description fonctionnelle.....	9
4.1 Service compétent	9
4.2 Pouvoir de décision	9
4.3 Traitement des demandes	9
4.3.1 Généralités	9
4.3.2 Système de "prefiling meetings"	10
4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale.....	10
4.3.4 Organigramme du SDA.....	11
4.3.5 Collaborateurs	14
4.3.6 Publication des décisions.....	14
5. Lacunes constatées par le SDA dans le droit positif belge.....	15
5.1 C.D. - Thin Cap.....	15
5.2 C.D. - SICAV institutionnelle – précompte mobilier.....	16
5.3 C.D. - Titres à revenus fixes.....	16
5.4 TVA – Article 44, § 3, 2° du CTVA – Exception à l'exemption relative à la location immobilière de machines et outillages fixés à demeure.....	17
5.5 TVA – Article 11 du CTVA	17
6 Décisions présentant un intérêt particulier.....	19
6.1 C.D. - Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage (Loi-programme 02.08.2002 articles 115 à 127, modifié par LP dd. 27.12.2004).....	19
6.2 C.D. - Profit Participating Loan 'PPL'	20
6.3 C.D. - Société d'investissement.....	20
6.4 C.D. - Young Innovative Company.....	21
6.5 C.D. - Plus-values internes sur actions.....	21
6.6 TVA – Notion d'enseignement – coaching scolaire.....	21
6.7 Droits d'enregistrement et de succession: foundation.....	22

7	Opérations soumises au SDA mais non acceptées.....	25
7.1	C.D. - Réorganisations.....	25
7.2	C.D. - Prix de Transfert.....	29
7.3	C.D. - Abandon de Crédit (Art. 26, 49, 79 et 207, §2 WIB 92).....	32
7.4	C.D. - Régime de détermination des bénéfices provenant de la navigation maritime en fonction du tonnage (Loi Programme 02.08.2002 articles 115 à 127, modifié par LP dd. 27.12.2004).....	34
7.5	C.D. - Taxation étalée.....	34
7.6	C.D. - Extinction d'un droit de superficie – avantage en nature.....	34
7.7	C.D. - Habitation – Avantage de toute nature.....	35
7.8	C.D. - Rétrocession de rémunérations par un des dirigeants d'entreprise.....	35
7.9	C.D. - Déductibilité des frais de gestion.....	36
7.10	C.D. - Options sur actions – Loi du 26.03.1999.....	37
7.11	C.D. - Plan d'actions avec décote.....	37
7.12	C.D. - Plus-value sur actions – convention préventive de la double imposition.....	37
7.13	C.D. - Vente d'une société de liquidités.....	37
7.14	C.D. - Réduction de capital – art. 344 CIR 92	38
7.15	C.D. - Plus values (internes), application de l'article 90, 9°, premier tiret, CIR 92.....	40
7.16	C.D. - Dividende d'une SCI – RDT.....	69
7.17	TVA – Ventes sur plan d'appartements neufs présentées comme des opérations de rénovations ou de démolition / reconstruction.....	69
7.18	TVA – Taxation des locations immobilières.....	69
8.	Statistiques relatives aux demandes introduites en 2012.....	71
8.1	Introduction.....	71
8.2	Demandes introduites en 2012	71
8.2.1	Demandes introduites.....	71
8.2.2	Délais de décision	75
8.2.3	Nature des décisions.....	75
8.3	Demandes de « prefilings »	75

PARTIE II : REGULARISATIONS

1.	Cadre légal	78
2.	Statistiques 2012.....	78
3.	Statistiques 2006 - 2012	79
4.	Commentaire.....	79

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

30 mai 2013

RAPPORT ANNUEL 2012

**du service des décisions anticipées
en matière fiscales
(SPF FINANCES)**

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

30 mei 2013

JAARVERSLAG 2012

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

6242

N-VA	:	<i>Nieuw-Vlaamse Alliantie</i>
PS	:	<i>Parti Socialiste</i>
MR	:	<i>Mouvement Réformateur</i>
CD&V	:	<i>Christen-Démocratique en Vlaams socialistische partij anders</i>
sp.a	:	<i>Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen</i>
Ecolo-Groen	:	<i>Open Vld</i>
Open Vld	:	<i>Open Vlaamse liberalen en democraten</i>
VB	:	<i>Vlaams Belang</i>
cdH	:	<i>centre démocrate Humaniste</i>
FDF	:	<i>Fédéralistes Démocrates Francophones</i>
LDD	:	<i>Lijst Dedecker</i>
MLD	:	<i>Mouvement pour la Liberté et la Démocratie</i>
INDEP-ONAFH	:	<i>Indépendant-Onafhankelijk</i>

<i>Abréviations dans la numérotation des publications:</i>		<i>Afkortingen bij de nummering van de publicaties:</i>	
<i>DOC 53 0000/000:</i>	<i>Document parlementaire de la 53^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif</i>	<i>DOC 53 0000/000:</i>	<i>Parlementair document van de 53^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer</i>
<i>QRVA:</i>	<i>Questions et Réponses écrites</i>	<i>QRVA:</i>	<i>Schriftelijke Vragen en Antwoorden</i>
<i>CRIV:</i>	<i>Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)</i>	<i>CRIV:</i>	<i>Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)</i>
<i>CRABV:</i>	<i>Compte Rendu Analytique (couverture bleue)</i>	<i>CRABV:</i>	<i>Beknopt Verslag (blauwe kaft)</i>
<i>CRIV:</i>	<i>Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)</i>	<i>CRIV:</i>	<i>Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)</i>
<i>PLEN:</i>	<i>Séance plénière</i>	<i>PLEN:</i>	<i>Plenum</i>
<i>COM:</i>	<i>Réunion de commission</i>	<i>COM:</i>	<i>Commissievergadering</i>
<i>MOT:</i>	<i>Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)</i>	<i>MOT:</i>	<i>Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)</i>

<i>Publications officielles éditées par la Chambre des représentants</i>	<i>Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers</i>
<i>Commandes:</i> <i>Place de la Nation 2</i> <i>1008 Bruxelles</i> <i>Tél. : 02/ 549 81 60</i> <i>Fax : 02/549 82 74</i> <i>www.lachambre.be</i> <i>courriel : publications@lachambre.be</i>	<i>Bestellingen:</i> <i>Natieplein 2</i> <i>1008 Brussel</i> <i>Tel. : 02/ 549 81 60</i> <i>Fax : 02/549 82 74</i> <i>www.dekamer.be</i> <i>e-mail : publicaties@dekamer.be</i>

FOD FINANCIËN

**Dienst voorafgaande
beslissingen in fiscale zaken**

JAARVERSLAG 2012

jaarverslag DVB 2012
1/79

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1 INLEIDING

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

2 HISTORIEK

2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden

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

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

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

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

2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten

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

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

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

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

De Dienst voorafgaande beslissingen had dus een drievoudige opdracht:

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

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

Tenslotte moest de Dienst de volgende verslagen opstellen :

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

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

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

Deze bepalingen moeten tot een gesystematiseerde en eenvormige praktijk leiden inzake de behandeling van de aanvragen om voorafgaande beslissing, met inachtneming van de verdragen en de wettelijke en reglementaire beschikkingen, alsmede van de normen en richtlijnen op internationaal vlak en met name van de EU en de OESO.

De wettelijke en reglementaire bepalingen die het nieuwe stelsel regelen zijn de volgende:

- de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 31.12.2002, tweede editie) – hierna “de Wet” genoemd;

- het Koninklijk besluit van 9.1.2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de Wet (BS 15.1.2003, tweede editie);
- het Koninklijk besluit van 17.1.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.1.2003, derde editie);
- het Koninklijk besluit van 30.1.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.2.2003);
- het Ministerieel besluit van 15.5.2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.6.2003).

Overeenkomstig art. 7 van het KB van 30.1.2003 werden opgeheven:

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

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

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

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

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

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

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

3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 Definitie :

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

3.2 Termijn voor indiening en beslissing

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

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

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

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

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

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

De termijn van drie maanden wordt dus in de praktijk door de DVB beschouwd als een richttermijn. Het is echter de intentie van de DVB om beslissingen te treffen binnen deze termijn van drie maanden. In bepaalde gevallen kan die termijn echter onmogelijk gerespecteerd worden (inzonderheid m.b.t. dossiers met een belangrijke precedentwaarde, die uitvoerige correspondentie of overleg met de aanvrager of een globaal overleg tussen verschillende onderdelen van de FOD Financiën vereisen).

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

3.3 Uitgesloten gevallen

Een voorafgaande beslissing kan niet worden gegeven wanneer:

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

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

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

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

3.4 Uitgesloten materies

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

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

1. *de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;*
2. *de bedragen en percentages ;*
3. *de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;*
4. *de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld met inbegrip van de collectieve procedures;*

5. de bepalingen of gebruiken welke overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de Minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;
6. de bepalingen welke sancties, boetes, belastingverhogingen en –vermeerderingen instellen;
7. de forfaitaire grondslagen van aanslag

3.5 Duur van de voorafgaande beslissing

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

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

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

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

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

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

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

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

4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 Bevoegde dienst

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

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

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Wetstraat 24
1000 Brussel

Tel. 0257 938 00
Fax. 0257 951 01

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

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

4.2 Beslissingsbevoegdheid

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

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

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

4.3 Behandeling van de aanvragen

4.3.1 Algemeen

In tegenstelling tot de werking van de DVB tussen 1 januari 2003 en 31 december 2004, behandelt de vernieuwde DVB alle aanvragen volstrekt autonom.

Het is echter niet uitgesloten dat gebruik wordt gemaakt van artikel 5 van het KB van 13 augustus 2004.

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

In sommige gevallen (bvb voor principekwesties, voor het bepalen van de verhouding privé – beroep van een onroerend goed) doet de DVB dan ook beroep op andere ambtenaren van de FOD Financiën ten einde van hen een advies te verkrijgen. Indien de DVB het niet eens is met dit advies dan zal overleg worden gepleegd want het is immers niet wenselijk dat de

diensten van Financiën uiteenlopende standpunten innemen. De DVB is echter niet verplicht om dit advies te volgen en neemt de uiteindelijke beslissing.

4.3.2 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 plaats gevonden, 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 « profiling » kan de aanvrager geen beslissing bekomen van de DVB.

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

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

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

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

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

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

De DVB tracht steeds om binnen de 15 werkdagen na het indienen van een aanvraag een eerste vergadering met de aanvrager te organiseren. Op deze eerste vergadering is dikwijls het collegelid-dossierverantwoordelijke aanwezig. Tijdens deze eerste vergadering wordt,

natuurlijk, de aanvraag reeds ten gronde besproken en worden er ook afspraken gemaakt m.b.t. de timing voor de behandeling van het dossier.

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

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

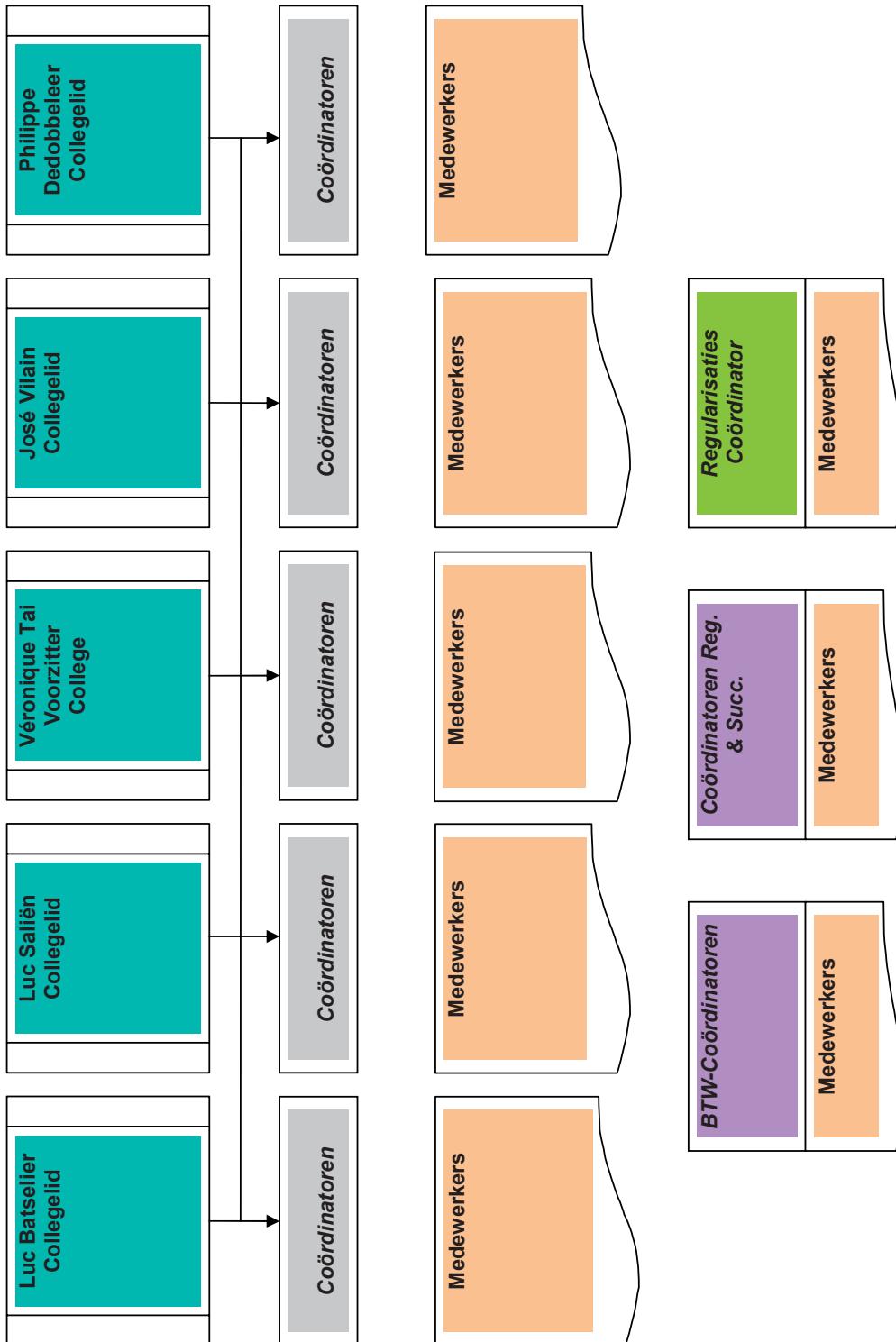
Na goedkeuring door het betrokken Collegelid wordt het dossier dan op de agenda van het College geplaatst.

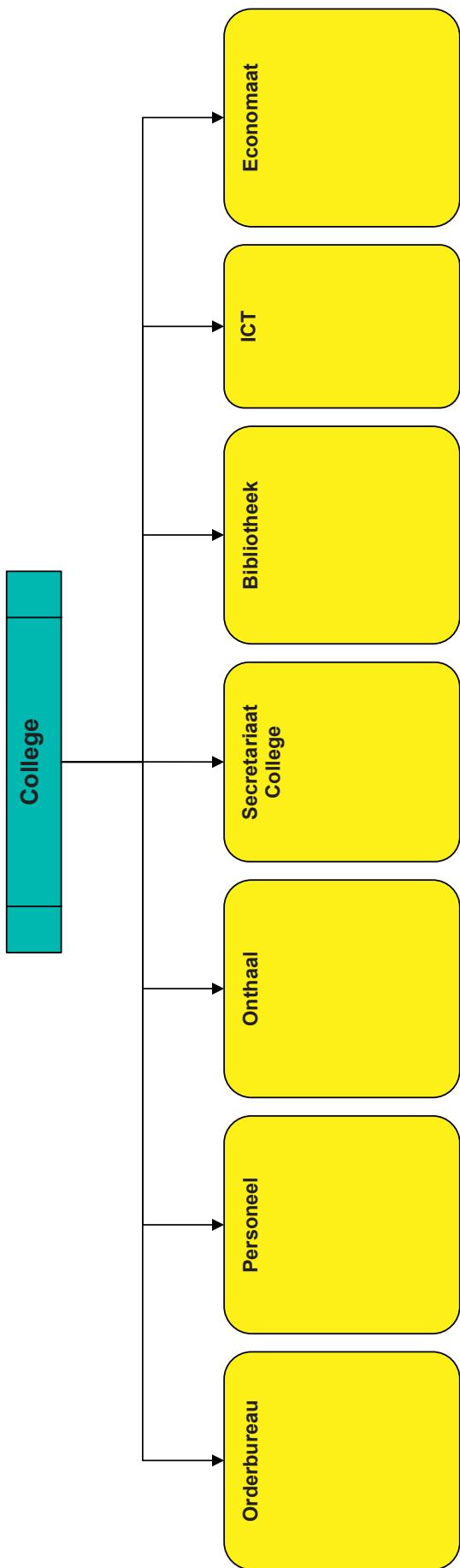
Het College vergadert wekelijks op dinsdag. In vakantieperiodes werd rekening gehouden met de aanwezigheid van de Collegeleden om de frequenties van de vergaderingen vast te leggen.

4.3.4 Organogram van de DVB

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

Het college bestond in 2012 uit 5 leden, drie franstaligen en twee nederlandstaligen.





4.3.5 Medewerkers

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

Op 31.12.2012 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	38	Directe belastingen	29
BTW	4	BTW	4
Patrimoniumdocumentatie	5	Patrimoniumdocumentatie	3
Douane en accijnzen	1	Douane en accijnzen	0
Niveau C	12	Niveau C	4
Totaal :	60	Totaal :	40

4.3.6 Publicatie van de beslissingen

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

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

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

5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

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

5.1 DB* - Thin cap

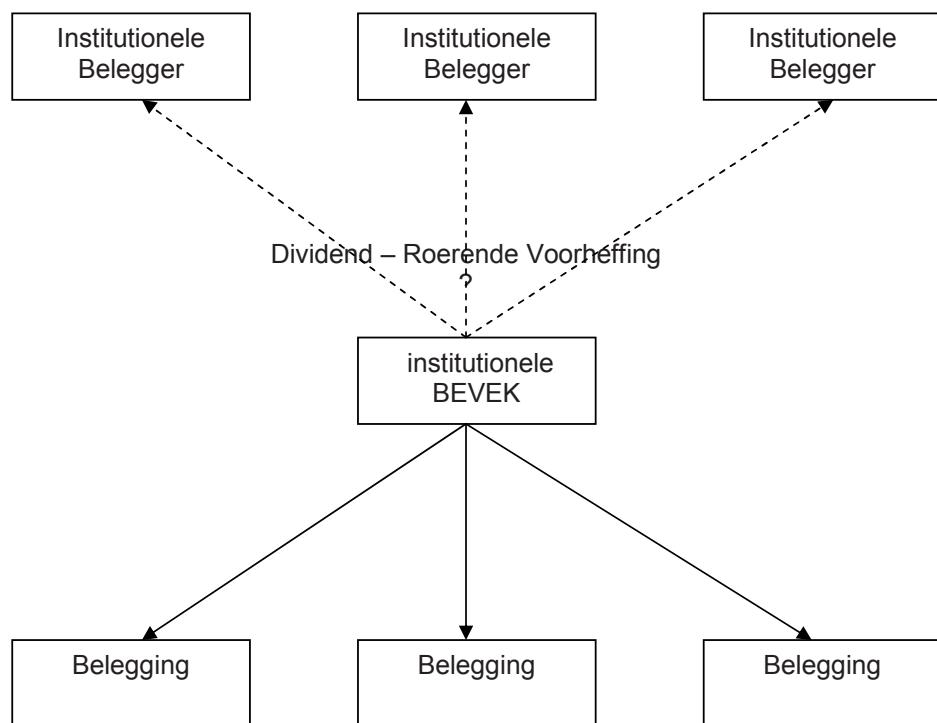
De nieuwe “thin cap”-wetgeving (artikelen 198, §1, 11° en 198, §3 en §4 WIB 92) leidt tot veel vragen over de interpretatie van de tekst. Enkele voorbeelden van de aangehaalde vragen :

- De nieuwe “thin cap”-regeling sluit onder meer vennootschappen voor roerende leasing uit van haar toepassingsgebied, tenminste wanneer deze erkend zijn onder het KB nr. 55 van 10 november 1967 tot regeling van het juridisch statuut der ondernemingen gespecialiseerd in financieringshuur. De vraag rijst waarom vennootschappen voor onroerende leasing niet evenzeer uitgesloten worden, aangezien de wet van 4 maart 2012 betreffende de centrale voor kredieten aan ondernemingen voor hen dezelfde erkenning toelaat.
- De nieuwe “thin cap”-regeling sluit onder meer onroerende leasing maatschappijen uit van haar toepassingsgebied, tenminste wanneer deze actief zijn in “de financiële sector”. De notie “financiële sector” wordt niet verder gedefinieerd. De memorie van toelichting bij de Programmawet (I) van 29.03.2012 schept onduidelijkheid, omdat zij refereert naar een “permanent prudentieel toezicht” door de BNB of de FSMA. Voor leasing is er echter nooit sprake van toezicht op individuele basis op een leasingvennootschap.
- De nieuwe “thin cap”-regeling definieert het in aanmerking te nemen eigen vermogen voor de 5:1 test. Bij de bepaling van dit vermogen lijkt het logisch de ondergrens te bepalen op het gestort kapitaal, ongeacht het bedrag van de overgedragen verliezen of het verlies van het boekjaar.
- De formele kapitaalvermindering (voor aanzuivering van verliezen) is onder de nieuwe “thin cap”-regeling nadelig behandeld, omdat het in aanmerking te nemen gestort kapitaal kleiner wordt voor de 5:1 test.
- De verwijzing naar artikel 56, §2, 2°, WIB 92 betreft enkel kredietinstellingen die als een rechtspersoon binnen de EER zijn gevestigd en hun inrichtingen binnen de EER. Een rechtspersoon gevestigd buiten de EER kan niet in aanmerking genomen worden als in artikel 56, §2, 2°, WIB 92 bedoelde kredietinstelling, zelfs al heeft hij een inrichting binnen de EER.

**directe belastingen*

5.2 DB - Institutionele BEVEK – roerende voorheffing

Verschillende aanvragen beoogden bevestiging dat de verzaking aan de inning van de roerende voorheffing opgenomen in artikel 106, §7 KB/WIB 92 ook van toepassing is voor dividenden van de institutionele BEVEK bedoeld in artikel 99 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, terwijl volgens een strikte lezing deze verzaking aan de inning van de roerende voorheffing enkel voorzien is bij dividenden van beleggingsvennootschappen als vermeld in de artikelen 114, 118 et 119quinquies van de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten.



Gezien de beoogde bepaling (art. 106, § 7 KB/WIB92) nog niet geactualiseerd is, heeft de DVB deze bevestiging niet kunnen afleveren.

5.3 DB - Vastrentende effecten

De DVB vestigt de aandacht op de nood aan een aanpassing van sommige teksten van het WIB 92 inzake de fiscaliteit van financiële producten (met name de artikelen 17 tot 22 WIB 92) als gevolg van de voortdurende evolutie en complexiteit die deze producten kenmerkt.

Talrijke vragen blijven bestaan inzake de toepassing van de artikelen 2, §1, 8°; 19, §2; 266 en 280 WIB 92 voor obligaties waarvan het rendement bij de uitgifte onvoorspelbaar is (rendementen die afhangen van de evolutie van een bepaalde beursindex of van bepaalde aandelen,...).

5.4 BTW - Artikel 44, § 3, 2°, WBTW - uitzondering op de vrijstelling voor onroerende verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines

Overeenkomstig artikel 135, lid 2, c) van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28/11/2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van btw (voorheen artikel 13, B, b), 3, van de Zesde Btw-Richtlijn), wordt de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines uitgesloten van de vrijstelling bedoeld in artikel 135, lid 1, l), van dezelfde richtlijn, die de verhuur en verpachting van onroerende goederen beoogt.

De verhuur van dergelijke goederen is bijgevolg onderworpen aan de belasting.

Deze communautaire bepaling, die door de Lidstaten moest omgezet zijn in hun nationaal recht ten laatste op 1 januari 1978 (cf. artikel 1 van de Zesde Btw-Richtlijn), is nog steeds niet opgenomen in het Belgisch Btw-Wetboek.

