

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS
BUITENGEWONE ZITTING 2014

30 juni 2014

JAARVERSLAG 2013

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

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

SESSION EXTRAORDINAIRE 2014

30 juin 2014

RAPPORT ANNUEL 2013

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

0025

N-VA	:	<i>Nieuw-Vlaamse Alliantie</i>
PS	:	<i>Parti Socialiste</i>
MR	:	<i>Mouvement Réformateur</i>
CD&V	:	<i>Christen-Démocratique en Vlaams</i>
Open Vld	:	<i>Open Vlaamse liberalen en democraten</i>
sp.a	:	<i>socialistische partij anders</i>
Ecolo-Groen	:	<i>Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen</i>
cdH	:	<i>centre démocrate Humaniste</i>
VB	:	<i>Vlaams Belang</i>
PTB-GO!	:	<i>Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture</i>
FDF	:	<i>Fédéralistes Démocrates Francophones</i>
PP	:	<i>Parti Populaire</i>

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

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

Abréviations dans la numérotation des publications:

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

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

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

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

De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

FOD FINANCIËN

**Dienst voorafgaande
beslissingen in fiscale zaken**

JAARVERSLAG 2013

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-, hypothek- 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 voormalde mogelijkheden inzake voorafgaande akkoorden die een beperkte draagwijdte hadden, werden overeenkomstig de artikelen 20 tot 28 van de voormalde 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 voormalde 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 (inonderheid m.b.t. dossiers met een belangrijke precedentwaarde, die uitvoerige correspondentie of overleg met de aanvrager of een globaal overleg tussen verschillende onderdelen van de FOD Financiën vereisen).

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

3.3 Uitgesloten gevallen

Een voorafgaande beslissing kan niet worden gegeven wanneer:

1. de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevonden 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 vluchtlid dat niet samenwerkert 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.

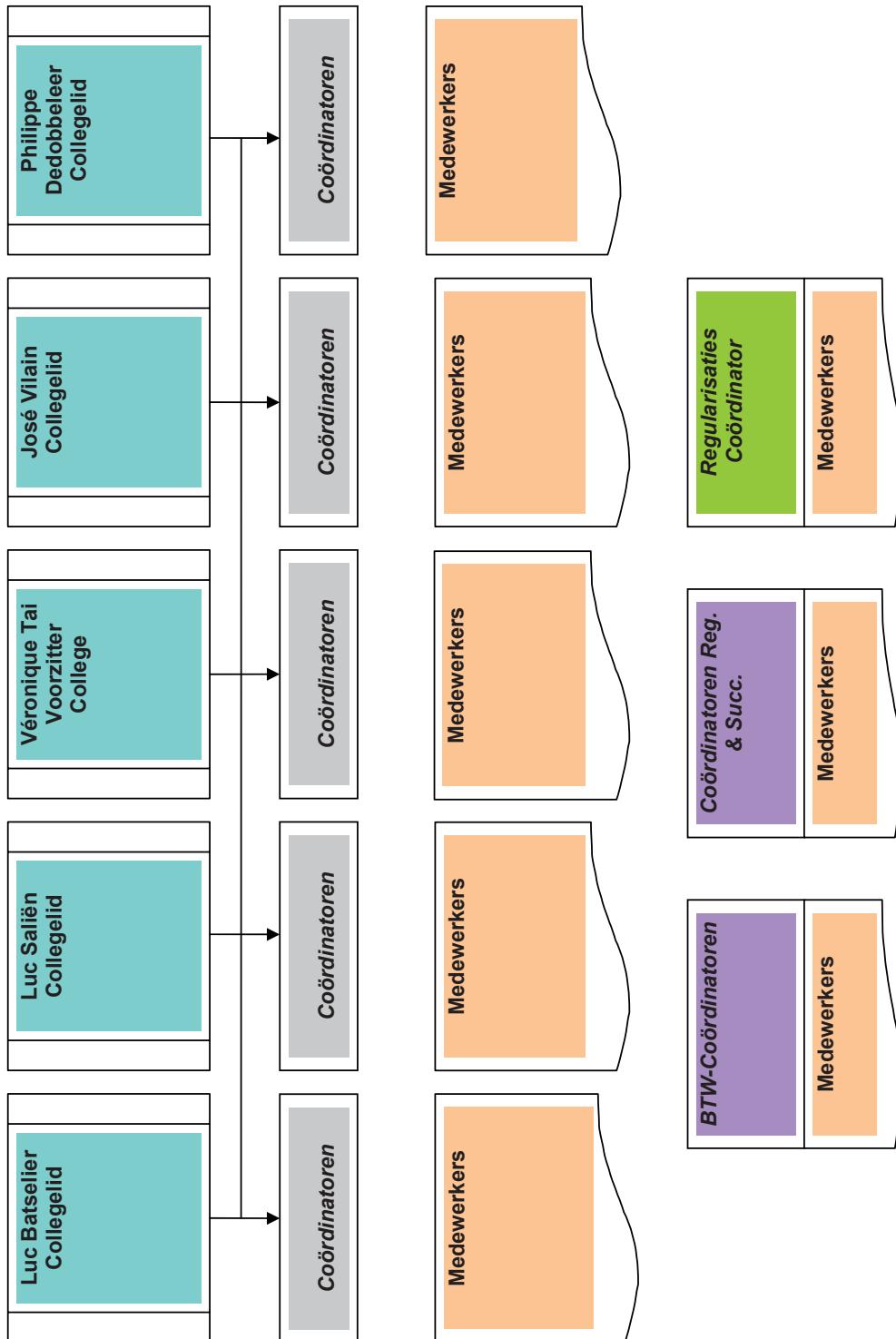
Na goedkeuring door het betrokken Collegelid wordt het dossier dan op de agenda van het College geplaatst.

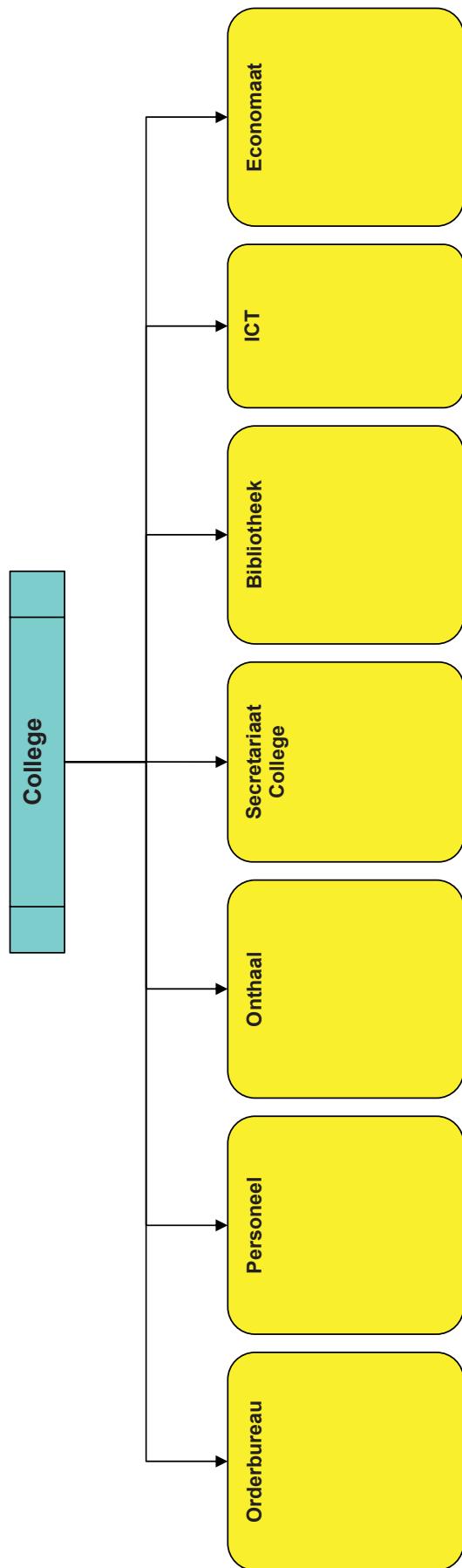
Het College vergadert wekelijks op dinsdag. In vakantieperiodes werd rekening gehouden met de aanwezigheid van de Collegeleden om de frequenties van de vergaderingen vast te leggen.

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 2013 uit 5 leden, drie franstaligen en twee nederlandstaligen.





jaarverslag DVB 2013
1380

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 31.12.2013 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	47	Directe belastingen	35
BTW	4	BTW	4
Patrimoniumdocumentatie	5	Patrimoniumdocumentatie	3
Douane en accijnzen	1	Douane en accijnzen	0
Niveau C	12	Niveau C	4
Totaal :	69	Totaal :	46

4.3.6 Publicatie van de beslissingen

Overeenkomstig artikel 24 van de Wet moeten de voorafgaande beslissingen worden gepubliceerd. Die publicatie dient te gebeuren onder de vorm van anonieme individuele of collectieve samenvattingen (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”-wetgeving

De nieuwe “thin cap”-wetgeving (artikelen 198, §1, 11° en 198, §3 en §4 WIB 92) blijft leiden tot vragen over de interpretatie van de tekst. Zo betreft de verwijzing naar artikel 56, §2, 2°, WIB 92 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. Bijgevolg is de “thin cap” bepaling (en de 5 op 1 regel) van toepassing voor de interessen die een binnenlandse inrichting is verschuldigd aan haar buitenlands moederhuis buiten de EER.

In sommige gevallen kan de anti-discriminatie bepaling van het dubbelbelastingverdrag tussen België en de staat waar de kredietinstelling inwoner is soelaas brengen. Voor sommige (oudere) dubbelbelastingverdragen is dit niet het geval.

***directe belastingen**

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 – Reorganisaties

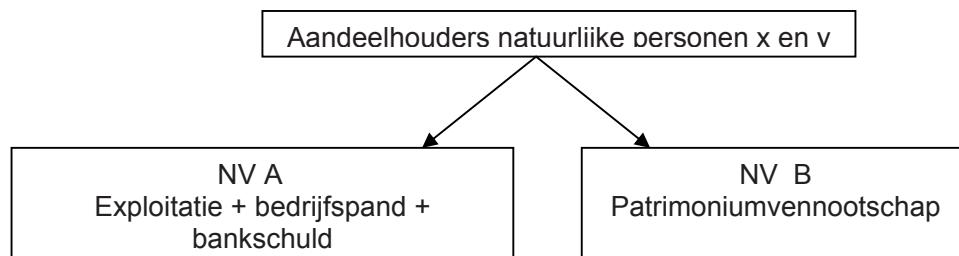
6.1.1 Casus 1

Situatiebeschrijving

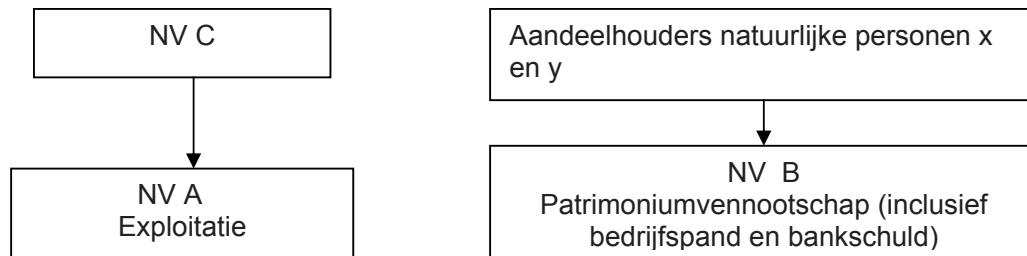
De vraag betrof de toepassing van het belastingneutraal stelsel als bedoeld in artikel 211, § 1, WIB 92 met betrekking tot de partiële splitsing van het onroerend goed en de daarop betrekking hebbende bankschuld van NV A naar NV B. Tevens werd gevraagd of de meerwaarde, gerealiseerd in hoofde van de aandeelhouders van NV A naar aanleiding van de verkoop van de aandelen van NV A na de partiële splitsing aan NV C, vanuit het perspectief van de personenbelasting niet als winst kwalificeert in de zin van de artikelen 24 en 41 WIB 92 noch als beroepsinkomen in de zin van artikel 46, §3, WIB 92 noch als bezoldiging in de zin van artikel 32, WIB 92, en niet kan worden beschouwd als divers inkomen in de zin van artikel 90, 1° en 9° WIB 92. Bevestiging werd ook gevraagd dat het geheel van de voorgenomen transacties (met name de partiële splitsing van het onroerend goed gevolgd door de verkoop van aandelen NV A) overwegend steunt op "andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen" in de zin van artikel 344, §1, WIB 92.

Schema

vóór de verrichting



na de verrichting



Voorgelegde verrichting(en)

NV A is een Belgische exploitatievennootschap. NV B is een Belgische patrimoniumvennootschap. X en Y houden samen 100% van de aandelen van NV A en NV B. NV B houdt zich bezig met de verhuur en exploitatie van vastgoed aan derde partijen en met geldbeleggingen. NV C wenst haar activiteiten op het gebied van bepaalde technieken uit te breiden. Met het oog op deze uitbreiding heeft NV C de aandeelhouders van NV A benaderd. De vennootschap NV C wenst, met het oog op de verdere expansie van de onderneming, de activiteiten van NV A over te nemen. De aandeelhouders van NV A, twee Belgische natuurlijke personen, overwegen de onderneming te verkopen. NV C is echter louter geïnteresseerd in de overname van de operationele activiteiten van NV A en is geenszins bereid te investeren om het onroerend goed te verwerven. Immers, investeren in onroerend goed kadert niet in de strategie van NV C. Bij haar eerdere acquisitions heeft NV C telkens besloten geen onroerende goederen over te nemen. Het is in deze context dat de aanvrager besloten heeft het onroerend goed en de bankschuld die betrekking heeft op het onroerend goed van NV A partieel af te splitsen naar NV B, die reeds een onroerend goed activiteit uitoefent, en vervolgens de aandelen in NV A te verkopen aan NV C. NV A zal het onroerend goed verder kunnen blijven gebruiken via een huurovereenkomst.

Standpunt DVB

Met de overname van NV A beoogt de C groep de operationele activiteiten van NV A verder uit te breiden en te ontwikkelen in België zonder hierbij te moeten investeren in het onroerend goed. De Belgische markt wordt beschouwd als key market voor de C groep. Met de overname van onder andere NV A, streeft de C groep ernaar de omzet in België over de volgende 3 jaren te verhogen, met de daarbij behorende uitbreiding van werkgelegenheid. In casu is de afsplitsing van het onroerend goed van NV A een "conditio sine qua non" voor de overname. Het niet afsplitsen van het onroerend goed zou tot gevolg hebben dat de C groep niet langer geïnteresseerd is in de overname van de activiteiten van NV A. De aanvrager heeft medegedeeld dat de C groep in het verleden wereldwijd verscheidene overnames heeft doorgevoerd, waarbij telkens besloten werd om niet te investeren in het onroerend goed. Aangezien deze beslissing o.m. gebaseerd is op toekomstige feiten, nl. de overbrenging van bepaalde activiteiten uit het buitenland naar België en de daarmee gepaard gaande bijkomende tewerkstelling in de volgende 4 jaren van circa m nieuwe voltijdse werknemers in België, dient nagegaan dat deze feiten zich ook effectief realiseren. Deze feiten dienen uiterlijk op 30.06.2015 gerealiseerd te zijn. Aan de voorwaarden zoals gesteld in artikel 211, §1, vierde lid WIB 92 is voldaan zodat de geplande partiële splitsing kan worden verricht onder het belastingneutraal regime zoals bedoeld in artikel 211, §1 WIB 92.

De beroepsactiviteit van de aandeelhouders van NV A betreft het actief besturen van de vennootschap en geenszins het aan- of verkopen van aandelen. Bovendien is de desbetreffende verrichting (verkoop van de aandelen) éénmalig, zodat deze niet als zodanig als een beroepsactiviteit kan kwalificeren. Gelet op het feit dat de aandelen niet in het kader van de beroepswerkzaamheid zijn aangeschaft, ze reeds geruime tijd in handen van X en Y zijn en nooit werden verhandeld; de aandelen niet als actiefbestanddelen zijn of hoefden te worden geboekt; er voor de aandelen geen waardeverminderingen werden geboekt of aangenomen; kan besloten worden dat de aandelen niet voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt overeenkomstig artikel 41 WIB 92. De meerwaarde die bij de verkoop van de aandelen ontstaat, is in hoofde van de aanvragers geen beroepsmatige winst. X en Y zijn werkzaam als bedrijfsleider in NV A en ontvangen hiervoor bestuurdersbezoldigingen. De meerwaarde die voortvloeit uit de aandelen is louter gebaseerd op de verkoopprijs en de aanschaffingswaarde van de aandelen. Deze komt niet voort uit enige bezoldigingen

voor geleverde prestaties. De verkoop van de aandelen NV A aan NV C vormt een overdracht onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92. De aandelen van de betrokken vennootschap behoren tot het privé-vermogen van de aanvragers en vallen niet onder het toepassingsgebied van artikel 41 WIB 92. De verkoop van de aandelen dient beschouwd te worden als een verrichting van normaal beheer van een privé-vermogen, zodat de meerwaarde niet belastbaar is op grond van artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92.

De keuze van de opeenvolgende rechtshandelingen (bestaande uit een partiële splitsing) gevolgd door de verkoop van de aandelen van de partieel gesplitste vennootschap) werd door de aanvrager duidelijk gemotiveerd. Op basis van het voormelde is de DVB van mening dat de keuze van de opeenvolgende rechtshandelingen verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen zoals bepaald in artikel 344, §1, derde lid, WIB 92.

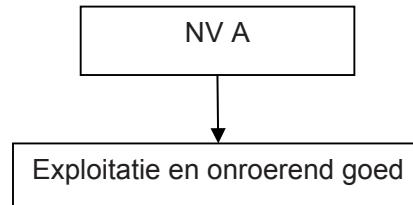
6.1.2 Casus 2

Situatiebeschrijving

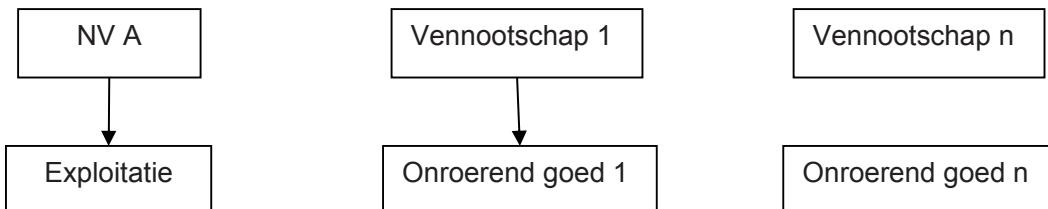
De vraag betrof de toepassing van het belastingneutraal stelsel als bedoeld in artikel 211, § 1, WIB 92 en de toepassing van artikel 115bis W.Reg. en de niet-toepasselijkheid van artikel 120 W. Reg met betrekking tot de partiële splitsing van NV A. Tevens werd gevraagd of de boekhoudkundige terugwerkende kracht van de vennootschapsakte m.b.t. de geplande partiële splitsing, die in elk geval niet meer dan tien maanden zal bedragen, tegenstelbaar is aan de fiscale administratie en of de geplande partiële splitsing van NV A door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van registratierechten in de zin van artikel 18, §2 W.Reg.

Schema

vóór de verrichting



na de verrichting



Voorgelegde verrichting(en)

NV A maakt deel uit van een multinationale groep. De marktomstandigheden in de sector zijn in de laatste jaren drastisch gewijzigd sinds het begin van de financiële crisis in het laatste kwartaal van 2008. De groep heeft bijkomende financiële middelen nodig tussen 2013 en 2017. De groep dient te komen tot een diversificatie van kredietverstrekkers aangezien banken niet langer bereid zijn om geld te lenen (of enkel aan een veel hoger rentetarief). Als een van de maatregelen om nieuwe financiële middelen te vinden, is de groep momenteel in onderhandeling met verschillende investeerders. Een bepaalde investeerder overweegt te participeren in het eigen vermogen van de groep. Een andere investeerder is bereid om een lening te verstrekken. Deze lening zou gedeeltelijk worden gebruikt voor de afbetaling van de gesyndiceerde lening die werd afgesloten en gedeeltelijk om financiële middelen te voorzien voor bepaalde vastgoed. Afgaande op de lopende onderhandelingen met andere kredietverstrekkers, zou de groep enkel de bijkomende financiering verkrijgen indien directe garanties op bepaalde activa wordt verstrekt (nl. hypotheken op het vastgoed) samen met een inpandgeving van de aandelen in de entiteiten die deze activa in eigendom hebben. De kredietverstrekkers hebben enkel interesse in bepaalde selectieve activa en zijn enkel bereid om bijkomende financiële middelen te verstrekken voor die activa. De opdeling van de exploitatieactiviteiten en onroerend goed in verschillende juridische entiteiten is niet enkel noodzakelijk voor de inpandgeving van de aandelen. Dit is ook noodzakelijk om de activa te beschermen door ze af te schermen in verschillende juridische entiteiten. Dat biedt ook de garantie aan de kredietverstrekkers dat de verstrekte kredieten effectief gebruikt worden voor specifieke activa. De volgorde van de verrichtingen verloopt als volgt: 1° Oprichting van n nieuwe Belgische vennootschappen die vastgoed zullen ontvangen in het kader van de geplande partiële splitsing; 2° Opzetten van BTW eenheid tussen alle betrokken Belgische vennootschappen; 3° Partiële splitsing en inbreng in de nieuwe opgerichte vennootschappen van vastgoed.

Standpunt DVB

De groep wenst de Belgische activiteiten te herstructureren in die zin dat de onroerende goederen zullen worden afgesplitst van de exploitatieactiviteiten. Een juridische entiteit zal gecreëerd worden voor ieder vastgoed in België. Deze herstructurering zal doorgevoerd worden door een partiële splitsing van NV A waarbij de onroerende goederen in verschillende nieuw opgerichte Belgische vastgoedvennootschappen zullen ingebracht worden. De vastgoedvennootschappen zullen het vastgoed marktconform verhuren aan de operationele vennootschap NV A. Door de opsplitsing van de exploitatie en het vastgoed wil de aanvrager de transparantie verhogen, financiële middelen aantrekken, de structuur aanpassen aan de bestaande groepsmodellen structuur in de buurlanden en tevens zich aanpassen aan de algemene trend in de sector. De keuze van haar model bestaat er in om vastgoefonden toe te laten te co-investeren op een selectieve wijze in één bepaald onroerend goed. De aanvrager heeft verklaard dat de partiële splitsing geen nadelige invloed zal hebben op het aantal tewerkgestelde personen in België. Het bestaande personeel blijft tewerkgesteld binnen de NV A. Er gaat geen personeel over naar de vastgoedvennootschappen. Er zijn geen schulden verbonden met het vastgoed en er gaan geen schulden over naar de nieuwe vastgoedvennootschappen. Aan de voorwaarden zoals gesteld in artikel 211, §1, vierde lid WIB 92 is voldaan zodat de geplande partiële splitsing kan worden verricht onder het belastingneutraal regime bedoeld in artikel 211, §1 WIB 92.

De voorgenomen partiële splitsing zal kunnen worden doorgevoerd met een maximale boekhoudkundige retroactiviteitstermijn van 10 maanden die tegenstelbaar zal zijn aan de fiscale administratie vermits tijdens de retroactiviteitstermijn geen uitzonderlijke

verrichtingen zullen worden gesteld door de bij de herstructurering betrokken vennootschappen en dat een retroactiviteitstermijn van maximaal 10 maanden geen fiscale gevolgen zal meebrengen in hoofde van de bij de verrichting betrokken vennootschappen.

Aangezien de inbreng zal worden gedaan in n nieuw opgerichte Belgische handelsvennootschappen is er voldaan aan de nationaliteitsvereiste. Aangezien de partiële splitsing van NV A, begrijpende n onroerende bedrijfsgoederen, volledig wordt vergoed in nieuwe aandelen die verhoudingsgewijs zullen worden toegekend aan de huidige aandeelhouders van NV A, er geen overname van schuld is zodat de n onroerende goederen schuldenvrij worden afgesplitst, en er noch enige opleg is in contanten, is in casu artikel 120 W.Reg. niet van toepassing, en kan men stellen dat de verrichting zal worden belast met het evenredig registratierecht aan het tarief van 0% door een zuivere toepassing van artikel 115bis W. Reg., evenwel met toepassing van artikel 167 W. Reg. met minimumheffing gelijk aan het algemeen vast recht. Artikel 18, §2 W.Reg. zal niet worden toegepast aangezien er voldoende niet-fiscale motieven aanwezig zijn.

6.2 DB – Transfer Pricing

6.2.1 Casus 1

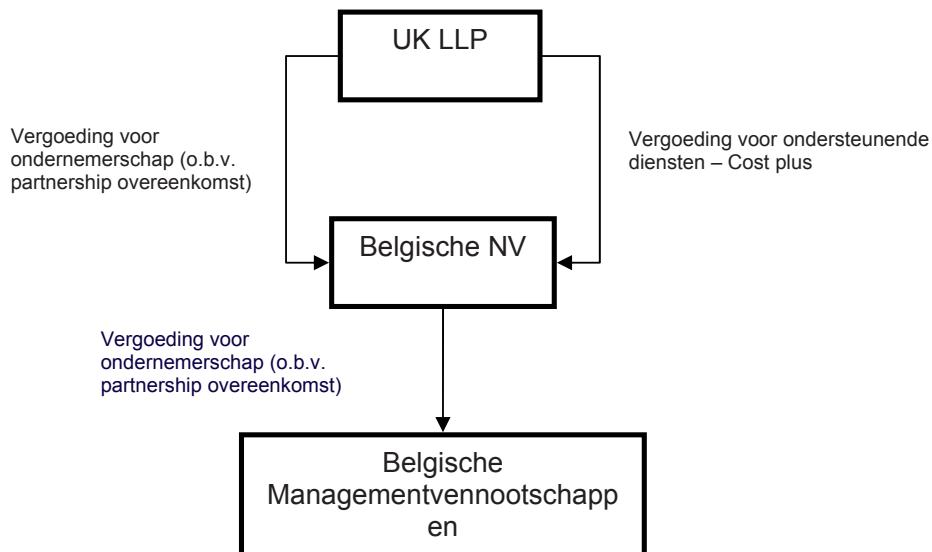
Situatiebeschrijving

Een Belgische dochtervennootschap van een UK LLP (die een dienstengroep inzake consulting aanstuurt) verkrijgt een vergoeding voor de activiteiten van de partners en een vergoeding voor de technische en ondersteunende dienstverlening door personeelsleden van de vennootschap.

De vergoeding voor de activiteiten van de partners (vergoeding voor ondernemerschap genoemd) wordt bepaald volgens de partnershipovereenkomst en wordt door de Belgische vennootschap doorgestort aan de managementvennootschappen van de Belgische partners.

De vergoeding voor de ondersteunende activiteiten wordt vastgesteld op basis van cost plus 15%.

Schema



Voorgelegde verrichting

De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te krijgen dat de voormelde transacties geen aanleiding zullen geven tot een verstrek of ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel:

Standpunt DVB

Gunstig.

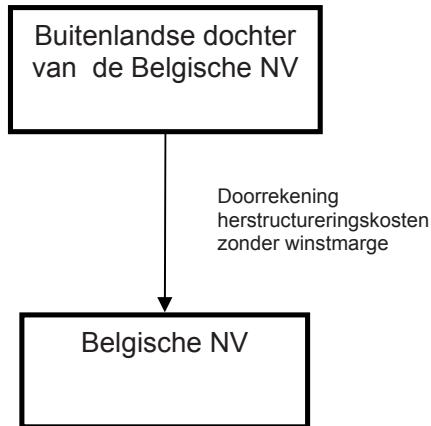
6.2.2 Casus 2

Situatieschets

Omwille van de minder goede resultaten van haar dochtervennootschap in het buitenland is een Belgische vennootschap een herstructurering aan het doorvoeren waarvan de kosten zich zullen realiseren eind 2013 begin 2014. De herstructurering brengt een aantal ontslagen in het desbetreffende land met zich mee en creëert een aantal bijkomende functies in de Belgische vennootschap, waar de principaal activiteiten worden uitgeoefend.

De kosten van deze herstructurering worden doorgerekend aan de Belgische moedervennootschap.

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

De aanvraag strekte ertoe de bevestiging te verkrijgen dat :

- het doorrekenen aan de moedervennootschap van de herstructureringskosten door een buitenlandse vennootschap in lijn was met het arm's length principe in de zin van art. 185, §2, WIB 92 en dat de moedervennootschap niet geacht zou worden een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 26 WIB 92 toe te kennen aan de dochtervennootschap;
- de artikelen 79, 207 WIB 92 bij het doorrekenen van de herstructureringskosten aan de moedervennootschap niet van toepassing zouden zijn;
- de herstructureringskosten fiscaal aftrekbaar zouden zijn bij de moedervennootschap overeenkomstig de artikelen 49 en 54 WIB 92.

Standpunt DVB

Door het dragen van de hoger vermelde herstructureringskosten heeft de moedervennootschap de juiste en ervaren mensen bij dochtervennootschap kunnen aan boord houden en heeft zij kunnen vermijden dat deze groep personen zich op de markt zou aanbieden aan derde partijen of concurrenten.

Bovendien bood de doorrekening van de kosten het meeste garanties voor de verderzetting van de activiteiten van de dochtervennootschap, hetgeen essentieel was voor de verdere commercialisering van het door de dochter ontwikkelde merk door de moedervennootschap.

6.2.3 Casus 3 - DB - Toepassing artikel 185, §2, b, WIB 92

De DVB heeft een aantal beslissingen genomen waardoor de winst van ondernemingen werd aangepast op basis van artikel 185, § 2, b, WIB92, omdat de vergoedingen die in de boekhouding werden opgenomen niet overeenstemden met de vergoeding die volgens de OESO-richtlijnen moet worden vastgesteld.

De OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen bepalen namelijk het volgende: "Voor sommigen bevat het arm's length principe intrinsieke vormfouten omdat de benadering

volgens de methode van de onafhankelijke entiteit niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de wisselwerking van de verschillende entiteiten. Er bestaan evenwel geen algemeen aanvaarde objectieve criteria voor de toerekening van schaalvoordelen of voordelen van de integratie tussen verbonden ondernemingen" (zie punt 1.10 van de voormelde richtlijnen);

Artikel 185, § 2, b) WIB 92 bepaalt het volgende: "*indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien".*

Op 13.4.2005 heeft de minister van Financiën in de Commissie Financiën in zijn antwoord op de mondelinge parlementaire vraag van de heer H. Tommelein bevestigd dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. De voorafgaande beslissingen die terzake werden genomen, houden met dit standpunt rekening.

6.3 DB – Exit Tax

1. De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat ter gelegenheid van de overdracht van activiteiten van de Belgische vennootschap A, optredend als principaal van een bepaalde business, aan haar buitenlandse moedervennootschap B, de volgende transacties beschouwd kunnen worden als in overeenstemming met de artikelen 24, 26, 79, 185 en 207 van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 (hierna "WIB 92").
2. In het bijzonder strekt deze aanvraag ertoe bevestiging te bekomen voor volgende zaken:
 - bevestiging dat de vergoeding van A voor de overdracht van functies, de materiële en immateriële activa, en de risico's verbonden aan de rol van principaal geen aanleiding zal geven tot het bestaan van een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van de artikelen 26, 79 en 207 WIB 92 en voldoet aan marktconforme voorwaarden zoals vermeld in artikel 185, §2 (a) WIB 92.
 - bevestiging dat de ontbinding van de licentieovereenkomst voor merken geen abnormaal of goedgunstig voordeel vormt in de zin van artikel 26, 79 en 207 WIB 92 en niet leidt tot de toepassing van artikel 185, § 2(a) WIB 92, aangezien het arm's length principe wordt nageleefd.
3. Bij de analyse van het dossier werd rekening gehouden met de economische omstandigheden van de crisis. De opgelopen herstructureringskosten door A zullen worden gedragen door B en een analyse van een eventuele overdracht werd verricht.
4. Een klassieke methode, te weten de "Discounted Cash Flow", werd gebruikt om de transfer van de activiteiten te waarderen. De methode heeft geleid tot een negatieve waarde gezien het verlieslatend karakter van de activiteit.

5. In dit bijzonder geval konden de immateriële activa niet worden beschouwd als zijnde overgedragen van België naar het buitenland, maar bepaalde door A in België ontwikkelde immateriële activa zullen worden gebruikt door de moedervenootschap gedurende de eerstvolgende 5 jaren. De DVB oordeelde dat A correct diende vergoed te worden voor het gebruik van haar immateriële activa.
6. A zal dus eigenaar blijven van de immateriële activa gelieerd aan de ontwikkelde producten (zelf ontwikkeld tot 31 december 2012). A zal aan haar moedervenootschap een licentie verlenen op deze immateriële activa en zal een vergoeding ontvangen die gebaseerd is op de netto verkopen van haar moedervenootschap de volgende vijf jaar. Gezien de levensduur van deze immateriële activa werd het principe van een degressief bedrag op 5 jaar toegestaan.

Het totale bedrag op 5 jaar werd geschat op z miljoen Euro en stemt overeen met x% van de netto omzet van B. Om de veroudering van de technologie te weerspiegelen, zal een jaarlijkse degressiviteit van 20% worden toegepast op het bedrag.

7. De DVB heeft grondig de door de aanvrager verstrekte statistieken geanalyseerd die de levensduur van de in de diverse productmodellen geïncorporeerde onderliggende technologieën rechtvaardigen en kon akkoord gaan met de conclusie van aanvrager die deze levensduur schatte op maximaal 5 jaar.

6.4 DB - Fiscale transparantie

Z is een Luxemburgs “fonds commun de placement” zonder rechtspersoonlijkheid volgens de lex societatis, beheerd door een evenzeer Luxemburgse beheersvenootschap (rechtspersoon met de vorm van een sàrl). Z investeert in Duits residentieel vastgoed, om beleggers te laten delen in een stabiel verhuurrendement mits de nodige risicodiversificatie.

Naar Duits civiel recht zijn de investeerders in het fonds geen onverdeelde mede-eigenaars van het vastgoed. De verwerving van het vastgoed gebeurt in eigen naam door de beheersvenootschap, doch deze moet contractueel en volgens Luxemburgs financieel recht alle opbrengsten afstaan aan de investeerders (voor wie hij als een soort lasthebber te beschouwen is). De gevolgen hiervan zijn vergaand, aangezien de inschrijving van het vastgoed in het Duitse “Grundbuch” op naam van de beheersvenootschap, rechten voor derden doet ontstaan. De beheersvenootschap is ook de enige die het vastgoed weer verder kan verkopen (in eigen naam) of hierop zakelijke zekerheden kan laten vestigen (in eigen naam). Bij faillissement of collectieve schuldenregeling van een investeerder, kunnen zijn schuldeisers het (onverdeeld deel in het) vastgoed niet doen verkopen, maar beschikken zij slechts over een (roerende) vordering.

Om voorgaande redenen zijn de inkomsten van de investeerders uit het transparante fonds Z, voor de toepassing van het WIB 92 dan ook roerende inkomsten en geen onroerende inkomsten. Er is in casu ook geen toepassing van artikel 29 WIB 92. Duitsland (bronstaat) behandelt de inkomsten uit verhuur (en meerwaarden bij verkoop) van het vastgoed als onroerend inkomen en belast die (via een fiscale fictie) ten name van het fonds eerder dan ten name van de beheersvenootschap. Gezien voor de verdragstoepassing de fiscale kwalificatie van de bronstaat wordt gevuld, zullen de Belgische investeerders het deel van de (geventileerde) inkomsten dat overeenstemt met onroerende inkomsten op basis van de Duitse kwalificatie, kunnen vrijstellen op basis van artikel 23 van het dubbelbelastingverdrag met Duitsland.

6.5 DB - “Thin cap”-wetgeving

De “thin cap”-wetgeving (artikelen 198, §1, 11° en 198, §3 en §4 WIB 92) voorziet een uitzondering voor “vennootschappen waarvan de voornaamste activiteit bestaat in het uitvoeren van een project van publiek-private samenwerking (PPS) gegund na in mededingingstelling conform de reglementering inzake overheidsopdrachten”. Soms leidt de uitwerking van de PPS tot een volledig organigram van vennootschappen, zodat het niveau waar de publieke en private partners participeren niet hetzelfde is als dat waar de financiering wordt verstrekt (dat enkel private partners bundelt). In casu bestaat de enige activiteit van dat laatste niveau in het uitvoeren van een project van publiek-private samenwerking, gezien het is opgericht met als uitsluitende doel om uitvoering te verlenen aan een deel van de PPS gegund aan een consortium na een in mededingingstelling.

6.6 DB - Artikel 19bis WIB 92

Een Belgische kredietinstelling is betalingsagent voor de Luxemburgse SICAV's A en B. Omwille van een vereenvoudiging van het aanbod, worden de compartimenten van B gefuseerd in de overeenstemmende compartimenten van A. Vermits de fusie gebeurt met juridische continuïteit en er geen sprake is van verdeling van het vermogen, is er ook voor de bepaling van het belastbaar feit in de roerende voorheffing geen sprake van een verdeling in de zin van artikel 19bis, §1, WIB 92. Door deze fusie ondergaan de aandeelhouders een ruil, wat op zich een “overdracht van ten bezwarende titel” uitmaakt zoals bedoeld in artikel 19bis, §1, WIB 92 zoals gewijzigd door de wet van 13.12.2012. Deze wet kwalificeert dergelijke overdracht nu als belastbaar feit voor de roerende voorheffing, indien die overdracht slaat op aandelen van een collectieve beleggingsinstelling in effecten waarvan meer dan 25% van het vermogen belegd is in schuldvorderingen en in de statuten niet voorzien is in een jaarlijkse uitkering van alle inkomsten.

De bedoelde wijziging van artikel 19bis, §1, WIB 92 vormt een anti-misbruikbepaling, die wil voorkomen dat natuurlijke personen door de realisatie van een meerwaarde de roerende inkomsten vermijden. Door de voorgenomen fusie gaat echter geen enkele belastbare materie verloren. Een “19bis”-compartiment wordt samengevoegd met een ander “19bis”-compartiment. Er is geen opleg in geld. De TIS (“taxable income per share”) per geruild aandeel wordt berekend op datum van de fusie en als startpunt genomen voor de berekening van de TIS voor het via ruil verkregen aandeel. Er is m.a.w. geen misbruik aanwezig.

6.7 DB – Pensioenfonds

Duitse ondernemingen bouwen bedrijfspensioenen vaak op binnen de balans. Omwille van “asset protection” en boekhoudkundige (consolidatie-) redenen wordt soms gekozen om het bedrijfspensioen extern op te bouwen, binnen een eigen structuur (eerder dan bij een verzekeraar). Eén van de mogelijkheden is het oprichten van een structuur met rechtspersoonlijkheid maar zonder aandeelhouders (zoals een “eingetragener Verein” of verkort een “eV”), die de pensioengelden beheert en betaalt. Omwille van de zekerheid van de (ex-)werknemers, worden de contractuele afspraken tussen de werkgever(s) en de eV soms geregeld in een “doppelseitiger Treuhandabkommen”, waarbij de (ex-) werknemer in principe zijn bedrijfspensioen krijgt van zijn werkgever (die terugbetaling bekomt bij de eV mits bewijs van betaling), doch bij wanprestatie van deze werkgever rechtstreeks zijn pensioen kan claimen van de eV.

De eV is eigenaar van de activa onder beheer, doch heeft de statutaire verplichting zijn volledige vermogen aan te wenden voor de betaling van pensioenen. De juridische vormgeving lijkt sterk op het organisme voor financiering van pensioenen (OVP) naar Belgisch recht, met dit verschil dat in het voorliggende model de (ex-)werknemer in eerste orde de betaling van het pensioen vraagt aan zijn werkgever.

De DVB bevestigt dat de eV in aanmerking komt voor een vrijstelling van RV op Belgische dividenden op basis van artikel 106, §2, KB/WIB 92.

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

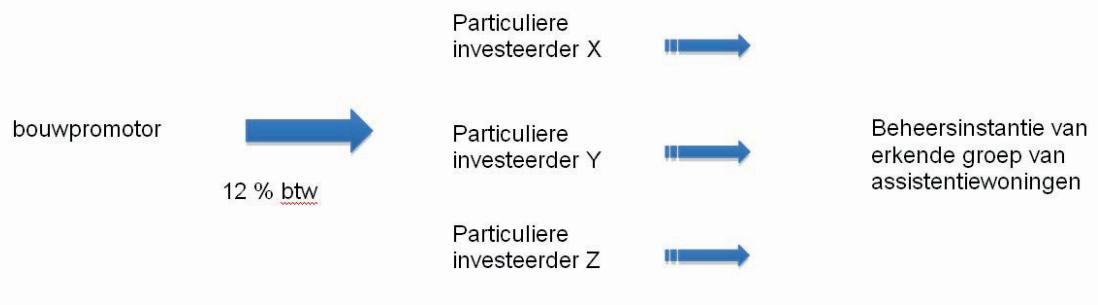
De exclusieve statutaire (en contractuele) functie van de eV is deze van pensioenfonds. De inkomsten uit de activa onder beheer worden niet belast bij de eV zelf, maar bij de werkgever (Duitse fiscale fictie). De terugbetaling van pensioenbetalingen ten voordele van de werkgever is niet bedoeld onder artikel 106, §4, KB/WIB 92, vermits dit enkel een wijze van uitvoering van de betaling van de pensioenen aan de (ex-) werknemer is, waar de werkgever geen persoonlijke verrijking aan ontleent.

6.8 BTW

Situatieschets

Verkoop van assistentiewoningen aan individuele investeerders die verplicht worden om hun flat ter beschikking te stellen aan de beheersinstantie van de erkende groep assistentiewoningen.

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

Toepassing van rubriek X, van tabel B, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, inzake btw-tarieven.

Standpunt DVB

Conform de beslissing van de Minister van Financiën dient voor de toepassing van het 12 % btw-tarief in de sector van de verblijfsinrichtingen voor bejaarden welke door de bevoegde overheid zijn erkend in het kader van de wetgeving inzake bejaardenzorg,

rekening te worden gehouden met de nieuwe Vlaamse regelgeving inzake groepen van assistentiewoningen en met de evolutie in betreffende sector overeenkomstig de doelstellingen van die nieuwe regelgeving.

Volgens deze beslissing is onder volgende voorwaarden het verlaagd btw-tarief van 12 % van toepassing ten aanzien van een afzonderlijk geleverde bejaardenflat:

- de bejaardenflat is een assistentiewoning die deel uitmaakt van een erkende groep van assistentiewoningen;
- de koper van de assistentiewoning is verplicht die woning ter beschikking te stellen van de beheersinstantie van de erkende groep van assistentiewoningen;
- het blijvend karakter van de aanwending van de bejaardenflat gedurende een periode van minstens vijftien jaar als deel van de erkende groep van assistentiewoningen moet aaldoend blijken uit of worden aangetoond aan de hand van een geheel van eensluidende bewijsstukken (inzonderheid stedenbouwkundige vergunning, basisakte van het gebouw, verkoopovereenkomst van de assistentiewoning, overeenkomst gesloten tussen de koper en de erkende beheersinstantie aangaande de terbeschikkingstelling van de assistentiewoning aan laatstgenoemde voor aanwending als erkende assistentiewoning, overeenkomst gesloten tussen de erkende beheersinstantie en de bejaarde aangaande het genotsrecht van de erkende assistentiewoning en de zorg- en dienstverlening).

Omdat op het moment van de verkoop op plan van de assistentiewoningen nog niet geweten is of alle voorwaarden (vb erkenning pas mogelijk wanneer gebouw af is) vervuld zijn, wordt een voorwaardelijke beslissing genomen.

6.9 Registratierechten en successierechten

6.9.1 Casus 1

Het college heeft een beslissing genomen in het kader van een vestiging van een recht van erfpacht door een Waalse gemeente in het voordeel van haar eigen autonoom gemeentebedrijf.

Het wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten bepaalt in artikel 161,2° de kosteloze registratie “*voor overdrachten in der minne van onroerende goederen ten algemenen nutte, aan Staat, provinciën, gemeenten, openbare instellingen en aan alle andere tot onteigening gerechtigde organismen of personen...*”

In dit geval betreft het zeker een overdracht in der minne. Bovendien vallen de vestigingen van een recht van erfpacht onder de term “overdrachten van onroerende goederen”. Bijgevolg volstaat het dan dat het openbaar karakter aangehaald wordt in de akte van vestiging van het recht van erfpacht, opdat het openbaar karakter wordt weerhouden.

