

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

8 juni 2026

8 juin 2026

**DIENST VOORAFGAANDE
BESLISSINGEN IN
FISCALE ZAKEN
JAARVERSLAG 2025**

**SERVICE DES DÉCISIONS
ANTICIPÉES EN
MATIÈRE FISCALE
RAPPORT ANNUEL 2025**

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
PS	: Parti Socialiste
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Les Engagés	: Les Engagés
Vooruit	: Vooruit
cd&v	: Christen-Democratisch en Vlaams
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
Anders.	: Anders.
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
ONAFH/INDÉP	: Onafhankelijk-Indépendant

Afkorting bij de nummering van de publicaties:		Abréviations dans la numérotation des publications:	
DOC 56 0000/000	Parlementair document van de 56 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer	DOC 56 0000/000	Document de la 56 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi
QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden	QRVA	Questions et Réponses écrites
CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag	CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral
CRABV	Beknopt Verslag	CRABV	Compte Rendu Analytique
CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaalde beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)	CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
PLEN	Plenum	PLEN	Séance plénière
COM	Commissievergadering	COM	Réunion de commission
MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)	MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)



Federale
Overheidsdienst
FINANCIËN

WWW.FIN.BELGIUM.BE



DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN IN FISCALE ZAKEN

JAARVERSLAG 2025



WWW.FIN.BELGIUM.BE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be

INHOUD

DEEL 1: VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	5
1. INLEIDING	6
2. ONTSTAAN	7
3. VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	9
3.1 Definitie	9
3.2 Termijn voor indiening en beslissing	9
3.3 Uitgesloten gevallen	10
3.4 Uitgesloten materies	11
3.5 Duur van de voorafgaande beslissing	11
4. FUNCTIONELE BESCHRIJVING	12
4.1 Bevoegde dienst	12
4.2 Beslissingsbevoegdheid	12
4.3 Behandeling van de aanvragen	12
4.3.1 Algemeen	12
4.3.2 Systeem van "prefiling meetings"	13
4.3.3 De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken	13
4.3.4 Organogram van de DVB	14
4.3.5 Medewerkers	15
4.3.6 Publicatie van de beslissingen	15
4.3.7 Avenanten	15
5. DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCHE RECHT	17
5.1 Cafetariaplannen	17
6. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	18
6.1 Kaaimantaks	18
6.2 Roerende inkomsten	19
6.3 Aftrek innovatie-inkomsten	20
6.4 BTW	21
7. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	24
7.1 Directe belastingen	24
7.1.1 Auteursrechten	24
7.1.2 Bezoldigingen	24
7.1.3 Successierechten	25
7.1.4 Kwalificatie meerwaarden op aandelen	27
7.1.5 Kwalificatie meerwaarden op cryptomunten	30
7.1.6 Stock Options	31
7.1.7 Herstructureringen	32
7.1.8 Kosten eigen aan de werkgever	37
7.1.9 Personenbelasting	39
7.1.10 Registratierechten	44
7.1.11 Taks shelter	45
7.1.12 Verrekenprijzen	49
7.2 BTW	49
8. RECHTSPRAAK	52

9. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	54
10. STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	55
10.1 <i>Inleiding</i>	55
10.2 <i>Voorstelling volgens aantal</i>	55
10.3 <i>Voorstelling volgens aard van de beslissingen</i>	56
10.4 <i>Beslissingstermijn</i>	59
DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES	61
1. WETGEVEND KADER EBAQuater	62
2. STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater	64
3. WETGEVEND KADER Quinquies	66
4. STATISTISCHE GEGEVENS Quinquies	67

DEEL 1 VOORAFGAANDE BESLISSINGEN



1. INLEIDING

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 hebben 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.

Met het Koninklijk besluit van 13 augustus 2004 werd de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (hierna DVB) opgericht als autonome dienst die onder het administratieve gezag valt van de Voorzitter van het Directiecomité van de FOD Financiën.

De FOD Financiën is sinds 2004 geëvolueerd tot een verantwoordelijke werkgever die de laatste twee jaren telkens meer dan 1.000 vaste aanwervingen realiseerde en een actief promotiebeleid organiseert om de medewerkers zichzelf te laten ontwikkelen binnen de organisatie.

Overeenkomstig het Koninklijk besluit van 2004 kan de DVB een oproep tot kandidaten organiseren naar de medewerkers van de FOD Financiën om voor een periode van vijf jaar bij de DVB tewerkgesteld te worden.

Het vormt een uitdaging voor de DVB om binnen het huidige flexibel personeelsbeleid van de FOD Financiën de medewerkers te bereiken die hun talent willen inzetten in de cockpit van de fiscaliteit. Inderdaad komen de medewerkers binnen de DVB als één van de eerste in aanraking met de effectieve toepassing van nieuwe wetgeving op het economisch terrein.

De DVB neemt actief deel aan het *start@fin* traject gericht op de nieuwe medewerkers als doelgroep binnen de FOD Financiën. Zo is binnen het bestaande reglementair personeelsstatuut een eerste antwoord gegeven aan die uitdaging. Daarnaast werkt de DVB ook op middelenlange termijn door bijvoorbeeld deel te nemen aan professionele congressen en jobbeurzen met als doel potentiële toekomstige medewerkers reeds kennis te laten maken met *start@fin* en de DVB in het bijzonder.

Al deze inspanningen kunnen niet verhinderen dat de DVB geconfronteerd wordt met de beperkingen van haar personeelsstatuut waardoor ervaren medewerkers recent de dienst hebben verlaten als gevolg van het slagen in interne promoties binnen de FOD Financiën. De in het regeerakkoord aangekondigde verbetering van de voorwaarden voor detachering en loopbaanontwikkeling van het personeelversterking van van de DVB de dienst binnen het regeerakkoord komt dan ook op het juiste moment.

2. ONTSTAAN

De voormelde mogelijkheden inzake voorafgaande akkoorden die een beperkte draagwijdte hadden, werden overeenkomstig de artikelen 20 tot 28 van de voormelde Wet van 24.12.2002 vervangen door algemene wettelijke bepalingen die van toepassing zijn zowel op het vlak van directe belastingen als indirecte belastingen en op het vlak van de gelijkgestelde belastingen. De voormelde bepalingen zijn van toepassing vanaf 01.01.2003.

De artikelen 20 tot 28 van de voormelde wet van 24.12.2002 creëren een gesystematiseerde en eenvormige praktijk inzake de behandeling van de aanvragen om voorafgaande beslissing, met inachtneming van de verdragen en de wettelijke en reglementaire beschikkingen, alsmede van de normen en richtlijnen op internationaal vlak en met name van de EU en de OESO.

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

- de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 31.12.2002, tweede editie) – hierna “de Wet” genoemd;
- het KB van 09.01.2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de Wet (BS 15.01.2003, tweede editie);
- het KB van 17.01.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.01.2003, derde editie);
- het KB van 30.01.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.02.2003);
- het MB van 15.05.2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.06.2003).

Overeenkomstig artikel 7 van het KB van 30.01.2003 werden opgeheven:

- de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, opgericht bij KB van 4.4.1995 met betrekking tot de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden;
- de DVB, opgericht door artikel 2 van het KB van 03.05.1999 tot inrichting van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.06.2003).

Door de Wet van 21.06.2004 tot wijziging van de Wet van 24.12.2002, en het uitvoeringsbesluit van 13.08.2004 werd de organisatie van de DVB aangepast. Vanaf 01.01.2005 is er binnen de FOD Financiën dan ook een autonome Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

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

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

Het KB van 03.07.2018 besluit dat, wanneer de aanduiding van een lid of meerdere leden van het College werd vernietigd door de Raad van State, de aanduiding van het andere lid of de andere leden, die niet werd vernietigd, ambtshalve wordt verlengd tot de einddatum van de aanduiding van het nieuwe lid of de nieuwe leden. Indien

de aanduiding van het nieuwe lid of de nieuwe leden die aanleiding gaf tot de ambtshalve verlenging, wordt vernietigd door de Raad van State, eindigen ambtshalve verlengingen op de datum van de notificatie van dit nieuwe vernietigingsarrest.

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

Artikel 2, 1° van de Wet van 16 maart 2021 teneinde een grotere transparantie van de DVB te garanderen wijzigt artikel 5 van het KB van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet van 24 december 2002 in de zin dat voorafgaande beslissingen enkel nog worden gepubliceerd onder de vorm van individuele samenvattingen. Artikel 2, 2° van de Wet van 16 maart 2021 bepaalt dat indientieke voorafgaande beslissingen kunnen worden gepubliceerd als collectieve samenvattingen.

Het KB van 26.06.2022 (BS 05.07.2022) benoemt met ingang van 1 september 2022 de leden van het huidige College (Pieter DAENS, Steven VANDEN BERGHE, Bart VAN HUMBEECK, Dominique DARTE, Aymeric JUNGBLUTH, Véronique TAI). Steven VANDEN BERGHE is vanaf februari 2025 gedetacheerd naar de Beleidscel van de Minister van Financiën en vrijgesteld van de uitoefening van zijn mandaat als lid van het College. De aanstelling van Pieter DAENS is met ingang van 1 juni 2025 beëindigd. Tom JANSEN is daarop aangeduid als nieuw lid van het College, een functie die hij op 1 november 2025 heeft opgenomen.



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. Bij de aanvraag tot een voorafgaande beslissing in fiscale zaken dienen dan ook alle elementen en informatie aangeleverd te zijn opdat de DVB een beslissing kan nemen voorafgaand aan de indiening van de aangifte in de respectievelijke fiscale wetgeving waarop de aanvraag betrekking heeft.

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

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

In de praktijk moet de DVB kunnen beschikken over een redelijke termijn om een onderzoek toe te laten van de gegevens van de aanvraag en van de bijkomend gevraagde inlichtingen en documentatie, opdat de beslissing zou kunnen worden getroffen met kennis van zaken en dus een beslissing te kunnen afleveren die de verwachte rechtzekerheid garandeert. Ook de aanvrager moet trouwens de tijd hebben om de eventuele bijkomend gevraagde gegevens te kunnen verzamelen en door te zenden aan de DVB. Er zal derhalve met een redelijke onderzoekstermijn, die uiteraard afhankelijk is van de complexiteit van de aanvraag, rekening moeten worden gehouden bij het indienen van de aanvraag. Vanuit de ervaring inzake de nodige doorlooptijd van dossiers heeft de DVB bepaalde termijnen voor de indiening van een aanvraag gepubliceerd. Op die manier creëert de DVB een duidelijk kader dat voor alle aanvragers gekend is.

Rekening houdend met de specificiteit van elke aanvraag (inzonderheid m.b.t. dossiers met een belangrijke precedentwaarde, die uitvoerige correspondentie of overleg met de aanvrager of een globaal overleg tussen verschillende diensten van de FOD Financiën vereisen), alsook met de verminderde capaciteit van de DVB, kan die termijn in onderling overleg met de aanvrager worden gewijzigd.

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).

Tot slot voert de DVB een wettelijke taak uit waarbij elk inkomende aanvraag, zonder uitzondering inhoudelijk behandeld moet worden. Cruciaal daarbij zijn de medewerkers die de dienst kan aantrekken. Die medewerkers worden aangeworven via een interne procedure van tijdelijke tewerkstelling bij de dienst. De DVB beschikt niet over een personeelskader zodat er geen mogelijkheid is tot promotie binnen de DVB. Als gevolg daarvan dient de medewerker binnen de administratie van oorsprong deel te nemen aan promoties om een volgende stap in zijn of haar professionele loopbaan te zetten. Hierdoor wordt de dienst geconfronteerd met het vertrek van ervaren en gemotiveerde medewerkers, terwijl de DVB hoofdzakelijk de inhoud van haar takenpakket kan aanbieden om nieuwe medewerkers aan te trekken. De impact van deze personeelsstructuur op de werking van de DVB vormde ook in 2025 een uitdaging.

3.3 UITGESLOTEN GEVALLEN

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

1. de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager of op fiscaal vlak het voorwerp uitmaken van een administratief beroep of gerechtelijke handeling tussen de Belgische Staat en de aanvrager;
2. het treffen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen. Het KB van 17.01.2023 (BS van 31.01.2003 – 3^{de} editie) bepaalt de materies en de bepalingen waarvoor geen voorafgaande beslissing gegeven kan worden (zie punt 3.4.);
3. de aanvraag betrekking heeft op elke toepassing van een belastingwet betreffende invordering en vervolgingen.
4. de aanvraag betrekking heeft op de toepassing van een belasting bedoeld in artikel 2, § 2, van de wet van 19 december 2023, houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen.

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

1. bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO of op een land opgenomen in de lijst van staten zonder of met een lage belasting bedoeld in artikel 307, § 1/2, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 tenzij met dit land een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting werd gesloten en op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten;
2. de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België.

3.4 UITGESLOTEN MATERIES

Bij KB kunnen overeenkomstig artikel 22, eerste lid, 2° van de Wet bepaalde materies uitgesloten worden van een voorafgaande beslissing.

In dat kader heeft het KB van 17.01.2003 de volgende materies uitdrukkelijk uitgesloten van de toepassing van de Wet:

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

3.5 DUUR VAN DE VOORAFGAANDE BESLISSING

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

In artikel 23, tweede lid van de Wet worden bovendien de gevallen opgesomd waarin de FOD Financiën niet meer 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 kantoren van de DVB zijn gevestigd in de Wetstraat 24, 1000 Brussel.

De verwerking van de schriftelijke aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing volgt een specifieke procedure en dienen op volgend adres ingediend te worden:

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Koning Albert II Laan 33 – bus 026
1030 Brussel

Tel. 02 579 38 00
e-mail: dvbsda@minfin.fed.be
website: www.ruling.be

Een aanvraag kan eveneens worden ingediend per e-mail.

4.2 BESLISSINGSBEVOEGDHEID

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

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

Het aanwezigheidsquorum werd in het door de heer minister van Financiën goedgekeurde reglement van orde bepaald op de helft met andere woorden 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

De DVB behandelt alle ontvangen aanvragen volstrekt autonoom. Het is echter niet uitgesloten dat gebruik wordt gemaakt van artikel 5 van het KB van 13.08.2004. Door dit artikel mag de DVB zich laten bijstaan door ambtenaren van de administraties en door de bevoegde diensten van de FOD Financiën.

In sommige gevallen (bijv. voor principekwesties, of bij de invoering van nieuwe wetgeving zoals dit jaar inzake de zogenaamde "Patrimoniumtaks") doet de DVB dan ook beroep op andere ambtenaren van de FOD Financiën teneinde van hen een advies te verkrijgen. Indien de DVB het niet eens is met dit advies dan zal overleg worden gepleegd want het is immers niet wenselijk dat de diensten van Financiën uiteenlopende standpunten innemen. Gezien de autonomie van de DVB neemt de DVB 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 ten opzichte van de voorgelegde verrichting;
- na te gaan of alle relevante gegevens noodzakelijk voor het behandelen van de aanvraag aanwezig zijn.

Binnen dit systeem van prefiling wordt eveneens verwacht dat de aanvrager minimaal de wettelijke informatie verstrekt, met name de beschrijving van de activiteit, de beschrijving van de bijzondere situatie of verrichting waarvoor men juridische zekerheid wenst, de vermelding van de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de voorafgaande beslissing betrekking heeft, eventueel aangevuld met een beschrijving van toegepaste methoden of bijhorende berekeningen. Zo kan de aanvraag op een efficiënte wijze verwerkt worden door de dienst. Om de aanvrager daarbij te begeleiden bevat de website www.ruling.be verschillende ontwerpaanvragen.

In voorkomend geval wordt een aanvraag tot prefiling niet geregistreerd omwille van een gebrek aan noodzakelijke of voldoende informatie.

Met als doelstelling een vlotte en tijdige behandeling, dienen prefilingaanvragen of aanvragen die niet voorafgegaan zijn door een prefiling, m.b.t. verrekenprijzen of de aftrek voor innovatie-inkomsten, en die betrekking hebben op kalenderjaar 2025 (aanslagjaar 2026), uiterlijk tegen 30 november 2025 op de DVB toe te komen zodat er nog een beslissing kan afgeleverd worden vóór de uiterste indieningstermijn van de aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

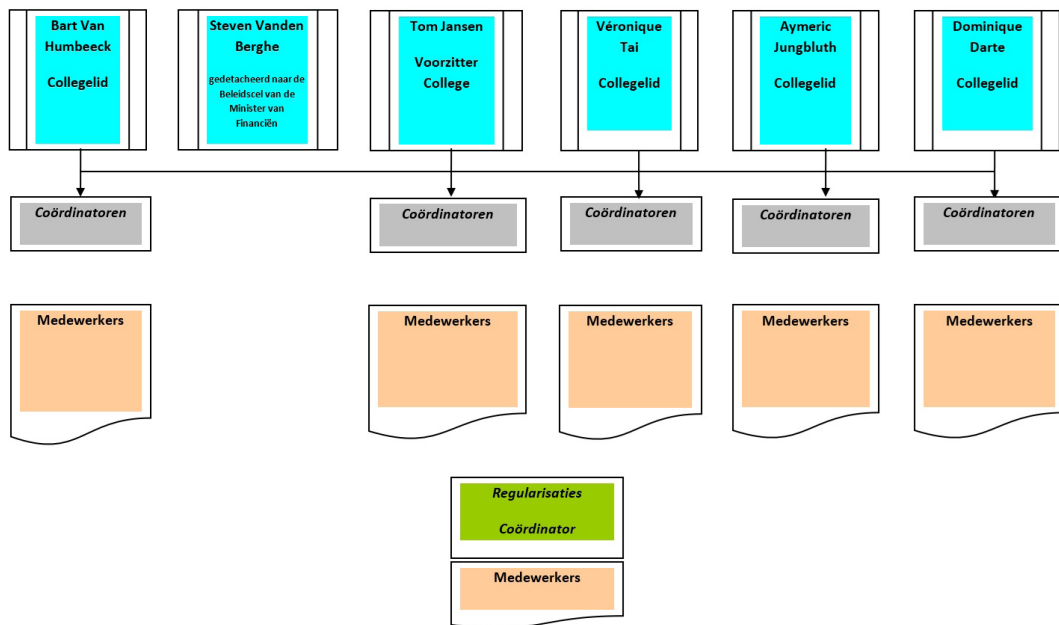
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

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

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

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

4.3.4 ORGANOGRAM VAN DE DVB



4.3.5 MEDEWERKERS

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

Op 31.12.2025 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	44	Directe belastingen	30
BTW	6	BTW	3
Patrimoniumdocumentatie	0	Patrimoniumdocumentatie	2
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Administratieve ondersteuning	5	Administratieve ondersteuning	5
Totaal:	55	Totaal:	40

4.3.6 PUBLICATIE VAN DE BESLISSINGEN

Overeenkomstig artikel 24 van de Wet moeten de voorafgaande beslissingen worden gepubliceerd. Die publicatie dient te gebeuren onder de vorm van anonieme individuele samenvattingen of van collectieve samenvattingen indien het gaat om identieke voorafgaande beslissingen (artikel 5, KB 30.01.2003 en artikel 26, 1° en 2°, Wet van 16 maart 2021).

De beslissingen die vanaf 1.1.2005 getroffen worden door het College van de DVB worden op een analoge wijze als de rechtspraak op het internet (te raadplegen via Fisconet*plus* of via onze website www.ruling.be) gepubliceerd.

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

Sinds de wet van 16 maart 2021 kunnen identieke voorafgaande beslissingen gepubliceerd worden als collectieve samenvatting. Er zijn in 2025 geen collectieve samenvattingen gepubliceerd.

Daarnaast maakt de DVB actief gebruik van haar website www.ruling.be om te communiceren (met nieuwsbrieven, newsflashes, FAQ.).

4.3.7 AVENANTEN

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

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

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

De aandacht wordt er ook nog op gevestigd dat een avenant beoogt de geldigheid van een beslissing te bevestigen ten gevolge van de wijziging van bepaalde feiten, andere dan een door de aanvrager niet gewenst resultaat van de toepassing van de voorafgaande beslissing. Die wijziging van feiten moet noodzakelijk slaan op een belastbare periode waarvoor nog geen fiscale aangifte is ingediend met betrekking tot de belasting waarover de avenant wordt ingediend.

Overeenkomstig de memorie van toelichting 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, moet de voorafgaande beslissing de effectieve vestiging van de belasting voorafgaan. Toegepast in bijvoorbeeld de inkomstenbelasting bepaalt artikel 353 van het Wetboek van Inkomstenbelasting dat de belasting met betrekking tot de aangegeven inkomsten en andere gegevens vermeld in het aangifteformulier, wordt gevestigd binnen een bepaalde termijn nadat die aangifte is ingediend. Dit betekent dat na de indiening van de aangifte in de respectievelijke inkomstenbelasting, de DVB zich niet meer uitspreekt over de avenant.

5. DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

5.1 CAFETARIAPLANNEN

Casus:

Flexibele verloningsplannen of cafetariaplannen vinden de laatste jaren steeds meer ingang in de bedrijfswereld. Dit houdt in dat werknemers, binnen het door de werkgever vastgelegde kader, bereid zijn een deel van hun actuele looncomponenten om te zetten in een budget dat ze naar eigen keuze kunnen aanwenden voor één of meerdere voordelen uit de door de werkgever aangeboden keuzemogelijkheden.

Populaire voordelen die op dergelijke wijze worden aangeboden zijn o.a. de terbeschikkingstelling van ICT-materiaal, een leasebedrijfswagen, een leasefiets en/of extra verlofdagen.

De DVB stelt vast dat de cafetariaplannen in de praktijk ook steeds ruimer worden. Naast de keuzemogelijkheden die toenemen, kunnen de werknemers hun budget soms gebruiken voor een terbeschikkingstelling van meerdere voordelen in natura van eenzelfde type. In de praktijk is dit bijvoorbeeld het geval bij de terbeschikkingstelling van ICT-materiaal. Zo bieden meer en meer werkgevers de keuzemogelijkheid aan om te opteren voor meer dan één toestel van hetzelfde type wat neerkomt op meer dan één PC/desktop, smartphone en/of tablet. Bij werkgevers wordt de terbeschikkingstelling vaak beperkt tot maximaal twee toestellen van hetzelfde type per werknemer (i.e. dus maximaal 2 laptops/desktops, 2 smartphones en/of 2 tablets).

Het belastbare voordeel wegens het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde PC, tablet, internetaansluiting, mobiele telefoon of vast of mobiel telefoonabonnement wordt vastgesteld op basis van het artikel 18, § 3, punt 10, KB/WIB 92 dat stelt dat het voordeel forfaitair wordt vastgesteld op:

- 72 euro per jaar voor een kosteloos ter beschikking gestelde vaste of mobiele PC;
- 36 euro per jaar voor een kosteloos ter beschikking gestelde tablet of mobiele telefoon;
- 60 euro per jaar voor de kosteloos ter beschikking gestelde internetaansluiting, ongeacht of het een vaste aansluiting is of een mobiele en ongeacht het aantal toestellen dat gebruik kan maken van die internetaansluiting;
- 48 euro per jaar voor een kosteloos ter beschikking gesteld vast of mobiel telefoonabonnement.

Een forfaitaire waardering van een belastbaar voordeel van alle aard is lager dan de bepaling op basis van de werkelijke waarde overeenkomstig artikel 36, WIB 92. Daarnaast is het ook niet ondenkbaar dat de tweede laptop, tablet en/of smartphone voornamelijk wordt gebruikt door de partner en/of de kinderen van de werknemer in plaats van door de werknemer zelf.

Een ingebouwde beperking in artikel 18, §3, punt 10, KB/WIB 92 lijkt volgens de DVB dan ook wenselijk.

Vooralsnog sluit de huidige wetgeving de terbeschikkingstelling van meerdere ICT-toestellen van hetzelfde type in principe immers niet uit. De forfaitaire bedragen zoals vermeld in artikel 18, § 3, punt 10, KB/WIB 92 zijn van toepassing per ter beschikking gesteld toestel en moeten worden opgeteld in voorkomend geval.

De DVB vraagt zich ook af of het werkelijk de bedoeling was van de wetgever om, als er meerdere ICT-toestellen van hetzelfde type worden toegekend (bv. 2 laptops), het bedrag van het voordeel van alle aard telkens op het (eerder lage) forfaitaire bedrag te bepalen.

Om eventuele misbruiken te vermijden is de DVB van oordeel dat de berekening van het voordeel van alle aard op forfaitaire basis zou moeten worden beperkt tot het eerste toestel per type dat ter beschikking wordt gesteld. Het voordeel voor de terbeschikkingstelling van bijvoorbeeld een tweede ICT-toestel van hetzelfde type (bv. een 2e laptop) zou dan op basis van de reële waarde kunnen worden bepaald.

De mogelijkheid tot het toekennen van meerdere voordelen in natura van hetzelfde type gecombineerd met een vennootschap opgericht door één persoon (BV of de vroegere EVBA) als belastingplichtige, maakt de vraag van de DVB nog meer pertinent."

6. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

6.1 KAAIMANTAKS

Casus:

De beslissing bevestigt dat X-CO, gevestigd in EU-X en kwalificerend als een alternatieve instelling voor collectieve belegging naar het recht van EU-X, geen juridische constructie vormt in de zin van artikel 2, §1, 13°, eerste lid, b) en artikel 2, §1, 13°/1, tweede lid WIB 92, en evenmin een fonds is in de zin van laatstgenoemd artikel.

Alle aandelen van X-CO worden gehouden door B-CO, eveneens gevestigd in EU-X. B-CO bezit daarnaast participaties in diverse andere, zowel genoteerde als niet-genoteerde vennootschappen. De aandelen van B-CO zijn integraal in handen van de Belgische vennootschap A-CO. Geen enkele natuurlijke persoon, al dan niet samen met verbonden personen, houdt meer dan 50 % van de aandelen in A-CO. Er zijn geen UBO's van de eerste of tweede categorie vastgesteld. Evenmin bestaan er statutaire of contractuele bepalingen die beogen of tot gevolg hebben dat aandeelhouders zeggenschap verwerven over A-CO.

X-CO investeert uitsluitend in private equity en wordt beheerd door een onafhankelijke vennootschap die, volgens de aanvrager, voldoet aan de voorwaarden van Richtlijn 2011/61/EU inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen. X-CO is onderworpen aan de vennootschapsbelasting in EU-X.

Hoewel X-CO als in de EU gevestigde vennootschap in beginsel niet als juridische constructie wordt aangemerkt, zou zij op grond van artikel 2, §1, 13°, eerste lid, b) WIB 92 toch als zodanig kunnen kwalificeren indien niet aan de taxatievoorwaarde wordt voldaan. Evenwel valt X-CO onder de uitsluiting voorzien in artikel 2, §1, 13°/1, eerste lid WIB 92, nu het een alternatieve instelling voor collectieve belegging betreft.

Vervolgens dient te worden onderzocht of X-CO kwalificeert als "fonds" in de zin van artikel 2, §1, 13°/1, tweede lid WIB 92, met name of meer dan 50 % van de rechten in het fonds worden aangehouden door één persoon, dan wel door met elkaar verbonden personen.

In het licht van de doelstelling van de wetgever moet deze drempel worden beoordeeld op het niveau van de uiteindelijke (in)directe houder(s) van de juridische of economische rechten in het fonds. Het bestaan van een tussenvennootschap mag er niet toe leiden dat enkel de rechtstreekse aandeelhouder in aanmerking wordt genomen, waardoor niet-verbonden uiteindelijke investeerders alsnog onder het toepassingsgebied van de Kaaimantaks 2.1 zouden vallen.

In casu betekent dit dat moet worden nagegaan of A-CO (en via haar, B-CO) onder controle staat van één aandeelhouder of van met elkaar verbonden personen in de zin van artikel 2, §1, 13°/1, tweede lid WIB 92.

Uit de feitelijke gegevens blijkt dat A-CO wordt aangehouden door tientallen aandeelhouders, onder wie afstammelingen in de vijfde graad of meer van een gemeenschappelijke stamouder, en dat geen van hen individueel of gezamenlijk met verbonden personen controle uitoefent. Dit blijkt uit zowel de afwezigheid van UBO's van de eerste of tweede categorie, als uit het ontbreken van enige statutaire of contractuele regeling die beoogt of tot gevolg heeft dat zeggenschap over A-CO wordt georganiseerd of verworven.