Hieromtrent dient te worden opgemerkt dat de jurisprudentie (z. arrest Becker, 19 januari 1982, zaak C-8/81, punt 49) en de rechtsleer een directe werking toeschrijven aan de bepalingen van een richtlijn die niet zijn omgezet in nationaal recht, wanneer deze bepalingen voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn. Deze directe werking houdt in dat het elke belanghebbende is toegestaan om zich direct op de bepalingen van de richtlijn te beroepen, teneinde ze op zijn specifieke situatie toe te passen, zonder dat de administratie zich ertegen kan verzetten, ook al zouden deze bepalingen niet omgezet zijn in het nationaal recht van de belanghebbende.

In een dossier waar de aanvrager de directe werking van art 135, 2^{de} lid, c) van de Richtlijn 2006/112/EG had ingeroepen heeft de DVB ingestemd op zijn aanvraag en beslist dat de verhuur van een volledig zelfstandige installatie zonnepanelen die onroerend uit hun aard zijn volledig met btw mocht belast worden en dat deze belaste verhuur recht op aftrek verleent van de voorbelasting met betrekking tot deze zonnepaneel installatie.

5.5 BTW - Artikel 11 van het Btw-Wetboek

Artikel 11 WBTW voorziet dat niet als een levering wordt beschouwd, de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de belasting, indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken. In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager voort te zetten. Artikel 18, § 3 WBTW is de tegenhanger van artikel 11 WBTW op het vlak van de diensten.

Deze bepalingen resulteren in de uitoefening, door de Belgische wetgever, van de mogelijkheid die aan de lidstaten werd gelaten door de artikelen 19 en 29 van Richtlijn 2006/112/EG om de handelingen die betrekking hebben op de overdracht van een onderneming of een bedrijfsafdeling daarvan, niet als een levering van goederen of een dienst te beschouwen.

Geen enkele uitzondering is voorzien wanneer de overdrager een belastingplichtige is zonder recht op aftrek, maar de richtlijn laat de mogelijkheid aan de lidstaten om maatregelen te nemen teneinde belastingfraude en –ontwijking of verstoring van de mededingen te voorkomen (bijvoorbeeld indien overdrager of overnemer over een verschillende mate van recht op aftrek zou beschikken (z. art. 19, tweede lid van de Richtlijn 2006/112/EG)), hetgeen de Belgische wetgever heeft vertaald in het uitsluiten van de toepassing van artikel 11 en 18, § 3 WBTW, wanneer de overnemer geen enkel recht op aftrek heeft.

Meer bepaald in het geval van overdracht tussen volledig vrijgestelde belastingplichtigen (bijvoorbeeld de opslorping van een bank, een verzekерingsmaatschappij of een vastgoedvennootschap door een andere bank, verzekeringsmaatschappij of vastgoedvennootschap, zonder recht op aftrek), zijn de artikelen 11 en 18, § 3 daarom uitgesloten in België.

Zeker wanneer een dergelijke handeling leveringen van goederen inhoudt, die uitsluitend ten behoeve van een op grond van artikel 44 WBTW vrijgestelde activiteit werden aangewend en als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten, of nog, wanneer het de overdracht van of het verlenen van rechten op een cliënteel betreft dat betrekking heeft op een op grond van dit artikel vrijgestelde activiteit, is er een vrijstelling voorzien door artikel 44, § 2, 13° WBTW.

Naast het feit dat de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 13° WBTW voor het cliënteel niet in overeenstemming is met de richtlijn (z. arrest C-242/08, Swiss RE Germany Holding GmbH, 22 oktober 2009), kan de Belgische formulering van artikelen 11 en 18, § 3 in de hierboven gegeven voorbeelden een btw genereren op de overgedragen elementen die diensten betreffen (bijvoorbeeld handelsmerken, brevetten, licenties, specifieke software), die niet zou kunnen worden afgetrokken door de overnemer met een vrijgestelde activiteit zonder recht op aftrek.

Dat is niet het beoogde doel van de richtlijn en was evenmin het doel van de Belgische wetgever. Niettemin staat de administratie in dergelijk geval toe dat de belasting niet wordt geheven, hetgeen evenwel een oplossing blijft.

In dezelfde zin heeft de DVB beslist dat de inbreng door een verzekeringsmaatschappij X aan twee nieuwe vennootschappen, X1 life en X2 no life, niet onder de toepassing mochten vallen van artikel 11 en 18, §3 WBTW gelet op het feit dat de twee inbrenggenietende vennootschappen belastingplichtigen waren zonder recht op aftrek.

De DVB heeft niettemin in het dossier toegestaan dat deze inbreng onder de toepassing viel van artikel 44, § 2, 13, WBTW ongeacht het feit dat sommige ingebrachte activa (bijvoorbeeld specifieke software) niet explicet bedoeld zijn door deze bepaling.

6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

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

6.1 DB - TONNAGEBELASTINGREGIME VOOR WINST UIT ZEESCHEEPVAART (PW 02.08.2002 artikelen 115 tot 127, gewijzigd bij PW dd. 27.12.2004)

Zeegaande, onbemande en niet-gemotoriseerde pontons

Vennootschap A zal haar activiteit uitoefenen met behulp van drijvende pontons.

Aangezien het niet-gemotoriseerde pontons betreft zal vennootschap A, teneinde in het vervoer te kunnen voorzien, gebruik maken van een sleepboot.

Voor het gebruik van een sleepboot zal een marktconforme vergoeding betaald worden aan een al dan niet verbonden onderneming.

Door het ontbreken van een definitie van het begrip "zeeschip" in de Programmawet van 2.8.2002 moet men zich voor de interpretatie richten tot artikel 1 van de Wet houdende Boek II van het Wetboek van Koophandel (Zeewet) en artikel 1 van de Wet betreffende de registratie van zeeschepen. Op basis van deze definities kunnen pontons worden aangemerkt als zeeschepen.

Uit het onderzoek is gebleken dat de schepen in belangrijke mate vanuit België beheerd zullen worden (matrix).

De verwijzing naar de activiteiten als bedoeld in art. 115 van de Programmawet van 2.8.2002 bevat ook de voorwaarde inzake EU Vlag. De schepen zullen onder EU vlag varen.

De vennootschap zal genieten van het tonnagetaksstelsel vanaf 1.1.xxxx.

Scheepsgrootte en 3 op 1 regel

Vennootschap A die reeds een beslissing heeft gekregen waarin bevestigd werd dat het bijzondere stelsel kan worden toegepast vanaf het boekjaar dat aanvangt op 1.1.xxxx wenst te vernemen of de scheepsgrootte een belemmering vormt voor de toepassing van de 3 op 1 regel vermeld in artikel 115 § 2, 2°, c van de Programmawet van 2.8.2002.

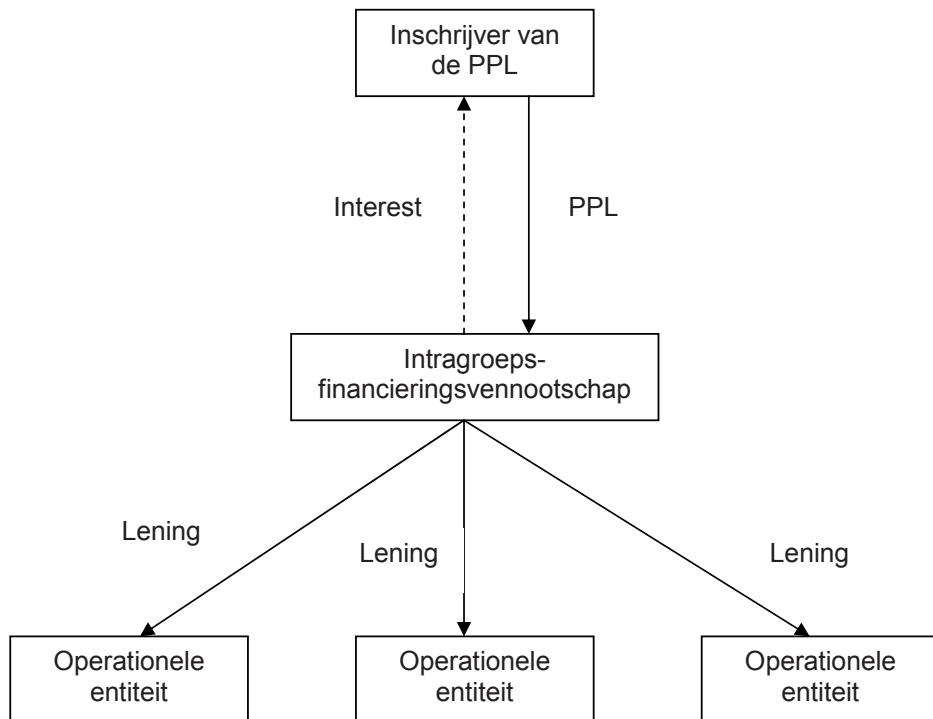
Met een groot schip in eigendom wenst de aanvrager een aantal kleinere schepen in te huren op time charter basis.

De scheepsgrootte van de schepen die op time charter basis worden ingehuurd vormen geen belemmering voor de toepassing van het stelsel van de berekening van de winst uit zeescheepvaart aan de hand van de tonnage in de zin van de Programmawet van 2.8.2002 mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die vennootschap A in tijd- of reischarter houdt niet meer bedraagt dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij beheert op een wijze als bedoeld in artikel 115, § 2, 2° a), waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien die mede-eigendom minstens 5 pct. beloopt.

6.2 DB - Profit Participating Loan "PPL"

Een groep van vennootschappen beschikt over een entiteit die instaat voor de financiering van verschillende leden van dezelfde groep.

Deze financieringsentiteit heeft een PPL uitgeschreven waarvan de vergoeding direct verbonden zal zijn aan de verkregen opbrengsten van de financieringsentiteit die voortkomen uit door haar toegekende leningen middels aan haar verstrekte middelen in het kader van de PPL.



Rekening houdende met de PPL modaliteiten en de gelopen risico's door de financieringsvennootschap, heeft de DVB beslist dat de door de financieringsvennootschap betaalde vergoeding:

- kwalificeert als interest,
- een aftrekbare beroepskost is en
- in overeenstemming is met het arm's length principe.

Het bestaan van niet-fiscale redenen rechtvaardigt de verrichting zoals uiteengezet. De DVB heeft bevestigd dat artikel 344, §1 WIB 92 aldus niet van toepassing is.

6.3 DB - Beleggingsvennootschap

De oprichting van een compartiment van een institutionele bevek naar Belgisch recht met slechts één belegger brengt de pluraliteit van beleggers (vereist voor de aanmerking als beleggingsvennootschap voor artikel 185bis WIB 92) niet in het gedrang, daar deze eis te beoordelen is op het niveau van de rechtspersoon.

6.4 DB - Young Innovative Company

Krachtens artikel 275³, §1, 3de lid, 2°, a, WIB 92 is één van de voorwaarden om als Young Innovative Company (YIC) in aanmerking te komen dat het gaat om een "kleine vennootschap", zoals bedoeld in artikel 15, §1, van het Wetboek van de Vennootschappen (W. Venn.).

In het WIB 92 werden alle andere verwijzingen naar artikel 15, §1, W. Venn. evenwel vervangen door een verwijzing naar artikel 15 W. Venn. Hierdoor moet de definitie in een ruimere context, d.i. op geconsolideerde basis, worden bekeken en moet ook rekening gehouden worden met de criteria van de met de betrokken vennootschap verbonden vennootschappen (artikel 11 W. Venn.).

De DVB is van oordeel dat de wettekst van artikel 275³, §1, 3de lid, 2°, a, WIB 92 voldoende duidelijk is en dus niet vatbaar voor interpretatie.

Voor de beoordeling van een YIC moet rekening gehouden worden met de criteria vermeld in artikel 15, §1, W. Venn. en dient er dus geen aftoetsing te gebeuren van de criteria op een, krachtens artikel 15 W. Venn. in zijn geheel, geconsolideerde basis.

6.5 DB - Interne meerwaarde op aandelen

De heer X en de heer Y zijn aandeelhouder van 3 werkvennootschappen. Zij wensen hun aandelen te centraliseren in de bestaande holding BVBA M. Vervolgens zullen zij de aandelen van de centrale holding inbrengen in hun bestaande persoonlijke holdingvennootschappen, die reeds een participatie aanhouden in de groepsvennootschappen.

Aangezien de heer X meer aandelen bezit dan de heer Y, zal de heer X een deel van zijn aandelen verkopen aan de centrale holding BVBA M. De resterende aandelen worden ingebracht. Deze gecombineerde verrichting (inbreng en verkoop) heeft als doel een 50/50 verhouding te bekomen.

6.6 BTW - Begrip onderwijs - coachingdiensten

Het artikel 132, 1ste lid, j) van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde stelt van de belasting vrij de lessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school –of universitair onderwijs.

Deze bepaling is omgezet in Belgisch recht door artikel 44, §2, 4°, 2de zin, WBTW dat van de belasting vrijstelt het geven door leerkrachten van lessen met betrekking tot school –of universitair onderwijs, beroepsopleiding of –herscholing.

In haar arrest van 14 juni 2007 in de zaak C-445/05, Werner Haderer/Finanzamt Wilmersdorf, heeft het Hof van Justitie verduidelijkt dat het begrip «school –of universitair onderwijs» zich niet alleen beperkt tot onderwijs dat leidt tot een examen ter verkrijging

van een kwalificatie of waardoor een opleiding kan worden verkregen met het oog op de uitoefening van een beroepsactiviteit, maar ook andere activiteiten omvat waarin aan scholen of universiteiten les wordt gegeven ten einde de kennis en de vaardigheden van leerlingen of studenten te ontwikkelen, op voorwaarde dat die activiteiten niet een louter recreatief karakter hebben.

Aangezien deze vrijstelling ook geldt voor lessen die particulier door docenten worden gegeven heeft de DVB, overeenkomstig de verduidelijking van het Hof van Justitie en afwijkend van de bestaande administratieve visie, beslist dat de coachingdiensten die aan hoogbegaafde studenten worden aangeboden en die bestaan uit adviezen met betrekking tot de methodologie van het werk op school, uit collectieve en individuele coaching en uit begeleide studie, onder het begrip onderwijs vallen zoals gedefinieerd door het HvJ en dus vrijgesteld zijn overeenkomstig artikel 44, §2, 4°, 2de zin, WBTW.

6.7 Registratie –en Successierechten : fondsen

Het College heeft beslissingen genomen betreffende Belgische private stichtingen. In beide gevallen betrof het de analyse van de fiscale gevolgen van de oprichting van een private stichting, zowel op het vlak van inkomstenbelastingen als op het vlak van registratie- en successierechten.

In één van deze gevallen werd de private stichting opgericht door een vrouw die het welzijn en de opvoeding van bepaalde leden van haar familie wenste te verzekeren. De fiscale behandeling kan als volgt worden samengevat:

Heffing op de oprichtingsakte

Het recht van 7 % zal worden geheven op de notariële oprichtingsakte van de private stichting. Het vermogen van deze private stichting was uitsluitend samengesteld uit roerende goederen.

De betaling van een registratierecht sluit de toepassing van artikel 7 W. succ. uit in geval van overlijden van de stichtster binnen de drie jaar na de oprichtingsakte.

De betaling van een registratierecht sluit de toepassing van artikel 8 W. succ. uit (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

Heffing op de inbrengen gedaan na de oprichting van de private stichting

Deze inbrengen zijn slechts aan het schenkingsrecht onderworpen:

- indien ze verplicht registreerbaar zijn (onroerende goederen);
- indien ze vrijwillig ter registratie worden aangeboden;
- indien de inbrenger overlijdt binnen de drie jaar na zijn niet geregistreerde inbreng (artikel 7 W. succ.).

Zo kan artikel 7 W. succ. enkel maar van toepassing zijn indien de inbrenger overlijdt binnen de drie jaar na zijn inbreng en indien deze inbreng niet werd geregistreerd.

Indien daarentegen de inbrengakte wel geregistreerd werd en onderworpen aan een heffing van 7 %, dan wordt artikel 7 W. succ. buiten spel gezet in het geval van overlijden van de inbrenger binnen de drie jaar na zijn inbreng.

De betaling van een registratierecht sluit de toepassing van artikel 8 W. succ. uit (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

Heffing op de uitkeringen (aan de begunstigden) tijdens het leven van de stichtster

De raad van beheer van de private stichting die tot de uitkering beslist heeft niet de hoedanigheid van schenker vermits deze geen enkel begiftigingsintentie heeft. Bij het doen van een uitkering beperkt de raad van beheer zich tot het uitvoeren van een doelstelling welke in de oprichtingsakte van de private stichting werd neergelegd. Er kan geen sprake zijn van schenkingsrechten.

Heffing op de uitkeringen (aan de begunstigden) na het overlijden van de stichtster

Artikel 7 W. succ. is niet van toepassing voor wat betreft de goederen die werden ingebracht bij de oprichtingsakte van de private stichting. Deze akte is namelijk een notariële akte die aanleiding geeft tot de heffing van het recht van 7 %.

Artikel 7 W. succ. is eveneens niet van toepassing voor wat betreft de inbrengen die bij authentieke akte werden gedaan na de oprichting van de private stichting. Het recht van 7 % zal er op verschuldigd zijn.

Artikel 7 W. succ. zal wel van toepassing zijn indien de inbrengen in de private stichting plaatsvinden via andere technieken dan de notariële akte, te weten de handgift of de onrechtstreekse schenking via bankoverschrijving. Dan moet de inbrenger nog steeds binnen de drie jaar na zijn inbreng overlijden.

Artikel 8 W. succ. is niet van toepassing. Deze bepaling vereist namelijk dat het beding vervat zit in een overeenkomst. De rechten van de begunstigden van een private stichting zijn echter het gevolg van een éénzijdige rechtshandeling en niet van een overeenkomst. Artikel 8 stelt bovendien een fictie in en moet beperkend worden geïnterpreteerd.

Heffing op de ontbinding van de stichting met recht van terugname

Artikel 28, 6° van de wet van 27 juni 1921 op de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen bepaalt: "De statuten kunnen evenwel erin voorzien dat, wanneer het belangeloos doel van de stichting is verwezenlijkt, de stichter of zijn rechthebbenden een bedrag gelijk aan de waarde van de goederen of de goederen zelf terugnemen die de stichter aan de verwezenlijking van dat doel heeft besteed".

Indien de stichtster in leven is op het moment van de ontbinding dan zullen de sommen of goederen naar haar vermogen terugkeren ten gevolge van dit recht op terugname. De terugkeer van de goederen naar de stichtster gebeurt niet op grond van een schenkingsovereenkomst maar vindt zijn oorsprong in een wetsbepaling en bovendien in een statutair beding (de wet laat toe maar verplicht niet). Geen enkel recht (noch vast noch proportioneel) wordt geheven op de uitoefening van dit recht van terugname.

Bij het overlijden van de stichtster zullen de bedragen of de goederen ten gevolge van de uitoefening van het recht van terugname begrepen worden in de heffingsgrondslag voor het successierecht (art. 1 W. succ.), behalve indien zij er voordien reeds over beschikt had.

Indien de ontbinding plaatsvindt na het overlijden van de stichtster zullen de sommen en goederen die voortvloeien uit de uitoefening van het recht van terugname toegekend

worden aan haar rechthebbenden. De toebedeling spruit ook niet voort uit een schenkingsovereenkomst maar vloeit voort uit een wetsbepaling en een statutair beding. Geen enkel recht (noch vast noch proportioneel) wordt geheven op de uitoefening van dit recht van terugname. Op dit recht van terugname in hoofde van de rechthebbenden zal echter artikel 37, 2° W. succ. van toepassing zijn (nieuwe aangifte wegens het intreden van een voorwaarde welke een vermeerdering van het actief tot gevolg heeft gehad). De erfgenamen van de stichtster zullen bijgevolg voor de ontvangen goederen aan het successierecht worden onderworpen.

Heffing op de uitkeringen (aan de begünstigden) tijdens het leven of na het overlijden van de stichtster

Op grond van de door de aanvrager medegedeelde informatie en het ontwerp van de oprichtingsakte van de stichting, kan gesteld worden dat de begünstigden geen enkele schuldvordering hebben op de stichting noch enig recht om enigerlei betaling te eisen van deze stichting.

De uitkeringen van deze stichting aan de begünstigden vormen bijgevolg geen roerend inkomen in de zin van artikel 17, § 1, WIB92 in hoofde van de begünstigden.

Vermits deze uitkeringen noch de aard van onroerend inkomen, noch van beroepsinkomen noch van divers inkomen hebben, kunnen deze uitkeringen niet worden aangemerkt als belastbaar inkomen in de zin van artikel 6 WIB92.

Heffing op de terugname door de stichtster bij de ontbinding van de stichting

In geval van ontbinding van de stichting zal de terugname van de stichtster van een bedrag (of van goederen met een waarde) gelijk aan de waarde van de ingebrachte goederen moeten beschouwd worden als een niet belastbare terugbetaling van de inbreng in hoofde van de stichtster. Er moet op dit punt wel worden opgemerkt dat de waarde van de ingebrachte goederen gelijk moet zijn aan de waarde van deze goederen op de dag dat ze in de stichting werden ingebracht.

Indien daarentegen het teruggenomen bedrag (of de goederen) hoger is dan de waarde van de ingebrachte goederen, zal het hogere gedeelte moeten aangemerkt worden als zijnde interest in de zin van de artikelen 17, § 1, 2° en 19, § 1 WIB92.

Heffing op de terugname door de rechthebbenden van stichtster bij de ontbinding van de stichting na het overlijden van de stichtster

In geval van ontbinding van de stichting zal de terugname door de rechthebbenden van de in de private stichting nog aanwezige bedragen of goederen niet belastbaar zijn in hoofde van de rechthebbenden van de stichtster, voor zover de terugname werd onderworpen aan het successierecht.

7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET AANVAARDE VERRICHTINGEN

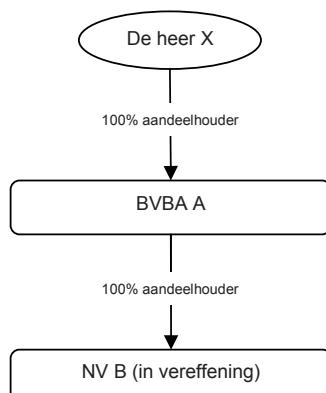
De lezer van het jaarverslag dient er rekening mee te houden dat onderstaande opsomming niet limitatief is

7.1 DB - REORGANISATIES

Case 1

De vraag betrof de toepassing van het belastingneutraal stelsel als bedoeld in artikel 211, § 1, WIB 92 met betrekking tot een geruisloze fusie waarbij een vennootschap in vereffening wordt overgenomen door haar moedervennootschap.

Organogram vóór de verrichting



Historiek van de huidige groepsstructuur

De exploitatieactiviteit van de NV B werd reeds vele jaren geleden stopgezet. In het jaar N werd dan ook beslist tot een in vereffeningstelling van de NV B. De heer X (toenmalige aandeelhouder van de NV B) werd aangesteld als vereffenaar.

In het jaar N+2 werd de BVBA A opgericht met een minimumkapitaal door de heer Y. In datzelfde jaar heeft de BVBA A alle aandelen van de NV B gekocht van de heer X voor meer dan 1 miljoen EUR.

Deze prijs werd als volgt voldaan :

- ten belope van 99,9 % door een overname door de BVBA A van de persoonlijke schuld die de heer X had ten aanzien van de NV B;
- ten belope van 0,1 % door een betaling in cash aan de heer X.

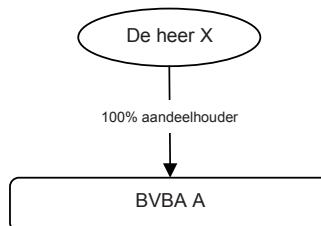
In het jaar N+5 heeft de heer X alle aandelen van de BVBA A gekocht van de heer Y.

Voorgelegde verrichting

Thans wordt een geruisloze fusie overwogen waarbij de NV B (in vereffening) zal worden overgenomen door de BVBA A.