Ook het Waals wetboek ruimtelijke ordening, stedenbouw en patrimonium bepaalt in artikel 58: “*Kunnen handelen als onteigeningsgerechtigd: het Gewest, de provincies, de autonome gemeente bedrijven, de intercommunales met als sociaal doel de ruimtelijke ordening of de huisvesting en de openbare instellingen en inrichtingen bevoegd om te onteigenen voor openbaar nut ingevolge een wet of decreet*”.

Uit wat voorafgaat kan besloten worden dat aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 161,2° van het wetboek der registratie-, hypothec- en griffierechten is voldaan indien de akte van vestiging van het recht van erfpacht de vermelding "ten algemene nutte" inhoudt.

Zo zal de akte van vestiging van een recht van erfpacht in het voordeel van het eigen autonoom gemeentebedrijf kunnen genieten van de kosteloze registratie.

6.9.2 Casus 2

Het college heeft de beslissing genomen over de fiscale gevolgen bij roerend making bij vervroeging.

Hier omvat eenzelfde notariële akte de twee volgende verkopen:

- 1) Een verkoop door vennootschap A aan vennootschap B van installaties en af te breken gebouwen
- 2) Een verkoop door vennootschap A aan vennootschap C van de grond waarop zich de af te breken gebouwen bevinden.

De verkoop 2 omvat een zuiver onroerend goed en is onderworpen aan het verkooprecht bij toepassing van artikel 44 en volgende van het Wetboek der registratierechten (W.Reg.).

De verkoop 1 omvat roerende goederen bij vervroeging, is zuiver roerend en bijgevolg niet onderworpen aan registratierechten.

Hier is het geheel van verrichtingen verantwoord door andere motieven dat het bewust ontwijken van registratierechten (artikel 18,§2 W.Reg.). De specificiteit van de betrokken site kan de opsplitsing van de verkoop in twee delen verantwoorden. Bovendien is er geen enkel direct samenwerkingsverband tussen de vennootschappen B en C.

6.9.3 Casus 3

Het college heeft de beslissing genomen van een toebedeling van een onroerend goed aan een aandeelhouder. Meer bepaald, een bvba wenst een onroerend goed toe te bedelen aan een van zijn aandeelhouders, zonder tegenprestatie, doch wel door middel van een kapitaalsvermindering en zonder dat de vennootschap wordt vereffend. Deze vraag kwam er naar aanleiding van een verwerving door een aandeelhouder van een onroerend goed toebehorende aan de vennootschap. Anders gezegd, het betreft het uitbrengen of het terugnemen van een onroerend goed van een vennootschap.

In werkelijkheid komt de juridische verrichting neer op een verdeling van het maatschappelijk kapitaal van een bvba door toebedeling van een onroerend goed aan een van de aandeelhouders van diezelfde bvba, zonder tegenprestatie en zonder dat de vennootschap wordt vereffend.

Deze verrichting is onderworpen aan het verdelingsrecht (1% of 2,5% VI.) op voorwaarde dat:

- a) er toepassing is van één van de uitzonderingen zoals voorzien in artikel 129, derde lid W.Reg.
- b) de juridische verrichting plaats vindt als geheel

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 - Onontvankelijk

7.1.1 Casus 1

Situatiebeschrijving

De vraag betrof de toepassing van de aftrek voor risicokapitaal als bedoeld in artikel 205bis e.v. WIB 92.

Vorgelegde verrichting

Venootschap A is actief als holdingvenootschap. De zetel van venootschap A werd enkele jaren geleden naar België verplaatst.

Ten gevolge van een kapitaalvermindering die werd doorgevoerd bij een dochtervenootschap van venootschap A beschikt venootschap A over overtollige cash die ze wenst aan te wenden in roerende en/of onroerende beleggingen. Aangezien venootschap A ervan uitgaat dat de beleggingen niet vallen onder één van de negatieve correcties zoals vermeld in artikel 205bis e.v. WIB 92 meent venootschap A te kunnen genieten van de aftrek voor risicokapitaal.

Standpunt DVB

Op grond van artikel 22, derde lid, 2° van de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de venootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken kan inzake inkomstenbelastingen geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België.

De DVB is van mening dat de verrichting geen economische substantie in België heeft omdat:

- (i) de beleggings- en zichtrekeningen zich in het buitenland bevinden;
- (ii) er recent één enkele bankrekening in België werd geopend met als doel ze te gebruiken voor de betaling van facturen, het betreft geen hoofdbankrekening;
- (iii) er geen personeel is;
- (iv) de aandeelhouders van venootschap A in het buitenland gevestigd zijn en
- (v) de maatschappelijke zetel in België gevestigd is op het privéadres van de bestuurders/zaakvoerders.

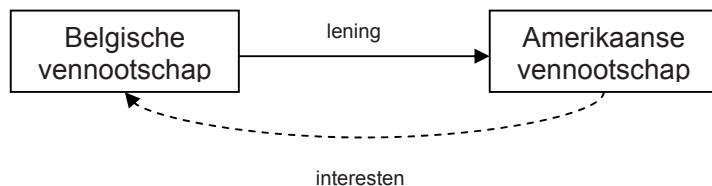
Derhalve werd de vraag als onontvankelijk beschouwd.

7.1.2 Casus 2

Situatieschets

Aanvrager was een pas opgerichte financieringsvennootschap X, die zou instaan voor de groepsfinanciering in de VS. Men wou rechtszekerheid bekomen o.m. inzake het fiscaal inwonerschap, aftrek voor risicokapitaal en marktconforme interestvoeten.

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

Uit de bijkomende verduidelijking van de aanvrager bleek dat de economische substantie van X zeer beperkt zou zijn: de financieringsvennootschap zou slechts één lening bevatten en er waren geen duidelijke vooruitzichten op de verdere uitbouw van de vennootschap. Er zouden geen werknemers tewerkgesteld worden.

Standpunt DVB

De DVB was van oordeel dat het dossier onontvankelijk was aangezien de verrichting/situatie over onvoldoende/geen economische substantie beschikte (art. 22, derde lid, 2° W. 24.12.2002).

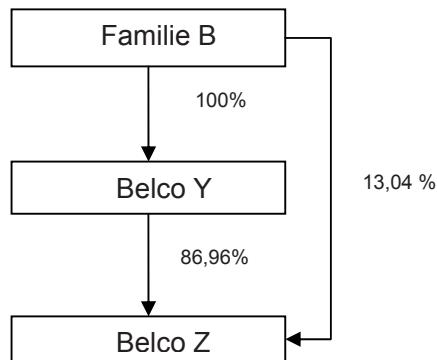
7.2 DB – Reorganisaties

7.2.1 Casus 1 - FUSIE

Situatieschets

De familie B bezit alle aandelen van de holdingvennootschap Belco Y, die op haar beurt 86,96 % bezit van de aandelen van de exploitatievennootschap Belco Z. De overige aandelen van Belco Z zijn nog in handen van de familie B. Belco Z bezit het onroerend goed waarin zij haar exploitatieactiviteiten uitoefent.

Organogram



Voorgelegde verrichtingen

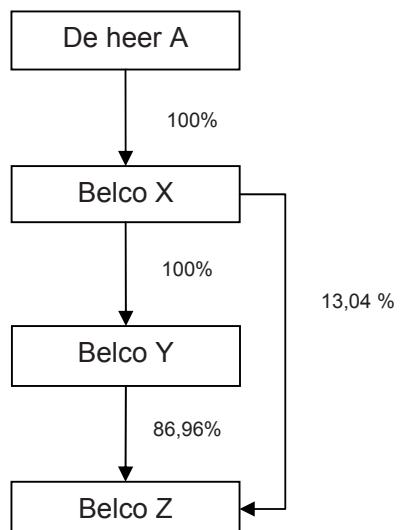
Een derde, meer bepaald de exploitatievennootschap Belco X waarvan de aandelen volledig toebehoren aan een natuurlijk persoon A, is geïnteresseerd in het onroerend goed van Belco Z om er haar eigen activiteiten in onder te brengen. Daartoe gaat men over tot de volgende stappen:

Stap 1: Verkoop door de familie B van haar aandelen van Belco Y en Belco Z aan Belco X

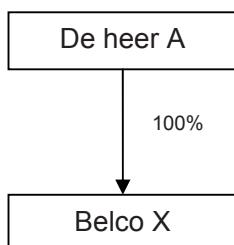
Stap 2: Fusie door overneming van Belco Y en Belco Z door Belco X

De groepsstructuur ziet er dan als volgt uit:

Na stap 1



Na stap 2



Standpunt DVB

Uit de feiten blijkt dat Belco X enkel geïnteresseerd is in het onroerend goed van Belco Z en niet in haar activiteit die overigens totaal verschillend is van de activiteit van Belco X. Immers, na de overname van de aandelen door Belco X wordt de activiteit van Belco Z stopgezet. Belco Z heeft vanaf dan geen werknemers meer en enkel de nog resterende voorraad wordt verkocht. De DVB is van mening dat deze constructie die in essentie de

overdracht van een onroerend goed beoogt maar die wordt uitgevoerd door middel van een aandelentransactie gevolgd door een fusie, erop is gericht om:

1. de vennootschapsbelasting op de meerwaarde op het onroerend goed te vermijden in hoofde van Belco Z;
2. de registratierechten te vermijden in hoofde van Belco X;
3. de eventuele fiscale gevolgen van een invereffeningstelling van Belco Y en Belco Z die na de stopzetting van de exploitatieactiviteit en de overdracht van het vastgoed geen enkele bestaansreden meer zou hebben, te vermijden.

De aanvrager heeft op geen enkele wijze kunnen aantonen dat de keuze voor het geheel van rechtshandelingen is verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen in de zin van artikel 344, § 1, derde lid, WIB 92 en van registratierechten in de zin van artikel 18, § 2, derde lid, W.Reg.

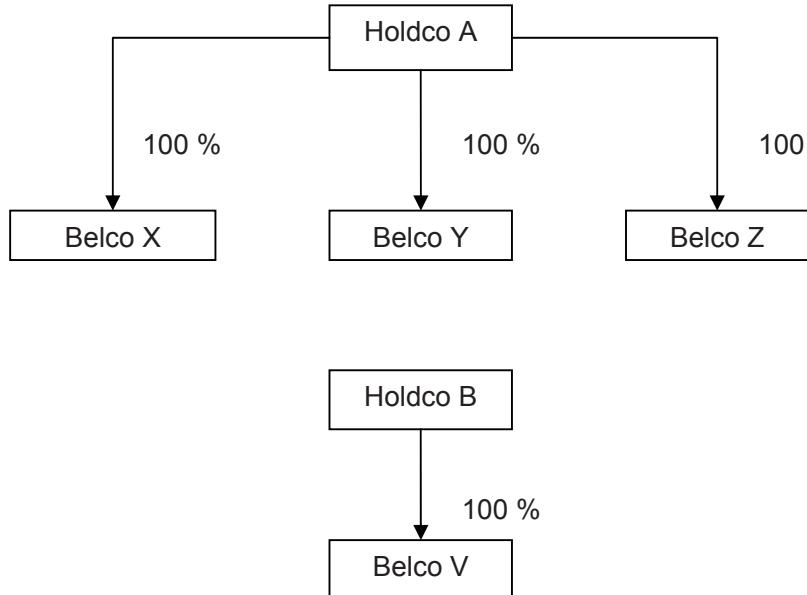
7.2.2 Casus 2 - FUSIE

Situatieschets

Holdco A is de holdingvennootschap van de groep A die haar activiteiten uitoefent door middel van drie exploitatiezetels. Elke exploitatiezetel is ondergebracht in een afzonderlijke dochtervennootschap van Holdco A, zijnde Belco X, Belco Y en Belco Z.

Holdco B, die behoort tot een andere groep B, heeft een 100 % deelneming in Belco V die dezelfde activiteiten uitoefent als Belco X, Belco Y en Belco Z.

Organogram



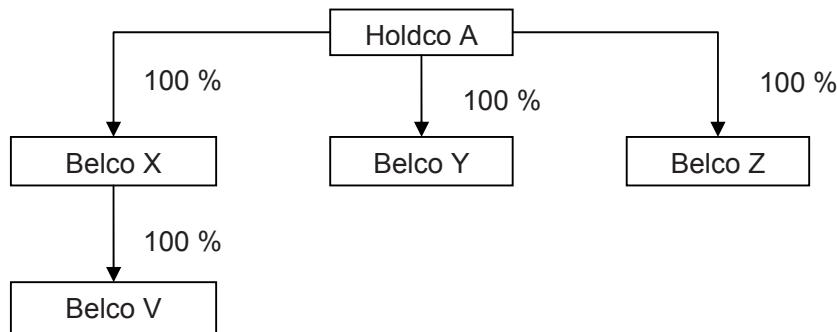
Voorgelegde verrichtingen

De groep A wenst de aandelen van Belco V over te nemen van Holdco B. Daartoe gaat men over tot de volgende stappen:

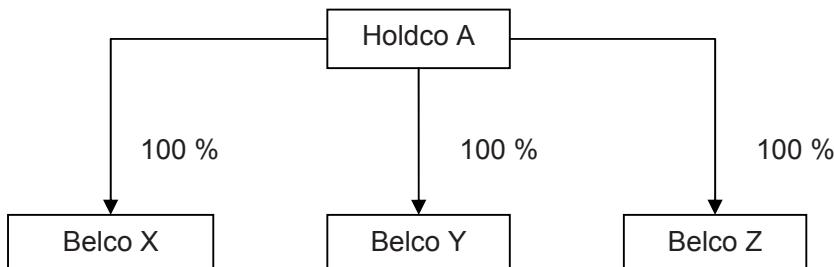
- Stap 1: Verkoop door Holdco B van haar aandelen van Belco V aan Belco X
- Stap 2: Fusie door overname van Belco V door Belco X

De groepsstructuur ziet er dan als volgt uit:

Na stap 1



Na stap 2



Standpunt DVB

In casu merkt de DVB vooreerst op dat de wijze waarop de overname zal plaatsvinden, niet in lijn ligt met de huidige juridische structuur van groep A, waarbij elke exploitatiezetel in een afzonderlijke vennootschap is ondergebracht. In die zin zou het dus logischer zijn dat de aandelen van Belco V zouden worden gekocht door Holdco A en dat Belco V als een afzonderlijke vennootschap zou blijven bestaan naast de andere dochtervennootschappen van Holdco A.

De DVB stelt bovendien vast dat Belco X zich in een belastbare positie bevindt. Belco V daarentegen heeft in het verleden slechte resultaten geboekt en beschikt over fiscaal overgedragen verliezen die zelfs na de beperking zoals voorgeschreven door artikel 206, § 2, tweede lid, WIB 92 nog steeds aanzienlijk blijven.

Uit de verstrekte prognoses blijkt dat Belco X zelfs na de overname van de aandelen op individuele basis een aanzienlijke belastbare grondslag (in de grootorde van meer dan 1.000.000 EUR) in de eerstkomende jaren zal hebben. Op individuele basis zal Belco V na de overname pas in het jaar 2032 een belastbaar resultaat hebben. Ingevolge de fusie zal de belastbare basis van Belco X tot en met het jaar 2019 verdwijnen. Pas vanaf het jaar 2020 zal de fusie-entiteit weer een belastbaar resultaat hebben.

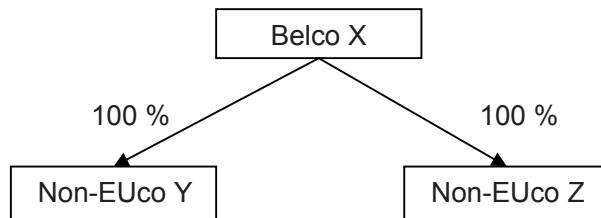
Alhoewel de aanvrager ook bepaalde zakelijke overwegingen voor de fusie naar voor brengt, is de DVB van mening dat deze niet opwegen tegen de fiscale voordelen die met de fusie worden bereikt en dat de fusieverrichting derhalve niet beantwoordt aan het bepaalde in artikel 183bis, WIB 92 (cfr. het arrest van het Europees Hof van Justitie van 10 november 2011 in de zaak C-126/10 Foggia).

7.2.3 Casus 3 - Buitenlandse fusie

Situatieschets

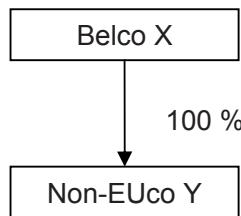
Een binnenlandse vennootschap Belco X bezit aandelen in twee buitenlandse vennootschappen die beide in hetzelfde land doch niet in een Lidstaat van de Europese Unie gevestigd zijn. Beide buitenlandse vennootschappen zijn operationele vennootschappen die in het desbetreffende land onderworpen zijn aan een belasting gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting.

Organogram



Voorgelegde verrichting

Thans is de groep van plan om deze 2 buitenlandse vennootschappen te fuseren. Deze verrichting kan in het desbetreffende land worden beschouwd als een ontbinding zonder vereffening en onder een stelsel van fiscale neutraliteit gebeuren. Als gevolg hiervan zal Belco X in ruil voor de oude aandelen van de overgenomen vennootschap Z nieuwe aandelen van de overnemende vennootschap Y ontvangen. De groepsstructuur ziet er dan als volgt uit:



Standpunt DVB

Het voorwerp van de aanvraag betreft de fiscale behandeling van de meerwaarde die ten name van Belco X naar aanleiding van voormelde fusie wordt vastgesteld.

Aangezien in de aanhef van artikel 45, § 1, eerste lid, WIB 92 uitdrukkelijk wordt vermeld dat deze bepaling betrekking heeft op aandelen in binnenlandse vennootschappen of in intra-Europese vennootschappen, is de in artikel 45, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92 opgenomen vrijstellingenregeling niet van toepassing op meerwaarden die zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een fusie van twee vennootschappen die niet in de Europese Unie gevestigd zijn.

Bovendien is de DVB van mening dat de meerwaarden die zijn verkregen of vastgesteld bij de omruiling van aandelen naar aanleiding van een fusie door overname, een fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap, een splitsing door overname, een splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen, een gemengde splitsing of een met splitsing gelijkgestelde verrichting, niet onder de toepassing vallen van het in artikel 192, WIB 92 bedoelde vrijstellingenregime voor verwezenlijkte meerwaarden omdat de

voormalde verkregen of vastgestelde meerwaarden in voorkomend geval het in artikel 45, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92 bepaalde vrijstellingssregime kunnen genieten.

Gelet op het feit dat een fusieverrichting tussen twee niet in de Europese Unie gevestigde vennootschappen niet onder de toepassing valt van artikel 211, WIB 92 en een dergelijke verrichting internrechtelijk dient te worden aangemerkt als een fusie zoals bedoeld in artikel 210, § 1, 1°, WIB 92, wordt Belco X in toepassing van de artikelen 208, 209 en 210, § 2, WIB 92 geacht een dividend te hebben verkregen ten behoeve van het positieve verschil tussen de werkelijke waarde van de ontvangen aandelen van de overnemende vennootschap en de aanschaffingswaarde van de aandelen van de overgenomen vennootschap.

Indien in toepassing van artikel 41, § 1, tweede lid, van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen de aandelen van de overnemende vennootschap die door Belco X bij de fusie worden ontvangen in ruil voor haar aandelen van de overgenomen vennootschap, in de boekhouding zijn opgenomen tegen de waarde waarvoor de aandelen van de overgenomen vennootschap hierin stonden geboekt, wordt het ten name van Belco X in aanmerking te nemen dividend dat niet in de boekhouding is uitgedrukt, krachtens artikel 24, 4°, WIB 92 als een onderschatting van activa belast.

Aangezien de verrichting in het betrokken land plaatsvindt onder een stelsel van fiscale neutraliteit, is niet voldaan aan de in artikel 202, § 1, 2°, WIB 92, vermelde voorwaarde dat de artikelen 186, 187 of 209 of gelijkaardige bepalingen naar buitenlands recht op het voormalde dividend zijn toegepast, zodat in voorkomend geval dit dividend niet in aanmerking komt voor de aftrek van definitief belaste inkomsten.

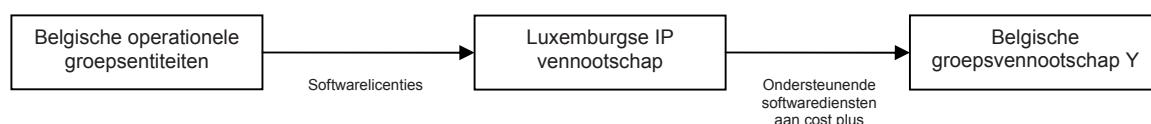
7.3 DB – Transfer Pricing

7.3.1 Casus 1 - royaltyvergoeding

Situatiebeschrijving

Aanvrager wil bevestiging krijgen dat (i) de royaltyvergoedingen betaald door verschillende Belgische operationele groepsentiteiten aan een Luxemburgse groepsvennootschap X in overeenstemming is met artikel 185, §2, a WIB92 en geen aanleiding zal geven tot een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van de artikelen 26, 79 en 207 WIB (ii) de dienstenvergoeding betaald door de Luxemburgse groepsvennootschap X aan een Belgische groepsvennootschap Y in overeenstemming is met artikel 185, §2, a WIB92 en geen aanleiding zal geven tot een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van de artikelen 26, 79 en 207 WIB in hoofde van Y.

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

De Luxemburgse vennootschap X ontvangt royaltyvergoedingen voor software-applicaties die intern ontwikkeld worden (i.e. x% op de bruto-marge), waarbij Y optreedt als onderaannemer voor het ontwikkelen van software in opdracht van de Luxemburgse IP vennootschap.

Standpunt DVB

De DVB stelde de royaltyvergoedingen in vraag aangezien o.m. (i) onvoldoende toelichting werd verstrekt wat betreft de aanwezigheid van enige substantie in Luxemburg (ii) onvoldoende werd aangetoond dat de software van substantieel belang was voor de gebruikers ervan (iii) onvoldoende verantwoording werd verstrekt omtrek de keuze van de vergoedingsmethoden, ...

Aanvrager liet na om te antwoorden op een vragenlijst en liet bij mail weten niet verder te willen gaan met de aanvraag tot voorafgaande beslissing.

7.3.2 Casus 2 - Financieringsvennootschap

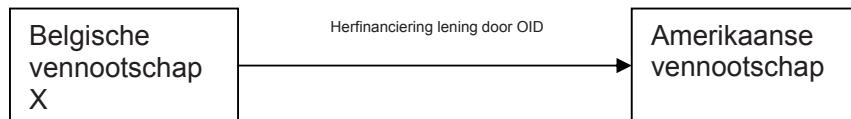
Situatiebeschrijving

De Belgische vennootschap X is een USD financieringsvennootschap. In een eerdere aanvraag tot voorafgaande beslissing stelde de aanvrager voor, teneinde in overeenstemming te zijn met de bepalingen van artikel 185, § 2 WIB 92, om een minimum RoE fiscaal te garanderen, gelet op het feit dat de vennootschap in de beginfase slechts één lening t.b.v. x USD met looptijd 2 jaar ging verstrekken en aldus nog geen 'echte' financieringsvennootschap was.

In de loop van 2011 werd het kapitaal van de vennootschap meermaals verhoogd en werden er 2 nieuwe korte termijn USD leningen verstrekt.

In het kader van de herinvestering van de oorspronkelijke lening t.b.v. x USD wenst de groep nu een Original Issue Discount Note ('OID') te verstrekken.

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

Een OID betreft een instrument met een uitgifteprijs die lager is dan de terugbetalingprijs op de vervaldag waarbij het verschil overeenstemt met de tot op de vervaldag gekapitaliseerde interesten. Het instrument wordt zowel voor Belgische als voor Amerikaanse fiscale doeleinden als een lening (debt) beschouwd (i.e. geen hybride instrument).

Standpunt DVB

De DVB was van oordeel dat de toepassing van de min. ROE diende uitgesplitst te worden over enerzijds alle KT-leningen en anderzijds de OID. Uit de berekening van de ETR uitgevoerd door de DVB bleek dat de toepassing van de min. ROE over de totaliteit

van de vorderingen tot een ETR van y% leidde en van deze van de gegroepeerde KT leningen en de afgezonderde OID tot een ETR van z %.

Er werd door de DVB ook gevraagd om aan te tonen dat inmiddels België, en niet een andere buitenlandse groepsvennootschap, het USD financieringscentrum van de groep was geworden. Dit werd onvoldoende aangetoond. Aanvrager heeft bij mail zijn dossier ingetrokken.

7.4 DB - Interne meerwaarden

7.4.1 Inbreng met een opleg in geld van 10%

Groep X is de topholding van een groep exploitatievennootschappen. Groep X is in handen van 3 broers. Daarnaast houden de 3 broers samen de aandelen aan van nv A, nv B en nv C. Zij wensen de aandelen nv A, nv B en nv C in te brengen in Groep X met een opleg in geld van 10%.

Volgens de DVB kadert deze verrichting niet binnen het normaal beheer van een privé-vermogen omwille van volgende redenen:

- bij een vroegere reorganisatie van de aandelen werd de voorkeur gegeven om de aandelen nv A, nv B en nv C hierbij niet te betrekken;
- binnen de groep werden in het verleden nooit dividenden of tantièmes uitgekeerd aan de aandeelhouders – natuurlijke personen. De winsten werden binnen de groep behouden;
- de aanwezige geldbeleggingen en liquide middelen maken een aanzienlijk deel uit van het balanstotaal. Door de aanvragers wordt gesteld dat een aanzienlijk deel van deze middelen beschikbaar is voor de opleg in geld (m.a.w. overtollig en beschikbaar voor uitkering);
- de opleg in geld wordt op geen enkele wijze afdoende gemotiveerd. Het louter feit dat dit wettelijk voorzien is, volstaat in deze niet;
- de opleg in geld heeft niet tot doel een eenvoudige ruilverhouding te bekomen tussen de oude en de nieuwe aandelen.

De DVB is van oordeel dat de opleg in geld zijn motivatie vindt in het belastingvrij uitkeren van overtollige liquiditeiten om de aandeelhouders een zekere vorm van rendement te geven. Derhalve kadert de verrichting niet binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

7.4.2 Overtollige liquiditeiten en/of geldbeleggingen

Inbreng tegen marktwaarde door de heer A van de aandelen van bvba X in een nog op te richten holdingvennootschap. De heer A oefent een vrij beroep uit.

De aanvrager wenst de aandelen bvba X in te brengen in een holdingvennootschap om het eigen vermogen van de "groep" te versterken en op die manier de financiële positie en kredietwaardigheid te vergroten, en dit ter ondersteuning van de huidige activiteiten en toekomstige investeringsprojecten. Bovendien zou in het kader van opvolging de familiale controle over de "groep" professioneel verankerd worden, zonder dat het overlijden van een aandeelhouder de continuïteit kan verstören.

Uit de balans van bvba X blijkt dat er aanzienlijke geldbeleggingen en liquide middelen aanwezig zijn. In het verleden werden geen dividenden uitgekeerd, alsook werden zeer beperkte bezoldigingen toegekend. Tevens bezit bvba X een aantal onroerende

goederen in volle eigendom en in vruchtgebruik waaronder de privé-woning van de aanvrager. De blote eigendom is telkens in handen van de aanvrager.

Uit de ontvangen informatie blijkt dat de toekomstige investeringsprojecten (voorzien binnen bvba X) niet concreet zijn. Er wordt bijgevolg niet aangetoond dat de beschikbare middelen in bvba X zullen worden aangewend voor deze investeringsprojecten. Verder biedt de geplande verrichting geen oplossing voor de bezorgdheden van de aanvrager: mogelijke verkoop op (korte) termijn van (een deel van) de aandelen bvba X aan een professionele partner – de activiteiten kunnen niet verder gezet worden door de kinderen - die bemoeilijkt zou worden door de aanwezige roerende en onroerende beleggingen. Een mogelijk alternatief zou kunnen gevonden worden in een partiële afsplitsing van de roerende en onroerende beleggingen, maar dit werd niet weerhouden door de aanvrager.

De DVB is, gelet op het feit dat de geplande investeringen niet concreet zijn, en er derhalve niet wordt aangetoond dat de beschikbare middelen in bvba X daarvoor zullen worden aangewend, de voorgestelde verrichting geen oplossing biedt voor de bezorgdheden van de aanvrager, van mening dat de geplande inbreng niet kadert binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

7.4.3 Verkoop aan derden/overtollige liquiditeiten

De aanvrager bezit de totaliteit van de aandelen van 2 exploitatievennootschappen. Hij wenst de aandelen te verkopen aan een aan nieuw op te richten holdingvennootschap waarin hij een minderheidsbelang van ongeveer 25% zal aanhouden. De resterende aandelen zullen aangehouden worden door één of meerdere derde partijen. De aanvrager zal zijn minderheidsparticipatie nog 5 jaar behouden. Een optie zal toegekend worden aan de derde partijen om de aandelen op dat moment over te nemen.

De marktwaarde van de vennootschappen is groot. De aandelen werden gewaardeerd o.b.v. EBITDA vermeerderd met een aanzienlijk bedrag aan overtollige liquiditeiten (cash en geldbeleggingen ten belope van 50% van de overnameprijs). Deze middelen maken de facto geen onderdeel uit van het werkcapitaal en zijn aldus niet nodig om de operationele activiteiten van de groep te vrijwaren.

De holding zal de aankoop van de aandelen gedeeltelijk financieren met een kapitaalsinbreng (20%) en een externe bankfinanciering (30%). Het saldo (50%) zal op korte termijn verschuldigd blijven als rekening-courant aan de aanvrager.

Deze verrichting is volgens de DVB fiscaal geïnspireerd aangezien

- er in het verleden nooit dividenden of tantièmes uitgekeerd werden;
- er steeds een minimale bezoldiging werd uitgekeerd;
- derhalve alle resultaten en middelen opgepot werden binnen de exploitatievennootschappen;
- onmiddellijk na de verkoop de overtollige liquiditeiten uit de exploitatievennootschappen opstromen om de rekening-courant schuld af te lossen.

Het is dan ook overduidelijk dat een deel van verkoopprijs betrekking heeft op voorheen opgepotte middelen/reserves die niet via dividenduitkering maar via een verkoop van de aandelen belastingvrij uit de exploitatievennootschappen worden gehaald.

7.4.4 Geheel van verrichtingen/fiscaal geïnspireerde verrichtingen

7.4.4.1 Casus 1

De aanvragers zijn allen minderheidsaandeelhouders van een groep. Zij zijn afstammelingen van de oorspronkelijke oprichter. Het merendeel van de aandeelhouders is niet actief in de groep. Periodiek wordt een businessplan opgesteld met aandeelhoudersafspraken. Op dat ogenblik kan de individuele aandeelhouder uittreden (uitkoop door de andere aandeelhouders – natuurlijke personen) of zich verder verbinden voor de volgende periode. De groep keert geen dividenden uit. De winsten worden geïnvesteerd in de groep. Er werd beslist om tegen het einde van de huidige periode een marktbevraging te organiseren met als doel de verkoop van de groep. Gelet op de recente ontwikkelen (gewijzigde prognoses en sterke groei) zijn een aantal aandeelhouders overtuigd dat een verkoop niet de beste strategische oplossing is voor de groep. Zij wensen de groep te behouden. Om de overige aandeelhouders te overtuigen om aandeelhouder te blijven en blijvend te investeren in de groep met het oog op verdere waardecreatie maar met de hieraan verbonden risico's is – volgens de hen – een attractief voorstel nodig en werd volgend scenario voorgelegd aan de DVB.

Een nieuwe holdingvennootschap wordt opgericht door de aandeelhouders die wensen te blijven. Een deel van hun aandelen in de Belgische groep brengen ze in. Het resterende deel verkopen ze aan de holding die eveneens de aandelen koopt van zij die wensen uit te treden. Door een bepaald rendement aan te bieden (door de verkoop van de aandelen) wenst men de aandeelhouders te overtuigen om te blijven.

De DVB had geen problemen met de uitkoop van de aandeelhouders die wensen uit te treden. Anderzijds is de gemengde inbreng/verkoop door zij die wensen te blijven duidelijk fiscaal geïnspireerd. De gemengde verrichting wordt opgehangen aan het feit van een gelijke behandeling tussen de uittreders en de blijvers alhoewel de verrichting niet dezelfde is. De uittreders kunnen belastingvrij hun aandelen verkopen en daarom moeten ook de blijvers (belastingvrij) vergoed worden door een gedeeltelijke verkoop en inbreng waarbij de huidige meerwaarde vastgeklikt wordt in het kapitaal van de nieuw op te richten holding. De enige motivering die werd aangebracht voor de gedeeltelijke verkoop is het toekennen van een zeker rendement aan de aandeelhouders, een rendement dat eveneens kan toegekend worden middels een dividenduitkering of een inkoop eigen aandelen. Bovendien moeten aandeelhouders overtuigd worden om te blijven met economische argumenten zoals een businessplan en de economische vooruitzichten en niet met fiscale argumenten zoals het realiseren van een belastingvrije meerwaarde. Derhalve heeft de DVB geoordeeld dat deze verrichting zuiver fiscaal geïnspireerd is en dus niet kadert binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

7.4.4.2 Casus 2

De aanvrager bezit de aandelen van 3 vennootschappen nv A, nv B en nv C. Recent vond een partiële splitsing van nv A plaats waarbij een aanzienlijke hoeveelheid roerende waarden werd afgesplitst naar de nieuw opgerichte nv B en een onroerend goed samen met een som geld afgesplitst werd naar de reeds bestaande patrimoniumvennootschap nv C.

Zeer korte tijd na de voormelde partiële splitsing wenst de aanvrager de aandelen van nv B in te brengen in nv C waardoor nv C over een aanzienlijk gestort kapitaal zal beschikken. Deze inbreng heeft tot doel de kredietwaardigheid van nv C te verhogen en toch het bestuur van beide vennootschappen gesplitst te kunnen voeren.

Gelet op het geheel van de verrichtingen (partiële splitsing gevolgd door inbreng) werd door de DVB geoordeeld dat deze verrichting niet kadert binnen het normaal beheer van het privé-vermogen. De verrichting is louter fiscaal geïnspireerd. Aangezien nv C een actieve patrimoniumvennootschap is en behoeft heeft aan middelen, had de aanvrager reeds bij de partiële splitsing hiermee rekening kunnen houden. Uit het aangeleverde

zakenplan blijken trouwens geen concrete investeringen die meer middelen vereisen dan deze reeds voorhanden binnen nv C. Bijkomend kan gesteld worden dat met een fusie tussen nv B en nv C hetzelfde resultaat bereikt kan worden. Het eigen vermogen, als basis voor de kredietwaardigheid, is bij fusie identiek aan dat bij inbreng, enkel de samenstelling is anders. Wat betreft het bestuur kunnen tevens binnen de gefuseerde entiteit onderscheiden bestuursbevoegdheden vastgelegd worden.

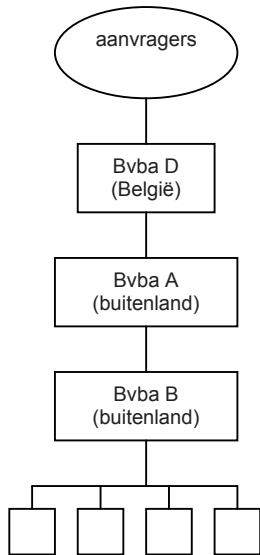
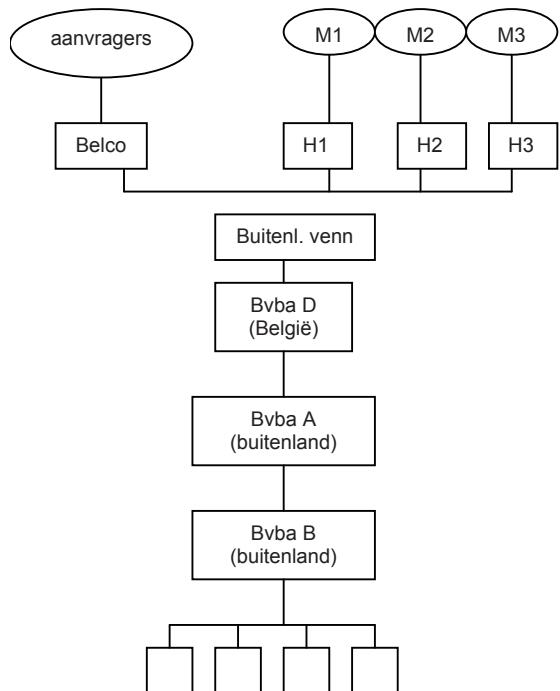
7.4.4.3 Casus 3

Een echtpaar bezit alle aandelen van bvba D. Bvba D is de Belgische houdstervennootschap van een buitenlandse groep. Bvba D is 100% aandeelhouder van Bvba A die op haar beurt 100% aandeelhouder is van de buitenlandse holdingvennootschap B die de participaties aanhoudt in de exploitatievennootschappen. Een aantal jaren geleden verkochten de aanvragers hun participatie in de buitenlandse holdingvennootschap B aan bvba A, een eigen vennootschap. De financiering van deze aankoop gebeurde middels een opstroom van dividenden uit de exploitatievennootschappen.

In het kader van een management-buy-out zal het echtpaar een nieuwe Belgische vennootschap oprichten Belco die samen met de 3 persoonlijke holdingvennootschappen van het management (buitenlandse rijkenwoners) een buitenlandse vennootschap zal oprichten. Belco zal 49% van de aandelen bezitten en de 3 persoonlijke holdingvennootschappen elk 17%. Vervolgens zal het echtpaar alle aandelen bvba D verkopen aan de buitenlandse vennootschap. Bvba D bezit aanzienlijke liquiditeiten. Op termijn zal het echtpaar volledig uittreden uit de groep en zal ook Belco verkocht worden.

Uit de aangeleverde documenten blijkt dat het management enkel actief is in de exploitatievennootschap en dat zij geïnteresseerd zijn in een aandelenovername. Het is hun bedoeling om samen rechtstreeks dan wel onrechtstreeks de meerderheid te verwerven van de aandelen van de buitenlandse holdingvennootschap B.

De DVB is van oordeel dat deze verkoop van aandelen bvba D aan een vennootschap waarvan men onrechtstreeks, middels Belco, 49% van de aandelen bezit en waarbij het de bedoeling is om op termijn ook de aandelen Belco te verkopen, niet kadert binnen het normaal beheer van een privé-vermogen. Temeer omdat het management niet geïnteresseerd in bvba D, noch in bvba A en zij uiteindelijk enkel de buitenlandse holdingvennootschap B wensen over te nemen. Het echtpaar wenst de aandelen bvba D, inclusief de aanwezige liquiditeiten, te verkopen daar waar het logischer is dat bvba A (een deel van) haar participatie in de buitenlandse holding B verkoopt. De voorgelegde verrichting is duidelijk fiscaal geïnspireerd.

Huidige situatie(voorlopige) eindstructuur**7.4.4.4 Casus 4**

De broers X en Y bezitten elk een persoonlijke holdingvennootschap nv X en nv Y. Nv X en nv Y bezitten elk 50% van een buitenlandse holdingvennootschap A, alsook aanzienlijke liquiditeiten en geldbeleggingen en een vordering op de respectievelijke aandeelhouder – natuurlijk persoon. Enkele jaren geleden verkochten de broers hun aandelen van de buitenlandse holding A aan hun respectievelijke buitenlandse holding X en Y. Vervolgens werden de aandelen X en Y ingebracht in nv X en nv Y en werd overgegaan tot de liquidatie van X en Y.

De broers hebben het voornemen om nog slechts met 1 gezamenlijke holding te werken en wensen hun aandelen nv X en nv Y in te brengen in nieuw op te richten holding Z. Nadien zullen nv X en nv Y geliquideerd worden.

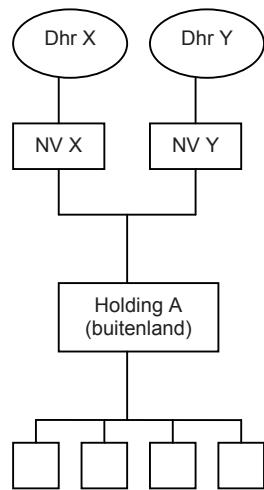
Gelet op de ontoereikende motivering waarom voor deze verrichting geopteerd wordt en de aanwezigheid van een valabel alternatief (fusie nv X en nv Y) kadert deze verrichting niet binnen het normaal beheer van het privé-vermogen.

Vervolgens werd volgend stappenplan voorgelegd:

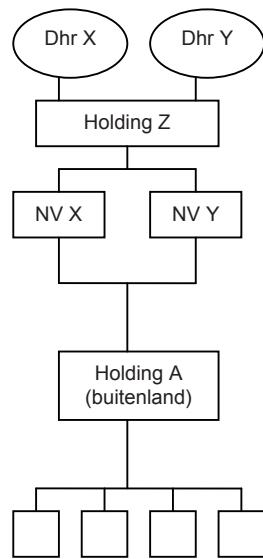
- liquidatie van nv X en nv Y waarbij de liquidatiebonus naast een uitkering in cash tevens de aandelen A omvat, alsook de vorderingen op de heren X en Y. De liquidatiebonus zou onderworpen worden aan een RV van 10%
- onmiddellijk gevolgd door de inbreng tegen marktwaarde door beide broers van hun aandelen A in een nieuw op te richten gezamenlijke holdingvennootschap.

In casu werd geoordeeld door de DVB dat de opeenvolgende verrichtingen (liquidatie gevolgd door inbreng) fiscaal geïnspireerd zijn en tot doel hebben de overtollige liquiditeiten uit de vennootschappen te halen met een RV van 10%, de schulden van de aandeelhouders – natuurlijke personen recht te zetten en een hoog gestort kapitaal te creëren daar waar de meest logische verrichting bestaat uit een uitkering van overtollige liquiditeiten als dividend (RV 25%) en fusie van nv X en nv Y. Een mogelijke toepassing van artikel 344, §1, WIB 92 kan i.c. niet uitgesloten worden.

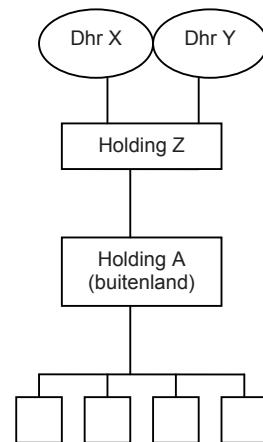
Huidige situatie



na inbreng



eindstructuur



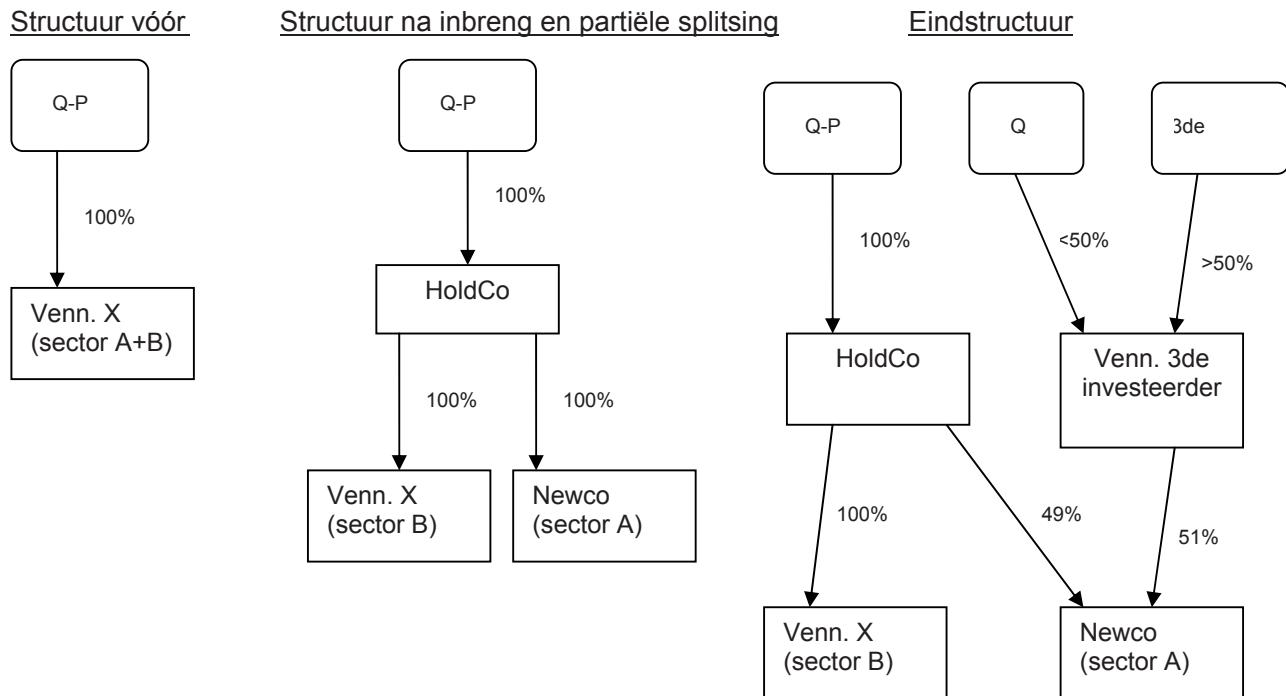
7.4.5 Gewenst doel kan bereikt worden zonder of met beperkte step-up

7.4.5.1 Casus 1

De heer en mevrouw Q-P (aanvragers) wensen hun aandelen in vennootschap X (actief in sector A en B) in te brengen in een nieuw op te richten Holdco, gevolgd door een partiële afsplitsing van activiteitssector A naar een nieuw op te richten Newco. De meerderheid van de aandelen van Newco (51%) zou nadien door Holdco verkocht worden aan een derde-inveesterder (nieuw op te richten vennootschap) waarin de heer Q vermoedelijk een minderheidsparticipatie zou aanhouden. Enkele jaren geleden werd

aan X een gunstige voorafgaande beslissing verleend waaruit blijkt dat de vennootschap in aanmerking komt voor de aftrek voor octrooi-inkomsten (activiteitssector B).