6.2 ROERENDE INKOMSTEN

Casus:

De Aanvrager heeft in haar gamma verschillende beleggingsproducten onder de vorm van ICB's die in grote lijnen hetzelfde doel en dezelfde strategie beogen.

De Aanvrager wenst compartimenten van een Belgische GBF te fusioneren met overeenstemmende compartimenten van een BEVEK onder haar beheer. Beide ICB's zijn dakfondsen (met daarnaast een beperkte positie in derivaten en cash). Per hypothese zijn de onderliggende masterfondsen in scope van artikel 19*bis* WIB.

Door afwijkende fiscale eigenschappen van beide ICB's in hoofde van investeerders wenst de Aanvrager om voorafgaand aan de fusie, zekerheid te verkrijgen omtrent de fiscale gevolgen van de geplande manier van werken.

Overeenkomstig artikel 109 KB/WIB wordt er afgezien van inhouding van roerende voorheffing op inkomsten uit certificaten van een Belgische GBF. Daartegenover staat de principiële onderwerping aan de heffing van artikel 19*bis* WIB wegens realisaties van aandelen in de masterfondsen gehouden door de compartimenten van de GBF.

Gezien het ontbreken van rechtspersoonlijkheid van het GBF zijn de fiscale bepalingen met betrekking tot de inkoop van eigen aandelen, gedeeltelijke liquidatie, liquidatie en fusie (artikelen 186, 187 en 209 en volgende WIB92) niet van toepassing in geval van fusie van compartimenten van een GBF met compartimenten van een BEVEK.

De artikelen 186, 187 en 209 en volgende WIB92 hebben betrekking op de vennootschapsbelasting en zijn daarom alleen van toepassing op vennootschappen. Om als een vennootschap te worden beschouwd, moet een entiteit immers rechtspersoonlijkheid hebben (artikel 2, § 1, 5°, a WIB92).

Hoewel het principe van juridische en boekhoudkundige continuïteit overeenkomstig het WVV van toepassing is gelet op de analoge toepassing van het WVV op een fusie tussen GBF en bevek, is er geen fiscale continuïteit overeenkomstig artikel 211 WIB92.

Samenvatting van de geplande operatie:

Om ervoor te zorgen dat er voor de toepassing van artikel 19*bis* WIB geen belastbare materie ontsnapt, worden de onderliggende ICB's in twee fasen gerealiseerd, concreet zal er zich hier tweemaal een belastbaar feit stellen, namelijk:

- meerdere weken vóór de fusiedatum bij de realisatie van de delen in de masterfondsen waardoor RV ingehouden zal worden ingevolge artikel 19*bis* WIB. De onmiddellijke herinvestering biedt ook de mogelijkheid om de compartimenten van de GBF onderliggend volledig af te stemmen op de beleggingen in de overeenstemmende ICB's van de absorberende bevek;
- realisatie van de (na de herinvestering) onderliggende ICB's op de dag na de laatste dag waarop er een koers zal worden bepaald voor de compartimenten van het GBF (NIW). Op die manier kan de mogelijke meerwaarde die opgelopen is sinds de vorige realisatie overeenkomstig artikel 19*bis* WIB belast worden. Dezelfde dag worden de posities opnieuw aangekocht om deze te laten overnemen middels fusie door de bevek en om ervoor te zorgen dat de belegger op geen enkel moment niet geïnvesteerd is overeenkomstig het beleggersbeleid van de ICB.

Het aantal te ontvangen stukken in de bevek wordt bepaald op basis van de laatste koers die bepaald wordt voor de GBF en de koers op dezelfde datum van de bevek.

De aanschaffingswaarde in functie van artikel 19*bis* WIB92 die nadien in aanmerking zal genomen worden bij de realisatie van stukken in de absorberende bevek, zal de NIW zijn van de dag vóór de (tweede) realisatie van de ICB's door de GBF. Op die manier ontsnapt geen belastbare waarde aan de inhouding van roerende voorheffing overeenkomstig artikel 19*bis* WIB juncto artikel 265, 4° WIB, noch ondergaan de beleggers nadien een dubbele belasting (eerst bij de collectieve realisaties van de activa van de GBF en nadien op het door hen gekozen moment van realisatie van aandelen in de bevek, indien rekening gehouden zou worden met een aankoopdatum die vroeger ligt dan de datum van de NIW's die gediend hebben voor de bepaling van de ruilverhouding).

Gedurende de relevante periode tussen de voormelde eerste en tweede realisatie, zullen beleggers in zowel de GBF als in de BEVEK, niet kunnen uittreden.

Aangezien de inkomsten die aanleiding geven tot de inning van roerende voorheffing reeds bij de voormelde realisaties van onderliggende fondsen van het GBF worden belast, zal de fusie van het GBF met een ICB in de vorm van een bevek bijgevolg niet tot gevolg hebben dat er enige verdere inhouding van RV ten laste van de belegger in het GBF plaatsvindt (zie ook art. 109 KB/WIB).

Ten slotte zal de voorgenomen fusie geen aanleiding geven tot de heffing van TOB gelet op het toepassingsgebied van artikel 120 WIB92 dat zich niet uitstrekt tot de wederinkopen van deelbewijzen van een GBF.

6.3 AFTREK VOOR INNOVATIE-INKOMSTEN

Casus 1:

Een Belgische onderneming heeft een aantal octrooien ontwikkeld. Op het moment van rulingaanvraag in 2021, waren de octrooiaanvragen reeds ingediend bij de Dienst voor de Intellectuele Eigendom FOD Economie, echter een octrooi was nog niet toegekend door de desbetreffende dienst.

De voorafgaande beslissing van 2021 stelt dan ook dat de octrooien in aanvraag in aanmerking komen voor toepassing van de aftrek innovatie-inkomsten in de zin van artikel 205/1 WIB92 en volgende en artikel 194 quinquies WIB92 voor wat betreft de inkomsten die vanaf 1 januari 2020 worden verkregen door de Belgische onderneming uit de commercialisatie van het product.

De voorafgaande beslissing van 2021 stelt daarnaast uitdrukkelijk dat ingeval het nieuwheidsonderzoek negatieve opmerkingen bevat, de Belgische onderneming de dienst voorafgaande beslissingen hiervan op de hoogte dient te brengen en een afdoende antwoord op deze opmerkingen dient te verschaffen.

Belgische onderneming neemt na toekenning van de octrooien geen contact op met de Dienst Voorafgaande Beslissingen.

Belgische onderneming wenst in 2024 een verlenging van de voorafgaande beslissing van 2021 en dient een nieuwe rulingaanvraag in.

Hierbij wordt door de Dienst Voorafgaande Beslissingen vastgesteld dat de Belgische octrooien die zijn toegekend negatieve opmerkingen bevatten in het nieuwheidsonderzoek.

In casu, is de procedure voor het verlenen van een Belgisch octrooi relatief eenvoudig, omdat het octrooi verleend wordt ongeacht het resultaat van het onderzoek van de octrooieerbaarheidsvoorwaarden. Het Europees Octrooibureau verricht weliswaar een nieuwheidsonderzoek, echter de resultaten daarvan zijn niet bepalend voor het al dan niet toekennen van een Belgisch octrooi.

Op basis hiervan wordt de desbetreffende berekeningsmethodiek met betrekking tot de bruto innovatie inkomsten begrepen in de verkoopprijs van de geoctrooieerde producten neerwaarts bijgesteld.

Casus 2:

Een Belgische onderneming is eigenaar van een aantal Europese en internationale octrooien. Ze dient in 2023 een aanvraag in bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen teneinde een verlenging te bekomen van de Voorafgaande Beslissing die haar in 2020 werd toegekend en die bepaalde op welke manier de aftrek voor innovatie – inkomsten kon worden toegepast. Het betrof een toepassing van artikel 205/1 e.v. van het WIB92.

Bij het onderzoek dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen voerde naar aanleiding van deze vraag tot verlenging werd er met betrekking tot één van de belastbare periodes waarin de lopende Voorafgaande Beslissing van kracht was de volgende vaststelling gedaan: de Belgische onderneming had haar overdracht negatief resultaat (All) niet aangewend, terwijl artikel 205/2 § 1 WIB92 uitdrukkelijk stelt dat dit in mindering dient te worden gebracht. Aanvrager heeft hiervoor na vaststelling een bezwaarschrift ingediend om dit recht te zetten. Bewijs van indiening van bezwaarschrift werd overgemaakt alvorens de verlenging van de lopende Voorafgaande Beslissing werd toegekend.

6.4 BTW

Casus:

De aanvrager, de vennootschap X, is actief in de vastgoedsector en heeft als maatschappelijk voorwerp de ontwikkeling en commercialisatie van vastgoedprojecten. Op btw-vlak kwalificeert de aanvrager X als een beroepsoprichter in de zin van artikel 12, § 2 W.BTW.

Context en feiten

X wenst een complex van assistentiewoningen te ontwikkelen op een grond op locatie L. Dit complex zal op lange termijn (i.e. initieel voor een duurtijd van meer dan 15 jaar die voor de eerste 15 jaar niet opzegbaar is) ter beschikking worden gesteld van de vennootschap Y, een beheerinstantie, die het als een erkende groep van assistentiewoningen zal uitbaten. Y is een vennootschap van een gekende groep, die actief is op het vlak van de exploitatie van assistentiewoningen.

Het complex zal bestaan uit een groep van assistentiewoningen, de nodige bijhorende dienstenlokalen, gemeenschappelijke ruimtes, een restaurant (ondergrondse) parkings (hierna ook het "Project" genoemd).

X zal het Project ontwikkelen en laten realiseren conform de wensen van de beheerinstantie volgens het principe "sleutel-op-de-deur", wat impliceert dat het gebouw zal worden opgericht volgens de wensen en onder toezicht van de beheerinstantie, die ook de mogelijkheid zal hebben om aanvullende werken te vragen.

In de overeenkomst met de beheerinstantie is voorzien dat de beheerinstantie in ruil voor het gebruiksrecht op de assistentiewoningen een vaste gegarandeerde vergoeding zal betalen gelijk aan een (jaarlijks te indexeren) bepaald bedrag per dag per assistentiewoning. Voor de parkings zal een (jaarlijks te indexeren) vergoeding per maand worden voorzien, met dien verstande dat hier een huurvrije periode geldt van een aantal maanden na oplevering.

X zal de individuele assistentiewoningen en de parkings¹ op plan verkopen aan privé-investeerdere met toepassing van btw.

De beheerinstantie wenst echter geen rechtstreeks contact met de privé-investeerdere. De beheerinstantie wenst slechts één 'contactpersoon', wat in haar hoofde de exploitatie van het complex zal vergemakkelijken. Om die reden zullen de privé-investeerdere een beheermandaat toestaan aan Z, een met X verbonden, nieuw op te richten vennootschap (hierna de "tussenkomen de vennootschap" genoemd). Op basis van dit beheermandaat zullen de individuele assistentiewoningen en parkings van de privé-investeerdere ter beschikking worden gesteld van de beheerinstantie via een huurovereenkomst die in eigen naam maar voor rekening van de investeerders werd gesloten door de tussenkomen de vennootschap. De tussenkomen de vennootschap zal voornoemde huurvergoedingen die zij ontvangt van de beheerinstantie één op één doorstorten aan de investeerders in de assistentiewoningen en/of de parkings. De investeerders zullen aan de tussenkomen de vennootschap ter dekking van haar kosten een beheervergoeding verschuldigd zijn, die een bepaald percentage zal bedragen van de doorgestorte verhuurinkomsten. In de praktijk zullen de voor rekening van de investeerders ontvangen huurgelden worden doorgestort aan de privé-investeerdere na aftrek van de beheervergoeding.

Deze beheervergoeding heeft geen impact op de huurprijs die de beheerinstantie verschuldigd zal zijn en evenmin op de vergoeding die de beheerinstantie aan de bewoners van het complex van assistentiewoningen zal aanrekenen.

Juridische structuur

De grond behoort toe aan groepsvennootschappen van X, namelijk in bloot-eigendom aan de vennootschappen A, B, C, D en E en in vruchtgebruik aan de vennootschap F. Met het oog op de oprichting van de constructies zullen de grondeigenaars de grond op basis van een zakelijk recht ter beschikking stellen van X, zodat zij de constructies kan oprichten.

Vervolgens zal X starten met de realisatie van het Project en zal zij het complex van assistentiewoningen oprichten conform de bepalingen van de met de beheerinstantie gesloten ontwikkelingsovereenkomst. X zal eigenaar zijn van de constructies die zij opricht en zal het ontwikkelingsrisico volledig zelf dragen.

Met betrekking tot het complex en de commercialisatie ervan zal een basisakte worden opgesteld die het gebouwencomplex zal verdelen in privé-kavels (i.e. de individuele assistentiewoningen en de parkings) en gemene delen (i.e. dienstenlokalen, gemeenschappelijke ruimtes, restaurant, etc.). Al de gemeenschappelijke delen zullen trouwens enkel worden gebruikt door de bewoners, de bezoekers of het personeel van de groep van assistentiewoningen.

Met het oog op de terbeschikkingstelling van het complex heeft de tussenkomende vennootschap met toestemming van X in eigen naam maar voor rekening van de toekomstige eigenaars, een huurovereenkomst gesloten met de beheerinstantie.

Deze huurovereenkomst werd gesloten onder opschortende voorwaarde van voorlopige oplevering. Bij voorlopige oplevering treedt de huurovereenkomst in werking voor een periode van initieel meer dan 15 jaar, die voor de eerste 15 jaar niet opzegbaar is. Op die manier is de bestemming van de individuele assistentiewoningen en parkings voor een erkende groep van assistentiewoningen contractueel vastgelegd.

De privé-investeerdere kopen de assistentiewoningen en parkings met de verplichting om de huurovereenkomst te respecteren (wat hen toelaat de inkomsten ervan te genieten). Daartoe zijn ze gehouden een beheermandaat te geven aan de tussenkomende vennootschap, die deze laatste toelaat om het gebouw in eigen naam maar voor hun rekening te verhuren.

In het kader van de commercialisatie worden de constructies door X (op plan) verkocht aan de privé-investeerdere, waarbij tegelijk ook de grondeigenaars op dat ogenblik hun rechten op de grond zullen overdragen aan de privé-investeerdere.

Concreet zal X de constructies overdragen, i.e. de exclusieve eigendom van de privé-kavel en het corresponderende aandeel mede-eigendom op de gemene delen. Aangezien X een beroepsoprichter is in de zin van artikel 12, § 2 W.BTW, zal de overdracht van de eigendom van de door haar opgerichte constructies gebeuren met toepassing van btw zonder specifieke formaliteiten. De maatstaf van heffing is gelijk aan de prijs die X zal aanrekenen aan de privé-investeerdere zonder dat deze maatstaf minder kan bedragen dan de normale waarde zoals vermeld in artikel 32, eerste lid W.BTW (artikel 36, § 1, a) W.BTW).

Standpunt van de DVB

Uit het contractuele kader blijkt volgens de DVB onmiskenbaar dat het vanaf het begin de bedoeling is dat de verschillende individuele assistentiewoningen en parkings deel uitmaken van de erkende groep van assistentiewoningen én aldus duurzaam ter beschikking worden gesteld van de erkende beheerinstantie.

Dit rechtvaardigt volgens de DVB de toepassing van het 12%-tarief overeenkomstig rubriek XI van tabel B van de bijlage bij het Btw-KB nr. 20, aangezien volgens haar ook op basis van een letterlijke lezing van rubriek XI, §1 van tabel B van de bijlage bij het Btw-KB nr. 20 voldaan is aan de toepassingsvoorwaarden daarvan en er alvast overeenstemming is met de beoogde doelstelling daarvan.

De btw-administratie aanvaardt dat bij de interpretatie van de draagwijdte en het toepassingsgebied van een verlaagd btw-tarief, rekening moet worden gehouden met de met dat verlaagd tarief nagestreefde doelstelling. Een doelgebonden interpretatie van de in voornoemde rubriek XI, § 1 gestipuleerde bepaling rechtvaardigt volgens de DVB de toepassing van het bedoelde 12 %-tarief. Het is onmiskenbaar zo dat alle individuele assistentiewoningen én parkings finaal in gebruik worden gegeven van de erkende beheerinstantie

Op basis van het voorgaande is aldus voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van het bedoelde 12 %-tarief, aangezien de privé-investeerders de aangekochte assistentiewoningen en parkings middels de voor hun rekening afgesloten huurovereenkomst verhuren aan de erkende beheerinstantie².

Het feit dat ingevolge de btw-commissionaarsfictie van artikel 20 W.BTW de privé-investeerders geacht worden te verhuren aan de tussenkommende vennootschap, terwijl de tussenkommende vennootschap geacht wordt te verhuren aan de erkende beheerinstantie, heeft daar geen invloed op. Minstens is voldaan aan de met het bedoelde 12 %-tarief nagestreefde doelstelling.

Rekening houdend met wat voorafgaat, besluit de DVB dat de verkoop van de individuele assistentiewoningen en de parkings (onderdeel van een erkende groep van assistentiewoningen) aan de privé-investeerders in aanmerking komt voor de toepassing van het 12 %-tarief overeenkomstig rubriek XI van tabel B van de bijlage bij het Btw-KB nr. 20, met dien verstande dat de investeerders daartoe vanzelfsprekend de in deze rubriek nadere formaliteiten en modaliteiten zullen moeten naleven.

De verhuur aan de beheerinstantie voor zowel de individuele assistentiewoningen als de parkings is in de gegeven omstandigheden vrijgesteld van btw op grond van artikel 44, § 3, 2° W.BTW.

De tussenkommende vennootschap kwalificeert als een commissionair in de zin van artikel 20 W.BTW, wat impliceert dat voor btw-doeleinden de privé-investeerders geacht worden te verhuren aan de tussenkommende vennootschap, waarbij overeenkomstig artikel 29 W.BTW de maatstaf van heffing gelijk is aan de huurprijs verminderd met de overeengekomen beheervergoeding, terwijl de tussenkommende vennootschap geacht wordt met vrijstelling van btw te verhuren aan de erkende beheerinstantie voor de overeengekomen huurprijs, zodat de beheervergoeding de facto vrij van btw kan worden aangerekend.

De huurovereenkomst die wordt gesloten met de beheerinstantie voldoet naar het oordeel van de DVB aan de voorwaarden voor de kosteloze registratie zoals voorzien in artikel 161, 12° W.Reg. waarbij het voor zich spreekt dat het College van de DVB hierbij inzoomt op het fiscale aspect en zich niet uitspreekt over de burgerrechtelijke kwalificatie van de akte.

7. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN

7.1 DIRECTE BELASTINGEN

7.1.1 AUTEURSRECHTEN

Casus:

Vennootschap X is internationaal actief in de sector van geautomatiseerde oplossingen voor de entertainmentbranche. Ze specialiseert zich in het ontwerpen van technische structuren en omgevingen voor evenementen. De kernactiviteit bestaat uit het samen met klanten visualiseren en uitwerken van de ruimtelijke en technische omkadering van shows en producties.

Vennootschap X wenst aan haar werknemers met volgende functieprofielen: key accountmanager, manufacturing manager (head of engineering), structural engineer, project designer, technical designer, fase designer, project coördinator R&D/fabrication, automation engineer en grafisch ontwerper een vergoeding voor overdracht auteursrechten toe te kennen.

Aangezien uit de aangeleverde stukken blijkt dat het in hoofdzaak technische profielen betreft (die o.a. technische plannen uittekenen) kan de DVB niet instemmen met het standpunt van de aanvrager omtrent de toekenning van het fiscaal regime van de auteursrechten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92 aan een deel van de betrokken functieprofielen.

7.1.2 BEZOLDIGINGEN

Casus 1:

Aanvrager biedt aan haar klanten (ondernemingen,...) tegen betaling diensten aan om hun reis efficiënter en comfortabeler te maken, zoals de toegang tot de Fast Lane en toegang tot de business lounge.

Aanvrager wenst deze diensten nu ook via een pakket aan te bieden aan ondernemingen die deze vervolgens als keuzemogelijkheid kunnen aanbieden in het bij hun ingevoerde/in te voeren flexibel verloningssysteem of cafetariaplan zodat de betrokken werknemers voor deze mogelijkheid kunnen kiezen om hun reizen te upgraden.

De DVB is van mening dat de toekenning van voornoemde toegang tot Fast Lane en toegang tot de business lounge voor *privématige* verplaatsingen dient te worden beschouwd als een belastbaar voordeel van alle aard in hoofde van de werknemers overeenkomstig artikel 31 WIB 92. Een kwalificatie als sociaal voordeel overeenkomstig artikel 38, §1, eerste lid, 11° WIB 92 in hoofde van de werknemer en niet aftrekbaar in hoofde van de werkgever overeenkomstig artikel 53, 14° WIB 92, volgens aanvrager, kan door de DVB aldus niet worden aanvaard.

Casus 2: Vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing op ploegenarbeid – terbeschikkingstelling personeel

Voorgelegde verrichting

Een onderneming actief in de beveiligingssector stelt personeel ter beschikking aan haar cliënteel ter versterking van de bestaande bewakingsploegen. Deze werknemers draaien mee in het ploegenregime (vroeg/nacht) van de klant. De aanvrager is geen erkend uitzendkantoor maar zorgt er voor dat de voorwaarden van de vrijstellingsregeling inzake bedrijfsvoorheffing op ploegenarbeid vervuld zijn. De vraag werd gesteld of de vrijstelling ook kan worden toegepast op deze situatie, ondanks het feit dat de ploegenarbeid niet op de eigen locatie wordt verricht.

Standpunt DVB

De bewoordingen van artikel 275/5, § 1, WIB 92 vereisen dat de ploegenarbeid wordt verricht 'in' de onderneming. De specifieke uitzondering voor uitzendkantoren in dezelfde bepaling wijst erop dat het werken op locatie bij derden in principe niet onder de gewone regeling valt. Ook eerdere precedentes bevestigen dat werknemers uit verschillende

ondernemingen geen ploeg kunnen vormen in de zin van de wet. De situatie werd vergeleken met onder meer onderhoudsbedrijven die personeel detacheren, wat eerder werd uitgesloten van de vrijstelling.

De DVB is van oordeel dat de gevraagde vrijstelling niet kan worden toegepast wegens het ontbreken van een eigen ploegenorganisatie op locatie en het feit dat de onderneming geen erkend uitzendkantoor is.

Casus 3:

Een Belgische natuurlijke persoon, voorzitter van het managementcomité van de Belgische vaste inrichting van een internationale groep, zal tevens zetelen in de Raad van Bestuur van de Nederlandse moedermaatschappij. Conform het interne remuneratiebeleid van de groep wordt uitsluitend de hoogste functie vergoed, zijnde het bestuursmandaat in Nederland. De Belgische functie - die door de betrokkene verder wordt uitgeoefend - blijft onbezoldigd.

De aanvragers verzoeken te bevestigen:

- dat de bezoldiging, uitbetaald door de Nederlandse entiteit, volledig belastbaar is in Nederland overeenkomstig artikel 16, §1 van het dubbelbelastingverdrag tussen België en Nederland;
- dat de kost van deze bezoldiging, voor zover deze betrekking heeft op werkzaamheden verricht in België en wordt doorgerekend aan de Belgische vaste inrichting, aftrekbaar is als beroepskost in België conform de artikelen 49 en 195, §1 van het WIB92.

De DVB stelt vast dat er in de aanvraag sprake is van een duidelijke discrepantie tussen de formele fiscale heffingsbevoegdheid (Nederland) en de economische tenlasteneming van de bezoldiging (België). De aanvragers erkennen deze discrepantie, maar geven aan dat het interne remuneratiereglement van de groep geen alternatieve regeling toelaat. Uit hun toelichting blijkt dat circa 20 % van de bezoldiging betrekking heeft op het bestuursmandaat in Nederland, terwijl ongeveer 80 % verband houdt met de operationele functie in België.

Het interne remuneratiereglement van de groep frustreert een fiscale behandeling die in overeenstemming is met het doel en de context van het dubbelbelastingverdrag, hetgeen strijdig is met het substance-over-form-principe. De juridische vormgeving strookt immers niet met de economische realiteit. De economische realiteit primeert boven de juridische vormgeving wanneer deze twee niet overeenstemmen. Daarom werd de gevraagde bevestigingen niet verleend.

7.1.3. SUCCESSIERECHTEN

Casus:

De aanvrager wenst de bevestiging te verkrijgen dat de inbreng om niet van een deel van het roerend patrimonium van een vzw in een nieuw op te richten stichting van openbaar nut (hierna: "SON") impliceert dat het overgedragen patrimonium op grond van de artikelen 147 en 150 van het Wetboek der Successierechten (hierna: "W.Succ."), al dan niet tezamen gelezen met de artikelen 106 en 159 W.Succ. en artikel 18, § 2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (hierna: "W.Reg.") vanaf aanslagjaar 2026 niet langer onderworpen kan worden aan de taks tot vergoeding van de successierechten (patrimoniumtaks) in hoofde van de vzw, noch onderworpen kan worden aan diezelfde taks in hoofde van de op te richten stichting van openbaar nut.

De aanvrager betreft een vzw met religieuze doeleinden die haar geldbeleggingen actiever wenst aan te wenden om zo de maatschappelijke impact te vergroten.

Zo wenst de vzw een project te ondersteunen dat o.a. bestaat uit de bouw van sociale huurappartementen. De grond werd verworven door de gemeente X en zal samen met de provincie Y het project uitvoeren. De VZW zou mee optreden als financier van het project. Het project zou uitgevoerd worden binnen een Coöperatieve Vennootschap met Sociaal Oogmerk (hierna: "CVSO").

De VZW wenst hieromtrent een SON op te richten om vervolgens een inbreng om niet van een deel van het roerend patrimonium van de vzw in de SON te laten plaatsvinden. De SON zou daarna de CVSO oprichten samen met de gemeente X en de provincie Y. Daaropvolgend zou de SON een (achtergestelde) lening, toekennen aan de CVSO.

De CVSO zou als volgt gefinancierd worden: +/- 10 % door de gemeente, +/- 10 % door de provincie en +/- 80 % door de SON. Financiering door de SON gebeurt via een achtergestelde lening, en bij de bouwfase zonder interest. Nadien interest van max 1 % op 35 jaar. Alle partijen zouden aandelen verwerven in de CVSO.

De voorgenomen inbreng om niet van een deel van het roerend patrimonium van de VZW in de SON impliceert dat het overgedragen patrimonium op grond van de artikelen 147 en 150 W.Succ., al dan niet tezamen gelezen met de artikelen 106 en 159 W.Succ. en artikel 18, § 2 W.Reg. vanaf aanslagjaar 2026 niet langer onderworpen kan worden aan de taks tot vergoeding van de successierechten (patrimoniumtaks) in hoofde van de VZW, noch onderworpen kan worden aan dezelfde taks in hoofde van de op te richten SON.

De niet-fiscale motieven die aan de basis liggen voor de inbreng om niet van middelen in de SON worden hierna opgesomd:

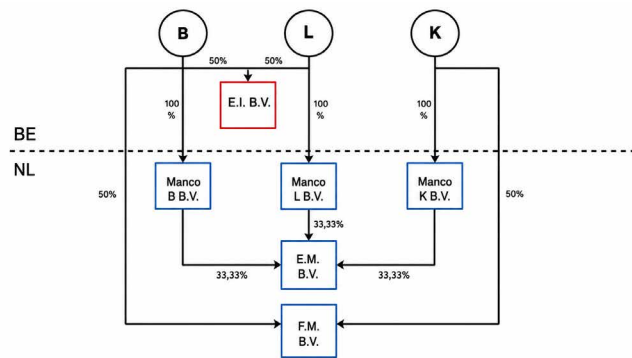
- De deelneming aan het project zou een economisch risico hebben als aandeelhouder/bestuurder welke buiten de activiteit van de VZW valt. De grootteorde van de investering past niet binnen de VZW, die namelijk historisch als doelstelling heeft om te voorzien in het levensonderhoud van de zusters en bepaalde passieve samenwerkingen rond onderwijs/ en ouderenzorg (vb. het vestigen van een recht van opstal). De deelneming in het beoogde project betreft eerder een actieve samenwerking met andere partners.
- De VZW wenst de financiering toe te staan via de SON omwille van de continuïteit op lange termijn. De jongste zuster is 82 jaar en de lange looptijd van de lening van 35j zorgt ervoor dat het noodzakelijk is om te waken over de continuïteit van de rechtspersoon die dergelijke lening toekent.
- Het belangeloos doel en voorwerp van een SON kan enkel worden gewijzigd na goedkeuring bij Koninklijk Besluit (artikel 2:5, § 4, laatste lid WVV). Ook kan een SON enkel worden ontbonden door de rechtbank (artikel 2:114 §1 WVV).
- Enkel de middelen die noodzakelijk zijn voor het beoogde project worden overgedragen naar de SON, het overige patrimonium blijft achter in de VZW.