Overeenkomstig artikel 681 van het Wetboek van Vennootschappen kan een fusie eveneens plaatsvinden wanneer één van de vennootschappen waarvan het vermogen zal overgaan, in vereffening is, mits deze vennootschap nog geen begin heeft gemaakt met de uitkering van haar vermogen aan haar vennoten. De aanvrager heeft bevestigd dat er nog geen uitkering van het vermogen door de NV B heeft plaatsgevonden.

Organogram na de verrichting



Standpunt van de DVB

Er kon geen gunstige beslissing worden afgeleverd gelet op de vaststelling dat:

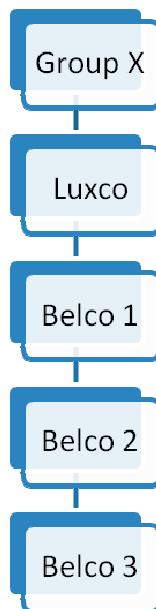
1. de NV B reeds vele jaren geleden haar exploitatie heeft stopgezet en in vereffening is gesteld, waardoor zij thans nog enkel vorderingen en wat beleggingen aanhoudt;
2. de fusie tot gevolg zal hebben dat men terugkeert naar de situatie zoals deze bestond vóór het jaar N+2, met dien verstande dat de persoonlijke schuld die de heer X had ten aanzien van de NV B vervalt en nooit door hem zelf werd afgelost;
3. door het vermelde in punt 2 alsook ingevolge de eerder excessieve vergoedingen die de BVBA A jaarlijks voor haar mandaat als vereffenaar ontvangt, zou kunnen worden van uitgegaan dat er toch een aanvang is genomen met de uitkering van het vermogen van de NV B, waardoor de fusie vanuit vennootschapsrechtelijk standpunt niet meer mogelijk is;
4. de aangehaalde zakelijke overwegingen bestaan uit groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen, die inherent zijn aan elke fusie;
5. de fusie een aanzienlijk fiscaal voordeel met zich meebrengt in die zin dat de liquidatiebelasting van 451.693 EUR wordt vermeden die door de NV B zou zijn verschuldigd indien de reeds opgestarte in vereffeningstelling tot zijn einde zou worden gebracht.

Case 2

De vraag betrof de toepassing van het belastingneutraal stelsel als bedoeld in artikel 211, § 1, WIB 92 met betrekking tot meerdere fusies van vennootschappen die zouden plaatsvinden na hun overname door een groep X.

Organogram vóór de verrichtingen

Na de overname ziet de structuur er als volgt uit:



Historiek van de huidige groepsstructuur

Belco 1 is een zuivere holdingvennootschap die enkele jaren geleden als acquisitievehikel werd opgericht naar aanleiding van de overname van de groep door de vorige investeerder.

Belco 2 is de exploitatievennootschap van de groep.

Belco 3 heeft als doel het verstrekken van de nodige financieringen aan verbonden vennootschappen.

Voorgelegde verrichtingen

Na de overname wenst de groep de volgende stappen door te voeren:

1. Fusie door overneming van Belco 3 door Belco 2
2. Fusie door overneming van Belco 2 door Belco 1
3. Belco 1 transfereert haar vordering op een buitenlandse groepsvennootschap naar LuxCo door middel van een kapitaalvermindering en interimdividend

4. Luxco transfereert op haar beurt deze vordering naar haar moedervennootschap

Organogram na de verrichtingen



Standpunt van de DVB

Er kon geen gunstige beslissing worden afgeleverd gelet op de vaststelling dat:

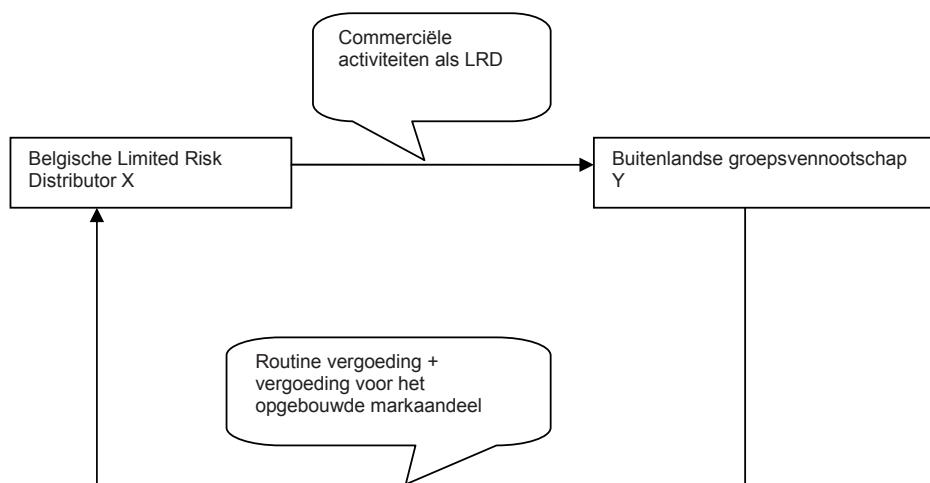
1. de onderkapitalisatie van Belco 1 en Belco 2 jarenlang zelf in de hand werd gewerkt door dividenduitkeringen/kapitaalverminderingen die in het verleden werden doorgevoerd. Het wegwerken van de onderkapitalisatie als zakelijke overweging voor de opeenvolgende fusies kan dan ook niet worden aanvaard, te meer daar opnieuw in het huidige stappenplan (stap 3) Belco 1 na de opeenvolgende fusies een aanzienlijke kapitaalvermindering/uitkering van een interimdividend zal doorvoeren;
2. de overige aangehaalde zakelijke overwegingen bestaan uit groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen, die inherent zijn aan elke fusie;
3. door Belco 3 bij de fusie te betrekken vervalt de acquisitielening ter financiering van de verwerving van de aandelen van Belco 2 bij Belco 1, doch de historische interestlasten op deze lening (die zich vertalen in aanzienlijke overdraagbare verliezen bij Belco 1) zullen voor een substantieel deel kunnen worden gecompenseerd met de winsten van de exploitatievennootschap Belco 2, net als de DBI-overschotten die aanwezig zijn bij Belco 1 ingevolge de dividenduitkeringen in het verleden door Belco 2. Door een gebrek aan eigen inkomsten kan Belco 1 haar fiscaal overdraagbare verliezen en DBI-overschotten op stand alone basis niet recupereren. De fusies geven aldus aanleiding tot een aanzienlijk fiscaal voordeel.

7.2 DB - TRANSFER PRICING (VERREKENPRIJZEN)

CASE 1

De Belgische vennootschap X wenst een aanvraag tot voorafgaande beslissing in te dienen om zekerheid te bekomen omtrent (i) het arm's length karakter van de toekomstige vergoeding als limited risk distributeur en (ii) de voorgestelde vergoeding die zij zal ontvangen voor de overgedragen goodwill en de opgebouwde marktpositie aan de buitenlandse groepsvennootschap Y.

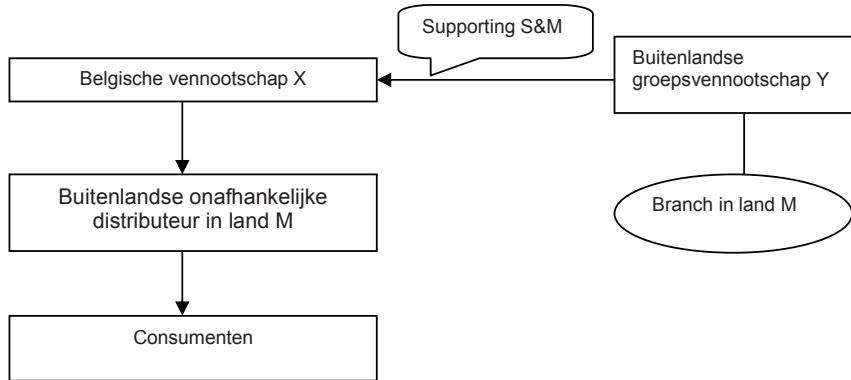
Tot en met 2010 trad X op als fully fledged distributeur. Vanaf 2011 wordt de aansturing van X vanuit Y gedaan door een groep van managers en marketingdeskundigen. Vanaf 2011 zouden de marktrisico's ook door Y gedragen worden, omdat de controle functie naar Y is gegaan. Elke commerciële afdeling zal vanuit Y aangestuurd worden, terwijl de operationele leiding vanuit België wordt uitgeoefend.



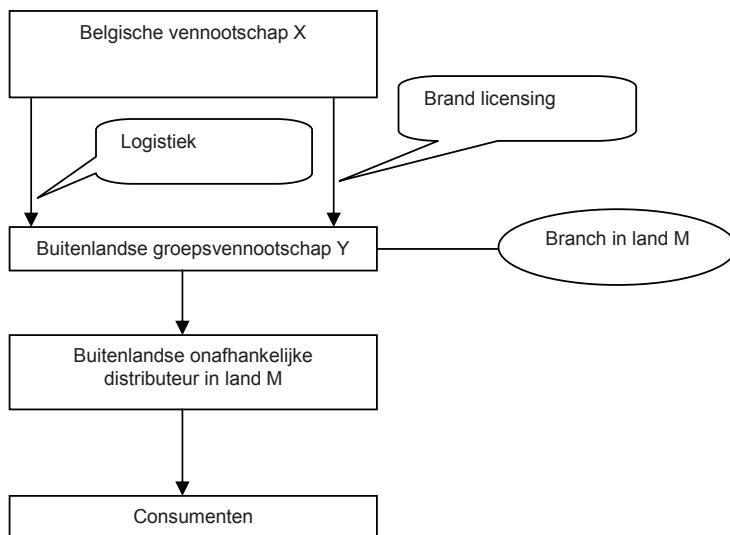
Terwijl de DVB een hogere afrekening vooropstelde dan deze die voorgesteld werd door de aanvrager, was de buitenlandse belastingdienst van oordeel dat er helemaal geen afrekening dient te gebeuren. Aanvrager heeft bijgevolg geopteerd om voor een bilaterale overeenkomst tussen de betrokken Staten te gaan i.p.v. voor twee unilaterale akkoorden.

CASE 2

Een groep heeft sinds 2011 een nieuw business model ingevoerd. In het verleden waren alle verkoop- en marketingfuncties met betrekking tot de markt M gesitueerd op het niveau van de Belgische vennootschap X. X kocht de producten, die onder de merknaam B verhandeld werden, aan bij een groepsvennootschap en liet deze verdelen op de markt M door een derde partij, waarmee X een contract had gesloten. De in het buitenland gevestigde groepsvennootschap Y deed voor rekening van X via een branch in land M een aantal supporting sales & marketing activiteiten en werd hiervoor vergoed op basis van een cost plus. De residuele winst kwam aldus toe aan vennootschap X.



Sinds 2011 worden alle strategische beslissingen wat de markt M betreft genomen door Y. Daarom werd besloten om het (gehernegotieerde) contract met de derde distributeur te alloceren aan Y. Zodoende is het nu Y die alle commerciële functies betreffende het merk B op de markt M uitvoert, en daarbij tevens de voornaamste kosten en risico's die hiermee samengaan op zich neemt. Daardoor wordt Y door aanvrager als economisch eigenaar van het merk beschouwd. De juridische eigendom van het merk B blijft evenwel op het niveau van X.



X oefent sinds 2011 dus geen sales & marketing functions meer uit m.b.t. de markt M. X zal nu haar logistieke activiteiten m.b.t. de goederen uitoefenen voor Y tegen een cost plus vergoeding (inclusief een marge op de door haar aangekochte goederen). De juridische eigendom van het merkt B wordt in licentie gegeven aan Y tegen een afnemend royalty % van 15% in 2011 tot 2% in 2015 en volgende jaren. De residuele winst zal bijgevolg aan Y worden toegerekend.

Volgens de aanvrager zijn de voorgestelde vergoedingen in overeenstemming met het arm's length principe.

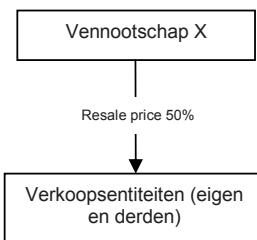
De DVB meende vooreerst dat een scheiding tussen juridische en economische eigendom tussen juridisch verschillende entiteiten niet mogelijk is. Daarnaast was de DVB van oordeel dat de allocatie van het hernieuwde contract met de buitenlandse

onafhankelijke distributeur niet kon worden gealloceerd aan Y zonder enige goodwill afrekening. Bovendien was onvoldoende aangetoond dat de buitenlandse vennootschap Y over de nodige substantie beschikt om zijn toegewezen nieuwe rol als principaal uit te oefenen.

Case 3

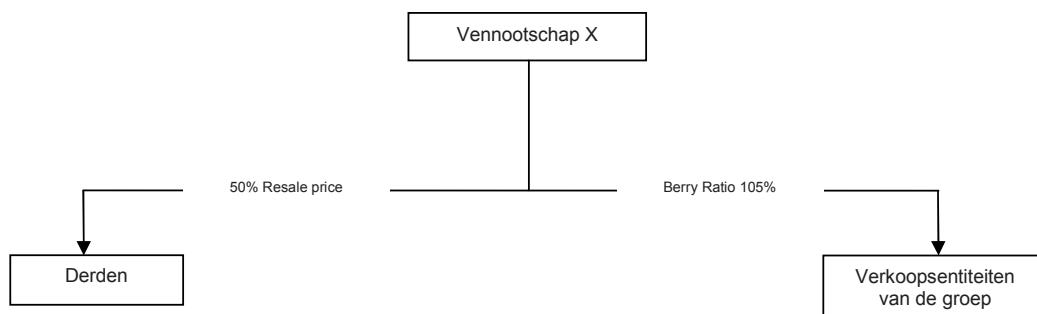
De aanvraag strekte ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin zou worden bevestigd dat de wijziging van het transfer pricing beleid met betrekking tot de verkopen door de Belgische vennootschap X aan haar buitenlandse dochterondernemingen, in overeenstemming is met het arm's length beginsel in de zin van artikel 185 §2 WIB 92 en niet zal beschouwd worden als het verlenen van een abnormaal of goedgunstig voordeel zoals omschreven in artikel 26 WIB 92 noch als een verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel zoals omschreven in de artikelen 79 en 207 WIB 92.

De groep heeft haar transfer pricing beleid gewijzigd. Voorafgaand aan boekjaar 2012, werd een resale price methode van 50% toegepast op de verkopen verricht door de verkoopentiteiten. Er werd geopteerd voor de resale price methode na het analyseren van enkele transacties met onafhankelijke distributeurs, waar kortingen (discounts) werden verleend op prijslijsten. De resale price methode werd evenwel niet langer als geschikt beschouwd.



Vanaf boekjaar 2012 zijn het markt- en crediteurenrisico overgegaan van de verkoopentiteiten naar X. In het verleden heeft het marktrisico aanleiding gegeven tot verliezen in hoofde van de verkoopentiteiten.

Vanaf boekjaar 2012 past X een transactionele netto marge methode toe voor het bepalen van de vergoeding voor de verkoopentiteiten. Voor de verkoopentiteiten wordt een Berry ratio van 105% toegepast.



De DVB was niet akkoord met het voorgestelde gewijzigde transfer pricing beleid. Ondanks het feit dat het risicoprofiel van X stijgt, bleek uit de opgeleverde gebudgetteerde cijfers van de groep dat de winstgevendheid van X door toepassing van het nieuwe transfer pricing beleid zou dalen en de winstgevendheid van haar buitenlandse dochters zou stijgen ondanks hun verlaagd risicoprofiel.

Case 4

Een Belgische OPCO met centrale functies (R&D, productie), die ook over belangrijke fiscale aftrekken beschikt, zou (bijkomende) financiële activiteiten aantrekken (de vennootschap had op dat ogenblik reeds twee intragroepenleningen toegestaan).

De vennootschap zou een bestaande lening aan een US Co overnemen van Dutch Co (haar moeder - die tevens 100% aandeelhouder was van US Co), nadat deze lening eerst door Dutchco werd overgebracht naar een Luxemburgse vennootschap van de groep.

Ter financiering van deze overname zou de Belgische vennootschap een winstdelende lening uitgegeven.

De DVB heeft gevraagd om omstandig aan te tonen welke bedrijfseconomische redenen aan de basis liggen van de verrichting. Wat niet werd volbracht.

Case 5

Aanvrager wou een herziening van de toegepaste verrekenprijs, meer bepaald werd voorgesteld om de OM 7% wijzigen naar 1,86% (= mediaan van nieuwe studie). Bij vorige beslissing had de aanvrager zich gepositioneerd binnen de globale range van de vergelijkingspunten, omdat van hoger risico profiel, lagere graad van centralisatie en betere economische omstandigheden. Discussie was ontstaan omtrent het huidige risicoprofiel. Door de DVB werd een verifiërende studie gedaan met als mediaan 4,22. Aanvrager ging niet akkoord. Bovendien was aanvrager ondertussen overgenomen door andere groep waardoor een nieuwe VB voor een te korte periode (tot integratie) weinig nut zou hebben gehad.

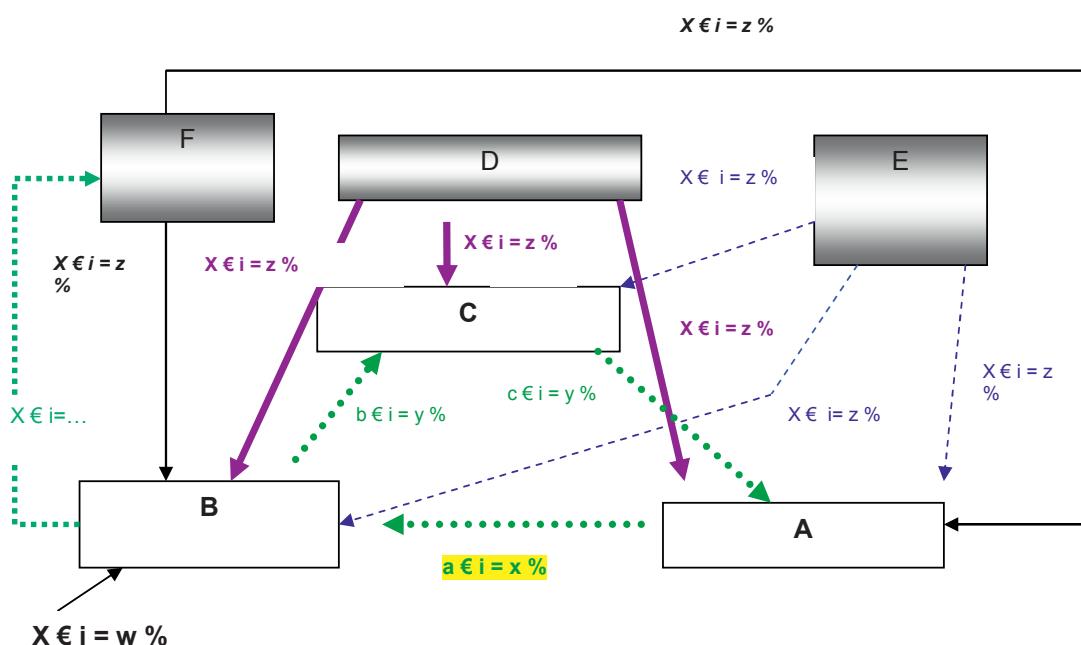
7.3 DB - Kwijschelding schulden (Art.26,49,79 en 207, 2^{de} lid WIB 92)

Case 1

Op grond van artikel 22, lid 1, 1° 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 kan een voorafgaande beslissing niet gegeven worden wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevlogen hebben ten name van de aanvrager.

Aangezien vennootschap A reeds in het verleden een kwijschelding heeft verkregen van haar buitenlandse moedervennootschap is de vraag met betrekking tot de nieuwe kwijschelding door de moedervennootschap onontvankelijk omdat de vraag betrekking heeft op een verrichting die identiek is aan die welke op fiscaal vlak reeds gevlogen heeft gehad ten name van vennootschap A.

Case 2



Vennootschap A wenst haar schuldvordering a die ze heeft op haar zustervennootschap B, die een negatief eigen vermogen heeft, voorwaardelijk kwijt te schelden. Door de kwijschelding zal het eigen vermogen van vennootschap B terug positief worden.

Het herstelplan is evenwel geen herstelplan, vermits vennootschap A door de kwijschelding zelf een negatief eigen vermogen zal krijgen. De verrichting komt neer op het probleem verschuiven van vennootschap B naar vennootschap A.

Bovendien is het niet normaal dat een zustervennootschap gaat kwijschelden terwijl de grootmoedervennootschappen D en E niets doen en hoge interesten blijven aanrekenen.

De vordering b die vennootschap B heeft op haar moedervennootschap C blijft ongewijzigd open staan. De vorderingen a en b zijn ongeveer even hoog.

De DVB kon de verrichting niet aanvaarden omdat:

1. de zustervennootschap die de kwijtschelding doet daardoor in de problemen komt,
2. de moedervennootschap betaalt haar schuld niet terug en
3. de grootmoedervennootschappen doen niets en blijven hoge interesses aanrekenen

Case 3

De vraag wordt gesteld of de geplande onvoorwaardelijke kwijtschelding van schuldvordering door vennootschap A aan haar moedervennootschap B niet zal worden aangemerkt als een verleend abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 26 WIB 92. Case 3

Tevens wordt er bevestiging gevraagd omtrent het feit dat de kwijtschelding van schuldvordering een aftrekbare beroepskost uitmaakt ten belope van het kwijtgescholden bedrag in de zin van artikel 49 WIB 92 en aldus als een zeker en vaststaand verlies van het boekjaar kan worden aangemerkt bij vennootschap A.

Tot slot wenst de aanvrager te vernemen dat de definitief kwijtgescholden schuld geen verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van de artikelen 79 en 207, 2de lid WIB 92 inhoudt ten name van vennootschap B.

De DVB stelt vast dat vennootschap B geen onderneming in moeilijkheden is. Vennootschap B heeft een positief eigen vermogen en valt niet onder het toepassingsgebied van de artikelen 633 en 634 van het Wetboek Vennotschappen. Er kon dan ook geen gunstig gevolg gegeven worden aan de vragen.

7.4 DB - Tonnagebelastingregime voor winst uit zeescheepvaart (Programmawet van 02.08.2002 artikelen 115 tot 127, gewijzigd bij dd.27.12.2004)

Vennootschap A wenst haar schepen, de handelsnaam en de goodwill die gerelateerd is aan een bedrijfsafdeling te verkopen aan haar moedervennootschap B. Er wordt gevraagd of de opbrengst van de verkoop van schepen van A aan B evenals de opbrengst van de verkoop van de handelsnaam en de goodwill die gerelateerd is aan een bedrijfsafdeling aan B geacht worden begrepen te zijn in de reguliere fiscale basis van de tonnagebelasting voor het belastbaar tijdperk waarin de verkoop plaatsvindt. Daarnaast wordt de bevestiging gevraagd dat artikel 26 WIB 92 niet van toepassing is op de verkoop van de handelsnaam en de goodwill van A.

Het tonnagebelastingregime is een uitzondering op het gemeenrechtelijke belastingstelsel en moet daarom strikt geïnterpreteerd worden. Het feit dat artikel 119, § 4, W 2.8.2002 explicet bepaalt dat meer- en minderwaarden op zeeschepen in voorkomend geval geacht worden begrepen te zijn in de forfaitaire winst, terwijl de wet daarentegen niets bepaalt aangaande meer- en minderwaarden op handelsnaam en goodwill, leidt tot de conclusie dat deze laatste niet kunnen worden geacht in de forfaitaire resultaatbepaling begrepen te zijn.

7.5 DB - Gespreide taxatie

De DVB is van mening dat artikel 47 WIB 92 niet van toepassing kan zijn op de door vennootschap X gerealiseerde meerwaarde op haar goodwill ter gelegenheid van de verkoop van haar advocatenkantoor. Inderdaad, wanneer de voorheen verworven goodwill volledig is afgeschreven, heeft de gerealiseerde meerwaarde betrekking op een nieuwe goodwill, gecreëerd door de inspanningen van de vennootschap en niet op de oude.