Na voormelde verrichtingen zou de structuur bestaan uit Holdco met hieronder 100% van de aandelen in vennootschap X (die nadien haar naam zou wijzigen) en 49% van de aandelen in Newco (actief in sector A).



De aanvraag strekt er ondermeer toe de bevestiging te verkrijgen dat de aanvragers bij de inbreng van hun aandelen X in Holdco niet zullen belast worden op de meerwaarde op basis van artikel 90,9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92.

De DVB is van mening dat de geplande inbreng van de aandelen X in Holdco, waarbij ondermeer de zeer hoge waarde van activiteitssector B zal uitgedrukt worden in het kapitaal van HoldCo, niet als een normaal beheer van privé-vermogen kan worden beschouwd.

De door de aanvragers gewenste doelstelling m.n. de aanpassing van de groepsstructuur om verdere groei van activiteitssector A toe te laten maar met behoud van de volledige controle over activiteitssector B, kan even goed bereikt worden zonder voorafgaande inbreng van de aandelen X in HoldCo.

7.4.5.2 Casus 2

Inbreng door de heer en mevrouw A-B van hun aandelen van de bvba X, die actief is in sector y, in een op te richten Newco. De aanvragers hebben kinderen (twintigers) die niet actief zijn in de onderneming. Door de bvba X worden geen dividenden uitgekeerd.

De verrichting is geïnspireerd door successierechtelijke motieven maar het is niet de bedoeling dat de aandelen Newco op korte termijn worden ingepast in de successieplanning van de aanvragers.

De in de bvba X aanwezige financiële middelen bestaan vnl. uit geldbeleggingen die in de loop der jaren werden opgebouwd (ongeveer 70% van het balanstotaal) en een beperkt bedrag aan liquiditeiten (de vennootschap heeft weinig liquiditeiten nodig voor haar werking).

Door de aanvragers wordt verdedigd dat de geldbeleggingen geen overtollige middelen vormen voor de vennootschap. Het is hun uitdrukkelijke wens om de gehele portefeuille, in ieder geval op lange termijn, in de vennootschap te behouden en niet over te brengen naar hun privé-vermogen (door bijvoorbeeld een dividenduitkering in natura).

De DVB is van mening dat er, gelet op de door de aanvragers aangehaalde motivering, geen enkele noodzaak is om over te gaan tot de geplande inbreng. De gewenste doelstelling van de aanvragers, m.n. hun successieplanning, kan in de voorliggende situatie evengoed worden gerealiseerd op het niveau van vennootschap X.

In subsidiaire orde is de DVB bovendien van mening dat, indien een inbrengverrichting aan de orde zou zijn, de in de bvba X aanwezige geldbeleggingen wel degelijk als overtollig dienen te worden aangemerkt.

7.4.5.3 Casus 3

De aanvrager bezit de aandelen van een exploitatievennootschap nv X alsook deze van een managementvennootschap nv Y. Nv X bezit tevens het bedrijfspand en heeft een aantal gebouwen in vruchtgebruik (de blote eigendom is in handen van de aanvrager). Daarnaast bezit nv X een aanzienlijk bedrag aan geldbeleggingen. Nv Y is eveneens in het bezit van een aantal onroerende goederen.

De aanvrager wenst zijn vennootschapsstructuur om te vormen tot een transparante aandeelhoudersstructuur bestaande uit een nog op te richten holdingvennootschap met daaronder nv X en nv Y. Tevens zou hij het beheer van de roerende goederen (geldbeleggingen) onderbrengen in de holding en dat van de onroerende goederen in nv Y.

Volgende verrichtingen werden voorzien:

- oprichting van de holdingvennootschap
- inbreng van nv X en nv Y
- partiële splitsing van nv X waarbij het onroerend goed afgesplitst zou worden naar nv Y en de geldbeleggingen naar de holding

De DVB is van mening dat de gewenste eindstructuur in casu eveneens kan bereikt worden door de partiële splitsing van nv X door te voeren vóór de inbreng van de aandelen in de holding. Door de voorgestelde verrichting wordt een hoger gestort kapitaal gecreëerd. De enige motivatie aangehaald om de volgorde van de verrichtingen te wijzigen is fiscaal.

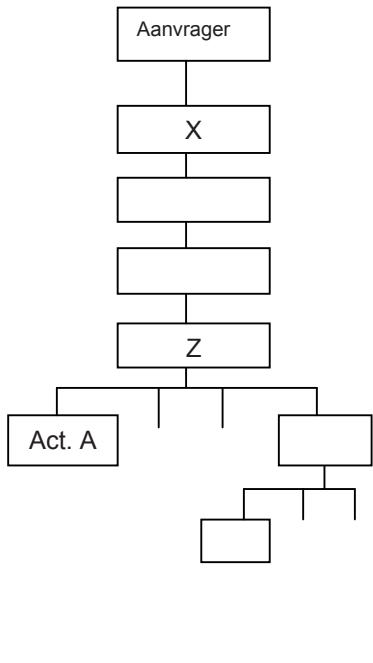
7.4.5.4 Casus 4

Inbreng door de aanvrager van de aandelen van de Luxemburgse vennootschap X in de recent opgerichte Belgische vennootschap Y. In de groepsstructuur bevinden zich meerdere buitenlandse tussenholdings (zie schema) die een aantal jaar geleden vnl. omwille van fiscale redenen werden gecreëerd en die van zodra als mogelijk, samen met vennootschap X, zouden geliquideerd worden.

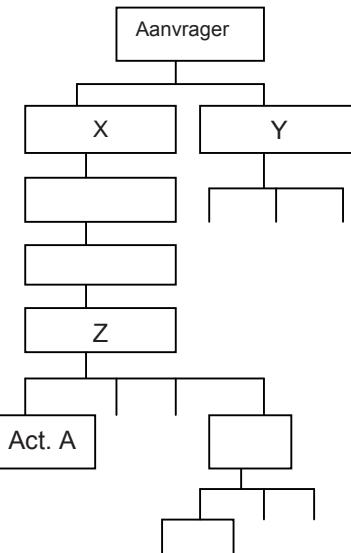
De groep oefent een belangrijke exploitatieactiviteit uit die ondergebracht is in de buitenlandse holding Z (de topvennootschap van een groep met meerdere subholdings

en dochtervennootschappen). Daarnaast wenst de aanvrager een totaal nieuwe activiteit A uit te bouwen vanuit België. Hieromtrent werd reeds een acquisitie verricht maar bij gebrek aan een Belgische structuur op dat ogenblik, werden de aandelen ondergebracht in de buitenlandse structuur. Enige tijd later werden bijkomende investeringen m.b.t. de nieuwe activiteit A verricht (aankoop participaties) vanuit de nieuw opgerichte Belgische vennootschap Y, die gefinancierd werden met een lening aangegaan bij Z.

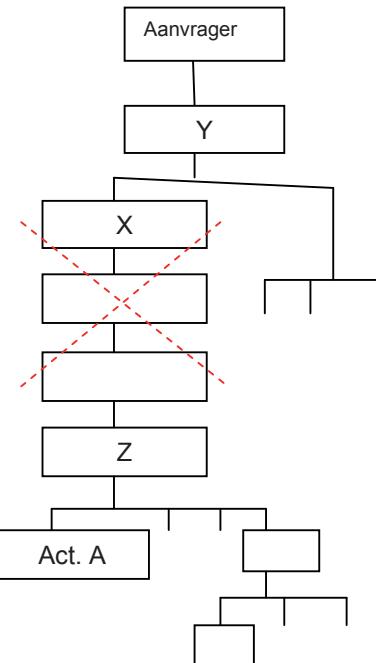
Structuur op datum aanvraag



Huidige structuur



Gewenste structuur



Vennootschap Y zou in eerste instantie instaan voor het beheer, de ondersteuning, de algemene leiding, enz. van de vennootschappen die actief zijn in de nieuwe sector A maar zou op termijn waarschijnlijk ook actief zijn voor de andere groepsvennootschappen.

Als motivering voor de geplande inbreng wordt successieplanning, het creëren van de mogelijkheid tot investeren in België en het "verbelgischen" van de groep aangehaald.

De DVB is van mening dat de geplande inbreng geen noodzaak vormt om voormelde doelstellingen te bereiken. De gewenste successieplanning had ook kunnen plaatsvinden vanuit de structuur zoals die bestond op het ogenblik van de aanvraag en voor het "verbelgischen" van de groep had de maatschappelijk zetel van de Luxemburgse topholding kunnen verplaatst worden. De nieuwe bijkomende activiteit A had bovendien (verder) ontwikkeld kunnen worden vanuit de bestaande structuur in plaats van hiervoor een nieuwe Belgische vennootschap (Y) op te richten die een beroep moest doen op middelen van Z om haar acquisities te verrichten.

Er wordt tevens opgemerkt dat het weinig logisch lijkt om de buitenlandse holding boven holding-structuur waarin een zeer belangrijke exploitatie-activiteit is ondergebracht, in te brengen in een nieuwe (in casu kort na de aanvraag opgerichte) Belgische vennootschap die (in eerste instantie) enkel als holding zou fungeren voor de vennootschappen die actief zijn in de nieuwe sector.

De geplande inbreng van de hele Luxemburgse groep in een Belgische vennootschap, met creatie van een meer dan aanzienlijk kapitaal, lijkt vooral fiscaal geïnspireerd.

7.4.6 Holding boven holding

Inbreng door de heer A van de aandelen die hij aanhoudt in de bvba X en door mevrouw B (echtgenote van A) van de aandelen die zij aanhoudt in de bvba Y in een nieuw op te richten holdingvennootschap Holdco.

De bvba X is enkele jaren geleden opgericht door inbreng van de aandelen van de nv Z. De bvba X is een actieve holdingvennootschap waarvan de aandelen voor 100% in volle eigendom toebehoren aan het eigen vermogen van de heer A. De bvba X bezit momenteel 100%-deelnemingen in meerdere onderliggende vennootschappen, allen actief in dezelfde sector. Zij bezit ook nog 50%-participaties in enkele vennootschappen waarvan de overige 50% van de aandelen toebehoort aan de bvba Y.

Ter informatie wordt meegegeven dat bij de inbreng van de aandelen van de nv Z in de bvba X een hoog gestort kapitaal werd gecreëerd waarvan enkele jaren later een aanzienlijk bedrag werd uitgekeerd via kapitaalverminderingen.

De bvba Y die enkele jaren terug werd opgericht, verricht bepaalde activiteiten voor de groep van de heer A en houdt 50%-participaties aan in enkele vennootschappen (zie hiervoor). De aandelen van de bvba Y worden voor 100% aangehouden door mevrouw B.

De echtgenoten wensen thans hun aandelen te centraliseren in één familiale holdingvennootschap (commanditaire vennootschap op aandelen) om o.a. de overdracht van de groep naar hun (niet binnen de groep actieve) kinderen voor te bereiden.

Gevraagd naar de reden van het ontstaan van de 2 holdings werd verwezen naar familiale aspecten waarbij het vermogen van de vader van de heer A werd overgedragen aan een holding die tot het eigen vermogen van de zoon behoorde, zodat er geen ver menging was met het vermogen van de schoondochter. Nu de aanvragers het niet langer noodzakelijk achten om hun vermogens strikt gescheiden te houden, willen ze deze samenbrengen in één familiale holdingvennootschap d.m.v. inbreng.

De DVB is van mening dat de voorgenomen inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen. Immers, i.p.v. boven de reeds bestaande holdings nog een holding te creëren, kan het gewenste resultaat even goed bereikt worden door de bestaande holdings te fuseren.

7.4.7 Geen afdoende motivering

7.4.7.1 Casus 1

Inbreng door de 3 familiale aanvragers van hun aandelen (elk 1/3^e) in de exploitatievennootschappen X en Y in hun respectievelijke managementvennootschappen die dan hun persoonlijke holdings zouden worden.

De geplande inbreng is louter geïnspireerd door een mogelijks uittreden op lange termijn van één van de drie aanvragers. Successieplanning is niet aan de orde.

De DVB is van mening dat, gelet op het feit dat de uittreding van één van de aanvragers niet concreet is, de geplande inbreng niet als een normaal beheer van privé-vermogen kan worden beschouwd.

7.4.7.2 Casus 2

Inbreng door de heer A en zijn echtgenote van hun aandelen in de vennootschap Y, een consultancyvennootschap waarvan de heer A zaakvoerder is, in een nog op te richten NewCo. Vennootschap Y oefent een mandaat uit als CEO in de beursgenoteerde vennootschap Z en is aangesteld als bestuurder in deze vennootschap. Bovendien bezit Y een aanzienlijk bedrag aan geldbeleggingen en drie appartementen, waarvan er 2 zeer recent door de vennootschap aangekocht werden.

De reden die aangehaald wordt voor de geplande inbreng is dat de aanvrager in de toekomst het in vennootschap Y opgebouwde vermogen wenst af te zonderen zodat het niet onderhevig blijft aan het ondernemingsrisico, meer bepaald de bestuurdersaansprakelijkheid. Dit zou kunnen gebeuren door dit vermogen als dividend uit te keren aan Newco die naar de toekomst toe zou functioneren als investeringsvehikel. Daarnaast wenst de heer A zijn kinderen en echtgenote meer te betrekken bij het opgebouwde vermogen en zou de verkregen structuur aan de heer A toelaten om te starten met zijn successieplanning.

De DVB is van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen. De activiteit van Y, met name het uitoefenen van het mandaat als CEO/bestuurder in vennootschap Z, is persoonsgebonden en beperkt in tijd. Bovendien werden zeer recent nog onroerende goederen verworven door Y, waarbij de aanvrager er dus zelf voor koos om deze investeringen bloot te stellen aan het risico inzake bestuurdersaansprakelijkheid. Indien het risico dermate belangrijk zou zijn, kan men er van uitgaan dat de aanvrager dit onroerend goed op een andere manier zou verworven hebben.

7.4.8 Verrichting volgend op een eerder door de DVB niet goedgekeurde verrichting die toch werd doorgevoerd

Inbreng in natura door respectievelijk de heren A, B (zoon van A) en C (een derde die actief is binnen de groep) van hun aandelen in de holdingvennootschap X en de exploitatievennootschap Y, in een door elk van hen nieuw op te richten holdingvennootschap: Holding A bvba, Holding B bvba en Holding C bvba. X bezit, sinds enkele jaren (zie verder) de aandelen van de exploitatievennootschap L die op haar beurt de aandelen bezit van de exploitatievennootschap K.

Er wordt tevens een beslissing gevraagd omtrent de verkoop door de heer D (broer van A) van zijn aandelen X en Y aan voormalde nieuw op te richten holdings. Hij wenst uit te treden uit de groep. Ook de heer A is van plan om op korte termijn uit te treden maar wenst toch over te gaan tot het oprichten van een holding d.m.v. inbreng van zijn aandelen X en Y.

Vooreerst wordt opgemerkt dat in het verleden reeds een verrichting werd voorgelegd aan de DVB die negatief werd beoordeeld. Het betrof de verkoop door de broers A, D, E en F van hun minderheidsbelang (elk 25%) in de werkvennootschap NV K aan de werkvennootschap L. Tezelfdertijd zouden de aandelen van L (in het bezit van 2 aandeelhouders-groepsvennootschappen), worden verkocht aan een nieuw op te richten holding X. In deze holding zouden de broers A en D samen een participatie bezitten van 49 % (respectievelijk 24% en 25%) en de zoon B en de derde, de heer C, samen 51% bezitten (respectievelijk 27% en 24%). De heer A zou in de nieuwe holding benoemd worden als zaakvoerder.

Uit de nieuwe aanvraag blijkt dat voormalde verrichting toch werd doorgevoerd zodat in de huidige structuur de aandelen L (met onderliggende dochter K) worden gehouden door de holding X, waarvan de aanvragers A, B, C en D aandeelhouder

zijn. Enige tijd later werd door diezelfde aandeelhouders persoonlijk (en niet via holding X) een nieuwe dochtervennootschap opgericht m.n. Y (nog in opstartfase).

De DVB merkt op dat de thans geplande verrichtingen dienen bekeken te worden in het geheel van de verrichtingen die de laatste jaren hebben plaatsgevonden. Hiermee rekening houdend en mede gelet op het gebrek aan motivering inzake de geplande inbreng door de heer A van zijn aandelen X en Y in een nieuw op te richten holding, kan de DVB zich niet gunstig uitspreken over het geheel van de voorgestelde verrichtingen. De overgang naar de jonge generatie m.n. de heren B en C had, zoals indertijd reeds opgemerkt door de DVB en meegedeeld aan de aanvragers, reeds kunnen voorbereid worden n.a.v. de oprichting van holding X (bij oprichting van X door de heren B en C had deze vennootschap ten gepaste tijde kunnen overgaan tot de uitkoop van de oudere generatie).

Door de raadgever werden vervolgens nog enkele alternatieven voorgesteld. Aangezien hieruit duidelijk bleek dat het opzet van de heer A er in bestond om de waarde van zijn aandelen X en Y uit te drukken in een nieuw op te richten holding, werden deze evenmin aanvaard door de DVB.

7.4.9 Waardering

De aanvrager bezit aandelen van twee exploitatievennootschappen. Hij wenst deze vennootschappen in te brengen in een nieuw op te richten Belgische holding in het kader van een centralisatie van de aandelen, versterking van het eigen vermogen en successieplanning (op middellange termijn).

Een waarderingsverslag werd bezorgd. In dit verslag werd slechts één waarderingsmethode gehanteerd, m.n. waardering o.b.v. discounted cash flow. Er wordt bijgevolg enkel rekening gehouden met toekomstige geldstromen. Een waardering o.b.v. het eigen vermogen wordt niet weerhouden aangezien deze niet representatief geacht werd (één van beide vennootschappen werd zeer recent opgericht).

Deze waardering werd door de DVB niet aanvaard aangezien slechts gebruik werd gemaakt van 1 methode en bovendien blijkt dat de dienstverleningsovereenkomst door de opdrachtgever niet afgesloten werd met de vennootschap maar met de aandeelhouder - natuurlijk persoon, dat de overeenkomst nog slechts 5 jaar loopt en dat deze op elk moment eenzijdig door de opdrachtgever kan opgezegd worden zonder vergoeding. Bijgevolg kan een waardering o.b.v. enkel een rendementsmethode niet aanvaard worden.

7.4.10 Inbreng van aandelen – Kapitaalvermindering na 3 jaar

In 2007 werd een gunstige beslissing gegeven inzake de inbreng, door de drie broers-aanvragers, van hun respectievelijke participatie in de exploitatietaak van de groep in hun eigen respectievelijke holding. Hierbij werden zeer belangrijke meerwaarden gerealiseerd.

Behalve de overdracht naar de volgende generatie, bestond één van de aangehaalde rechtvaardigingen voor de oprichting van die drie nieuwe holdings inzonderheid uit de ontwikkeling van nieuwe activiteiten eigen aan elke familietak binnen hun eigen holding.

In 2013 werd een nieuwe aanvraag tot voorafgaande beslissing ingediend die betrekking had op de herstructurering van de tak onroerend goed: dezelfde aanvragers wensten hun respectievelijke deelneming in de onroerend goed tak van de groep in te brengen in hun drie in 2007 opgerichte eigen holdingvennootschappen.

Uit de jaarrekeningen van de drie holdings is gebleken dat iets meer dan drie jaar na de inbreng van de exploitatietak zeer belangrijke kapitaalverminderingen werden doorgevoerd door de drie holdings door effectieve terugbetaling aan de aandeelhouders (de drie aanvragers). Die kapitaalverminderingen waren mogelijk deels door de opstroom van uitzonderlijke dividenden en voor het saldo door het aangaan van een banklening. De terugbetaling van de banklening zal zeker nog een opstroom van dividenden vereisen in 2014 en misschien zelfs later.

De terugbetalingen van kapitaal zijn gedaan ten koste van de goede financiële gezondheid van de groep en haar dochterondernemingen. Er werden aan de groep niet alleen eventuele middelen onthouden maar er werden ook schulden aangegaan. De motivering inzake de investeringen per familiale tak heeft vooral toegelezen om interne inbrengmeerwaarden te realiseren en het gestort kapitaal uit te keren. Onder deze omstandigheden kan geen nieuwe gunstige beslissing worden toegekend.

7.4.11 Verkoop van aandelen

7.4.11.1 Casus 1

De ouders zijn aandeelhouders ten belope van 100% van een Belgische holding A die op haar beurt zelf 100% aanhoudt van een onroerend goed vennootschap naar Europees recht. De structuur werd minder dan 10 jaar geleden opgezet door een quasi-inbreng (gedeeltelijke verkoop). De verkoopprijs werd betaald door een opstroom van dividenden.

De echtgenoten overwegen om een schenking te doen aan hun kinderen van hun aandelen van de Belgische holding A. Vervolgens zouden de kinderen een Belgische Newco oprichten door inbreng van een klein deel van de aandelen A. De Newco C zou dan overgaan tot de aankoop van de rest (99%) van de aandelen A. De schuld zou ingeschreven worden op de rekening-courant van het passief van C en zou terugbetaald worden dankzij de opstroom van dividenden.

De voorgelegde motivering om de verkoop te rechtvaardigen is weinig overtuigend.

De verrichting werd geweigerd om diverse redenen : belangrijke recent gerealiseerde interne meerwaarde, afwezigheid van andere overtuigende motivering dan fiscale, oprichting van een tweede holding boven de eerste met een tweede fiscale step-up, snelle van belasting vrijgestelde cashuitkeringen.

7.4.11.2 Casus 2

Verkoop van de exploitatievennootschap door de ouders aan een commanditaire vennootschap op aandelen (Comm.VA) Newco die hun twee kinderen als stille vennooten zouden oprichten, en waarvan de ouders als statutair zaakvoerder zouden worden benoemd.

De prijs zal voor een deel (30%) worden omgezet in een overdraagbare lijfrente. De schuldvordering met betrekking tot de rest van de verkoopprijs zou onmiddellijk het voorwerp uitmaken van een schenking aan de twee kinderen, en zal voor een gedeelte worden aangezuiverd binnen de twee jaar en voor een gedeelte worden omgezet in een kapitaalverhoging bij Newco.

De betalingen met betrekking tot de lijfrente en de gedeeltelijke terugbetaling van de schuldvordering brengen een belangrijke cashstroom naar de natuurlijke personen te

weeg in een korte tijdsperiode (twee jaar). Deze vaststelling is in tegenstelling met de uiteengezette ontwikkelingsprojecten van de Groep om de verrichting te rechtvaardigen.

Tenslotte zijn belangrijke voorheen opgebouwde liquide middelen aanwezig bij de exploitatievennootschap die nooit dividenden heeft uitgekeerd.

7.4.12 Inbreng en verkoop van aandelen

Ingevolge het recent overlijden van vader, en de eerste verdeling van de nalatenschap die erop volgde, hebben twee van de drie kinderen de familiegroep geërfd, met als last het deel te betalen van het derde, niet bij de groep betrokken, kind.

De twee bij de opvolging betrokken kinderen overwegen om een Newco op te richten aan wie zij een belangrijk gedeelte van hun participaties zouden verkopen en de rest zouden inbrengen. De uit de verkoop voortvloeiende verkoopprijs zou dienen om de betaling van de opleg aan de uittredende broer te financieren.

Er werd vooreerst vastgesteld dat in een recent verleden reeds interne meerwaarden werden gerealiseerd, gevolgd door een kapitaalvermindering. Vervolgens is gebleken dat een gedeelte van de opleg reeds betaald werd door de aanvragers en dat het aantal door de aanvragers te verkopen aandelen bijgevolg verminderd zou moeten worden.

De voor de nalatenschap weerhouden waarde van de groep werd niet medegedeeld aan de DVB, vanwaar de afwezigheid van vergelijkingspunten die het waarderingsrapport van de groep op het ogenblik van de voorgelegde verrichtingen van inbreng/verkoop zou kunnen bevestigen.

Tenslotte heeft de DVB de aanwezigheid van belangrijke liquide middelen in de groep vastgesteld, deze liquide middelen werden niet gerechtvaardigd.

7.5 DB - Toegestaan abnormaal of goedgunstig voordeel en beroepskosten

Situatieschets

De vraag betrof de afwezigheid van abnormale of goedgunstige voordelen zoals bedoeld in de artikelen 26, 79 en 207, tweede lid WIB 92 en de aftrekbaarheid als beroepskost in de zin van artikel 49 WIB 92 naar aanleiding van de kwijtscheldingen van schuldvordering in het kader van de vereffening van de vennootschappen.

Voorgelegde verrichting

De Belgische vennootschappen A, B, C, D, E en F wensen al hun vorderingen op elkaar definitief kwijt te schelden in het kader van hun vereffening. De buitenlandse groepsvennotschappen G en I zullen hun schuldvorderingen niet op alle Belgische vennootschappen volledig kwijtschelden. Zij zullen de schulden ten belope van maximaal de fiscaal overdraagbare verliezen op het ogenblik van de vereffening kwijtschelden. Gelet op het feit dat de schulden in drie vennootschappen (A, B en E) groter zijn dan het bedrag aan fiscaal overdraagbare verliezen, zou een volledige kwijtschelding van schuld aanleiding geven tot het ontstaan van een belastbaar fiscaal resultaat, wat een belastingschuld zou doen ontstaan en een faillissement onvermijdelijk zou maken.

A, B, C, D, E en F hebben allen een negatief eigen vermogen en een aanzienlijk bedrag aan fiscale overdraagbare verliezen.

Door deze vennootschappen te vereffenen, wenst de heer X enkel de groep, die reeds jaren geen – nooit sedert de opstart in België - activiteit heeft, op een ordentelijke manier volledig stop te zetten, zonder zijn commercieel en financieel aanzien ten opzichte van zijn huidige handelspartners in het gedrang te brengen.

K en L, allebei gevestigd in het buitenland, zullen na de vereffening van de onderliggende vennootschappen ook worden ontbonden en vereffend. De heer X is bestuurder in K. K heeft geen aandeelhouders en bestaat in feite uit een doelgebonden afzonderlijk vermogen.

Er werd verduidelijkt dat K op regelmatige basis funding verschaft aan de groep via A.

Alle aandelen van de groep zijn eigendom van K. De buitenlandse vennootschap J behoort niet tot de groep. Tot eind jaar N was de heer X CEO van J. Dit is de reden waarom deze vennootschap ook vorderingen heeft op de betrokken Belgische vennootschappen. I is ook een vennootschap die is ondergebracht in K, maar maakt geen deel uit van de groep. Toen K aandeelhouder is geworden van de groep, hadden de vennootschappen reeds een negatief eigen vermogen. Bij de overname had de heer X de intentie om projecten te realiseren in België. Deze projecten zouden worden gefinancierd door J, waar de heer X CEO van was.

Bij de overname heeft de heer X in eerste instantie beslist de maatschappelijke zetel van de vennootschappen A, B, C en E te verplaatsen naar België, aangezien het de bedoeling was om projecten te realiseren in België. In de periode sinds de zetelverplaatsing tot jaar N werden geen interessante opportuniteiten geïdentificeerd en werd de Belgische markt ook niet actief genoeg bewerkt. Aangezien de heer X eind jaar N J heeft verlaten, heeft de raad van bestuur van J beslist om geen financiering voor projecten toe te kennen. Bij gebrek aan de nodige financieringsmogelijkheden, was er geen andere mogelijkheid dan de werkzaamheden te stoppen. In dat verband heeft de heer X er nu voor geopteerd de vennootschappen te vereffenen. De facto zijn er nooit activiteiten geweest in België.

Voor de intercompany schulden en vorderingen bestaan geen schriftelijke overeenkomsten.

Standpunt DVB

De door de aanvragers (met name A, B, C, D, E en F) uiteengezette motivering toont niet aan dat de diverse kwijtscheldingen van schuldvordering door A, B, D, E, F, G, I en K worden gedaan om hulp te bieden aan de ondernemingen van de groep in moeilijkheden (met name aan A, B, C, D, E en F), inzonderheid de hulp die wordt verleend om het eigen commercieel en financieel aanzien hoog te houden. Er wordt niet aangetoond dat een faillissement van de betrokken Belgische vennootschappen een negatieve invloed zou uitoefenen op het commercieel en financieel aanzien en de kredietwaardigheid en het omzetcijfer van de andere vennootschappen van de groep. Uit volgende elementen beslist de DVB ongunstig:

- (i) niet alleen de ondernemingen van de groep in moeilijkheden, namelijk de aanvragers A, B, C, D, E en F zullen vereffend worden, maar de volledige groep zal vereffend worden, met uitzondering van M die zal worden verkocht;
- (ii) de groepsvennotschappen die een kwijtschelding van schuldvordering doen doen dit niet om het eigen commercieel en financieel aanzien hoog te houden aangezien ze zelf ook zullen vereffend worden;
- (iii) bovendien doen A, B, D, E en F een kwijtschelding van schuldvordering terwijl ze zelf een negatief eigen vermogen hebben;

- (iv) F doet een kwijtschelding van schuldvordering ten opzichte van D, een tante van haar;
- (v) uit de indicatie die door de aanvragers werd gemaakt van de schuldvorderingen die zullen worden kwijtgescholden blijkt dat A, B en E kwijtschelden terwijl ze zelf niet alle schulden kwijtgescholden krijgen en bijgevolg nog openstaande schulden in de vereffeningssstaat zullen hebben;
- (vi) A, B, C en E hadden reeds schulden vooraleer ze naar België kwamen;
- (vii) toen K aandeelhouder werd van de groep, hadden de vennootschappen reeds een negatief eigen vermogen;
- (viii) sedert de overname werd er nog geen activiteit bij de betrokken vennootschappen vastgesteld. Er werd bevestigd dat er nooit enige activiteit geweest is in België;
- (ix) er werd eveneens bevestigd dat de twee in België opgerichte vennootschappen – D en F - voldoende gekapitaliseerd waren, ook al is steeds sprake van een negatief eigen vermogen. Deze vennootschappen hadden met andere woorden reeds een negatief eigen vermogen toen K aandeelhouder werd van de groep;
- (x) op het verzoek tot overmaken van de verslagen in het kader van artikel 332 (voor de BVBA's)/ 633 (voor de NV's) van het wetboek vennootschappen werden voor A, B, C, D, E en F de verslagen met betrekking tot het boekjaar xxxx aan de DVB overgemaakt waaruit blijkt dat de zaakvoerders/ de raad van bestuur telkens in hun bijzonder verslag voorstellen de mogelijkheid te onderzoeken om de vennootschap voldoende winstgevende activiteiten te laten voeren en waarbij de buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders beslist om de vennootschap niet te ontbinden en de "activiteiten" verder te zetten.

In casu zijn de uitgaven van de kwijtgescholden schuldvorderingen niet gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, aangezien de vennootschappen die hun schuldvordering kwijtschelden zelf ook zullen vereffend worden.

Er moet opgemerkt worden dat de heer X en de heer Y geen aanvragers zijn en zij geen kwijtschelding van schuldvordering doen. De heer X is bestuurder in D en F en zaakvoerder in A, B, C en E. Verder is hij geen aandeelhouder van een vennootschap van de groep en ook niet van andere Belgische vennootschappen. Het economisch voordeel in hoofde van de heer X bestaat er enkel in dat hij een goede reputatie behoudt als zakenman. De heer Y is zaakvoerder in A, B, C en E. Een faillissement zou volgens de verstrekte gegevens zijn professionele reputatie schaden en een verhoging van de premies van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering betekenen.

Derhalve maken de definitieve kwijtscheldingen van schuldvordering verkregen abnormale of goedgunstige voordelen uit in de zin van de artikelen 79 en 207, tweede lid WIB 92 ten name van A, B, C, D, E en F en geven de definitieve kwijtscheldingen van schuldvordering aanleiding tot het verstrekken van abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van artikel 26 WIB 92 door A, B, D, E en F.

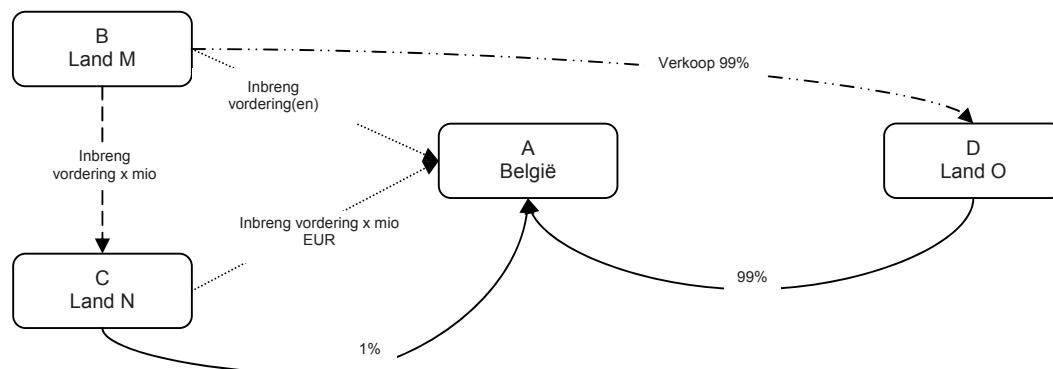
Vermits de kwijtscheldingen niet gedaan of gedragen worden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, kunnen deze kwijtscheldingen dan ook niet beschouwd worden als fiscaal aftrekbaar beroepskosten in de zin van artikel 49 WIB 92 ten name van A, B, D, E en F.

7.6 DB - Abnormaal of goedgunstig voordeel, binnenlandse vennootschap, Vennootschapsbelasting en Aftrek voor risicokapitaal

Situatieschets

Vennootschap A wenste de bevestiging dat zij een Belgische vennootschap onderworpen aan de vennootschapsbelasting in België is conform artikel 2 § 1, 5°, b) WIB 92 en artikel 179 WIB 92, dat zij een beroep kan doen op de aftrek voor risicokapitaal zoals bedoeld in de artikelen 205bis – 205novies WIB 92 en er geen correctie moet gemaakt worden voor een passieve belegging. Bovendien wenste vennootschap A de bevestiging dat zij naar aanleiding van de inbreng van de vorderingen in haar kapitaal geen abnormaal of goedgunstig voordeel ontvangt in de zin van de artikelen 79 en 207, tweede lid WIB 92, dat de manier waarop het interestpercentage wordt bepaald voor de door haar te verstrekken leningen geen aanleiding geeft tot het verstrekken of ontvangen van een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van de artikelen 26, 79, 185 § 2 en 207, tweede lid WIB 92 en dat de financieringsstructuur kan gemotiveerd worden door andere redenen dan het ontwijken van inkomstenbelastingen in de zin van artikel 344 § 1 WIB 92.

Schema



Voorgelegde verrichting

De groep wil de lange termijn land M intragroepfinanciering in België centraliseren. Een stuk korte termijncapitalisering zal omgezet worden in LT-financiering en al bestaande LT vorderingen zullen kunstmatig opgesplitst worden waarna de vorderingen worden ingebracht in een nog op te richten Belgische vennootschap A (een NID company). Alle transacties zullen in EUR gebeuren, waardoor de vorderingen in de munt van land M worden omgezet in EUR.

Vennootschap A zal leningen toestaan aan in land M gevestigde groepsvennootschappen, de LT land M portfolio managen en opvolgen, de toepasselijke interestpercentages bepalen, de geldmarkt opvolgen en aan cash management doen.

De in land M gevestigde groepsvennootschap B converteert KT financiering naar LT financiering en converteert bestaande LT vorderingen.

B kapitaliseert de in land N nieuw opgerichte vennootschap C. C werd opgericht voor land M doeleinden.

B en C dragen alle LT financiering (x miljard) over aan A tegen nominale waarde.

B verkoopt zijn belang van 99% aan de in land O gevestigde groepsvennootschap D.

Standpunt DVB

Na analyse door de DVB bleek dat er een aantal gegevens ontbraken en dat er een aantal problemen aanwezig waren.

Er was met name nog onduidelijkheid omtrent de wijze waarop het kapitaal tot stand komt en omtrent de organisatie van de te implementeren structuur. Er werd niet ingegaan op de vraagstelling met betrekking tot de verkoop door B van de 99 % deelname in A aan D.

B geeft notes uit: aan wie, tegen welke rentevoet en op welke datum?

Het is onduidelijk of er nog andere groepsentiteiten zijn die notes uitgeven. Tevens is het onduidelijk of er nog andere groepsleden zijn die externe financieringen aangaan.

De laatste obligatie-uitgifte van de groep gebeurde tegen een interestvoet van x %. Er kunnen vragen gesteld worden bij de economische rationaliteit indien intragroepsleningen gaan verstrekken tegen ongeveer een vierde van x %.

Volgende elementen in de voorwaarden van de in te brengen vorderingen zijn volgens de DVB niet marktconform:

- (i) enkel de ontlener kan de overeenkomst opzeggen;
- (ii) de opzegtermijn is 3 dagen;
- (iii) er wordt geen enkele wederbeleggingsvergoeding voorzien;
- (iv) er worden geen restricties opgenomen in de contracten (bijvoorbeeld dat de moeder geen bepaalde schuldgraad mag overschrijden of geen andere financieringen mag aangaan zonder akkoord van A. Dit zijn thans veel gebruikte restricties in de leningen die de financiële instellingen toestaan).

Bij de bepaling van de rentevoet dienen zoveel correcties te gebeuren dat er volgens de DVB geen sprake meer is van een CUP.

Er is een gebrek aan substantie.

Het netto rendement op het eigen vermogen van A is zo laag dat men zich kan afvragen welke aandeelhouder tevreden zou zijn met een dergelijk rendement voor de risico's die gedragen worden met betrekking tot de financieringen van x miljard EUR.

Vooraleer de vorderingen worden ingebracht worden ze omgezet van de munt in land M naar EUR. A zal dan een leningen in EUR toestaan aan in land M gevestigde groepsvennootschappen die deze EUR dan weer in de munt van land M zullen omzetten. De vraag inzake economische rationaliteit kan hier weer gesteld worden.

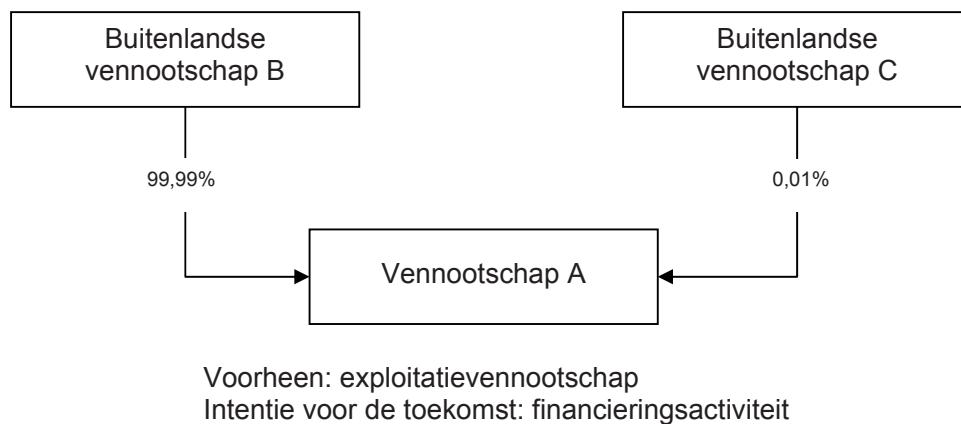
Een vragenlijst werd overgemaakt aan de aanvrager met de bedoeling om de onduidelijkheden uit te klaren. De DVB werd door de aanvrager verzocht om het dossier stop te zetten.

7.7 DB - Abnormaal of goedgunstig voordeel, gestort kapitaal, aftrek voor risicokapitaal en contolewijziging

Situatieschets

Aanvrager wenste de bevestiging dat de inbreng van speciën in de bestaande vennootschap A met het oog op de omvorming ervan tot een financieringsvennootschap gestort kapitaal uitmaakt in de zin van artikel 184 WIB 92, kapitaal uitmaakt in de zin van artikel 205ter, § 1 WIB 92 waarop de aftrek voor risicokapitaal kan worden toegepast, niet beschouwd wordt als een ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van de artikelen 79 en 207, tweede lid WIB 92 en dat het tarief dat door vennootschap A zal worden toegepast voor de door haar te verstrekken leningen in overeenstemming is met het arm's length principe zoals bedoeld in artikel 185 § 2 WIB 92 en geen aanleiding zal geven tot het toekennen of verkrijgen van een abnormaal of goedgunstig voordeel zoals bedoeld in de artikelen 26, 79 en 207, tweede lid WIB 92. Bovendien wenste de aanvrager de bevestiging dat de aftrek van overgedragen verliezen, overgedragen investeringsaftrek en andere toekomstige aftrekken van winsten uit de beoogde activiteiten niet kunnen geweigerd worden op basis van artikel 344 § 1 WIB 92 en dat er geen sprake is van een contolewijziging zoals bedoeld in artikel 207, derde lid WIB 92.

Schema



Vorgelegde verrichting

Wegens de financiële en economische crisis bestaat sinds enkele jaren de activiteit van vennootschap A er enkel nog in te voldoen aan haar garantieverplichtingen.

De groep heeft conceptueel beslist om haar financieringsactiviteiten, die momenteel vanuit het buitenland worden gecoördineerd, nog in verdere mate te centraliseren en onder te brengen in de bestaande Belgische groepsvennootschap A. Hiervoor zal de vennootschap een doelwijziging dienen door te voeren in haar statuten.

In een eerste fase zou de buitenlandse moedervennootschap B overgaan tot een kapitaalstorting in speciën in A teneinde de opstart van de financieringsactiviteiten mogelijk te maken. Deze storting zal volledig met eigen vermogen gebeuren.

De leningen betreffen voornamelijk inter-company leningen die verleend worden zonder waarborgen aan de leningverstrekende vennootschap.

De leningen zullen korte termijn leningen zijn, met een terugbetaaldatum tussen 1 en 12 maanden.

Voor haar tussenkomst als financieringsvennootschap zal A een spread toepassen ter dekking van de werkingskosten en de hedgingkosten verhoogd met x basispunten bovenop het tarief waartegen de groep en de buitenlandse moedervennootschap in het bijzonder inleent.

Het tarief waartegen de buitenlandse moedervennootschap inleent fluctueert samen met de marktrente.

Vennootschap A heeft aanzienlijke overgedragen fiscale verliezen en overgedragen investeringsaftrek.

De verdere centralisering en professionalisering van de interne financieringsactiviteiten zou de groep een hogere efficiëntie en schaalvoordelen opleveren, alsook zorgen voor een betere toegang tot de financiële markten met een lagere financieringskost tot gevolg.

Standpunt DVB

Aangezien er momenteel reeds een centralisatie is van de interne groepsfinancieringsactiviteiten binnen één buitenlandse groepsvennootschap is er in casu eerder sprake van een verschuiving van de interne groepsfinancieringsactiviteiten naar een groepsvennootschap met aanzienlijke overgedragen fiscale verliezen en overgedragen investeringsaftrek. Derhalve lijkt de verrichting fiscaal geïnspireerd te zijn.

De DVB kon de verrichting niet aanvaarden omdat de aanvrager geen andere dan fiscale motieven kon aanhalen.

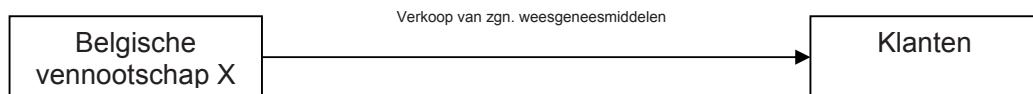
7.8 DB - Aftrek octrooi-inkomsten

7.8.1 Casus 1

Situatiebeschrijving

Een pharmaceutisch bedrijf verkoopt zgn. weesgeneesmiddelen en geneesmiddelen voor pediatrisch gebruik die ze zelf heeft ontwikkeld.