De DVB is van oordeel dat de aangehaalde niet-fiscale motieven geen beletsel vormen om het roerend vermogen aan te houden in de vzw tot het moment van de gewijzigde wetgeving. De motieven als financiering en continuïteit, het belangeloos doel kunnen eveneens onder de vorm van de bestaande vzw gerealiseerd worden. Besluitend is de dienst van oordeel dat de vzw niet voldoende aantoonde dat de keuze voor de inbreng om niet van een deel van het roerend patrimonium van de vzw in een nieuw op te richten SON ter financiering van een onroerend goed-project door andere motieven is verantwoord dan het ontwijken van de taks tot vergoeding van de successierechten (patrimoniumtaks).

7.1.4. KWALIFICATIE MEERWAARDEN OP AANDELEN

Casus 1:

De huidige groepsstructuur ziet er als volgt uit:



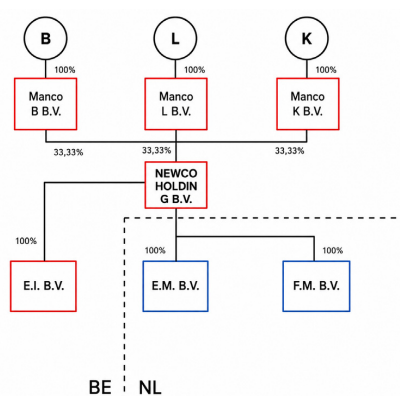
B, L en K zijn natuurlijke personen die 100% houden van hun respectievelijke managementvennootschap B, L en K BV. Tevens houden B, L en K ook nog rechtstreeks participaties aan in de exploitatievennootschappen E.I. BV (B en L) en F.M. BV (B en K).

De aanvragers wensen de groep te herstructureren met het oog op het centraliseren van de belangen van de exploitatievennootschappen in één holdingvennootschap waarvan de aandelen in gelijke delen worden aangehouden door de managementvennootschappen van de aanvragers. Het is namelijk de uitdrukkelijke wens van de aanvragers om eenzelfde belang te hebben in de groep, nl. elk 33,33 %.

Teneinde de beoogde structuur te bereiken, wensen de aanvragers volgende verrichtingen door te voeren:

- Stap 1: Manco's B, L en K BV verhuizen via een grensoverschrijdende zetelverplaatsing van Nederland naar België.
- Stap 2: Manco's B, L en K BV richten een Belgische NEWCO HOLDING G BV op (elk 33,33%).
- Stap 3: NEWCO HOLDING G BV koopt alle aandelen E.I. BV (van B en L), F.M. BV (van B en K) en E.M. BV (van Manco's B, L en K BV).

Beoogde eindstructuur:



De aanvragers wensen bevestigd te zien dat de voorgenomen verkopen (stap 3 hiervoor) van de aandelen E.I. BV en F.M. BV door de natuurlijke personen B, L en K normale verrichtingen van beheer van een privévermogen betreffen, en dat bijgevolg de meerwaarden die hierbij zullen worden gerealiseerd niet belastbaar zijn als diverse inkomsten op basis van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

De DVB is evenwel van oordeel dat dezelfde eindstructuur kan worden bekomen door de participaties gedeeltelijk te verkopen en in te brengen, nl.:

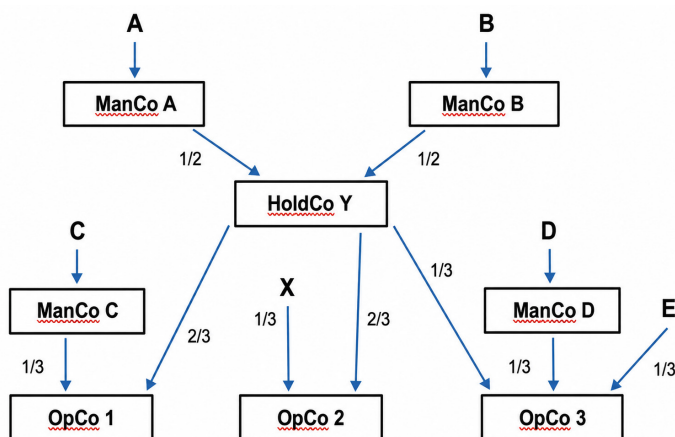
- B en L brengen elk 33,33 % van E.I. BV in in hun Manco B en L BV en verkopen samen 33,33 % aan Manco K BV.
- B en K brengen elk 33,33 % van F.M. BV in in hun Manco B en K BV en verkopen samen 33,33 % aan Manco L BV.
- De aandelen van E.M. BV worden al gehouden door de Manco's B, L en K BV (elk 33,33 %).
- De Manco's B, L en K BV brengen hun participaties E.I. BV, F.M. BV en E.M. BV in in NEWCO HOLDING G BV.

Casus 2:

Er wordt de DVB gevraagd te bevestigen dat de verkoop van de aandelen HoldCo Y aan ManCo X door persoon X kwalificeert als een normale verrichting van beheer van een privévermogen, zodat de meerwaarde niet zal worden belast als een divers inkomen in de zin van de artikelen 90, eerste lid, 1°, WIB 92 en 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, WIB 92.

Omschrijving van de feiten

Structuur tot voor kort:

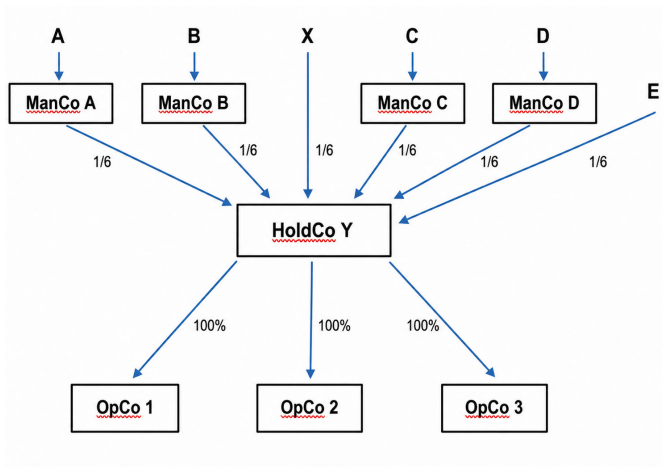


A, B, C, D, E en X zijn natuurlijke persoon. De aanvraag wordt ingediend door X.

De groep is actief in de sector Q. Recentelijk werd een herstructurering van deze groep uitgevoerd met het oog op operationele vereenvoudiging en om de vennoten te laten deelnemen via één gecentraliseerde (reeds bestaande) HoldCo Y in plaats van een gespreide deelname in afzonderlijke exploitatievennootschappen op onderliggend niveau.

De herstructurering werd verwezenlijkt middels diverse inbrengen in natura. De vennoten die enkel participeerden in onderliggende exploitatievennootschappen hebben hun deelnemingen op deze wijze ingebracht in HoldCo Y. Op heden houden de diverse vennoten elk een deelneming in de centrale HoldCo Y, die op haar beurt deelnemingen houdt voor 100 % in de onderliggende exploitatievennootschappen. Persoon X heeft op deze wijze de aandelen van OpCo 2 ingebracht in de HoldCo Y. Bij de oprichting van vennootschap OpCo 2 in 2018 had persoon X nog geen managementvennootschap en werden de aandelen bijgevolg privé aangekocht.

Huidige structuur:



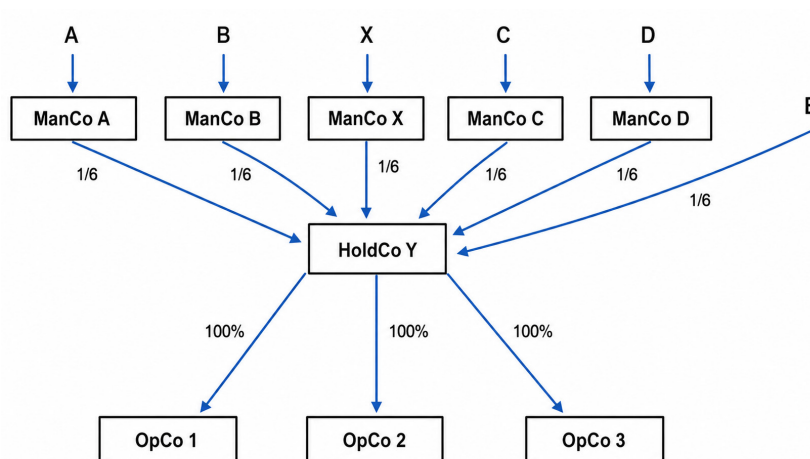
De herstructurering heeft op het aandeelhoudersniveau evenwel tot een economische ongelijkheid geleid. Bepaalde aandeelhouders participeren immers via hun managementvennootschappen in de holdingvennootschap, terwijl bepaalde andere aandeelhouders als natuurlijk persoon hun aandelen aanhouden.

Het bovenstaande leidt er ipso facto toe dat zodra tot een winstuitkering wordt besloten, de aandeelhouder natuurlijke persoon overduidelijk wordt benadeeld wegens een aanzienlijk lager netto-dividend, hetgeen enige discussie teweegbrengt aangaande de gehanteerde dividendpolitiek.

Op heden wordt bekeken hoe de aandeelhouders de situatie kunnen gelijkstellen zodoende dat iedere vennoot op gelijke voet wordt behandeld. Opties die worden overwogen zijn o.m. het creëren van verschillende soorten aandelen, waarbij de natuurlijke personen recht hebben op dividenden geput uit (nog aan te leggen) liquidatiereserves, of het verkopen/inbrengen van aandelen van de centrale holding in de eigen managementvennootschap.

De aanvraag beperkt zich tot de verkoop van de aandelen van de centrale HoldCo Y door persoon X aan zijn ManCo X.

Structuur na deze verkoop:



Standpunt DVB:

De verhangung door X van zijn participatie in HoldCo Y onder zijn eigen ManCo X kan eveneens bereikt worden door een inbreng van zijn aandelen HoldCo Y in de ManCo X, waardoor hetzelfde resultaat bereikt wordt. De DVB is dan ook van oordeel dat de verkoop door X van zijn participatie in HoldCo Y aan ManCo X niet kadert binnen het normaal beheer van een privévermogen en de meerwaarde bijgevolg belastbaar is als een divers inkomen.

Bovendien kon hetzelfde resultaat eveneens bereikt worden door de 1/3-participatie die X bezat in OpCo 2 eerst in te brengen in zijn ManCo X, waardoor ManCo X een 1/3-participatie verkrijgt in OpCo 2. Die participatie in OpCo 2 kon ManCo X vervolgens inbrengen in HoldCo Y, wat tot hetzelfde beoogde eindresultaat zou geleid hebben. Door eerst de participatie van OpCo 2 in te brengen in HoldCo Y en vervolgens de participatie in HoldCo Y in te brengen in ManCo X, wordt de waarde van de eerste inbreng (=nieuwe aanschaffingswaarde), bij toepassing van artikel 184, vierde lid, WIB 92, alsnog uitgedrukt in het gestort kapitaal van ManCo X bij de tweede inbreng. Door eerst in te brengen in ManCo X en vervolgens in de onderliggende HoldCo Y, wordt de waarde van OpCo 2 niet uitgedrukt in het gestort kapitaal van ManCo X, maar wordt een belaste reserve gecreëerd ten belope van het bedrag dat de aanschaffingswaarde van de aandelen OpCo 2 overstijgt.

7.1.5. KWALIFICATIE MEERWAARDEN OP CRYPTOMUNTENCasus 1:

Tussen 2017 en 2021 investeerde de aanvrager kleine bedragen in cryptomunten. In de periode 2020–2021 werden grotere bedragen ingezet via speculatieve kortetermijntransacties. De gerealiseerde meerwaarden uit deze activiteiten heeft de aanvrager aangegeven in zijn aangifte in de personenbelasting.

In 2022 is de aanvrager gestart met een eenmanszaak, gericht op het aanbieden van online ondersteuning binnen het cryptolandschap. Een paar jaar later werd deze eenmanszaak stopgezet.

Vanaf 2022 verschoof de focus van speculatieve handel naar meer structurele strategieën zoals yield farming.

Een paar jaar terug werd een commanditaire vennootschap opgericht met als doel het uitvoeren van risicovollere cryptotransacties.

Gelijktijdig met de oprichting van de commanditaire vennootschap begon de aanvrager met zijn privévermogen te investeren in de cryptomunt X waarop hij een buy-and-hold-strategie toepaste.

De aanvrager investeerde een aanzienlijk bedrag van zijn privévermogen in de cryptomunt X.

De aanvrager wenst te vernemen dat de verrichtingen die hij zal uitvoeren met de cryptomunt X gekwalificeerd kunnen worden als normale verrichtingen van beheer van een privévermogen, zodat de meerwaarden niet belastbaar zijn in de zin van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92. Hij wenst ook de bevestiging dat de meerwaarden niet gekwalificeerd kunnen worden als beroepsinkomen in de zin van artikel 23, §1, WIB 92.

De DVB is evenwel van oordeel dat op basis van de geschetste feitenhistoriek en gelet op de professionele activiteiten van de aanvrager die gericht zijn op risicovolle cryptotransacties, ook de investeringen in de cryptomunt X gelinkt kunnen worden aan die activiteit. Bijgevolg zijn de meerwaarden die de aanvrager zal realiseren met de cryptomunt X belastbaar als beroepsinkomen in de zin van artikel 23, §1, WIB 92.

Casus 2:

De aanvrager investeerde de voorbije jaren een vrij hoog bedrag en bijna 40 % van zijn roerend vermogen in cryptomunten en wenst dat de DVB bevestigt dat de meerwaarden die hij zal realiseren naar aanleiding van een verkoop van zijn volledige cryptomuntenportefeuille niet belastbaar zullen zijn als diverse inkomsten.

De DVB is van oordeel dat, gelet op het hoge bedrag en een investering van meer dan 40 % van het roerend vermogen, er geen sprake is van normale verrichtingen van beheer van een privévermogen en de meerwaarden bijgevolg diverse inkomsten uitmaken in de zin van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

7.1.6. STOCK OPTIONS

Casus:

De vennootschap X is een jonge vennootschap, actief in onderzoek en ontwikkeling. De covidjaren hebben de uitbouw van de vennootschap vertraagd, omdat de levering van productiematerialen (in het bijzonder microchips) verschillende maanden vertraging heeft opgelopen. Die vertraging heeft een beduidende impact gehad op de waardering van de vennootschap, die pas op de 'commerciële' markt is kunnen doorstoten na de lancering van haar producten.

In 2019 werden aan verschillende begunstigden (de medewerkers van het eerste uur van de vennootschap) aandelenopties toegekend (met onderliggend aandelen van de vennootschap X). De termijn voor de uitoefening van de opties bedroeg 5 jaar met vestingsvoorwaarden van 25 % per jaar.

De vennootschap X stelt dat de begunstigden tot op heden niet de gelegenheid hadden om de opties uit te oefenen, omdat de oorspronkelijke uitoefentermijn niet aansloot bij de realiteit van een vennootschap die in deze sector wordt uitgebouwd. Daardoor bereikten de opties met name hun vervaldatum nog voordat het afgewerkte product werd voorgesteld en er een werkelijke markttoetsing kon gebeuren.

Om die reden wenst de vennootschap X de termijn van de opties met 3 jaar te verlengen, opdat de medewerkers van het eerste uur hun opties zouden kunnen uitoefenen in gunstiger omstandigheden en met een reële kans op een meerwaarde.

De aanvraag heeft in dit geval betrekking op de vraag of een verlenging van de uitoefentermijn van 5 naar 8 jaar voor opties die werden toegekend overeenkomstig de wet van 26 maart 1999 geldt als een niet-essentiële wijziging van het optieplan of daarentegen dient aanzien te worden als een nieuwe toekenning in de zin van de wet van 26 maart 1999.

Hoewel in sommige beslissingen uit het verleden de wijziging van bepaalde uitoefenvoorwaarden door de DVB werden bevestigd (met name de verschuiving van een uitoefenvenster, of een aanpassing van de uitoefenprijs na een herstructurering of na de uitkering van een uitzonderlijk dividend), is de DVB van oordeel dat de verlenging van de uitoefentermijn moet worden beschouwd als een nieuwe toekenning.

Er moet worden opgemerkt dat de wetgever specifiek de verlenging van de uitoefenperiode voor opties heeft toegestaan (en dit twee keer) met als gevolg dat alle opties die werden toegekend van 1 januari 1999 tot en met 31 augustus 2008 konden worden verlengd zonder gevolgen op fiscaal vlak (zie artikel 407 van de programmawet van 24 december 2002 (administratieve circulaire nr. Ci.RH.241/556.163 van 28 april 2003) en artikel 21 van de economische herstellwet van 27 maart 2009 (administratieve circulaire nr. Ci.RH.241/598.219 van 8 mei 2009)).

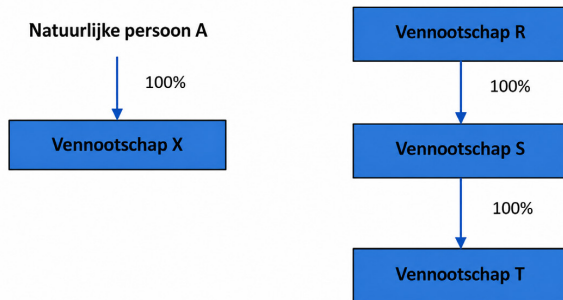
Bij gebrek aan nieuwe wetgeving ter zake is de DVB van oordeel dat de verlenging van de uitoefentermijn van 5 naar 8 jaar, met een wijziging van de oorspronkelijke uitoefentermijn tot gevolg, geldt als een essentiële wijziging van het optieplan.

Uit wat voorafgaat dient te worden geconcludeerd dat deze essentiële wijziging geldt als een nieuwe toekenning van aandelenopties.

7.1.7. HERSTRUCTURERINGEN

Casus 1: afwezigheid financiële of economische behoeften ingeval van controlewijziging

Schematische weergave huidige structuren:



Vennootschap X:

- bezit de tréfonds¹ en is leasingnemer van een gebouwd onroerend goed, dat sinds een 7-tal jaren werd verhuurd aan vennootschap Y, actief in sector P. Vennootschap Y werd vorig jaar failliet verklaard.
- heeft geen personeel;
- beschikt over fiscaal overgedragen verliezen (als gevolg van het feit dat vennootschap X niet voldoende huur heeft kunnen aanrekenen om de leasevergoedingen te dekken, ingevolge de financiële problemen bij haar enige huurder vennootschap Y);
- heeft sinds het faillissement van vennootschap Y enkele kortlopende verhuurovereenkomsten voor beperkte delen van de site afgesloten.

Vennootschap S is ook actief in sector P. Zij oefent haar activiteiten uit op de site naast de productiesite van vennootschap X, die gehuurd wordt van vennootschap T.

Er wordt een overdracht gepland van de aandelen van vennootschap X door natuurlijke persoon A aan vennootschap S.

In een eerste fase zal vennootschap S het bedrijfsgebouw van vennootschap X enkele jaren huren en nadien zullen er ingrijpende verbouwwerken worden uitgevoerd waarbij het de intentie is om de activa van vennootschap T fysiek samen te voegen met de activa van vennootschap X zodoende dat vennootschap S een grotere locatie heeft voor haar exploitatie. Ook zal er een kapitaalverhoging worden doorgevoerd bij vennootschap X.

De aanvrager wenste de bevestiging dat:

- de wijziging van de controle over vennootschap X ten gevolge van de overdracht van haar aandelen aan vennootschap S beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften in de zin van artikel 207, achtste lid WIB 92; en
- dat de vroegere beroepsverliezen van vennootschap X bijgevolg aftrekbaar blijven van zowel de winst van het belastbaar tijdperk in de loop waarvan de wijziging van de controle heeft plaatsgevonden als van de winst van de latere belastbare tijdperken.

¹ De tréfonds op de grond en gebouw werden gekocht uit een faillissement van een bedrijf uit de sector P. Bank Q bezit de erfpacht op grond en gebouw. De lopende leasing-overeenkomst met bank Q m.b.t. het bedrijfsgebouw werd overgenomen, daarnaast werd ook het leasingcontract m.b.t. bepaalde roerende goederen overgenomen en werden ook machines/outillering gekocht.

Na de geplande overdracht van alle aandelen van vennootschap X door natuurlijke persoon A aan een derde partij, nl. vennootschap S, zal de natuurlijke persoon A niet langer enige controlebevoegdheid hebben over vennootschap X. Alle aandelen (alsook de stemrechten die aan die aandelen verbonden zijn) zullen toebehoren aan vennootschap S. Vennootschap S is niet verbonden met natuurlijke persoon A. Er is dus sprake van een controlewijziging overeenkomstig artikel 1:14, § 2, 1° WVV.

Om te beoordelen of de controlewijziging beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften dient te worden nagegaan:

- of het personeel (al dan niet deels) behouden blijft
- of de activiteiten (al dan niet deels) behouden blijven.

De DVB was van oordeel dat:

- er geen continuïteit is van de verhuuractiviteit. Het huurcontract m.b.t. het gebouw in kwestie loopt niet meer op heden. Er was nog slechts beperkte verhuur in het lopende en het vorige boekjaar;
- er is een voordeel voor natuurlijke persoon A als gevolg van de sharedeal. Natuurlijke persoon A krijgt het geld rechtstreeks in handen zonder betaling van RV.

Volgende tegenargumenten kwamen aan bod:

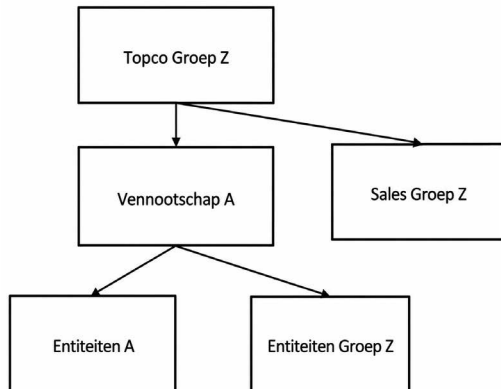
- behoud verhuuractiviteit: als er ruimer gekeken wordt, dan is er gedurende een 7-tal jaren een verhuuractiviteit aan vennootschap Y, die als gevolg van het recente faillissement van deze vennootschap (waar men niet vrijwillig voor kiest), is stopgezet. Vervolgens is er beperkte verhuur in het lopende en vorige boekjaar en na de aandelenoverdracht zal er terug een verhuuractiviteit zijn;
- behoud personeel: geen personeel. Dus beoordeling niet aan de orde;
- recente rechtspraak Hof van Beroep van Gent op 1 oktober 2024 : ook met rechtmatige financiële economische behoeften overnemers moet worden rekening gehouden. In onderhavig dossier is er een duidelijke beweegreden: de huidige productiesite van vennootschap S is te klein en het onroerend goed dat men overneemt via sharedeal grenst aan de huidige productiesite. Bij het arrest van het Hof van Beroep te Gent gaat het om een pure villavennootschap maar het Hof van Beroep ziet daar geen graten in.

Deze tegenargumenten werden door de DVB niet voldoende overtuigend bevonden.

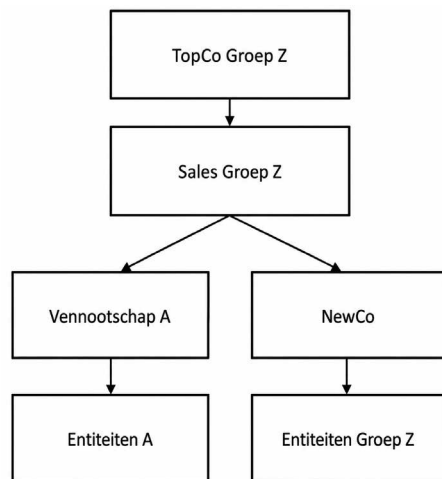
Casus 2:

Situatieschets

Vennootschap A is een Belgische exploitatievennootschap met eigen werknemers en fungeert tevens als holdingvennootschap voor de A-entiteiten. Vennootschap A werd enkele jaren geleden overgenomen door Groep Z middels de buitenlandse vennootschap TopCo Groep Z. Na de overname werden de aandelen van een buitenlandse subholding van Groep Z door TopCo Groep Z in jaar X verkocht aan vennootschap A. Deze buitenlandse subholding van Groep Z werd onmiddellijk daarna vereffend waardoor de onderliggende deelnemingen van Groep Z rechtstreeks onder vennootschap A kwamen te hangen, naast de deelnemingen in de A-entiteiten. De huidige groepsstructuur kan als volgt worden weergegeven:



Thans wenst de Groep Z vennootschap A en haar deelnemingen in de A-entiteiten te verkopen aan een derde partij. Aangezien de entiteiten van Groep Z niet behoren tot de scope van deze transactie, wordt een partiële splitsing van vennootschap A overwogen waarbij de deelnemingen in de entiteiten van Groep Z met de hierop nog rustende schuld en een deel van de liquide middelen zullen worden overgedragen aan een nieuw op te richten vennootschap (hierna NewCo). De deelnemingen in vennootschap A en NewCo zullen vervolgens door TopCo Groep Z tegen boekwaarde worden ingebracht in de buitenlandse vennootschap Sales Groep Z. De groepsstructuur zal er dan als volgt uitzien:



Vervolgens zullen de aandelen van vennootschap A worden verkocht aan een derde partij. Er wordt tevens vermeld dat Groep Z van plan is om NewCo na een periode van ten minste één jaar te vereffenen, waardoor de entiteiten van Groep Z rechtstreeks onder de buitenlandse vennootschap Sales Groep Z zullen komen te hangen.

Gestelde vragen

In het kader van de beoogde reorganisatie wenst de aanvrager de bevestiging te verkrijgen dat:

- de partiële splitsing van vennootschap A belastingneutraal kan plaatsvinden in toepassing van artikel 211, §1, WIB 92;
- het geheel van de verrichtingen geen fiscaal misbruik in de zin van artikel 344, §1, WIB 92 uitmaakt.

Standpunt van de DVB

In het kader van het onderzoek blijkt dat de verkoop van de aandelen van een buitenlandse subholding van Groep Z door TopCo Groep Z aan vennootschap A in jaar X aanleiding heeft gegeven tot een intragroepsschuld t.a.v. TopCo Groep Z van enkele honderden miljoenen euro's. Hierdoor ontstond jaarlijks een aanzienlijke interestlast die werd afgetrokken van de zeer winstgevende activiteit van vennootschap A. Thans wenst men de deelnemingen in de entiteiten van Groep Z (samen met de nog daarop rustende intragroepsschuld) terug vanonder vennootschap A te halen en dit middels een partiële splitsing naar een nieuw op te richten vennootschap.

Uit de aanvraag is echter gebleken dat de groep van plan is om na 1 jaar NewCo te vereffenen. Bijgevolg kan worden besloten dat het niet de bedoeling is om de holdingactiviteit voor de entiteiten van Groep Z in continuïteit verder te zetten bij de Belgische verkrijgende vennootschap. De keuze voor de reeds aangekondigde vereffening van NewCo heeft volgens de DVB te maken met het feit dat de interestlasten niet meer fiscaal in mindering zullen kunnen worden gebracht van belastbare winsten aangezien NewCo wellicht enkel vrijgestelde dividenden zal verkrijgen en het dus niet langer fiscaal interessant is om de deelnemingen met de intragroepsschuld in België aan te houden middels een zuivere holding. Wellicht is dit ook de reden waarom de deelnemingen in vennootschap A en NewCo door de TopCo Groep Z zullen worden ingebracht in de buitenlandse verkoopvennootschap Sales Groep Z. Op deze wijze komt deze intragroepsschuld na de liquidatie van de Belgische NewCo terecht bij de verkoopvennootschap (i.p.v. de holding TopCo Groep Z) die op die manier deze interestlasten voortaan zal kunnen aftrekken van haar belastbare basis.