7.6 DB - Einde opstal – voordeel van alle aard.

Begin 1994 werd door de heer en mevrouw X – Y een perceel bouwgrond aangekocht die sindsdien toebehoort aan hun gemeenschappelijk vermogen. In de loop van 1994 werd op voormalde grond een recht van opstal voor een periode van 15 jaar verleend aan de bvba Z. Op dit stuk grond werd door de bvba Z een gebouw opgericht. Het recht van opstal werd in 2009 op verzoek van de partijen verlengd bij notariële akte voor een extra periode van 5 jaar. Het loopt bijgevolg ten einde in 2014.

Aanvragers wensen de fiscale behandeling te kennen bij de verkrijging van het onroerend goed zonder vergoeding bij afloop van het recht van opstal.

Mevrouw Y is zaakvoerder van de bvba Z. Op het moment van de vestiging van het recht van opstal was ze de enige zaakvoerder van de vennootschap. Op dit ogenblik is ze medezaakvoerder van de vennootschap.

De heer X heeft geen enkele beroepsmatige band met de bvba Z. Hij heeft tot op heden geen enkel mandaat uitgeoefend in de vennootschap.

De DVB is van oordeel dat het voordeel van de natrekking van het onroerend goed in het gemeenschappelijk vermogen van de heer en mevrouw X – Y ingevolge de afloop van het recht van opstal op de grond verleend door de heer en mevrouw X – Y aan de bvba Z op basis van de feitelijke en juridische omstandigheden eigen aan het geval in zijn geheel dient te worden beschouwd als een voordeel van alle aard in hoofde van mevrouw Y, opstalgever en zaakvoerder van de bvba Z.

De aanvragers waren van oordeel dat slechts de helft van het voordeel van de natrekking in hoofde van mevrouw Y diende belast te worden en de andere helft in hoofde van de bvba Z (toekenning abnormaal en goedgunstig voordeel).

7.7 DB - Woning – voordeel van alle aard

De DVB is van mening dat de ter beschikking stelling van een onroerend goed door een vennootschap aan haar bedrijfsleider aanleiding kan geven tot de belastbaarheid van een VAA, en dit zelfs als de bedrijfsleider een marktconforme huur betaalt (artikel 18 KB/WIB 92).

7.8 DB - Afstand van bezoldigingen door bedrijfsleiders

Aan de DVB werden een aantal dossiers voorgelegd inzake de fiscale behandeling van de "afstand" van bezoldigingen door bedrijfsleiders. Deze problematiek maakt tevens het voorwerp uit van de parlementaire vraag nr. 133 van 25.11.1999 gesteld door Volksvertegenwoordiger Pieters en de circulaire Ci.RH.244/599.047 (AOIF nr. 41/2009) d.d. 18.08.2009.

In welbepaalde gevallen en op verzoek van de betrokkenen wordt aanvaard dat de bezoldigingen die aan bedrijfsleiders worden toegekend ter uitvoering van hun mandaten en die zij aan derden afstaan, om praktische redenen niet moeten worden aangegeven, voor zover de ontvangen bezoldigingen in hun geheel, voorafgaandelijk contractueel en rechtstreeks worden afgestaan. In dit uitzonderlijk geval moeten die afgestane bezoldigingen niet aan de bedrijfsvoordeelling worden onderworpen en moeten zij evenmin op de individuele fiches nr. 281.20 worden vermeld.

De DVB is van oordeel dat voor de toepassing van deze administratieve tolerantie de belastingplichtige dient aan te tonen dat het verwerven of het behoud van zijn mandaat en van de inkomsten die hij eruit haalt daadwerkelijk en uitdrukkelijk ondergeschikt is aan het afstaan van een bepaald gedeelte van de vergoedingen die hij ontvangt m.a.w. de voorwaarden van artikel 49 WIB 92 moeten worden nageleefd.

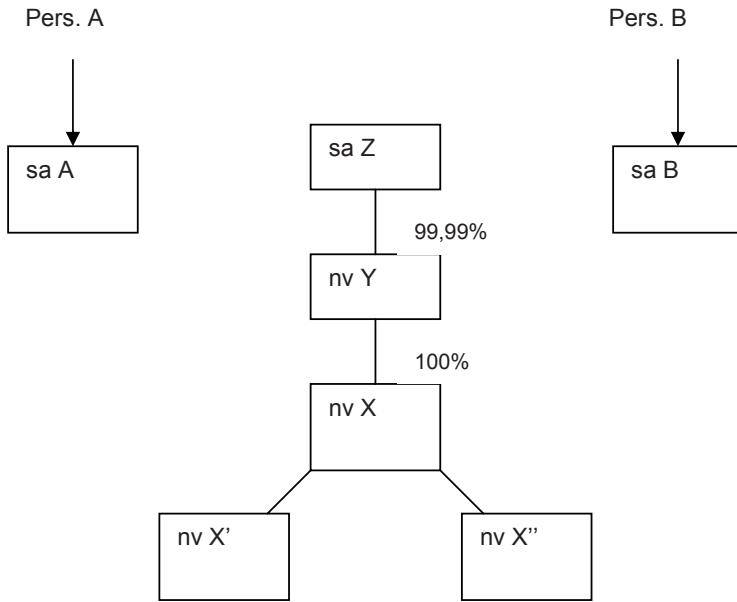
De DVB heeft volgende verrichtingen niet aanvaard:

- X is werkzaam via zijn persoonlijke vennootschap bvba X. X is voorgedragen voor een lokaal politiek mandaat. In die hoedanigheid ontvangt X een bezoldiging. Het voorstel van X is om het inkomen dat hij uit zijn politiek mandaat zal ontvangen af te staan aan zijn vennootschap door middel van een overeenkomst van afstand van bezoldigingen afgesloten tussen hemzelf als natuurlijk persoon en zijn vennootschap en deze afgestane sommen als aftrekbare beroepskosten aan te merken (2012.442).
- X werd door nv Z gevraagd om een functie op te nemen als uitvoerend bestuurder. Overeenkomstig wettelijke bepalingen dient X zijn functie als uitvoerend bestuurder persoonlijk als natuurlijk persoon op te nemen. X wenst echter alle bestuursvergoedingen die hem zouden toekomen uit hoofde van bovenvermelde functie op een onherroepelijke wijze rechtstreeks en integraal af te staan aan zijn managementvennootschap bvba X en deze afgestane sommen als aftrekbare beroepskosten aan te merken (P. 2012.096).
- X is zaakvoerder van een personenvennootschap waarin hij 99% van de aandelen bezit. In de nabije toekomst zou X in persoonlijke naam tevens een mandaat opnemen als bestuurder van een vzw. Het voorstel van X is om het volledige inkomen dat hij in zijn hoedanigheid van bestuurder van de vzw zal ontvangen geheel en rechtsreeks af te staan aan zijn vennootschap door middel van een overeenkomst van retrocessie (P.2012.691).

7.9 DB - Aftrekbaarheid managementvergoedingen

De nv Y, wiens aandeelhouder een Franse holding (sa Z) is, werd opgericht in 2012. De nv Y heeft 100% van de aandelen verworven van de nv X.

De nv Y zal voor het beheer van de nv X zorgen en zal hiervoor gebruik maken van de diensten van heren A en B (allebei inwoner van Frankrijk).



A en B zijn geen loontrekkenden van de nv X maar zullen via hun persoonlijke managementvennootschap (sa A en sa B) aan de nv Y hun diensten factureren voor in totaal +/- 300.000 EUR.

De nv Y zal van haar kant managementfees en/of tantièmes factureren aan de nv X. Uit de berekeningen blijkt dat hiervoor +/- 450.000 EUR gefactureerd zal worden. Gelet op het feit dat de nv Y (gedeeltelijk) een lening heeft aangegaan om de aandelen van nv X te kopen, zou de vergoeding hiervoor aangewend worden.

De DVB is van mening dat – gelet op het arrest van het Hof van Cassatie dd. 10 juni 2010 – in casu geen gunstige beslissing kan worden gegeven met betrekking tot de aftrekbaarheid als beroepskosten van de gefactureerde managementfees en/of tantièmes ten belope van 450.000 EUR.

7.10 DB - Aandelenopties – Wet van 26.03.1999

De aanvraag had betrekking op de invoering door de beursgenoteerde vennootschap X van een aandelenoptieplan waarvan een bijzonder kenmerk het volgende was : X wenste dat in geval van de uitoefening van de opties, de door de genieters bekomen aandelen hen recht gaven op de recuperatie van de door X na toekenning van de opties uitgekeerde dividenden.

De DVB is van mening dat met de toekenning van dit recht op "vorige dividenden" rekening moet worden gehouden. Bijgevolg kan niet bevestigd worden dat de berekening van het VAA enkel moet gebeuren op basis van de beurswaarde van het aandeel X.

7.11 DB - Aandelenplan met korting

Bij niet beursgenoteerde aandelen die gedurende 2 jaar onbeschikbaar werden gemaakt, kan de korting van 20/120 (Com.IB 36/16) slechts worden aanvaard indien een actieve markt voor het niet genoteerde aandeel bestaat. Bij gebrek kan geen enkele korting worden toegestaan (of wordt dergelijke korting als een belastbaar VAA aangemerkt).

7.12 DB - Meerwaarden op aandelen – overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting

Een Belgische vennootschap X houdt aandelen aan in een andere Belgische vennootschap Y, die inzonderheid beschikt over buitenlandse inrichtingen in landen waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft afgesloten. Deze buitenlandse inrichtingen genieten van een “tax holiday” stelsel. Hun winsten zijn desalniettemin vrijgesteld in België door toepassing van die overeenkomsten.

De gestelde vraag strekte ertoe te vernemen of de tussen de vreemde Staten (van de verschillende inrichtingen) en België afgesloten overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting geschonden worden ingeval van een belastingheffing op de door X gerealiseerde meerwaarde op de verkoop van haar participatie in Y. De DVB is van oordeel dat de toepassing van artikel 192 *juncto* 203, § 1, 1^{ste} lid, 4°, WIB 92 deze overeenkomsten niet schendt.

7.13 DB - Verkoop kasgeldvennootschap

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de verkoop van aandelen X BV (een Nederlandse vennootschap) aan A, een Luxemburgse onafhankelijke vennootschap, door de heer en mevrouw X - Y als een normale verrichting van beheer van privévermogen kan worden beschouwd.

X BV werd opgericht in 1993 en heeft een gestort kapitaal van +/- 20.000 EUR. De feitelijke activiteit van X BV is die van beleggingsvennootschap.

X BV houdt slechts één participatie aan nl. Y bvba (een Belgische vennootschap) en heeft de laatste 5 jaar geen belangrijke vermogensbestanddelen gekocht of verkocht, en heeft in die periode eveneens geen dividenden ontvangen uit Y bvba.

Y bvba werd in 2000 opgericht als dochtervennootschap van X BV met een kapitaal van +/- 2.500.000 EUR dat volledig volstort is.

Y bvba is een holdingvennootschap. De zaakvoerders van Y bvba zijn zowel de heer als mevrouw X - Y.

Aangezien Y bvba eigenaar is van een deel van het onroerend goed waarin het echtpaar woont en werkt en dat Y bvba ook eigenaar is van een minderheidsbelang in Z BV (waar de heer X directeur is), wensen de heer en mevrouw X - Y, voorafgaand aan de verkoop van de aandelen van X BV, Y bvba privé zelf te kopen van X BV.

A is bereid X BV te kopen voor een conventioneel bedrag van +/- 20.000.000 EUR.

Het betreft in casu een verkoop van een kasgeldvennootschap aan een derde.

De DVB is van mening dat de verkoop van de aandelen (voorafgegaan door de aankoop van de deelneming van Y bvba door de aanvragers) in casu niet als normaal beheer van privévermogen kan worden beschouwd.

7.14 DB - Kapitaalvermindering – art. 344 WIB92

De heer en mevrouw X - Y zijn respectievelijk gedelegeerd bestuurder en bestuurder van nv A. Zij zijn gehuwd onder het stelsel van scheiding van goederen naar Belgisch recht.

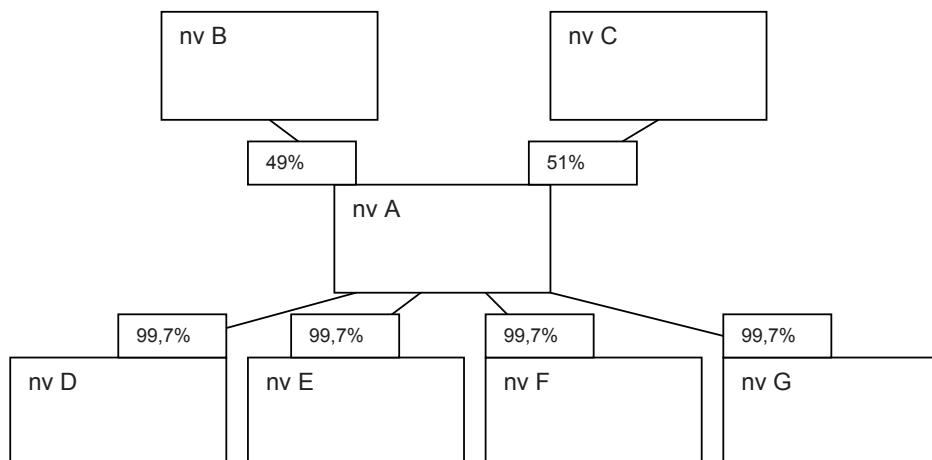
De aandelen van nv A werden 51% gehouden door mevrouw Y. De andere aandelen, zijnde 49% worden gehouden door nv B. De aandelen van nv B worden gehouden door de heer en mevrouw X - Y.

Nv C werd opgericht in 2007. Het overgrote deel van het kapitaal werd onderschreven door mevrouw Y door inbreng in natura van 51% van de aandelen van nv A. Het resterende deel van het kapitaal werd door de heer X in speciën volstort.

Voor de inbreng in natura werd geen voorafgaande beslissing bij de DVB gevraagd noch werd er een akkoord bekomen op het niveau van het lokale controlekantoor.

Desalniettemin werden de voorwaarden zoals gesteld door de minister van Financiën in antwoord op de parlementaire vraag nr. 657 van dhr. Van Campenhout van 23 februari 2005, alsook de voorwaarden zoals omschreven in het toenmalige standpunt van de DVB, nageleefd.

Sinds de inbreng ziet de groepsstructuur er als volgt uit :



Het echtpaar wenst het kapitaal van nv C terug te brengen van 20 mio EUR naar 8 mio EUR middels een kapitaalvermindering van 12 mio EUR. De kapitaalvermindering zal pro rata verdeeld worden over de huidige aandeelhouders en in overeenstemming gebeuren met de regels terzake van het Wetboek van Vennootschappen en de statuten van de vennootschap. In ondergeschikte orde wordt overwogen om nv C te vereffenen.

Nv C beschikt over voldoende eigen middelen om de kapitaalvermindering uit te betalen. Deze middelen zijn afkomstig van dividenden vanuit de werkvennootschappen (nv D, E, F en G) naar nv A en vanuit nv A naar nv C. Er wordt geen externe financiering afgesloten voor de uitbetaling, noch zal het bedrag in rekening-courant worden geboekt, noch zal het worden teruggeleend aan de groep voor de werking daarvan.

De kapitaalvermindering bij nv C zou plaatsvinden in het kader van een verkoop van de groep en de nv A in het bijzonder.

In toepassing van de step by step doctrine zou a) de inbreng van de aandelen nv A in de nv C (step up van 20.000.000 EUR) gevuld door b) een opstroom van liquide middelen van nv A naar nv C zonder dat met deze middelen enige investering is gebeurd en c) een kapitaalvermindering bij nv C of liquidatie van nv C als een eenheid van handelen kunnen worden beschouwd en het geherdefinieerd worden in een rechtstreekse dividenduitkering vanuit nv A naar de natuurlijke personen.

De DVB is van oordeel dat, in de huidige constellatie, de voorgenomen verrichtingen (kapitaalvermindering nv C of vereffening en verdeling nv C) niet worden verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen.

7.15 DB - (Interne) meerwaarden, toepassing artikel 90, 9°, eerste gedachtstreepje, WIB 92

- **Verkoop van aandelen aan derden**

Case 1

Verkoop tegen marktwaarde door de heer A van zijn aandelen BVBA A, een managementvennootschap, aan een buitenlandse holding H van de groep Z. Na de geplande verkoop zal de heer A nog enkele jaren een bezoldigd mandaat van zaakvoerder-natuurlijke persoon opnemen binnen de BVBA A. Uit de jaarrekening van de BVBA A blijkt dat er aanzienlijke geldbeleggingen en liquide middelen aanwezig zijn (meer dan 70% van het balanstotaal). In het verleden werden, behalve kort voor het indienen van de profiling, geen dividenden uitgekeerd.

De heer A verstrekkt via zijn vennootschap A enerzijds diensten aan de BVBA X en de NV Y van de Z-groep (dienstverleningsovereenkomsten) en anderzijds negocieert hij via zijn vennootschap A joint-venture overeenkomsten met derden voor de Z-groep. De heer A (noch zijn vennootschap BVBA A) werden tot nu toe vergoed voor de onderhandelingen gevoerd in het kader van de totstandkoming van de joint-venture overeenkomsten.

X en Y zijn operationele vennootschappen die deel uitmaken van de buitenlandse Z-groep. De heer A is geen aandeelhouder noch bestuurder in deze vennootschappen. De heer A noch BVBA A hebben ooit aandelen van een vennootschap van groep Z in hun bezit gehad. Wel heeft de heer A in het verleden zijn meerderheidsparticipatie in een Belgische NV (die tot die datum bestuurder was in NV Y) verkocht aan BVBA X. De heer A noch BVBA X hebben een mandaat in de topvennootschappen van groep Z. Wel is BVBA A, samen met andere personen, bestuurder van de BVBA X.

Voormalde joint-venture overeenkomsten met derden worden op heden afgesloten door NV Y, waarbij NV Y wordt vertegenwoordigd door de heer A (niettegenstaande hij geen rechtstreeks mandataris is binnen NV Y). De heer A is geen werknemer noch rechtstreeks mandataris van de vennootschappen die de overeenkomsten hebben afgesloten. Op heden heeft NV Y reeds meerdere joint-venture overeenkomsten gesloten en momenteel lopen er nog gesprekken met andere derden (onderhandelingsfase). Deze overeenkomsten waren gestart als een neven-activiteit maar blijken intussen een aanzienlijk groepotentieel te hebben.

In deze joint-venture overeenkomsten zijn specifieke clausules voorzien dat ze kunnen beëindigd worden wanneer de heer A niet langer zou optreden voor de NV Y (al dan niet via zijn dienstverleningsovereenkomst). Dit heeft op heden een rechtsonzekerheid

inzake de rechtsgeldigheid en afdwingbaarheid van de overeenkomsten tot gevolg en groep Z wenst de continuïteit en de groei van de activiteiten veilig te stellen naar de toekomst toe.

In het kader van de toekomststrategie van de groep is het belangrijk dat de opvolging van de activiteiten in België die op heden door de BVBA A gebeurt, gewaarborgd wordt en dat de bestaande contracten met derden juridisch gestroomlijnd, gewaarborgd en in stand gehouden kunnen worden en, waar mogelijk, uitgebreid kunnen worden. Gezien de persoon, de ervaring, de kennis en het netwerk van de heer A, is zijn persoonlijke betrokkenheid en aanwezigheid in de groep noodzakelijk teneinde het behoud van deze joint venture overeenkomsten te kunnen bewerkstelligen.

Door de BVBA A over te nemen, waarvan de heer A nog gedurende een bepaalde termijn bezoldigd zaakvoerder zal zijn, bestendigt de groep haar samenwerking met BVBA A, en in het bijzonder met de heer A, en verwerft ze de eigendom en controle over BVBA A.

Niettegenstaande het een verkoop van aandelen aan een derde niet-gelieerde partij betreft, is de DVB van mening dat de aandelenverkoop van de managementvennootschap A niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen. Dat de positie van de heer A tegenover groep Z op het vlak van de onderhandelingen van de joint-venture overeenkomsten niet juridisch is geregeld, noodzaakt niet dat groep Z dient over te gaan tot de aankoop van de aandelen van de BVBA A, een vennootschap waarin hoofdzakelijk liquiditeiten en geldbeleggingen aanwezig zijn en waarvoor een niet-gelieerde derde in principe geen interesse heeft. In de plaats hiervan zou evengoed kunnen overgegaan worden tot een aanpassing van de bestaande dienstverleningsovereenkomsten afgesloten tussen de vennootschappen X en Y en de BVBA A waarbij de door de heer A/de BVBA A geleverde prestaties, in dat kader marktconform worden vergoed.

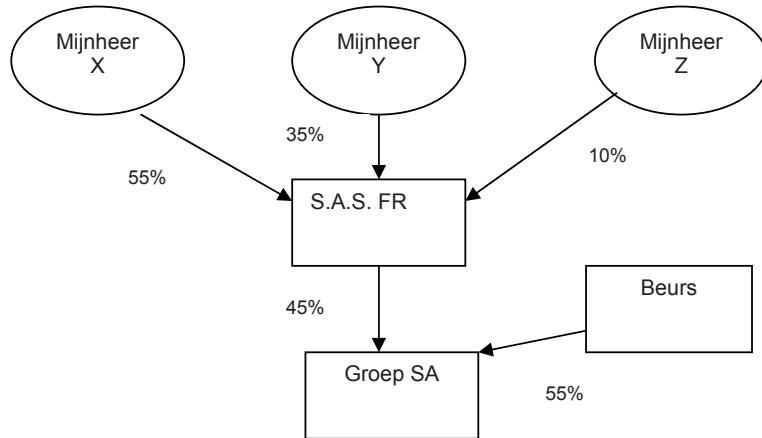
Case 2

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de overdracht aan derden door de heren X en Y van hun aandelen in 2 Luxemburgse SOPARFI's, opgericht in 2012, kadert in het normaal beheer van hun privé-vermogen.

Vertreksituatie vóór 2012

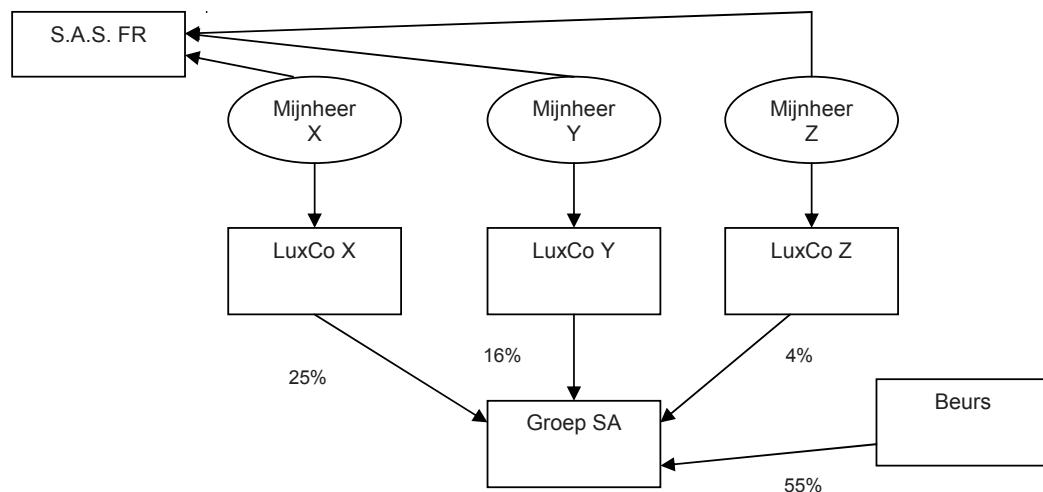
Mijnheer X en Y zijn bestuurders-aandeelhouders van de in de jaren 90 opgerichte en beursgenoteerde Groep A. Zij bezitten, samen met mijnheer Z, 45% van de aandelen van de Groep door tussenkomst van SAS FR en zouden zich op korte of middellange termijn willen terugtrekken.

Mijnheer X en Y overwegen om zich met hun familie in België te vestigen.