Schema of organogram



Voorgelegde verrichting(en)

De vraag werd gesteld of beschermende weesgeneesmiddelen en beschermende geneesmiddelen voor pediatrisch gebruik kunnen genieten van de aftrek voor octrooi-inkomsten zoals bepaald in artikel 205/1 e.v. daar de beschermingscriteria gelijkaardige kenmerken vertonen als deze van een octrooi.

Standpunt DVB

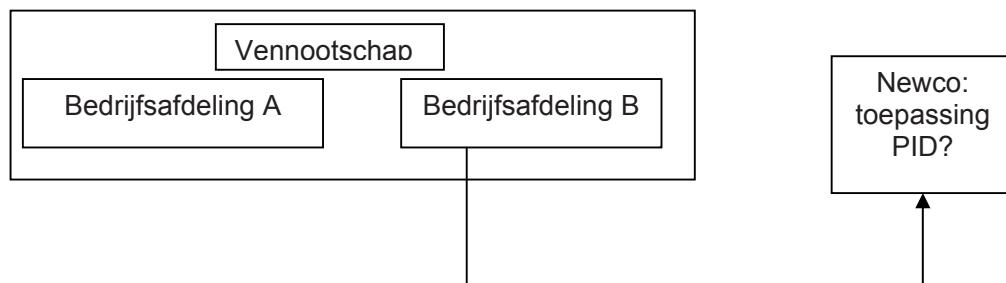
De DVB was van mening dat art. 205/1 e.v. beperkend van toepassing is op octrooien, aanvullende beschermingscertificaten op octrooien en licenties op octrooien. Bijgevolg komen de beschermende weesgeneesmiddelen en beschermende geneesmiddelen voor pediatrisch gebruik niet in aanmerking voor de aftrek voor octrooi-inkomsten.

7.8.2 Casus 2

Situatieschets

De vennootschap X wenst een bedrijfstak in een aparte vennootschap Y onder te brengen, om op die manier bijkomende investeerders aan te trekken voor deze unit. Bij deze operatie zou dan het zelf-ontwikkeld octrooi (toegekend in 2010-2011) overgaan op de nieuwe entiteit.

Schema



Vorgelegde verrichting(en)

De technologie van bedrijfstak B is beschermd door recente octrooien die ook uniek zijn aan het product (m.a.w. geen gebruik in andere activiteiten van de onderneming). X kan daardoor in aanmerking komen voor de aftrek voor octrooi-inkomsten in de zin van artikelen 205/1 en 205/2 van WIB92, met betrekking tot de inbegrepen royalty's bij de verkoop van producten die de technologie bedrijfstak B omvatten.

De vraag die nu rijst is of, ten gevolge van de inbreng van de bedrijfstak B in NewCo, er al dan niet een invloed zal zijn op de octrooiaftrek. Met andere woorden, moet men de inbreng, vanuit het standpunt van NewCo, zien als de "verwerving van een derde". Dit zou immers tot gevolg kunnen hebben dat de berekeningsbasis mogelijkwijze moet verminderd worden, conform artikel 205/3 van WIB92 met de verwervingsprijs of wat de verwervingsprijs had moeten zijn.

Standpunt DVB

De DVB was van mening dat uit de letterlijke lezing van de wettekst, de FAQ, de Com.IB en de memorie van toelichting blijkt dat bij een inbreng van een bedrijfstak de voorwaarde dat "het octrooi geheel of gedeeltelijk door de vennootschap dient ontwikkeld te zijn in onderzoekscentra die een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid vormen", niet voldaan is bij de inbrenggenietende vennootschap. Derhalve heeft de inbrenggenietende vennootschap geen recht op aftrek voor octrooi-inkomsten tenzij ze zelf de geoctrooierde producten of procédés geheel of gedeeltelijk zal verbeteren.

7.9 DB - Voordeel alle aard personenwagen

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

X is apotheker en bedrijfsleider van de nv X. Deze vennootschap baat een apotheek uit en is gevestigd op het hetzelfde adres als mevrouw X. Er is volgens de aanvrager dus geen woon-werkverkeer.

Voor privéverplaatsingen maakt X gebruik van een andere personenwagen ingeschreven op haar naam.

De break wordt gebruikt voor dagelijkse leveringen aan het rustoord, leveringen aan klanten, bezoeken bank, boekhouder, beurzen, bijscholingen, aankopen materialen voor onderhoud, enz.

De verplaatsingen naar het rustoord worden gemaakt voor de levering van geneesmiddelen en het ophalen van getuigschriften van huisartsen. Het betreft activiteiten waarvoor de aanvrager slechts kortstondig dient aanwezig te zijn in het rustoord.

De DVB is van oordeel dat aangezien de aanvrager, na de levering van de geneesmiddelen of de ophaling van de getuigschriften, onmiddellijk terugkeert naar haar apotheek/woonplaats er sprake is van een vaste plaats van tewerkstelling in het rustoord en bijgevolg een voordeel van alle aard dient te worden aangerekend voor de break.

7.10 DB - Kwalificatie van inkomsten

7.10.1 Casus 1

Aanvragers, 2 broers en 2 zussen, wensen een onroerend goed aan te kopen en om te bouwen tot een complex met studentenkamers en een conciërgewoning. De aanvragers wensen zekerheid over de kwalificatie van de huurinkomsten als onroerend en roerend inkomen.

Het betrokken onroerend goed is momenteel een leegstaand kantoorgebouw. Aanvragers kunnen de verbouwingen financieren met eigen middelen al zouden ze bij voorkeur een gedeelte willen lenen.

Voor het uitbaten van studentenkamers is het verplicht een conciërgewoning te voorzien.

Iedere studentenkamer zal een kleine studio zijn met eigen keuken en badkamer met douche, lavabo en toilet. De kamers zouden gemeubeld verhuurd worden.

Aanvragers zullen zelf geen activiteit in het gebouw uitvoeren, met uitzondering van dhr X. X is vastgoedmakelaar en is als dusdanig actief als bouwpromotor.

X zal dan uiteraard ook in onderhavig project optreden als bouwpromotor. De andere aanvragers zijn niet actief in de bouw- of vastgoedsector.

Alle taken zullen toevertrouwd worden aan een immobiliën kantoor (zoeken huurders, afsluiten contracten, begeleiding intrek van de huurders, opvolgen inning huur en afrekening kosten en verbruik, ...).

De conciérge zal hoofdzakelijk drie taken uitvoeren: a) onderhoud van de gemeenschappelijke ruimtes b) vuilnis buiten zetten en c) interne controle.

Het Hof van Cassatie stelt in haar arrest van 4 oktober 2013 dat onze wetsstructuur het niet toelaat dat inkomsten uit de verhuur van onroerende goederen als divers inkomen worden belast en bevestigt op die manier dat de theorie van de ‘typedwang’ ook geldt op het vlak van inkomsten die vanuit hun aard onroerend zijn.

De DVB is van oordeel dat, mede gelet op de recente cassatierechtspraak, in onderhavig geval niet kan beslist worden om te kwalificeren als divers inkomen.

Drie van de eigenaars zijn niet actief in de bouw- of vastgoedsector. Er is dus geen enkele link tussen het uitoefenen van hun beroepswerkzaamheid en het investeren in het studentencomplex. De inkomsten verkregen uit de verhuur van de gemeubelde kamers zullen als roerend en onroerend inkomen worden belast.

De DVB is van oordeel dat dit anders ligt voor dhr X die actief is als bouwpromotor. Ingevolge zijn huidige beroepsactiviteit zal hij in dit project instaan voor het coördineren en het opvolgen van de werken.

De DVB is dan ook van oordeel dat de huurinkomsten die dhr X ter zake zal verwerven niet als onroerend/roerend inkomen moeten worden belast, maar bij toepassing van artikel 37 WIB 92, als beroepsinkomsten moeten worden aangemerkt.

7.10.2 Casus 2

De aanvraag strekt ertoe te vernemen of de meerwaarde gerealiseerd n.a.v. de geplande inbreng van het intellectueel recht van de heer X kwalificeert als een inkomen zoals bepaald in artikel 90, 1° WIB 92.

De heer X behaalde het diploma graduaat informatica en werkte enkele jaren als bezoldigde ICT Manager.

Naast zijn tewerkstelling als loontrekkende voerde hij eveneens een aantal activiteiten als bijberoep uit: webhosting, website design, enz.

Daarnaast werkte hij in zijn vrije tijd aan een nieuw project. Dit was oorspronkelijk een freeware project. Er ontstond vraag naar eventuele extra mogelijkheden van de freeware versie waarvoor de gebruikers bereid waren te betalen.

Tot op heden stelt de heer X zijn privé ontwikkelde intellectuele eigendom ter beschikking aan X bvba via een overeenkomst van “auteursrechten”. De software wordt verder gecommercialiseerd en verkocht door X bvba.

De aanvrager is van mening dat de aan de DVB vooropgestelde verrichting een occasionele verrichting is, voortkomend uit een enige prestatie als bedoeld in artikel 90, 1° WIB 92, gezien het door de heer X ontwikkelde intellectueel recht tijdens zijn privé-tijd, als hobby, werd ontwikkeld. De aanvrager is van oordeel dat de activiteiten inzake het ontwikkelen van de software verschillen van de vroegere activiteiten verricht in hoofd- en bijberoep. Bovendien argumenteert de aanvrager dat de ontwikkeling van het intellectueel recht slechts een eenmalige verrichting betreft.

De DVB is er evenwel van overtuigd dat de inbreng van het intellectueel recht, gezien het in het verlengde ligt van zijn zowel zijn vroegere activiteiten (hoofd- en bijberoep) als van zijn studies, een beroepsmatig inkomen is en geen divers inkomen.

7.11 DB - Aftrek eigen en enige woning

X is gehuwd met scheiding van goederen. De gezinswoning te A is enkel eigendom van haar echtgenoot. In A heeft X een bank- en verzekerkantoor waar ze zaakvoerder van is.

X heeft een stuk bouwgrond in de Ardennen. Ze wenst op de bouwgrond een vakantiehuis op te richten met de bedoeling daar te verblijven in het weekend en in de vakanties. Haar domicilie blijft in A waar ze woont met haar echtgenoot en kinderen.

X wenst te vernemen of de hypothecaire lening die ze zou afsluiten ter financiering van het vakantiehuis voldoet aan het begrip 'eigen woning' voor de toepassing van de woonbonus.

De eigen woning is deze waarvan het onroerend inkomen overeenkomstig artikel 12, § 3, WIB 92 is vrijgesteld van personenbelasting (cf. art. 104, 9°, WIB 92). Bijgevolg betreft het de in de EER gelegen woning die de belastingplichtige zelf betreft ofwel niet zelf betreft om beroeps- of sociale redenen.

Uit de beschrijving van de feiten blijkt dat X de woning in de Ardennen niet zelf zal betrekken, doch gedomicileerd blijft in A. Het niet zelf betrekken omwille van beroepsredenen is niet overtuigend gelet op de beroepsactiviteit die X in A uitoefent, tevens de gemeente van haar domicilie waar ze woont samen met haar echtgenoot en kinderen.

De voorwaarde van de "eigen" woning wordt in principe slechts éénmalig beoordeeld, nl. op 31 december van het jaar waarin de lening wordt afgesloten (art. 115, § 1, WIB 92). Daarop wordt een uitzondering gemaakt indien de belastingplichtige de woning op 31 december van het jaar waarin de lening wordt afgesloten niet zelf kan bewonen omwille van wettelijke of contractuele belemmeringen of omwille van de stand van de (ver)bouwwerkzaamheden (art. 115, § 1, tweede lid, 3°, WIB 92).

Bij gebrek aan intentie tot bewoning van de vakantiewoning door X kan bezwaarlijk toepassing worden gemaakt van de omstandigheid dat de woning niet kan worden bewoond op 31 december van het jaar waarin de lening wordt afgesloten omwille van de stand van de (ver)bouwwerkzaamheden.

Bijgevolg kan de toepassing van de aftrek enige en eigen woning in het voorliggend dossier niet worden verdedigd.

7.12 DB - Huur-onderverhuur (toepassing anti-misbruikbepaling)

X is als zaakvoerder op zoek naar het huren van een privé-woning waar ze de maatschappelijke zetel van haar vennootschap kan vestigen. Een deel van de huurlasten en onkosten zouden worden doorgerekend aan de vennootschap (onderverhuring).

X wenst te vernemen welke belasting er is verschuldigd en in het bijzonder welke belasting de verhuurder van het pand mag verwachten.

De verrichting kan schematisch als volgt worden weergegeven :



Door op deze manier een gedeelte van het pand ter beschikking te stellen van de vennootschap, is het belastbaar inkomen

- voor de eigenaar-verhuurder (die niet beroepsmatig handelt en binnen het normaal beheer van zijn patrimonium) : onroerend inkomen ten belope van het geïndexeerde kadastrale inkomen $\times 1,4$ (artikel 7, §1, 2°, a), tweede streepje, WIB 92) ;
- voor X (die het pand privé-matig huurt en gedeeltelijk onderverhuurt aan haar vennootschap) : divers inkomen op grond van artikel 90, 5°, a), WIB 92. In casu is er evenwel geen of slechts een laag divers inkomen, vermits de belastbare inkomsten uit de onderverhuring geneutraliseerd worden door de door X gedragen huur. De onderhuur is niet onderhevig aan huurherkwalificatie op grond van artikel 32, tweede lid, 3°, WIB 92.

Het voorgaande gaat slechts op in zoverre de handelingen niet gesimuleerd zijn en in zoverre er geen aanleiding bestaat tot de toepassing van de antimisbruikbepaling van artikel 344, §1, WIB 92.

In eerste instantie dient te worden uitgesloten dat er zich simulatie van de voorgenomen handelingen voordoet, in welk geval de gesimuleerde handelingen niet beantwoorden aan de werkelijke intenties van de betrokken partijen en de administratie de belasting kan vestigen op de werkelijk door partijen gewilde toestand.

In zoverre uit de feiten blijkt dat de betrokken partijen alle gevolgen van hun handelingen aanvaarden, dient rekening te worden gehouden met de nieuwe antimisbruikbepaling. Uit de aanvraag blijkt immers dat in de hoofdverhuurovereenkomst tussen de eigenaar en mevrouw X van bij aanvang de aanwending van het gedeelte van het onroerend goed door de vennootschap wordt bepaald. Bijgevolg is reeds op het moment van het afsluiten van de hoofdverhuurovereenkomst het opzet duidelijk om door middel van voormelde handelswijze te vermijden dat de eigenaar-verhuurder wordt belast op de werkelijke huurinkomsten (mbt het gedeelte van het onroerend goed dat door de bvba wordt aangewend) op grond van artikel 7, §1, 2°, c), WIB 92. De handelswijze is fiscaal geïnspireerd. Er worden door aanvrager geen niet-fiscale motieven aangereikt ter verantwoording.

In die omstandigheden kan de toepassing van artikel 344, §1, WIB 92 niet worden uitgesloten.

7.13 DB - DBI

Artikel 203, §2, tweede lid, WIB92 laat toe dat dividenden uitgekeerd door een beleggingsvennootschap waarvan de statuten jaarlijks voorzien in een uitkering van minstens 90 % toch kunnen genieten van DBI voor zover deze door de aandeelhouder ontvangen dividenden voortkomen uit "goede inkomsten". Voorwaarde is wel dat de beleggingsvennootschap is onderworpen aan vennootschapsbelasting (of een gelijkaardige belasting) maar geniet van een regime dat afwijkt van het gemeen recht (tweede uitsluitingsbepaling). Indien deze onderworpen is aan de eerste uitsluitingsbepaling, kan bovenvermelde uitzondering voor DBI-beveks niet worden toegepast.

Een Ierse UCIT (voor institutionele beleggers) is onderworpen aan section 738 Taxes Consolidation Act 1997. De vraag is of deze bevek onderworpen is aan de vennootschapsbelasting en deze geniet van een regeling die afwijkt van het gemeen recht.

Het is de overtuiging van de DVB dat de Ierse UCIT (indien deze kwalificeert als een "Undertaking for collective investment" zoals vermeld in artikel 738 Taxes Consolidation Act 1997) die een Ierse "exit tax" dient in te houden, te beschouwen als een belastingschuldige die een belasting ten name van de (Ierse) investeerders inhoudt en doorstort. Gezien deze UCIT zelf geen belastingplichtige is in Ierland, is deze een beleggingsvennootschap die niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting of een buitenlandse belasting van gelijke aard als de vennootschapsbelasting, zoals bedoeld door artikel 203, §1, eerste lid, 1° WIB 92 (eerste uitsluitingsbepaling). Bijgevolg kan ook de uitzondering van artikel 203, §2, tweede lid WIB92 (uitzondering op de tweede uitsluitingsbepaling) niet worden toegepast.

7.14 DB - Meerwaarden op aandelen

Een Belgische vennootschap A heeft in het verleden meerwaarden gerealiseerd op aandelen via verkoop. Deze meerwaarde is in aanmerking gekomen voor vrijstelling op grond van artikel 192 WIB 92.

A heeft een geschil met een derde, die de prijsvorming nadelig zou hebben beïnvloed door potentiële tegenpartijen af te schrikken, waardoor de voormalde verkoop is doorgegaan aan nadeliger voorwaarden dan op een open markt et vrije concurrentie zou zijn mogelijk geweest. De aanvrager verzoekt de bevestiging dat, indien de geschillenbeslechting zou leiden tot een schadevergoeding ten laste van deze derde, het deel van deze vergoeding dat overeenkomt met de gederfde prijs kan aangemerkt worden als een deel van de netto-meerwaarde bedoeld in artikel 192 WIB 92.

De DVB oordeelt dat de meerwaarde, gerealiseerd door een verkoop, als een vrijwillige meerwaarde aan te merken is en dat enkel de contractuele prijs verschuldigd door de koper de meerwaarde kan bepalen. Eventuele sommen verschuldigd door een derde, ten titel van vergoeding van gederfde winst (behaald indien de verkoop met een andere koper was doorgegaan op een open markt), dienen te worden aangemerkt als gewone winst.

7.15 DB - Kapitaalvermindering (toepassing anti-misbruikbepaling)

De aandeelhouders (echtpaar) van nv A wensen over te gaan tot een vermindering van het maatschappelijk kapitaal. De kapitaalvermindering zal volledig worden toegerekend op het werkelijk gestort kapitaal.

Nv A werd lange tijd geleden opgericht met een minimumkapitaal. In 2009 vond een kapitaalverhoging plaats door inbreng in natura van de aandelen van nv B. De inbreng was ingegeven vanuit de wens van de aandeelhouders om een opstroom mogelijk te maken van de overtollige liquiditeiten binnen nv B ter financiering van de vastgoedactiviteiten van nv A. Op langere termijn strekte de inbreng ertoe het familiaal vermogen dermate te structureren dat dit vermogen wordt samengehouden en gecentraliseerd binnen één familiaal vehikel, met het oog op een globale overdracht van het familiaal vermogen naar de volgende generatie.

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.

De aanvragers wensen een kapitaalvermindering door te voeren. 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.

De bedoeling van de kapitaalvermindering is de overtollige liquiditeiten binnen de vennootschap uit te keren aan de aandeelhouders. Nv A beschikt momenteel niet over voldoende eigen middelen om de kapitaalvermindering uit te betalen. Een deel van de kapitaalvermindering zal in rekening-courant worden geboekt en terugbetaald worden in functie van de financiële mogelijkheden. Dienaangaande dient opgemerkt te worden dat nv B over aanzienlijke liquiditeiten beschikt die zullen opstromen naar nv A.

In toepassing van de step by step doctrine zou a) de inbreng van de aandelen nv B in de nv A met het oog op de financiering van vastgoedactiviteiten, gevolgd door b) een kapitaalvermindering bij nv A waarbij blijkt dat voormelde investeringen nooit hebben plaatsgevonden en c) een opstroom van liquide middelen van nv B naar nv A als een eenheid van handelen kunnen worden beschouwd en geverifieerd worden in een rechtstreekse dividenduitkering naar de natuurlijke personen.

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

7.16 DB – Verkoop van aandelen – Fiscaal misbruik

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

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

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

7.17 DB – Auteursrechten – Advocaat

De DVB is van mening dat de bezoldiging toegekend door een advocatenkantoor aan haar medewerkers voor het gebruik van door hen opgestelde diverse documenten (juridische adviezen, besluiten, type-contracten, ...) een beroepsinkomen is. Zij kan dus geen aanleiding geven tot een (volledige of gedeeltelijke) betaling van auteursrechten bedoeld in artikel 17, § 1, 5^o, WIB 92.

7.18 DB - Tax shelter

Een kredietinstelling kan slechts investeren in tax shelter via het verwerven van eigendomsrechten (equity). De toekenning van een lening door een dergelijke instelling kan niet leiden tot het verkrijgen van een fiscaal voordeel.

Een kredietinstelling wenste een bedrag van 100 te investeren in tax shelter. Een dergelijke investering in equity geeft hem recht op een fiscaal voordeel van 51. Deze kredietinstelling en de betrokken in aanmerking komende productievennootschap wensten nu dat de uitoefenprijs van de putoptie van het type "stop loss" zou vastgesteld worden op een bedrag gelijk aan "49 + een gegarandeerd rendement".

Dit werd niet aanvaard door de DVB.

7.19 DB – Uitzonderlijke afschrijving

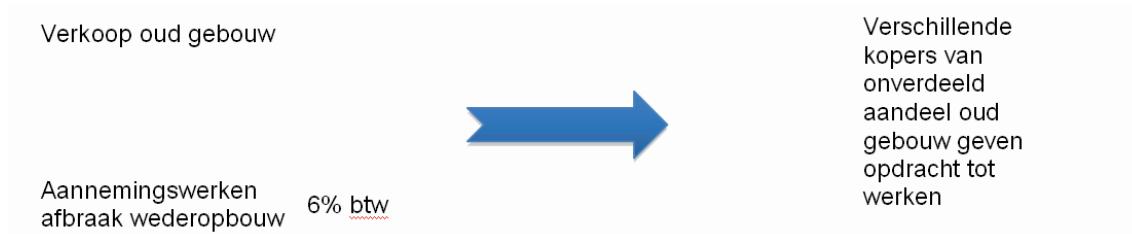
Een vennootschap wenste een uitzonderlijke afschrijving te boeken op haar vaste activa met als motivering dat haar zaakvoerder op korte termijn de pensioenleeftijd ging bereiken en zijn activiteiten ging stopzetten. De DVB is van mening dat dergelijke motivering niet toelaat om een uitzonderlijke afschrijving te boeken op de vaste activa gebruikt voor de beroepsactiviteit.

7.20 BTW

Situatiebeschrijving

Verkoop van oud gebouw in onverdeeldheid aan meerdere kopers terwijl deze tegelijkertijd een contract inzake afbraak en heropbouw (tussen de kopers en een aannemer) sluiten.

Schema



Voorgelegde verrichting(en)

Toepassing van rubriek XXXVII, van tabel A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, inzake btw-tarieven, ten aanzien van werk in onroerende staat (het verlaagd tarief van 6 % btw voor de afbraak en wederopbouw in stadgebieden).

Standpunt DVB

Dossiers mbt het verlaagd tarief voor afbraak en wederopbouw werden afgewezen omdat het verlaagd tarief van 6 procent niet van toepassing is wanneer blijkt dat het verkoopcontract van een oud gebouw (tussen de eigenaar van een oud gebouw en verschillende particulieren) en het contract inzake afbraak en heropbouw (tussen de particulieren en een aannemer) een enige en ondeelbare overeenkomst vormen, die tot doel heeft de verkoop van nieuwbouw in zijn toekomstige staat van afwerking. Het betreft dan immers een kunstmatige opsplitsing van de prestaties met als voornaamste doel het verlaagd tarief te genieten.

7.21 Registratie –en successierechten

7.21.1 Casus 1: Successierechten: “Quasi-vruchtgebruik”, zijnde vruchtgebruik op verbruikbare goederen

Schenking door een ouder aan elk van zijn kinderen van een geldsom onder voorbehoud van vruchtgebruik (VG). Doel is overdracht deel van het vermogen mits behoud van de controle en door gebruik en de vruchten van de geldsom zijn huidige levensstandaard te behouden. De schenkingsakte wordt verleden voor een Nederlandse notaris.



Vraag 1: de schuld die op het einde van het quasi-vruchtgebruik – uiterlijk bij overlijden van de schenker – voortvloeit uit de restitutieverplichting (587 BW) en in de mate ze niet voortijdig is afgelost, bestaat deze schuld nog in de nalatenschap (art. 27 W. succ.) of wordt ze verworpen op grond van artikel 33 W. succ.?

Een schuld wordt als passief van de nalatenschap aanvaard indien:

- De schuld ten tijde van het overlijden bestaat (art. 27 W. succ.);
- De schuld niet verworpen wordt (art. 33 W. succ.).

Volgens de DVB spruit de schuld wel degelijk voort uit een contract, namelijk de schenking.

In het kort: de schuld vindt haar oorsprong in de schenkingsovereenkomst, er wordt namelijk niets overhandigd op het moment van de schenking zelf, de geldsom blijft in het bezit van de vruchtgebruiker/schenker die deze dus mag verbruiken. Op dat moment creëert de schenker/vruchtgebruiker dus een schuld t.o.v. de begiftigde/blote eigenaar. De restitutieplicht volgt inderdaad uit de wet, maar is slechts een gevolg van de schenkingsovereenkomst. Bijgevolg zou artikel 33 W. succ. wel ingeroepen kunnen worden.

Vraag 2: blijft de fiscale behandeling dezelfde indien de verbruikbare goederen (geldsom) ondertussen vervangen werden door andere goederen (effectenportefeuille) en er dus restitutie zal zijn van deze in de plaats gekomen goederen en niet van de verbruikbare goederen?

De DVB kan een conventionele uitbreiding van het quasi-vruchtgebruik op andere dan verbruikbare goederen voor fiscale doeleinden niet aanvaarden. Op de niet-verbruikbare

goederen moeten de regels van het normale vruchtgebruik toegepast worden (beheer en teruggaveplicht) en niet deze van het quasi-vruchtgebruik. Als er van in het begin een quasi-vruchtgebruik op een geldsom bestaat, dan dient een gelijke hoeveelheid en kwaliteit van goederen van dezelfde aard (een geldsom) te worden teruggegeven. Gevolg is dan ook dat indien de geldsom niet meer weergevonden kan worden as such in de nalatenschap er ook geen sprake meer kan zijn van quasi-vruchtgebruik, met als gevolg dat de schuld uit het passief moet verworpen worden.

Besluit: De schuld valt in het passief van de nalatenschap (indien er geen vroegere restitutie is), maar het is zaak er voor te zorgen dat daar voldoende activa tegenover zullen staan en dat de vervanging enkel gebeurt door dezelfde zaken, dus een geldsom te restitueren door een geldsom.

7.21.2 Successierechten: Zuivere “familiestichting” naar Liechtensteins recht

Vader was tot aan zijn dood gehuwd (zuivere scheiding van goederen) en had twee kinderen. Een deel van zijn vermogen heeft hij kort vóór zijn overlijden - unilateraal - ondergebracht in een Liechtensteinse Stichting. Hij was de enige stichter. Het beheer en de beslissingen van de Fondation gebeuren door de “Conseil de Fondation”. De Fondation zal het vermogen uitkeren aan de twee kinderen, vermits de moeder aan haar rechten heeft verzaakt.



Volgens de aanvragers betreft het een zuivere “familiestichting” naar Liechtensteins recht. Doel van de stichting is het familiale vermogen van vader naar beide dochters te kanaliseren. Volgende vragen werpen zich op:

Inzake artikel 8 W. succ.

Verrichting: de Conseil heeft in 2013 beslist om de Fondation te beëindigen. De Fondation zal het vermogen uitkeren aan de twee kinderen.

In ruling nr. 2011.275 van 29 november 2011 wordt bevestigd dat ingeval van de oprichting van, en de uitkering door, een private Belgische stichting, artikel 8 geen toepassing kan vinden, bij gebreke van een contract of beding. Vermits de oprichting van een Liechtensteinse Fondation eveneens een eenzijdige rechtshandeling is geldt bijgevolg hetzelfde.

Inzake artikel 7 W. succ.

“Inbreng om niet” moet gelijkgeschakeld worden met “schenking”.

A. Artikel 7 W. succ. in verhouding oprichter – Fondation.

Volgend uit ruling nr 2011.275 is artikel 7 W. succ. niet van toepassing op de inbreng die in een geregistreerde oprichtingsakte werd gedaan. Artikel 7 is ook niet van toepassing op de latere inbrengen die aan het schenkingsrecht onderworpen zijn geweest.

Artikel 7 W. succ. is echter wel van toepassing indien de inbreng niet aan het registratierichter werd onderworpen en de inbrenger overlijdt binnen de drie jaar na de inbreng.

- B.** Artikel 7 W.Succ. kan evenmin worden ingeroepen in de verhouding vader – begunstigden.

Volgend uit ruling nr 2011.275 is artikel 7 W. succ. wel van toepassing indien de inbreng niet aan het registratierecht werd onderworpen en de inbrenger overlijdt binnen de drie jaar na de inbreng. In dit geval wordt de rechtspersoonlijkheid opzijgezet en wordt de transparantieregel toegepast, dus mogelijk toepassing van artikel 7 W.Succ.

Besluit: De Liechtensteinse stichting moet op dezelfde wijze behandeld worden als een Belgische private stichting (ruling nr. 2011.275 van 29 november 2011). Het betreft hier “de ontbinding van de stichting met recht van terugname”. Een nieuwe aangifte nalatenschap is vereist en bijgevolg zullen er successierechten verschuldigd zijn.

7.21.3 Casus 3

Het College heeft geoordeeld over een beding van toebedeling van het gemeenschappelijk vermogen onder last. Het beding in het huwelijksovereenkomst dat aan het College werd voorgelegd bestond meer bepaald uit twee hoofdelementen:

- C.** Een toekenning van het gehele gemeenschappelijk vermogen respectievelijk van vooruitmaking (het beding stipuleert effectief “*van de goederen van het gemeenschappelijk vermogen die hij aanwijst*”) ten voordele van de langstlevende echtgenoot enkel in het geval van overlijden van één der echtgenoten; op het moment van overlijden zal de langstlevende echtgenoot bijgevolg een keuze kunnen uitoefenen tussen enerzijds, een toewijzing van alle gemeenschappelijke goederen en anderzijds, de vooruitmaking van bepaalde goederen uit ditzelfde gemeenschappelijk vermogen.
- D.** Het onder a) vermelde beding gebeurt onder de last/verplichting voor de langstlevende echtgenoot om aan de nalatenschap van de eerststervende een som te betalen, waarvan het bedrag gelijk is aan de nettowaarde van de helft van het deel van het gemeenschappelijk vermogen dat de langstlevende echtgenoot zou kiezen (indien en in de mate dat deze waarde hoger zou zijn dan 50% van het gemeenschappelijk vermogen). Verder is de langstlevende echtgenoot gehouden tot het ten laste nemen van de successierechten die de andere erfgenamen van de eerststervende dienen te dragen.

Voor de DVB is het tweede element van het beding – te weten de last om aan de nalatenschap van de eerststervende een bepaald bedrag te betalen – problematisch.

Uit de opstelling van het beding blijkt dat de betaling (van het overeengekomen bedrag) in feite niet kan geëist worden zolang de overlevende echtgenoot in leven is.

Met andere woorden, de betaling van deze som wordt slechts opeisbaar bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot.

Welnu, in dit geval de erfgenamen van de langstlevende echtgenoot zullen waarschijnlijk dezelfde zijn als deze van de eerststervende echtgenoot vermits de echtgenoten twee gemeenschappelijke kinderen hebben. Dit zal voor gevolg hebben dat deze schuldvordering door schuldvermenging tenietgaat op het ogenblik dat zij opeisbaar wordt. Men kan zich dan ook de vraag stellen over het werkelijk bestaan van deze schuldvordering.

Met andere woorden, deze schuldvordering zou een “kunstmatig” karakter hebben of zelfs zuiver theoretisch waardoor getwijfeld kan worden aan de “oprechtheid” ervan.

Uit de elementen van het dossier blijkt dat dit beding (voor wat betreft de last tot betaling van een bedrag) niet wordt gerechtvaardigd door andere motieven dan de bedoeling om successierechten te vermijden (overeenkomstig de artikelen 18, § 2 W. reg. en 106, tweede lid W. succ.).

In deze zaak heeft het College dan ook een negatieve beslissing genomen.

7.21.4 Casus 4

Het college heeft zijn standpunt verduidelijkt bij een vraag omtrent de venale waarde.

Het behoort in dit geval rekening te houden met het koninklijk besluit van 17 januari 2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken. Dat koninklijk besluit bepaalt in zijn artikel 1, 3° dat het de Federale Overheidsdienst Financiën niet toegelaten is een voorafgaande beslissing te nemen inzake de minimum maatstaf van heffing.

De DVB heeft aldus de verplichting - ten aanzien van zo'n aanvraag – een beslissing van onontvankelijkheid af te leveren.

7.21.5 DB – erfpacht met aankoopoptie

Een natuurlijke persoon wenst met de vennootschap waarvan zij aandeelhouder/bedrijfsleider is een erfpachtovereenkomst met een aankoopoptie af te sluiten die aan de in artikel 10, § 2, WIB 92 gestelde voorwaarden voldoet.

Wanneer een verrichting bedoeld in artikel 10, § 2, WIB 92 de kenmerken heeft van een financiering van de aankoop van de volle eigendom van een onroerend goed, is de DVB van mening dat het recht van overgang van 10/12,5 % verschuldigd is bij het afsluiten van het contract.

8. STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

8.1 Inleiding

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

8.2 Voorstelling volgens aantal

Tabel : Aantal ingediende en behandelde aanvragen en profilings – Overzicht

Jaar	AANVRAAG						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224

8.3 Voorstelling volgens aard van de beslissingen

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

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

Tabel 2 : Aard van de afsluitingen bij prefilings - Overzicht

PREFILING								
Jaar	AARD VAN DE AFSLUITING						TOTAAL	
	Aanvragen		Zonder gevolg		Onbepaald			
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%		
2007	-	-	-	-	-	-	-	
2008	264	41,5%	329	51,7%	43	6,8%	636	
2009	332	46,9%	347	49,0%	29	4,1%	708	
2010	383	53,5%	287	40,1%	46	6,4%	716	
2011	414	48,0%	437	50,6%	12	1,4%	863	
2012	376	43,3%	481	55,4%	11	1,4%	868	
2013	366	40,4%	513	56,6%	27	3,0%	906	

8.4 Voorstelling volgens behandelde materies

Tabel 1 : Verdeling volgens bevoegdheden – Jaar 2013

JAAR 2013	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
DB	527	534	887	705
GEMENGD	62	55	103	86
BTW	34	41	84	93
REG/SUCC.	10	11	26	19
DOUANE	0	0	0	1
OVERIGE	14	0	3	2
TOTAAL	647	641	1103	906

Tabel 2: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2013

JAAR 2013	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT*
Interne meerwaarden	110	99	171	142
Verrekenprijzen	87	81	82	77
Kwijtschelding schulden	20	21	14	9
Herstructureringen	85	87	102	90
Roerende inkomsten	35	44	65	51
Bezoldigingen	93	95	93	70
Beroepskosten	35	34	37	32
Octrooien (art. 205 ¹ WIB 92)	9	9	8	10
Stock Options	11	10	8	5
Tax Shelter	23	24	22	6
Aftrek voor risicokapitaal (art. 205bis WIB92)	3	3	1	5
Tonnagetaks	0	1	0	0
Directe belastingen - overige	71	75	88	59
BTW	41	47	90	99
Registratie- en successierechten	10	11	26	19
Douane	0	0	0	1
Overige	14	0	3	2
Onbepaald			293	229
TOTAAL	647	641	1103	906

8.5 Beslissingstermijn

Tabel: Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen – Overzicht

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

DEEL II: STATISTISCHE GEGEVENS REGULARISATIE

1. Wetgevend kader

- Artikelen 121 tot 127 van de programmawet van 27 december 2005 (BS van 30.12.2005, 2^{de} editie) zoals gewijzigd door de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (BS van 12.07.2013, 3^{de} editie).
- 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) zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 11 juli 2013 tot wijziging van het koninklijk besluit van 9 maart 2006 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 (BS van 12.07.2013, 3^{de} editie).

2. Statistische gegevens

Het begrip "behandelde dossiers" opgenomen onder "OUT" in de hierna volgende tabellen vertegenwoordigt, voor de periode 2006-2012, uitsluitend de geregulariseerde dossiers, d.w.z. deze waarvoor een attest werd uitgereikt. Vanaf 2013 omvat dit begrip eveneens de dossiers waarvoor een uitnodiging tot betaling werd verzonden.

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

2.1 Kwantitatieve voorstelling

Tabel 1: Aantal ingediende en behandelde aangiften – Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Aantal		Aantal		Aantal	
2006	1.630	594			1.630	594
2007	416	1.179			416	1.179
2008	484	465			484	465
2009	787	498			787	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.352	1.299			2.352	1.299
2013	16.439		6.175		22.614	7.823
TOTAAL	26.100		6.175		32.275	15.776

Deze tabel duidt vooreerst op een zeer aanzienlijke verhoging van het aantal in 2013 ingediende aangiften (10x meer dan in het verleden). De redenen hiervoor zijn enerzijds te vinden in het stelsel van de EBABis dat werd beëindigd op 14/7/2013 en dat een groot succes heeft gekend bij het naderen van zijn einde (13.500 aangiften ingediend tussen begin juni en 14 juli), en anderzijds, in het stelsel van de EBATer dat het heeft overgenomen en werd beëindigd op 31/12/2013 (5.200 aangiften ingediend in december).

Om het hoofd te bieden aan deze plotse toevloed en het peil van de behandeling van de aangiften aanzienlijk te verhogen, werden vervolgens vanaf de maand juli de volgende maatregelen getroffen:

1. Verbetering, vereenvoudiging en automatisering van de werkmethodes gaande van de ontvangst van de aangifte tot aan de uitreiking van het regularisatie-attest. De snelle verwezenlijking van deze werkmethodes werd gerealiseerd met de interne middelen van de DVB en, voor het deel van de automatisering, in samenwerking met twee ambtenaren van de Stafdienst ICT.
2. Bijkomende terbeschikkingstelling van normaal aan de DVB toegewezen personeel.
3. Tijdelijke terbeschikkingstelling van stagiairs aangeworven door de FOD Financiën (30 begin oktober, 70 in november en bijna 100 in december). Deze stagiairs waren actief tot het einde van het jaar en sommigen tot eind maart 2014.

Tabel 2 : Aangegeven, ingediende en behandelde bedragen - Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)	
2006	335.126.409	124.396.723			335.126.409	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.660.932	137.798.846			81.660.932	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.468.827	519.002.288			696.468.827	519.002.288
2011	393.237.359	548.362.748			393.237.359	548.362.748
2012	533.807.530	280.216.938			533.807.530	280.216.938
2013	2.919.806.659	2.222.148.360	2.284.445.719	328.993.584	5.204.252.377	2.551.141.944
TOTAAL	5.305.132.284	4.151.583.443	2.284.445.719	328.993.584	7.589.578.003	4.480.577.027

Het ongebruikelijk belang van de aangegeven bedragen (opgenomen onder "IN") en behandelde bedragen (opgenomen onder "OUT") in 2013 is te vinden in dezelfde beweging vastgesteld en verklaard in tabel 1 met betrekking tot het aantal ingediende en behandelde aangiften.

Tabel 3 : Heffingen op de behandelde dossiers – Historiek

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	Bedragen (in EUR)	% moyen de prélèvement	Bedragen (in EUR)	% moyen de prélèvement	Bedragen (in EUR)	% gemiddelde van heffing
2006	24.480.202	19,7%			24.480.202	19,7%
2007	53.502.424	24,4%			53.502.424	24,4%
2008	36.133.534	26,2%			36.133.534	26,2%
2009	31.048.727	30,8%			31.048.727	30,8%
2010	155.661.354	30,0%			155.661.354	30,0%
2011	156.050.246	28,5%			156.050.246	28,5%
2012	83.050.057	29,6%			83.050.057	29,6%
2013	689.148.745	31,0%	124.486.638	37,8%	813.635.383	31,9%
TOTAAL	1.229.075.288	29,6%	124.486.638	37,8%	1.353.561.926	30,2%

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

Jaar	EBABis		EBATer		TOTAAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)		Bedragen (in EUR)	
2006	205.599	209.422			205.599	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.721	296.342			168.721	296.342
2009	293.660	202.412			293.660	202.412
2010	287.916	262.653			287.916	262.653
2011	249.992	282.370			249.992	282.370
2012	226.959	215.717			226.959	215.717
2013	177.615	284.199	369.951		230.134	326.108
TOTAAL	203.262	263.225	369.951		235.153	284.012

Naast het feit dat deze tabel informatie verstrekt over de gemiddelden van de aangegeven bedragen, toont deze eveneens aan dat de DVB in 2013 belangrijkere dossiers heeft behandeld wat de gemiddelde bedragen betreft.

Tabel 5 : Voorraad te behandelen dossiers - Situatie op 31/12/2013

EBABis		EBATer		TOTAAL	
Aantal	Bedrag (in EUR)	Aantal	Bedrag (in EUR)	Aantal	Bedrag (in EUR)
	1.126.640.876		1.955.452.135	16.347	3.082.093.011

In vergelijking met de tabellen 1 et 2 bevat deze tabel niet de dossiers die onontvankelijk werden verklaard (152 voor de EBABis op 31/12/2013). Deze tabel geeft dus een beter beeld van de dossiers die nog effectief moeten worden behandeld en waarop heffingen kunnen worden verwacht. De aandacht wordt echter eveneens gevestigd op het feit dat de statistieken op dit ogenblik niet toelaten weer te geven in welke mate deze dossiers waarvoor een uitnodiging tot betaling werd verzonden niettemin niet het voorwerp zullen uitmaken van een regularisatie-attest bij gebrek aan betaling. Dit element is van aard om het bedrag van de effectieve heffingen verwacht op het saldo van te behandelen dossiers enigszins te beïnvloeden.

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

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

Jaar	EBABis					
	Beroepsinkomsten		BTW		Overige	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2006	29.353.126	8,8%	21.167.172	6,3%	284.606.111	84,9%
2007	41.302.240	36,3%	2.476.947	2,2%	70.134.951	61,6%
2008	13.193.634	16,2%	1.646.825	2,0%	66.820.473	81,8%
2009	50.317.521	21,8%	7.184.071	3,1%	173.608.839	75,1%
2010	41.226.851	5,9%	3.527.159	0,5%	651.714.817	93,6%
2011	75.038.633	19,1%	6.291.692	1,6%	311.907.033	79,3%
2012	23.591.258	4,4%	3.636.958	0,7%	506.579.314	94,9%
2013	70.833.979	2,4%	8.142.330	0,3%	2.840.830.349	97,3%
TOTAAL	344.857.243	6,5%	54.073.156	1,0%	4.906.201.886	92,5%

De samenstelling van de categorie "Overige" blijkt bij het onderzoek van de dossiers samengesteld uit hoofdzakelijk roerende inkomsten (70%), successierechten (29,5%) en onroerende inkomsten (0,4%).

Tabel 2 : EBATer – Aard van de aangegeven bedragen

JAAR	EBATer									
	Beroepsinkomsten		BTW		Overige		Fiscaal verjaarde kapitalen			
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%		
2013	61.838.106	2,7%	18.945.036	0,8%	941.824.286	41,2%	1.258.200.044	55,1%	3.638.247	0,2%

Tabel 3 : EBATer – Aard van de aangegeven fraude

Jaar	DLUTer							
	Gewone fraude [Art.122]		Ernsige fraude [Art.122/1] (Zonder verjaarde kaptitalen)		Fiscaal verjaarde kapitalen [Art.122/1,§1er]		Sociale Regularisatie [Art.122/1]	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2013	911.719.378	39,9%	110.888.050	4,9%	1.258.200.044	55,1%	3.638.247	0,2%

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

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

2.3 Voorstelling per begunstigde (bedragen in EUR)

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

DLUBis								
Jaar	FEDERALE STAAT		GEWESTEN		GEMEENTEN		AGGLO. BRUSSEL	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2006	15.477.286	63,2%	8.986.406	36,7%	16.510	0,1%	0	0,0%
2007	36.348.120	67,9%	16.788.645	31,4%	355.820	0,7%	9.840	0,0%
2008	27.803.471	76,9%	7.816.635	21,6%	480.615	1,3%	32.813	0,1%
2009	24.169.201	77,8%	5.715.911	18,4%	1.035.478	3,3%	128.138	0,4%
2010	124.597.219	80,0%	26.249.402	16,9%	4.668.594	3,0%	146.139	0,1%
2011	120.785.152	77,4%	30.143.437	19,3%	4.937.262	3,2%	184.395	0,1%
2012	69.038.027	83,1%	11.071.522	13,3%	2.848.057	3,4%	92.451	0,1%
2013	397.300.400	57,7%	275.968.100	40,0%	15.424.618	2,2%	455.627	0,1%
TOTAAL	815.518.875	66,4%	382.740.056	31,1%	29.766.953	2,4%	1.049.403	0,1%

Er wordt aan herinnerd dat het begrip "behandelde dossiers", voor de periode 2006-2012, uitsluitend de geregulariseerde dossiers, d.w.z. deze waarvoor een attest werd uitgereikt vertegenwoordigt. Vanaf 2013 omvat dit begrip eveneens de dossiers waarvoor een uitnodiging tot betaling werd verzonden.