De DVB stelt dat een partiële splitsing een rechtshandeling is die dient om een deel van de activiteiten in continuïteit over te dragen aan een andere (bestaande of nieuwe) vennootschap en dat de plannen om NewCo kort na de partiële splitsing te vereffenen, indruisen tegen dit continuïteitsprincipe.

Gelet op het voorgaande is de DVB de mening toegedaan dat vennootschap A de deelnemingen in de entiteiten van Groep Z dient te verkopen aan de buitenlandse groepsvennootschap. Het gebruik van een belastingneutrale herstructureringsverrichting om de in jaar X doorgevoerde aandelentransactie terug te draaien, kan niet worden gevolgd.

Casus 3:

Situatieschets

De aanvragers verkregen een voorafgaande beslissing waarin de belastingneutraliteit van de partiële splitsing van vennootschap X naar de nieuw opgerichte vennootschap Y gevolgd door de verkoop van de aandelen van vennootschap X door de aandeelhouders-natuurlijke personen werd bevestigd en dit gelet op het door de aanvragers onderschreven engagement tot herinvestering van de verkoopprijs.

Deze herinvestering houdt in dat:

- de volledige verkoopprijs (zowel het vast als het variabel deel);
- binnen de 3 maanden na ontvangst van de verkoopsom;
- middels een kapitaalinjectie ter beschikking moet worden gesteld van een bestaande of nieuwe vennootschap;
- de vennootschap waarin de kapitaalinjectie gebeurde de gelden duurzaam dient te herinvesteren, m.n. in vaste activa (MVA, FVA, IVA) en aflossing van externe (bank)schulden;
- de wederbelegging moet plaats vinden uiterlijk 6 maanden voor het verstrijken van de 3-jarige verjaringstermijn (zoals voorzien in artikel 354 WIB 92) van het aanslagjaar waarin partiële splitsing heeft plaatsgevonden;
- een overzicht van de verrichte investeringen moet worden verstrekt aan de lokale controle van de gesplitste vennootschap en dit uiterlijk 6 maanden vóór het verstrijken van de 3-jarige verjaringstermijn van het aanslagjaar waarin partiële splitsing heeft plaatsgevonden.

De partiële splitsing van vennootschap X en de verkoop door de aandeelhouders-natuurlijke personen van de aandelen van vennootschap X hebben inmiddels plaatsgevonden.

Voorgelegde verrichting

In een avenant aan de verkregen voorafgaande beslissing wensen de aanvragers te vernemen of het ter beschikking stellen van de verkoopprijs door middel van een achtergestelde lening in plaats van het doorvoeren van een reële kapitaalverhoging voor dit bedrag, strookt met het in hun aanvraag geformuleerde engagement dat de verkoopsom middels een kapitaalinjectie zal gebeuren (cfr. randnummer 2.3).

Standpunt DVB

Bij toepassing van artikel 344, § 1, eerste lid, WIB 92 kan een partiële splitsing in combinatie met de (belastingvrije) verkoop van alle aandelen van de partieel gesplitste vennootschap aanzien worden als een belastbare verkoop van een deel van de activa aan een derde partij gevolgd door de uitkering van de verkoopprijs als een belastbaar dividend aan de aandeelhouders-natuurlijke personen waarbij de artikelen 24 en 261 WIB 92 worden gefrustreerd.

Artikel 344, § 1, vierde lid, WIB 92 legt vast dat in dat geval de fiscale toestand van de belastingplichtige wordt herzien en in overeenstemming gebracht met het doel en de strekking van de wetsbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft (DOC 53 2081/001, blz. 115). Dit houdt in dat de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld worden dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig de doelstellingen van de omzeilde c.q. miskende bepaling wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.

Evenwel aanvaardt de DVB dat in het kader van de continuïteit van de vennootschap en/of een heroriëntering van de activiteiten van de aanvragers, artikel 344, § 1, WIB 92 geen toepassing vindt indien de aanvragers de volledige verkoopprijs van de aandelen van een bij de partiële splitsing betrokken vennootschap:

- binnen de 3 maanden na ontvangst ervan inbrengen in het kapitaal van een bestaande of nieuwe vennootschap;
- binnen die vennootschap duurzaam herinvesteren uiterlijk 6 maanden voor het verstrijken van de 3-jarige verjaringstermijn (zoals voorzien in artikel 354 WIB 92) van het aanslagjaar waarin partiële splitsing heeft plaatsgevonden.

Alzo wordt in overeenstemming met artikel 344, § 1, vierde lid, WIB 92 de toestand op het niveau van de vennootschap en de aandeelhouders-natuurlijke personen hersteld. Indien de vennootschap een deel van haar activa had verkocht, waren de middelen terechtgekomen in haar vermogen waarbij de erop gerealiseerde meerwaarde tot een verhoging van het eigen vermogen zou hebben geleid. De aandeelhouders-natuurlijke personen zouden deze verkoopprijs slechts kunnen verkrijgen middels een dividenduitkering met inhouding van roerende voorheffing in toepassing van artikel 261 WIB 92. Door onmiddellijk afstand te doen van de ontvangen verkoopprijs door deze in te brengen in het eigen vermogen van een vennootschap, wordt het misbruik hersteld.

In casu werd door de aanvragers gemeld dat zij ervoor gekozen hebben om de terbeschikkingstelling van de ontvangen verkoopprijs te structureren via een achtergestelde lening in plaats van over te gaan tot een reële kapitaalverhoging in de door hun gekozen vennootschap.

Deze werkwijze strookt niet met de door de aanvragers in hun aanvraag geformuleerde herinvestering van de verkoopsom middels een kapitaalverhoging en de duurzame herinvestering ervan. Het toekennen van een achtergestelde lening leidt immers niet tot een verhoging van het eigen vermogen van de vennootschap maar doet een schuld ontstaan ten aanzien van de aandeelhouders-natuurlijke personen ter vervanging van de activa die voorheen tot het vermogen van de vennootschap behoorden. Bovendien vloeit het bedrag van de ter beschikking gestelde middelen via kapitaalaflossingen van de lening terug naar de aandeelhouders-natuurlijke personen.

De voorafgaande beslissing blijft aldus slechts geldig voor zover er *onverwijld* een reële kapitaalverhoging wordt doorgevoerd ten name van de door de aanvragers gekozen vennootschap voor een bedrag gelijk aan de verkoopprijs van de aandelen van vennootschap X en dat de gekozen vennootschap de investeringen op duurzame wijze (ter waarde van het volledige bedrag van de kapitaalverhoging) heeft verricht binnen de in randnummer 2.5 vermelde termijn. Bij gebrek aan een kapitaalverhoging en tijdige kwalificerende investeringen kan bij toepassing van artikel 344, § 1, eerste lid, WIB 92 de partiële splitsing in combinatie met de verkoop van alle aandelen van vennootschap X aanzien worden als een belastbare verkoop van een deel van de activa aan een derde partij (toepassing van artikel 24 WIB 92), gevolgd door de uitkering van de verkoopprijs als een belastbaar dividend aan de aandeelhouders-natuurlijke personen (toepassing van 261 WIB 92).

7.1.8. KOSTEN EIGEN AAN DE WERKGER

Casus 1:

De vennootschap X wenst de bevestiging te bekomen dat de forfaitaire vergoedingen die aan de leden van haar raad van bestuur worden toegekend, worden beschouwd als terugbetalingen van eigen kosten van de werkgever. De voorgestelde maandelijkse bedragen zijn 100 of 200 euro, afhankelijk van de categorie.

Aangezien de raad van bestuur slechts een beperkt aantal keren per jaar bijeenkomt (tussen 10 en 20 keer, acht de DVB het niet gerechtvaardigd om dit forfait als een terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever te beschouwen.

Bovendien stelt de DVB vast dat de betrokken personen één of meer andere beroepsactiviteiten uitoefenen waarvoor eveneens forfaitaire vergoedingen ter terugbetalingen van kosten eigen aan de werkgever en/of terugbetalingen op werkelijke basis worden toegekend.

De aanvraag wordt dus afgewezen.

Casus 2:

De DVB ontving een aanvraag van een professionele vennootschap om diverse kosten (nutsvoorzieningen, internet, beroepskledij, arbeidsgereedschap, autokosten, enz.) forfaitair terug te betalen aan haar bestuurder. Hoewel dergelijke kosten doorgaans reëel zijn en verband houden met de beroepsactiviteit, beschikt een bedrijfsleider over de mogelijkheid om deze rechtstreeks door de vennootschap te laten dragen.

Om situaties van dubbel gebruik te vermijden, bevestigt de DVB haar standpunt zoals vastgelegd in voorafgaande beslissing 2016.896 van 06.07.2017. Forfaitaire terugbetalingen van kosten door een professionele vennootschap (management- of andere vennootschap, eenpersoons of niet) aan haar zaakvoerder(s), enig aandeelhouder of meerderheidsaandeelhouder(s) mogen niet hoger zijn dan de volgende maxima:

- Parkingkosten: voor bedragen lager of gelijk aan €10,00, een forfaitair maandelijks bedrag van €15,00;
- Carwashkosten: enkel voor een bedrijfsvoertuig dat hoofdzakelijk beroepsmatig wordt gebruikt, een forfaitair maandelijks bedrag van €15,00, op voorwaarde dat de vennootschap geen abonnement bij een carwashbedrijf heeft;
- Representatiekosten: voor bedragen lager of gelijk aan €5,00, een forfaitair maandelijks bedrag van €20,00.

7.1.9. PERSONENBELASTING

Casus 1:

Een Nederlandse stichting heeft als opdracht om de uitwisseling van elektronische informatie en alles wat daarmee verband houdt of daartoe gunstig is, te bevorderen. De stichting werd aangesteld voor het beheer van een fonds gericht op open technologieën die het internet verbeteren op het vlak van vertrouwelijkheid, weerbaarheid en betrouwbaarheid.

De stichting lanceert regelmatig oproepen tot kandidaatstelling voor projecten die het nut en de voordelen van open technologieën voor de samenleving als geheel verbeteren. Die voorstellen moeten een stappenplan met bijbehorend bedrag bevatten. De geproduceerde technologie en verbeteringen moeten vrij toegankelijk zijn, onder een zogenaamde open-sourcelicentie (open-sourcecode). Eens het voorstel is geselecteerd, ondertekenen de stichting en de verantwoordelijke voor het voorstel een protocolakkoord.

De stichting kent de verantwoordelijke vervolgens een 'subsidie' toe (die de stichting ook wel 'filantropische schenkingen' noemt), die variabel is en tot 50.000 euro kan oplopen.

Het project van de heer X werd door de stichting geselecteerd en na verwezenlijking van het project zal de heer X daarvoor een bedrag van XXXX,XX euro ontvangen.

Verzoekende partij oordeelt dat het ontvangen van 'filantropische schenkingen' van een in Nederland erkende stichting, in het kader van een vrijwillige bijdrage en in het algemeen belang, aan een natuurlijke persoon die inwoner is van België, van alle belastingen is vrijgesteld, aangezien die niet kunnen worden gelijkgesteld met bezoldigingen van verleende diensten noch met diverse inkomsten zoals bedoeld in artikel 90, eerste lid, 2°, van het WIB 92.

De DVB deelt dit standpunt echter niet omwille van de volgende redenen:

- In het algemeen zijn het natuurlijke of rechtspersonen die geld schenken aan een stichting, een erkende instelling of een instelling van openbaar nut (ION). In casu betreft het echter een stichting die een schenking doet aan een natuurlijke persoon. Rechtstreekse schenkingen aan personen worden niet noodzakelijk beschouwd als zouden ze voldoen aan de criteria van filantropische schenkingen, maar vallen onder de algemene fiscaliteit en kunnen als zodanig aan belastingen onderworpen zijn;
- De DVB beschikt over weinig informatie over de heer X en in het bijzonder over zijn beroepsstatuut. Ook al lijkt er geen arbeidsovereenkomst tussen hem en de stichting te zijn, kan de DVB er terecht van uitgaan dat er wel sprake is van een contract van werkaanneming. Hij heeft immers de doelstellingen van de stichting ontvangen, zal voor alle aspecten van het project, de planning en coördinatie ervan verantwoordelijk zijn, en zal tevens het aanspreekpunt van dit project zijn. Hij staat in voor de follow-up, de ontwikkeling van een werkmethode en staat garant voor een vlot verloop van het genoemde project. Het is dus maar moeilijk denkbaar om te zeggen dat er geen sprake is van prestaties, tegenprestaties en/of bezoldigingen en dat de heer X vrijwillig en belangeloos zou handelen. Bovendien merkt de DVB op dat de heer X veel verantwoordelijkheden en talrijke verplichtingen zal hebben en de door de stichting gestelde doelen zal moeten bereiken. De DVB ziet geen verschil met een onafhankelijke dienstverlener die voor de verwezenlijking van het project zou worden vergoed (en belast);
- Het volstaat niet om in een contract of overeenkomst te vermelden dat de ontvangen vergoeding een 'subsidie' of een 'schenking' is, opdat die ipso facto niet als een belastbaar beroepsinkomen wordt beschouwd;
- De heer X, die een gerenommeerd deskundige is, handelt naar alle waarschijnlijkheid in het verlengde van zijn hoofdactiviteit;
- De elementen in het dossier tonen aan dat de vergoeding onderzoek en ontwikkeling, onderhoud, de uitvoering van tests en het bijhouden van statistieken zou dekken.

Op basis van wat voorafgaat, kan de DVB een kwalificatie als beroepsinkomsten niet uitsluiten. De DVB oordeelt dat het hier geen filantropische schenkingen in de strikte zin van het woord betreft en dat de tegenprestaties die aan de heer X voor het verrichte werk en de bewezen diensten in het kader van zijn opdracht werden betaald, als belastbare beroepsinkomsten moeten worden aangemerkt.

Casus 2:

De aanvrager heeft ongeveer 10 jaar geleden een Belgische vennootschap opgericht. Op vandaag houdt de aanvrager een ruime meerderheid van de aandelen aan.

De aanvrager overweegt een kapitaalverhoging en notering van de aandelen op de beurs Euronext Brussels.

Ter gelegenheid van het tienjarig bestaan zal een feestelijk evenement plaatsvinden waarop de huidige en voormalige werknemers van de vennootschap en bepaalde andere zakelijke relaties, telkens met hun echtgenoten of partners zullen worden uitgenodigd.

In het kader van dit evenement en de mogelijke IPO, wenst de aanvrager aandelen in de vennootschap te schenken aan alle genodigden als teken van persoonlijke appreciatie voor hun rechtstreekse of onrechtstreekse betrokkenheid in de groei en het succes van de vennootschap en dit ter waarde van ongeveer N euro per persoon en onder de opschortende voorwaarde van het succes van de IPO. Eens aanvaard en de opschortende voorwaarde vervuld zullen de schenkingen geregistreerd worden en zal er 7 % schenkbelasting betaald worden door de aanvrager.

De aanvrager wenst de bevestiging dat de schenking van de aandelen in hoofde van de begiftigden geen beroepsinkomen vormt, noch een divers inkomen en verwijst hierbij naar de voorafgaande beslissing 2018.1232 waar werd bevestigd dat de schenking van aandelen in de specifieke omstandigheden eigen aan het geval geen beroeps- of divers inkomen vormt in hoofde van de begunstigde, gelet op het feit dat:

- uit de overeenkomst tot schenking het "animus donandi"-karakter blijkt;
- de schenking niet door de werkgever gebeurt, maar door diens aandeelhouder: de schenking heeft een persoonlijke verarming van de schenker tot gevolg en wordt niet doorgerekend op de vennootschap;
- de schenking niet gerelateerd is aan prestaties: de bezoldigingen van de aanvrager blijven dezelfde en stijgen zelfs lichtjes;
- de aanvrager zijn belang heeft op professioneel vlak, doch ook op privé vlak de toeverlaat is van de schenker;
- het doel van de schenker de continuïteit van de vennootschap is.

De DVB is van mening dat de context in het voorgelegde geval heel verschillend is. Bij de voorafgaande beslissing 2018.1232 ging het om de continuïteit van de onderneming en successieplanning van de oprichter zonder erfgenamen of familie. De schenking gebeurde omwille van een persoonlijke relatie met één bijzondere begiftigde met wie de overlater van de vennootschap een bijzondere vertrouwensrelatie had.

In de huidige prefilings is dat motief niet aan de orde en gaat het in totaal om enkele honderden begiftigden, in hoofde van alle huidige werknemers van de vennootschap. Aanleiding van de schenking is het tienjarig bestaan van de vennootschap en de beursgang. In een dergelijke situatie gaat het volgens de DVB om een beroepsgerelateerd voordeel dat kwalificeert als een belastbare bezoldiging overeenkomstig artikel 31 WIB 92 in hoofde van de betrokken werknemers. Indien voldaan aan bepaalde voorwaarden, en in geval van een geringe waarde, kan het voordeel mogelijk aangemerkt worden als een sociaal voordeel in de zin van artikel 38, § 1, eerste lid 11° WIB 92.

Casus 3:

De aanvrager is bedrijfsleider en bestuurder van verschillende vennootschappen, actief in de vastgoedsector.

De aanvrager had in het verleden geen bijzondere voorliefde voor paarden. Ongeveer tien jaar geleden heeft zijn dochter paardrijden als hobby aangevat. Zij was behoorlijk getalenteerd en al snel stelde zich de vraag of het opportuun was te investeren in één of meer jumpingpaarden. Er bleek echter al snel dat de aankoop van een beloftevol springpaard voor jonge ruiters geen sinecure is, gelet op de zeer hoge prijs.

De aanvrager besloot dan ook een tiental jaar geleden zelf een poging te ondernemen om enkele veulens aan te kopen en deze in "opfok" (in grote maneges) te plaatsen. Door te investeren in jonge veulens en deze te laten trainen zou zijn dochter na een aantal jaar mogelijk één of meer degelijke springpaarden hebben. Voor de aanvrager betrof dit een financieel interessante belegging.

Na de oorspronkelijke aankoop van een aantal veulens, is de aanvrager jaarlijks blijven investeren in veulens en in dekkingen, en is het aankopen van veulens en het laten trainen van deze paarden in essentie een hobby geworden. Daarnaast betreffen de paarden een duurzame belegging met een substantieel rendement. De aanvrager beschikt zelf noch over de nodige infrastructuur, noch over de expertise om paarden te verzorgen en te trainen. Daarom deed hij een beroep op kleine, lokale maneges. Zijn paarden worden daar gehouden en verzorgd.

De dochter nam vroeger een deel van de trainingen op zich samen met de professionele begeleiders op de betreffende maneges, maar vandaag worden de paarden quasi volledig getraind door de maneges (de dochter heeft onvoldoende tijd gelet op haar studies). De aanvrager heeft zelf geen ruiters of stalpersoneel in dienst, het zijn de maneges zelf die hun personeel inzetten om de paarden te begeleiden.

Na in beginsel een aantal veulens te hebben aangekocht die hij in "opfok" plaatste en die enigszins kwalitatief bleken, is de aanvrager stilaan ook begonnen met het kweken van paarden. Een aantal van de oorspronkelijk aangekochte veulens bleken geschikt om te dienen als fokmerrie en daarnaast kocht de aanvrager occasioneel een fokmerrie aan. Deze fokmerries werden vervolgens bevrucht via dekkingen/inseminaties die werden aangekocht bij bekende stoeterijen.

Vandaag beschikt de aanvrager over verschillende rijpaarden, fokmerries en veulens. De aanvrager houdt een veulen in de regel 3 jaar aan, waarna wordt beoordeeld of de paarden voldoende gezond zijn om te dienen als sportpaard dan wel als merrie, of dat het veulen onvoldoende gezond is om nog verder te worden ingezet in de kweek of ter training. De veulens die niet geschikt zijn worden doorgaans afgestaan aan de maneges waar de paarden van de aanvrager worden opgevoed en getraind.

Om de fokmerries te bevruchten, investeert de aanvrager in dekkingen en inseminaties van paarden met een goede stamboom. Op dit punt (omdat hij ondertussen bijna 10 jaar bezig is) wordt het ook mogelijk voor de aanvrager om te kweken met zijn eigen sportpaarden (die dan worden ingezet om fokmerries te bevruchten). De sportpaarden die hij aanhoudt komen voort uit eigen kweek.

De maneges die de paarden verzorgen, voorzien van voeding, begeleiding ... rekenen hiervoor een algemene overkoepelende fee aan. Op jaarbasis varieerden deze kosten de voorbije jaren tussen de 50.000 EUR à 100.000 EUR.

De aanvrager heeft sinds de aankoop van de eerste veulens ook al meer dan 20 paarden verkocht, dit voornamelijk om de hobby en tevens belegging cashflowpositief te houden.

De aanvrager beschouwt het aanhouden en kweken van paarden nog steeds als een hobby. Anderzijds is de realiteit dat het aantal paarden dat wordt aangehouden steeds toeneemt. Daarnaast krijgt hij ook belangstelling van professionele ruiters. Recentelijk hebben zich meerdere kopers aangeboden die honderdduizenden euro's willen betalen voor zijn paarden. De aanvrager is dus onverwacht terechtgekomen in een segment van de markt waarbij topruiters hoge sommen betalen voor het potentieel van de springpaarden.

Tot nu toe heeft de aanvrager steeds beroep gedaan op derden om hem te ontlasten van de verzorging en training van de paarden, maar gezien het succes van de kweek is het eveneens een optie om zelf personeel aan te nemen dat zich fulltime bezighoudt met de beste paarden en om de kweek in essentie te professionaliseren. De aanvrager wil zelf niet actiever betrokken worden bij het kweken en verzorgen, maar wil de uitdaging van het commercialiseren van de kweek en het uitwerken van een businessplan wel aangaan.

Door het succes van de paardenkweek dient zich ook een probleem aan wat betreft successieplanning. De dochter is momenteel minder betrokken door haar studies, maar nadien wil zij opnieuw actiever bezig zijn met paarden. Op vandaag zouden, bij overlijden van de aanvrager, alle paarden in onverdeeldheid toekomen aan zijn beide kinderen, hetgeen niet gewenst is aangezien de dochter van de aanvrager zo afhankelijk zal zijn van de inspraak van haar broer. De vermogenswaarde van de paarden mag toekomen aan beide kinderen, maar het is belangrijk dat dat de dochter de controle kan houden over de paarden.

Gelet op het voorgaande, wenst de aanvrager zijn springpaarden, fokmerries en gefokte veulens in te brengen in een vennootschap en wenst hij bevestigd te zien dat dit een normale verrichting van beheer van een privévermogen is, zodat de meerwaarde die daarbij gerealiseerd wordt geen divers inkomen uitmaakt in de zin van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

De DVB is echter van oordeel dat op basis van de geschetste feitenhistoriek de verrichtingen het normaal beheer van een privévermogen overstijgen, de aanvrager kocht namelijk niet alleen paarden voor de "opfok", maar is later ook begonnen met het kweken van paarden en heeft de voorbije jaren al meer dan 20 paarden verkocht. Aanvrager bevestigt dat een vermogen is opgebouwd. Dit is gebeurd met behulp van professionele partners. De meerwaarde die gerealiseerd zal worden n.a.v. de inbreng van de paarden in een vennootschap is volgens de DVB dan ook belastbaar als een divers inkomen, overeenkomstig artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

Casus 4:

Een groep van 5 investeerders wenst een maatschap op te richten met als doel de verwerving van onroerende goederen middels het afsluiten van lijfrentecontracten (elk 1/5, waaronder de aanvrager, de heer X).

De heer X is bedrijfsleider van verschillende vennootschappen. De overige investeerders zijn ondernemers en zakenmensen die beroepsactiviteiten in een andere professionele context uitoefenen dan het beheer, de realisatie of de exploitatie van onroerende goederen.

Alle investeerders hebben reeds een aanzienlijk roerend en onroerend vermogen opgebouwd.

De vijf investeerders hebben reeds twee onroerende goederen verworven middels een lijfrentecontract met een totale eigendomswaarde van y mio EUR waarbij geen schulden werden aangegaan.

De lijfrentecontracten werden afgesloten voor meer dan 10 jaar ter waarde van z mio EUR. Het totale boekbedrag a EUR en de investeerders zijn voor beide contracten gehouden tot de maandelijkse betaling van b EUR (i.e. lijfrente) gedurende de afgesproken periode, dan wel tot het overlijden van de lijfrentetrekker.

De vijf investeerders richten een maatschap op (elk 1/5). Het individuele aandeel van elke investeerder in de eigendomswaarde van de onroerende goederen zal maximaal 10% bedragen van het privévermogen van elke investeerder.

De lijfrentecontracten worden in hoofdzaak met eigen middelen gefinancierd, waarbij het niet uitgesloten is dat externe financiering in de toekomst zal worden aangegaan.

De manco van de heer X zal optreden als bedrijfsleider en zal een bezoldiging verkrijgen in het kader van zijn mandaat binnen de vennootschap.

Wanneer een lijfrente contract ten einde is gekomen, zullen de onroerende goederen worden aangehouden voor verhuring of (onderling) worden verkocht.

Wanneer een onroerend goed gerealiseerd wordt, zal de meerwaarde proportioneel aan de maten worden toebedeeld.

Er zal voorzien worden in de mogelijkheid om uit de maatschap te treden zodat er op dat moment een gedeeltelijke uitovername plaatsvindt.

De heer X wenst de bevestiging te bekomen dat de eventuele meerwaarde op het moment van de verkoop van een gebouw onroerend goed, verkregen middels een lijfrentecontract, kan worden beschouwd als een verrichting van normaal beheer van een privévermogen, zodat er geen sprake is van een divers inkomen, noch van een beroepsinkomen.

De DVB is van oordeel dat, gelet op de intentie om de aankopen via een maatschap te structureren en dit in combinatie met de wijze waarop de onroerende goederen worden verworven, nl. middels een lijfrentecontract, wat een 'kanscontract' is met onzekere prestaties, er eerder sprake is van een commerciële benadering, wat niet strookt met het louter passief beheer van een privévermogen. Bijgevolg zijn de meerwaarden belastbaar als beroepsinkomen overeenkomstig artikel 23 WIB 92.

Casus 5:

De aanvrager is het echtpaar dhr. X en mevr. Y. Dhr. X is sinds 1992 antiquair, eerst onder de vorm van een eenmanszaak, later middels een vennootschap NV X.

Bij aanvang bestond de omzet grotendeels uit de verkoop van meubelen en diverse decoratieve objecten voornamelijk afkomstig uit China. De aankooprij van de goederen varieerde van 100-100.000 BEF. Occasioneel werd een duurder object van ca. 200.000 BEF aangekocht.

In 1995 werd een beeldhouwwerk aangekocht voor 400.000 BEF bij een antiquair in Brussel.

De activiteit van vennootschap NV X was aanvankelijk voornamelijk gericht op kunst, beeldhouwkunst en archeologie uit China, en pas na enkele jaren op beeldhouwkunst uit Zuid- en Zuidoost-Azië. De verdere uitbreiding naar kunst uit de antieke wereld (Egypte en Rome) kwam pas in een latere fase binnen het kader van de vennootschap NV B. (een samenwerking tussen een derde dhr. Z en dhr. X).

Uit studies uitgevoerd in 2017 blijkt nu dat het aangekochte beeldhouwwerk van 1995 een werk is van een befaamde Italiaanse meester.

De aanvragers wensen dit beeldhouwwerk te verkopen en wensen van de DVB de bevestiging te bekomen dat de verkoop ervan niet belastbaar is als beroepsinkomsten in de zin van artikel 23, WIB 92 noch als diverse inkomsten in de zin van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92 en dit om de volgende redenen:

- het kunstwerk werd gekocht door de natuurlijke personen en niet door de eenmanszaak (wat volgens de aanvragers kan aangetoond worden). Het loutere feit dat de dhr. X antiquair is wil niet zeggen dat hij geen antiek of kunst kan kopen om persoonlijke redenen;
- het beeldhouwwerk bevindt zich in zijn privévermogen dit blijkt uit:
- foto's waaruit blijkt dat kunstwerk zich in privéwoning bevindt;
- in de inventarisboeken van de eenmanszaak is het kunstwerk niet terug te vinden;
- de tijdsperiode vermeld op de verkoopovereenkomst sluit niet aan bij de tijdsperiodes/segmenten waar de aanvrager zich als antiquair op toelegde;
- het verdere onderzoek van het beeldhouwwerk werd met eigen geldmiddelen gefinancierd: hieruit bleek dat na scans en onderzoek door autoriteiten op het gebied van antieke kunst dat het werk van een befaamde Italiaanse meester is.