In 2012 heeft SAS FR haar participaties in de groep overgedragen aan gelijktijdig opgerichte Luxemburgse SOPARFI's.

Situatie na de verkoop aan de SOPARFI's in 2012



Verrichting die het voorwerp is van de vraag

De heren X en Y vestigen zich in België en verkopen vervolgens hun participaties in LuxCo aan derden. Kadert deze overdracht in het normaal beheer van een privé-vermogen ?

De verrichting werd beoordeeld als louter fiscaal en erg speculatief. Tussen de oprichting van de LuxCo's en de overdracht van de aandelen ervan is slecht een korte termijn verlopen. Bovendien is de geschatte meerwaarde overdreven en is de verrichting in haar geheel redelijk complex.

- ***Verkoop van aandelen aan de eigen holding***

Case 1

Verkoop door de heer en mevrouw A, die alle aandelen bezitten van de NV Z, van een belangrijke minderheidsparticipatie in de exploitatievennootschap X aan de NV Z. De NV Z bezit de resterende aandelen (een meerderheidsparticipatie) in de NV X en 2 onroerende goederen (bedrijfsmatig) die worden verhuurd aan derden.

Lange tijd geleden hebben de heer en mevrouw A een bedrijfspand met kantoorruimtes ingebracht in de NV X, waardoor zij voormalde minderheidsparticipatie hebben verworven en waardoor de participatie die de NV Z had in NV X verwaterde.

De heer en mevrouw A zijn ook actief in andere vennootschappen, waaronder vennootschap Y die onlangs failliet werd verklaard. Ten gevolge van een persoonlijke borgstelling voor de terugbetaling van alle bedragen verschuldigd door Y alsook door de omzetting van een deel van een krediet dat Y had lopen bij een financiële instelling in een privé-krediet op naam van de aanvragers, hebben zij een belangrijke persoonlijke schuld.

Ten einde over de nodige financiële middelen te beschikken om deze schuld af te lossen wensen de aanvragers hun minderheidsparticipatie in de NV X te verkopen aan de NV Z.

Door de DVB wordt opgemerkt dat de enige doelstelling van de verrichting er in bestaat om de aanvragers de financiële middelen te bezorgen die nodig zijn om hun persoonlijke schulden te vereffenen. Bovendien wordt de financiële draagkracht van de NV Z niet voldoende aangetoond. Teneinde te kunnen overgaan tot de aankoop van de participatie in de NV X zal de NV Z één van haar onroerende goederen moeten verkopen. Evenwel staat nu reeds vast dat de opbrengst uit deze verkoop niet voldoende zal zijn om de aankoop van de aandelen X te financieren. Er dient bijkomend te worden overgegaan tot de vervroegde inning van een vordering op een andere groepsvennootschap en tot herfinanciering van bestaande kredieten in hoofde van de NV Z naar haar dochteronderneming NV X.

De DVB is dan ook van mening dat indien de aanvragers "derden"-aandeelhouders zouden zijn met een minderheidsparticipatie in de NV X, de NV Z niet bereid zou zijn haar onroerend goed te verkopen om tot de geplande verrichting over te gaan. De wijze waarop de aankoop zou gefinancierd worden, houdt in dat de persoonlijke schulden van de aanvragers (inclusief interessen en kosten) worden doorgeschoven naar de vennootschappen Z en X, wat niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

Verkoop door de broers A en B van hun participatie van elk 5% van vennootschap X aan de bestaande holding Z.

A en B houden sinds de inbreng meer dan 3 jaar geleden van elk 45% van de aandelen van X in Z (waarvoor geen voorafgaande beslissing werd gevraagd), elk 50% van de aandelen van deze laatste vennootschap aan. De aandelen van X worden dus aangehouden door Z (90%) en door de heren A en B (elk 5%). X bezit een meerderheidsparticipatie in de buitenlandse vennootschap Y.

De geplande verrichting bestaat er in dat de heren A en B de participatie die zij elk nog persoonlijk aanhouden in X wensen te verkopen aan Z. Daaropvolgend zouden

intragroepsverrichtingen plaatsvinden teneinde de structuur van de groep te professionaliseren.

De middelen uit de geplande verkoop zouden door A en B gedeeltelijk gebruikt worden voor het aanzuiveren van de R/C die beide aandeelhouders momenteel hebben ten aanzien van X. Deze schuld R/C vindt zijn oorsprong in een vrijwillige fiscale regularisatie van privé kosten die in het verleden door de vennootschap ten laste werden genomen en het is de wens van de aanvragers om hun schuld zo spoedig mogelijk aan te zuiveren. De aanvragers willen het engagement opnemen om de meerprijs die zij n.a.v. deze verkoop zouden ontvangen gedurende een bepaalde periode opnieuw te beleggen in X.

De DVB is van mening dat de geplande verkoop niet kadert in het normale beheer van een privé-vermogen. Er wordt niet aangetoond waarom de heren A en B enkele jaren terug slechts een gedeelte van hun aandelen X inbracht in Z en aangezien Z voldoende financiële middelen heeft om de prijs van 10% van de aandelen X te betalen, kan Z overgaan tot een dividenduitkering waarmee de aanvragers hun schuld R/C kunnen aanzuiveren.

- ***Verkoop van aandelen aan de managementvennootschap***

Case 1

De heren A en B bezitten elk 50% van de aandelen van vennootschap X (dienstverstrekking aan derden) en wensen deze aandelen, in het kader van het centraliseren van hun vermogen, te verkopen aan hun persoonlijke managementvennootschap. Door de verkoop zouden de aanvragers een vordering R/C verkrijgen op hun managementvennootschap.

De geplande verkoop wordt niet degelijk onderbouwd en is volgens de DVB louter fiscaal geïnspireerd (omzetting van belastbare inkomsten meer bepaald hun huidige vergoedingen, naar belastingvrije inkomsten m.n. de inning van de vordering die ontstaat door de verkoop). De DVB is van mening dat de verrichting niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

De aanvrager is voor 50 % aandeelhouder van een operationele vennootschap A waarvan hij 3 jaar geleden de aandelen heeft verkregen voor een geringe prijs. Hij heeft recent zijn eigen managementvennootschap B opgericht waaraan hij de aandelen die hij bezit in de operationele vennootschap A, wenst te verkopen. De verkoopprijs zou ingeschreven worden in de rekeningen van B op het credit van de rekening courant van de aanvrager en vervolgens, naargelang de terugbetalingen, aangewend worden door de aanvrager voor de volgende doeleinden: eerst voor de volstorting van het kapitaal van B en vervolgens voor een kapitaalverhoging van B. Het saldo van de rekening courant zou terugbetaald worden naargelang de door B vrijgemaakte middelen.

De verrichting werd geweigerd omdat van verschillende redenen : korte termijn tussen de aankoop en de verkoop, buitensporige meerwaarde, complexe verrichting en fiscaal agressief, schuldpositie van de aankopende vennootschap B.

- ***Inbreng van aandelen van een exploitatievennootschap in een bestaande patrimonium- en managementvennootschap***

Inbreng door de aanvragers (echtpaar) van hun aandelen in de exploitatievennootschap X in hun bestaande patrimonium- en managementvennootschap Y. BVBA Y heeft de intentie om op termijn vennootschappen over te nemen of zal eventueel zelf vennootschappen oprichten. Door de aanvragers werden reeds overnameprojecten bekeken maar momenteel zijn er geen concrete overnames gepland.

De BVBA Y bezat een woning die recent werd afgebroken en zal een nieuwbouw oprichten die als eigen woning zal gebruikt worden door de aanvragers (een beperkt gedeelte zal aangewend worden als bureel). Y heeft voor de aankoop en de afbraak van dit onroerend goed een externe lening afgesloten. Daarnaast bezit de BVBA Y 2 woningen die zullen worden verbouwd en nadien worden verhuurd aan derden. Voor de aankoop van deze woningen werd eveneens een externe lening afgesloten.

Verder heeft de BVBA Y voor een aanzienlijk bedrag een roll-over krediet aangegaan dat gebruikt zal worden voor de bouw van de woning van de aanvragers. Waarschijnlijk zullen de kosten (terugbetaling van de leningen en van de intresten op deze leningen), zeker in de eerste jaren, veel hoger zijn dan de opbrengsten (huur en bestuurdersvergoedingen).

Uit het voorgaande blijkt dat de BVBA Y na de geplande inbreng als holding zou fungeren maar waarbij de waarde van de toekomstige privé-woning een aanzienlijk deel zal uitmaken van het actief van de vennootschap. Door de BVBA Y zijn/zullen er belangrijke kosten worden gemaakt waarvoor de middelen via dividendumtakkingen zullen (kunnen) opstromen vanuit de NV X en dit terwijl er nog geen concrete overnameactiviteiten gepland zijn door de BVBA Y. De DVB is van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

- ***Verkoop van aandelen aan de Newco van de kinderen***

Case 1

De heer en mevrouw A (ouders) wensen de aandelen van de buitenlandse vennootschap X te verkopen aan een Newco die door hun kinderen (sommige actief, andere niet actief binnen de groep) zal opgericht worden.

X is een buitenlandse holding en bezit de aandelen van de Belgische holding Y, die op haar beurt de aandelen bezit van meerdere werkvennootschappen. De groepsstructuur is ontstaan n.a.v. een verkoop door de ouders van hun aandelen in de werkvennootschappen aan Y (gefinancierd d.m.v een interestdragende obligatielening), onmiddellijk gevolgd door een verkoop van de aandelen Y aan X. De schuld die Y heeft ingevolge de aankoop van de werkvennootschappen vervalt binnenkort en zal bij gebrek aan terugbetalingsmogelijkheid worden omgezet in een lening, deels terug te betalen over 5 jaar en deels (grootste deel) met een looptijd van 25 jaar. In het kader van de successieplanning is het bovendien de bedoeling van de ouders om hun vordering m.b.t. de lening met een looptijd van 25 jaar, in volle eigendom te schenken aan de kinderen.

De vordering die de ouders thans zouden verkrijgen n.a.v. de geplande verkoop van hun aandelen X zou geschenken worden aan de kinderen en de kinderen zouden die vordering vervolgens inbrengen in het kapitaal van Newco.

Door de aanvragers wordt benadrukt dat geen rechtstreekse schenking van de aandelen X aan de kinderen wordt overwogen omwille van het feit dat de voorkeur van de kinderen uitgaat naar een Belgische topholding (de buitenlandse holding X zal wellicht worden geliquideerd).

De DVB is van mening dat de geplande verkoop van de aandelen X aan de Newco van de kinderen niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen. Newco beschikt niet over de financiële draagkracht om tot deze aankoop over te gaan en de NV Y heeft nog aanzienlijke financiële verplichtingen tegenover de aanvragers en hun kinderen (die nog verband houden met de eerdere verkoop door de ouders van hun aandelen in de werkvennootschappen aan de NV Y). Bovendien wordt opgemerkt dat het gewenste resultaat, m.n. de overdracht van de aandelen van de groep aan de kinderen, ook kan bereikt worden door een rechtstreekse schenking van de aandelen van de buitenlandse vennootschap X, eventueel gevolgd door een zetelverplaatsing van deze vennootschap naar België.

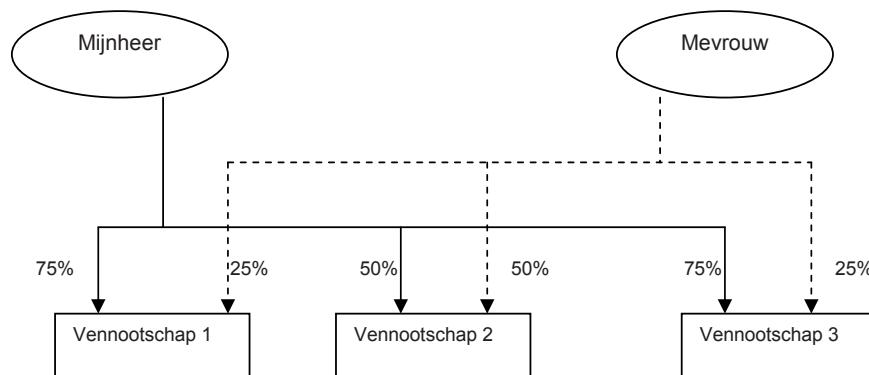
Case 2

Verkoop door de ouders aan een commanditaire vennootschap op aandelen (CVA), die door hun zoon met een minimumkapitaal zal worden opgericht, en waar zij tot statutair zaakvoerder benoemd zouden worden via een BVBA die ze zouden oprichten. De prijs zou betaald worden onder de vorm van een lijfrente.

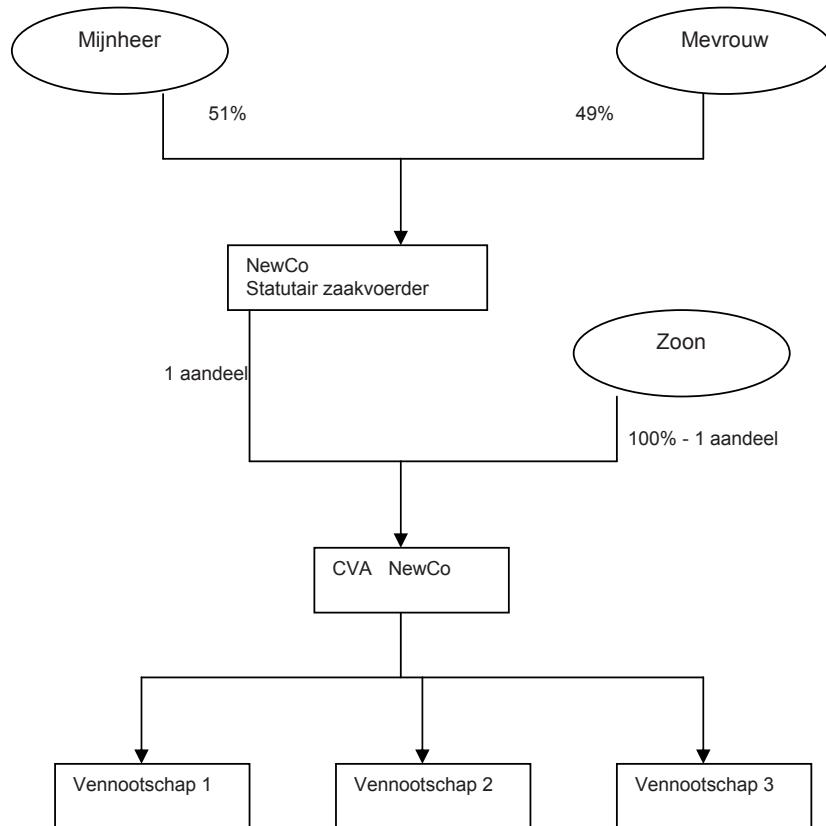
De ouders, nog relatief jong, wensen zich niet op korte termijn terug te trekken. Integendeel, de zoon die juist meerderjarig is en nog niet actief is binnen de groep, zou een opleiding van minimum 5 jaar moeten volgen alvorens de zaak te kunnen overnemen. In afwachting hiervan zouden de ouders de volledige controle over de groep behouden.

De voorgestelde verrichting werd geweigerd met als reden dat zij prematuur is (de ouders behouden de controle over de groep op korte en middellange termijn) en met hoog risico in dit stadium.

Voor de verrichting



Na de verrichting



- **Gewenste doel kan worden bereikt zonder step-up**

Case 1

De aanvragers (broer en zus) bezitten elk 50% in de BVBA W (niet actief) en in de NV X. NV X is een holding met bestuurs- en holdingfuncties. Zij bezit naast haar participatie in de NV Y (een exploitatievennootschap die op haar beurt de aandelen bezit van een andere exploitatievennootschap) en een belangrijke minderheidsparticipatie in de NV Z (verhuur van onroerend goed aan derden), ook meerdere onroerende goederen (vastgoedactiviteit, verhuur aan derden). Door de geplande verrichtingen (in 2 fases) wordt beoogd een eindstructuur te creëren waarbij de exploitatie-activiteiten en de vastgoedactiviteiten los van elkaar kunnen uitgebouwd worden.

In een 1^{ste} fase zou een partiële splitsing gebeuren waarbij X haar participatie in Y zal afsplitsen naar de bestaande vennootschap W. X behoudt aldus haar vastgoedactiviteit en de participatie in de vastgoedvennootschap Z.

In een 2^{de} fase zouden de aandelen van X ingebracht worden in vennootschap W zodat W uiteindelijk de functie van holding kan vervullen.

Indien de X later (momenteel nog niet aan de orde) de overige aandelen Z zou kunnen verwerven, zou deze vennootschap door X worden overgenomen d.m.v. een fusie.

De DVB is van mening dat de gewenste eindstructuur in casu kan bereikt worden door de inbreng door X van haar vastgoedactiviteit in een Newco (toepassing artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92: inbreng tak van werkzaamheid). Vennootschap X zal dan participaties bezitten in de vastgoedvennootschappen Newco en Z (die later desgewenst kunnen fusioneren) en in de exploitatievennootschap Y. De inbreng door de natuurlijke personen (geplande fase 2) wordt hierdoor overbodig en kan dan ook niet aangemerkt worden als een normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

De aanvrager bezit alle aandelen met uitzondering van 1 aandeel van CVBA A die alle aandelen bezit van CVBA B en 5% van een buitenlandse vennootschap C. CVBA A is een management en patrimoniumvennootschap met een aanzienlijk vastgoedpatrimonium aangewend voor privédoeleinden.

De aanvrager wenst de aandelen CVBA A in te brengen in een nieuw op te richten holdingvennootschap. Vervolgens verkoop CVBA A haar deelnemingen in B en C aan de nieuw opgerichte holdingvennootschap. In een laatste fase worden de aandelen van de holdingvennootschap ingebracht in een nog op te richten maatschap waarvan de deelbewijzen zullen worden aangehouden door de aanvrager en zijn kinderen.

De huidige structuur laat niet toe de vennootschap optimaal te beheren aangezien CVBA A een operationele vennootschap is die de meeste inkomsten genereert en waar het hoogste bedrijfsrisico zich situeert. Daarnaast bezit CVBA A de deelnemingen in B en C. Gelet op het economische risico werd recent een bijkomende activiteit opgestart binnen B. Omwille van het risicoprofiel ten gevolge van de activiteit van CVBA A en ten gevolge van bestaande overeenkomsten, is het niet wenselijk om CVBA A als holdingvennootschap te gebruiken. CVBA A draagt immers een niet onaanzienlijk risico uit het verleden in de vorm van mogelijke claims.

Deze motivering werd door de DVB niet weerhouden aangezien het enerzijds de eigen keuze van de aanvrager was om CVBA A aan te wenden als managementvennootschap (met de erbij horende risico's) en anderzijds CVBA A te gebruiken als houdstervennootschap voor de deelnemingen in B en C, alsook als patrimoniumvennootschap met een aanzienlijk vastgoed bestemd voor privégebruik. Tevens biedt de nieuwe structuur nog steeds onvoldoende bescherming tegen mogelijke claims waarvoor CVBA A zou kunnen aangesproken worden en acht de DVB deze risico's onvoldoende bewezen gelet op de keuze van de aanvrager om deze activiteiten gedurende een aanzienlijk lange periode te vermengen. Bijkomend is de DVB van mening dat de gewenste eindstructuur in casu kan bereikt worden door de inbreng door CVBA A van haar managementactiviteit in een newco (toepassing artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92: inbreng van een tak van werkzaamheid). Gelet op hetgeen voorafgaat is de DVB van mening dat de beoogde doelstellingen niet noodzaken om over te gaan tot de geplande inbreng die derhalve niet kadert binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

- ***Vennootschappen met overtollige liquide middelen en/of geldbeleggingen***

Case 1

Inbreng door de heer A van de aandelen van een werkvennootschap in een nog op te richten holding.

De aanvrager is via zijn vennootschap actief in een specifieke risicovolle branche waarvoor slechts in beperkte mate een verzekering kan worden afgesloten. Aangezien de activiteit zeer winstgevend is, wil hij de liquide middelen (meer dan de helft van het balanstotaal) en de toekomstige winsten via een nog op te richten vennootschap aan het mogelijk risico van de werkvennootschap onttrekken.

De DVB is van mening dat, gelet op het feit dat de geplande verrichting er in essentie op neerkomt om winst over te hevelen naar een nieuw op te richten holding die geen plannen heeft om over te gaan tot investeringen, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

Inbreng tegen marktwaarde door de heer A van de aandelen van de BVBA Dokter A in een nog op te richten holdingvennootschap. De BVBA Dokter A bezit op haar beurt aandelen (minderheidsparticipaties) in andere professionele vennootschappen (associaties).

De geplande inbreng wordt verantwoord om vanuit de nieuwe holding te investeren/beleggen in onroerend goed (via de oprichting van een dochtervennootschap). Uit de balans van de BVBA Dokter A blijkt dat er aanzienlijke geldbeleggingen en liquide middelen aanwezig zijn. In het verleden werden geen dividenden uitgekeerd.

De DVB is, gelet op het feit dat de onroerend goed investeringen niet concreet zijn en er derhalve niet wordt aangetoond dat de beschikbare middelen in de BVBA Dokter A daarvoor zullen worden aangewend, van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 3

De 3 aanvragers (ouders en zoon) bezitten elk 1/3^e van de aandelen van de exploitatievennootschap X.

De zoon wenst de helft van zijn aandelen in te brengen in een nog op te richten holding en de andere helft van zijn aandelen X te verkopen aan deze (eigen) holding, via R/C. De holding zal deels worden opgericht met in geld gestort kapitaal en deels d.m.v. de geplande inbreng. De ouders zullen vervolgens hun aandelen X verkopen aan de holding van hun zoon (via uitstel van betaling).

De waardering van de aandelen NV X zal gebeuren aan de hand van het (niet gecorrigeerde) eigen vermogen volgens het laatste afgesloten boekjaar. NV X bezit geen onroerende goederen. Volgens de aanvragers wordt voormelde waardering gehanteerd gelet op het feit dat de groei van de onderneming de laatste jaren aanzienlijk is vertraagd.

Bij nazicht van voormelde jaarrekening werd vastgesteld dat er op het actief behalve klantenvorderingen, alleen liquiditeiten en geldbeleggingen (bijna 80% van het totaal actief) voorkomen. In het verleden werden geen dividenden uitgekeerd.

De DVB is van mening dat, gelet op het feit dat de in X aanwezige middelen die niet als werkkapitaal kunnen aangemerkt worden, de geplande verrichtingen niet kaderen in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 4

Inbreng tegen marktwaarde door de heer A van de aandelen die hij bezit van de buitenlandse vennootschap X (100%) in een nog op te richten Belgische holdingvennootschap. X bezit twee participaties in buitenlandse vennootschappen. Tot nu toe werden door X geen dividenden uitgekeerd.

Als motivering voor de geplande inbrengverrichting wordt aangehaald :

- verankering door de aanvrager van zijn vermogen in België;
- het verwerven door de holding op langere termijn van nieuwe participaties in vennootschappen met een gelijkaardig doel. Op dit ogenblik zijn hiertoe nog geen concrete plannen;
- het vermijden van dubbele heffing op dividenduitkeringen door de buitenlandse vennootschap. Na de inbreng zullen de dividenduitkeringen door X met vrijstelling van roerende voorheffing kunnen worden uitgekeerd aan de Belgische holding.

Uit de tussentijdse jaarrekening van X blijkt dat de vennootschap op haar balans vooral effecten en liquide middelen bezit (meer dan 70% van het balanstotaal).

Gelet op het voorgaande, m.n. de samenstelling van de activa van X en de beperkte motivering voor de geplande verrichting, is de DVB van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 5

De aanvragers wensen de in hun bezit zijnde aandelen van een werkvennootschap en een patrimoniumvennootschap in te brengen in een door hen nog op te richten holdingvennootschap.