Tabel 2: EBABis – Herkomst van de inkomsten voor de gewesten

GEWESTEN				
PERIODE	SUCCESSIE		REGISTRATIE	
	Bedragen	%	Bedragen	%
2006-2013	382.520.030	99,9%	220.026	0,1%

Tabel 3: EBABis – Herkomst van de inkomsten voor de federale Staat

FEDERALE STAAT								
PERIODE	Roerende inkomsten		Beroepsinkomsten		BTW		Onroerende inkomsten	
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%
2006-2013	716.126.078	87,8%	85.264.040	10,5%	9.690.932	1,2%	4.066.316	0,5%
							371.509	0,0%

Tabel 4: Verdeling tussen de gewesten op basis van de betalingen uitgevoerd over de periode 2006-2013

Periode	VLAANDEREN		WALLONIE		BRUSSEL		TOTAAL
	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen	%	Bedragen
2006-2012	65.085.971	61,0%	24.311.126	22,8%	17.374.860	16,3%	106.771.957
2013	78.670.046	40,3%	68.763.330	35,2%	48.018.981	24,6%	195.452.357
TOTAAL	143.756.017	47,6%	93.074.456	30,8%	65.393.841	21,6%	302.224.314

Voor 2013 vloeit het verschil tussen de uitgevoerde betalingen (195.452.357 EUR) en de heffingen afkomstig van tabel 1 (275.968.100 EUR) voort uit de behandelde dossiers die het voorwerp hebben uitgemaakt van een uithodiging tot betaling te betalen eind van het jaar 2013 en betaald in 2014.

INHOUDSOPGAVE

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1.	Inleiding.....
2.	Historiek
2.1	Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden
2.1.1	Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, §1, eerste 1 WIB 92).....
2.1.2	Akkoorden inzake registratie-en successierechten
2.2	Dienst van voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 03.05.1999).....
2.3	Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten).....
3.	Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen
3.1	Definitie
3.2	Termijn voor indiening en beslissing
3.3	Uitgesloten gevallen.....
3.4	Uitgesloten materies
3.5	Duur van de voorafgaande beslissing
4.	Functionele beschrijving.....
4.1	Bevoegde dienst
4.2	Beslissingsbevoegdheid
4.3	Behandeling van de aanvragen
4.3.1	Algemeen
4.3.2	Systeem van "prefiling meetings"
4.3.3	De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken.....
4.3.4	Organogram van de DVB.....
4.3.5	Medewerkers.....
4.3.6	Publicatie van de beslissingen.....
5.	Door de DVB vastgestelde lacunes in het Belgisch positief recht.....
5.1	DB – "Thin Cap" -wetgeving.....
6.	Beslissingen met een bijzonder belang.....
6.1	DB – Reorganisaties.....
6.2	DB – Transfer Pricing.....
6.3	DB – Exit Tax.....
6.4	DB - Fiscale transparantie
6.5	DB – « Thin cap »-wetgeving.....
6.6	DB – Artikel 19bis WIB 92
6.7	DB – Pensioenfonds.....
6.8	BTW.....
6.9	Registratierechten en successierechten.....

- 7. Aan de DVB voorgelegde maar niet aanvaarde verrichtingen.....**
- 7.1 DB - Onontvankelijk
- 7.2 DB – Reorganisaties.....
- 7.3 DB – Transfer Pricing.....
- 7.4 DB – Interne meerwaarden.....
- 7.5 DB – Toegestaan abnormaal of goedgunstig voordeel en beroepskosten.....
- 7.6 DB – Abnormaal of goedgunstig voordeel, binnenlandse vennootschap, Vennootschapsbelasting en Aftrek voor risicokapitaal.....
- 7.7 DB – Abnormaal of goedgunstig voordeel, gestort kapitaal, aftrek voor risicokapitaal en controlewijziging.....
- 7.8 DB – Aftrek octrooi-inkomsten.....
- 7.9 DB – Voordeel alle aard personenwagen.....
- 7.10 DB – Kwalificatie van inkomsten.....
- 7.11 DB – Aftrek eigen en enige woning.....
- 7.12 DB – Huur-onderverhuur (toepassing anti-misbruikbepaling).....
- 7.13 DB – DBI.....
- 7.14 DB – Meerwaarden op aandelen
- 7.15 DB - Kapitaalvermindering (toepassing anti-misbruikbepaling).....
- 7.16 DB – Verkoop van aandelen – Fiscaal misbruik.....
- 7.17 DB – Auteursrechten - Advocaat.....
- 7.18 DB - Tax shelter
- 7.19 DB – Uitzonderlijke afschrijving.....
- 7.20 DB – BTW.....
- 7.21 DB – Registratie –en successierechten.....
- 8. Statistische gegevens Voorafgaande beslissingen.....**
- 8.1 Inleiding.....
- 8.2 Voorstelling volgens aantal
- 8.3 Voorstelling volgens aard van de beslissingen
- 8.4 Voorstelling volgens behandelende materies
- 8.5 Beslissingstermijn.....

DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS REGULARISATIE

- 1. Wetgevend kader.....**
- 2. Statistische gegevens (2006 – 2013).....**
- 2.1 Kwantitatieve voorstelling
- 2.2 Voorstelling per aard van de aangegeven bedragen
- 2.3 Voorstelling per begunstigde.....

SPF FINANCES

**Service des décisions
anticipées en matière
fiscales**

RAPPORT ANNUEL 2013

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° 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@mfin.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 profiling 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.

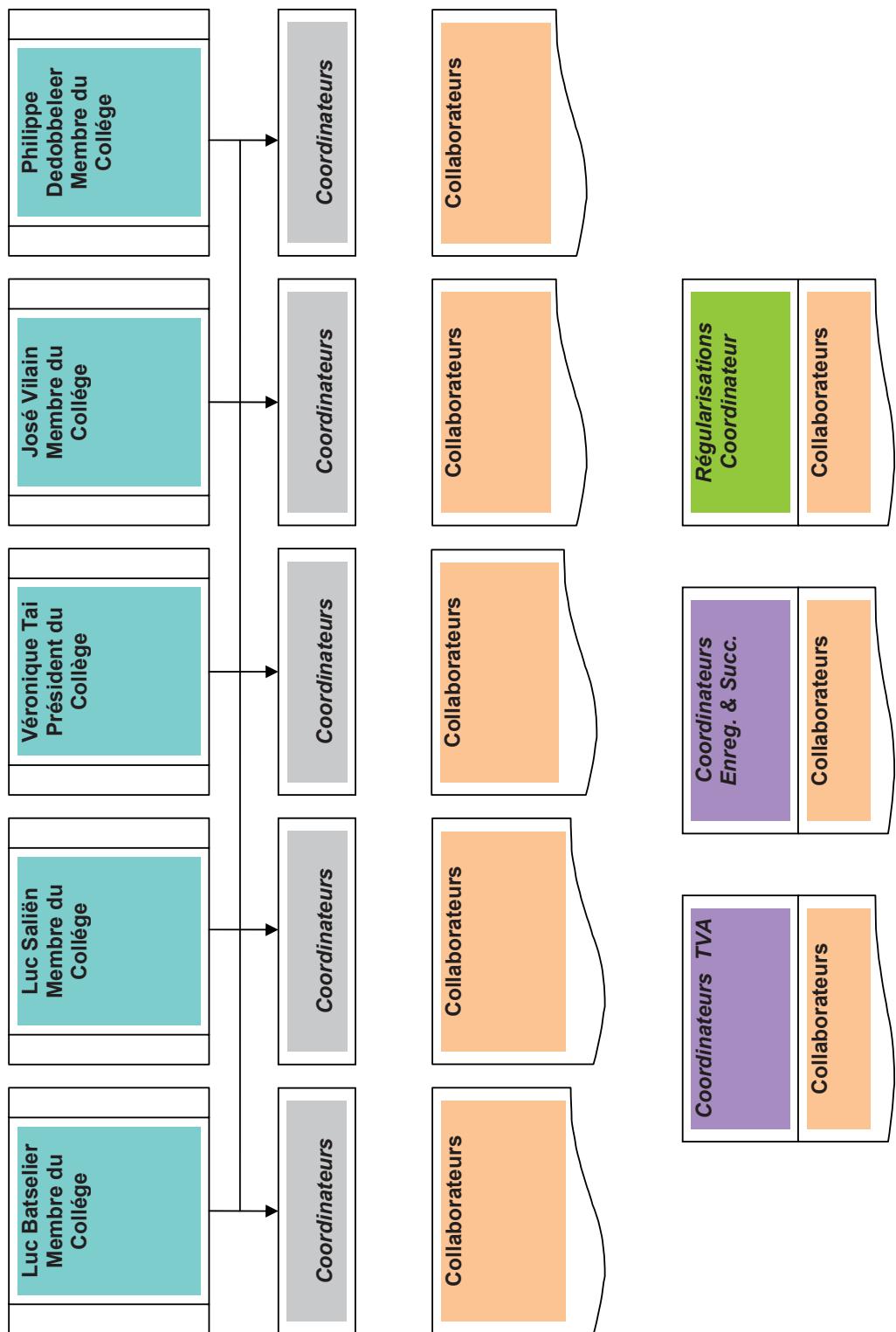
Après approbation du membre du Collège concerné, le dossier est alors placé à l'ordre du jour du Collège.

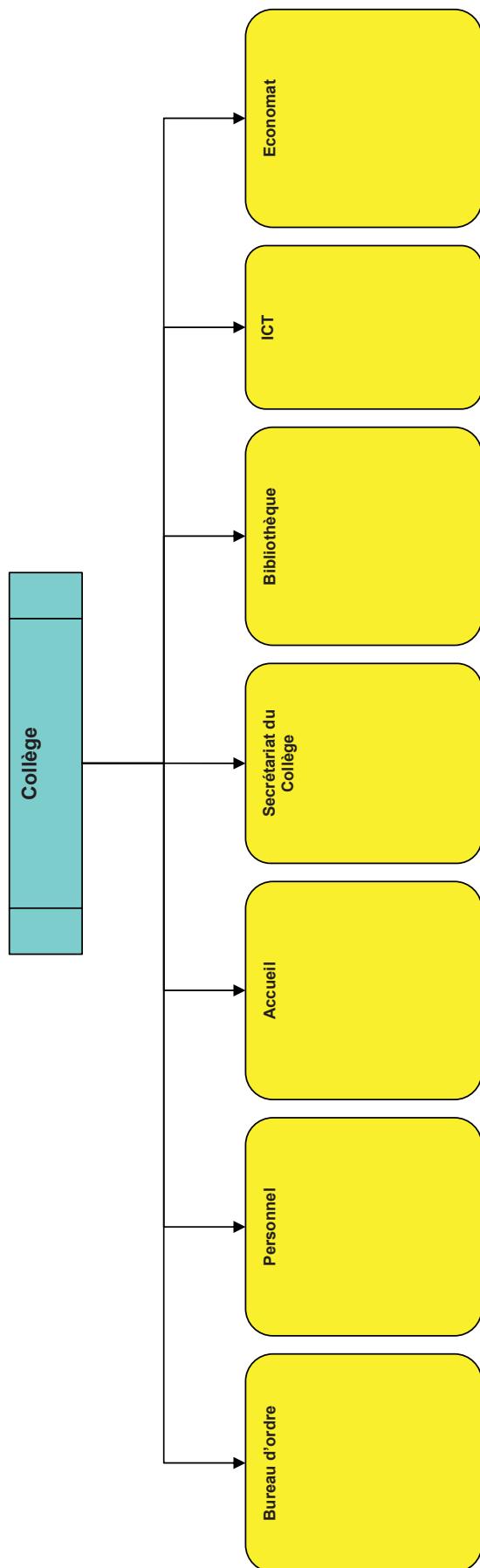
Le Collège se réunit hebdomadairement, le mardi. Pendant la période de vacances, on tient compte de la présence des membres du Collège pour déterminer la fréquence des réunions.

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 2013 de 5 membres, trois francophones et deux néerlandophones.





4.3.5 Collaborateurs

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

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2013 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	47	Contributions directes	35
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 :	69	Total :	46

4.3.6 Publication des décisions

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Ces publications doivent être faites sous forme de synthèses anonymes individuelles ou collectives (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.* - Législation “Thin cap”

La nouvelle législation “thin cap” (articles 198, § 1, 11° et 198, § 3 et § 4 CIR 92) continue à susciter des questions quant à l'interprétation du texte. Ainsi, le renvoi à l'article 56, § 2, 2°, CIR 92 ne concerne que les établissements de crédit qui sont établis dans l'EEE en tant que personne morale et leurs succursales au sein de l'EEE. Une personne morale établie hors de l'EEE ne peut entrer en ligne de compte en tant qu'établissement de crédit visé à l'article 56, § 2, 2°, CIR 92, même si elle possède une succursale au sein de l'EEE. Il en résulte que la disposition “thin cap” (et la règle 5 sur 1) est applicable aux intérêts versés par une succursale belge à sa maison mère étrangère établie hors de l'EEE.

Dans certains cas, la disposition anti-discrimination contenue dans la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et l'Etat où est sis l'établissement de crédit peut apporter une solution. Pour d'autres conventions (plus anciennes), ceci n'est pas le cas.

* **contributions directes**

6 DÉCISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER

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

6.1 C.D. – Réorganisations

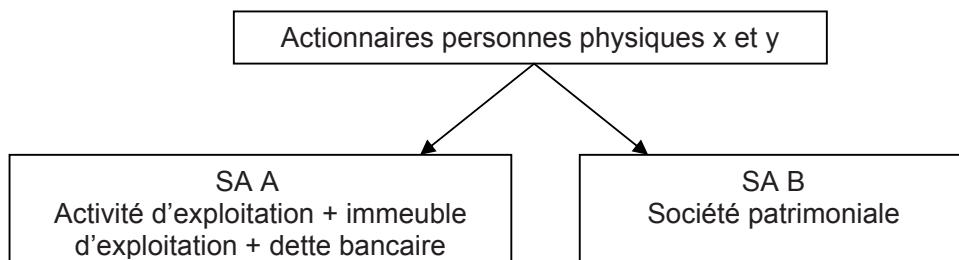
6.1.1 Cas 1

Aperçu de la situation

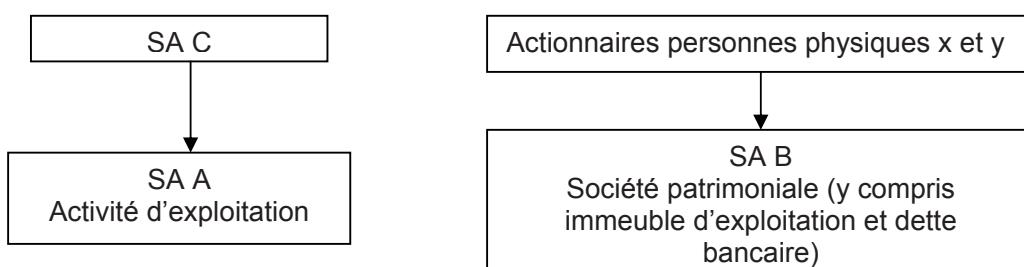
La question portait sur l'application du régime de la neutralité fiscale prévue à l'article 211, § 1^{er}, CIR 92 en ce qui concerne la scission partielle de la SA A visant l'apport du bien immeuble et de la dette bancaire y afférente à la SA B. Il a également été demandé si la plus-value réalisée par les actionnaires de la SA A à la suite de la vente des actions de la SA A après la scission partielle, à la SA C, ne peut être qualifiée, du point de vue l'impôt des personnes physiques, de bénéfice au sens des articles 24 et 41 CIR 92, ni de revenu professionnel au sens de l'article 46, §3, CIR 92 ou de rémunération au sens de l'article 32 CIR 92, et ne peut être considérée comme des revenus divers au sens de l'article 90, 1° et 9°, CIR 92. Il a également été demandé confirmation que toutes les opérations envisagées (en particulier la scission partielle du bien immeuble suivie par la vente des actions de la SA A) se justifie principalement par « d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus » au sens de l'article 344, §1, CIR 92.

Schéma

Avant l'opération



Après l'opération



Opération(s) présentée(s)

La SA A est une société d'exploitation belge. La SA B est une société patrimoniale belge. x et y détiennent ensemble 100 % des actions de la SA A et de la SA B. La SA B s'occupe de la location et de l'exploitation de biens immobiliers à des tiers, ainsi que de placements. La SA C souhaite étendre ses activités dans le domaine de certaines techniques. En vue de cette expansion, la SA C a approché les actionnaires de la SA A. La société C souhaite, en vue de la poursuite de l'expansion de la société, reprendre les activités de la SA A. Les actionnaires de la SA A, deux personnes physiques belges,

souhaitent vendre la société. Cependant, la SA C n'est intéressée que par la reprise des activités opérationnelles de la SA A et n'est en aucune façon disposée à investir dans l'acquisition du bien immobilier. D'ailleurs, investir dans l'immobilier ne fait pas partie de la stratégie de la SA C. Lors de ses précédentes acquisitions, la SA C a décidé de ne pas reprendre de biens immeubles. C'est dans ce contexte que le demandeur a décidé que le bien immeuble et la dette bancaire y relative de la SA A devait faire l'objet d'une scission partielle au profit de la SA B, laquelle exerce déjà une activité immobilière et ensuite de vendre les actions de la SA A à la SA C. La SA A continuera d'utiliser l'immeuble moyennant la conclusion d'un bail.

Avis du SDA

Avec la reprise de la SA A, le groupe C a pour objectif d'étendre les activités opérationnelles de la SA A et les développer en Belgique sans devoir y investir dans l'immobilier. Le marché belge est considéré comme un marché clé pour le groupe C. Avec l'acquisition entre autres de la SA A, le groupe C espère augmenter son chiffre d'affaires en Belgique au cours des trois prochaines années, avec l'expansion de l'emploi y associé. In casu, la scission de l'immobilier de la SA A est une " condition sine qua non " pour l'acquisition. L'absence de scission du bien immobilier aurait pour conséquence que le groupe C ne serait plus intéressé par la reprise des activités de la SA A. Le demandeur a précisé que le groupe C, dans le passé, a réalisé plusieurs acquisitions à travers le monde pour lesquelles à chaque fois, il a été décidé de ne pas investir dans l'immobilier. Comme cette décision est fondée entre autres sur des événements futurs, à savoir le transfert de certaines activités de l'étranger vers la Belgique et les emplois associés dans les quatre prochaines années d'environ m nouveaux employés à temps plein en Belgique, il y a lieu de vérifier que ces faits se concrétisent aussi de manière effective. Ces faits doivent être réalisés pour le 30/06/2015 au plus tard. Au vu du respect des conditions prévues à l'article 211, § 1^{er}, 4^e alinéa, CIR 92, la scission partielle envisagée peut être faite sous le régime de neutralité fiscale prévue à l'article 211, § 1^{er} CIR 92.

L'activité professionnelle des actionnaires de la SA A concerne la gestion active de la société et en aucun cas l'achat ou la vente d'actions. En outre, la transaction concernée (vente d'actions), est unique de sorte qu'elle ne peut être qualifiée d'activité professionnelle. Compte tenu du fait que les actions ne sont pas achetées dans le cadre de l'activité professionnelle, qu'elles sont dans les mains de x et y depuis une longue période et n'ont jamais été échangées, que les actions ne sont pas et ne doivent pas être comptabilisées à l'actif d'un bilan, qu'aucunes moins-values n'ont été comptabilisées ou reprises, il peut être conclu que les actions ne sont pas utilisées pour l'exercice de l'activité professionnelle conformément à l'article 41 CIR 92. La plus-value sur la vente des actions ne constitue pas dans le chef des demandeurs, un gain de nature professionnelle. x et y sont employés en tant que dirigeant de la SA A et perçoivent une rémunération de dirigeant d'entreprise. La plus-value sur actions est uniquement basée sur le prix de vente et le coût d'acquisition des actions. Elle ne résulte pas d'une quelconque rémunération pour prestations fournies. La vente des actions de la SA A à la SA C constitue une cession à titre onéreux au sens de l'article 90, 9°, premier tiret, CIR 92. Les actions de la société en question appartiennent au patrimoine privé des demandeurs et ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 41 CIR 92. La vente des actions doit être considérée comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, de sorte que la plus-value n'est pas imposable en vertu de l'article 90, 9°, premier tiret, CIR 92.

Le choix des actes successifs (comprenant une scission partielle suivie de la vente des actions de la société scindée partiellement) était clairement motivé par le demandeur. Sur base de ce qui précède, le SDA estime que le choix des actes successifs est justifié par des raisons autres que la volonté d'éviter l'impôt sur les revenus au sens de l'article 344, § 1^{er}, alinéa 3, CIR 92.

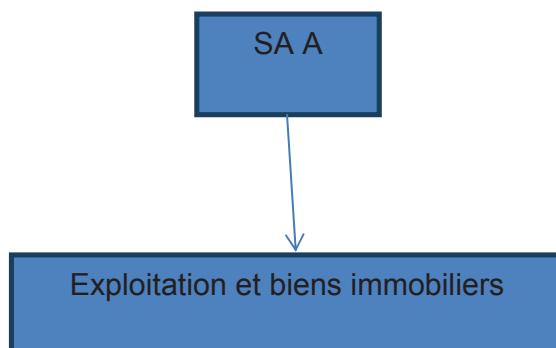
6.1.2 Cas 2

Aperçu de la situation

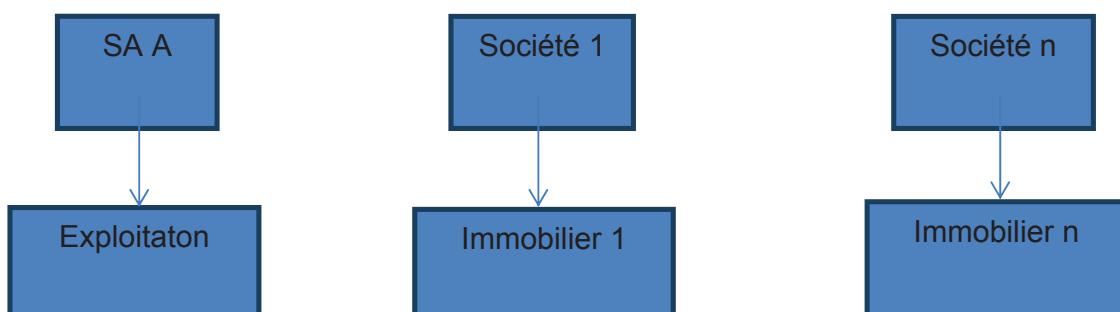
La demande concerne l'application du régime de la neutralité fiscale tel que défini à l'article 211, §1, du CIR 92, l'application de l'article 115 bis du CDE et la non application de l'article 120 du CDE en ce qui concerne la scission partielle de la SA A. En outre, il est demandé si la rétroactivité comptable de la société relativement à la scission partielle envisagée, qui dans tous les cas ne portera pas sur une période de plus de 10 mois, sera opposable à l'administration fiscale et si la scission partielle envisagée de la SA A répond à d'autres motifs que l'évitement de l'impôt au sens de l'article 18, §2 du CDE.

Organigramme

Avant l'opération



Après l'opération



Opération(s) présentée(s)

La SA A fait partie d'un Groupe international. Les conditions de marché dans le secteur se sont modifiées fortement ces dernières années depuis le commencement de la crise financière du dernier trimestre de l'année 2008. Le Groupe a besoin de moyens financiers complémentaires pour les années 2013 à 2017. Le Groupe doit arriver à une diversification de ses prêteurs de crédit vu que les banques ne sont plus prêtes à prêter de l'argent (ou seulement à un très haut taux d'intérêt). Dans le but de trouver de nouveaux moyens financiers, le Groupe est en négociation avec différents investisseurs.

Un des investisseurs envisage d'entrer dans le capital (fonds propres) du Groupe. Un autre investisseur est disposé à accorder un prêt. Ce prêt serait partiellement utilisé pour

le remboursement par tranche du prêt syndiqué qui a été conclu dans le passé, et partiellement pour pourvoir au financement de biens immobiliers déterminés. Au vu des négociations en cours avec d'autres prêteurs, le Groupe n'obtiendrait un financement complémentaire qu'à la condition de donner des garanties directes sur des biens déterminés (c'est-à-dire des hypothèques sur l'immobilier) combiné avec la mise en gage des actions des entités qui détiennent ces actifs en propriété. Les fournisseurs de crédit n'ont un intérêt que pour certains biens sélectionnés et sont seulement prêts à accorder des financements complémentaires que pour ces biens déterminés. La division des activités d'exploitation et des biens immobiliers dans des entités juridiques distinctes n'est pas seulement nécessaire pour la mise en gage des actions. Elle est aussi nécessaire pour protéger les biens immobiliers en les isolants dans des entités juridiques différentes. Cela donne aussi la garantie aux offreurs de crédits que les crédits fournis sont effectivement utilisés pour les actifs spécifiés. L'ordre des opérations se déroule comme suit : 1° Création de n nouvelles sociétés belges qui recevront l'immobilier dans le cadre de la scission partielle envisagée ; 2° Mise en place d'une unité TVA entre les sociétés belges impliquées ; 3° Scission partielle et apport dans les nouvelles sociétés de l'immobilier.

Avis du SDA

Le Groupe désire restructurer les activités belges dans le sens où les biens immobiliers seront séparés des activités opérationnelles. Une entité juridique distincte sera créée pour chaque bien immobilier en Belgique. Cette restructuration sera réalisée par la scission partielle de la SA A par laquelle les biens immobiliers seront apportés dans différentes nouvelles sociétés immobilières belges. Les sociétés immobilières loueront à la société opérationnelle SA A les biens immobiliers à un prix conforme au marché. Par la séparation de l'exploitation et des biens immobiliers, le demandeur augmentera la transparence, attirera les moyens financiers, adaptera la structure aux « groupes modèles » des pays voisins et aussi s'adaptera à la tendance générale du secteur. Le choix pour ce modèle consiste à permettre aux fonds immobiliers de co-investir d'une manière sélective dans un bien immobilier déterminé. Le demandeur a déclaré que la scission partielle n'aura pas d'effets négatifs sur le nombre de travailleurs en Belgique. Le personnel existant reste employé au sein de la SA A. Il n'y a pas de transferts de personnel vers les sociétés immobilières. Il n'y a pas de dettes liées aux biens immobiliers et aucune dette n'est transférée vers les sociétés immobilières. Il est satisfait aux conditions définies à l'article 211, §1, alinéa 4 du CIR 92 de sorte que la scission partielle envisagée peut être réalisée sous le régime de la neutralité telle que défini à l'article 211, §1 du CIR 92.

La scission partielle projetée pourra être réalisée avec une rétroactivité comptable de 10 mois qui sera opposable à l'Administration fiscale à la condition que pendant le délai de 10 mois de rétroactivité, aucune opération exceptionnelle ne soit réalisée par les sociétés impliquées par la restructuration et que le délai de 10 mois maximum n'emportera aucun effet fiscal dans le chef des sociétés impliquées par l'opération.

Vu que l'apport sera réalisé dans n nouvelles sociétés commerciales belges, il est satisfait à l'exigence de la nationalité. Vu que la scission partielle de la SA A, comprenant n biens immobiliers commerciaux, sera entièrement rémunérée en des actions nouvelles qui seront attribuées proportionnellement aux actionnaires actuels de la SA A, vu qu'il n'y a pas de reprise de dettes de sorte que les n biens immobiliers sont libres de dettes, et vu qu'aucune rémunération en espèces n'a lieu, il s'en suit que, dans le cas d'espèce, l'article 120 du CDE, n'est pas d'application, et que l'on peut établir que l'opération sera imposée au droit proportionnel de 0% par une application directe de l'article 115bis du CDE, avec néanmoins l'application de l'article 167 du CDE impliquant un prélèvement égal au droit fixe général. L'article 18 §2 du CDE ne sera pas d'application vu qu'il existe suffisamment de motifs non fiscaux.

6.2 C.D. – Prix de Transfert

6.2.1 Cas 1

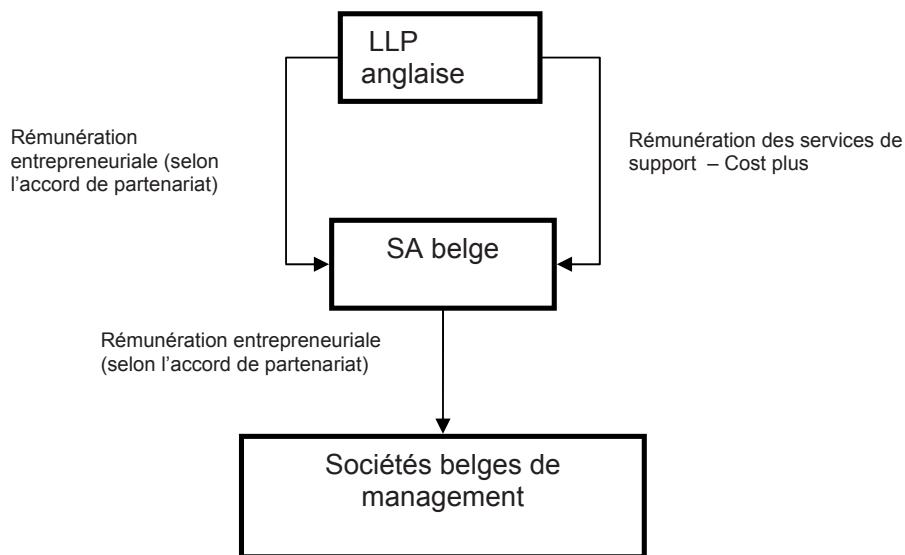
Description de la situation

Une filiale belge d'une société LLP anglaise (qui dirige un groupe de sociétés de services de conseil/consultance) perçoit une rémunération pour les activités des partenaires et une rémunération pour les services techniques et de support prestés par des membres du personnel de l'entreprise.

La rémunération pour les activités des partenaires (appelée rémunération entrepreneuriale) est déterminée conformément à l'accord de partenariat et sera payée par la société belge aux sociétés de management des partenaires belges.

La rémunération pour les activités de support sera déterminée sur base de la méthode du coût majoré de 15%.

Schéma



Opération envisagée

La demande vise à obtenir la confirmation que les transactions précitées ne donneront pas lieu à l'existence d'un avantage anormal ou bénéfique accordé ou reçu.

Avis du SDA

Favorable.

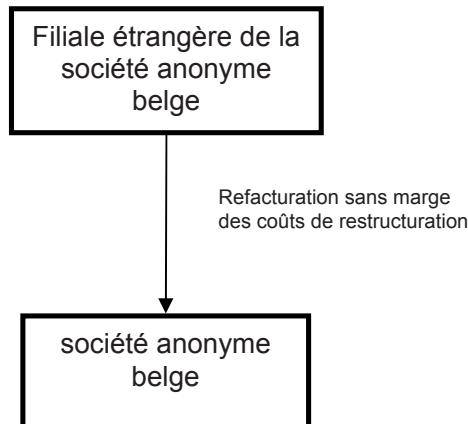
6.2.2 Cas 2

Description de la situation

En raison des moins bons résultats de sa filiale à l'étranger, une société anonyme belge opère une restructuration dont les coûts se présenteront fin 2013 et/ou début 2014. Cette restructuration entraînera un certain nombre de licenciements dans le pays étranger concerné et créera un certain nombre de fonctions supplémentaires dans la société belge, où les activités principales sont exercées.

Les coûts de cette restructuration seront supportés par la société-mère belge.

Schéma



Opération envisagée

La demande vise à obtenir la confirmation que :

- la refacturation sans marge des coûts de restructuration par la société étrangère à la société-mère belge est conforme au principe de pleine concurrence au sens de l'article 185, §2, CIR 92 et que la société-mère belge ne sera pas considérée comme ayant accordé un avantage anormal ou bénéfique à la filiale étrangère ;
- les articles 79 et 207 CIR 92 ne trouveront pas à s'appliquer dans le cadre de cette refacturation des coûts de restructuration ;
- les coûts de restructuration seront déductibles fiscalement dans le chef de la société-mère belge conformément aux articles 49 et 54 CIR 92.

Avis du SDA

En supportant des coûts de restructuration plus importants, la société-mère a permis de conserver les personnes expérimentées au sein de sa filiale et a ainsi évité que celles-ci n'offrent leurs services sur le marché à des tiers ou à des concurrents.

De plus, le transfert de ces coûts offrait les meilleures garanties quant à la poursuite des activités de la filiale, ce qui était essentiel pour la commercialisation future par la société-mère de la marque développée par la filiale.

6.2.3 Cas 3 - Application de l'article 185, § 2, b, CIR 92

Le SDA a pris un certain nombre de décisions par lesquelles le bénéfice des entreprises a été adapté sur base de l'article 185, § 2, b, CIR92, en raison du fait que les indemnités reprises dans la comptabilité ne correspondaient pas à l'indemnité à déterminer selon les directives - OCDE.

Les directives OCDE en matière de prix de transfert prévoient en effet que : *"Pour certains, le principe de pleine concurrence comporte intrinsèquement des vices de forme parce que l'approche selon la méthode de l'entité indépendante ne tient pas toujours compte des économies d'échelle et des interactions des différentes entités. Il n'existe*

cependant aucun critère objectif généralement accepté pour l'imputation des économies d'échelle ou des avantages de l'intégration entre les entreprises liées" (voir n° 1.10 des directives précitées) ;

L'article 185, § 2, b) CIR 92 prévoit que "*lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée*".

Le 13.4.2005, le Ministre des Finances a confirmé, en Commission des Finances, dans sa réponse à la question parlementaire orale de Monsieur H. Tommelein, qu'il n'appartient pas au fisc belge de déterminer pour quelles entreprises étrangères ce bénéfice supplémentaire doit figurer dans les bénéfices. Les décisions anticipées prises en la matière font application de ce point de vue.

6.3 C.D. – Exit Tax

1. Ce dossier vise à obtenir la confirmation par le SDA qu'à l'occasion de l'opération de transfert des activités de la société belge A, en tant qu'entité principale d'un secteur d'activité, à la société mère étrangère B, les transactions suivantes peuvent être considérées comme étant réalisées en accord avec les principes fondamentaux édictés aux articles 24, 26, 79, 185 et 207 du Code des impôts sur les revenus1992 (ci-après « CIR 92 »).
2. En particulier, cette demande vise à obtenir confirmation sur les points suivants:
 - confirmation que la rémunération de A pour le transfert des fonctions, des actifs corporels et incorporels, ainsi que pour les risques liés au rôle d'entité principale ne constitue pas un avantage anormal et bénéfique au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92 et n'entraînera pas l'application de l'article 185 § 2 (a) CIR92, compte tenu du respect du principe de pleine concurrence ;
 - confirmation que la résiliation du contrat de licence de marque ne constitue pas un avantage anormal et bénéfique au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92 et n'entraînera pas l'application de l'article 185 § 2 (a) CIR92, compte tenu du respect du principe de pleine concurrence.
3. Le contexte économique de crise est à prendre en compte dans l'analyse de ce dossier. Les coûts de restructuration encourus par A seront supportés par B et une analyse des transferts éventuels a été opérée.
4. Une première méthode classique, à savoir la « Discounted Cash Flow », a été utilisée pour tenter de valoriser le transfert d'activité. Cette méthode aboutit cependant à une valeur négative, vu le caractère déficitaire de l'activité.
5. Dans ce cas particulier, on ne peut pas considérer que des actifs immatériels soient transférés de la Belgique vers l'étranger mais certains actifs incorporels développés en Belgique par la société A seront utilisés par la maison-mère durant les 5 années à venir. Le SDA a donc été attentif au fait que A soit rémunérée correctement pour l'utilisation de ces actifs incorporels.
6. A restera propriétaire du développement de produit lié aux actifs incorporels (développés par elle-même jusqu'au 31 décembre 2012). A concèdera la licence de ces actifs incorporels à sa maison-mère et percevra au titre de rémunération une redevance basée sur les ventes nettes de sa maison-mère sur les cinq

prochaines années. Vu la durée de vie de ces incorporels, le principe d'une redevance dégressive sur 5 ans a été admis.

La redevance totale sur les cinq années est estimée à z millions d'euros et correspondra à x % du chiffre d'affaires net de B, sachant que pour refléter l'obsolescence de ces technologies, une dégressivité annuelle de 20% sera appliquée à ce taux de redevance.

7. Le SDA a analysé de manière approfondie les statistiques fournies par le demandeur afin de justifier la durée d'utilisation des technologies sous-jacentes incorporées dans les divers modèles de produits et est d'accord avec la conclusion du demandeur qui estime que cette durée de vie est au maximum de cinq ans.

6.4 C.D. – Transparence Fiscale

Z est un "fonds commun de placement" luxembourgeois sans personnalité juridique suivant la lex societatis, géré par une société de gestion luxembourgeoise (ayant adopté la forme d'une sàrl). Z investit dans l'immobilier résidentiel allemand afin de faire profiter les actionnaires d'un rendement locatif stable et d'une diversification des risques.

En droit civil allemand, les investisseurs dans le fonds ne sont pas co-propriétaires indivis du bien immeuble. L'acquisition du bien immeuble a lieu au nom de la société de gestion, qui doit toutefois, contractuellement et selon le droit financier luxembourgeois, rétrocéder tous les revenus aux investisseurs (pour lesquels elle doit être regardée comme une sorte de mandataire),. Les conséquences de ceci sont considérables étant donné que l'inscription du bien immobilier dans le "Grundbuch" allemand au nom de la société de gestion fait naître des droits pour tiers. La société de gestion est aussi la seule qui puisse revendre le bien immeuble (en nom propre), ou le grever de droits réels (en nom propre). En cas de faillite ou de règlement collectif de dettes d'un investisseur, ses créanciers ne peuvent pas faire vendre le bien immeuble (ou une partie de celui-ci) mais disposent d'une créance (mobilière).

Pour les raisons qui précèdent, les revenus des investisseurs dans le fonds transparent Z constituent des revenus mobiliers et non immobiliers pour l'application du CIR 92. Il n'y a dans ce cas pas non plus application de l'article 29 CIR 92. L'Allemagne (Etat source) traite les revenus de la location (et la plus-value lors de la revente) du bien immeuble comme revenus immobiliers et les impose (via une fiction légale) dans le chef du fonds plutôt que dans celui de la société de gestion. Etant donné que la qualification de l'Etat source est suivie pour l'application de la convention, les investisseurs belges pourront exempter, sur base de l'article 23 de la convention préventive de double imposition avec l'Allemagne, la partie des revenus (ventilés) qui correspond à des revenus immobiliers sur base de la qualification allemande.

6.5 C.D. – Législation "Thin Cap"

La législation "thin cap" (articles 198, § 1, 11° et 198, § 3 et § 4 CIR 92) prévoit une exception pour les "sociétés dont l'activité principale consiste en la réalisation d'un projet de partenariat public-privé (PPP) attribué suite à une mise en concurrence conformément à la législation en matière de marchés publics". La mise en œuvre du PPP conduit parfois à tout un organigramme de sociétés, de telle sorte que le niveau de participation des partenaires public(s) et privé(s) est différent de celui du financement (qui ne lie que les partenaires privés). En l'espèce, la seule activité de ce dernier niveau consiste en l'exécution d'un projet de partenariat public-privé, vu qu'il est constitué avec pour seul objectif d'assurer l'exécution d'une partie du PPP attribué à un consortium après une mise en compétition.

6.6 C.D. - Article 19bis CIR 92

Un établissement belge de crédit est agent payeur pour les SICAV luxembourgeoises A et B. En raison d'une simplification de l'offre, les compartiments de B sont fusionnés avec les compartiments correspondants de A. Etant donné que la fusion s'opère avec continuité juridique et qu'il n'est pas question de partage de l'avoir social, il n'est pas non plus question de distribution au sens de l'article 19bis, § 1, CIR 92 pour la détermination du fait générateur en matière de précompte mobilier. Par cette fusion, les actionnaires subissent un échange, qui constitue en soi une "cession à titre onéreux" visée à l'article 19bis, § 1, CIR 92 tel que modifié par la loi du 13.12.2012. Cette loi qualifie maintenant une telle cession de fait générateur pour le précompte mobilier si cette transmission concerne les parts d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières dont plus de 25% du patrimoine est investi en créances et que les statuts ne prévoient pas la distribution annuelle de tous les revenus recueillis.

La modification concernée de l'article 19bis, § 1, CIR 92 constitue une disposition anti-abus qui veut empêcher que des personnes physiques évitent des revenus mobiliers en réalisant une plus-value. Aucune matière imposable n'est toutefois perdue par suite de la fusion projetée. Un compartiment "19bis" est fusionné avec un autre compartiment "19bis". Il n'y a pas de soulté en argent. Le TIS ("taxable income per share") par part échangée est calculé à la date de la fusion et est pris comme point de départ pour le calcul du TIS relatif à la part obtenue en raison de l'échange. En d'autres termes, il n'y a aucun abus.

6.7 C.D. – Fonds de pension

Les entreprises allemandes constituent souvent des provisions de pension d'entreprise sur leur bilan. Pour des raisons comptables (de consolidation) et d'"asset protection" il est parfois opté pour une externalisation des provisions de pension d'entreprise dans une structure propre (plutôt que chez un assureur). Une des possibilités est la constitution d'une structure dotée de la personnalité juridique mais sans actionnaire (telle qu'une "eingetragener Verein" ou en abrégé une "eV"), qui gère et paie les pensions. Pour la sécurité des (ex-)travailleurs, les conventions contractuelles entre l'employeur et la eV sont parfois réglées au sein d'une "doppelseitiger Treuhandabkommen", en vertu de laquelle le (ex-)travailleur reçoit sa pension d'entreprise en principe de l'employeur (lequel se fait rembourser par la eV moyennant preuve du paiement), mais peut réclamer sa pension directement à la eV en cas de défaut de l'employeur.

La eV est propriétaire des actifs dont elle assure la gestion mais a l'obligation statutaire de consacrer l'entièreté de son patrimoine au paiement des pensions. L'habit juridique ressemble beaucoup à un organisme de droit belge pour le financement des pensions (OFP), à ceci près que dans le présent modèle le (ex-)travailleur demande le paiement de la pension en premier lieu à son employeur.

Le SDA confirme que la eV entre en ligne de compte pour une exemption de PrM sur les dividendes belges sur base de l'article 106, § 2, AR/CIR 92.

L'AR du 20.12.2012 a réécrit l'exemption de PrM de l'article 106, §2, AR/CIR en faveur des « non-résidents visés à l'article 227, 3°, CIR 92 dont l'objet social consiste uniquement en la gestion et le placement de fonds récoltés dans le but de servir des retraites légales ou complémentaires ».

La fonction statutaire exclusive (et contractuelle) de la eV est celle d'un fonds de pension. Les revenus des actifs gérés ne sont pas imposés au sein de la eV elle-même mais dans le chef de l'employeur (fiction légale allemande). Le remboursement des paiements de pension en faveur de l'employeur n'est pas visé par l'article 106, § 4, AR/CIR 92, étant donné qu'il ne s'agit ici que d'une modalité d'exécution du paiement

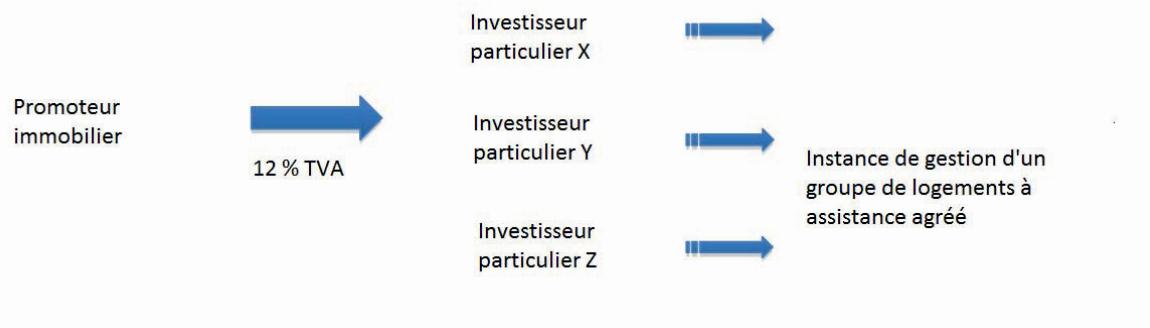
des pensions à un (ex-)travailleur qui n'emporte pour l'employeur aucun enrichissement personnel.