De DVB is van mening dat de meerwaarde die mogelijks zal worden gerealiseerd op de verkoop van het beeldhouwwerk overeenkomstig artikel 23, WIB 92 als een beroepsinkomen dient te worden beschouwd om volgende redenen:

- de professionele affiniteit van dhr. X met de sector (de aanvrager is sinds een zeer lange tijd actief als antiquair, eerst onder de vorm van een eenmanszaak, later via een vennootschap);
- uit de aanvraag kan worden afgeleid dat dhr. X over een uitgebreide kennis van de kunstensector beschikt;
- het feit dat het kunstwerk een andere origine kent (Italiaans) dan de beeldhouwkunst waarop de activiteit initieel gericht was, vermindert de professionele affiniteit van dhr. X met de sector en het verband met de professionele activiteit niet;
- de geplande verkoop van het beeldhouwwerk vormt een te nauwe band met de professionele activiteiten van dhr. X.

Casus 6:

De aanvrager heeft de DVB gevraagd naar de mogelijkheid om de betaling van een onderhoudsuitkering aan zijn zoon, die in het buitenland studeert, fiscaal af te trekken.

Daartoe is hij van mening dat alle voorwaarden van het betrokken artikel van het WIB 92 van toepassing zijn op zijn persoonlijke situatie.

Volgens artikel 104, eerste lid, 1°, van het WIB 92 mag de begunstigde met name geen deel uitmaken van het gezin van de schuldenaar opdat een onderhoudsuitkering aftrekbaar is. In casu is de DVB van mening dat deze situatie moet worden beschouwd als een tijdelijke verwijdering, ook al verblijft de zoon van de aanvrager tijdelijk in het buitenland voor zijn studies.

Aangezien hij geen enkele wil tot zelfstandigheid heeft geuit en nog volledig financieel ten laste is van zijn ouders, blijft de zoon daadwerkelijk lid van het gezin van de aanvrager, met zijn hoofdverblijfplaats en familiebanden in België.

Bijgevolg kan het door de aanvrager betaalde onderhoudsgeld niet worden beschouwd als een aftrekbare onderhoudsuitkering aangezien niet is voldaan aan een van de voorwaarden van het eerdergenoemde artikel (namelijk dat de zoon niet langer deel uitmaakt van het gezin van de onderhoudsplichtige).

De zoon van de aanvrager, daarentegen, en voor zover is voldaan aan alle andere voorwaarden ter zake in de zin van artikel 136 van het WIB 92, wordt nog altijd beschouwd als fiscaal ten laste van zijn ouders en geeft hen derhalve recht op een bijkomende belastingvrije som.

Aangezien niet voldaan is aan alle in de wet bepaalde voorwaarden, komt de aanvrager bijgevolg niet in aanmerking voor de voordelige aftrekbaarheid van betaalde sommen aan zijn zoon die in het buitenland studeert.

Casus 7:

Een Belgische vennootschap is aandeelhouder van een Franse instelling. De instelling is volgens aanvrager een liefdadigheidsinstelling die zich inzet om het welzijn van senioren te bevorderen.

De Belgische vennootschap wou in eerste instantie goudstaven schenken (overdragen om niet) aan de Franse instelling.

De Belgische vennootschap wenst de bevestiging te verkrijgen van de DVB dat:

- 1) een overdracht om niet van goudstaven in aanmerking kan komen voor de toepassing van artikel 145/33 WIB 92 (belastingvermindering voor giften);
- 2) instelling X kwalificeert als een instelling uit een andere lidstaat van de EER die gelijkwaardig is aan een erkende Belgische instelling in de zin van artikel 145/33, §1, 1°, e) WIB 92; en
- 3) hiermee samenhangend, dat de voorgenomen overdracht ten kosteloze titel niet kwalificeert als een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 26, eerste lid WIB 92.

Met betrekking tot de eerste vraag werd aan aanvrager meegedeeld dat de schenking moet gebeuren in geld (en niet in goudstaven) volgens de duidelijke wettekst van artikel 145/33 WIB 92. Hierop gelet, zou de Belgische vennootschap het goud eerst verkopen, de meerwaarde aan belasting onderwerpen in de vennootschapsbelasting en dan de tegenwaarde in geld schenken aan de Franse instelling.

Wat betreft de tweede vraag stelt de DVB vast dat de instelling een Franse 'fondation d'entreprise' is (conform de door aanvrager bezorgde statuten).

In Frankrijk wordt de 'fondation d'entreprise' opgericht door één of meerdere vennootschappen om activiteiten van algemeen belang te voeren. Zij wordt exclusief gefinancierd door de oprichtende onderneming en kan geen schenkingen van particulieren ontvangen die recht geven op fiscale voordelen.

Zij wordt niet gelijkgesteld met stichtingen van openbaar nut of met verenigingen die erkend zijn volgens artikel 200 van de Franse Code Général des impôts en die wel recht geven op belastingvermindering voor schenkers.

Opdat een buitenlandse instelling gelijkgesteld kan worden met een erkende Belgische instelling, moet zij:

- een belangeloos doel van openbaar nut nastreven;
- onderworpen zijn aan gelijkwaardige regels inzake beheer en toezicht;
- door haar vestigingsstaat erkend of goedgekeurd zijn als instelling die recht geeft op fiscaal aftrekbare giften: aan deze voorwaarde is volgens de DVB niet voldaan.

Gelet op wat voorafgaat, kan volgens de DVB geen belastingvermindering voor giften op basis van artikel 145/33 WIB 92 worden toegestaan aan aanvrager.

7.1.10. REGISTRATIERECHTEN

Casus: Toepassing niet-registratie volgens art. 19, § 1, 6° W.Reg van een overeenkomst ter verduidelijking van een vroeger verleden akte van schenking verleden voor een Nederlandse notaris en niet geregistreerd in België.

De partijen wensten dat bij het overlijden van één van de kinderen van de grootvader de geschonken aandelen per direct staaksgewijs zouden toekomen aan zijn kleinkinderen. Om die reden kwamen de partijen overeen om in de schenkingsakte een zogenoemd fidei-commis de residuo op te nemen ten voordele van de kleinkinderen van de grootvader.

De bedoeling van de partijen was dat bij het overlijden van één van de kinderen van de grootvader de niet-verteerde geschonken goederen staaksgewijs zouden toekomen aan alle afstammelingen van de overledene. Het was dus de bedoeling dat de kleinkinderen via het beding van fidei-commis de residuo de tweede begiftigden zouden zijn.

Het fidei-commis werd in de akte echter schriftelijk geformuleerd in de zin dat enkel de reeds geboren kleinkinderen met naam werden vernoemd als tweede begiftigden in het fidei-commis de residuo.

Een kleinzoon X die sinds de datum van het verlijden van de akte geboren werd, is niet met naam vernoemd in de schenkingsakte.

Bovendien werd de fidei-commis de residuo zo geformuleerd dat het niet duidelijk is dat de partijen steeds wensten dat ook de niet met naam vernoemde kleinkinderen, die al verwekt doch niet geboren waren, staaksgewijs de begunstigden zouden zijn van de fidei-commissaire schenking.

De akte van schenking werd verleden voor een Nederlandse notaris. Deze schenking werd niet geregistreerd in België aangezien op dat ogenblik hiervoor geen verplichting was. Er werd dan ook geen schenkbelasting betaald.

De partijen wensen een overeenkomst ter uitlegging van de akte van schenking te sluiten. In die overeenkomst zou worden gestipuleerd dat het altijd de bedoeling is geweest kleinzoon X te betrekken bij de fidei-commis de residuo.

De partijen hebben de intentie om voor een Nederlandse notaris deze overeenkomst ter uitlegging van de akte van schenking te verlijden.

De partijen, vertegenwoordigd door een raadgever, zijn van mening dat de overeenkomst ter uitlegging geen schenking is en geen titel vormt voor een schenking onder levenden van roerende goederen door een rijksinwoner en aldus niet onder toepassing valt van artikel 19, eerste lid, 6° W.Reg.

De voorgestelde verrichting, zijnde de overeenkomst ter uitlegging waarbij kleinzoon X betrokken wordt bij de *fidei-commis de residuo* wordt evenwel door de DVB beschouwd als een schenking onder levenden.

Bijgevolg maakt dergelijke overeenkomst, los van de kwalificatie die partijen er aan geven, het voorwerp uit van een registratie volgens artikel 19, eerste lid, 6° W.Reg.

7.1.11. TAKS SHELTER

Casus 1:

Vennootschap X is een binnenhuisarchitectenbureau.

Vennootschap X zal worden ontbonden en vennootschap Y (de aanvrager) zal worden opgericht om de activiteit van keukenbouwer uit te oefenen.

Volgens de aanvrager bestaat de activiteit van de startende vennootschap (onderneming Y) niet in de voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon (in dit geval onderneming X).

Uit artikel 14526, § 1, lid 4, WIB 92 blijkt dat er een antimisbruikbepaling werd ingevoerd en dat deze tot doel heeft bepaalde voortzettingen van werkzaamheden uit te sluiten van de Tax shelter startende ondernemingen. De teksten hebben specifiek betrekking op de werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een andere rechtspersoon.

De vraag of er al dan niet sprake is van een voortzetting van een werkzaamheid, is een feitenkwestie die alleen kan worden beoordeeld op basis van een reeks feiten en specifieke omstandigheden eigen aan het concrete geval.

Evenzo is in de circulaire 2020/C/75 van 29 mei 2020 over de belastingvermindering Tax shelter voor startende ondernemingen (ondernemingen) bepaald dat *'de vraag of er al dan niet sprake is van de voortzetting van een werkzaamheid, een feitenkwestie is die maar kan beoordeeld worden door de bevoegde taxatieagent aan de hand van het geheel van feiten en omstandigheden eigen aan het concrete geval'*.

De DVB is echter van mening dat de feitelijke omstandigheden eigen aan dit dossier aantonen dat de geplande verrichting een voortzetting van de werkzaamheid is en dat bijgevolg de bepalingen van artikel 145²⁶, § 1, lid 4 van het WIB 92 niet kunnen worden toegepast, met name om de volgende redenen:

- Hoewel de aanvrager stelt dat de 2 vennootschappen fundamenteel verschillende activiteiten uitoefenen, is er geen enkel specifiek gegeven op basis waarvan een zekere gelijkheid van activiteit tussen de 2 vennootschappen kan worden uitgesloten. In punt 3.3 van de genoemde circulaire staat dat *'het volgende criterium kan wijzen op een voortzetting door een vennootschap Y van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een rechtspersoon X, met name het feit dat vennootschap Y dezelfde activiteiten uitoefent als de rechtspersoon X waarvan zij het geheel of een deel van de activa heeft overgenomen'*.

In dit geval wordt vennootschap X voorgesteld als een binnenhuisarchitectenbureau en is vennootschap Y een keukenbedrijf-schrijnwerkerij gespecialiseerd in inrichtingen om volume en ruimte te vergroten. Er moet worden opgemerkt dat als men de website van vennootschap X (opgericht in 2011) bekijkt, het duidelijk is dat deze eveneens een activiteit van keukeninrichting uitoefent;

- De 2 vennootschappen hebben deels dezelfde leveranciers en dezelfde klanten;
- Het is niet uitgesloten dat na de vereffening van vennootschap X een deel van het personeel (vanwege hun vaardigheden) tewerkgesteld wordt in de nieuwe vennootschap Y;
- De zaakvoerder van vennootschap X wordt de toekomstige medebestuurder van vennootschap Y;
- Het aandeelhouderschap zal ook vrijwel identiek zijn (met uitzondering van nieuwe investeerders).

De DVB is bijgevolg van oordeel dat de nieuw opgerichte vennootschap X niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 145²⁶ van het WIB 92 en meer bepaald dat haar activiteit daadwerkelijk bestaat uit de 'voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een andere rechtspersoon'.

Casus 2:

De aanvrager, vertegenwoordigd door zijn mandataris, heeft zich tot de DVB gewend om een voorafgaande beslissing te verkrijgen met betrekking tot de toepassing van de Tax Shelter-regeling voor startende ondernemingen, bepaald in artikel 145²⁶, van het WIB 92, voor een recent opgerichte coöperatieve vennootschap (hierna de 'CV A').

De aanvraag heeft betrekking op twee specifieke punten: enerzijds de toepasselijkheid van de regeling op de drie categorieën aandelen (A, B en C) die in de statuten van de coöperatieve vennootschap worden bepaald en anderzijds de mogelijkheid voor de echtgenoten van de oprichters om van de belastingregeling gebruik te maken.

Na analyse van de toepasselijke fiscale wetgeving en van de administratieve circulaire 2020/C/75 heeft de DVB vastgesteld dat de klassen van aandelen geen bijzondere moeilijkheden opleverden, aangezien artikel 145²⁶ van het WIB 92 inderdaad geen aandelen categorieën onderscheidt, voor zover het aandelen op naam betreft, die recent zijn uitgegeven en door natuurlijke personen worden aangehouden. Uit de lezing van voormelde circulaire blijkt eveneens dat een echtgenoot van de regeling kan gebruikmaken zolang de wettelijke voorwaarden vervuld zijn en dit los van het huwelijksvermogensstelsel.

Bij het onderzoek van het dossier is de DVB echter op een kritiek punt gestoten dat door de aanvrager niet was aangehaald: de mogelijke voortzetting van de activiteit tussen de recent opgerichte coöperatieve vennootschap en twee bestaande vennootschappen (in casu bv X en bv Y), die beide in de IT-sector actief zijn en aan de oprichting van de CV A hebben deelgenomen.

Hoewel niet uitdrukkelijk over dit punt bevestigd, meent de DVB er niet omheen te kunnen deze voorwaarde te onderzoeken.

Dit punt kan immers de toegang tot de Tax Shelter-regeling voor startende ondernemingen in het gedrang brengen, voor zover deze regeling in feite gericht is op het ondersteunen van daadwerkelijk startende ondernemingen en niet op het ondersteunen van voortzettingen of herstructurerings van bestaande activiteiten.

De aanvrager heeft toelichting verstrekt in een poging het gebrek van voortzetting van activiteit tussen de entiteiten aan te tonen, op basis van het gebrek aan overdracht van activa, personeel, cliënteel of intellectuele eigendom, het bestaan van afzonderlijke maatschappelijke zetels en verschillende aandeelhouders.

Ondanks die elementen heeft de DVB meerdere ernstige elementen aangehaald die een voortzetting van activiteit doen vermoeden, zoals de actieve steun die door de bestaande vennootschappen aan de ontwikkeling van de CV A wordt verleend, het bestaan van door elkaar lopende opdrachten, de gelijkaardigheid van de uitgeoefende activiteiten en de aanwezigheid van leden van de coöperatieve vennootschap uit dezelfde sector die gelijkaardige activiteiten uitoefenen. Die vaststellingen zijn van die aard dat ze twijfel werpen over de door de aanvrager aangevoerde stelling dat het niet om een voortzetting gaat.

Bijgevolg heeft de DVB een ongunstig advies verleend omdat er niet voldoende garanties waren dat er geen voortzetting van de activiteit zou plaatsvinden.

Casus 3:

De vennootschap 'X' (de aanvrager) is opgericht op XX april 2025 met het doel twee handelsfondsen over te nemen die behoren tot de vennootschap 'Y' die al meer dan vier jaar actief is (25.10.2018).

Deze overgekochte handelsfondsen hebben in werkelijkheid betrekking op twee vestigingseenheden die minder dan vier jaar actief zijn, namelijk:

- De vestigingseenheid 'B', opgericht op 9 september 2021 (zie onderstaande tabel);
- De vestigingseenheid 'C', opgericht op 1 april 2022 (zie onderstaande tabel)

Vennootschap "Y"	Vennootschap "X"
VESTIGINGSEENHEDEN	
5 vestigingseenheden:	2 vestigingseenheden:
<ul style="list-style-type: none"> • Eenheid 'A' actief sinds 25 oktober 2018; • Eenheid 'B' actief sinds 9 september 2021; • Eenheid 'C' actief sinds 1 april 2022; • Eenheid 'D' actief sinds 17 september 2022; • Eenheid 'E' actief sinds 1 januari 2024. 	<ul style="list-style-type: none"> • Eenheid '1' actief sinds 3 april 2025; • Eenheid '2' actief sinds 3 april 2025.

De twee bestuurders-zaakvoerders van de vennootschap 'X' waren bestuurders van de vennootschap 'Y' en verantwoordelijk voor de voormelde vestigingseenheden, en dit sinds minder dan vier jaar.

Volgens de aanvrager zouden de aandeelhouders van de vennootschap 'X' in aanmerking kunnen komen voor het tax shelter start-up-stelsel, aangezien deze twee vestigingseenheden minder dan vier jaar actief zijn en de enigen zijn waarop de inkoop van de genoemde fondsen betrekking heeft.

Volgens de aanvraagster bestaat de activiteit van de startende vennootschap (onderneming 'X') niet in de voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon (in dit geval onderneming 'Y').

Na de gedetailleerde analyse die de DVB heeft gevoerd, blijkt uit artikel 145²⁶, §1, lid 4 van het WIB 92 dat er een antimisbruikbepaling werd ingevoerd en dat deze tot doel heeft bepaalde voortzettingen van werkzaamheden uit te sluiten van de tax shelter. De teksten hebben specifiek betrekking op de werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een andere rechtspersoon.

De vraag of er al dan niet sprake is van een voortzetting van een werkzaamheid is een feitenkwestie die alleen kan worden beoordeeld op basis van een reeks feiten en specifieke omstandigheden van de zaak.

Evenzo is in de circulaire 2020/C/75 van 29 mei 2020 over de belastingvermindering tax shelter voor startende ondernemingen (vennootschappen) bepaald dat *'de vraag of er al dan niet sprake is van de voortzetting van een werkzaamheid, een feitenkwestie is die maar kan beoordeeld worden door de bevoegde taxatieagent aan de hand van het geheel van feiten en omstandigheden eigen aan het concrete geval.'*

De DVB is echter van mening dat de feitelijke omstandigheden eigen aan dit dossier aantonen dat de geplande verrichting een voortzetting van de werkzaamheid is en dat bijgevolg de bepalingen van artikel 145²⁶, §1, lid 4 van het WIB 92 niet kunnen worden toegepast, met name om de volgende redenen:

1. uit de in het Belgisch Staatsblad gepubliceerde statuten blijkt dat de vennootschap 'Y' die de twee handelsfondsen overdraagt, in 2018 is opgericht;
2. de vennootschap die de handelsfondsen verkoopt bestaat langer dan vier jaar;
3. de nieuwe vennootschap 'X':
 - heeft een maatschappelijk doel dat vergelijkbaar is met dat van de vennootschap 'Y';
 - oefent haar werkzaamheden uit in dezelfde lokalen en op dezelfde adressen als de vennootschap 'Y', wat er ook op kan wijzen dat de klanten dezelfde zijn;
 - heeft als bestuurders, de twee bestuurders die eveneens bestuurders waren van de vennootschap die de twee handelsfondsen overdraagt;
 - heeft alle activa die verbonden zijn met de twee handelsfondsen overgenomen van de twee vestigingen;
 - heeft het personeel overgenomen van de vennootschap 'Y'.

De DVB is bijgevolg van oordeel dat de nieuw opgerichte vennootschap 'X' niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 145²⁶ van het WIB 92 en meer bepaald dat haar activiteit daadwerkelijk bestaat uit de 'voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een andere rechtspersoon'.

7.1.12. VERREKENPRIJZEN

Casus:

De Aanvrager wenst door middel van een Avenant het standpunt van de DVB betreffende de impact van louter een wijziging in de facturatiestromen van de intra-groepstransacties op een Voorafgaande Beslissing waarbij een mark-up bepaald is op intra-groep geleverde O&O diensten. Bij nazicht door de DVB bleek dat de functionaliteit van de O&O contractor niet gewijzigd is en dat de wijziging van de facturatiestroom betrekking heeft op O&O-gerelateerde diensten die focussen op het ontwikkelen van innovatieve knowhow binnen de groepsentiteiten.

De DVB kan niet akkoord gaan met een wijziging van de boekhoudkundige verwerking van facturen als basis om een verrekenprijsmethodiek en -vergoeding gehanteerd voor een specifiek aantal intragroepstransacties, materieel te wijzigen.

7.2 BTW

Casus 1:

De aanvragers wensten een voorafgaande akkoord te bekomen voor de afbraak en heropbouw van een ééengezinswoning op hetzelfde perceel, die deel uitmaakt van het in de aanvraag bedoelde project, toepassing kan worden gemaakt van het verlaagd btw-tarief van 6 % zoals voorzien door rubriek XXXVII, §1 tabel A van K.B. nr.20 voor de versie die van toepassing is vanaf 01 januari 2024.

De afbraak en heropbouw zou voorzien zijn te gebeuren door de aanvragers in hun hoedanigheid van bouwheer-natuurlijke persoon.

Het verlaagde tarief van btw 6 % is van toepassing wanneer het gesloopte goed een 'gebouw' betreft in de zin van artikel 1, §9, 1° van het btw wetboek. De aanwending vóór de afbraak is van geen belang zodat het gebouw geen woning hoeft te zijn. Bovendien dient de omvang van de afgebroken gebouw(en) betekenisvol te zijn ten opzichte van de nieuwe constructie(s).

Bij de analyse door de DVB blijkt dat de aanvrager een essentieel element in de aanvraag en tijdens de bespreking niet vermeld heeft, met name het feit dat eenzelfde aanvraag reeds ingediend is geweest bij de dienst KMO Bouwcel.

De bouwcel heeft die aanvraag negatief beantwoord. Het af te breken goed zou niet voldoen aan de voorwaarde in de zin van artikel 1, §9, 1° van het wetboek btw.

De DVB is van mening dat de ingediende aanvraag in strijd is met de bedoeling van artikel 22, 1° van de wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en dat de DVB zich niet zal uitspreken over verrichtingen of situaties die identiek zijn aan diegene waarover reeds een administratieve uitspraak is gedaan.

Voor genoemde standpunt werd alsook meegedeeld aan de aanvrager(s).

De DVB wijst er op dat een volledige transparantie bij het indienen van de aanvraag of bij de bespreking noodzakelijk is opdat de voorafgaande beslissing de wettelijke rechtszekerheid zal geven aan de aanvrager.

Casus 2:

Een professionele actor wenst bevestiging dat een nieuwe woning na afbraak van een gebouw kan verkocht worden aan het verlaagd btw-tarief van zes pct. zoals voorzien door rubriek XXXVII tabel A van K.B. nr. 20.

De nieuwe woning is gelegen op twee grenzende percelen. Op perceel 1 stond een garage die afgebroken werd. Op perceel 2 stond een eengezinswoning die tevens afgebroken werd. De nieuwe woning is voor meer dan 50 % gelegen op perceel 1.

De vraag die zich stelde was of het perceel 1 met de garage diende beschouwd te worden als een vroeger bebouwd, al dan niet een niet-bebouwd kadastraal perceel.

Het is belangrijk te weten dat de aanwending van het gebouw vóór de afbraak van geen belang is. Het gesloopte gebouw hoeft dus op zich geen woning te zijn.

Het gesloopte goed moet wel een 'gebouw' zijn voor de toepassing van de btw. Het gaat dus over 'ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden' (artikel 1, § 9, 1°, van het Btw-Wetboek).

In de regel worden aangemerkt als een gebouw: alle gebouwde onroerende goederen uit hun aard waaraan een kadastraal inkomen van gebouwd onroerend goed kan worden toegekend (gewone huizen en villa's, flats, nijverheids-, handels- of landbouwgebouwen).

Uit de memorie van toelichting blijkt bovendien dat het moet gaan om een gebouw met een significante omvang, desgevallend in verhouding tot de opgerichte woning(en).

Deze beoordeling gebeurt dan ook geval per geval en is afhankelijk van de feitelijke omstandigheden.

Bijvoorbeeld: een oude woning, loods, fabriek of winkelruimte zullen normaliter op zich beschouwd aangemerkt worden als significant.

Een constructie opgetrokken uit niet-duurzame materialen daarentegen zal normaal gezien niet beantwoorden aan dit criterium. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld wanneer enkel een fundering, ondergrondse buizen of leidingen of een omheining worden afgebroken.

Worden bijvoorbeeld niet aangemerkt als een significant gebouw: een duiventil, een tuinhuis, een schuilplaats voor een paard in de wei.

In casu bedroeg de oppervlakte van de garage 14 m² en bestond de garage uit een structuur van stalen kokers en liggers waartegen een typische stalen gevelplaat en bovenop dakplaten waren bevestigd. De voorzijde was voorzien van een niet geautomatiseerde kantelpoort. De vloer was vervaardigd uit beton en geborsteld afgewerkt. Het dak was aan de zijkanten afgewerkt met een dakrandprofiel. Er was geen watervoorziening, enkel een lichtpunt in de garage. Er werd geen kadastraal inkomen toegekend aan de garage.

De eigenschappen van de garage kunnen vergeleken worden met de kenmerken van een tuinhuis. Om die reden werd de garage niet aangemerkt als een significant gebouw.

Perceel 1 werd derhalve beschouwd als een niet-bebouwd kadastraal perceel.

De nieuwe woning staat door samenvoeging van meerdere kadastrale percelen deels op een vroeger bebouwd kadastraal perceel (perceel 2) en deels op een vroeger niet-bebouwd kadastraal perceel (perceel 1).

Uit pragmatische overwegingen neemt de administratie volgend standpunt in.

Indien de nieuwe woning voor ten minste 50 % gelegen is op de vroegere bebouwde kadastrale percelen (ongeacht de ligging van de afgebroken gebouwen op deze initieel bebouwde kadastrale percelen), komt de verkoop van het gebouw, in principe, in aanmerking om het verlaagd btw-tarief van 6 % toe te passen.

In het omgekeerde geval zal het normale btw-tarief van toepassing zijn op de verkoop van dat gebouw.

Besluit: aangezien de nieuwe woning voor meer dan 50 % gelegen is op het vroeger niet-bebouwd kadastraal perceel zal het normale btw-tarief van toepassing zijn op de verkoop ervan.

Casus 3:

Twee tennisleraars (btw-plichtigen in de zin van artikel 4 §1 wbtw) dreigden beiden de kleine ondernemingsdrempel van 25.000 euro (art 56bis wbtw) te overschrijden en wensen een vzw op te richten om hun tennislessen met vrijstelling van btw (artikel 44, § 2, 3° wbtw) te factureren aan de tennisclub, als ook deze vrijstelling te bekomen voor de verkoop van tennisbenodigdheden zoals raketten/ballen.

De verkoop van tennisketnetten/ballen door de vzw heeft in casu geen bijkomstig karakter en dient als een afzonderlijke met btw belaste levering te worden beschouwd.

O.g.v. artikel 44, §2, 3° wbtw moeten volgende drie voorwaarden samen vervuld zijn voor de vrijstelling:

- De dienst(en) moet betrekking hebben op het beoefenen van de sport zelf en verstrekt worden aan personen die actief aan sport komen doen;
- De exploitant moet een instelling zijn die geen winstoogmerk nastreeft;
- de ontvangsten van de exploitatie moeten uitsluitend worden gebruikt om de kosten ervan te dekken.

De aanvrager wenste aanvankelijk dat de vzw de tennislessen zou factureren aan de tennisclub. De wet omschrijft duidelijk dat de dienst betrekking moet hebben op het beoefenen van de sport zelf en verstrekt aan personen die actief aan sport komen doen.

Voor de vrijstelling dienen de prestaties rechtstreeks te worden gefactureerd aan de leden en niet aan de tennisclub. De aanvrager stelt bijgevolg voor om dan toch rechtstreeks te factureren aan de leden van de tennisclub en eventueel ook nog een bijdrage te vragen voor het gebruik van de sportinfrastructuur.

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3° wbtw dient er tevens een exploitatie van een sportinrichting te gebeuren (al dan niet permanent van aard).