De inbreng kadert in de successieplanning van de aanvragers alsook in het kader van een investeringspolitiek waarbij middelen uit de werkvennootschap via de holding ter beschikking gesteld zullen worden aan de patrimoniumvennootschap. Deze verrichting kadert niet in het normaal beheer van een privé-vermogen: aangezien meer dan de helft van het balanstotaal (52%) bestaat uit geldbeleggingen en liquide middelen, deze niet kunnen beschouwd worden als werkcapitaal, slechts beperkte bezoldigingen werden toegekend aan de bestuurders, nooit dividenden werden uitgekeerd en er geen concrete investeringsplannen kunnen voorgelegd worden, is de DVB van oordeel dat de inbreng fiscaal geïnspireerd is en er enkel en alleen op gericht is de waarde van de vennootschappen uit te drukken als gestort kapitaal van een holding.

- ***Verkoop en inbreng aan/in de eigen holding***

Case 1

Overdracht (deels verkoop, deels inbreng) door de heren A en B (2 broers) van hun aandelen NV X aan hun bestaande holdingvennootschap NV Z, gevolgd door een fusie waarbij de NV X wordt overgenomen door de NV Y, een dochtervennootschap van Z. De aandelen X zijn momenteel voor 25% in het bezit van de heer A en voor 75% in het bezit van de heer B. Enkele jaren terug waren de aanvragers elk voor 50% aandeelhouder maar deze situatie werd gewijzigd op basis van familiale afspraken omtrent risico's en verantwoordelijkheden.

NV Y heeft momenteel een belangrijke vordering uitstaan op de twee aanvragers. Deze vordering ontstond n.a.v. een fiscale regularisatie door de BBI waarbij de aanvragers in

persoonlijke naam een deel van de belastingschuld op zich namen en hiervoor de middelen ontleenden aan hun vennootschap Y.

Door de gedeeltelijke verkoop van de aandelen X door de twee aanvragers (5% door de heer A en 15% door de heer B) aan de NV Z zouden hun schulden in R/C aan Y kunnen betaald worden. Een aantal aandelen X zouden door de twee aanvragers worden ingebracht in Z (elk 20% om de 50/50 aandelenverhouding in Z te behouden) en de heer B zou zijn resterende aandelen (40%) bijkomend verkopen aan de Z.

Door de DVB werd beslist dat, gelet op voormelde elementen (historiek aandelenbezit en ontstaan van de schulden), de gemengde overdracht (inbreng/verkoop) niet kadert in het normaal beheer van privé-vermogen.

Case 2

Gedeeltelijke inbreng en gedeeltelijke verkoop door mevrouw A van haar aandelen van de NV X in/aan een nieuw op te richten holding. Het echtpaar A is gehuwd met scheiding van goederen. Mevrouw bezit alle aandelen van de NV X min één (in het bezit van de heer A). Door de NV werden tot op heden geen dividenden uitgekeerd.

De NV X was een exploitatievennootschap maar bezit ingevolge de verkoop van haar activiteit aan een derde, momenteel nog enkel onroerende goederen (eigen gebruik en verhuurd aan derden) en het vruchtgebruik op een appartement dat door de aanvragers als privé-woning wordt gebruikt, alsook aanzienlijke geldbeleggingen/liquide middelen (60% van het balanstotaal).

Beide echtgenoten willen in de toekomst het vermogen, hetwelk in hoofdzaak werd opgebouwd door mevrouw, verder samen beheren op basis van een 50/50-verhouding. Daartoe zou een nieuwe holdingvennootschap worden opgericht waarin de heer A een som in geld inbrengt en mevrouw A aandelen X ten bedrage van deze som. De resterende aandelen X (het grootste gedeelte) zouden door mevrouw A aan de nieuwe holding worden verkocht (met uitstel van betaling).

Verder zou het ook de bedoeling zijn het roerend vermogen (de geldbeleggingen/liquide middelen) afzonderlijk te beheren en onder te brengen in de holding of in een door de holding opgerichte dochtervennootschap (risicospreiding). Door de oprichting van een holding waarin beide echtgenoten elk voor 50% participeren, zou de verdere uitbouw van de groep op een gelijkwaardige basis kunnen gebeuren.

De DVB is van mening dat de geplande verrichting niet kadert in het normaal beheer van het privé-vermogen. X is een vennootschap met een aanzienlijk bedrag aan geldbeleggingen/liquide middelen. De als argument aangehaalde risicospreiding is niet overtuigend en de draagkracht van de nieuwe holding voor de aankoop van de aandelen X (rekening houdend met de aanwezige onroerende goederen) werd niet aangetoond. De beoogde 50/50-verhouding tussen de echtgenoten zou ook op een andere wijze, bijv. door een aanpassing aan het huwelijksstelsel, kunnen bereikt worden.

- ***Inbreng aandelen notarisvennootschap in bovenliggende holding***

Inbreng door de heer A van de aandelen van zijn professionele notarisvennootschap, de BVBA X, in een nog op te richten HoldCo.

De aanvrager houdt naast de aandelen X ook nog aandelen aan van de BVBA Z, een notariële bestuursvennootschap die optreedt als zaakvoerder in de BVBA X (en hoge

vergoedingen ontvangt) en die actief is als onroerendgoedvennootschap. Recent vond in Z een belangrijke dividenduitkering plaats.

Aangezien BVBA Z deontologisch niet beantwoordt aan bepaalde voorwaarden zoals omschreven in het Reglement voor de vennootschappen van notarissen van 26 april 2011, wenst de aanvrager zijn aandelen X in te brengen in een notariële participatievennootschap HoldCo, die in de plaats van Z zaakvoerder zou worden van X.

Als motivering voor de geplande inbreng wordt opgegeven dat de nieuwe structuur een eventuele associatie met anderen notarissen zou faciliteren en dat HoldCo in de toekomst onbeperkt overtollige liquiditeiten kan ontvangen (d.w.z. niet zoals bestuursvergoedingen, gebonden aan de verplichte marktconformiteit) die veel vrijer kunnen aangewend worden dan in de notariële bestuursvennootschap.

De DVB merkt op dat X geen concrete plannen heeft om over te gaan tot een associatie met één of meerdere andere notarissen en is van mening dat de geplande inbreng, o.b.v. de verstrekte motivering, niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

- ***Holding boven holding***

Case 1

Inbreng door een echtpaar van hun participatie (100%) in de vennootschap X in een nieuw op te richten holding. X is een managementvennootschap die bovendien als holding en patrimoniumvennootschap fungeert. Zij bezit namelijk 1/3^e van de aandelen van vennootschap Y (een exploitatievennootschap) en is bestuurder in deze vennootschap. Haar onroerend goed (dat ongeveer 80% van het balanstotaal uitmaakt) omvat de vroegere en de huidige woning van de aanvragers en een appartement. In X zijn momenteel geen aanzienlijke liquiditeiten aanwezig.

De aanvraag wordt gemotiveerd in het kader van familiale planning en uiteindelijke successierechtelijke overgang op termijn.

De geplande inbreng van de aandelen X in de nieuw op te richten holding kan niet beschouwd worden als een normale verrichting van privé-vermogen aangezien het in voorliggend geval de inbreng betreft van een managementvennootschap, die bovendien ook kon worden gekwalificeerd als een villavennootschap en die daarenboven al de functie van holding uitoefent (creatie 'holding boven holding').

Case 2

Inbreng door de aanvrager van de aandelen van zijn buitenlandse holdingvennootschap X, die participaties bezit in een aantal buitenlandse dochtervennootschappen, in een nog op te richten Belgische holding.

Als motivering wordt aangehaald dat de buitenlandse holding, die naast haar holdingfuncties tevens bestuurdersfuncties uitoefent in diverse onderliggende werkvennootschappen en leningen verstrekt aan de groepsvennootschappen, de hieruit voortvloeiende risico's wenst af te zonderen door de inbreng van de aandelen X in een zuivere Belgische holding.

De DVB merkt op dat de activiteiten van X er niet toe leiden dat deze vennootschap als een holding met 'gemengde' activiteiten wordt beschouwd en is van mening dat, gelet op

het creëren van een ‘holding boven holding’ situatie, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 3

Inbreng van certificaten van aandelen van een buitenlandse holdingvennootschap (de huidige topholding van de groep die aandelen in binnenlandse en buitenlandse vennootschappen aanhoudt) door de heer en mevrouw X in een nieuw op te richten Belgische holding.

Als motivering voor de geplande verrichting wordt het “verbelgischen” van de groep aangehaald en het regelen van de successieplanning van de aanvragers. Enerzijds wensen de aanvragers over te gaan tot schenking (BE) van hun certificaten (aandelen) van de buitenlandse topholding en anderzijds wensen ze de mogelijkheid te behouden om deze certificaten (aandelen) te verkopen. De geplande verrichting laat toe om de aandelen van de Belgische holdingvennootschap te schenken. Tenslotte kunnen vanuit de Belgische holding nieuwe investeringen, direct of indirect, worden verwezenlijkt. Volgens de aanvragers geniet een zetelverplaatsing van de buitenlandse holding naar België niet de voorkeur aangezien land x, dankzij de talrijke verdragen die zij gesloten heeft met derde landen, een ideale uitvalsbasis zou zijn voor het realiseren van bepaalde projecten.

De DVB is van mening dat er omwille van de creatie van een holding boven holding structuur en mede gelet op het feit dat er niet werd aangetoond dat het inroepen van de dubbelbelastingverdragen van land x in bepaalde situaties mogelijks voordeleger zouden zijn dan de Belgische voor de landen of werelddelen waarin de groep actief is (er werd evenmin aangetoond dat de groep binnenkort beroep wenst te doen op deze dubbelbelastingverdragen) en dat er geen concrete nieuwe investeringen vanuit de Belgische holdingvennootschap konden worden aangetoond, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Ook het argument inzake successieplanning waarbij boven de bestaande buitenlandse holding een nieuwe Belgische holding zou worden gecreëerd met het oog op een eventuele schenking van de aandelen van de nieuwe Belgische holdingvennootschap kan niet worden gevuld.

Case 4

De heer X is enige aandeelhouder van een Nederlandse holdingvennootschap BV A die op haar beurt alle aandelen bezit van 2 Nederlandse exploitatievennootschappen en een vastgoedvennootschap. BV A oefent tevens management- en financieringsactiviteiten uit en bouwt het pensioen van de heer X op.

De heer X wenst de aandelen van BV A in te brengen in een Belgische topholding. De inbreng wordt verantwoord door de voorkeur van de aanvrager om zijn aandelen vanuit zijn woonplaats (België) te beheren. Een zetelverplaatsing zou evenwel om diverse redenen niet aangewezen zijn. Tevens zou vanuit de Belgische holdingvennootschap een nieuwe Belgische werkvennootschap opgericht worden van waaruit de activiteiten op de Belgische markt zouden worden uitgeoefend. Aangezien BV A ook de pensioenvennootschap is van de heer X wil hij deze vennootschap liefst zo weinig mogelijk onderhevig maken aan de bedrijfsrisico's zodat hij nieuwe activiteiten in België vanuit een nieuwe Belgische holding wenst te ontwikkelen, eerder dan vanuit NV A.

Deze inbreng werd niet aanvaard door de DVB. Er is reeds een volledige, weliswaar Nederlandse, groepsstructuur aanwezig. Door deze in te brengen in een Belgische

holdingvennootschap wordt een holding boven holding structuur gecreëerd. De activiteiten uitgeoefend door de holding kunnen beschouwd worden als holdingactiviteiten en brengen geen operationele risico's met zich mee. De geplande Belgische investeringen betreffen enkel een afsplitsing op geografische basis van de bestaande activiteiten die in de bestaande vennootschappen worden uitgeoefend. Dergelijke Belgische operationele vennootschap kan ook vanuit de Nederlandse holding worden opgericht.

Case 5

De aanvrager staat aan het hoofd (meerderheidsaandeelhouder en bedrijfsleider) van een holdingvennootschap naar Europees recht A, die 2 operationele vennootschappen naar Europees recht aanhoudt. Holding A is ontstaan uit een vrij recente (drie jaar) fusie door overneming van een andere holding B, voorheen aangehouden door de aanvrager.

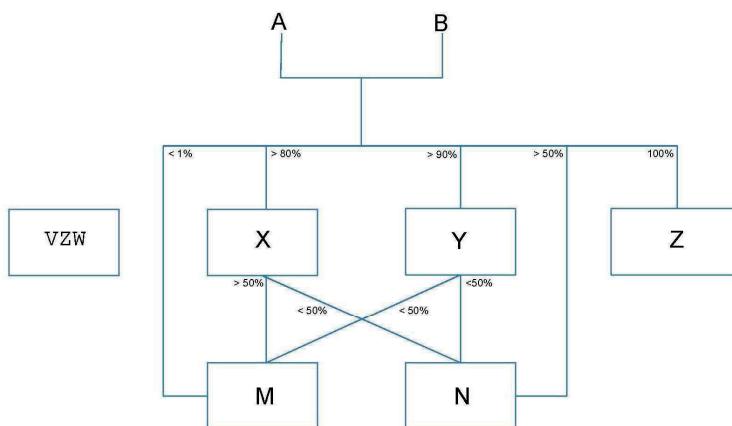
De aanvrager heeft zich onlangs in België gevestigd, heeft er vennootschap C opgericht die holdingfuncties zal uitoefenen en wenst zijn aandelen holding A in te brengen in C. Er zijn geen echte zakelijke of successorale overwegingen die de verrichting rechtvaardigen.

De vooropgestelde verrichting werd geweigerd omwille van verschillende redenen : inbreng van holding in holding, opeenvolging van herstructureringsverrichtingen, ontbreken van overtuigende andere dan fiscale motieven, belangrijkheid van de meerwaarden. De verrichting werd in zijn geheel als complex beschouwd.

- **Complexe verrichtingen**

Case 1

Inbreng door de aanvragers, de heren A en B, van de aandelen die ze bezitten in de Belgische en buitenlandse groepsvennootschappen X, Y en Z (exploitatie) in een nieuw op te richten Belgische holdingvennootschap NewHoldCo (BVBA of Comm. VA). De aanvragers bezitten samen alle of de meerderheid van de aandelen in deze vennootschappen.



De geplande verrichting wordt als volgt gemotiveerd: centralisatie van het aandelenbezit (successieplanning, continuïteit van de ondernemingen), centralisatie van het beheer en centralisatie van de financiering.

Lange tijd geleden werd door de aanvragers en enkele andere personen een VZW opgericht waarbinnen zij hun activiteiten ontwikkelden. Gaandeweg hebben deze activiteiten zich verder ontwikkeld en de VZW verstrekt, sinds het moment waarop de eerste groepsvennootschap werd opgericht, nog enkel financieringen (zij bezit vorderingen op de aanvragers en op de groepsvennootschappen).

De huidige groepsstructuur, waarbij X en Y elk een participatie bezitten in een dochteronderneming, kwam indertijd tot stand d.m.v. verkoop door de aanvragers van aandelen (zonder meerwaarde). In het verleden werden nooit dividenden uitgekeerd.

De inbrengverrichting kadert binnen een groter geheel van verrichtingen met als doel de (financiële) groepsstructuur te rationaliseren:

- 1^{ste} stap: de bedoeling is om alle leningen die door zowel de VZW als de aanvragers werden verstrekt aan de operationele entiteiten gaandeweg bij NewHoldCo te centraliseren door schuldvergelijking, verkoop en/of inbreng van schuldforderingen. Na deze stap zal de groep enkel via NewHoldCo worden gefinancierd. Deze stap zal niet noodzakelijkerwijze gefinaliseerd zijn vóór de uitvoering van de 2^{de} stap. Er wordt opgemerkt dat de aanvragers voor de financiering van de groepsvennootschappen financiële middelen geleend hebben bij hun VZW (momenteel heeft de VZW een aanzienlijke vordering op beide aanvragers);
- 2^{de} stap: de heren A en B zullen hun aandelen van de operationele vennootschappen X, Y en Z inbrengen in NewHoldCo;
- 3^{de} stap: intragroepsverrichtingen (verkopen) om te bereiken dat alle groepsvennootschappen zustervennootschappen worden onder NewHoldCo;
- 4^{de} stap: de aandelen van NewHoldCo worden gecertificeerd via een Nederlandse of Belgische stichting-administratiekantoor;
- 5^{de} stap: de VZW wordt geïntegreerd in de groepsstructuur (nog uit te werken).

Uit het onderzoek blijkt dat de oprichting van de groepsvennootschappen door de aanvragers ofwel werd gefinancierd met eigen middelen (beperkte bedragen), ofwel met middelen geleend bij de VZW (zeer hoge bedragen). Ook voor de latere financiering van groepsvennootschappen werd door de aanvragers beroep gedaan op aanzienlijke middelen van de VZW. Tot nu toe hebben de aanvragers hun schulden tegenover de VZW slechts in zeer beperkte mate terugbetaald.

N.a.v. de geplande inbreng door de aanvragers zullen aanzienlijke meerwaarden worden gerealiseerd (in bepaalde gevallen op relatief korte termijn). Daarnaast is het wegwerken van de persoonlijke schulden die de aanvragers hebben t.o.v. de VZW, een belangrijk element van de aanvraag (zie voormelde eerste stap).

De DVB is van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van het privé-vermogen. Het door de aanvragers indertijd ingebracht kapitaal werd bijna volledig voorgeshoten door hun VZW en die gelden werden (na vele jaren) slechts voor een miniem gedeelte terugbetaald. Er is met andere woorden door de aanvragers geen enkel risico genomen m.b.t. het ingebrachte kapitaal. Anderzijds willen de aanvragers nu wel de winst die zich zal uiten via de meerwaarde verankeren in het uitgedrukte kapitaal van NewHoldCo. Na de afhandeling van voormelde stappen zullen de persoonlijke

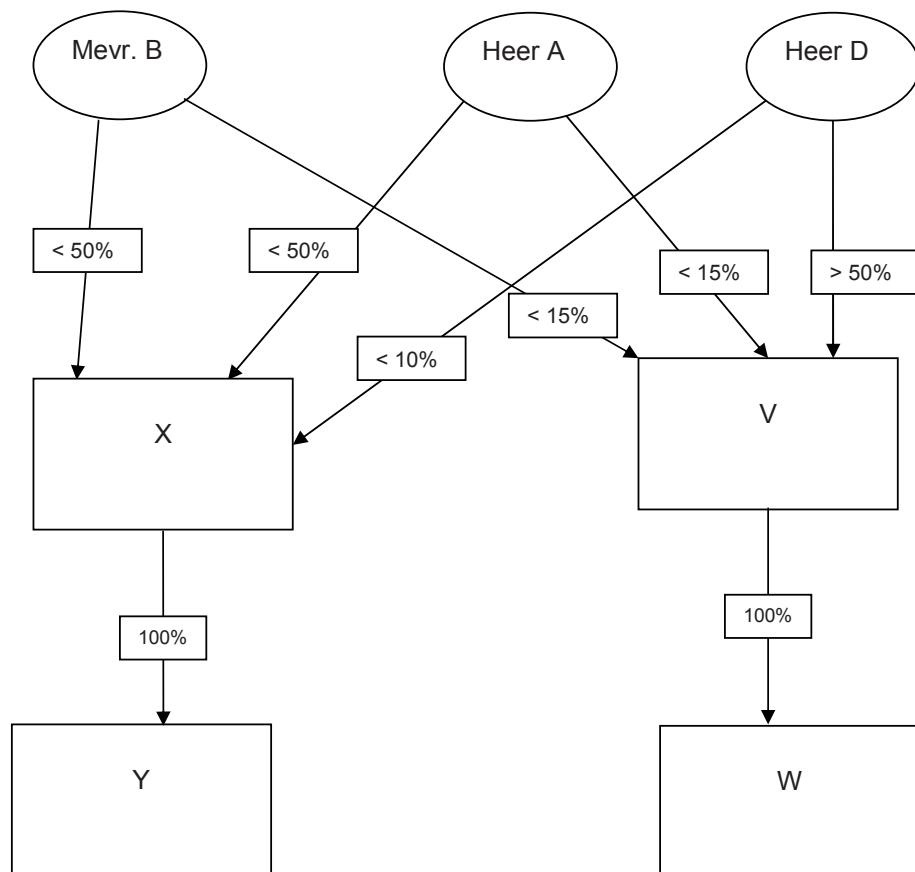
schulden van de aanvragers t.o.v. de VZW weggewerkt zijn. In de plaats daarvan zal, na de volledige uitvoering van stap 1, de heer A nog een schuld hebben tegenover NewHoldCo (die veel minder bedraagt dan zijn huidige schuld tegenover de VZW) terwijl de heer B een vordering zal bezitten.

Tot slot wordt opgemerkt dat de geplande verrichtingen in hun geheel als "complex" kunnen aangemerkt worden.

Case 2

De heer D wenst in het kader van het familiaal vermogensbeheer de groepsvennootschappen X en Y (dochtervennootschap van X), zijnde patrimoniumvennootschappen, en V en W (dochtervennootschap van V), zijnde exploitatievennootschappen, reeds bij leven te verdelen onder zijn twee kinderen, de heer A en mevrouw B.

Organogram vóór de verrichtingen:

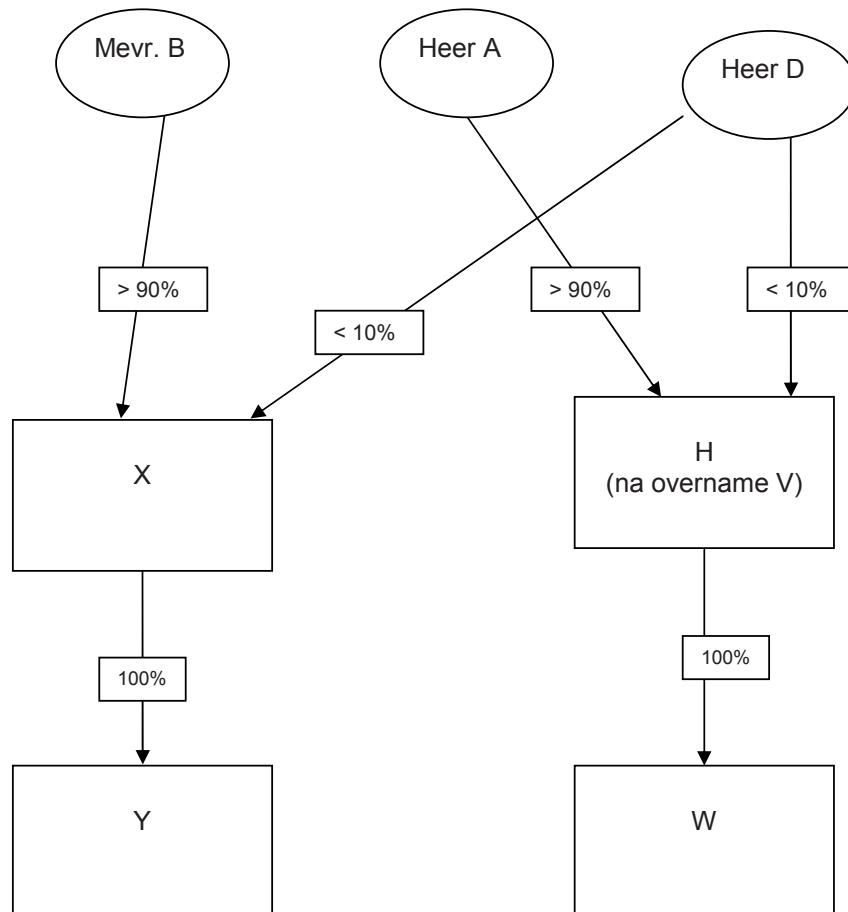


De bedoeling van de verrichting is dat mevrouw B eigenaar zal worden van de vennootschappen X en Y en dat de heer A eigenaar zal worden van de vennootschappen V en W. Aangezien zowel de vader als de kinderen participaties hebben in de vennootschappen X en V dient de geplande verdeling te gebeuren via talrijke stappen, meer bepaald:

- verkoop door de zoon van de aandelen die hij bezit in vennootschap X, aan zijn zus;
- schenking door de vader van (ongeveer) de helft van zijn aandelen V (in volle eigendom) aan zijn dochter;
- oprichting door de vader en de zoon van een nieuwe vennootschap H en inbreng door vader en zoon van hun aandelen V;
- schenking door de vader van zijn aandelen H aan zijn zoon (maar met behoud van een beperkt aantal aandelen waaraan een vetorecht wordt gekoppeld);
- verkoop door de dochter van haar aandelen V (degene die ze reeds bezat en degene die ze ontvangen heeft uit de schenking van haar vader) aan holding H;
- uitkering superdividend door V aan H, hetwelk zal worden aangewend voor de betaling van de uitkoop van de dochter;
- fusie V en H, waarbij V wordt overgenomen door H;
- kapitaalverhoging door de dochter en de zoon in respectievelijk vennootschap X en H, met het geld bekomen uit de voorafgaande verkopen.