6.8 TVA

Aperçu de la situation

Vente de logements avec assistance à des investisseurs individuels qui sont tenus de mettre leurs logements à disposition de l'instance de gestion d'un groupe de logements à assistance agréé.

Schéma



Opération présentée

Application de la rubrique X, du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, relatif aux taux de tva.

Position du SDA

Conformément à la décision de Monsieur le Ministre des Finances, pour l'application du taux de TVA de 12 pc dans le secteur des établissements d'hébergements pour personnes âgées reconnus par l'autorité compétente dans le cadre de la législation relative au soin des personnes âgées, il doit être tenu compte de la nouvelle réglementation flamande relative aux groupes de logements à assistance et de l'évolution dans le secteur concerné conformément aux objectifs de la nouvelle réglementation.

Selon cette décision, le taux réduit de TVA de 12 pc est applicable à un nouveau logement pour personnes âgées, livré indépendamment, aux conditions suivantes :

- le logement pour personnes âgées est un logement à assistance faisant partie d'un groupe de logements à assistance agréé ;
- l'acheteur du logement à assistance est tenu de mettre ce logement à disposition de l'instance de gestion du groupe de logements à assistance agréé;
- le caractère permanent de l'affectation du logement pour personnes âgées durant une période d'au moins 15 ans, en tant qu'élément d'un groupe de logements à assistance agréé, doit clairement ressortir ou être démontré au moyen d'un ensemble d'éléments probants (en particulier : permis d'urbanisme, acte de base du bâtiment, contrat de vente du logement à assistance, contrat conclu entre l'acheteur et l'instance de gestion agréée, relatif à la mise à disposition du logement à assistance à cette dernière pour l'affectation en tant que logement à assistance agréé, contrat conclu entre l'instance de gestion

agréé et le retraité relativement au droit de jouissance du logement à assistance agréé et à la fourniture de services et de soins).

Etant donné qu'au moment de la vente sur plan de logements à assistance, il n'est pas possible de savoir si les conditions seront remplies (l'agrément n'est possible que lorsque le bâtiment est terminé), une décision conditionnelle est rendue.

6.9 Droits d'enregistrement et de succession

6.9.1 Cas 1

Le Collège du SDA a eu à connaître de la constitution d'un droit d'emphytéose par une commune wallonne en faveur de sa propre régie communale autonome.

Le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en son article 161, 2° stipule l'enregistrement gratuit « *pour les cessions amiabiles d'immeubles pour cause d'utilité publique à l'Etat, aux provinces, aux communes, aux établissements publics et à tous autres organismes ou personnes ayant le droit d'exproprier...* ».

En l'espèce, il s'agit bien d'un acte amiable. De plus, la notion de « *cession d'immeubles* » doit s'entendre comme comprenant également les constitutions d'emphytéose.

En outre, il suffit que le caractère d'utilité publique soit stipulé dans l'acte de constitution du droit d'emphytéose, pour que la cause d'utilité publique soit retenue.

Enfin, le Code wallon de l'aménagement du territoire, de l'urbanisme et du patrimoine stipule en son article 58 : « *Peuvent agir comme pouvoir expropriant : la Région, les provinces, les communes, les régies communales autonomes, les intercommunales ayant dans leur objet social l'aménagement du territoire ou le logement et les établissements publics et organismes habilités par la loi ou le décret à exproprier pour cause d'utilité publique...* ».

Il résulte de ce qui précède que les conditions d'application de l'article 161,2° du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe sont remplies si l'acte de constitution du droit d'emphytéose contient la mention «*d'utilité publique*». Ainsi, l'acte de constitution du droit d'emphytéose au profit de la régie communale autonome bénéficie de l'enregistrement gratuit.

6.9.2 Cas 2

Le SDA a eu à se prononcer sur les conséquences fiscales d'un meuble par anticipation.

En l'espèce, un même acte notarié contient les deux ventes suivantes :

- 1) la vente par la société A à la société B d'installations et bâtiments à démolir ;
- 2) la vente par la société A à la société C du terrain sur lequel les bâtiments à démolir sont implantés.

La vente 2) est purement immobilière et est soumise au droit de vente conformément aux articles 44 et suivants du C. enreg.

La vente 1) ayant pour objet des meubles par anticipation est purement mobilière et n'est pas soumise au droit d'enregistrement.

En l'espèce, l'ensemble de l'opération est justifié par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits d'enregistrement (article 18, § 2 C. enreg.). La spécificité du site immobilier en question peut expliquer la décomposition de la vente en deux parties. En outre, aucun lien de participation direct n'existe entre les sociétés B et C.

6.9.3 Cas 3

Le Collège a eu à connaître de l'attribution d'un immeuble à un associé. Plus précisément, une S.P.R.L. souhaitait attribuer un immeuble lui appartenant à un de ses associés, sans contrepartie, à titre de partage partiel de l'avoir social et sans que la société soit mise en liquidation. Cette demande s'inscrivait dans le cadre de l'acquisition par un associé d'un immeuble provenant de sa société. En d'autres termes, il était question de sortir un immeuble d'une société.

En réalité, l'opération juridique consiste en un partage partiel de l'avoir social de la S.P.R.L. avec attribution d'un immeuble à un des associés de cette même S.P.R.L., sans contrepartie et sans que la société soit en liquidation.

Ladite opération est soumise au droit de partage (1%), aux conditions suivantes :

- a) que l'une des exceptions de l'article 129, alinéa 3 du Code enreg. soit d'application ;
- b) que l'opération juridique ait lieu en une seule phase.

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. - Irrecevabilité

7.1.1 Cas 1

Description succincte

La question concernait l'application de la déduction pour capital à risque visée à l'article 205bis et s. CIR92.

Opération envisagée

La société A est active en tant que société de holding. Le siège de la société A a été transféré en Belgique il y a quelques années.

Suite à une diminution de capital qui a été effectuée par une société filiale de la société A, cette dernière dispose de liquidités excédentaires qu'elle souhaite consacrer à des investissements mobiliers et/ou immobiliers. Considérant que les investissements ne tombent pas sous le coup de l'une des corrections négatives prévues aux articles 205bis et s. CIR92, la société A pense pouvoir bénéficier de la déduction pour capital à risque.

Point de vue du SDA

Conformément à l'article 22, troisième alinéa, 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 en matière d'impôt sur les revenus lorsque l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

Le SDA est d'avis que l'opération est dépourvue de substance économique en Belgique parce que:

- (i) les comptes de placements et les comptes à vue se trouvent à l'étranger;
- (ii) seul un compte en banque a été ouvert récemment en Belgique, afin d'assurer le paiement des factures ; il ne s'agit nullement d'un compte en banque principal;
- (iii) il n'y a pas de personnel;
- (iv) les actionnaires de la société A sont établis à l'étranger et
- (v) le siège social en Belgique est établi à l'adresse privée des directeurs/gérants.

Par conséquent, la demande a été jugée irrecevable.

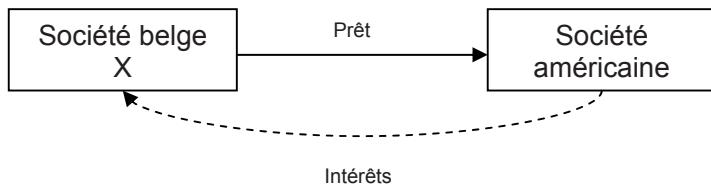
7.1.2 Cas 2

Cas 2

Description de la situation

Le demandeur était une société de financement nouvellement créée X, qui sera responsable du financement du groupe aux États-Unis. L'objectif était d'obtenir la sécurité juridique quant à la résidence fiscale, la déduction pour capital de risque et la conformité des taux d'intérêt aux conditions de marché.

Schéma



Opération envisagée

Des informations complémentaires fournies par le demandeur, il apparaît que la substance économique de X semble très limité : la société de financement ne comprendrait qu'un seul prêt et il n'y aurait pas de perspectives claires pour la poursuite du développement de l'entreprise. Il n'y aurait pas de personnel employé.

Avis du SDA

Le SDA a estimé que ce dossier n'était pas recevable en raison du fait que l'opération / la situation ne comportait pas ou pas suffisamment de substance économique (art.22, 3ème alinéa, 2°, L.24.12.2002).

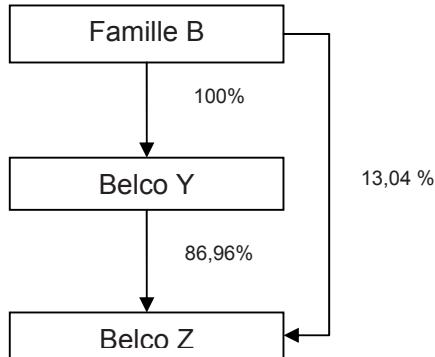
7.2 C.D. – Réorganisations

7.2.1 Cas 1 – FUSION

Aperçu de la situation

La famille B possède toutes les actions de la société holding Belco Y, qui, à son tour, possède 86,96% des actions de la société opérationnelle Belco Z. Le solde des actions de Belco Z est détenu par la famille B. Belco Z possède le bien immobilier dans lequel elle exerce son activité opérationnelle.

Organigramme



Opérations envisagées

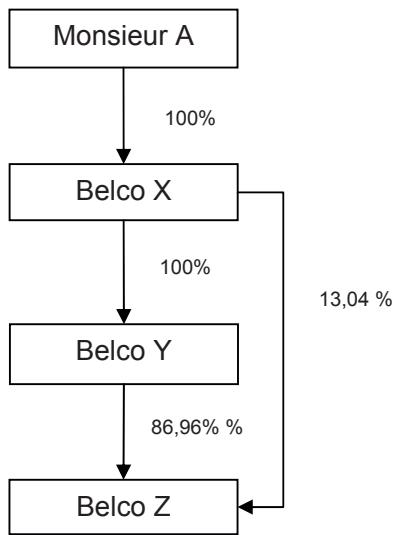
Un tiers, plus précisément la société opérationnelle Belco X, dont la totalité des actions appartient à une personne physique A, est intéressé par le bien immobilier de Belco Z pour y loger sa propre activité. A cet effet, les étapes suivantes sont prévues :

Etape 1 : Vente par la famille B de ses actions Belco Y et Belco Z à Belco X

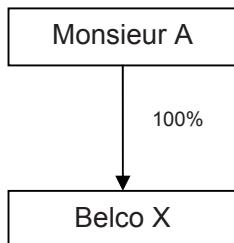
Etape 2 : fusion par absorption de Belco Y et Belco Z par Belco X

La structure du groupe se présente donc comme suit :

Après l'étape 1 :



Après l'étape 2 :



Avis du SDA

Il ressort des faits que Belco X est uniquement intéressé par l'immeuble de Belco Z et non par son activité qui par ailleurs est totalement différente de celle de Belco X. En effet, après le rachat des actions par Belco X, il sera mis fin à l'activité de Belco Z. A partir de ce moment Belco Z n'a donc plus de travailleurs, et seul le stock encore subsistant sera vendu. Le SDA est d'avis que cette construction, qui vise par essence le transfert d'un bien immeuble mais qui est réalisée au moyen d'une cession d'actions suivie d'une fusion, est mise sur pied pour :

1. éviter l'impôt des sociétés sur la plus-value sur l'immeuble dans le chef de Belco Z ;
2. éviter les droits d'enregistrement dans le chef de Belco X ;
3. éviter les éventuelles conséquences fiscales d'une mise en liquidation de Belco Y et Belco Z qui, après la cessation de l'activité opérationnelle et le transfert de l'immeuble, n'auraient plus de raison d'exister.

Le demandeur n'a pu démontrer d'aucune manière que le choix de l'ensemble de ces actes juridiques est justifié par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt sur les revenus au sens de l'article 344, §1^{er}, al.3, CIR92, et des droits d'enregistrement au sens de l'article 18, §2, al.3, CDE.

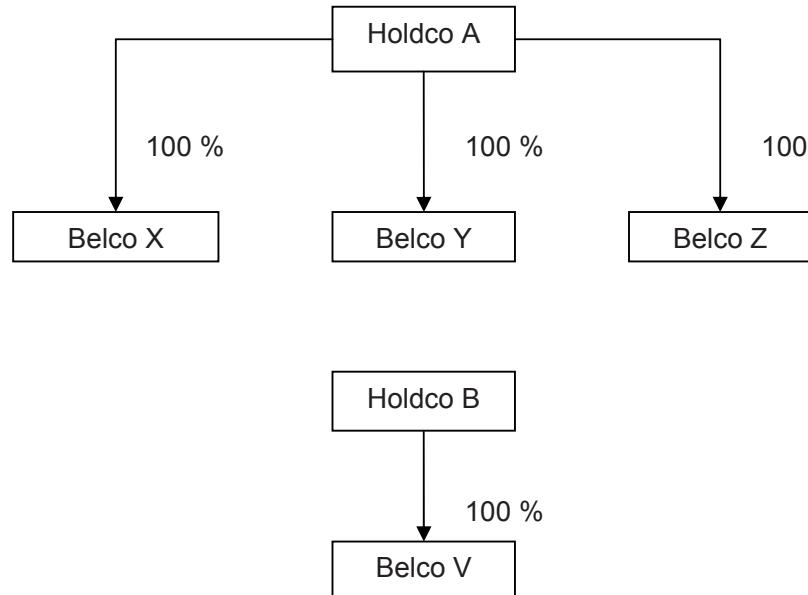
7.2.2 Cas 2 - FUSION

Aperçu de la situation

Holdco A est la société holding du groupe A, qui exerce ses activités au moyen de trois sièges d'exploitation. Chaque siège d'exploitation est logé dans une société filiale de Holdco A : Belco X, Belco Y et Belco Z.

Holdco B, qui appartient à un autre groupe B, détient une participation de 100% dans Belco V, qui exerce les mêmes activités que Belco X, Belco Y et Belco Z.

Organigramme



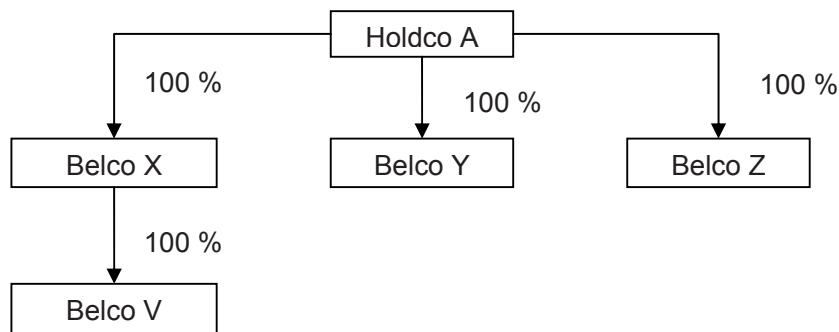
Opérations envisagées

Le groupe A souhaite acheter les actions Belco V de Holdco B. A cet effet, les étapes suivantes sont prévues :

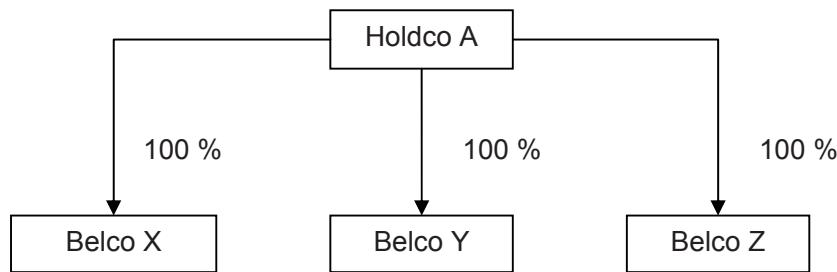
- Etape 1 : vente par Holdco B de ses actions Belco V à Belco X
- Etape 2 : fusion par absorption de Belco V par Belco X

La structure du groupe se présente donc comme suit :

Après l'étape 1 :



Après l'étape 2 :



Avis du SDA

En l'espèce, le SDA remarque d'abord que la manière dont le transfert aura lieu n'est pas en ligne avec la structure juridique actuelle du groupe A, dans laquelle chaque siège d'exploitation se trouve dans une société distincte. En ce sens il aurait donc été plus logique que les actions Belco V soient achetées par Holdco A, et que Belco V subsiste en tant que société distincte à côté des autres filiales de Holdco A.

De plus, le SDA constate que Belco X dispose d'une base imposable. Belco V, par contre, a enregistré par le passé de mauvais résultats et dispose de pertes fiscales reportées qui, même après limitation telle que prévue par l'article 206, §2, al.2, CIR92, restent considérables.

Il ressort des projections que Belco X, même après acquisition des actions aura, sur une base individuelle, une base imposable considérable (supérieure à 1.000.000 EUR) dans les prochaines années. Sur une base individuelle, après acquisition, Belco V ne disposera d'un résultat imposable qu'en 2032. A la suite de la fusion, la base imposable de Belco X disparaîtra en 2019. Ce n'est qu'à partir de l'année 2020 que l'entité fusionnée aura à nouveau un résultat imposable.

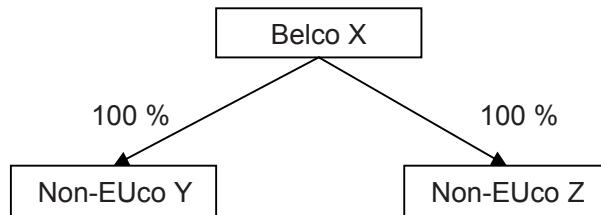
Bien que le demandeur invoque également des motifs économiques valables pour la fusion, le SDA est d'avis que ceux-ci ne contrebalaient pas les avantages fiscaux obtenus avec la fusion, et qu'en conséquence l'opération de fusion ne répond pas au prescrit de l'article 183bis CIR92 (cf l'arrêt CJUE du 10.11.2011 dans l'affaire C-126/10 Foggia).

7.2.3 Cas 3 - Fusion à l'étranger

Aperçu de la situation

Une société résidente Belco X possède les actions de deux sociétés étrangères, toutes deux situées dans le même pays, qui n'est pas un Etat-membre de l'Union Européenne. Les deux sociétés étrangères sont des sociétés opérationnelles qui sont soumises dans leur Etat à un impôt analogue à l'impôt belge des sociétés.

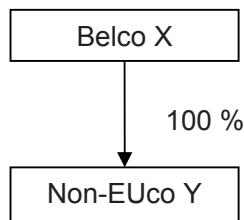
Organigramme



Opération envisagée

Le groupe a l'intention de fusionner ces deux sociétés étrangères. Cette opération peut être considérée dans le pays concerné comme une dissolution sans liquidation et se

dérouler sous un régime de neutralité fiscale. En conséquence, Belco X recevra, en échange de ses anciennes actions de la société absorbée Z, des nouvelles actions de la société absorbante Y. La structure du groupe se présentera comme suit :



Avis du SDA

L'objet de la demande concerne le traitement fiscal de la plus-value constatée dans le chef de Belco X à l'occasion de la fusion précitée.

Etant donné qu'au début de l'article 45, §1^{er}, al. 1^{er}, CIR92, il est expressément indiqué que cette disposition ne vise que les actions de sociétés résidentes ou intra-européennes, l'exonération prévue à l'article 45, §1^{er}, al.1^{er}, 1°, CIR92, n'est pas d'application sur les plus-values obtenues ou constatées à l'occasion d'une fusion de deux sociétés qui ne sont pas établies dans l'Union Européenne.

De plus, le SDA est d'avis que les plus-values obtenues ou constatées lors de l'échange d'actions à l'occasion d'une fusion par absorption, une fusion par constitution d'une nouvelle société, une scission par absorption, une scission par constitution de nouvelles sociétés, d'une scission mixte ou d'une opération assimilée à la scission, ne tombent pas dans le champ d'application du régime d'exonération des plus-values réalisées prévu par l'article 192 CIR92, parce que les plus-values obtenues ou constatées précitées peuvent, le cas échéant, bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 45, §1^{er}, al.1^{er}, 1°, CIR92.

Vu qu'une opération de fusion entre deux sociétés non établies dans l'Union Européenne ne tombe pas dans le champ d'application de l'article 211 CIR92, et qu'une telle opération doit être considérée en droit interne comme une fusion au sens de l'article 210, §1^{er}, 1°, CIR92, Belco X est censée avoir reçu un dividende en application des articles 208, 209 et 210, §2, CIR92, à concurrence de la différence positive entre la valeur réelle des actions reçues de la société absorbante et la valeur d'acquisition des actions de la société absorbée.

Si, en application de l'article 41, §1^{er}, al.2, de l'Arrêté Royal d'exécution du CIR92, les actions de la société absorbante reçues lors de la fusion par Belco X en échange de ses actions de la société absorbée sont reprises dans la comptabilité à la valeur pour laquelle les actions de la société absorbée s'y trouvaient comptabilisées, le dividende à prendre en considération dans le chef de Belco X qui n'est pas exprimé dans la comptabilité sera imposé comme sous-estimation d'actif en application de l'article 24, 4°, CIR92.

Etant donné que l'opération dans le pays concerné se déroule sous un régime de neutralité fiscale, il n'est pas satisfait à la condition, prévue à l'article 202, §1^{er}, 2°, CIR92, que les articles 186, 187 ou 209 ou des dispositions analogues de droit étranger aient été appliqués au dividende précité, de sorte que, le cas échéant, ce dividende n'entre pas en considération pour la déduction des revenus définitivement taxés.

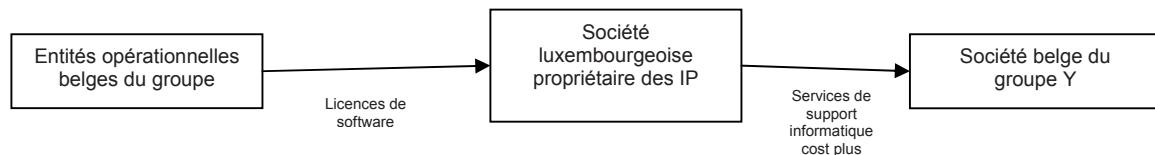
7.3 C.D. – Prix de transfert

7.3.1 Cas 1 - Redevances

Schéma de la situation

Le demandeur souhaite obtenir confirmation que (i) les redevances payées par différentes entités opérationnelles belges d'un groupe à la société luxembourgeoise X appartenant au même groupe sont conformes à l'article 185, §2, a CIR92 et ne sont pas constitutives d'un avantage anormal ou bénéfique au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92 (ii) la rémunération de services payée par la société luxembourgeoise X à la société belge Y appartenant au même groupe est conforme à l'article 185, §2, a CIR92 et n'est pas constitutive d'un avantage anormal ou bénéfique au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92

Schema



Opération(s) proposée(s)

La société luxembourgeoise X perçoit des redevances pour les applications informatiques (software) développées en interne (soit x% de la marge brute), Y agissant comme sous-traitant pour le développement des logiciels commandés par la société luxembourgeoise.

Point de vue du SDA

Le SDA a remis en question les redevances au vu notamment (i) de l'insuffisance d'informations fournies concernant l'existence d'une substance au Luxembourg (ii) de l'insuffisance d'éléments démontrant l'importance substantielle des software pour les utilisateurs (iii) de l'insuffisance de justifications concernant le choix de la méthodologie de rémunération, ...

Une liste de questions a été transmise au demandeur qui a fait savoir par courriel qu'il ne souhaitait pas poursuivre plus avant la demande de décision anticipée.

7.3.2 Cas 2 – Société de financement

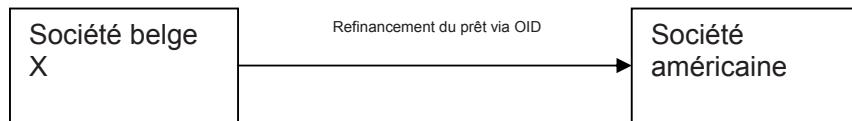
Schéma de la situation

La société belge X est une société financière en USD. Dans une demande de décision anticipée antérieure, le demandeur avait proposé, en vue de se conformer aux dispositions de l'article 185, § 2 CIR92, de garantir un RoE fiscal minimum, étant donné que la société, en phase de démarrage, n'avait accordé qu'un seul prêt de X USD avec une maturité de 2 ans et ne constituait pas une réelle société financière.

Dans le courant de 2011, le capital de la société a été augmenté plusieurs fois et 2 nouveaux prêts à court terme en USD ont été accordés.

Dans le cadre du réinvestissement de l'emprunt initial de X USD, le groupe souhaite émettre une Original Issue Discount Note ('OID').

Schéma



Opération proposée

Une OID constitue un instrument dont le prix d'émission est inférieur au prix de rachat à l'échéance, la différence correspondant à des intérêts capitalisés jusqu'à l'échéance. L'instrument est considéré d'un point de vue fiscal tant belge et qu'américain comme un prêt (dette) (et non un instrument hybride).

Point de vue du SDA

Le SDA fut d'avis que l'application du RoE minimum doit être scindée entre d'une part les prêts à court terme et l'OID d'autre part. Il ressort de l'estimation réalisée par le SDA que l'application du RoE sur la totalité des créances résulte en un ETR de y% et que l'application sur l'ensemble des prêts court terme et sur l'OID isolée résulte en un ETR de z%.

Il a aussi été demandé par le SDA de démontrer que la Belgique, et pas une autre société étrangère du groupe, était devenue le centre financier du groupe en USD. Cela a été insuffisamment démontré. Le demandeur a retiré sa demande par courriel.

7.4 C.D. – Plus-Values Internes

7.4.1 Apport avec soulté en argent de 10%

Le groupe X est le holding faîtier d'un groupe de sociétés d'exploitation. Le groupe X est aux mains de 3 frères. Les 3 frères détiennent par ailleurs ensemble les actions de la sa A, sa B et sa C. Ils souhaitent apporter les actions des sa A, sa B et sa C dans le groupe X, avec une soulté en argent de 10%.

Suivant le SDA, cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé, pour les raisons suivantes:

- au cours d'une réorganisation antérieure des actions, la préférence a été de ne pas y impliquer les actions des sa A, B et C;
- à l'intérieur du groupe, aucun dividendes ni tantièmes n'ont jamais été distribués aux actionnaires – personnes physiques. Les bénéfices ont été maintenus à l'intérieur du groupe;
- les placements financiers et les moyens liquides représentent une partie considérable du total du bilan. Les demandeurs ont précisé qu'une partie importante de ces moyens est disponible pour la soulté en argent (en d'autres termes excédentaire et disponible pour distribution);
- la soulté en argent n'est motivé en aucune manière. Le simple fait que ceci soit prévu légalement ne suffit pas en l'occurrence;
- la soulté en argent n'a pas pour but d'obtenir une proportion simple d'échange entre les actions anciennes et nouvelles.

Le SDA est d'avis que la soulté en argent trouve sa motivation dans la distribution de liquidités excédentaires en exemption d'impôt afin de procurer aux actionnaires une certaine forme de rendement. Dés lors, l'opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

7.4.2 Liquidités et/ou placements financiers excédentaires

Apport par M. A à la valeur du marché des actions de la sprl X dans une société holding encore à constituer. M. A exerce une profession libérale.

Le demandeur souhaite apporter les actions de la sprl X dans une société holding afin de renforcer le capital propre du « groupe » et de cette manière augmenter positivement la solvabilité, afin de soutenir les activités actuelles et les projets d'investissements futurs. De surcroît, le contrôle familial sur le « groupe » devrait être ancré professionnellement dans le cadre d'une succession, sans que le décès de l'un des actionnaires ne puisse perturber la continuité.

Il résulte du bilan de la sprl X que d'importants placements financiers et liquidités sont présents. Aucun dividende n'a été distribué dans le passé, de même que très peu de rémunérations n'ont été octroyées. En même temps, la sprl X possède un certain nombre de biens immeubles en pleine propriété et en usufruit, parmi lesquels l'habitation privée du demandeur. La nue propriété est chaque fois aux mains du demandeur.

Il résulte de l'information reçue que les projets d'investissements futurs (prévus au sein de la sprl X) ne sont pas concrets. Il n'est donc pas démontré que les moyens disponibles dans la sprl X seront utilisés pour ces projets d'investissements. De plus, l'opération envisagée n'offre aucune solution aux préoccupations du demandeur : possible vente à (court) terme des actions de la sprl X (ou d'une partie de celles-ci) à un partenaire professionnel – les activités ne peuvent pas être poursuivies par les enfants – qui serait rendue plus complexe du fait de la présence des placements mobiliers et immobiliers. Une alternative aurait pu être trouvée dans une scission partielle des placements mobiliers et immobiliers, mais ceci n'a pas été retenu par le demandeur.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé, compte tenu du fait que les investissements prévus ne sont pas concrets et que dès lors il n'est pas démontré que les moyens disponibles dans la sprl X seront utilisés à cette fin et aussi du fait que l'opération n'apportera pas de solution aux préoccupations du demandeur.

7.4.3 Vente à des tiers / liquidités excédentaires

Le demandeur possède la totalité des actions de 2 sociétés d'exploitation. Il souhaite vendre les actions à une nouvelle société holding à constituer dans laquelle il détiendra un intérêt minoritaire d'environ 25%. Les actions restantes seront détenues par une ou plusieurs tierces parties. Le demandeur conservera sa participation minoritaire encore pendant 5 ans. Une option sera accordée à la tierce partie pour reprendre les actions à ce moment.

La valeur de marché des sociétés est élevée. Les actions ont été valorisées sur base de l'EBITDA augmenté d'un montant considérable de liquidités excédentaires (cash et placements à concurrence de 50% du prix de la reprise). Ces moyens ne font, de facto, pas partie du capital propre et ne sont donc pas nécessaires pour préserver les activités opérationnelles du groupe.

Le holding va financer partiellement l'achat des actions par une augmentation de capital (20%) et par un financement bancaire externe (30%). Le solde (50%) restera dû au demandeur en compte-courant à court terme.

Selon le SDA, cette opération est inspirée fiscalement étant donné

- qu'aucun dividende ni tantième n'a jamais été distribué par le passé;
- que seule une rémunération minime a été allouée;
- que dès lors tous les résultats et moyens ont été accumulés dans la société d'exploitation;

- qu'immédiatement après la vente les liquidités excédentaires des sociétés d'exploitation vont remonter afin de rembourser la dette sur compte-courant.

Il est donc très clair qu'une partie du prix de vente se rapporte à des moyens/réserves accumulés précédemment qui sont extraits des sociétés d'exploitation non pas par une distribution de dividendes mais en exemption d'impôt par le biais d'une vente des actions.

7.4.4 Ensemble d'opérations / opérations inspirées fiscalement

7.4.4.1 Cas 1

Les demandeurs sont tous actionnaires minoritaires d'un groupe. Ils sont les descendants du fondateur originel. La plupart des actionnaires ne sont pas actifs dans le groupe. Un business plan est établi périodiquement avec l'accord des actionnaires. A ce moment, l'actionnaire individuel peut se retirer (rachat par un autre actionnaire – personne physique) ou continuer à s'engager pour la période suivante. Le groupe ne distribue aucun dividende. Les bénéfices sont réinvestis dans le groupe. Il a été décidé d'organiser une étude de marché avant la fin de la période actuelle dans l'optique d'une vente du groupe. Compte tenu des récents développements (prévisions modifiées et forte croissance), un certain nombre d'actionnaires sont convaincus qu'une vente ne serait pas la meilleure option stratégique pour le groupe. Ils souhaitent conserver le groupe. Pour convaincre les autres actionnaires de rester actionnaires dans le groupe et de continuer à y investir en vue de davantage de création de valeur avec les risques que cela comporte, il leur semble qu'une proposition attractive est nécessaire, et le scénario suivant a été soumis au SDA.

Une nouvelle société holding est constituée par les actionnaires qui souhaitent rester. Ils apportent une partie de leurs actions dans le groupe belge. Ils vendent le reste de leurs actions au holding qui rachète également les actions de ceux qui souhaitent se retirer. On souhaite convaincre les actionnaires de rester en offrant un certain rendement (par la vente des actions).

Le SDA n'a aucun problème avec le rachat des actionnaires qui désirent se retirer. Par contre, l'apport/vente mixte par ceux qui souhaitent rester est clairement inspiré fiscalement. L'opération mixte est suspendue à l'idée d'un traitement identique des sortants et des non-sortants bien que l'opération ne soit pas la même. Les sortants peuvent vendre leurs actions en exemption d'impôt et pour cette raison les non-sortants doivent également être rémunérés (en exemption d'impôt) par une vente partielle et un apport ayant pour effet d'inscrire la plus-value actuelle dans le capital du nouvel holding à constituer. La seule motivation qui ait été avancée pour la vente partielle est d'accorder un certain rendement aux actionnaires, un rendement qui peut tout aussi bien être accordé par le biais d'une distribution de dividendes ou par un rachat d'actions propres. De plus, c'est par des arguments économiques que les actionnaires doivent être persuadés de rester, tels un business plan et les prévisions économiques, et non pas par des arguments fiscaux comme celui de réaliser une plus-value en exemption d'impôt. Pour cette raison, le SDA a jugé que cette opération est purement d'inspiration fiscale et ne cadre donc pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

7.4.4.2 Cas 2

Le demandeur possède les actions de 3 sociétés, les sa A, B et C. Une scission partielle de la sa A a eu lieu récemment, par laquelle une quantité importante de valeurs mobilières a été cédée à la société B nouvellement constituée, et un bien immobilier ainsi qu'une somme d'argent a été cédée à la sa C, société de patrimoine préexistante.

Très peu de temps après la scission partielle susmentionnée, le demandeur souhaite apporter les actions de la sa B dans la sa C, à la suite de quoi la sa C disposera d'un important capital libéré. Cet apport a pour objectif de rehausser la solvabilité de la sa C tout en permettant de gérer les deux sociétés séparément.

Eu égard à l'ensemble des opérations (scission partielle suivie d'un apport), le SDA a jugé que cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. L'opération est de pure inspiration fiscale. Déjà lors de la scission partielle, le demandeur aurait pu tenir compte du fait que la sa C est une société de patrimoine active et qu'elle a besoin de moyens. Aucun investissement concret requérant davantage de moyens que ceux déjà disponibles dans la sa C ne peut d'ailleurs être trouvé dans le business plan qui a été soumis. On peut ajouter que le même résultat pourrait être atteint par une fusion entre la sa B et la sa C. Les moyens propres, comme base de la solvabilité, sont identiques dans la fusion et dans l'apport ; seule la composition varie. En ce qui concerne la gestion, des pouvoirs de gestion distincts peuvent aussi bien être établis à l'intérieur de l'entité fusionnée.

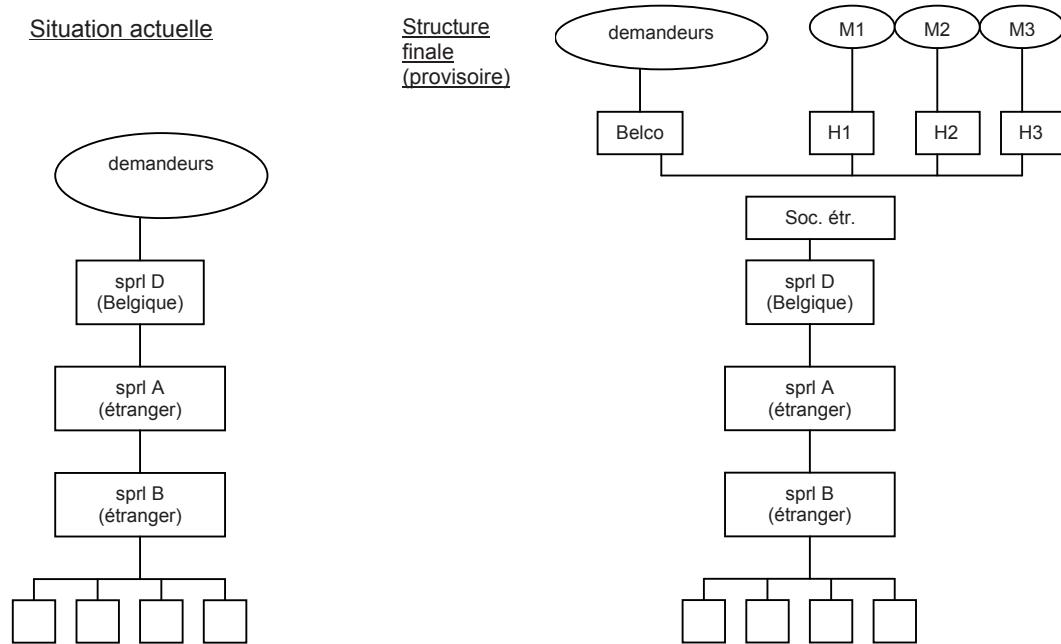
7.4.4.3 Cas 3

Un couple possède toutes les actions de la sprl D. La sprl D est la société holding d'un groupe étranger. La sprl D est actionnaire à 100% de la sprl A qui à son tour est actionnaire à 100% de la société holding étrangère B qui détient les participations dans les sociétés d'exploitation. Il y a quelques années, les demandeurs ont vendu à la sprl A, une société propre, leur participation dans la société de holding étrangère B. Le financement de cet achat a eu lieu grâce à la remontée de dividendes provenant des sociétés d'exploitation.

Dans le cadre d'un management-buy-out, le couple va constituer une nouvelle société belge Belco qui ensemble avec les 3 sociétés holding personnelles du management (étrangers résidant en Belgique) va constituer une société étrangère. Belco va posséder 49% des actions et les 3 sociétés holding personnelles chacune 17%. Ensuite le couple vendra toutes les parts de la sprl D à la société étrangère. La sprl D possède d'importantes liquidités. A terme, le couple se retirera entièrement du groupe et Belco sera également vendue.

Il résulte des documents produits que le management n'est actif que dans la société d'exploitation et qu'ils sont intéressés par une reprise des actions. Leur intention est d'acquérir ensemble la majorité des actions de la société de holding étrangère B, directement ou indirectement.

Le SDA est d'avis que cette vente d'actions de la sprl D à une société dont on possède indirectement, via Belco, 49% des actions et où l'intention est de revendre à terme aussi les actions Belco, ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. D'autant plus que le management n'est pas intéressé par la sprl D ni par la sprl A et qu'en fin de compte ils ne sont désireux de reprendre que la société de holding étrangère B. Le couple souhaite vendre les actions de la sprl D, en ce compris les liquidités présentes, alors qu'il serait plus logique que la sprl A vende sa participation dans le holding étranger B (ou une partie de celle-ci). L'opération est clairement inspirée par des motifs fiscaux.



7.4.4.4 Cas 4

Les frères X et Y possèdent chacun une société holding, les sa X et sa Y. La sa X et la sa Y possèdent chacune 50% d'une société holding étrangère A, ainsi que d'importantes liquidités et placements financiers et une créance sur l'actionnaire respectif – personne physique. Il y a quelques années, les frères ont vendu leurs actions de la société holding étrangère A à leurs sociétés holding respectives X et Y. Ensuite les actions X et Y ont été apportées dans la sa X et dans la sa Y, et il a été procédé à la liquidation de X et de Y.

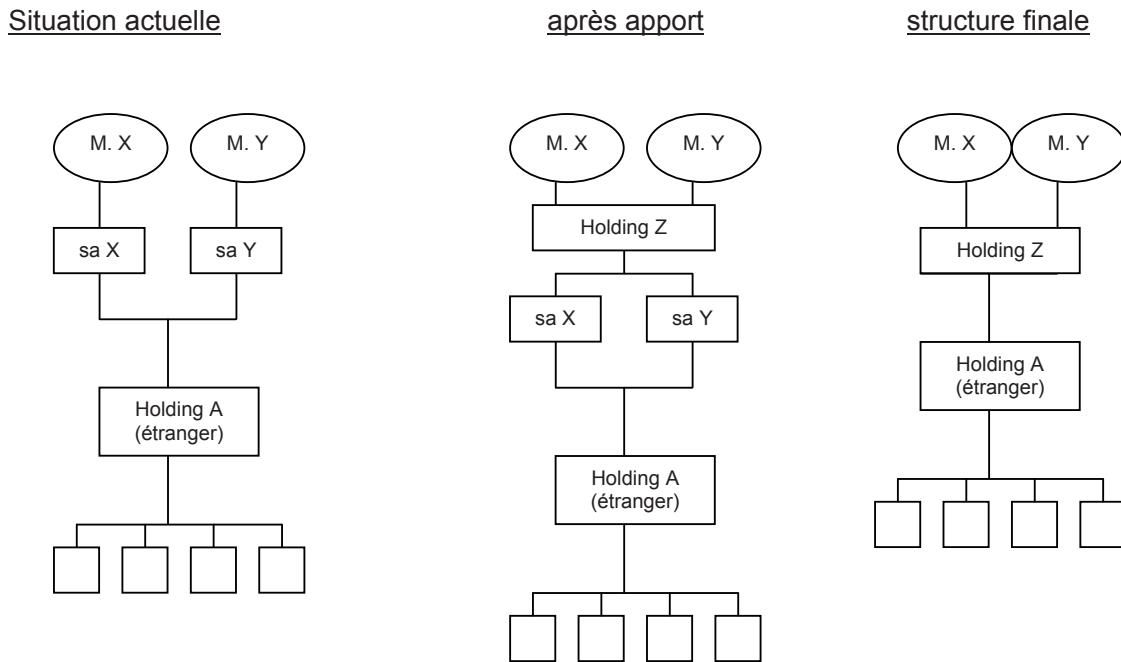
Les frères ont l'intention de ne plus travailler qu'avec un seul holding commun, et souhaitent apporter leurs actions de la sa X et de la sa Y dans un nouveau holding Z encore à constituer. Ensuite les sa X et Y seront liquidées.

Etant donné la motivation insuffisante de la raison pour laquelle il a été opté pour cette opération et eu égard à l'existence d'une alternative valable (fusion entre les sa X et Y), cette opération ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé.

Les étapes suivantes d'un nouveau plan ont ensuite été soumises:

- liquidation de la sa X et de la sa Y, dans laquelle le boni de liquidation inclut les actions A, outre un versement en cash, ainsi que les créances sur MM. X et Y. Le boni de liquidation serait soumis à un Pr M de 10%
- immédiatement suivie par l'apport par les deux frères de leurs actions A à la valeur de marché dans une nouvelle société holding à constituer.

En l'espèce, le SDA a jugé que les opérations successives (liquidation suivie par un apport) sont d'inspiration fiscale et ont pour but d'extraire les liquidités excédentaires des sociétés avec un Pr M de 10%, d'annuler les dettes des actionnaires – personnes physiques - et de créer un capital libéré important là où l'opération la plus logique consiste en une distribution des liquidités excédentaires sous forme de dividende (Pr M 25%) et une fusion de la sa X et de la sa Y. La possibilité d'application de l'article 344, § 1, CIR 92 ne peut en l'espèce être exclue.

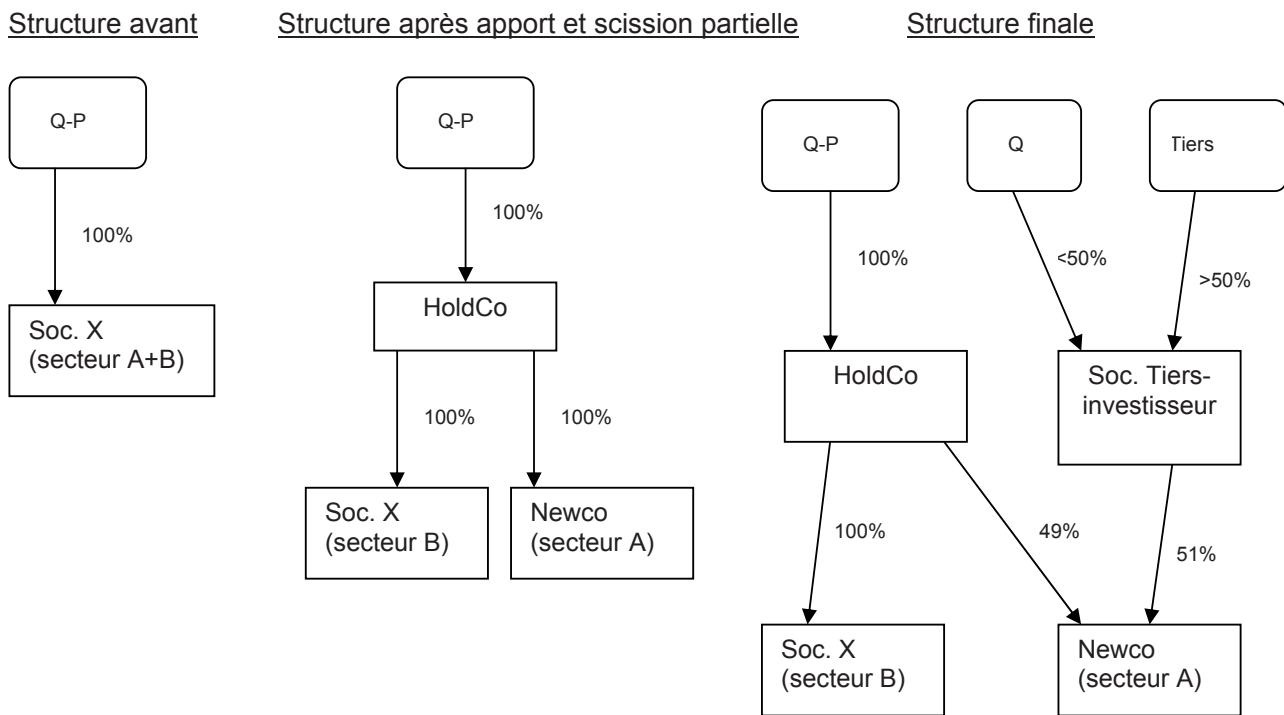


7.4.5 Le but recherché peut être atteint sans step-up ou avec un step-up limité

7.4.5.1 Cas 1

M. et Mme Q-P (demandeurs) souhaitent apporter leurs actions de la société X (active dans les secteurs A et B) à une nouvelle Holdco à constituer, et procéder ensuite à une scission partielle du secteur d'activité A en faveur d'une nouvelle Newco à constituer. La majorité des actions de la Newco (51%) serait ensuite vendue par la Holdco à un tiers investisseur (nouvelle société à constituer) dans laquelle M. Q devrait vraisemblablement détenir une participation minoritaire. Il y a quelques années, M. X a obtenu une décision anticipée favorable dont il résulte que la société entre en ligne de compte pour la déduction pour revenus de brevets (secteur d'activité B).