De aanvragers die oorspronkelijk geen sportinrichting exploiteerden zouden via de vzw een gedeelte van de terreinen huren van de tennisclub, waar men reeds als zelfstandige les gaf. Deze handeling komt artificieel over zodat de leden van de club die reeds toegangsrecht hadden tot de terreinen, nogmaals via de vzw een afzonderlijke vergoeding aangerekend zullen worden om gebruik te kunnen maken van de terreinen tijdens de lessen.

Daarenboven wensen de 2 bestuurders (lesgevers) zich bovendien periodiek een bestuurdersvergoeding uit te keren vanuit de vzw voor de geleverde prestaties (geven van tennislessen). De DVB stelt zich de vraag of de vzw niet louter als doorgeefluik functioneert dan wel compatibel zijn met het verbod tot winstoogmerk van de vzw.

Vermits geen overwegend aanvaardbare gronden worden aangereikt voor de oprichting van de vzw, sluit de DVB de toepassing van rechtsmisbruik (artikel 1, §10 W.BTW) niet uit. De voornaamste beweegreden voor de oprichting van de vzw lijkt te liggen in het bewerkstelligen van een btw besparing.

8. RECHTSPRAAK

▪ Brussel, 11 juni 2025 (rolnr. 2019/AF/4319)

Een multinationale groep had in 2012 van de DVB een beslissing tot neerwaartse winstaanpassing bekomen op grond van het (toenmalige) artikel 185, §2 b) WIB92. De afdwingbaarheid van deze beslissing werd betwist door de Administratie van de BBI. Zij beroept zich hierbij op artikel 23, 2^{de} alinea van de Wet van 24 december 2002, met name op de nietigheidsgronden voorzien onder de punten 1^o, 2^o en 4^o van.

Het Hof bevestigt de uitspraak van rechtbank die de aanslagen vernietigt, onder meer op grond van volgende overwegingen:

“Indien de fiscale administratie meent dat een voorafgaande beslissing nietig is in toepassing van artikel 23, 2^o van de wet van 24 december 2002, dan dient zij aan te tonen dat de aanvrager hoofdbedrog heeft gepleegd. Zij zal aldus moeten bewijzen dat de aanvrager arglistigheden of kunstgrepen heeft aangewend met het opzettelijk doel om de DVB te misleiden waarbij dit doorslaggevend was voor de DVB om de voorafgaande beslissing af te leveren. Met andere woorden, de Administratie dient te bewijzen dat de DVB de voorafgaande beslissing niet zou hebben toegekend in afwezigheid van het (te bewijzen) bedrog.

De fiscale administratie dient zodoende te bewijzen welke feitelijke of juridische elementen [de aanvragers] in het kader van de ruingaanvraag kennelijk onjuist of onvolledig hebben weergegeven, dat de beweerde onjuistheden of onvolledigheden voldoende ernstig en zwaarwichtig waren en tot doel hadden de DVB te misleiden en DVB geen voorafgaande beslissing zou hebben afgeleverd indien ze kennis had genomen van de voormelde bedrieglijke verzwijgingen of onjuistheden; ofwel dient de fiscale administratie te bewijzen dat de [...] activiteiten werden uitgevoerd op een substantiële andere wijze dan waarop die door de DVB werd beoordeeld en dat de DVB geen voorafgaande beslissing zou hebben afgeleverd indien ze kennis had genomen van deze andere wijze van uitvoering van de [...] activiteiten.

Uit het geheel van de aan het hof voorgelegde stukken blijkt dat volgens de DVB en ook volgens de bemiddelingsdienst de ruingaanvraag correct was.

(...)

De taxatiediensten hebben bij de uitoefening van hun taken ook het recht om na te gaan of de voorwaarden van een beslissing zijn nageleefd en of de beslissing werd uitgevoerd, conform de gemaakte afspraken. Het is evenwel niet de taak van de taxatiediensten om het werk van de DVB over te doen en, indien zij tot een andere conclusie komen, de voorafgaande beslissing naast zich neer te leggen, alleen omdat die in strijd zou zijn met het gemeenschapsrecht of het intern recht (vgl. Parl. Vr. van de heer Kurt Ravyts d.d. 13.01.2021, Kamer, Integraal Verslag - Commissie voor Financiën en Begroting, 2020-2021, CRIV 55 COM 330 d.d. 13.01.2021, blz. 30).

Inzake overschrijdt de fiscale administratie haar bevoegdheden.

Nu ze het bewijs niet levert dat er doorslaggevend bedrog voorhanden zou zijn en rekening houdend met het hogervermelde kan de fiscale administratie niet terugkomen op de aan de orde zijnde voorafgaande beslissingen zonder schending van het vertrouwens- en of rechtszekerheidsbeginsel (vgl. Gent 1 maart 2011, AR 2009/2813).”

▪ Antwerpen, 25 november 2025 (rolnr. 2024/AR/511)

Een binnenlandse vennootschap gaf haar aandelen in een binnenlandse dochteronderneming in pand aan een bank als zekerheid voor kredieten, waarna de dochteronderneming dividenden uitkeerde zonder inhouding van roerende voorheffing, wat aanleiding gaf tot betwiste aanslagen voor de aanslagjaren 2017 en 2018.

Er bestaat geen betwisting omtrent het feit dat de schuldenaar en verkrijger binnenlandse vennootschappen zijn en in principe tussen hen dan ook kon afgezien worden van de inning van roerende voorheffing met betrekking tot dividenden. De vraag die zich in casu stelt, is of er voor de toepassing van de minimumdeelneming, zoals bepaald in artikel 106 § 6, lid 2 KB/WIB 92, mocht rekening gehouden worden met de aandelen die in pand waren gegeven.

De Belgische Staat meent dat met deze aandelen geen rekening mocht gehouden worden gelet op de voorliggende pandovereenkomst die de buitenbezitstelling van de aandelen tot gevolg had in de zin van de Wet Financiële Zekerheden en volgens de Belgische Staat eigendomsoverdragend was. Verder wijst de Belgische Staat erop dat het onderscheid tussen pandovereenkomsten met of zonder overdracht van eigendom niet wordt gemaakt in artikel 106 § 6, derde lid KB/WIB 92.

Volgens het Hof blijkt uit het verslag aan de Koning bij het KB van 20 januari 2005 waarbij artikel 106, §6 KB/WIB 92 werd ingevoerd dat:

“artikel 106 § 6 derde lid KB WIB 92 werd ingevoerd om te vermijden dat in een situatie waarbij de moeder vennootschap een zakelijkheid zekerheidsovereenkomst afsluit over de aandelen, zowel deze moedermaatschappij als haar medecontractant zich gelijktijdig kunnen beroepen op de hoedanigheid van moeder vennootschap in de zin van artikel 106 KB/WIB 92 (de moedermaatschappij gelet op de fiscale fictie van artikel 2 § 2 WIB 92 en de medecontractant die volgens het gemeene recht geacht wordt eigenaar te zijn). Deze situatie doet zich enkel voor bij een pand waarbij de eigendom werd overgedragen of de pandhouder via contractuele bepalingen het recht heeft bekomen om de aandelen te gebruiken alsof hij er eigenaar van is.

“artikel 106 § 6, derde lid KB WIB 92 niet van toepassing is in geval van een pandovereenkomst waarbij de pandhouder zich niet kan gedragen als eigenaar en geen daden van beschikking kan stellen. Dit standpunt werd reeds meerdere malen door eiser in hoger beroep ingenomen in verschillende voorafgaande beslissingen (Dienst Voorafgaande beslissingen: nrs. 600.064, 2 maart 2006; 600.160, 30 mei 2006; 600.171, 13 juni 2006; 600.171, 13 juni 2006; 600.202, 4 juli 2006; 700.030, 3 april 2007; 700.077, 17 april 2007; 2011.355, 20 september 2011 en 2022.0693, 27 september 2022).”

9. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

20221138, 20230520, 20230654, 20240228, 20240648, 20240879, 20240882, 20240885, 20240903, 20240951, 20250495, 20250512, 20250598, 20250768.

Om de volgende redenen werd aan de bovenvermelde aanvragen, inclusief COVID-19-aanvragen, tot het bekomen van een voorafgaande beslissing verzaakt:

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

10. STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

10.1. INLEIDING

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

10.2. VOORSTELLING VOLGENS AANTAL

Tabel 1: Totaal aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefiling's - Overzicht

Jaar	AANVRAAG						PREFILING					
	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR	TOTAAL	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468
2017	1043	644	399	1002	619	383	2040	1232	808	1721	1047	674
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750
2020	2281	1409	872	2276	1413	863	2290	1388	902	2323	1418	905
2021	1268	850	418	1218	810	408	2807	1822	985	2613	1665	948
2022	1142	750	392	1126	745	381	2391	1423	968	2443	1535	908
2023	1023	666	357	1128	733	395	2032	1240	792	2078	1306	772
2024	1075	727	348	1042	691	351	1984	1272	712	1961	1271	690
2025	1016	665	351	1031	670	361	1993	1230	763	1980	1237	743

Opmerking: In 2020 zijn er 1.051 COVID-19-aanvragen begrepen in het totaal aantal ingediende aanvragen. Die werden behandeld via een versnelde procedure.

Om de efficiënte te verbeteren, worden prefiling's met algemene vragen, die verkeerdelijk aan de DVB zijn gesteld, of algemene vragen reeds voor toewijzing beantwoord met een korte mail of doorverwezen naar de relevante informatiebron. Logischerwijze wordt het P-nummer niet toegewezen.

10.3. VOORSTELLING VOLGENS AARD VAN DE BESLISSINGEN

Tabel 2: Aard van de beslissingen naar aanleiding van de aanvragen - Overzicht

Aanvraag											
Jaar	Aard van de beslissing										Totaal
	Gunstig		Verzaking		Onontvankelijk		Ongunstig		Gemengd		
	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276
2021	1181	96,96%	27	2,22%	3	0,25%	2	0,16%	5	0,41%	1218
2022	1040	92,36%	33	2,93%	38	3,38%	5	0,44%	8	0,71%	1124
2023	1079	95,66%	39	3,46%	5	0,44%	2	0,18%	2	0,18%	1128
2024	996	95,59%	34	3,26%	3	0,29%	2	0,19%	7	0,67%	1042
2025	1008	97,77%	14	1,36%	2	0,19%	3	0,29%	3	0,29%	1030

Opmerking: "Akkoord onder voorwaarden" : 1 dossier = totaal 1031

Tabel 3: Aard van de afsluitingen bij prefilings - Overzicht

Prefiling									
Jaar	Aanvragen		Zonder gevolg		Zonder gevolg-negatief advies DVB		Avenant		Totaal
	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%			64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%			68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%			65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%			97	4,2%	2323
2021	1202	46,00%	960	36,7%	317	12,2%	134	5,1%	2613
2022	1092	44,70%	886	36,27%	317	12,97%	148	6,06%	2442
2023	1002	48,22%	702	33,78%	288	13,86%	86	4,14%	2078
2024	1066	54,36%	595	30,34%	235	11,99%	64	3,26%	1960
2025	979	49,45%	671	33,87%	258	13,04%	72	3,64%	1980

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

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

Tabel 4: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2025

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	116	138	163	167
Auteursrechten	39	40	59	75
Beroepskosten	20	25	59	62
Bezoldigingen (1)	36	41	76	72
BNI	19	17	45	48
BTW	113	96	420	319
Cryptomunten	30	31	96	132
DBI	20	19	30	26
Diverse taksen	0	0	4	
Herstructureringen	100	104	166	195
Kaaimantaks	13	14	24	28
Kosten eigen aan de werkgever	168	166	211	223
Kwijtschelding schuld	4	5	13	8
Meerwaarden op aandelen	25	25	56	57
PB	32	34	141	138
Registratie	10	14	40	42
Roerende inkomsten	86	77	126	114
RPB	33	33	43	38
Stock Options	12	13	21	23
Taks der successierechten	0	0	5	2
Tax Shelter	2	2	4	5
Tonnagetaks	3	3	4	3
Ven.B	57	58	93	80
Verrekenprijzen	72	71	71	101
Vruchtgebruik	2	1	14	12
Andere	4	4	7	10
TOTAAL	1016	1031	1991	1980

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

Tabel 5: Gedetailleerde verdeling reguliere beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2025

	AANVRAGEN			
	GO (1)	KMO (1)	P	RPB (2)
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	62	76		
Auteursrechten	2	21	17	
Beroepskosten	3	5	15	2
Bezoldigingen	24	7	9	1
BNI	3	2	12	
BTW	16	60	14	6
Cryptomunten			31	
DBI	13	6		
Diverse taksen				
Herstructureeringen	44	57		3
Kaaimantaks	3		11	
Kosten eigen aan de werkgever	114	33		19
Kwijtschelding schuld	2	3		
Meerwaarden op aandelen	2	1	22	
PB	4		29	1
Registratie	2	3	9	
Roerende inkomsten	46	29	2	
RPB				33
Stock Options	12	1		
Tax Shelter		2		
Tonnagetaks	2	1		
Ven.B	34	22		2
Verrekenprijzen	47	24		
Vruchtgebruik		1		
Overige	3	1		
Totaal	438	355	171	67
% hoedanigheid aanvrager	42,49%	34,43%	16,58%	6,50%

(1) Volgens artikel 1:24 WVV

(2) Vzw, openbare besturen ...

10.4. BESLISSINGSTERMIJN

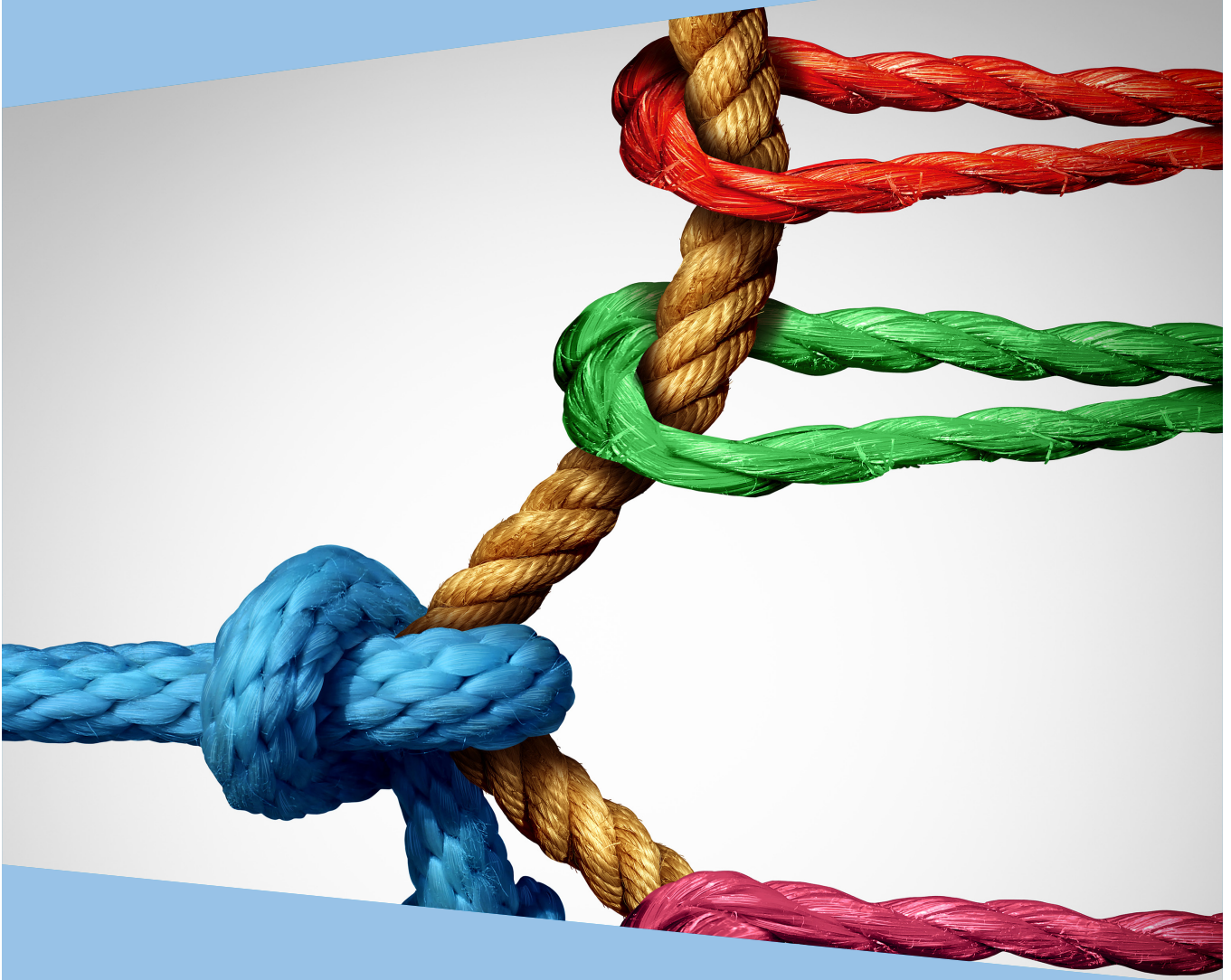
Tabel: Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

JAAR	KALENDERDAGEN
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5
2021	68
2022	83,86
2023	66
2024	62
2025	57

(1) Reguliere beslissingen

(2) COVID-19-beslissingen

DEEL 2 STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES



1. WETGEVEND KADER EBAQuater

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

- Koninklijk besluit van 21 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 1, 4°, 5° en 6° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 31.07.2017).
- Wet van 16 maart 2021 houdende bepalingen inzake gezinsfiscaliteit en de stopzetting van het permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 23.03.2021).

2. STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater

Tabel 1: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 1 (a) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022, 31.12.2023, 31.12.2024 en 31.12.2025

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing
op 31/12/2016	341	59	177.743.377,33	33.458.990,00	13.641.528,73
op 31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90	149.388.977,40
op 31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22	301.483.107,33
op 31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28	400.309.000,59
op 31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37	491.103.642,05
op 31/12/2021	2739	2551	1.927.720.242,43	1.780.581.334,06	706.894.989,52
op 31/12/2022	3055	2941	2.135.522.017,19	2.067.739.759,29	824.976.267,62
op 31/12/2023	4081	3287	3.041.886.455,97	2.387.356.868,52	955.948.868,90
op 31/12/2024	4081	3986	3.052.107.503,80	2.978.408.683,27	1.191.480.460,68
op 31/12/2025	4081	4081	3.017.232.232,89	3.017.232.232,89	1.206.786.865,41

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften LUIK 1 – Heffingen op de behandelde aangiften – Situatie op 31.12.2025

EBAQuater - behandelde aangiften in 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 en 2025		
	Aangegeven bedragen (in EUR)	Heffingen (in EUR)
Beroepsinkomsten	32.810.713,59	23.454.936,54
Roerende inkomsten	148.740.375,55	70.302.182,43
Onroerende inkomsten	11.667.257,86	3.161.131,26
Diverse inkomsten	9.748.478,90	5.910.512,79
Vennootschapswinsten	93.085.775,88	51.554.919,31
Rechtspersonenbelasting	15.389,24	7.253,77
Sommen	14.007.621,86	59.841,66
BTW	6.295.926,81	1.333.033,41
Fiscaal verjaarde kapitalen	2.693.789.852,51	1.049.683.768,27
Sociale bijdragen	7.070.840,69	1.319.285,97
TOTAAL	3.017.232.232,89	1.206.786.865,41

Tabel 3: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 2 (b) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022, 31.12.2023, 31.12.2024 en 31.12.2025

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing
op 31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
op 31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19	1.296.351,53
op 31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78	30.189.935,39
op 31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94	38.264.844,34
op 31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22	43.928.214,51
op 31/12/2021	289	276	128.511.196,06	127.804.443,06	57.329.791,34
op 31/12/2022	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
op 31/12/2023	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
op 31/12/2024	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
op 31/12/2025	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32

Tabel 4: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 3 (c) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022, 31.12.2023, 31.12.2024 en 31.12.2025

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing
op 31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
op 31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13
op 31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40	25.530.859,19
op 31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19	37.362.456,64
op 31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92	49.761.522,51
op 31/12/2021	402	377	250.122.756,28	245.267.502,43	62.082.060,88
op 31/12/2022	402	397	253.226.462,54	253.127.266,47	63.791.129,73
op 31/12/2023	402	400	254.803.472,46	254.803.470,46	64.126.370,33
op 31/12/2024	402	402	255.398.399,50	255.398.399,50	64.245.356,13
op 31/12/2025	402	402	255.398.399,50	255.398.399,50	64.245.356,13

(a) Luik 1 = Federale belastingen

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

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

De regularisatieprocedure EBA Quater werd stopgezet op 31/12/2023. De laatste dossiers werden afgewerkt in 2025. Er zijn aldus geen regularisatiedossiers EBA Quater meer hangende.

3. WETGEVEND KADER EBA Quinquies

- a. Programmawet van 18 juli 2025 (BS 29.07.2025).
- b. KB van 28 juli 2025 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken voor permanent systeem inzake fiscale regularisatie in uitvoering van het artikel 45 van de programmawet van 18 juli 2025 (BS 04.08.2025).
- c. KB van 25 november 2025 tot vastlegging van de modelformulieren te gebruiken voor het permanent systeem inzake sociale regularisatie in uitvoering van de artikelen 45 en 57 van de programmawet van 18 juli 2025 (BS 03.12.2025).

4. STATISTISCHE GEGEVENS EBA Quinquies

Tabel 1: Aantal ingediende en behandelde aangiften LUIK 1 (a) – Aangegeven bedragen – Berekende heffing – Situatie op 31.12.2025

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing
op 31/12/2025	73	3	55.810.626,08	6.896.661,93	3.105.515,59

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften LUIK 1 – Heffingen op de behandelde aangiften – Situatie op 31.12.2025

EBA Quinquies - 3 behandelde aangiften in 2025		
	Aangegeven bedragen (in EUR)	Heffingen (in EUR)
Beroepsinkomsten	0	0
Roerende inkomsten	13.451,43	8.070,86
Onroerende inkomsten	0	0
Diverse inkomsten	0	0
Vennootschapswinsten	0	0
Rechtspersonenbelasting	0	0
Sommen	0	0
BTW	0	0
Fiscaal verjaarde kapitalen	6.883.210,50	3.097.444,73
Sociale bijdragen	0	0
TOTAAL	6.896.661,93	3.105.515,59

**Meer informatie:**

FOD Financiën - Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken

Postadres : Koning Albert II-Laan 33 bus 026 – 1030 Brussel

Kantooradres : Wetstraat 24 – 1000 Brussel

- Tel.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.ruling.be
- www.fin.belgium.be
- D/2026/1418-8

WWW.FIN.BELGIUM.BE
FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be



Service Public
Fédéral
FINANCES

WWW.FIN.BELGIUM.BE



SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORT ANNUEL 2025



WWW.FIN.BELGIUM.BE
SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be

CONTENU

PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES	5
1. INTRODUCTION	6
2. HISTORIQUE	7
3. SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES	9
3.1 Définition	9
3.2 Délai d'introduction et de décision	9
3.3 Cas exclus	10
3.4 Matières exclues	11
3.5 Durée de la décision anticipée	11
4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE	12
4.1 Service compétent	12
4.2 Pouvoir de décision	12
4.3 Traitement des demandes	12
4.3.1 Généralités	12
4.3.2 Système de "prefiling meetings"	13
4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale	13
4.3.4 Organigramme du SDA	14
4.3.5 Collaborateurs	15
4.3.6 Publication des décisions	15
4.3.7 Avenants	15
5. PROBLÈMES DANS LE DROIT BELGE DÉTERMINÉ PAR LE SDA	17
5.1 Plan cafétéria	17
6. DÉCISIONS AVEC UN INTÉRÊT PARTICULIER	18
6.1 Tax Caiman	18
6.2 Revenus mobiliers	19
6.3 Déduction pour revenus d'innovation	20
6.4 TVA	21
7. OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES	24
7.1 Contributions directes	24
7.1.1 Droits d'auteur	24
7.1.2 Rémunérations	24
7.1.3 Droits de succession	25
7.1.4 Qualification des plus-values sur actions	27
7.1.5 Qualification des plus-values sur crypto-monnaies	30
7.1.6 Stock Options	31
7.1.7 Restructurations	32
7.1.8 Frais propre à l'employeur	37
7.1.9 Impôt des personnes physique	38
7.1.10 Enregistrement	44
7.1.11 Tax shelter	45
7.1.12 Prix de transfert	49
7.2 TVA	49
8. JURISPRUDENCE	52

9. APERÇU DES RAISONS DE LA RENONCIATION	54
10. STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES	55
10.1 Introduction	55
10.2 Présentation quantitative	55
10.3 Présentation par nature des décisions	56
10.4 Délai de décision	59
PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX RÉGULARISATIONS	61
1. CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater	62
2. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater	64
3. CADRE LÉGISLATIF CONCERNANT LA DLU Quinquies	66
4. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quinquies	67

PARTIE 1 DÉCISIONS ANTICIPÉES



1. INTRODUCTION

Les 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 ont introduit un système généralisé de décisions anticipées offrant à chaque contribuable 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.

Par l'arrêté royal du 13 août 2004, le Service des décisions anticipées (après SDA) en matière fiscale a été créé en tant que service autonome placé sous l'autorité administrative du président du Comité de direction du SPF Finances.

Depuis 2004, le SPF Finances est devenu un employeur responsable qui a réalisé plus de 1.000 embauches permanentes au cours de chacune des deux dernières années et mène une politique active de promotion pour aider ses collaborateurs à s'épanouir au sein de l'organisation.

Conformément à l'Arrêté Royal de 2004, le SDA organise un appel à candidatures à l'attention des collaborateurs du SPF Finances en vue de leur affectation au sein du SDA pour une durée de cinq ans.

C'est un défi pour le SDA de parvenir à attirer des collaborateurs qui souhaitent mettre à profit leurs talents dans le cockpit fiscal, dans le cadre de la politique flexible actuelle du personnel du SPF Finances. En effet, les agents du SDA sont parmi les premiers à être confrontés à l'application effective des nouvelles législations dans le domaine économique.

Le SDA participe également activement au trajet start@fin destiné aux nouveaux collaborateurs du SPF Finances. Cette démarche constitue une première réponse apportée à ce défi dans le cadre du statut réglementaire du personnel existant. En outre, le SDA agit également à moyen terme en participant par exemple à la conférence ITAA afin de permettre à de potentiels futurs collaborateurs de se familiariser dès à présent avec start@fin et avec le SDA en particulier.

Malgré l'ensemble des efforts entrepris, le SDA ne peut cependant éviter d'être confronté aux limites inhérentes au statut actuel de son personnel. Cette situation a récemment conduit au départ de collaborateurs expérimentés, à la suite de leur réussite à des procédures de promotion interne au sein du SPF Finances.

L'amélioration annoncée des conditions de détachement et des perspectives de carrière du personnel du SDA, telle que prévue dans l'accord de gouvernement, intervient dès lors à un moment particulièrement opportun.

2. HISTORIQUE

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 01.01.2003.

Les articles 20 à 28 de la loi précitée du 24.12.2002 instaurent une pratique systématisée et uniforme en matière de traitement des demandes de décision anticipée, 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, 2e édition) - ci-après nommée: « la Loi » ;
- l'AR du 09.01.2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la Loi (MB 15.01.2003, 2e édition) ;
- l'AR du 17.01.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.01.2003, 3e édition) ;
- l'AR du 30.01.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.02.2003) ;
- l'AM du 15.05.2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale (MB 19.06.2003).

Conformément à l'article 7 de l'AR du 30.01.2003 ont été supprimés :

- la Commission des accords fiscaux préalables, instaurée par l'AR du 04.04.1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables ;
- le Service des décisions anticipées, institué par l'article 2 de l'AR du 03.05.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 19.06.2003).

L'organisation du Service des décisions anticipées a été adaptée sur la base de la Loi du 21.06.2004 modifiant la Loi du 24.12.2002 et de l'arrêté d'exécution du 13.08.2004. Il y a dès lors, depuis le 01.01.2005, 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 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 03.07.2018 arrête que, lorsque la désignation d'un membre ou de plusieurs membres a été annulée par le Conseil d'Etat, la désignation de l'autre membre ou des autres membres qui n'a pas été annulée est d'office prolongée jusqu'à la date de fin de désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres. Si la désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres qui a donné lieu à la prolongation d'office est annulé par le Conseil d'Etat, les prolongations d'office se terminent à la date de la notification de ce nouvel arrêt en annulation.