In de eindstructuur bezit de heer D (vader) nog een beperkt aantal aandelen (met vetorecht) in de vennootschappen X en H.

Organogram na de verrichtingen:

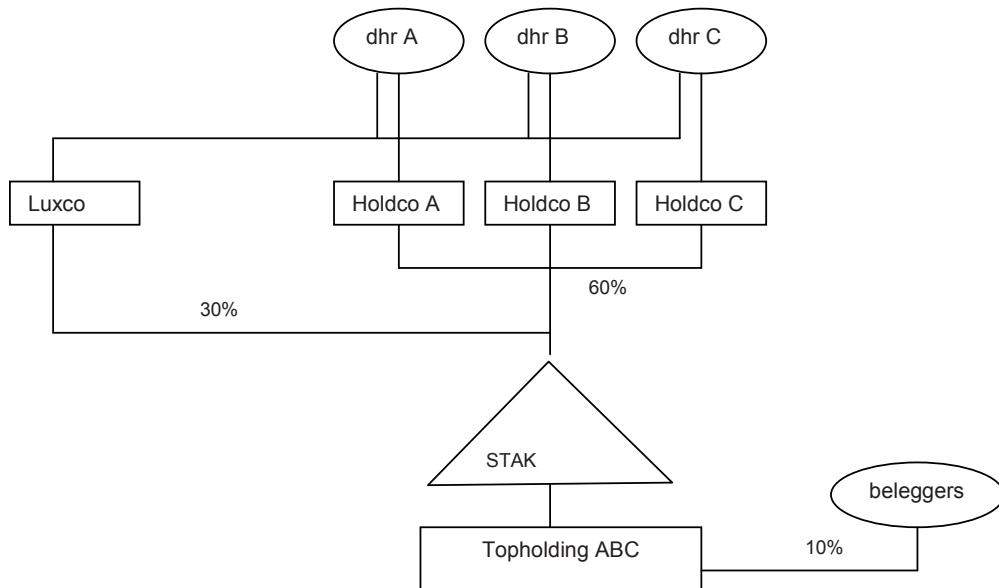


De DVB is van mening dat er in casu geen sprake is van een normaal beheer van het privé-vermogen. Het betreft een complexe verrichting waarbij de aandelen V die de vader schenkt aan zijn dochter onmiddellijk door haar worden verkocht aan de door haar vader en zijn zoon nieuw opgerichte vennootschap H, een vennootschap waarover de vader de controle heeft. Bovendien wordt een aanzienlijk bedrag aan liquiditeiten die aanwezig zijn in de NV V belastingvrij uitgekeerd (superdividend).

Case 3

3 aanvragers bezitten samen 90% (elk 30%) van een vennootschappengroep met als topholding ABC. Middels hun persoonlijke holdingvennootschappen A, B en C houden ze elk 20% aan en middels hun gezamenlijke Luxemburgse vennootschap houden ze elk 10% aan. 10% van ABC is in handen van derden (beleggers).

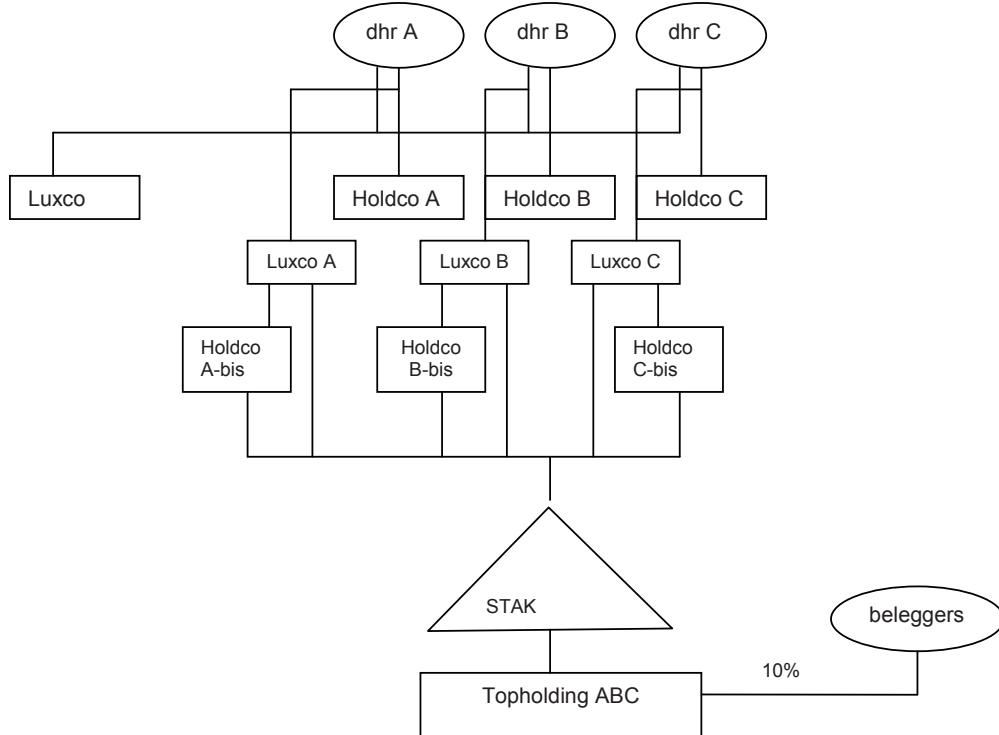
De aanvragers wensen hun aandelen ABC te centraliseren per tak teneinde één centraal beleid en management naar aansturing van de groep te kunnen realiseren, het risico van de overige beleggingen binnen de holdco's af te zonderen van het beheer van ABC, zich per tak zodanig te organiseren ter voorbereiding van familiale en successieplanning en te komen tot een vereenvoudiging van de structuur.



Fase 1: de Belgische holdingvennootschappen A, B en C gaan over tot een afsplitsing van hun aandelen ABC aan een nieuw opgerichte Luxemburgse vennootschappen Luxco A, Luxco B en Luxco C.

Fase 2: de aandelen A-bis, B-bis en C-bis worden ingebracht in de nieuw opgerichte Luxemburgse vennootschappen Luxco A, Luxco B en Luxco C.

Fase 3: Luxco A, Luxco B en Luxco C kopen de aandelen ABC in het bezit van Luxco.



De geplande verrichting heeft het ontstaan van meerdere persoonlijke holdings tot gevolg, zowel holding boven holding (Luxco's boven Holdco's), als holdings naast elkaar (holdco's naast Luxco's). De structuur wordt geenszins vereenvoudigd. De motieven aangehaald om dergelijke zeer complexe structuur te verantwoorden waren niet overtuigend. De doelstellingen kunnen eveneens bereikt worden door een overdracht van de aandelen ABC door Luxco aan de Holdco's, eventueel gevolgd door een liquidatie van Luxco. Het aanhouden van beleggingen wordt door de DVB niet aanzien als een risico-activiteit.

Case 4

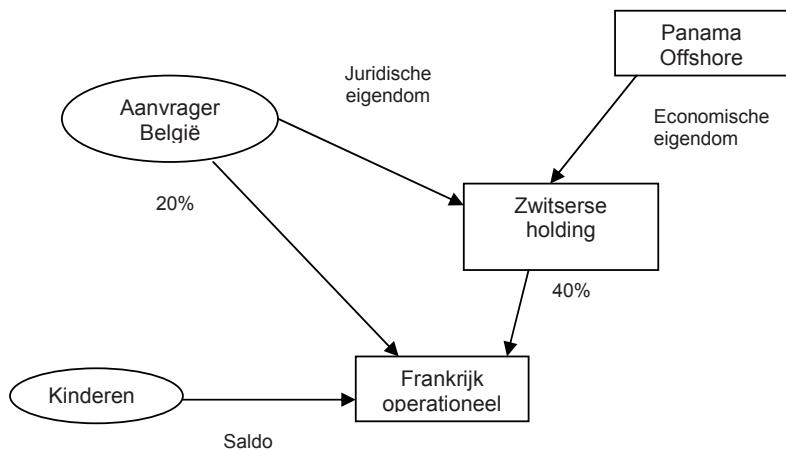
De aanvrager, inwoner van België, is meerderheidsaandeelhouder van een groep exploitatievennootschappen naar Europees recht die aangehouden worden door een operationele holdingvennootschap, eveneens naar Europees recht. De aandeelhoudersstructuur werd opgezet door de vader van de aanvrager, die reeds meerdere jaren overleden is. Het aandelenbezit is deels rechtstreeks en deels, via een lang geleden door de vader opgerichte Zwitserse holding, onrechtstreeks. Het blijkt dat de economische eigendom van de Zwitserse holding toebehoort aan een offshore vennootschap gevestigd in een fiscaal paradijs.

De aanvrager zou een Belgische holdingvennootschap willen oprichten waarin hij de aandelen die hij aanhoudt in de Zwitserse holding wenst in te brengen. Voorafgaand aan de inbreng zou hij overgaan tot de vereffening van de offshore vennootschap. Kort volgend op de inbreng van de aandelen zou hij de Zwitserse holdingvennootschap willen vereffenen en tegelijkertijd alle participaties en diverse liquide middelen onderbrengen in de Belgische holding.

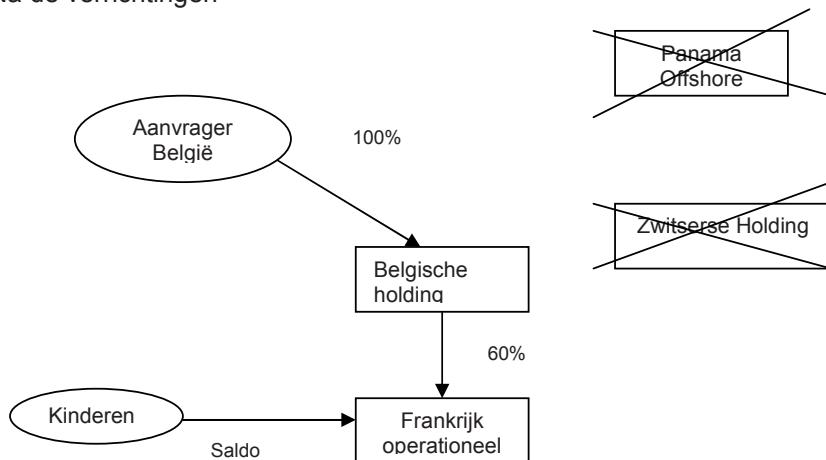
De verrichting werd beoordeeld als erg complex en fiscaal agressief. Daarenboven konden de 4 engagementen niet gerespecteerd worden en wou de aanvrager niet

communiceren over de bestemming van de in het fiscaal paradijs ondergebracht fondsen.

Voor de verrichting



Na de verrichtingen



- **Geheel van de verrichtingen**

Case 1

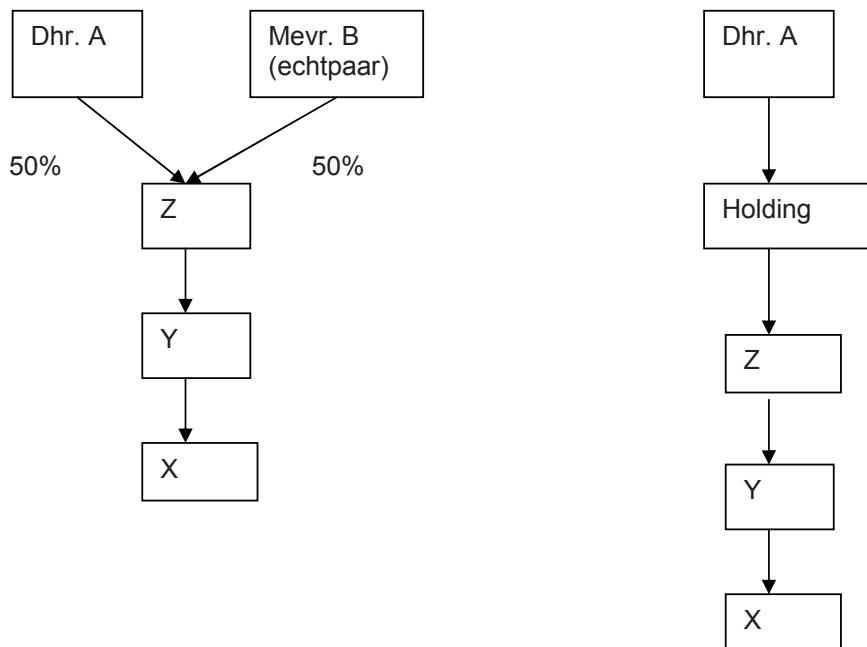
Inbreng door de heer A en verkoop door zijn echtgenote, mevrouw B, van de aandelen die zij bezitten van de holding NV Z (elk 50%) in/aan een door de heer A nieuw op te richten holding. Voormelde aandelenverhouding vindt zijn oorsprong in de verkoop door de heer A, lange tijd geleden en omwille van de nood aan financiële middelen om persoonlijke schulden te voldoen, van aandelen Z aan de heer C, zijn schoonvader, die deze aandelen op zijn beurt heeft doorverkocht (met uitstel van betaling van de hoofdsom maar tegen jaarlijkse betaling van de interest) aan zijn dochter, mevrouw B.

Met de geplande inbreng gevolgd door de uitkoop van zijn echtgenote wenst de heer A, die steeds de drijvende kracht geweest is binnen de groep, opnieuw alleen eigenaar/enig aandeelhouder te worden van de groep.

De huidige groepsstructuur kwam als volgt tot stand:

- lange tijd geleden: oprichting exploitatievennootschap X door de ouders van de heer A;
- vele jaren geleden: uitkoop ouders door het echtpaar A-B via de nieuw opgerichte vennootschap Y waarin mevrouw B slechts een beperkt aantal aandelen bezat;
- twee jaar later brachten de ouders van de heer A hun onroerend goed (beroepsmatig) in in vennootschap Y waardoor zij meerderheidsaandeelhouder werden in deze vennootschap;
- deze verrichting werd onmiddellijk gevolgd door de uitkoop van de ouders door het echtpaar A-B via de nieuwe opgerichte vennootschap Z (waarvan de echtgenote opnieuw slechts een beperkt aantal aandelen bezat).

Huidige en toekomstige groepsstructuur :



In de prefiling wordt vermeld dat mevrouw B de som verkregen uit de verkoop van haar aandelen Z zal gebruiken om haar schuld tegenover haar vader, de heer C, terug te betalen.

Uit latere inlichtingen is evenwel gebleken dat:

- 1.1. door de NV Y (holdingvennootschap met onroerend goed) intussen een lening werd aangegaan bij een bank en dat dit bedrag ter beschikking werd gesteld van de heer C (ontstaan van een vordering R/C op de heer C);
- 1.2. bij de geplande aankoop door de nieuwe holding van de aandelen Z de vordering die mevrouw C zal verkrijgen voor een groot deel zou overgedragen worden aan haar echtgenoot, de heer A (meer bepaald ten bedrage van zijn totale schulden R/C t.a.v. de drie groepsvennootschappen). Mevrouw B zou uiteindelijk slechts een gedeelte van de verkoopprijs innen;
- 1.3. mevrouw B bij inning van haar (resterende) vordering, haar vader zal terugbetaLEN die hiermee op zijn beurt zijn schuld aan de NV Y zal kunnen voldoen.

Uit het voormelde blijkt dat mevrouw B de vordering die n.a.v. de verkoop van haar aandelen Z gecreëerd wordt op de nieuwe holding, voor een aanzienlijk bedrag zou overdragen aan haar echtgenoot (die hiermee zijn schulden R/C in de onderliggende vennootschappen zal kunnen aanzuiveren).

Volgens de DVB komt de geplande verkoop door mevrouw B, die deel uitmaakt van een geheel van verrichtingen, er op neer dat de heer A een vordering creëert op zijn eigen vennootschap, de nieuw opgerichte holding. Gelet op voormelde omstandigheden, waarbij de geplande verkoop bovendien nog wordt voorafgegaan door een inbreng door de heer A van zijn aandelen Z, is de DVB van mening dat de geplande verrichtingen niet kaderen in het normaal beheer van het privé-vermogen van de aanvragers.

Case 2

Inbreng door de heer en mevrouw A-B van hun aandelen BVBA X in de bestaande patrimonium-holdingvennootschap Z. De aandelen X waren, ingevolge specifieke wetgeving, lang in het bezit van een gekwalificeerde derde die, m.b.t. een belangrijke meerderheid van de aandelen X, een optie tot aankoop had verleend aan de heer A (of een door hem aan te duiden rechtspersoon).

Enkele jaren terug werd die optie gelicht (gewijzigde wetgeving) door de heer A persoonlijk. Een jaar later heeft holding Z de resterende aandelen X (een belangrijke minderheidsparticipatie) aangekocht van de derde. De aandelen X waren op dat ogenblik derhalve in het bezit van de heer A en holding Z. Recent werd door de heer A overgegaan tot de schenking van de helft van zijn aandelen X aan zijn echtgenote, mevrouw B.

Enkele jaren geleden werd een voorafgaande beslissing verstrekt aan de aanvragers m.b.t. de inbreng van hun aandelen in meerdere werkvennootschappen waarin ze elk voor de helft participeerden, in de bestaande holding Z. Deze inbreng kaderde in hun successieplanning en in het bereiken van een transparante groepsstructuur.

Korte tijd later volgde een tweede voorafgaande beslissing die betrekking had op de inbreng door de aanvragers van de aandelen van de BVBA Y in holding Z. Deze

aandelen waren vele jaren (specifieke wetgeving) in het bezit van mevrouw B. Van zodra de wetgeving werd gewijzigd, is mevrouw B overgegaan tot de schenking van de helft van haar aandelen Y aan haar echtgenoot en vervolgens werden de aandelen Y door hen ingebracht in de bestaande holding Z. Bij voormelde verrichtingen werd BVBA X niet betrokken omwille van het feit dat het aandelenbezit hen niet elk voor de helft toebehoorde.

De DVB is van mening dat, gelet op het geheel van de verrichtingen die kort na elkaar hebben plaatsvonden en waarbij het vermogen van het echtpaar stapsgewijze wordt ingebracht in holding Z, de thans geplande inbreng een speculatief karakter heeft en derhalve niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 3

De aanvrager wenst de aandelen van een Nederlandse holdingvennootschap A, aandeelhouder van de groep D, en de Belgische financierings- en beleggingsvennootschap B in te brengen in de bestaande Belgische managementvennootschap C.

De verrichting kadert in het behoud van de controle over de groep, Belgische verankering van de structuur, professionalisering van bestuur en vereenvoudiging van de financiering, successieplanning en de correctie van het eigen vermogen van de NV C door de kapitaalverhoging.

Enkele jaren geleden droeg de aanvrager zijn aandelen van de groep D over aan de Belgische NV B. Recent verkocht NV B haar deelneming aan de Nederlandse BV A. Met de geplande inbrengverrichting wordt de groep D, kort na de verkoop aan BV A, opnieuw verhangen onder een Belgische vennootschap NV C.

Gelet op de opeenvolging van de verrichtingen, de korte tijd waarbinnen deze plaatsvonden en de onvoldoende uitgewerkte motivering werd door de DVB geoordeeld dat deze verrichting niet kadert binnen het normaal beheer van het privé-vermogen.

Case 4

De heer en mevrouw X zijn de aandeelhouders van 3 werkvennootschappen. Zij wensen deze aandelen te verkopen aan de vennootschap die zal opgericht worden door hun 2 kinderen.

De aanvragers wensen de groep zo te organiseren dat deze kan verder gezet worden door de volgende generatie en dit met het oog op een verdere uitbouw ervan. Tevens is het ook de bedoeling dat op termijn andere talentvolle mensen/medewerkers mee zullen participeren in de nieuw op te richten holding.

Tijdens het onderzoek bleek dat één van de vennootschappen enkele jaren geleden opgericht werd door de ouders samen met hun 2 kinderen (elk 25%). Kort voor de aanvraag schonken de kinderen hun aandelen (elk 25%) van deze vennootschap aan de ouders. Deze schenking gebeurde om de operatie te vereenvoudigen en als startpunt te nemen dat de ouders alle aandelen in handen hebben.

De verrichting van schenking door de kinderen en de terugkoop ervan door hun nieuw op te richten holding in zijn geheel bekeken is volgens de DVB louter fiscaal geïnspireerd met de bedoeling zo veel mogelijk (toekomstige) inkomsten belastingvrij uit de vennootschappen te halen.

- **Niet (voldoende) gemotiveerde/fiscaal geïnspireerde verrichtingen**

Case 1

De aanvrager bezit 50% van de aandelen van de Nederlandse BV A, BV B en BV C. Daarnaast bezit hij alle aandelen van een Belgische BVBA Z die reeds jaren zonder activiteit is. Samen met de andere aandeelhouder wenst hij de aandelen van de 3 Nederlandse BV's in te brengen in nieuw op te richten Nederlandse holdingvennootschap BV Y. Vervolgens verkoopt de Nederlandse holdingvennootschap BV Y de aandelen van BV B en BV C aan BV A. De aanvrager brengt zijn aandelen in de Nederlandse Holding BV Y in in de BVBA Z.

Met deze verrichting wenst de aanvrager zijn successieplanning te regelen alsook investeringen uit te voeren binnen BVBA Z. De DVB oordeelt dat de motivering onvoldoende overtuigd: enerzijds wordt er gesteld dat binnen BVBA Z investeringen gepland worden, anderzijds werd verklaard dat de financiële middelen behouden zullen blijven in de Nederlandse holdingvennootschap BV Y. Na jaren inactiviteit wenst men te investeren in BVBA Z doch concrete plannen hiertoe zijn er niet. Gelet ook op de mogelijke bedrijfsrisico's bij de inbreng van de deelnemingen in een werkvennootschap, kadert deze verrichting geenszins binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

De aanvrager bezit 100% van de aandelen van een Nederlandse holdingvennootschap BV A die enige aandeelhouder is van BV B en BV C. BV A heeft een hoog eigen vermogen dat hoofdzakelijk (85%) bestaat uit liquiditeiten.

De aanvrager wenst BV A in de toekomst te gebruiken als investerings- en financieringsvehikel waarbij de liquide middelen aangewend zullen worden voor het verwerven van participaties in andere bedrijven. Teneinde risicovernemenging te vermijden wenst hij de werkvennootschappen los te koppelen van deze investeringsvennootschap.

Hiertoe zal BV A ingebracht worden in een nieuw op te richten holdingvennootschap BVBA Z. Vervolgens verkoopt BV A haar deelnemingen BV B en BV C aan BVBA Z. BV A keert een superdividend uit aan BVBA Z waarmee deze de aankoopprijs van de aandelen betaalt. Het saldo zou aangewend worden voor eventuele investeringen.

De beoogde eindsituatie m.n. de creatie van een topholding bestaat reeds. Nieuwe investeringen middels het nemen van participaties in andere bedrijven kunnen plaatsvinden rechtstreeks vanuit BV A of onrechtstreeks middels een nieuw op te richten dochtervennootschap van BV A. De door de aanvrager aangehaalde motivering is niet van die aard dat tot een inbrengverrichting dient te worden overgegaan. De doelstellingen zijn perfect haalbaar binnen de bestaande structuur. De DVB is dan ook van oordeel dat de inbreng er enkel en alleen op gericht is de waarde van de vennootschappen uit te drukken als gestort kapitaal van een holding.

Case 3

De aanvrager bezit alle aandelen van BVBA A, BVBA B en BVBA C. BVBA A is een werkvennootschap met een aanzienlijk patrimonium. Recent werden de BVBA B en C opgericht. BVBA B werd opgericht met de bedoeling de activiteiten van BVBA A over te nemen. BVBA C heeft als doel het beheer van een roerend vermogen.