Après les opérations susmentionnées, la structure se composerait de la Holdco détenant 100% des actions de la société X (qui changerait de nom par après) et 49% des actions de la Newco (active dans le secteur A).



La demande vise à obtenir e.a. confirmation que les demandeurs ne seront pas imposés sur la plus-value lors de l'apport de leurs actions X à la Holdco sur base de l'article 90, 9°, premier tiret, CIR 92.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé des actions X à la Holdco, où e.a. la très haute valeur du secteur d'activité B sera exprimée dans le capital de la Holdco, ne peut être considéré comme gestion normale d'un patrimoine privé.

L'objectif poursuivi par les demandeurs, c.-à-d. l'adaptation de la structure du groupe pour permettre la croissance du secteur d'activité A tout en gardant le contrôle total sur le secteur d'activité B, peut tout aussi bien être atteint sans apport préalable des actions de X à la Holdco.

7.4.5.2 Cas 2

Apport par M. et Mme A-B de leurs parts de la sprl X qui est active dans le secteur Y dans une Newco à constituer. Les demandeurs ont des enfants (d'une vingtaine d'années) qui ne sont pas actifs dans l'entreprise. La sprl X ne distribue aucun dividende.

L'opération est inspirée par des motifs relevant des droits de succession mais l'intention n'est pas d'intégrer les actions de la Newco à court terme dans la planification successorale des demandeurs.

Les moyens financiers présents dans la sprl X consistent principalement en placements financiers qui ont été constitués au fil des années (environ 70% du total du bilan) et en un montant limité de liquidités (la société n'a besoin que de peu de liquidités pour son fonctionnement).

Les demandeurs défendent la thèse suivant laquelle les placements financiers ne constituent pas des moyens excédentaires pour la société. Leur intention expresse est de conserver l'entièreté du portefeuille, en tout cas à long terme, au sein de la société et

de ne pas le transférer vers leur patrimoine privé (par exemple via une distribution de dividendes en nature).

Le SDA est d'avis que, compte tenu de la motivation avancée, il n'y a aucune nécessité de recourir à l'apport envisagé. Dans la situation rencontrée l'objectif des demandeurs, c.-à-d. leur planification successorale, peut tout aussi bien être atteint au niveau de la société X.

Subsidiairement, le SDA est d'avis, de surcroît, que si une opération d'apport était à l'ordre du jour, les placements financiers présents dans la sprl X devraient bel et bien être considérés comme excédentaires.

7.4.5.3 Cas 3

Le demandeur possède les actions d'une société d'exploitation, la sa X, ainsi que celles d'une société de management, la sa Y. La sa X possède aussi le bâtiment industriel et a un certain nombre de bâtiments en usufruit (la nue-propriété est aux mains du demandeur). Par ailleurs, la sa X possède un montant important en placements financiers. La sa Y est également en possession d'un certain nombre de biens immeubles.

Le demandeur souhaite transformer sa structure sociétale en une structure d'actionnariat transparente consistant en une société holding encore à constituer détenant les sa X et Y. En même temps, il placerait la gestion des biens mobiliers (les placements financiers) dans le holding et celui des biens immeubles dans la sa Y.

Les opérations suivantes sont prévues:

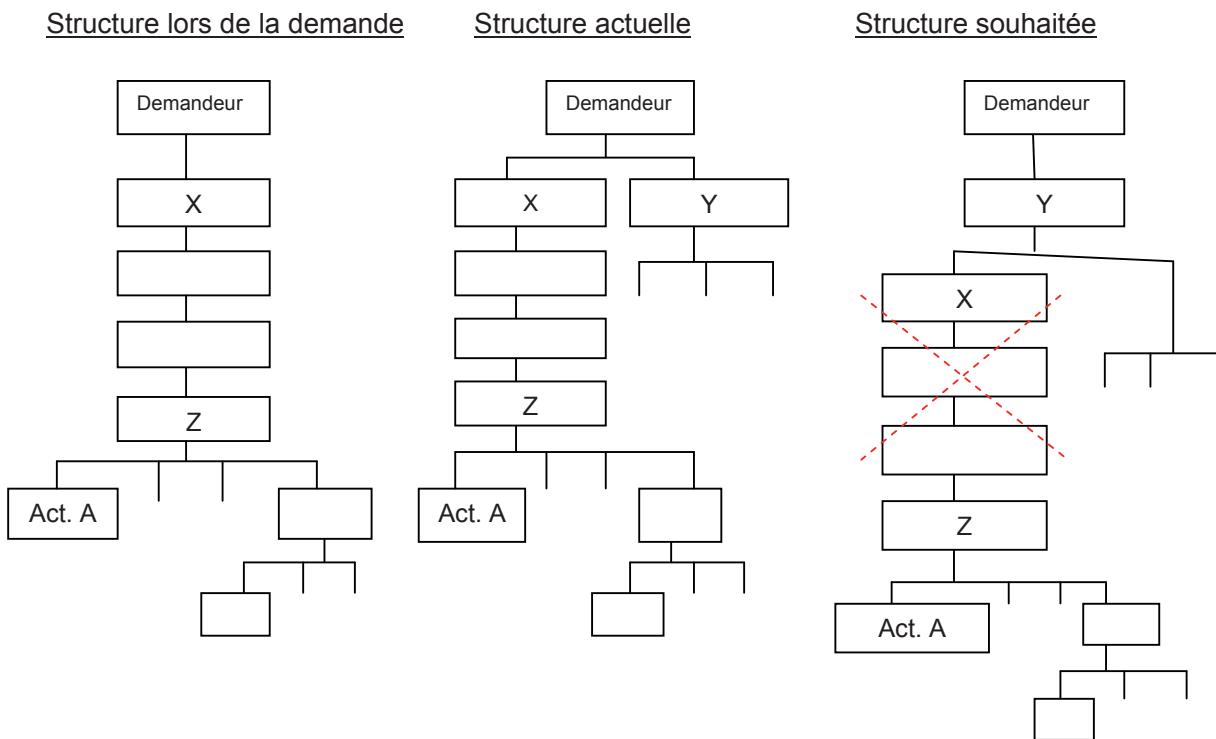
- constitution de la société holding
- apport de la sa X et de la sa Y
- scission partielle de la sa X dans laquelle le bien immeuble serait transféré à la sa Y et les placements financiers au holding.

Le SDA est d'avis que la structure finale envisagée peut en l'espèce être obtenue en exécutant la scission partielle de la sa X avant l'apport des actions dans le holding. Un capital libéré supérieur résulterait de l'opération proposée. La seule motivation avancée pour modifier l'ordre des opérations est d'ordre fiscal.

7.4.5.4 Cas 4

Apport par le demandeur des actions de la société luxembourgeoise X à la société belge récemment constituée Y. Plusieurs sous-holdings étrangères se trouvent dans la structure du groupe (voir schéma), et ont été créées il y a quelques années principalement pour des raisons fiscales. Elles seraient liquidées dès que possible, en même temps que la société X.

Le groupe exerce une importante activité d'exploitation qui est logée au sein du holding étranger Z (la société mère d'un groupe de plusieurs sous-holdings et sociétés filles). Additionnellement, le demandeur souhaite développer une activité A totalement nouvelle au départ de la Belgique. Une acquisition a déjà été faite à cet égard mais par manque d'une structure belge à ce moment, les actions ont été rangées dans la structure étrangère. Quelque temps par après, des investissements complémentaires ont été effectués en rapport avec la nouvelle activité A (achat de participations) au départ de la nouvelle société belge Y, qui ont été financés par un emprunt souscrit auprès de Z.



La société Y s'occuperait au début de la gestion, du soutien, de la direction générale, etc. des sociétés qui sont actives dans le nouveau secteur A, mais, à terme, interviendrait vraisemblablement aussi pour les autres sociétés du groupe.

Les motifs de l'apport envisagé sont la planification successorale, la création d'opportunités d'investir en Belgique et la « belgicisation » du groupe.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne constitue pas une nécessité pour d'atteindre les objectifs poursuivis, susmentionnés. La planification successorale souhaitée aurait aussi pu avoir lieu au départ de la structure telle qu'elle existait au moment de la demande, et en ce qui concerne la « belgicisation » du groupe on aurait pu déplacer le siège du holding faîtier luxembourgeois. De plus, la nouvelle activité A aurait pu (continuer à) être développée au départ de la structure existante au lieu de constituer pour cela une nouvelle société belge (Y) qui devait faire appel aux moyens de Z pour effectuer ses acquisitions.

Il est par ailleurs observé qu'il semble peu logique d'apporter la structure holding sur holding étrangère, dans laquelle est logée une très importante activité d'exploitation, à une nouvelle société belge (en l'espèce constituée peu après la demande) qui (au début) ne fonctionnerait qu'en tant que holding pour les sociétés actives dans le nouveau secteur.

L'apport projeté de l'ensemble du groupe luxembourgeois à une société belge, avec création d'un capital plus que conséquent, apparaît avant tout inspiré fiscalement.

7.4.6 Holding sur holding

Apport par M. A des actions qu'il détient dans la sprl X, et par Mme B (épouse de A) des actions qu'elle détient dans la sprl Y, à une nouvelle société holding à constituer Holdco.

La sprl X a été constituée il y a quelques années par l'apport des actions de la sa Z. La sprl X est une société holding active dont les actions font partie du patrimoine propre de M. A à 100% en pleine propriété. La sprl X possède pour le moment des participations à 100% dans plusieurs sociétés liées, toutes actives dans le même secteur. Elle possède

encore aussi des participations à 50% dans quelques sociétés dont les 50% restants des actions appartiennent à la sprl Y.

Pour information, il est signalé que lors de l'apport des actions de la sa Z dans la sprl X, un important capital libéré a été constitué dont un montant considérable a été remboursé quelques années plus tard via une réduction de capital.

La sprl Y qui a été constituée il y a quelques années exerce certaines opérations pour le groupe de M. A et détient des participations à 50% dans quelques sociétés (voir ci-avant). Les actions de la sprl Y sont détenues à 100% par Mme B.

Les époux souhaitent maintenant centraliser leurs actions dans un seul holding familial (société en commandite par actions) afin e.a. de préparer la transmission du groupe à leurs enfants (non actifs au sein du groupe).

Interrogés quant à la création des 2 holdings, il a été renvoyé à des considérations familiales où le patrimoine du père de M. A a été transmis à un holding appartenant au patrimoine propre du fils de telle sorte qu'il n'y ait pas de mélange avec le patrimoine de la belle-fille. Maintenant que les demandeurs ne considèrent plus nécessaire de séparer strictement leurs patrimoines, ils désirent les rassembler dans un seul holding familial par le biais d'un apport.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. En effet, le résultat recherché pouvait aussi bien être atteint en fusionnant les holdings existants plutôt que de constituer un nouvel holding.

7.4.7 Motivation non convaincante

7.4.7.1 Cas 1

Apport par 3 demandeurs familiaux de leurs actions (chacun 1/3) dans les sociétés d'exploitation X et Y à leur société de management respective qui deviendrait dès lors leur holding personnel.

L'apport envisagé est exclusivement inspiré par une sortie éventuelle à long terme de l'un des trois demandeurs. Il n'est pas question de planification successorale.

Le SDA est d'avis qu'étant donné que la sortie de l'un des demandeurs n'est pas concrète, l'apport envisagé ne peut être considéré comme une gestion normale d'un patrimoine privé.

7.4.7.2 Cas 2

Apport par M. A et son épouse de leurs actions de la société Y, société de consultance dont M. A est le gérant, à une Newco encore à constituer. La société Y exerce un mandat de CEO dans la société cotée en bourse Z et est désignée comme administrateur dans cette société. De plus, Y possède d'importants montants en placements financiers et trois appartements, dont 2 ont été acquis très récemment par la société.

La raison invoquée pour l'apport envisagé est que le demandeur souhaite isoler à l'avenir le patrimoine accumulé dans la société Y de telle manière qu'il ne soit plus soumis au risque d'entreprise, plus particulièrement la responsabilité d'administrateur. Ceci pourrait se faire en distribuant ce patrimoine sous forme de dividende à la Newco, qui fonctionnerait à l'avenir comme véhicule d'investissement. M. A souhaite par ailleurs impliquer davantage sa femme et ses enfants dans le patrimoine amassé, et la structure obtenue permettrait à M. A d'entamer sa planification successorale.

Le SDA est d'avis que l'apport envisagé ne cadre pas avec la gestion normale d'un patrimoine privé. L'activité de Y, c.-à-d. l'exercice du mandat de CEO/administrateur dans la société Z, est liée à la personne et limitée dans le temps. De plus, de nouveaux

biens immeubles ont encore été acquis très récemment par Y, ce par quoi le demandeur a donc lui-même opté pour l'exposition de cet investissement au risque lié à la responsabilité d'administrateur. Si le risque en la matière était tellement important, on peut penser que le demandeur aurait procédé d'une autre manière pour l'acquisition de ce bien immeuble.

7.4.8 Opération à la suite d'une précédente opération qui n'a pas été approuvée par le SDA mais qui a quand même été effectuée

Apport en nature, par MM. A, B (fils de A) et C (un tiers actif au sein du groupe), de leurs actions de la société holding X et de la société d'exploitation Y, à une nouvelle société holding à constituer par chacun d'eux : Holding A sprl, Holding B sprl et Holding C sprl. X possède depuis quelques années (voir ci-après) les actions de la société d'exploitation L qui, à son tour, possède les actions de la société d'exploitation K.

Une décision est demandée au sujet de la vente par M. D (le frère de A) de ses actions X et Y aux holdings à constituer susmentionnés. Il souhaite se retirer du groupe. M. A compte également se retirer à court terme mais souhaite néanmoins constituer d'abord un holding au moyen de l'apport de ses actions X et Y.

Tout d'abord, il a lieu d'observer que déjà dans le passé une opération avait été soumise au SDA et qu'elle avait été jugée négativement. Cela concernait la vente par les frères A, D, E et F de leur intérêt minoritaire (chacun 25%) dans la société d'exploitation sa K à la société d'exploitation L. Au même moment, les actions de L (en possession de 2 sociétés actionnaires du groupe) seraient vendues à un nouveau holding à constituer X. Dans ce holding, les frères A et D posséderaient ensemble une participation de 49% (respectivement 24% et 25%) et le fils B et un tiers, M. C, ensemble 51% (respectivement 27% et 24%). M. A serait nommé gérant dans le nouveau holding.

Il résulte de la nouvelle demande que l'opération susmentionnée a quand même été effectuée, de sorte que dans la structure actuelle les actions L (avec la fille sous-jacente K) sont détenues par le holding X, dont les demandeurs A, B, C et D sont actionnaires. Quelque temps plus tard les mêmes actionnaires ont constitué personnellement (et non pas via le holding X) un nouvelle société-fille, Y (encore en phase de démarrage).

Le SDA observe que les opérations prévues actuellement doivent être regardées dans le contexte de l'ensemble des opérations qui ont eu lieu au cours des dernières années. Tenant compte de cela et eu égard également au manque de motivation au sujet de l'apport envisagé par M. A de ses actions X et Y dans un nouveau holding à constituer, le SDA ne peut rendre un avis favorable sur l'ensemble des opérations présentées. La transition vers la jeune génération, à savoir MM. B et C, ainsi que le SDA l'avait déjà observé à l'époque et communiqué aux demandeurs, aurait déjà pu être préparée à l'occasion de la constitution du holding X (à la constitution de X par MM. B et C, cette société aurait pu procéder en temps utile au rachat de l'ancienne génération).

Le conseiller est revenu par la suite avec quelques alternatives. Celles-ci n'ont pas davantage été acceptées par le SDA car il en résultait clairement que l'intention de M. A était d'exprimer la valeur de ses actions X et Y dans un nouveau holding à constituer.

7.4.9 Valorisation

Le demandeur possède des actions de deux sociétés d'exploitation. Il souhaite apporter ces sociétés à un nouveau holding belge à constituer, dans le cadre d'une centralisation des actions, d'un renforcement des moyens propres et d'une planification successorale (à moyen terme).

Un rapport de valorisation a été produit. Dans celui-ci, seule une méthode a été utilisée, à savoir la valorisation sur base du « discounted cash flow ». Il n'est par conséquent tenu compte que des flux financiers futurs. La valorisation sur base des fonds propres

n'a pas été retenue car elle n'a pas été jugée représentative (une des deux sociétés a été constituée très récemment).

Cette valorisation n'a pas été acceptée par le SDA étant donné qu'elle ne se base que sur une seule méthode et qu'il apparaît de surcroît que le contrat de services n'a pas été conclu avec la société mais avec l'actionnaire-personne physique, que le contrat ne court encore que pour une durée de 5 ans et qu'il peut être rompu unilatéralement par le donneur d'ordre sans indemnité. Par conséquent, une valorisation sur base d'une seule méthode de rendement ne peut pas être acceptée.

7.4.10 Apport d'actions – Réduction de capital après trois ans

Une décision favorable avait été rendue en 2007 concernant l'apport, par les trois frères demandeurs, de leur participation respective dans la branche opérationnelle du groupe, à leur holding propre respectif. Des plus-values d'apport très importantes ont été dégagées à l'occasion.

Outre la transmission à la génération suivante, une des justifications avancées pour la création de ces trois nouveaux holdings consistait notamment dans le développement de nouvelles activités propres à chaque branche familiale au sein de leur propre holding.

En 2013, une nouvelle demande de décision anticipée fut introduite, concernant cette fois la restructuration du pilier immobilier: les mêmes demandeurs souhaitaient dès lors apporter leur participation respective dans la branche immobilière du groupe, aux trois holdings propres constitués en 2007.

A la lecture des comptes annuels des trois holdings, il est apparu que, un peu plus de trois ans après l'apport de la branche opérationnelle, de très importantes réductions de capital avaient été opérées dans les trois holdings, par remboursement effectif en numéraire aux associés (les trois demandeurs). Ces réductions de capital ont été rendues possibles partiellement grâce à une remontée de dividendes exceptionnels et pour le solde par recours à l'emprunt bancaire. Le remboursement de l'emprunt bancaire nécessitera encore des remontées de dividendes en 2014 et peut-être au-delà.

Les remboursements de capital se sont faits au détriment de la bonne santé financière du groupe et de ses filiales mises aussi à contribution. Non seulement, le groupe s'est privé d'éventuels moyens, mais il s'est endetté. Finalement, les motivations concernant les investissements par branche familiale ont surtout permis de réaliser des plus-values internes d'apport et de dégager du capital libéré. Dans ces conditions, une nouvelle décision favorable ne peut pas être accordée.

7.4.11 Vente d'actions

7.4.11.1 Cas 1

Les parents sont actionnaires à 100 % d'une holding belge A qui détient elle-même 100 % des parts d'une société immobilière de droit européen B. La structure a été mise en place via un quasi-apport (vente partielle), il y a moins de 10 ans. Le prix de vente a été payé via remontées de dividendes.

Les époux envisagent de faire une donation à leurs enfants des parts de la holding belge A. De suite, les enfants constitueront une Newco belge C par apport d'une partie infime des actions A. La Newco C procèderait alors à l'acquisition du solde (99 %) des actions A. La dette serait inscrite en compte-courant au passif de C et sera remboursée grâce à des remontées de dividendes.

La motivation avancée pour justifier l'opération de vente est peu convaincante.

L'opération a été refusée pour plusieurs raisons : importante plus-value interne récemment réalisée, absence de motivation autre que fiscale convaincante, création

d'une seconde holding au-dessus de la première avec un second step-up fiscal, sorties rapides de cash en exemption d'impôt.

7.4.11.2 Cas 2

Vente de l'opérationnelle, par les parents, à une société en commandite par actions (SCA) Newco que leurs deux enfants constitueront en tant que commanditaires, et dont les parents seront nommés gérants statutaires.

Le prix sera, pour partie (30%) converti en rente viagère réversible. La créance représentant le solde du prix de vente fera immédiatement l'objet d'une donation aux deux enfants, et sera, pour partie, apurée en deux ans et, pour partie, convertie en augmentation de capital de Newco.

Les paiements relatifs à la rente viagère et au remboursement partiel de la créance entraîneront une remontée de cash importante vers les personnes physiques en un cours laps de temps (deux ans). Cette constatation est en contradiction avec les projets de développement du Groupe évoqués pour justifier l'opération.

Finalement, d'importantes liquidités constituées antérieurement sont présentes au sein de l'opérationnelle qui n'a jamais distribué de dividendes.

7.4.12 Apport et vente d'actions

Suite au récent décès du papa, et au premier partage successoral qui s'en est suivi, deux des trois enfants ont reçu en héritage le groupe familial, à charge de payer sa part au troisième enfant, non impliqué dans le groupe.

Les deux enfants impliqués dans la continuation envisagent de constituer une Newco à laquelle ils vendraient une partie importante de leurs participations et en apporteraient le solde. Le prix de vente résultant de la partie vente servirait à financer le paiement de la soultre au frère sortant.

Il a tout d'abord été constaté que des plus-values internes avaient déjà été réalisées dans un passé proche et qu'une réduction de capital s'en était suivie. Ensuite, il est apparu qu'une partie de la soultre avait déjà été payée par les demandeurs, et que le nombre d'actions à vendre par les demandeurs à Newco devait être réduit en conséquence.

La valeur du groupe retenue pour déclaration de succession n'a pas été communiquée au SDA, d'où l'absence de comparable qui serait venu corroborer le rapport d'évaluation du groupe au moment des opérations projetées d'apport/vente.

Finalement, le SDA a constaté la présence d'importantes liquidités dans le groupe ; ces liquidités n'ont pas été justifiées.

7.5 C.D. – Avantage anormal ou bénévole et Frais professionnels

Description de la situation

La demande concerne l'absence d'avantage anormal ou bénévole tel que mentionné dans les articles 26,79 et 207 §2 CIR 92, et la déduction comme dépense professionnelle au sens de l'article 49 CIR 92 suite à l'abandon de créance dans le cadre de la liquidation des entreprises.

Opération projetée

Les entreprises belges A, B, C, D, E et F souhaitent s'acquitter définitivement de leurs créances respectives dans le cadre de leur liquidation.

Les sociétés étrangères G et I du groupe n'abandonneront pas totalement leurs créances sur toutes les entreprises belges .Elles abandonneront leurs créances au maximum à concurrence des pertes fiscales reportables au moment de la liquidation. Vu que les dettes dans trois sociétés (A, B et E) dépassent le montant des pertes fiscales reportables, un abandon total de la dette pourrait donner lieu à un résultat fiscal imposable ce qui conduirait à une dette d'impôt et rendrait la faillite inévitable.

A, B, C, D, E, et F ont toutes des fonds propres négatifs et un montant considérable de pertes fiscales reportables.

En liquidant ces sociétés, monsieur X souhaite uniquement mettre fin définitivement et de façon ordonnée au groupe qui depuis des années n'a plus d'activité – jamais depuis le début de l'activité en Belgique – sans que cela ne porte atteinte à sa réputation commerciale et financière vis-à-vis de ses partenaires commerciaux.

K et L toutes les deux établies à l'étranger seront aussi dissoutes et liquidées après la liquidation des entreprises sous jacentes. Monsieur X est administrateur dans K. K n'a pas d'actionnaires et existe en tant que patrimoine affecté distinct.

Il a été expliqué que K procède sur des bases régulières au financement du groupe via A.

Toutes les actions du groupe sont la propriété de K. La société étrangère J ne fait pas partie du groupe. Jusque fin de l'année N Monsieur X était CEO de J. Ceci est la raison pour laquelle cette société possède aussi des créances sur les sociétés belges concernées. I est aussi une société absorbée par K mais ne fait pas partie du groupe. Lorsque K est devenu actionnaire du groupe, les sociétés avaient déjà des fonds propres négatifs. Lors de la reprise, monsieur X avait l'intention de réaliser des projets en Belgique. Ces projets auraient été financés par J dans laquelle Monsieur X était CEO.

Lors de la reprise, Monsieur X a décidé en premier de déplacer en Belgique le siège social des sociétés A, B, C et E étant donné que c'était l'intention de réaliser des projets en Belgique. Durant cette période c.-à-d. à partir du changement des sièges sociaux jusqu'à l'année N, on n'a pas identifié des opportunités intéressantes et le marché belge n'a pas été suffisamment prospecté. Etant donné que Monsieur X a quitté fin de l'année N la société J, le conseil d'administration de J a décidé de ne pas accorder de financement pour les projets. Vu le manque des moyens de financement nécessaires, il n'y avait pas d'autre possibilité que de stopper les activités. Dans ce contexte monsieur X a opté de liquider les sociétés. De fait, il n'y a jamais eu d'activité en Belgique.

Il n'existe pas de conventions écrites concernant les dettes et créances entre sociétés.

Position du SDA

La motivation des demandeurs (nommément A, B, C, D, E, et F) ne démontre pas que les divers abandons de créances par A, B, D, E, F, G, I, et K sont faits dans l'intention d'apporter de l'aide aux sociétés en difficulté du groupe (nommément à A, B, C, D, E et F) en particulier l'aide qui est apportée pour maintenir la réputation commerciale et financière. Il n'a pas été démontré que la faillite des entreprises belges concernées aurait un impact sur la réputation commerciale et financière et sur la solvabilité et le chiffre d'affaires des autres sociétés du groupe. Au vu des éléments suivants, le SDA décide négativement :

- (i) non seulement les sociétés du groupe en difficulté, à savoir les demandeurs A, B, C, D, E, et F seront liquidées, mais la totalité du groupe sera liquidé, à l'exception de M qui sera vendue ;
- (ii) les sociétés du groupe qui procèdent à un abandon de créance ne le font pas pour maintenir leur propre réputation commerciale et financière vu qu'elles seront également liquidées ;

- (iii) de plus A, B, D, E et F procèdent à un abandon de créance alors que leurs fonds propres sont négatifs ;
- (iv) F procède à un abandon de créance par rapport à D (qui est sa tante) ;
- (v) selon les indications données par les demandeurs concernant les créances qui seront abandonnées, il ressort que A, B, et E abandonnent des créances alors qu'ils ne parviennent pas eux-mêmes à ce que leurs dettes soient abandonnées et auront par conséquent encore des dettes ouvertes en phase de liquidation;
- (vi) A, B, C et E avaient déjà des dettes avant de venir s'installer en Belgique ;
- (vii) lorsque K est devenu actionnaire du groupe, les entreprises avaient déjà des fonds propres négatifs;
- (viii) depuis la reprise aucune activité n'a été constatée en Belgique auprès des sociétés concernées. Il a été confirmé qu'aucune activité n'a jamais eu lieu en Belgique ;
- (ix) il a également été établi que les deux sociétés érigées en Belgique – D et F - étaient suffisamment capitalisées, bien qu'il soit toujours aussi question de fonds propres négatifs. En d'autres mots : ces sociétés avaient déjà des fonds propres négatifs au moment où K est devenu actionnaire du groupe ;
- (x) A la demande de communiquer les rapports dans le cadre de l'article 332 (pour les SPRL)/ 663 (pour les SA) du code des sociétés, A, B, C , D, E et F ont transmis au SDA les rapports concernant l'année comptable xxxx. De ces rapports, il ressort que les administrateurs/le conseil d'administration proposent à chaque fois dans leur rapport extraordinaire d'examiner la possibilité de laisser la société réaliser des activités suffisamment bénéficiaires et où l'assemblée générale extraordinaire décide de ne pas liquider la société et de continuer les activités.

En l'espèce, les dépenses des créances abandonnées ne sont pas faites ou supportées pour conserver ou obtenir des revenus imposables étant donné que les sociétés qui abandonnent leurs créances seront-elles-mêmes liquidées.

Il faut remarquer que Messieurs X et Y ne sont pas demandeurs et ne font pas abandon de créance. Monsieur X est dirigeant dans D et F et gérant dans A, B, C et E. De plus, il n'est pas actionnaire d'une société du groupe et non plus dans d'autres sociétés belges. L'avantage économique dans le chef de X est qu'il conserve une bonne réputation comme gérant. Monsieur Y est gérant dans A, B, C, et E. Une faillite pourrait porter atteinte à sa réputation professionnelle et signifier une augmentation des primes d'assurances de responsabilité professionnelle.

C'est pourquoi les abandons définitifs de créances constituent au sens des articles 79 et 207, §2 CIR 92 un avantage anormal ou bénévole reçu par A, B, C, D, E et F, et au sens de l'article 26 CIR 92 un avantage anormal ou bénévole accordé par A,B,D,E et F.

Etant donné que les abandons de créances ne sont pas faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels, ces abandons ne peuvent dès lors être considérés comme une dépense professionnelle fiscalement déductible dans le chef de A, B, D, E & F au sens de l'article 49 CIR 92.

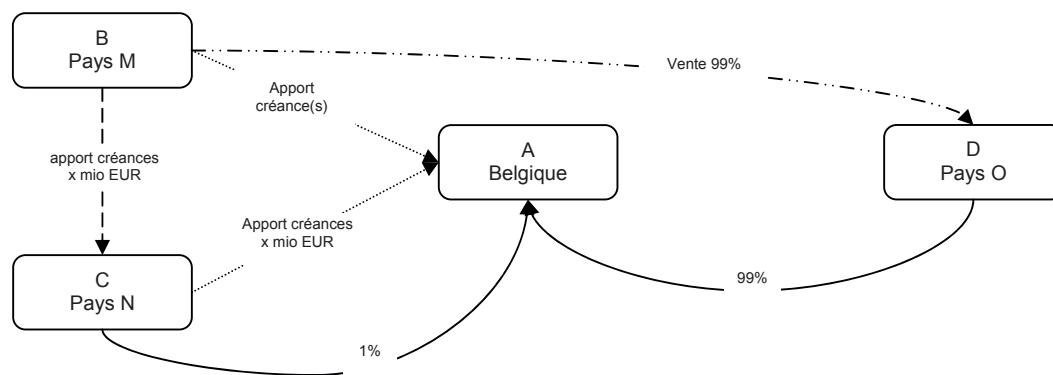
7.6 C.D. – Avantage anormaux et bénévoles, société résidente, et déduction pour capital à risque

Description succincte

La société A souhaitait obtenir confirmation qu'elle est une société belge soumise à l'impôt des sociétés conformément à l'article 2, § 1, 5°, b) CIR92 et à l'article 179 CIR92, qu'elle peut revendiquer la déduction pour capital à risque visée aux articles 205bis-205novies CIR92, et qu'aucune correction ne doit être faite pour un investissement

passif. De plus, la société A souhaitait confirmation qu'elle ne reçoit aucun avantage anormal ou bénéfique à l'occasion de l'apport des créances dans son capital, au sens des articles 79 et 207, second alinéa CIR92, que la manière selon laquelle est déterminé le pourcentage d'intérêts relatif aux prêts à consentir par elle ne donnent pas lieu à l'octroi ou l'obtention d'un avantage anormal ou bénéfique au sens des articles 26, 79, 185 § 2 et 207, second alinéa CIR92, et que la structure de financement répond à des motifs autres que l'évitement de l'impôt sur les revenus au sens de l'article 344 § 1 CIR92.

Schéma



Opération envisagée

Le groupe veut centraliser en Belgique le financement intragroupe à long terme pour le Pays M. Une partie de financement à court terme sera converti en financement à long terme et les créances à long terme existantes seront divisées artificiellement, à la suite de quoi les créances seront apportées à une société belge A encore à constituer (une « NID company »). Toutes les transactions s'opéreront en EUR, ce qui implique que les créances exprimées dans la devise du pays M seront converties en EUR.

La société A consentira des prêts à des sociétés du groupe établies dans le pays M, gèrera et suivra le portefeuille à long terme du pays M, déterminera les taux d'intérêts applicables, suivra le marché monétaire et pratiquera le cash management.

La société B du groupe établie dans le pays M convertit le financement à court terme en financement à long terme et convertit les créances à long terme existantes.

B capitalise la société C nouvellement constituée dans le pays N. C a été constitué pour les besoins du pays M.

B et C transfèrent tous les financements à long terme (x milliards) à A, à la valeur nominale.

B vend son intérêt de 99% à la société D établie dans le pays O.

Point de vue du SDA

Après analyse par le SDA, il est apparu qu'un certain nombre de données étaient manquantes et qu'il y avait certains problèmes.

Il y avait notamment encore un manque de clarté quant à la manière selon laquelle le capital est constitué et quant à l'organisation de la structure à implémenter. Il n'a pas été donné suite au questionnement relatif à la vente par B à D de la participation de 99% dans A.

B émet des obligations : auprès de qui, à quels taux d'intérêts et à quelles dates ?

On ne sait pas si d'autres entités du groupe émettent également des obligations. On ne précise pas non plus si d'autres membres du groupe contractent aussi des financements externes.

La dernière émission d'obligations du groupe a eu lieu à un taux d'intérêts de x %. Des questions se posent quant à la rationalité économique si des prêts intra-groupe doivent être consentis à environ un quart de x %.

Les créances à apporter ne sont pas conformes au marché, d'après le SDA au vu des éléments suivants :

- (i) seul le preneur peut résilier la convention;
- (ii) le délai de dédit est de 3 jours;
- (iii) aucune indemnité de remplacement n'est prévue;
- (iv) aucune restriction n'est prévue dans les contrats (par exemple que la société mère ne peut excéder un certain pourcentage de dettes ou ne peut conclure d'autres financements sans accord de A. Il s'agit de restrictions très usitées actuellement dans les prêts accordés par les institutions financières).

Il y a tant de corrections à apporter dans la détermination du taux d'intérêts que, selon le SDA, il n'est plus question d'un CUP.

Il y a un manque de substance.

Le rendement net sur fonds propres de A est si bas que l'on peut se demander quel actionnaire pourrait s'estimer satisfait d'un tel rendement face aux risques liés à un financement de x milliards d'EUR.

Avant d'être apportées, les créances sont converties de la monnaie du pays M vers l'EUR. A va alors accorder un prêt en EUR à des sociétés du groupe établies dans le pays M qui vont convertir à nouveau les EUR dans la monnaie du pays M. La question quant à la rationalité économique peut à nouveau être posée ici.

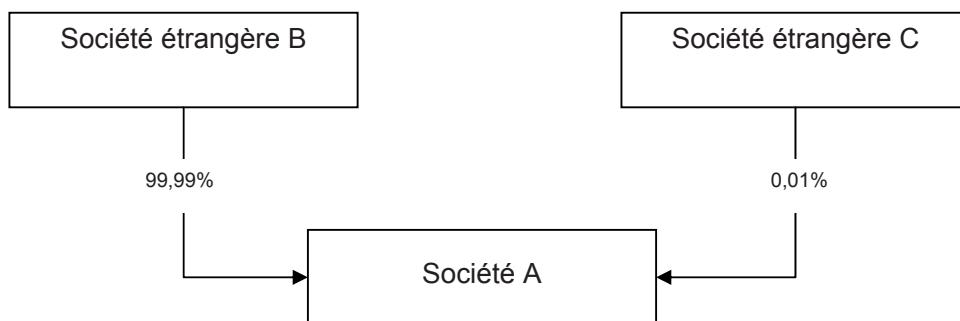
Une liste de questions a été transmise au demandeur afin d'éclaircir les points obscurs. Le demandeur a invité le SDA à clôturer le dossier.

7.7 C.D. - Avantage anormal et bénévole, Capital libéré et déduction pour capital à risque

Description succincte

Le demandeur souhaitait obtenir confirmation que l'apport d'espèces dans la société existante A afin de la transformer en une société de financement constitue du capital libéré au sens de l'article 184 CIR92 ainsi que du capital au sens de l'article 205ter, § 1 CIR92 sur lequel la déduction pour capital à risque peut être appliquée, n'est pas considéré comme un avantage anormal ou bénévole reçu, au sens des articles 79 et 207, second alinéa CIR92, et que le taux d'intérêts que la société A appliquera sur les prêts qu'elle accordera est en accord avec le principe de pleine concurrence visé à l'article 185 § 2 CIR92 et ne donnera pas lieu à l'octroi ou l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26, 79 et 207, second alinéa CIR92. De plus, le demandeur souhaitait obtenir confirmation que la déduction des pertes reportées, les déductions reportées pour investissements et autres déductions futures des bénéfices tirés de l'activité envisagée ne pourront pas être refusées sur base de l'article 344 § 1 CIR92 et qu'il n'est pas question d'un changement de contrôle tel que visé à l'article 207, troisième alinéa CIR92.

Schéma



Anciennement: société d'exploitation
Intention pour l'avenir: activité de financement

Opération envisagée

En raison de la crise économique et financière, l'activité de la société A ne consiste plus ces dernières années qu'à satisfaire à ses obligations de garantie.

Le groupe a pris la décision de principe de centraliser davantage ses opérations de financement, qui sont actuellement coordonnées depuis l'étranger, et de les placer au sein de la société belge du groupe existante A. Pour ce faire, la société devra modifier l'objet social décrit dans ses statuts.

Dans une première phase, la société mère étrangère B procèderait à une augmentation de capital en espèces dans A afin de permettre le démarrage des activités de financement. Ce versement aura lieu entièrement au moyen de fonds propres.

Les prêts consistent principalement en des prêts inter-company qui sont accordés sans garantie par la société prêteuse.

Les prêts seront consentis à court terme, avec un délai de remboursement de 1 à 12 mois.

Pour son intervention en tant que société de financement, A appliquera un spread afin de couvrir les frais de fonctionnement et les frais de couverture, augmenté de x points de base au dessus du taux auquel emprunte le groupe et en particulier la société-mère étrangère.

Le taux auquel emprunte la société-mère étrangère fluctue avec le taux du marché.

La société A a d'importantes pertes fiscales reportées et des déductions reportées pour investissements tout aussi importantes.

La centralisation renforcée et la professionnalisation des activités de financement interne devraient apporter au groupe plus d'efficience et engendrer des économies d'échelle, tout en veillant à un meilleur accès aux marchés financiers, avec un coût de financement inférieur à la clé.

Point de vue du SDA

Etant donné qu'il y a déjà actuellement une centralisation des activités de financement interne au sein d'une société étrangère du groupe, il est plutôt question ici de glissement des activités de financement interne du groupe vers une société du groupe disposant d'importantes pertes reportées et d'importantes déductions reportées pour investissements. Dès lors, l'opération semble uniquement motivée par des considérations fiscales.

Le SDA n'a pas pu accepter l'opération parce que le demandeur n'a pas pu avancer de motifs autres que fiscaux.

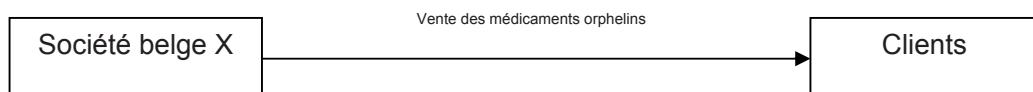
7.8 C.D. - Déduction pour Brevets

7.8.1 Cas 1

Aperçu de la situation

Une firme pharmaceutique vend des médicaments orphelins et des médicaments à usage pédiatrique qu'elle a développés elle-même.

Schéma ou organigramme



Opération présentée

La question a été posée de savoir si les médicaments orphelins protégés et les médicaments à usage pédiatrique protégés peuvent bénéficier de la déduction pour revenus de brevet telle que définie aux articles 205/1 et suivants, vu que les critères de protection ont des caractéristiques semblables à celles d'un brevet.

Position du SDA

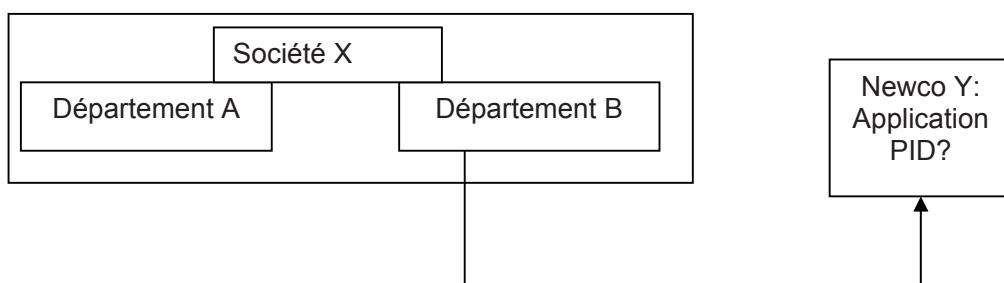
Le SDA a estimé que les articles 205/1 et suivants s'appliquent restrictivement aux brevets, certificats complémentaires de protection et licences sur brevets. Par conséquent, les médicaments orphelins protégés et les médicaments à usage pédiatrique protégés ne sont pas éligibles pour la déduction pour revenus de brevets.

7.8.2 Cas 2

Aperçu de la situation

La Société X souhaite loger une branche d'activité dans une société distincte Y afin d'attirer tirer des investisseurs supplémentaires dans cette entité. Par cette opération, le brevet développé en propre (accordé en 2010-2011) serait ainsi transféré à la nouvelle entité.

Schéma



Opération présentée

La technologie de la branche d'activité B est protégée par des brevets récents qui sont également uniques au produit (c'est-à-dire pas d'utilisation dans d'autres activités de l'entreprise). X peut donc être éligible pour la déduction pour revenus de brevets au sens

des articles 205/1 et 205/2 du CIR92, en ce qui concerne les redevances incluses dans les ventes de produits comprenant la technologie de la branche B.

La question est maintenant de savoir si, en raison de l'apport de la branche B à NewCo, cela aura oui ou non un impact sur la déduction de brevet. En d'autres termes, doit-on considérer l'apport, du point de vue de NewCo, comme «acquisition de tiers». Cela pourrait avoir pour conséquence que la base de calcul doit, le cas échéant, être diminuée conformément à l'article 205/3 CIR92, du prix d'acquisition ou de ce qu'aurait dû être le prix d'acquisition.

Position du SDA

Le SDA a estimé que la lecture littérale du texte de loi, des FAQ, du ComIR et de l'exposé des motifs indique qu'avec l'apport d'une branche d'activité, la condition que «le brevet doit être entièrement ou partiellement développé dans un centre de recherche qui constitue une division d'entreprise ou une branche d'activité» n'est pas remplie par l'entreprise bénéficiaire de l'apport. Par conséquent, celle-ci n'a pas droit à la déduction pour revenus de brevets à moins qu'elle n'améliore elle-même les produits ou procédés brevetés.

7.9 C.D. – Avantage de toute nature véhicule – article 36 CIR 92

La demande visait à obtenir confirmation qu'aucun avantage de toute nature ne devait être retenu dans le chef de Mme X, tel que visé aux articles 32 et 36 CIR 92, pour l'utilisation de la voiture break mise à disposition par la sa X.

X est pharmacienne et gérante de la sa X. Cette société exploite une pharmacie et est établie à la même adresse que Mme X. Suivant le demandeur il n'y a donc pas de déplacement domicile-lieu de travail.

Pour les déplacements d'ordre privé, X fait usage d'une autre voiture immatriculée à son nom.

Le break est utilisé pour les livraisons quotidiennes à la maison de retraite, les livraisons aux clients, les visites à la banque, comptable, foires, recyclages, achats de matériels pour l'entretien, etc.