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

Article 2, 1^o, de la Loi du 11 mars 2021 visant à améliorer la transparence du Service des Décisions anticipées modifie article 5 de l' AR du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi du 24 décembre 2002 de sorte que les décisions anticipées seulement sont publiées sous la forme de synthèses individuelles. Article 2, 2^o, de la Loi du 16 mars 2021 stipule que les décisions anticipées identiques peuvent être publiées sous la forme de synthèses collectives.

L'AR du 26.06.2022 (MB 05.07.2022) nomme, avec effet au 1^{er} septembre 2022, les membres du Collège actuel (Pieter DAENS, Steven VANDEN BERGHE, Bart VAN HUMBEECK, Dominique DARTE, Aymeric JUNGLUTH, Véronique TAI). Steven VANDEN BERGHE est, depuis février 2025, détaché à la cellule stratégique du Ministre des Finances et dispensé de l'exercice de son mandat de membre du Collège. La désignation de Pieter DAENS a pris fin avec effet au 1^{er} juin 2025. Tom JANSEN a dès lors été désigné comme nouveau membre du Collège, fonction qu'il a assumée à partir du 1^{er} novembre 2025.



3. SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES

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. Lors d'une demande de décision anticipée en matière fiscale, tous les éléments et informations doivent être fournis afin que le SDA puisse prendre une décision avant le dépôt de la déclaration qui doit être conforme à la législation fiscale respective à laquelle la demande se rapporte.

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 le délai de trois mois visé 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 demandées, afin que la décision puisse être prise en connaissance de cause et donc que le SDA soit en mesure de rendre une décision garantissant la sécurité juridique attendue. Le demandeur doit également avoir le temps de rassembler les éventuelles données supplémentaires demandées et de les envoyer au SDA. Par conséquent, lors de l'introduction de la demande, il y aura lieu de tenir compte d'un délai d'examen raisonnable, qui dépend naturellement du degré de complexité de la demande. Forte de son expérience en matière de délais de traitement des dossiers, le SDA a publié certains délais pour le dépôt d'une demande de décision. Le SDA crée ainsi un cadre clair et connu de tous les demandeurs.

En tenant compte de la spécificité de chaque demande (notamment en ce qui concerne les dossiers avec une importante valeur de précédent, qui nécessitent une correspondance ou une concertation plus ample avec le demandeur ou une concertation avec les services centraux du SPF Finances), ainsi que de la capacité réduite du SDA, ce délai peut être modifié de commun accord avec le demandeur.

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).

Enfin, le SDA s'acquitte d'une mission légale en vertu de laquelle chaque demande entrante, sans exception, doit être traitée de manière substantielle. Il est donc crucial que le service puisse attirer des collaborateurs. Ces collaborateurs sont recrutés par le service dans le cadre d'une procédure interne de détachement. Le SDA ne dispose pas d'un cadre du personnel, il n'existe donc aucune possibilité de promotion au sein du SDA. Un collaborateur doit participer à des promotions au sein de son administration d'origine afin de franchir une nouvelle étape dans sa carrière professionnelle. Cela a pour conséquence que le service est confronté au départ de collaborateurs motivés et expérimentés alors que le SDA ne peut proposer que le contenu de ses tâches pour attirer de nouveaux collaborateurs. L'impact de cette structure du personnel sur le fonctionnement du SDA a également constitué un défi en 2025.

3.3 CAS EXCLUS

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

1. la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal entre l'Etat belge et le demandeur ;
2. l'octroi d'une décision anticipée serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande. L'AR du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 3^{ème} édition), décrit les matières et disposition pour lesquelles une décision anticipée ne peut pas être octroyée. (voir point 3.4) ;
3. la demande a trait à l'application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites.
4. la demande a trait à l'application d'un impôt visée à l'article 2, § 2, de la loi du 19 décembre 2023, portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure.

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

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

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

3.4 MATIÈRES EXCLUES

Conformément à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2^o, de la Loi, certaines matières peuvent être exclues d'une décision anticipée par arrêté royal.

Dans ce cadre, l'AR du 17.01.2003 a expressément exclu les matières suivantes de l'application de la Loi :

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

3.5 DURÉE DE LA DÉCISION ANTICIPÉE

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

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

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

- 1^o lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies ;
- 2^o 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^o 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^o 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 bureaux du SDA sont situés rue de la Loi 24, à 1000 Bruxelles..

Le traitement des demandes écrites visant à obtenir une décision anticipée suit une procédure précise et doivent être introduites à l'adresse suivante :

Service Public Fédéral Finances
Service des décisions anticipées
Boulevard du Roi Albert II 33 – boîte 026
1030 Bruxelles

Tél. 02 579 38 00

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

site web : www.ruling.be

Une demande peut également être introduite par e-mail.

4.2 POUVOIR DE DÉCISION

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

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

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

4.3 TRAITEMENT DES DEMANDES

4.3.1 GÉNÉRALITÉS

Le SDA gère toutes les demandes reçues en totale autonomie. Il n'est cependant pas exclu de recourir aux dispositions de l'article 5 de l'AR du 13.08.2004. Cet article permet au SDA de se faire assister par des agents des administrations et des services compétents du SPF Finances.

Dans certains cas (par exemple, pour des questions de principe ou lors de l'introduction d'une nouvelle législation comme celle de cette année concernant la « taxe sur le patrimoine ») 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. Compte tenu de l'autonomie du SDA, c'est elle qui prend la décision finale.

4.3.2 SYSTÈME DE "PREFILING MEETINGS"

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

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

Dans le cadre du système de prefiling, il est également attendu que le demandeur fournisse a minima les informations prévues par la loi, à savoir : une description de l'activité, une description de la situation particulière ou de l'opération pour laquelle une sécurité juridique est sollicitée, la mention des dispositions légales ou réglementaires auxquelles la décision anticipée se rapporte, éventuellement complétée par une description des méthodes appliquées ou des calculs y afférents. Ces éléments permettent au service de traiter la demande de manière efficace. Afin d'accompagner le demandeur dans cette démarche, le site www.ruling.be met à disposition plusieurs modèles de demandes.

Le cas échéant, une demande de prefiling n'est pas prise en considération en raison de l'absence d'informations nécessaires ou suffisantes.

Afin d'assurer un traitement fluide et rapide, les demandes de prefilings ou les demandes qui n'ont pas été précédées d'un prefiling, relatives aux prix de transfert ou à la déduction pour revenus d'innovation se rapportant à l'année civile 2025 (exercice d'imposition 2026), devaient parvenir au SDA au plus tard le 30 novembre 2025 afin qu'une décision puisse encore être rendue avant la date limite de dépôt de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou BNI/ISOC.).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

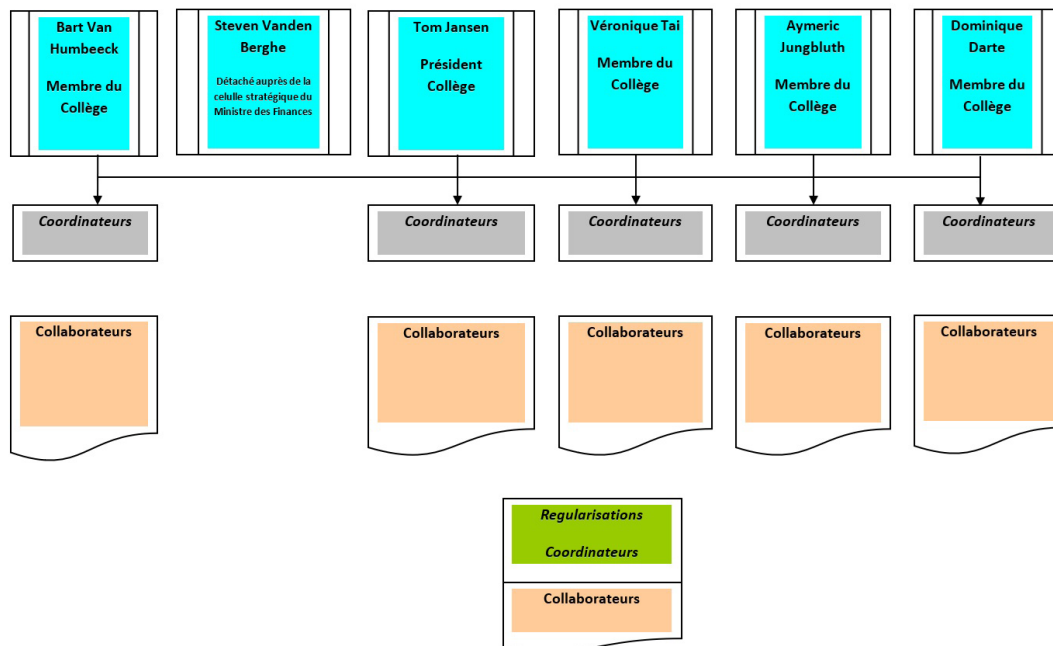
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

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

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

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

4.3.4 ORGANIGRAMME DU SDA



4.3.5 COLLABORATEURS

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

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2025 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	44	Contributions directes	30
TVA	6	TVA	3
Documentation patrimoniale	0	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Soutien administratif	5	Soutien administratif	5
Total :	55	Total :	40

4.3.6 PUBLICATION DES DÉCISIONS

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Cette publication doit être faite sous la forme de synthèse individuelles ou sous la forme de synthèses collectives lorsqu'il s'agit de décisions identiques (article 5, AR 30.01.2003 et l'article 26, 1° et 2°, Loi du 16 mars 2021).

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 (Fisconet*plus* ou par le biais de notre site Internet www.ruling.be).

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

Depuis la loi du 16 mars 2021, les décisions antérieures identiques peuvent être publiées sous la forme de résumés collectifs. Aucun résumé collectif n'a été publié en 2025.

En outre, le SDA utilise activement son site internet www.ruling.be pour communiquer (des lettres d'information, newflashes, FAQ).

4.3.7 AVENANTS

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

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

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

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

Conformément à l'exposé des motifs 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, la décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt. Appliqué, à titre d'exemple, à l'impôt sur les revenus, l'article 353 du Code des impôts sur les revenus prévoit que l'impôt dû sur la base des revenus et des autres éléments mentionnés dans la formule de déclaration, est établi dans un certain délai après l'introduction de la déclaration. Cela signifie qu'après le dépôt de la déclaration à l'impôt sur les revenus, le SDA ne peut plus se prononcer sur l'avenant.

5. PROBLÈMES DANS LE DROIT BELGE DÉTERMINÉ PAR LE SDA

5.1 PLANS CAFÉTÉRIA

Cas :

Un package salarial flexible ou des plans cafétéria sont de plus en plus fréquents dans le monde du travail ces dernières années. Cela signifie que les travailleurs, dans le cadre fixé par l'employeur, sont disposés à convertir une partie de leurs composantes salariales actuelles en un budget qu'ils peuvent utiliser à leur discrétion pour un ou plusieurs avantages parmi les options proposées par l'employeur.

Parmi les avantages populaires offerts de cette manière figurent, entre autres, la mise à disposition de matériel ICT, une voiture de société en leasing, un vélo en leasing et/ou des jours de congé supplémentaires.

Le SDA constate que, dans la pratique, les plans cafétéria deviennent également de plus en plus étendus. Outre l'augmentation des possibilités de choix, les travailleurs peuvent parfois utiliser leur budget pour la mise à disposition de plusieurs avantages en nature d'un même type. En pratique, c'est par exemple le cas pour la mise à disposition de matériel ICT. Ainsi, de plus en plus d'employeurs offrent la possibilité d'opter pour plus d'un appareil du même type, ce qui revient à disposer de plus d'un PC/ordinateur de bureau, smartphone et/ou tablette. Pour les employeurs, cette mise à disposition est souvent limitée à un maximum de deux appareils du même type par travailleur (c'est-à-dire maximum deux ordinateurs portables/de bureau, deux smartphones et/ou deux tablettes).

L'avantage imposable lié à l'utilisation personnelle d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile mis gratuitement à disposition est déterminé sur la base de l'article 18, § 3, point 10 de l'AR/CIR 92 qui prévoit que l'avantage est fixé forfaitairement à :

- 72 EUR par an pour un PC, fixe ou portable, mis gratuitement à disposition ;
- 36 EUR par an pour une tablette ou un téléphone mobile, mis gratuitement à disposition ;
- 60 EUR par an pour la connexion internet, mise gratuitement à disposition, qu'elle soit fixe ou mobile, et sans considération du nombre d'appareils pouvant utiliser cette connexion ;
- 48 EUR par an pour un abonnement de téléphonie fixe ou mobile, mis gratuitement à disposition.

Une évaluation forfaitaire d'un avantage imposable de toute nature est inférieure à une détermination basée sur la valeur réelle conformément à l'article 36 du CIR 92. En outre, il n'est pas inconcevable que le deuxième ordinateur portable, la deuxième tablette et/ou le deuxième smartphone soient principalement utilisés par le partenaire et/ou les enfants du travailleur plutôt que par le travailleur lui-même.

Une limitation intégrée à l'article 18, § 3, point 10 de l'AR/CIR 92 semble donc souhaitable selon le SDA.

En effet, la législation actuelle n'exclut en principe pas la mise à disposition de plusieurs appareils ICT du même type. Les montants forfaitaires mentionnés à l'article 18, § 3, point 10 de l'AR/CIR 92 sont applicables par appareil mis à disposition et doivent, le cas échéant, être additionnés.

Le SDA se demande également s'il était réellement dans l'intention du législateur que, lorsque plusieurs appareils ICT du même type sont accordés (par ex. deux ordinateurs portables), le montant de l'avantage de toute nature soit à chaque fois fixé sur le montant forfaitaire (relativement bas).

Afin d'éviter d'éventuels abus, le SDA estime que le calcul de l'avantage de toute nature sur une base forfaitaire devrait être limité au premier appareil par type qui est mis à disposition. L'avantage pour la mise à disposition, par exemple, d'un deuxième appareil ICT du même type (par exemple, un deuxième ordinateur portable) pourrait alors être déterminé sur la base de la valeur réelle.

La possibilité d'octroyer plusieurs avantages en nature du même type en combinaison avec une société constituée par une seule personne (une SRL unipersonnelle, précédemment SPRLU) en tant que contribuable rend la question du SDA encore plus pertinente.

6. DÉCISIONS AVEC UN INTÉRÊT PARTICULIER

6.1 TAX CAÏMAN

Cas :

La décision confirme que X-CO, établie dans l'UE-X et qualifiée d'organisme de placement collectif alternatif en vertu du droit de l'UE-X, ne constitue pas une construction juridique au sens de l'article 2, §1, 13°, alinéa premier, b) et de l'article 2, §1, 13°/1, deuxième alinéa CIR 92, et n'est pas non plus un fonds au sens de ce dernier article.

Toutes les actions ou parts de X-CO sont détenues par B-CO, également établie à EU-X. B-CO détient également des participations dans diverses autres sociétés, cotées ou non. Les actions de B-CO sont intégralement détenues par la société belge A-CO. Aucune personne physique, seule ou associée à des personnes liées, ne détient plus de 50 % des actions dans A-CO. Aucun UBO de première ou de deuxième catégorie n'a été identifié. Il n'existe pas non plus de dispositions statutaires ou contractuelles visant ou aboutissant à l'acquisition du contrôle d'A-CO par les actionnaires.

X-CO investit exclusivement dans le capital-investissement et est géré par une société indépendante qui, selon le demandeur, répond aux exigences de la directive 2011/61/UE sur les gestionnaires de fonds d'investissement alternatifs. X-CO est soumise à l'impôt des sociétés dans l'UE-X.

Bien que X-CO, en tant que société établie dans l'UE, ne puisse en principe pas être qualifiée de construction juridique, elle pourrait néanmoins l'être en vertu de l'article 2, §1, 13°, alinéa premier (b) du CIR 92 si la condition de taxation n'est pas remplie. Toutefois, X-CO tombe sous le coup de l'exclusion prévue à l'article 2, §1, 13°/1, alinéa premier CIR 92, puisqu'il s'agit d'un organisme de placement collectif alternatif.

Il convient ensuite d'examiner si X-CO peut être qualifiée de « fonds » au sens de l'article 2, §1, 13°/1, alinéa 2 du CIR 92, en particulier si plus de 50% des droits dans le fonds sont détenus par une seule personne, ou par des personnes liées.

Compte tenu de l'objectif du législateur, ce seuil doit être apprécié au niveau du (des) détenteur(s) ultime(s) (in) direct(s) des droits juridiques ou économiques sur le fonds. L'existence d'une société intermédiaire ne doit pas avoir pour conséquence que seul l'actionnaire direct soit pris en compte, ce qui aurait pour effet de faire entrer les investisseurs finaux non liés dans le champ d'application de la taxe Caïman 2.1.

En l'espèce, il s'agit de vérifier si A-CO (et à travers elle, B-CO) est contrôlée par un seul actionnaire ou des personnes liées au sens de l'article 2, §1, 13°/1, deuxième alinéa du CIR 92.

Les faits montrent qu'A-CO est détenue par des dizaines d'actionnaires, y compris des descendants au cinquième degré ou plus d'un ancêtre commun, et qu'aucun d'entre eux n'exerce de contrôle individuellement ou conjointement avec des personnes liées. Cela ressort à la fois de l'absence d'UBO de première ou de deuxième catégorie et par l'absence de toute disposition statutaire ou contractuelle visant ou ayant pour effet d'organiser ou d'acquérir le contrôle d'A-CO.

6.2 REVENUS MOBILIERS

Cas :

Le Demandeur possède dans sa gamme différents produits de placement sous la forme d'OPC qui, dans les grandes lignes, visent le même objectif et ont la même stratégie.

Le Demandeur souhaite fusionner des compartiments d'un FCP belge avec les compartiments correspondants d'une SICAV sous sa gestion. Les deux OPC sont des fonds de fonds (avec en plus une position limitée en produits dérivés et en espèces). Par hypothèse, les fonds maîtres sous-jacents se situent dans le domaine d'application de l'article 19*bis* du CIR 92.

En raison de propriétés fiscales divergentes des deux OPC dans le chef des investisseurs, le Demandeur souhaite obtenir, préalablement à la fusion, une sécurité concernant les conséquences fiscales de la manière de procéder prévue.

Conformément à l'article 109 de l'AR/CIR 92, il est renoncé à la retenue du précompte mobilier sur les revenus des parts de FCP belges. D'un autre côté, figure à l'article 19*bis* du CIR 92 l'assujettissement de principe à la perception en raison des réalisations des actions ou parts des fonds maîtres détenues par les compartiments du FCP.

Compte tenu de l'absence de personnalité juridique du FCP, les dispositions fiscales relatives au rachat d'actions ou parts propres, à la liquidation partielle, à la liquidation et à la fusion (articles 186, 187 et 209 et suivants du CIR 92) ne sont pas applicables en cas de fusion de compartiments d'un FCP avec des compartiments d'une SICAV.

Les articles 186, 187 et 209 et suivants du CIR 92 concernent l'impôt des sociétés et s'appliquent donc uniquement aux sociétés. En effet, pour être considérée comme une société, une entité doit posséder une personnalité juridique (article 2, § 1er, 5°, a, du CIR 92).

Bien que le principe de continuité juridique et comptable, conformément au CSA, soit d'application compte tenu de l'application par analogie du CSA à une fusion entre un FCP et une SICAV, il n'y a pas de continuité fiscale au sens de l'article 211 du CIR 92.

Résumé de l'opération prévue :

Afin de veiller à ce qu'aucune matière imposable n'échappe à l'application de l'article 19*bis* du CIR 92, les OPC sous-jacents sont réalisés en deux phases, ce qui signifie concrètement qu'un fait imposable se produira deux fois, notamment :

- plusieurs semaines avant la date de la fusion, lors de la réalisation des parts dans les fonds maîtres, le Pr.M. sera retenus conformément à l'article 19*bis* du CIR 92. Le réinvestissement immédiat offre également la possibilité d'aligner complètement les compartiments sous-jacents du FCP avec les placements dans les OPC correspondants de la SICAV absorbante ;
- réalisation des OPC sous-jacents (après le réinvestissement) le lendemain du dernier jour où un cours sera déterminé pour les compartiments du FCP (VNI). De cette manière, l'éventuelle plus-value accumulée depuis la réalisation précédente peut être imposée conformément à l'article 19*bis* du CIR 92. Le même jour, les positions seront rachetées pour être absorbées par fusion par la SICAV et pour s'assurer que l'investisseur reste à tout moment investi conformément à la politique d'investisseur de l'OPC.

Le nombre d'unités à recevoir dans la SICAV est déterminé sur la base du dernier cours déterminé pour le FCP et du cours à la même date de la SICAV.

La valeur d'acquisition en fonction de l'article 19*bis* du CIR 92 qui sera ensuite prise en compte pour la réalisation des unités dans la SICAV absorbante sera la VNI du jour précédant la (deuxième) réalisation des OPC par le FCP. De cette manière, aucune valeur imposable n'échappe à la retenue du précompte mobilier conformément à l'article 19*bis* du CIR 92 en combinaison avec l'article 265, 4°, du CIR 92, et les investisseurs ne subissent pas par la suite de double imposition (d'abord lors des réalisations collectives des actifs du FCP et ensuite lors de la réalisation des actions ou parts de la SICAV au moment choisi par eux, si une date d'achat antérieure à la date des VNI utilisées pour déterminer le rapport d'échange devait être prise en compte).

Pendant la période comprise entre la première et la deuxième réalisation susmentionnées, les investisseurs du FCP et de la SICAV ne pourront pas sortir.

Étant donné que les revenus donnant lieu à la perception du précompte mobilier auront déjà été imposés lors des réalisations précitées des fonds sous-jacents du FCP, la fusion du FCP avec un OPC sous forme de SICAV ne donnera par conséquent pas lieu à une quelconque retenue supplémentaire de Pr.M. à charge de l'investisseur dans le FCP (voir également l'art. 109 de l'AR/CIR 92).

Enfin, la fusion envisagée ne donnera pas lieu à l'imposition de la TOB étant donné que le champ d'application de l'article 120 du CIR 92 ne s'étend pas aux rachats des parts d'un FCP.

6.3 DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION

Cas 1 :

Une entreprise belge a développé un certain nombre de brevets. Au moment de la demande de ruling en 2021, les demandes de brevets avaient déjà été déposées auprès de l'Office de la Propriété Intellectuelle du SPF Économie. Cependant, aucun brevet n'avait encore été délivré par le service compétent.

La décision anticipée de 2021 indique donc que les brevets demandés sont éligibles pour l'application de la déduction pour revenus d'innovation au sens des articles 205/1 et suivants, CIR 92 et de l'article 194 *quinquies*, CIR 92 en ce qui concerne les revenus que l'entreprise belge a obtenu de la commercialisation du produit à partir du 1^{er} janvier 2020.

En outre, la décision anticipée de 2021 indique explicitement que dans le cas où l'examen de la nouveauté contient des remarques négatives, l'entreprise belge doit en informer le Service des Décisions Anticipées et fournir une réponse adéquate à ces remarques.

L'entreprise belge ne contacte pas le Service des Décisions Anticipées après l'octroi des brevets.

L'entreprise belge souhaite une prolongation, en 2024, de la décision anticipée de 2021 et introduit une nouvelle demande de ruling.

Le Service des Décisions Anticipées constate que les brevets belges octroyés contiennent des remarques négatives dans l'examen de la nouveauté.

Dans ce cas, la procédure d'octroi d'un brevet belge est relativement simple car le brevet est délivré quel que soit le résultat de l'examen des conditions de brevetabilité. Bien que l'Office Européen des Brevets réalise un examen de la nouveauté, les résultats ne sont cependant pas déterminant pour l'octroi ou non d'un brevet belge.

Sur cette base, la méthodologie de calcul pertinente concernant les revenus bruts d'innovation inclus dans le prix de vente des produits brevetés est revue à la baisse.

Cas 2 :

Une entreprise belge est propriétaire d'un certain nombre de brevets européens et internationaux. En 2023, elle introduit une demande auprès du Service des Décisions anticipées afin d'obtenir une prolongation de la Décision anticipée qui lui a été accordée en 2020 et qui déterminait la manière dont la déduction pour revenus d'innovation pouvait être appliquée. Il s'agissait d'une application de l'article 205/1 et suivants du CIR 92.

Lors de l'analyse effectuée par le Service des Décisions anticipées faisant suite à cette demande de prolongation, il a été constaté ce qui suit en ce qui concerne l'une des périodes imposables pendant lesquelles la Décision anticipée en vigueur était applicable : l'entreprise belge n'avait pas utilisé son résultat négatif reporté (déduction pour revenus d'innovation), alors que l'article 205/2, § 1er, du CIR 92 indique expressément que celui-ci doit être déduit. Après constatation, le demandeur a introduit une réclamation afin de rectifier cette situation. La preuve de l'introduction de la réclamation a été transmise avant que la prolongation de la Décision anticipée en cours ne soit accordée.

6.4 TVA

Cas :

La demandeuse, la société X, est active dans le secteur immobilier et a pour objet social le développement et la commercialisation de projets immobiliers. En matière de TVA, la demandeuse X est considérée comme un constructeur professionnel au sens de l'article 12, § 2, du CTVA.

Contexte et faits

X souhaite développer un complexe de logements à assistance sur un terrain situé à l'emplacement L. Ce complexe sera mis, à long terme (c'est-à-dire initialement pour une durée supérieure à 15 ans, non résiliable pendant les 15 premières années), à disposition de la société Y, une instance de gestion, qui l'exploitera comme un groupe de logements à assistance agréé. Y est une société appartenant à un groupe agréé, qui est active dans le domaine de l'exploitation de logements à assistance.

Le complexe se composera d'un groupe de logements à assistance, de locaux de services nécessaires, de pièces communes, d'un restaurant et de parkings (souterrains) (ci-après également dénommé le « Projet »).

X développera le Projet et le réalisera conformément aux souhaits de l'instance de gestion selon le principe « clé sur porte », ce qui implique que le bâtiment sera construit selon les souhaits et sous la surveillance de l'instance de gestion, qui aura également la possibilité de demander des travaux supplémentaires.

Le contrat avec l'instance de gestion prévoit que celle-ci versera, en échange du droit d'utilisation des logements à assistance, une rémunération fixe garantie équivalente à un montant déterminé (à indexer annuellement) par jour et par logement. Pour les parkings, une rémunération mensuelle (à indexer annuellement) sera prévue, sous réserve d'une période sans loyer de plusieurs mois après la livraison.

X vendra les logements à assistance individuels et les parkings¹ sur plan à des investisseurs privés avec application de la TVA.

L'instance de gestion ne souhaite toutefois aucun contact direct avec les investisseurs privés. L'instance de gestion souhaite n'avoir qu'une seule « personne de contact », ce qui, selon elle, facilitera l'exploitation du complexe. Pour cette raison, les investisseurs privés accorderont un mandat de gestion à Z, une nouvelle société à constituer liée à X (ci-après dénommée la « société intermédiaire »). Sur la base de ce mandat de gestion, les logements à assistance individuels et les parkings des investisseurs privés seront mis à disposition de l'instance de gestion via un contrat de location, conclu par la société intermédiaire en son nom propre mais pour le compte des investisseurs. La société intermédiaire reversera intégralement les loyers susmentionnés qu'elle perçoit de l'instance de gestion aux investisseurs. Les investisseurs seront redevables à la société intermédiaire d'une commission de gestion destinée à couvrir ses frais, qui correspondra à un certain pourcentage des revenus locatifs reversés. Dans la pratique, les loyers reçus pour le compte des investisseurs seront versés aux investisseurs privés après la déduction de la commission de gestion.

Cette commission de gestion n'a aucune incidence sur le loyer que l'instance de gestion devra payer, ni sur l'indemnité que l'instance de gestion facturera aux résidents du complexe de logements à assistance.

Structure juridique

Le terrain appartient à des sociétés du groupe X, à savoir en nue-propriété aux sociétés A, B, C, D et E et en usufruit à la société F. En vue de la mise sur pied des constructions, les propriétaires fonciers mettront le terrain à la disposition de X sur la base d'un droit réel, afin qu'elle puisse mettre sur pied les constructions.