In een eerste fase verkoopt BVBA A haar activiteit aan BVBA B waardoor BVBA A een zuivere patrimoniumvennootschap wordt. In een tweede fase wenst de aanvrager BVBA

A in te brengen in BVBA C die eveneens zou overgaan tot de oprichting van een nieuwe vennootschap ter realisatie van een nieuw project.

Uit onderzoek bleek dat kort na de oprichting van BVBA C de aanvrager een nog openstaande schudvordering op BVBA A verkocht had aan BVBA C. Deze prijs werd onmiddellijk betaald. Vragen omtrent het waarom van deze constructie te meer omdat BVBA A over voldoende middelen beschikte om deze schuld zelf af te lossen, werden onvoldoende beantwoord. Tenslotte bleef ook het hoofdmotief van de verrichting, m.n. vanuit de patrimoniumvennootschap BVBA A middelen laten opstromen naar BVBA C ter financiering van het nieuw uit te bouwen project, niet overeind. Uit het aangeleverde financiële plan bleek dat de patrimoniumvennootschap BVBA A zelfs verlieslatend zou zijn, laat staan dat zij over financiële middelen zou beschikken om te laten doorstromen naar andere vennootschappen.

Case 4

NV A is een holdingvennootschap en bezit op 1 aandeel na alle aandelen NV B, NV C en NV D. Daarnaast bezit NV A een aanzienlijk onroerend goedpatrimonium en heeft ze een beperkte activiteit. De aandelen NV A zijn in handen van de heer en mevrouw X (elk 2%) en hun 3 kinderen (elk 32%). NV B en NV C zijn werkvennootschappen, NV D is een slapende vennootschap.

De 3 kinderen wensen hun aandelen NV A in te brengen in de slapende vennootschap NV D. Vervolgens verkoopt NV A haar aandelen NV B en NV C aan NV D.

Uit de aangehaalde motivering blijkt dat de structuur het mogelijk moet maken dat de 3 kinderen binnen de groep samen kunnen blijven werken, doch naargelang hun competenties in 1 van de 3 werkvennootschappen. Verder wordt er gestreefd naar een transparante structuur, een afsplitsing van het opgebouwde patrimonium van het exploitatierisico, centralisatie van het management en successieplanning.

Concreet leidt de verrichting tot een plaatsverwisseling van NV A en NV D. Er bestaat momenteel een centrale holdingvennootschap (NV A). De aanwezigheid van vastgoed/aandelen in de holding wordt door de DVB niet als een risico aanzien. De beperkte activiteit kan evenzeer ingebracht worden in NV D.

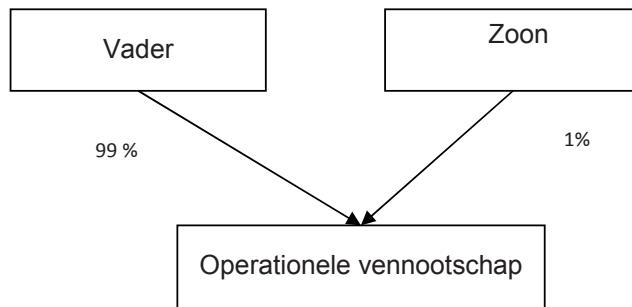
Case 5

Inbreng door een vader en zijn zoon van hun respectievelijke participatie in een operationele familievennootschap in een nieuw op te richten holding. Aangezien beide hun participatie inbrengen zou het kapitaal van de holding in dezelfde verhoudingen worden aangehouden als in de operationele vennootschap. Volgens de aanvragers zou deze verrichting de overdracht van de onderneming aan de zoon toelaten onder de best mogelijke voorwaarden en dit, rekening houdend met de omstandigheden en de familiale wensen, via latere (t.t.z. na de in de PV Van Campenhout voorziene termijn van drie jaar) kapitaalverminderingen van de holding (en/of inkoop eigen aandelen). Het gaat er om de waarde van de onderneming voldoende te verlagen om de latere aankoop van de aandelen van de vader door de zoon mogelijk te maken.

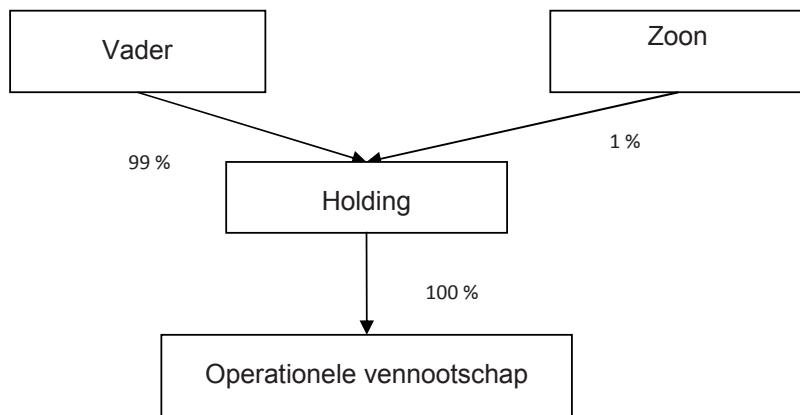
De aanvragers haalden de problematiek aan van de overdracht van de familiale onderneming, in casu aan de reeds in de onderneming actieve zoon en dit rekening houdend met het feit dat de vader zijn eigen financiële belangen, die van zijn echtgenote en van de niet in de onderneming actieve dochter wil vrijwaren maar zich niet onmiddellijk wil terugtrekken.

Het College heeft gewezen op de discrepantie tussen de door de familie gekozen weg en het vooropgestelde doel (het uittreden op termijn van de vader en het behoud van ieders patrimoniale belangen: ouders, zoon, dochter). Het College heeft de verrichting geweigerd omwille van de opeenvolgende kapitaalverminderingen die de verrichting te weeg zou brengen en omwille van het hoog risico (onzeker resultaat) dat de verrichting zou inhouden.

Voor de verrichting



Na de verrichting



- **Waardering**

De aanvrager bezit aandelen van twee werkvennootschappen NV A en NV B. NV B bezit het onroerend goed dat gebruikt wordt voor de uitoefening van de activiteit.

De verrichting betreft de inbreng van NV A en NV B in een nieuw op te richten holding. De DVB had geen problemen met de verrichting op zich. De aangehaalde motivatie was aanvaardbaar. Een waarderingsverslag werd bezorgd en dat leidde tot een aantal opmerkingen. Er werd geopteerd voor een waardering op basis van één methode, m.n. de markt-multiple waardering. Voor het bepalen van de multiples baseerde men zich op beursgenoteerde ondernemingen in gelijkaardige sectoren. Deze waardering werd door de DVB niet aanvaard aangezien er slechts gebruik werd gemaakt van 1 methode waarbij bovendien de weerhouden multiples afkomstig waren van totaal niet vergelijkbare ondernemingen.

7.16 DB - Dividend van een SCI – DBI

De DVB is van mening dat de door een Franse SCI uitgekeerde dividenden niet kunnen worden afgetrokken als DBI ten name van de Belgische vennootschap aandeelhouder (toepassing van artikel 203, § 1, 1ste lid, 1°, WIB 92).

7.17 BTW - Verkoop op plan van nieuwbouw appartementen die werden voorgesteld als verbouwingswerken of afbraak en heropbouw

Rubriek XXXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, voorziet een verlaagd tarief van 6% voor werk in onroerende staat m.b.t. privé-woningen.

Rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, voorziet eveneens een verlaagd tarief voor de afbraak en de daarmee gepaard gaande heropbouw van gebouwen in bepaalde stadsgebieden.

De DVB is verschillende malen gevraagd omrent volgende verrichting: een bouwpromotor stelt nieuwbouw appartementen te koop op de markt. Er wordt aan de kandidaat kopers voorgesteld een onverdeeld aandeel in een oud gebouw (dit onverdeeld aandeel komt overeen met het aandeel in de gemene delen na de verbouwing) te kopen en tegelijkertijd een aannemingscontract te sluiten (aan het verlaagd btw-tarief van 6%) voor de omvormingswerken of op de afbraak en wederopbouw van het gebouw.

Gelijkwaardige verrichtingen worden voorgelegd uitgaande van twee verbonden vennootschappen – waarbij de ene vennootschap het onverdeeld aandeel van het oude gebouw met registratierechten verkoopt en de andere vennootschap het aannemingscontract tot omvorming, afbraak/wederopbouw sluit.

Het doel van deze verrichtingen is het tarief van 21 % te vermijden dat normalerwijze van toepassing is op de verkoop van nieuwe gebouwen. Indien dergelijke verrichting zou aanvaard worden zou de fiscale ontvangst beperkt zijn tot de registratierechten op het oude gebouw en het verlaagd tarief van 6% op de aannemingswerken.

Op grond van de voorgelegde feitelijke en juridische elementen in de dossiers, heeft de DVB geoordeeld dat deze opsplitsing in twee verschillende handelingen kunstmatig is en noch met de economische werkelijkheid noch met de bedoeling van de partijen overeenkomt.

7.18 BTW - Belasting van onroerende verhuur

De verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van de bij wet opgesomde diensten, is een dienstprestatie die wordt vrijgesteld door art. 44, §3, 2°, van het btw wetboek.

De Europese rechtspraak definieert onroerende verhuur als een relatief passieve activiteit die in wezen daarin bestaat dat een verhuurder een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en onder bezwarende titel het recht verleent, een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.

De DVB heeft in het verleden op grond van deze interpretatie de toepassing van de vrijstelling van onroerende verhuur uitgesloten voor contracten waarbij de ter beschikking stelling van het onroerend goed gepaard ging met een actieve inmenging van de verhuurder in de activiteiten van de huurder of een inmenging op de wijze waarop het goed diende te worden gebruikt en de wijze waarop de activiteiten dienden te

worden verricht. Werden eveneens door de DVB van de vrijstelling uitgesloten de contracten die bepalingen bevatten omtrent bijkomende diensten die werden verricht door de verhuurder van het goed. Door deze ter beschikking stellingen aan btw te onderwerpen kon de verhuurder de btw kost voor de oprichting of verwerving van het gebouw aftrekken.

Door de recente evolutie in de rechtspraak (onder meer het arrest van het Hof van Justitie van 27 september 2012, zaak C -392/11; arrest van het Hof van Cassatie van 4 juni 2010 en arrest van het Hof van beroep van 13 maart 2012), heeft de DVB de behandeling van dergelijke dossiers in die zin aangepast dat de diensten die de verhuurder bijkomstig verricht aan het ter beschikking stellen van het onroerend goed of de beperkingen op het gebruik van het onroerend goed (bestemming, openingsuren...) niet verhinderen dat de verrichting als een vrijgestelde onroerende verhuur wordt gekwalificeerd, zodat ook geen recht op aftrek wordt verkregen.

8. STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. AANVRAGEN INGEDIEND IN 2012

8.1 Inleiding

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

8.2 Aanvragen ingediend in 2012

8.2.1 Ingrediende aanvragen

Tabel 1 : Aanvragen ingediend van 2008 tot 2012

2008			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	465	330	135
Behandelde dossiers	472	328	144
2009			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	500	364	136
Behandelde dossiers	543	398	145
2010			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	576	407	169
Behandelde dossiers	486	348	134
2011			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	592	445	147
Behandelde dossiers	635	472	163
2012			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	548	401	147
Behandelde dossiers	550	404	146

Tabel 2: evolutie van het aantal aanvragen van 2003 tot 2012

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
241	217	375	570	553	465	500	576	592	548

*Tabel 3: aard van de ingediende aanvragen***AANVRAGEN: INDIENING - PERIODE 2012**

	F	N	TOTAAL
DB	116	330	446
GEMENGD	14	39	53
BTW	11	22	33
REG/SUCC.	6	5	11
DOUANE	0	0	0
OVERIGE	0	5	5
	147	401	548

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9° WIB 92	16	89	105
DB-Verrekenprijzen	23	62	85
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207 WIB 92)	6	11	17
DB - ART.46,183 bis, 207 Rerog.. & 211 WIB 92	15	62	77
DB - RI & RV	9	11	20
DB - DBI & meerwaarden 192 WIB92	3	6	9
DB- Tonnagetaks	0	3	3
DB - Stock Options	2	5	7
DB - Tax Shelter	8	3	11
DB- 205 Notionele interest	0	3	3
DB - 205 Octrooien	5	13	18
DB - Bezoldigingen	18	37	55
DB - Beroepsinkomsten	9	13	22
DB - Overige	15	49	64
BTW	12	24	36
Registratie	6	5	11
Douane	0	0	0
Overige	0	5	5
	147	401	548

AANVRAGEN: BESLISSING - PERIODE 2012

	F	N	TOTAAL
DB	113	328	441
GEMENGD	13	40	53
BTW	9	19	28
REG/SUCC.	11	9	20
DOUANE	0	1	1
OVERIGE	0	7	7
	146	397	550

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9° WIB 92	18	106	124
DB-Verrekenprijzen	26	71	97
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207 WIB92)	4	8	12
DB - ART.46,183 bis, 207 Rerog.. & 211WIB 92	14	52	66
DB - RI & RV	11	10	21
DB - DBI & meerwaarden 192 WIB92	2	5	7
DB- Tonnagetaks	0	3	3
DB - Stock Options	2	5	7
DB - Tax Shelter	7	3	10
DB- 205 Notionele interest	0	5	5
DB - 205 Octrooien	7	12	19
DB - Bezoldigingen	16	29	45
DB - Beroepsinkomsten	8	15	23
DB - Overige	10	43	53
BTW	10	20	30
Registratie	11	9	20
Douane	0	1	1
Overige	0	7	7
	146	404	550

8.2.2 Beslissingstermijn

De behandelingsduur van de tijdens het jaar 2012 genomen voorafgaande beslissingen m.b.t. de aanvragen ingediend in 2012 bedraagt gemiddeld 67 kalenderdagen

8.2.3 Aard van de beslissingen

Tabel 4 : Aard van de in 2012 getroffen beslissingen

Gemengd	4	0,7%
Gunstig	481	87,5%
Ongunstig	4	0,7%
Niet-ontvankelijk	3	0,5%
Verzaking	58	10,5%

8.3 « Profiling- » aanvragen

Tabel 5: Evolutie van het aantal profilingaanvragen van 2008 tot 2012

2008			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	689	462	227
Behandelde dossiers	636	425	211
2009			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	742	524	218
Behandelde dossiers	708	495	213
2010			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	866	627	239
Behandelde dossiers	705	510	195
2011			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	951	640	311
Behandelde dossier	794	609	185
2012			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	941	614	327
Behandelde dossier	852	627	225

Tabel 6 : aard van de ingediende prefilingaanvragen

PREFILINGS: INDIENING - PERIODE 2012

	F	N	TOTAAL
DB	252	478	730
GEMENGD	27	73	100
BTW	37	44	81
Reg./Succ.	9	16	25
DOUANE	1	0	1
Overige	1	3	4
	327	614	941

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9° WIB 92	31	107	138
DB - Verrekenprijzen	31	51	82
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207 CIR 92)	2	6	8
DB - ART.46,183 bis, 207 Reorg. & 211 WIB 92	21	71	92
DB – RI & RV	23	25	48
DB - DBI & MEERWAARDEN 192 WIB92	6	12	18
DB - Tonnagetaks	0	1	1
DB - Stock Options	4	3	7
DB - Tax Shelter	9	4	13
DB - 205 Notionele interest	0	7	7
DB - 205 Octrooien	3	7	10
DB - Bezoldigingen	13	45	58
DB - Beroepskosten	10	21	31
DB - Overige	24	49	73
BTW	39	47	86
Registratie	9	16	25
Douane	1	0	1
Overige	1	3	4
Onbepaald	100	139	239
	327	614	941

PREFILINGS: AFSLUITING - PERIODE 2012

	F	N	TOTAAL
DB	171	477	648
GEMENGD	22	79	101
BTW	23	45	68
Reg./Succ.	9	21	30
DOUANE	0	0	0
Overige	0	5	5
	225	627	852

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9° WIB 92	27	113	140
DB - Verrekenprijzen	19	70	89
DB-kwitschelding schuld (art.26-207 CIR92)	2	11	13
DB - ART.46,183 bis, 207 Reorg. & 211 WIB 92	14	74	88
DB – RI & RV	12	21	33
DB - DBI & MEERWAARDEN 192 WIB92	4	7	11
DB - Tonnagetaks	0	1	1
DB - Stock Options	2	6	8
DB - Tax Shelter	3	7	10
DB - 205 Notionele interest	1	7	8
DB - 205 Octrooien	3	11	14
DB - Bezoldigingen	9	44	53
DB - Beroepskosten	8	16	24
DB - Overige	6	66	72
BTW	27	48	75
Registratie	9	21	30
Douane	0	0	0
Overige	0	5	5
Onbepaald	79	99	178
	225	627	852

DEEL II: REGULARISATIES

1. Wetgevend kader

- Artikelen 121 tot 127 van de Programmawet van 27 december 2005 (BS van 30.12.2005, 2^{de} editie)
- Koninklijk besluit van 8 maart 2006 houdende oprichting van het « Contactpunt Regularisaties » bij de Federale Overheidsdienst Financiën (BS van 15.03.2006, 2^{de} editie)
- Koninklijk Besluit van 9 maart 2006 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 124 van de Programmawet van 27 december 2005 (BS van 15.03.2006 – 2^{de} editie)

2. Statistische gegevens 2012

Tabel 1: in 2012 ontvangen aangiften en aangegeven bedragen per materie

Aangegeven bedragen				
Aantal aangiften	Beroepsink.	BTW	Andere	Totaal
2349	23.706.259,62	3.816.396,27	511.851.475,37	539.374.131,26

Tabel 2: aantal dossiers en in 2012 geregulariseerde bedragen

Geregulariseerde bedragen				
Aantal aangiften	Beroepsink.	BTW	Andere	Totaal
1299	13.255.646,70	3.845.195,01	263.116.096,42	280.216.938,13

3. Statistische gegevens 2006 - 2012

1. Het aantal ingediende aangiften : 9657

1.1 Het bedrag van de aangegeven belastbare grondslag:

Aangegeven belastbare grondslag			
Beroepsink.	BTW	Andere	Totaal
€ 274.137.053,90	€ 46.110.263,59	€ 2.071.023.316,32	€ 2.391.270.633,81

1.2 Het aantal van de geregulariseerde dossiers, het bedrag van de ontvangen heffingen en de verdeling ervan:

Aantal van de geregulariseerde dossiers : 7953

Bedrag van de heffingen				
Beroepsink.	Gemeentebelasting	Agglomeratie-belasting	BTW	Roerende onkomsten
€ 75.032.853,87	€ 15.909.596,44	€ 634.554,19	€ 9.121.592,93	€ 365.398.182,56
Nalatenschap	Registratie	Onroerende ink.	Andere	Totaal
€ 114.729.136,98	€ 186.429,24	€ 3.546.173,10	€ 370.362,49	€ 584.928.881,81

1.3 De gewestelijke belastingen en de verdeling ervan:

Gewestelijke belastingen		
	Nalatenschap	Registratie
Vlaanderen	€ 65.070.849,83	€ 15.121,22
Wallonië	€ 24.311.125,50	€ 0,00
Brussel	€ 17.237.360,24	€ 137.500,00
Totaal	€ 106.619.335,57	€ 152.621,22

4. Commentaar

De voornaamste ongelijkheid tussen de aangegeven bedragen (tabel 1) en de geregulariseerde bedragen (tabel 3) is voornamelijk te wijten aan het feit dat een heel groot gedeelte van de aangegeven bedragen werd ingediend in december zodanig dat deze niet meer konden geregulariseerd worden in hetzelfde jaar.

Het grote aantal regularisatieaanvragen in de maand december is het gevolg van de aankondiging van de regering om een einde te stellen aan het regime van de regularisaties in 2014 door over te gaan naar een verhoging van de boeten in 2013.

INHOUDSOPGAVE

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1.	Inleiding.....	2
2.	Historiek	3
2.1	Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden	3
2.1.1	Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, §1, eerste 1 WIB 92).....	3
2.1.2	Akkoorden inzake registratie-en successierechten	3
2.2	Dienst van voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 03.05.1999).....	3
2.3	Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten).....	4
3.	Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen	6
3.1	Definitie	6
3.2	Termijn voor indiening en beslissing	6
3.3	Uitgesloten gevallen.....	7
3.4	Uitgesloten materies	7
3.5	Duur van de voorafgaande beslissing	8
4.	Functionele beschrijving.....	9
4.1	Bevoegde dienst	9
4.2	Beslissingsbevoegdheid	9
4.3	Behandeling van de aanvragen	9
4.3.1	Algemeen	9
4.3.2	Systeem van "prefiling meetings"	10
4.3.3	De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken.....	10
4.3.4	Organogram van de DVB.....	11
4.3.5	Medewerkers.....	14
4.3.6	Publicatie van de beslissingen.....	14
5.	Door de DVB vastgestelde lacunes in het Belgisch positief recht.....	15
5.1	DB - Thin Cap.....	15
5.2	DB - Institutionele BEVEK – roerende voorheffing.....	16
5.3	DB - Vastrentende effecten.....	17
5.4	BTW - Artikel 44, § 3, 2°, WBTW – uitzondering op de vrijstelling voor onroerende verhuur van blijvend geïnstalleerde wertuigen en machines.....	17
5.5	BTW - Artikel 11 van Btw-Wetboek.....	17
6.	Beslissingen met een bijzonder belang.....	19
6.1	DB - Tonnagebelastingregime voor winst uit zeescheepvaart (PW 02.08.2002 artikelen 115 tot 127, gewijzigd bij PW dd. 27.12.2004).....	19
6.2	DB - Profit Participating Loan 'PPL'	20
6.3	DB - Beleggingsvennootschap.....	21
6.4	DB - Young Innovative Company.....	21
6.5	DB - Interne meerwaarde op aandelen.....	21
6.6	BTW - Begrip onderwijs - coachingdiensten.....	21
6.7	Registratie- en succesierechten: fondsen.....	22

7. Aan de DVB voorgelegde maar niet aanvaarde verrichtingen.....	25
7.1 DB - Reorganisaties.....	25
7.2 DB - Transfer Pricing.....	29
7.3 DB - Kwijtschelding schulden (Art. 26,49,79 en 207, 2de lid WIB 92).....	33
7.4 DB - Tonnagebelastingregime voor winst uit zeescheepvaart (PW 02.08.2002 artikelen 115 tot 127, gewijzigd bij PW dd.27.12.2004).....	34
7.5 DB - Gespreide taxatie.....	35
7.6 DB - Einde opstal – voordeel van alle aard.....	35
7.7 DB - Woning – voordeel van alle aard.....	35
7.8 DB - Afstand van bezoldigingen door bedrijfsleiders.....	35
7.9 DB - Aftrekbaarheid managementvergoedingen.....	36
7.10 DB - Aandelenopties – Wet van 26.03.19999.....	37
7.11 DB - Aandelenplan met korting.....	37
7.12 DB - Meerwaarden op aandelen – overeenkomst tot het vermijden van dubbele belastin...	38
7.13 DB - Verkoop kasgeldvennootschap.....	38
7.14 DB - Kapitaalvermmindering – art. 344 WIB 92.....	39
7.15 DB - (Interne) meerwaarden, toepassing artikel 90, 9°, eerste gedachtestripje WIB 92...	40
7.16 DB - Dividend van een SCI – DBI.....	67
7.17 BTW - Verkoop op plan van nieuwbouw appartementen die werden voorgesteld als verbouwingswerken of afbraak en heropbouw.....	67
7.18 BTW - Belasting van onroerende verhuur.....	67
8. Statistische gegevens m.b.t. aanvragen ingediend in 2012.....	69
8.1 Inleiding.....	69
8.2 Aanvragen ingediend in 2012	69
8.2.1 Ingediende aanvragen.....	69
8.2.2 Beslissingstermijn	73
8.2.3 Aard van de beslissingen.....	73
8.3 Prefilingaanvragen	73

DEEL II : REGULARISATIES

1. Wetgevend kader.....	76
2. Statistische gegevens 2012.....	76
3. Statistische gegevens 2006 - 2012.....	77
4. Commentaar.....	77