Les déplacements vers la maison de retraite sont effectués pour la livraison de médicaments et l'enlèvement des prescriptions des médecins généralistes. Il s'agit d'activités pour lesquelles le demandeur ne doit être présent à la maison de retraite que pour une courte durée.

Le SDA est d'avis qu'il est question d'un lieu de travail fixe au sein de la maison de retraite car le demandeur revient à son domicile/pharmacie immédiatement après la livraison des médicaments ou l'enlèvement des prescriptions, et que par conséquent un avantage de toute nature doit être retenu pour le break.

7.10 C.D. – Qualification des revenus

7.10.1 Cas 1

Les demandeurs, 2 frères et 2 sœurs, souhaitent acheter un bien immeuble et le transformer en un complexe de chambres d'étudiants et une conciergerie. Les demandeurs souhaitent la sécurité quant à la qualification des revenus locatifs en tant que revenus mobiliers et immobiliers.

Le bien immeuble concerné est pour le moment un immeuble de bureaux vide. Les demandeurs peuvent financer les transformations avec leurs moyens propres encore qu'ils préféreraient emprunter une partie.

Il est obligatoire de prévoir une conciergerie pour l'exploitation de chambres d'étudiants.

Chaque chambre d'étudiant sera un petit studio disposant de sa propre cuisine et salle de bains avec douche, lavabo et toilette. Les chambres seraient louées meublées.

Les demandeurs n'exerceront eux-mêmes aucune activité dans le bâtiment, à l'exception de M. X qui est agent immobilier et, en tant que tel, actif comme promoteur immobilier.

X interviendra évidemment aussi en tant que promoteur immobilier dans le présent projet. Les autres demandeurs ne sont pas actifs dans le secteur de la construction ou immobilier.

Toutes les tâches seront confiées à un bureau immobilier (recherche des locataires, conclusion des contrats, accompagnement des locataires à leur entrée, suivi des paiements des loyers, décompte des charges et consommations,...).

Le concierge exécutera principalement trois tâches: a) entretenir les espaces communs b) sortir les ordures c) contrôle interne.

La Cour de Cassation dispose dans son arrêt du 4 octobre 2013 que notre structure légale ne permet pas d'imposer la location de biens immobiliers en tant que revenus divers et confirme de cette manière que la théorie de la « contrainte » est également valable sur le plan de revenus qui sont immobiliers par leur nature.

Le SDA est d'avis que dans le cas présent, compte tenu notamment du récent arrêt de cassation, il n'est pas possible de qualifier les revenus comme revenus divers.

Trois des propriétaires ne sont pas actifs dans le secteur de la construction ou immobilier. Il n'y a donc aucun lien entre leur activité professionnelle et l'investissement dans le complexe étudiantin. Les revenus obtenus de la location de chambres meublées seront imposés comme revenus mobiliers et immobiliers.

Le SDA est d'avis qu'il en va autrement pour M. X qui est actif comme promoteur immobilier. Conformément à son activité professionnelle actuelle, il interviendra dans ce projet pour la coordination et le suivi des travaux.

Le SDA est d'avis, par conséquent, que les revenus locatifs que M. X obtiendra ne doivent pas être imposés comme revenus mobiliers et immobiliers mais doivent être considérés comme des revenus professionnels par application de l'article 37 CIR 92.

7.10.2 Cas 2

La demande vise à savoir si la plus-value réalisée en raison de l'apport envisagé du droit intellectuel de M. X sera qualifiée comme revenus tels que visés à l'article 90, 1^o CIR 92.

M. X a obtenu le diplôme de gradué en informatique et a travaillé pendant quelques années comme Manager ICT salarié.

A côté de son emploi en tant que salarié il a également exercé un certain nombre d'activités complémentaires : webhosting, website design, etc.

Parallèlement à ceci, il a œuvré à un nouveau projet pendant son temps libre. Il s'agissait initialement d'un projet de 'freeware'. Une demande s'est manifestée pour des possibilités supplémentaires par rapport à la version gratuite, pour lesquelles les utilisateurs étaient prêts à payer.

Jusqu'à aujourd'hui, M. X met sa propriété intellectuelle développée de manière privée à la disposition de la sprl X via une convention de « droits d'auteur ». Le software est commercialisé et vendu par la sprl X.

Le demandeur est d'avis que l'opération présentée au SDA est une opération occasionnelle, qui résulte d'une prestation unique telle que visée à l'article 90, 1^o CIR 92, vu que le droit intellectuel a été développé par M. X pendant son temps libre, en tant que hobby. Le demandeur est d'avis que les activités de développement du software

différent des activités anciennes exercées tant à titre principal qu'à titre complémentaires. Le demandeur développe par ailleurs l'argument selon lequel le développement du droit intellectuel ne concerne qu'une opération ponctuelle.

Le SDA est toutefois convaincu que l'apport du droit intellectuel constitue un revenu professionnel et non pas un revenu divers, vu qu'il se situe dans le prolongement tant de ses activités anciennes (principale et complémentaires) que de ses études.

7.11 C.D. – Déduction pour habitation propre et unique

X est mariée en régime de séparation de biens. La maison familiale à A est propriété propre de son époux. X a à A une banque et un bureau d'assurances dont elle est la gérante.

X possède un terrain à bâtir dans les Ardennes. Elle souhaite construire une maison de vacances sur ce terrain, dans l'intention d'y résider les week-end et pendant les vacances. Son domicile reste à A où elle habite avec son mari et ses enfants.

X souhaite savoir si l'emprunt hypothécaire qu'elle contracterait pour le financement de la maison de vacances satisfait au concept d'« habitation propre » pour l'application du bonus logement.

L'habitation propre est celle dont le revenu immobilier est exempté de l'impôt des personnes physiques en vertu de l'article 12, § 3, CIR 92 (cf. art. 104, 9°, CIR 92). Par conséquent, cela concerne l'habitation située dans l'EEE que le contribuable occupe personnellement ou ne l'occupe pas personnellement pour des raisons professionnelles ou sociales.

Il résulte de la description des faits que X n'occupera pas personnellement l'habitation dans les Ardennes, mais restera domiciliée à A. La non-occupation pour des raisons professionnelles n'est pas convaincante compte tenu de l'activité professionnelle que X exerce à A, qui est en même temps la commune où son domicile est établi et où elle habite avec son mari et ses enfants.

La condition d'habitation "propre" n'est vérifiée en principe qu'une seule fois, le 31 décembre de l'année au cours de laquelle le crédit est conclu (art. 115, § 1, CIR 92). Il est fait exception à ceci si le contribuable ne peut occuper l'habitation lui-même à cette date en raison d'entraves légales ou contractuelles ou en raison de l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation (art. 115, § 1, second alinéa, 3°, CIR 92).

A défaut d'intention de X d'occuper l'habitation de vacances, il est difficile d'invoquer la circonstance que l'habitation ne peut être occupée au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le crédit est conclu en raison de l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation.

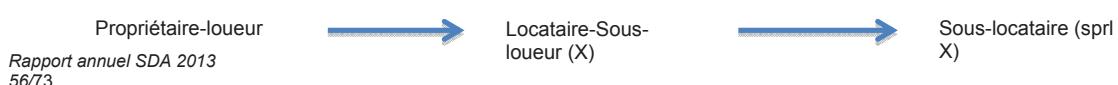
Par conséquent, l'application de la déduction pour habitation unique et propre ne peut être défendue dans le présent dossier.

7.12 C.D. – Location et sous-location (application de la disposition anti-abus)

X est à la recherche d'une habitation privée où, en tant que chef d'entreprise, elle pourrait établir le siège social de sa société. Une partie des loyers et frais généraux seraient refacturés à la société (sous-location).

X souhaite savoir quel impôt serait du et en particulier à quel impôt le donneur en location doit s'attendre.

L'opération peut être résumée schématiquement comme suit:



En mettant de cette manière une partie de l'immeuble à la disposition de la société, il y a revenu taxable

- a. pour le propriétaire donneur en location (qui n'agit pas de manière professionnelle mais bien dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine) : revenus immeubles à concurrence du revenu cadastral indexé x 1,4 (article 7, § 1, 2°, a), second tiret, CIR 92);
- b. pour X (qui prend l'immeuble en location et le sous-loue en partie à sa société) : revenus divers sur base de l'article 90, 5°, a), CIR 92. En l'espèce, il n'y a toutefois pas de revenus divers ou des revenus divers de faible importance étant donné que les revenus taxables provenant de la sous-location sont neutralisés par le loyer supporté par X. La sous-location n'est pas sujette à requalification comme loyer sur base de l'article 32, second alinéa, 3°, CIR 92.

Ce qui précède ne vaut que pour autant que les opérations ne soient pas simulées et qu'il n'y ait aucun motif d'invoquer la disposition anti-abus de l'article 344, § 1, CIR 92.

En premier lieu, il y a lieu d'exclure la simulation des opérations envisagées, auquel cas les opérations ne répondent pas aux intentions réelles des parties concernées et l'administration peut établir l'impôt sur la situation réellement vouluës par les parties.

Pour autant qu'il résulte des faits que les parties acceptent toutes les conséquences de leurs actes, il y a lieu de tenir compte de la nouvelle disposition anti-abus. Il résulte en effet de la demande que l'utilisation d'une partie du bien immeuble par la société est prévue dès le départ dans le contrat de bail entre le propriétaire et Mme X. Par conséquent, dès le moment de la conclusion du bail principal, l'intention est claire d'éviter, par cette manière d'opérer, que le propriétaire-donneur en location ne soit imposé sur les loyers réellement perçus (à l'égard de la partie du bien immeuble qui est utilisée par la sprl) sur base de l'article 7, § 1, 2°, c), CIR 92. Cette manière d'opérer est faite à des fins fiscales. Aucun motif non-fiscal n'est avancé par le demandeur.

Dans ces circonstances, l'application de l'article 344, § 1, CIR 92 ne peut pas être exclue.

7.13 C.D. – RDT

L'article 203, § 2, second alinéa, CIR 92 permet que des dividendes alloués par une société d'investissement dont les statuts prévoient une distribution annuelle d'au moins 90% puissent néanmoins bénéficier de la déduction RDT dans la mesure où les revenus proviennent de « bons revenus ». La condition est que la société d'investissement soit soumise à l'impôt des sociétés (ou un impôt analogue) mais bénéficie d'un régime exorbitant du droit commun (seconde exclusion). Si celle-ci est soumise à la première exclusion, l'exception susmentionnée ne peut s'appliquer pour les sicav-RDT.

Une UCIT irlandaise (pour investisseurs institutionnels) est soumise à la section 738 du Taxes Consolidation Act 1997. La question est de savoir si cette sicav est soumise à l'impôt des sociétés et bénéficie d'un régime exorbitant du droit commun.

Le SDA est convaincu que la UCIT irlandaise (si celle-ci qualifie comme une "Undertaking for collective investment" telle que mentionnée à l'article 738 du Taxes Consolidation Act 1997) qui doit retenir une "exit tax" irlandaise, doit être considérée comme un contribuable qui retient un impôt au nom des investisseurs (irlandais) et le reverse. Vu que cette UCIT n'est pas elle-même un contribuable en Irlande, elle est une société d'investissement qui n'est pas soumise à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à l'impôt des sociétés, tel que visé à l'article 203, § 1er, premier

alinéa, 1°, CIR 92 (première exclusion). Par conséquent, l'exception de l'article 203, § 2, second alinéa, CIR 92 (exception à la seconde exclusion) ne peut pas être appliquée.

7.14 C.D. - Plus-values sur participations

Une société belge A a réalisé dans le passé des plus-values sur actions lors de leur revente. Ces plus-values sont entrées en ligne de compte pour l'exemption visée à l'article 192 CIR 92.

A a un litige avec un tiers qui aurait influencé négativement la formation du prix en effrayant les acheteurs potentiels, ce qui a eu pour conséquence que la vente susmentionnée a eu lieu à des conditions moins favorables que si un marché ouvert et de pleine concurrence avait été possible. Le demandeur sollicite la confirmation que, si le litige devait mener à un dédommagement à charge de ce tiers, la partie de ce dédommagement qui correspond au manque à gagner sur le prix pourra être prise en compte en tant que plus-value nette visée à l'article 192 CIR 92.

Le SDA estime que la plus-value réalisée lors d'une vente doit être regardée comme une plus-value volontaire et que seul le prix contractuel dû par l'acheteur peut déterminer la plus-value. Les sommes éventuellement dues par un tiers, à titre de dédommagement du manque à gagner (qui aurait été obtenu si la vente avait eu lieu avec un autre acheteur dans un marché ouvert), doivent être considérées comme un bénéfice ordinaire.

7.15 C.D. – Diminution de capital (application mesure anti-abus)

Les actionnaires (un couple) de la sa A souhaitent procéder à une réduction du capital social. La réduction du capital sera entièrement imputée sur le capital réellement libéré.

La sa A a été constituée voici longtemps avec un capital minimal. Une augmentation de capital a eu lieu en 2009 par l'apport en nature des actions de la sa B. L'apport a été inspiré par le souhait des actionnaires de permettre une remontée de liquidités excédentaires au sein de la sa B au bénéfice du financement des activités immobilières de la sa A. A plus long terme, l'apport avait pour but de structurer le patrimoine familial de telle manière qu'il soit contenu et centralisé dans un seul véhicule familial, dans l'optique d'une transmission globale du patrimoine familial vers la génération suivante.

Aucune décision anticipée n'a été demandée au SDA pour l'apport en nature, pas plus qu'un accord n'a été conclu avec le bureau local de taxation.

Par contre, ont été respectées en l'occurrence les conditions fixées par le Ministre des Finances dans sa réponse à la question parlementaire n° 657 de M. Van Campenhout, du 23 février 2005, ainsi que les conditions décrites dans l'avis du SDA en vigueur à l'époque.

Les demandeurs souhaitent procéder à une réduction de capital. Celle-ci sera répartie proportionnellement entre les actionnaires actuels et aura lieu dans le respect des règles en la matière fixées par le Code des Sociétés et les statuts de la société.

Le but de la réduction de capital est de distribuer aux actionnaires les liquidités excédentaires de la société. La sa A ne dispose actuellement pas de suffisamment de moyens propres pour payer la réduction de capital. Une partie de celle-ci sera comptabilisée en compte-courant et remboursée en fonction des moyens financiers futurs. Il y a lieu d'observer à cet égard que la sa B dispose d'importantes liquidités qui vont remonter vers la sa A.

Par application de la doctrine "step by step", a) l'apport des actions de la sa B à la sa A dans le but de financer des activités immobilières, suivi par b) une réduction de capital dans le chef de la sa A à l'occasion de laquelle il apparaît que les investissements précités n'ont jamais eu lieu et c) une remontée de liquidités de la sa B vers la sa A

peuvent être considérés comme une seule et même opération et requalifiés en distribution directe de dividendes au bénéfice des personnes physiques.

Le SDA est d'avis que dans la constellation présente, les opérations envisagées (réduction de capital de la sa A) ne sont pas justifiées par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt sur les revenus.

7.16 C.D. - Vente d'actions – Abus fiscal

Les actions d'une société ne détenant, suite à la réalisation de certaines opérations préalables, plus qu'un immeuble et n'exerçant plus d'activité, sont vendues par une personne physique à un tiers acquéreur.

La vente des actions vise notamment à éviter l'imposition à l'ISoc de la plus-value relative à l'immeuble (abus de l'art. 192 CIR92) et la taxation à l'IPP du boni qui résulterait de la liquidation de la société (abus de l'art. 18, 2^e ter CIR92).

Le SDA est d'avis qu'une telle vente d'actions est constitutive d'un abus fiscal au sens de l'article 344, §1er CIR92.

7.17 C.D. - Droits d'auteur – Avocat

Le SDA est d'avis que la rémunération accordée par un cabinet d'avocats à ses collaborateurs pour l'utilisation des divers documents rédigés par ceux-ci (avis juridiques, conclusions, contrats-type, ...) constitue un revenu professionnel. Elle ne peut donc donner lieu (en tout ou partie) au paiement de droits d'auteur visés à l'article 17, §1er, 5^e CIR92.

7.18 C.D. - Tax shelter

Un établissement de crédit ne peut investir en Tax shelter que sous forme d'acquisition de droits de propriété (equity). L'octroi d'un prêt par un tel établissement ne peut donner lieu à l'obtention d'un avantage fiscal.

Un établissement de crédit souhaitait investir un montant de 100 en Tax shelter. Cet investissement en equity lui donne droit à un avantage fiscal de 51. Cet établissement de crédit et la société de production éligible concernée souhaitaient dès lors que l'option put « stop loss » établisse le prix d'exercice à un montant de « 49 + rendement garanti ».

Ceci n'a pas été accepté par le SDA.

7.19 C.D. - Amortissement exceptionnel

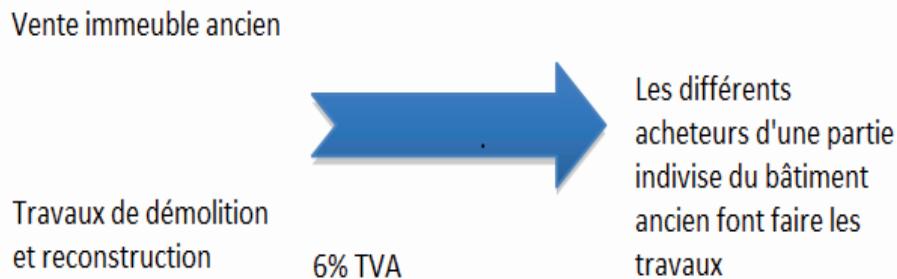
Une société souhaitait acter un amortissement exceptionnel sur ses immobilisations au motif que son gérant allait atteindre à court terme, l'âge de la retraite et donc cesser ses activités. Le SDA est d'avis qu'un tel motif ne permet pas d'acter un amortissement exceptionnel sur des immobilisations affectées à l'activité professionnelle.

7.20 TVA

Aperçu de la situation

Vente d'un vieux bâtiment en indivision à plusieurs acheteurs tandis que ces derniers concluent en même temps un contrat de démolition et de reconstruction (entre les acheteurs et un entrepreneur,

Schéma



Opération présentée

Application de la rubrique XXXVII, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal 20, relatif aux taux de tva, à l'égard de travaux immobiliers (taux réduit de TVA de 6 pc pour la démolition et la reconstruction dans des zones urbaines).

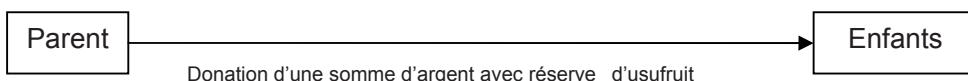
Position du SDA

Des dossiers relatifs au taux réduit prévu pour la démolition et la reconstruction ont été refusés parce que le taux réduit de 6 pc n'est pas applicable lorsqu'il résulte des éléments présentés que le contrat de vente d'un vieux bâtiment (entre le propriétaire de celui-ci et différents particuliers) et le contrat de démolition et de reconstruction (entre ces particuliers et un entrepreneur) forment une seule convention indivisible, qui a pour objet la vente d'un bâtiment neuf dans son futur état d'achèvement. En l'espèce, il s'agit alors en effet d'une scission artificielle des opérations dans le but principal de bénéficier du taux réduit.

7.21 Enregistrement et Succession

7.21.1 Cas 1 – Droits de succession: « Quasi-usufruit », étant l'usufruit de choses consomptibles

Donation par un parent à chacun de ses enfants d'une somme d'argent avec réserve d'usufruit (USU). Le but est de transmettre une partie du patrimoine à condition de maintenir le contrôle et par l'usage et les fruits de la somme d'argent de maintenir son niveau de vie. L'acte de donation a été rédigé devant un notaire hollandais.



Question 1: La dette qui à l'expiration du quasi-usufruit – au plus tard au décès du donneur – découle de l'obligation de restitution (587 Cc.) dans la mesure où elle n'est pas éteinte prématurément, existe-t-elle encore dans la succession (art. 27 C. succ.) ou est-elle rejetée sur base de l'article 33 du C. succ. ?

Une dette est admissible au passif de la succession si:

- La dette existe au moment du décès (art. 27 C. succ.);
- La dette n'est pas rejetée (art. 33 C. succ.).

Selon le SDA, la dette résulte réellement d'un contrat, à savoir la donation.

En bref : la dette trouve son origine dans le contrat de donation. Elle n'est pas réellement remise au moment même de la donation, la somme d'argent reste en la possession de l'usufruitier/donateur qui peut donc utiliser celle-ci. A ce moment, le donateur/usufruitier crée donc une dette vis-à-vis du donataire/nu-propriétaire. L'obligation de restitution découle en effet de la loi mais est seulement une conséquence du contrat de donation. Par conséquent, l'article 33 C. succ. pourrait être invoqué.

Question 2 : le traitement fiscal est-il identique si les choses consomptibles (somme d'argent) sont entre-temps remplacées par d'autres biens (portefeuille de titres) et qu'il y aura donc restitution de ces derniers à la place des choses consomptibles ?

Le SDA ne peut accepter une extension conventionnelle du quasi-usufruit sur des biens autres que consomptibles pour des motivations fiscales. Sur les choses non consomptibles, les règles de l'usufruit normal doivent être appliquées (gestion et obligation de restitution) et non pas celles du quasi-usufruit. Si dès le départ, il existe un quasi-usufruit sur une somme d'argent, alors il y a lieu de rendre la même quantité, et qualité de choses de la même nature (une somme d'argent). La conséquence en est aussi que si la somme d'argent n'est plus à retrouver comme telle dans la succession, on ne peut plus parler de quasi-usufruit, avec la conséquence que la dette doit être rejetée du passif.

Décide: La dette tombe dans le passif de la succession (s'il n'y a pas eu de restitution antérieure) mais il est important de veiller à ce que des actifs suffisants existent encore et que le remplacement ait lieu seulement pour les mêmes choses, donc une somme d'argent à restituer par une somme d'argent.

7.21.2 Cas 2 – Droits de succession: Pure “fondation familiale” de droit du Liechtenstein

Le père était marié au moment de son décès (séparation de biens pure et simple) et avait deux enfants. Peu de temps avant son décès, il a apporté – unilatéralement – une partie de son patrimoine dans une fondation du Liechtenstein. Il était le seul fondateur. La gestion et les décisions de la Fondation ont lieu via le « Conseil de la Fondation ». La Fondation va distribuer le patrimoine aux deux enfants vu que la mère a renoncé à ses droits.



Selon les demandeurs, il s'agit d'une pure « fondation familiale » de droit du Liechtenstein. Le but de la fondation est d'orienter le patrimoine familial du père vers les deux filles. Les questions suivantes se posent :

Au sujet de l'article 8 du C. succ.

Opération : le Conseil a décidé en 2013 de mettre fin à la Fondation. La Fondation va distribuer le patrimoine aux deux enfants.

Dans le ruling n° 2011.275 du 29 novembre 2011, il a été confirmé qu'en cas de création d'une fondation privée belge et de distribution par celle-ci, l'article 8 du C. succ. ne pouvait pas trouver à s'appliquer à défaut de contrat ou de convention. Etant donné que la création d'une Fondation du Liechtenstein est également un acte juridique unilatéral, la situation est par conséquent identique.

Au sujet de l'article 7 du C. succ.

« Apport à titre gratuit » doit être assimilé à « donation ».

A. Article 7 du C. succ. dans le rapport fondateur - Fondation

Selon le ruling n° 2011.275, l'article 7 du C. succ. n'est pas d'application à l'apport qui a eu lieu dans un acte de constitution enregistré. L'article 7 n'est pas non plus d'application aux apports ultérieurs qui ont été assujettis au droit de donation.

L'article 7 du C. succ. est bien d'application si l'apport n'a pas été assujetti au droit d'enregistrement et si l'apportant décède dans les trois ans qui suivent l'apport.

B. Article 7 du C. succ. ne peut pas non plus être d'application dans le rapport père - bénéficiaires.

Selon le ruling n° 2011.275, l'article 7 du C. succ. est bien d'application si l'apport n'a pas été assujetti au droit d'enregistrement et que l'apportant décède dans les trois ans qui suivent l'apport. Dans ce cas, la personnalité juridique est écartée et le principe de transparence est appliqué, donc application possible de l'article 7 du C. succ.

Décision : La Fondation du Liechtenstein doit être traitée de la même manière qu'une fondation privée belge (ruling n° 2011.275 du 29 novembre 2011). Il s'agit ici « de la dissolution de la fondation avec droit de reprise ». Une nouvelle déclaration de succession est requise et par conséquent les droits de succession seront liquidés.

7.21.3 Cas 3

Le Collège a eu à connaître d'une clause d'attribution du patrimoine commun moyennant charge. Plus précisément, la clause du contrat de mariage soumise au Collège se décomposait en deux éléments principaux :

- a) une attribution totale du patrimoine commun ou un préciput (la clause stipule en effet « *ceux des biens du patrimoine commun qu'il désignera* ») au profit du conjoint survivant uniquement en cas de décès d'un des époux ; au moment du décès, le conjoint survivant aura donc à exercer une option entre d'une part, une attribution portant sur tous les biens du patrimoine commun ou d'autre part, un préciput portant sur certains biens seulement du même patrimoine commun.
- b) la stipulation reprise sous a) aura lieu moyennant la charge/l'obligation pour le conjoint survivant de payer à la succession du défunt une somme égale à la valeur nette de la moitié de la partie du patrimoine commun choisie (dans la mesure où cette valeur s'avère supérieure à 50 % du patrimoine commun). De plus, le conjoint survivant est tenu de prendre en charge le montant des droits de succession incomptant aux autres héritiers du prémourant.

Pour le SDA, le deuxième élément de la clause - à savoir la charge de payer à la succession du défunt un certain montant - est problématique.

En effet, à suivre le libellé de la clause, le paiement (de la somme convenue) ne peut être exigé aussi longtemps que le conjoint survivant est en vie.

En d'autres termes, le paiement de cette somme ne deviendra exigible qu'au décès du conjoint survivant.

Or en l'espèce, les héritiers du conjoint survivant seront vraisemblablement les mêmes que ceux du conjoint prémourant puisque les époux ont deux enfants communs. Cela aura pour conséquence que ladite créance devrait s'éteindre par confusion à l'instant précis où elle deviendrait exigible. Il en résulte que se pose la question de la réelle existence de la créance en question.

En d'autres termes, cette créance aurait un caractère « *artificiel* » ou même purement théorique qui irait jusqu'à remettre en cause sa « *sincérité* ».

Il ressort des éléments du dossier que cette clause (en ce qu'elle prévoit une charge de payer une somme) n'est pas justifiée par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits de succession (conformément aux articles 18, § 2 du C. enreg. et 106, al.2 du C. succ.).

Le Collège du SDA rend donc en l'espèce une décision négative.

7.21.4 Cas 4

Le Collège a précisé sa position quant à une demande relative à la valeur vénale.

Il convient dans ce cas de tenir compte de l'arrêté royal du 17 janvier 2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale. Cet arrêté royal stipule en son article 1^{er}, 3° que le Service public fédéral Finances n'est pas autorisé à donner une décision anticipée sur la base minimale d'imposition.

Le SDA a donc l'obligation – face à une telle demande - de rendre une décision d'irrecevabilité.

7.21.5 Cas 5 - Emphytéose avec option d'achat

Une personne physique souhaite conclure avec une société dont elle est actionnaire/dirigeant un contrat d'emphytéose assorti d'une option d'achat qui respecte les conditions imposées par l'article 10, §2 CIR92.

Dès lors qu'une opération visée à l'article 10, §2 CIR92 s'apparente à un financement de l'acquisition de la pleine propriété d'un bien immeuble, le SDA est d'avis que le droit de mutation de 10/12,5% est dû dès la conclusion du contrat.

8 STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

8.1 Introduction

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

8.2 Présentation Quantitative

Tableau : Nombre de demandes et profilings introduits et traités – Historique

Année	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR	TOTAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224

8.3 Présentation par Nature des décisions

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

Année	DEMANDE										TOTAL	
	NATURE DECISION											
	FAVORABLE		DESISTEMENT		IRRECEVABLE		DEFAVORABLE		MIXTE			
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%		
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583	
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472	
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543	
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493	
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633	
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550	
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641	

8.4 Présentation par Matières traitées

Tableau 1 : Répartition par grande famille de compétence – Année 2013

ANNEE 2013	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
CD	527	534	887	705
MELANGE	62	55	103	86
TVA	34	41	84	93
ENREGISTREMENT/SUCCESSION	10	11	26	19
DOUANES	0	0	0	1
AUTRES	14	0	3	2
TOTAL	647	641	1103	906

Tableau 2 : Répartition détaillée – Année 2013

ANNEE 2013	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Plus-values internes	110	99	171	142
Prix de Transfert	87	81	82	77
Abandon de créances	20	21	14	9
Réorganisations	85	87	102	90
Revenus Mobiliers	35	44	65	51
Rémunérations	93	95	93	70
Frais Professionnels	35	34	37	32
Brevets	9	9	8	10
Stock Options	11	10	8	5
Tax Shelter	23	24	22	6
Intérêts notionnels	3	3	1	5
Tonnagetax	0	1	0	0
Contributions Directes - Autres	71	75	88	59
TVA	41	47	90	99
Enregistrement/Succession	10	11	26	19
Douanes	0	0	0	1
Autres	14	0	3	2
Indéterminé			293	229
TOTAL	647	641	1103	906

8.5 Délai de décision

Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Historique

ANNEE	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
JOURS CALENDRIER	97	83	81	68	71	67	68

PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

1. CADRE LEGAL

- Les articles 121 à 127 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 30.12.2005, 2^{ème} édition) tel que modifié par la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (MB du 12.07.2013, 3^{ème} édition).
- Arrêté royal du 8 mars 2006 portant création du « Point de contact-régularisation » au sein du Service public fédéral Finances (MB du 15.03.2006, 2^{ème} édition).
- Arrêté royal du 9 mars 2006 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 15.03.2006 – 2^{ème} édition) tel que modifié par l'Arrêté royal du 11 juillet 2013 modifiant l'arrêté royal du 9 mars 2006 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 12.07.2013, 3^{ème} édition).

2. STATISTIQUES

La notion de « dossiers traités » repris sous « OUT » dans les tableaux ci-après représente, pour la période 2006-2012, uniquement les dossiers régularisés c'est-à-dire ceux pour lesquels une attestation a été délivrée. A partir de 2013, cette notion recouvre également les dossiers pour lesquels une invitation à payer a été envoyée.

Les notions de DLUBis et DLUTer utilisées dans les tableaux repris ci-dessous correspondent, d'une part, aux déclarations de régularisations introduites dans le cadre de la loi-programme du 27 décembre 2005 et, d'autre part, à celles introduites dans le cadre de cette même loi-programme tel que modifié par la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale.

2.1 Présentation Quantitative

Tableau 1 : Nombre de déclarations introduites et traitées – Historique

	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
Année	Nombre		Nombre		Nombre	
2006	1.630	594			1.630	594
2007	416	1.179			416	1.179
2008	484	465			484	465
2009	787	498			787	498
2010	2.419	1.976			2.419	1.976
2011	1.573	1.942			1.573	1.942
2012	2.352	1.299			2.352	1.299
2013	16.439	NC	6.175	NC	22.614	7.823
TOTAL	26.100	NC	6.175	NC	32.275	15.776

Ce tableau indique tout d'abord une augmentation très significative du nombre de déclarations introduites en 2013 (10x plus que par le passé). Les raisons sont à trouver, d'une part, dans le régime de la DLUBis qui a pris fin le 14/7/2013 et qui a rencontré un

vif succès à l'approche de son terme (13.500 déclarations introduites entre début juin et le 14 juillet), et d'autre part, dans le régime de la DLUTer qui a pris le relais et pris fin le 31/12/2013 (5.200 déclarations introduites en décembre).

Ensuite, pour faire face à cet afflux soudain et augmenter nettement le niveau de traitements des déclarations, les mesures suivantes ont été prises à partir du mois de juillet :

1. Amélioration, simplification et automatisation des processus allant de la réception de la déclaration de régularisation jusqu'à la délivrance de l'attestation de régularisation. La mise en oeuvre rapide de ces processus a été réalisée avec les compétences internes au SDA et, pour la partie automatisation, en collaboration avec 2 agents appartenant au Service d'encadrement ICT.
2. Affectation supplémentaire du personnel normalement affecté au SDA.
3. Affectation temporaire de stagiaires nouvellement engagés au SPF Finances (30 début octobre, 70 courant novembre et presque 100 courant décembre). Ces stagiaires ont été actifs jusqu'à la fin de l'année et certains d'entre eux jusque fin mars 2014.

Tableau 2 : Montants déclarés introduits et traités - Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Montants (en EUR)		Montants (en EUR)		Montants (en EUR)	
2006	335.126.409	124.396.723			335.126.409	124.396.723
2007	113.914.138	218.856.234			113.914.138	218.856.234
2008	81.660.932	137.798.846			81.660.932	137.798.846
2009	231.110.432	100.801.305			231.110.432	100.801.305
2010	696.468.827	519.002.288			696.468.827	519.002.288
2011	393.237.359	548.362.748			393.237.359	548.362.748
2012	533.807.530	280.216.938			533.807.530	280.216.938
2013	2.919.806.659	2.222.148.360	2.284.445.719	328.993.584	5.204.252.377	2.551.141.944
TOTAL	5.305.132.284	4.151.583.443	2.284.445.719	328.993.584	7.589.578.003	4.480.577.027

L'importance inhabituelle des montants déclarés (repris sous "IN") et traités (repris sous "OUT") en 2013 est à trouver dans le même mouvement constaté et expliqué au tableau 1 relatif au nombre de déclarations introduites et traitées.

Tableau 3 : Prélèvements sur les dossiers traités – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement	Montants (en EUR)	% moyen de prélèvement
2006	24.480.202	19,7%			24.480.202	19,7%
2007	53.502.424	24,4%			53.502.424	24,4%
2008	36.133.534	26,2%			36.133.534	26,2%
2009	31.048.727	30,8%			31.048.727	30,8%
2010	155.661.354	30,0%			155.661.354	30,0%
2011	156.050.246	28,5%			156.050.246	28,5%
2012	83.050.057	29,6%			83.050.057	29,6%
2013	689.148.745	31,0%	124.486.638	37,8%	813.635.383	31,9%
TOTAL	1.229.075.288	29,6%	124.486.638	37,8%	1.353.561.926	30,2%

Tableau 4 : Moyenne déclarée par dossiers introduits et traités – Historique

Année	DLUBis		DLUTer		TOTAL	
	IN	OUT	IN	OUT	IN	OUT
	Montants (en EUR)					
2006	205.599	209.422			205.599	209.422
2007	273.832	185.629			273.832	185.629
2008	168.721	296.342			168.721	296.342
2009	293.660	202.412			293.660	202.412
2010	287.916	262.653			287.916	262.653
2011	249.992	282.370			249.992	282.370
2012	226.959	215.717			226.959	215.717
2013	177.615	284.199	369.951	NC	230.134	326.108
TOTAL	203.262	263.225	369.951	NC	235.153	284.012

Ce tableau, outre, le fait qu'il nous renseigne sur les moyennes des sommes déclarées en régularisation montre également que le SDA a traité en 2013 des dossiers plus importants en termes de montant moyen.

Tableau 5 : Stock dossiers à traiter - Situation au 31/12/2013

DLUBis		DLUTer		TOTAL	
Nombre	Montant (en EUR)	Nombre	Montant (en EUR)	Nombre	Montant (en EUR)
NC	1.126.640.876	NC	1.955.452.135	16.347	3.082.093.011

Par rapport aux tableaux 1 et 2, ce tableau ne comprend pas les dossiers considérés comme irrecevables (152 pour la DLUBis au 31/12/2013). Ce tableau donne donc une meilleure image des dossiers qui restent effectivement à traiter et sur lesquels des prélèvements peuvent être attendus. Toutefois, l'attention est également attirée sur le fait qu'actuellement nos statistiques ne permettent pas d'établir dans quelle mesure des dossiers pour lesquels une invitation à payer a été envoyée ne feront néanmoins pas

l'objet d'une attestation de régularisation faute de paiement. Cet élément est susceptible d'affecter quelque peu le montant des prélèvements effectifs attendu sur le solde de dossiers à traiter.

2.2 Présentation par Nature des sommes déclarées (montants en EUR)

Tableau 1 : DLUBis - Nature des sommes déclarées – Historique

DLUBis						
Année	Revenus Professionnels		TVA		Autres	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006	29.353.126	8,8%	21.167.172	6,3%	284.606.111	84,9%
2007	41.302.240	36,3%	2.476.947	2,2%	70.134.951	61,6%
2008	13.193.634	16,2%	1.646.825	2,0%	66.820.473	81,8%
2009	50.317.521	21,8%	7.184.071	3,1%	173.608.839	75,1%
2010	41.226.851	5,9%	3.527.159	0,5%	651.714.817	93,6%
2011	75.038.633	19,1%	6.291.692	1,6%	311.907.033	79,3%
2012	23.591.258	4,4%	3.636.958	0,7%	506.579.314	94,9%
2013	70.833.979	2,4%	8.142.330	0,3%	2.840.830.349	97,3%
TOTAL	344.857.243	6,5%	54.073.156	1,0%	4.906.201.886	92,5%

La composition de la catégorie "Autres" se révèle à l'analyse des dossiers être composée essentiellement de revenus mobiliers (70%), de successions (29,5%) et de revenus immobiliers (0,4%).

Tableau 2 : DLUTer – Nature des sommes déclarées

DLUTer										
Année	Revenus Professionnels		TVA		Autres		Capitaux fiscalement Prescrits		Régularisation Sociale	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2013	61.838.106	2,7%	18.945.036	0,8%	941.824.286	41,2%	1.258.200.044	55,1%	3.638.247	0,2%

Tableau 3 : DLUTer – Nature des fraudes déclarées

DLUTer								
Année	Fraude Simple [Art.122]		Fraude Aggravée (Hors Capitaux Prescrits) [Art.122/1, §2]		Capitaux Fiscalement Prescrits [Art.122/1, §1 ^{er}]		Régularisation Sociale [Art.127/1]	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2013	911.719.378	39,9%	110.888.050	4,9%	1.258.200.044	55,1%	3.638.247	0,2%

La notion que nous avons qualifiée de "fraude simple" recouvre les sommes demandées en régularisation visées à l'article 122 de la loi-programme précitée du 27 décembre 2005.

La notion que nous avons qualifiée de "fraude aggravée" recouvre les sommes demandées en régularisation visées à l'article 122/1, §2 de la loi-programme du 27 décembre 2005 précitée tel qu'introduit par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013 précitée.

2.3 Présentation par Bénéficiaire (montants en EUR)

Tableau 1 : DLUBis - Bénéficiaires des prélèvements issus des dossiers traités

DLUBis								
Année	ETAT FEDERAL		REGIONS		COMMUNES		AGGLO. BRUXELLES	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006	15.477.286	63,2%	8.986.406	36,7%	16.510	0,1%	0	0,0%
2007	36.348.120	67,9%	16.788.645	31,4%	355.820	0,7%	9.840	0,0%
2008	27.803.471	76,9%	7.816.635	21,6%	480.615	1,3%	32.813	0,1%
2009	24.169.201	77,8%	5.715.911	18,4%	1.035.478	3,3%	128.138	0,4%
2010	124.597.219	80,0%	26.249.402	16,9%	4.668.594	3,0%	146.139	0,1%
2011	120.785.152	77,4%	30.143.437	19,3%	4.937.262	3,2%	184.395	0,1%
2012	69.038.027	83,1%	11.071.522	13,3%	2.848.057	3,4%	92.451	0,1%
2013	397.300.400	57,7%	275.968.100	40,0%	15.424.618	2,2%	455.627	0,1%
TOTAL	815.518.875	66,4%	382.740.056	31,1%	29.766.953	2,4%	1.049.403	0,1%

Nous rappelons au lecteur que la notion de « dossiers traités » représente, pour la période 2006-2012, uniquement les dossiers régularisés c'est-à-dire ceux pour lesquels une attestation a été délivrée. A partir de 2013, cette notion recouvre également les dossiers pour lesquels une invitation à payer a été envoyée.

Tableau 2 : DLUBis – Origine des revenus pour les régions

REGIONS				
PERIODE	SUCCESSION		ENREGISTREMENT	
	Montants	%	Montants	%
2006-2013	382.520.030	99,9%	220.026	0,1%

Tableau 3 : DLUBis – Origine des revenus pour l'Etat fédéral

ETAT FEDERAL								
PERIODE	Rev.Mobilier		Rev.Professionnel		TVA		Rev.Immobilier	
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	Montants	%
2006-2013	716.126.078	87,8%	85.264.040	10,5%	9.690.932	1,2%	4.066.316	0,5%
							371.509	0,0%

Tableau 4 : Répartition entre les régions sur base des paiements effectués sur la période 2006-2013

Période	FLANDRES		WALLONIE		BRUXELLES		TOTAL
	Montants	%	Montants	%	Montants	%	
2006-2012	65.085.971	61,0%	24.311.126	22,8%	17.374.860	16,3%	106.771.957
2013	78.670.046	40,3%	68.763.330	35,2%	48.018.981	24,6%	195.452.357
TOTAL	143.756.017	47,6%	93.074.456	30,8%	65.393.841	21,6%	302.224.314

Pour 2013, la différence entre les paiements effectués (195.452.357 EUR) et les prélèvements issus du tableau 1 (275.968.100 EUR) provient des dossiers traités ayant fait l'objet d'une invitation à payer fin de l'année 2013 et honorée en 2014.

TABLE DES MATIERES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1.	Introduction.....	
2.	Historique	
2.1	Commission des accords fiscaux préalables	
2.1.1	Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa CIR 92)	
2.1.2	Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	
2.2	Service des décisions anticipées (application AR 03.05.1999)	
2.3	Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution).....	
3.	Système généralisé de décisions anticipées.....	
3.1	Définition	
3.2	Délai d'introduction et décision	
3.3	Cas exclus	
3.4	Matières exclues	
3.5	Durée de la décision anticipée	
4.	Description fonctionnelle.....	
4.1	Service compétent	
4.2	Pouvoir de décision	
4.3	Traitement des demandes	
4.3.1	Généralités	
4.3.2	Système de "prefiling meetings"	1
4.3.3	Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale.....	1
4.3.4	Organigramme du SDA.....	1
4.3.5	Collaborateurs	1
4.3.6	Publication des décisions.....	1
5.	Lacunes constatées par le SDA dans le droit positif belge.....	1
5.1	C.D. - Législation "Thin Cap".....	1
6	Décisions présentant un intérêt particulier.....	1
6.1	C.D. - Réorganisations.....	1
6.2	C.D. - Prix de Transfert.....	2
6.3	C.D. - Exit Tax	2
6.4	C.D. - Transparence Fiscale.....	2
6.5	C.D. - Législation "Thin Cap".....	2
6.6	C.D. - Article 19 bis CIR 92.....	2
6.7	C.D. - Fonds de pension.....	2
6.8	TVA.....	2
6.9	Droits d'enregistrement et de succession.....	2

7 Opérations soumises au SDA mais non acceptées.....

- 7.1 C.D. - Irrecevabilité
- 7.2 C.D. - Réorganisation.....
- 7.3 C.D. - Prix de transfert.....
- 7.4 C.D. - Plus -Values Internes.....
- 7.5 C.D. - Avantage anormal ou bénévole et Frais professionnels.....
- 7.6 C.D. - Avantage anormaux et bénévoles, société résidente, et déduction pour capital à risque
- 7.7 C.D. - Avantage anormal et bénévole, Capital libéré et déduction pour capital à risque.....
- 7.8 C.D. -: Déduction pour Brevets
- 7.9 C.D. - ATN voiture.....
- 7.10 C.D. - Qualification des revenus.....
- 7.11 C.D. - Déducation pour habitation.....
- 7.12 C.D. - Location et sous location (application mesure anti-abus)
- 7.13 C.D. - RDT.....
- 7.14 C.D. - Plus –Values sur participations
- 7.15 C.D. - Diminution de capital (application mesure anti-abus).....
- 7.16 C.D. - Vente d'actions – abus fiscal.....
- 7.17 C.D. - Droits d'auteur – avocat.....
- 7.18 C.D. - Tax shelter.....
- 7.19 C.D. - Amortissement exceptionnel.....
- 7.20 TVA.....
- 7.21 Enregistrement et Succession.....

8. Statistiques relatives aux décisions anticipées.....

- 8.1 Introduction.....
- 8.2 Présentation Quantitative
- 8.3 Présentation par nature des décisions
- 8.4 Présentation par matières traitées.....
- 8.5 Délai de décision.....

PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX REGULARISATIONS

- 1. Cadre légal
- 2. Statistiques (2006-2013).....
- 2.1 Présentation Quantitative.....
- 2.2 Présentation par Nature des sommes déclarées.....
- 2.3 Présentation par Bénéficiaire.....