Ensuite, X commencera la réalisation du Projet et construira le complexe de logements à assistance conformément aux dispositions du contrat de développement conclu avec l'instance de gestion. X sera propriétaire des constructions qu'elle érigera et assumera entièrement le risque lié au développement.

En ce qui concerne le complexe et sa commercialisation, un acte de base sera rédigé qui divisera le complexe immobilier en lots privés (c'est-à-dire les logements à assistance individuels et les parkings) et en parties communes (c'est-à-dire les locaux de services, les pièces communes, le restaurant, etc.). Toutes les parties communes seront d'ailleurs uniquement utilisées par les résidents, les visiteurs ou le personnel du groupe de logements à assistance.

En vue de la mise à disposition du complexe, la société intermédiaire a conclu, avec l'accord de X, en son nom propre mais pour le compte des futurs propriétaires, un contrat de location avec l'instance de gestion.

Ce contrat de location a été conclu sous condition suspensive de la réception provisoire. En cas de réception provisoire, le contrat de location prend effet pour une durée initialement supérieure à 15 ans, non résiliable pendant les 15 premières années. De cette manière, la destination des logements à assistance individuels et des parkings pour un groupe de logements à assistance agréé est fixée contractuellement.

Les investisseurs privés achètent les logements à assistance et les parkings avec l'obligation de respecter le contrat de location (ce qui leur permet de profiter des revenus qu'ils génèrent). À cette fin, ils sont tenus de donner un mandat de gestion à la société intermédiaire, ce qui permet à cette dernière de louer le bâtiment en son nom propre, mais pour leur compte.

Dans le cadre de la commercialisation, les constructions sont vendues par X (sur plan) à des investisseurs privés ; les propriétaires fonciers cédant simultanément leurs droits sur le terrain aux investisseurs privés.

Concrètement, X cédera les constructions, c'est-à-dire la propriété exclusive du lot privé et la part correspondante de copropriété sur les parties communes. Étant donné que X est un constructeur professionnel au sens de l'article 12, § 2, du CTVA, la cession de la propriété des constructions qu'elle a réalisées s'effectuera avec application de la TVA, sans formalités particulières. La base d'imposition est égale au prix que X imputera aux investisseurs privés, sans que cette base ne soit inférieure à la valeur normale, telle qu'elle est déterminée par l'article 32, alinéa 1er, du CTVA (article 36, § 1er, a), du CTVA).

Position du SDA

Selon le SDA, il ressort clairement du cadre contractuel que, dès le départ, l'intention était que les différents logements à assistance individuels et parkings fassent partie du groupe de logements à assistance agréés et soient ainsi mis à la disposition durable de l'instance de gestion agréée.

Selon le SDA, cela justifie l'application du taux de 12 % conformément à la rubrique XI du tableau B de l'annexe à l'AR TVA n° 20, étant donné que, selon elle, même sur base d'une lecture littérale de la rubrique XI, § 1^{er} du tableau B de l'annexe à l'AR TVA n° 20, les conditions d'application de celle-ci sont remplies et que le Projet est en tout état de cause conforme à l'objectif visé.

L'administration de la TVA reconnaît qu'il faut tenir compte de l'objectif poursuivi par ce taux réduit lors de l'interprétation de la portée et du champ d'application d'un taux réduit de TVA. Selon le SDA, une interprétation ciblée de la disposition reprise dans la rubrique XI, § 1^{er} précitée justifie l'application du taux de 12 % visé. Il est indéniable que tous les logements à assistance individuels et les parkings sont finalement mis à la disposition de l'instance de gestion agréée.

Sur la base de ce qui précède, les conditions d'application du taux de 12 % visé sont donc remplies, étant donné que les investisseurs privés louent les logements à assistance et les parkings achetés, à l'instance de gestion agréée au moyen du contrat de location conclu pour leur compte².

Le fait que, conformément à la fiction du commissionnaire TVA prévue à l'article 20 du CTVA, les investisseurs privés soient réputés louer à la société intermédiaire, tandis que la société intermédiaire est réputée louer à l'instance de gestion agréée, n'a aucune incidence à cet égard. Au moins, l'objectif visé par le taux de 12 % est atteint.

Compte tenu de ce qui précède, le SDA décide que la vente des logements à assistance individuels et des parkings (faisant partie d'un groupe de logements à assistance agréé) à des investisseurs privés peut bénéficier de l'application du taux de 12 % conformément à la rubrique XI du tableau B de l'annexe à l'AR TVA n° 20, étant entendu que les investisseurs devront bien entendu respecter les formalités et modalités précisées dans cette rubrique.

La location à l'instance de gestion tant des logements à assistance individuels que des parkings est, dans les circonstances données, exemptée de la TVA en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du CTVA.

La société intermédiaire est considérée comme un commissionnaire au sens de l'article 20 du CTVA, ce qui implique qu'aux fins de la TVA, les investisseurs privés sont réputés louer à la société intermédiaire, la base d'imposition étant, conformément à l'article 29 du CTVA, égale au loyer diminué de la commission de gestion convenue, tandis que la société intermédiaire est réputée louer à l'instance de gestion agréée pour le loyer convenu en exonération de TVA, de sorte que la commission de gestion peut *de facto* être facturée sans la TVA.

Le contrat de location conclu avec l'instance de gestion satisfait, selon l'avis du SDA, aux conditions d'enregistrement gratuit prévues à l'article 161, 12° du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Il va de soi que le Collège du SDA se concentre ici sur l'aspect fiscal et ne se prononce pas sur la qualification civile de l'acte.

7. OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES

7.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

7.1.1 DROITS D'AUTEUR

Cas :

La société X est active au niveau international dans le secteur des solutions automatisées destinées à l'industrie du divertissement. Elle est spécialisée dans la conception de structures techniques et d'environnements utilisés pour des événements. Son activité principale consiste à visualiser et à élaborer, en partenariat avec ses clients, la configuration spatiale et technique des spectacles et des productions.

La société X souhaite octroyer une rémunération pour la cession des droits d'auteur à ses employés ayant les profils de fonction suivants : key account manager, manufacturing manager (head of engineering), structural engineer, project designer, technical designer, fase designer, project coordinator R&D/fabrication, automation engineer et graphiste.

Toutefois, au vu des documents fournis, il ressort que les profils de fonction concernés relèvent principalement de profils techniques (qui sont notamment impliqués dans l'élaboration des plans techniques). Dès lors, le SDA n'est pas en mesure d'adhérer à la position du demandeur en ce qui concerne l'application du régime fiscal des droits d'auteur, tel que visé à l'article 17, § 1er, 5°, du CIR 92, pour une partie des profils de fonction concernés.

7.1.2 RÉMUNÉRATIONS

Cas 1 :

Le demandeur propose à ses clients (entreprises, etc.) des services payants, tels que l'accès à la Fast Lane et l'accès au business lounge, afin de rendre leur voyage plus efficace et confortable.

Le demandeur souhaite désormais également proposer ces services sous forme d'un package aux entreprises qui peuvent ensuite les proposer en option dans le cadre du système de rémunération flexible ou du plan cafétéria introduit/à introduire, pour que les travailleurs concernés puissent choisir cette option pour améliorer leurs voyages.

Le SDA estime que l'octroi de l'accès à la Fast Lane et de l'accès au business lounge précités pour les déplacements *privés* doit être considéré comme un avantage de toute nature imposable dans le chef des travailleurs, conformément à l'article 31 du CIR 92. Une qualification d'avantage social, conformément à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11° CIR 92, dans le chef du travailleur et non déductible dans le chef de l'employeur, conformément à l'article 53, 14° CIR 92, selon le demandeur, ne peut donc pas être acceptée par le SDA.

Cas 2 : Dispense du versement du précompte professionnel sur le travail en équipe – mise à disposition de personnel

Opération soumise

Une entreprise active dans le secteur de la sécurité met du personnel à la disposition de sa clientèle en vue de renforcer les équipes de gardiennage existantes. Ces travailleurs sont intégrés dans le régime de travail en équipes (jour/nuit) du client. Le demandeur n'est pas un bureau d'intérim agréé mais veille à ce que les conditions du régime de dispense en matière de précompte professionnel sur le travail en équipe soient remplies. La question a été posée de savoir si la dispense pouvait également être appliquée à cette situation, malgré le fait que le travail en équipe ne soit pas effectué sur le site propre de l'entreprise.

Position du SDA

Selon les termes de l'article 275/5, § 1^{er}, du CIR 92, le travail en équipe doit être effectué dans l'entreprise. L'exception spécifique qui s'applique aux bureaux d'intérim dans cette même disposition indique que le travail sur site chez des

tiers ne relève en principe pas du régime ordinaire. Des précédents confirment également que les travailleurs de différentes entreprises ne peuvent pas former une équipe au sens de la loi. La situation a été comparée, entre autres, à celle des entreprises de nettoyage qui détachent du personnel, qui ont déjà été exclues de la dispense.

Le SDA estime que la dispense demandée ne peut pas être appliquée en raison de l'absence d'organisation en équipe propre sur site de l'entreprise et du fait que l'entreprise n'est pas un bureau d'intérim agréé.

Cas 3 :

Une personne physique belge, président d'un comité d'administration de l'établissement stable belge d'un groupe international, siègera également au Conseil de direction de la société mère néerlandaise. Conformément à la politique de rémunération interne du groupe, seule la fonction la plus élevée est indemnisée, à savoir le mandat de direction aux Pays-Bas. La fonction belge, toutefois poursuivie par l'intéressé, n'est plus rémunérée.

Les demandeurs demandent de confirmer :

- que la rémunération, liquidée par l'entité néerlandaise, est intégralement imposable aux Pays-Bas conformément à l'article 16, § 1^{er}, de la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et les Pays-Bas ;
- que le coût de cette rémunération, pour autant qu'elle concerne des activités exécutées en Belgique et qu'elle soit imputée à l'établissement stable belge, est déductible comme frais professionnels en Belgique, conformément aux articles 49 et 195, § 1^{er}, du CIR 92.

Le SDA constate que, dans la demande, il est question d'une discordance claire entre le pouvoir d'imposition fiscal formel (Pays-Bas) et la prise en charge économique de la rémunération (Belgique). Les demandeurs reconnaissent cette discordance mais affirment que le règlement interne du groupe relatif aux rémunérations ne permet pas d'alternative. De leur point de vue, environ 20 % de la rémunération concernerait le mandat de direction aux Pays-Bas tandis qu'environ 80 % de celle-ci serait lié à la fonction opérationnelle en Belgique.

Le règlement interne du groupe relatif aux rémunérations complique (ou dénature) une opération fiscale conforme à l'objet et au contexte de la Convention préventive de la double imposition, ce qui est contraire au principe de « substance-over-form ». La mise en forme juridique n'est en effet pas conforme à la réalité économique. La réalité économique prime sur la mise en forme juridique lorsque celles-ci ne correspondent pas. C'est pourquoi les confirmations demandées ne sont pas octroyées.

7.1.3. DROITS DE SUCCESSION

Cas :

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que l'apport à titre gratuit d'une partie du patrimoine mobilier d'une ASBL à une nouvelle fondation d'utilité publique à constituer (ci-après : « FUP ») implique que le patrimoine cédé sur la base des articles 147 et 150 du Code des droits de succession (ci-après : « C. Succ. ») lus conjointement ou non avec les articles 106 et 159, du C. Succ. et avec l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après : « C. Enreg. ») ne puisse plus être soumis, à partir de l'exercice d'imposition 2026, à la taxe compensatoire des droits de succession (taxe patrimoniale) dans le chef de l'ASBL, ni dans chef de la fondation d'utilité publique à constituer.

Le demandeur est une ASBL à finalité religieuse qui souhaite utiliser ses investissements financiers afin d'accroître son impact sociétal.

Ainsi, l'ASBL souhaite soutenir un projet consistant notamment en la construction de logements sociaux locatifs. Le terrain a été acquis par la commune X et le projet sera mené conjointement avec la province Y. L'ASBL interviendrait comme financeur du projet, lequel serait réalisé dans le cadre d'une société coopérative à finalité sociale (ci-après : « SCFS »).

A cet effet, l'ASBL entend constituer une FUP puis y apporter à titre gratuit une partie de son patrimoine mobilier. La FUP constituerait ensuite la SCFS avec la commune X et la province Y. Par la suite, la FUP accorderait à la SCFS un prêt (subordonné).

Le financement de la SCFS se ferait comme suit : environ 10 % par la commune, environ 10 % par la province et environ 80 % par la FUP. La participation de la FUP prendrait la forme d'un prêt subordonné, sans intérêt pendant la phase de construction, puis portant un intérêt maximum de 1 % sur 35 ans. Toutes les parties acquerraient des parts dans la SCFS.

L'apport à titre gratuit d'une partie du patrimoine mobilier de l'ASBL à la FUP implique que le patrimoine transféré, sur la base des articles 147 et 150 C. succ., lus ou non conjointement avec les articles 106 et 159 C. succ. et l'article 18, § 2 C. enreg., ne pourra plus, à partir de l'exercice 2026, être soumis à la taxe compensatoire des droits de succession (taxe patrimoniale), ni dans le chef de l'ASBL, ni dans celui de la FUP à constituer.

Les motifs non fiscaux justifiant cet apport à titre gratuit dans la FUP sont les suivants :

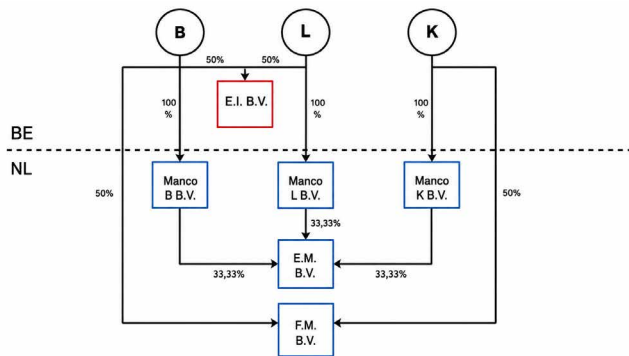
- La participation au projet comporterait un risque économique en tant qu'actionnaire/administrateur qui dépasse l'activité de l'ASBL. L'ampleur de l'investissement n'est pas compatible avec l'ASBL, dont l'objet historique est de pourvoir à l'entretien des sœurs et de mener certaines collaborations passives dans l'enseignement et les soins aux personnes âgées (p. ex. établissement d'un droit de superficie). La participation au projet envisagé relève plutôt d'une collaboration active avec d'autres partenaires.
- L'ASBL souhaite octroyer le financement via la FUP pour des raisons de continuité à long terme. La plus jeune sœur ayant 82 ans, la durée du prêt (35 ans) rend nécessaire de veiller à la continuité de la personne morale qui accorde ce prêt.
- L'objet et le but désintéressé d'une FUP ne peuvent être modifiés qu'avec l'approbation par arrêté royal (article 2:5, § 4, dernier alinéa, C. sociétés et associations). De plus, une FUP ne peut être dissoute que par décision judiciaire (article 2:114, § 1, CSA).
- Seuls les moyens nécessaires au projet visé sont transférés à la FUP, le reste du patrimoine demeurant dans l'ASBL.

Le SDA estime que les motifs non fiscaux invoqués ne faisaient pas obstacle à la conservation du patrimoine mobilier au sein de l'ASBL jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle législation. Les arguments liés au financement, à la continuité et au but désintéressé peuvent également être réalisés via l'ASBL existante. En conclusion, le service considère que l'ASBL ne démontre pas suffisamment que le choix de l'apport à titre gratuit d'une partie de son patrimoine mobilier dans une FUP à constituer pour financer un projet immobilier est justifié par d'autres motifs que l'évitement de la taxe compensatoire des droits de succession (taxe patrimoniale).

7.1.4. QUALIFICATIONS DES PLUS-VALUES SUR ACTIONS

Cas 1 :

La structure actuelle du groupe se présente comme suit :



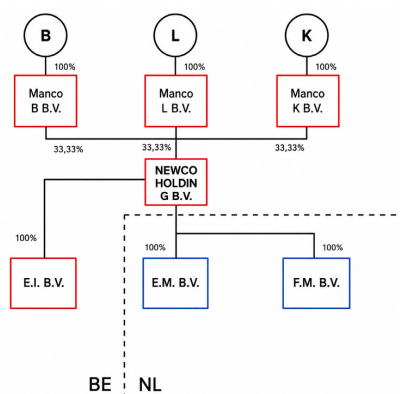
B, L et K sont des personnes physiques qui détiennent 100 % de leurs sociétés de gestion respectives, B SRL, L SRL et K SRL. En outre, B, L et K détiennent également des participations directes dans les sociétés d’exploitation E.I. SRL (B et L) et F.M. SRL (B et K).

Les demandeurs souhaitent restructurer le groupe en vue de centraliser les intérêts des sociétés d’exploitation dans une société holding dont les actions ou parts seront détenues à parts égales par les sociétés de gestion des demandeurs. Les demandeurs souhaitent détenir une participation équivalente dans le groupe, à savoir 33,33 % chacun.

Afin d’obtenir la structure désirée, les demandeurs souhaitent réaliser les opérations suivantes :

- Étape 1 : les Manco B SRL, L SRL et K SRL sont transférées des Pays-Bas vers la Belgique par le biais d’un transfert de siège transfrontalier.
- Étape 2 : les Manco B SRL, L SRL et K SRL constituent une société belge NEWCO HOLDING G SRL (33,33 % chacune).
- Étape 3 : NEWCO HOLDING G SRL achète toutes les actions ou parts d’E.I. SRL (de B et L), de F.M. SRL (de B et K) et d’E.M. SRL (des Manco B SRL, L SRL et K SRL).

Structure finale désirée :



Les requérants souhaitent obtenir la confirmation que les ventes envisagées (étape 3 ci-dessus) des actions et parts d'E.I. SRL et F.M. SRL par les personnes physiques B, L et K constituent des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé, et que, par conséquent, les plus-values réalisées à cette occasion ne seront pas imposables à titre de revenus divers sur la base de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92.

Le SDA estime toutefois que la même structure finale peut être obtenue en vendant et en apportant partiellement les participations, à savoir :

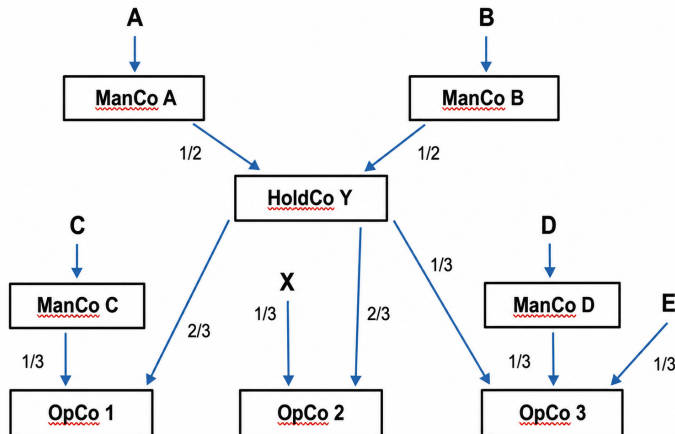
- B et L apportent chacun 33,33 % d'E.I. SRL dans leurs Manco B SRL et L SRL et vendent ensemble 33,33 % à la Manco K SRL.
- B et K apportent chacun 33,33 % de F.M. SRL dans leurs Manco B SRL et K SRL et vendent ensemble 33,33 % à la Manco L SRL.
- Les actions ou parts d'E.M. SRL sont déjà détenues par les Manco B SRL, L SRL et K SRL (33,33 % chacune).
- Les Manco B SRL, L SRL et K SRL apportent dans NEWCO HOLDING G SRL les participations qu'elles détiennent dans E.I. SRL, F.M. SRL et E.M. SRL.

Cas 2 :

Il est demandé au SDA de confirmer que la vente des actions de la HoldCo Y à ManCo X par la personne X peut être considérée comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, de sorte que la plus-value ne sera pas taxée à titre de revenus divers au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92 et 90, aliéna 1^{er}, 9^o, premier tiret, du CIR 92.

Description des faits

Structure jusqu'à récemment :

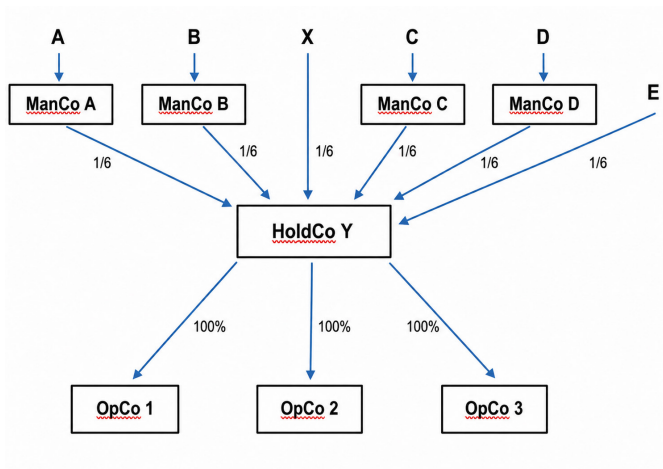


A, B, C, D, E et X sont des personnes physiques. La demande est soumise par X.

Le groupe opère dans le secteur Q. Récemment, une restructuration de ce groupe a été effectuée dans un but de simplification opérationnelle et de permettre aux associés de participer via une HoldCo Y centralisée (déjà existante) au lieu d'une participation dispersée dans des sociétés d'exploitation distinctes au niveau sous-jacent.

La restructuration a été réalisée grâce à divers apports en nature. Les associés qui ne participaient qu'aux sociétés d'exploitation sous-jacentes ont apporté leurs participations à HoldCo via un apport en nature. Actuellement, les différents associés détiennent chacun une participation dans la HoldCo Y, qui détient à son tour des participations de 100 % dans les sociétés d'exploitation sous-jacentes. Le demandeur X a ainsi apporté les actions de OpCo 2 à HoldCo Y. Lors de la constitution de la société OpCo 2 en 2018, le demandeur X n'avait pas encore de société de gestion et les actions ont donc été achetées à titre privé.

Structure actuelle :



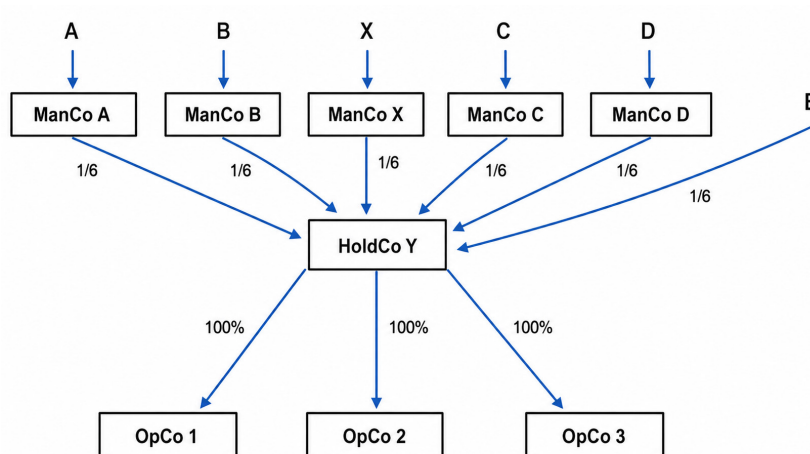
Cependant, la restructuration a créé des inégalités économiques au niveau des actionnaires. En effet, certains actionnaires participent à la société holding par l'intermédiaire de leurs sociétés de gestion, tandis que d'autres actionnaires détiennent leurs actions ou parts en tant que personnes physiques.

Ce qui précède conduit *ipso facto* au fait que dès qu'une distribution de bénéfices est décidée, l'actionnaire personne physique est manifestement désavantagé en raison d'un dividende net nettement inférieur, ce qui déclenche une discussion sur la politique de dividende adoptée.

Actuellement, les actionnaires étudient les moyens d'égaliser la situation afin que chaque associé soit traité sur un pied d'égalité. Les options envisagées comprennent notamment la création de différents types d'actions ou parts, les personnes physiques ayant droit à des dividendes prélevés sur les réserves de liquidation (à constituer), ou la vente/l'apport d'actions ou parts de la holding centrale dans la propre société de gestion.

La demande se limite à la vente des actions de la société HoldCo Y par le demandeur X à sa société ManCo X.

Structure après cette vente :



Position du SDA :

Le déplacement par X de sa participation dans la HoldCo Y vers sa propre ManCo X peut également être atteint par un apport de ses actions de la société HoldCo Y dans la société ManCoX, ce qui permet d'atteindre le même résultat. Le SDA estime dès lors que la vente par X de sa participation dans la société HoldCo Y à la société ManCo X n'entre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé et que la plus-value est, par conséquent, imposable au titre de revenus divers.

En outre, le même résultat pouvait être obtenu en apportant d'abord la participation d'1/3 détenue par le demandeur X dans OpCo 2 à sa ManCo X, ce qui donnerait à ManCo X une participation d'1/3 dans OpCo 2. Cette participation dans OpCo 2 pouvait alors être apportée par ManCo X à HoldCo Y, ce qui aurait conduit au même résultat final visé. En apportant d'abord la participation dans OpCo 2 à HoldCo Y et ensuite la participation dans HoldCo Y à ManCo X, la valeur du premier apport (= nouvelle valeur d'acquisition), lors de l'application de l'article 184, alinéa 4, du CIR 92, est toujours exprimée dans le capital libéré de ManCo X au moment du second apport. En apportant d'abord à ManCo X et ensuite à la HoldCo Y sous-jacente, la valeur d'OpCo2 n'est pas exprimée dans le capital libéré de ManCo X, mais une réserve taxée est créée d'un montant supérieur à la valeur d'acquisition des actions ou parts de la société OpCo2.

7.1.5. QUALIFICATION DES PLUS-VALUES SUR CRYPTO-MONNAIES*Cas 1 :*

Entre 2017 et 2021, le demandeur a investi de petites sommes dans des cryptomonnaies. Au cours de la période de 2020-2021, des montants plus importants ont été investis dans des transactions spéculatives à court terme. Le demandeur a déclaré les plus-values réalisées dans le cadre de ces activités dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques.

En 2022, le demandeur a lancé une entreprise unipersonnelle visant à offrir une assistance en ligne dans le domaine des cryptomonnaies. Quelques années plus tard, cette entreprise unipersonnelle a été dissoute.

À partir de 2022, l'accent a été mis davantage sur les stratégies structurelles telles que le yield farming plutôt que sur les opérations spéculatives.

Il y a quelques années, une société en commandite a été créée dans le but d'effectuer des transactions en cryptomonnaies plus risquées.

Parallèlement à la création de la société en commandite, le demandeur a commencé à investir son patrimoine privé dans la cryptomonnaie X, sur laquelle il a appliqué une stratégie buy-and-hold.

Le demandeur a investi un montant important de son patrimoine privé dans la cryptomonnaie X.

Le demandeur souhaite savoir si les opérations qu'il effectuera avec la cryptomonnaie X peuvent être qualifiées d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé, de sorte que les plus-values ne sont pas imposables au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92. Il souhaite également obtenir la confirmation que les plus-values ne peuvent être qualifiées de revenus professionnels au sens de l'article 23, §1^{er} du CIR 92.

Cependant, le SDA estime que sur la base de l'historique factuel exposé compte tenu des activités professionnelles du demandeur axées sur les transactions en cryptomonnaies risquées, les investissements dans la cryptomonnaie X peuvent également être liés à cette activité. Par conséquent, les plus-values que le demandeur réalisera avec la cryptomonnaie X sont imposables en tant que revenus professionnels au sens de l'article 23, §1^{er} du CIR 92.

Cas 2 :

Ces dernières années, le demandeur a investi un montant assez élevé représentant presque 40 % de son patrimoine mobilier dans des cryptomonnaies et souhaite obtenir la confirmation du SDA que les plus-values qu'il réalisera à l'occasion de la vente de l'intégralité de son portefeuille de cryptomonnaies ne seront pas imposables à titre de revenus divers.

Le SDA estime que, puisqu'il s'agit d'un montant élevé qui constitue un investissement de plus de 40 % du patrimoine mobilier, il ne peut être question d'opérations normales de gestion d'un patrimoine privé et, partant, que les plus-values constituent des revenus divers au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92.

7.1.6. STOCK OPTIONS

Cas :

La société X est une jeune société active dans la recherche et le développement. Les années Covid ont retardé son déploiement par le fait que les matériaux de production (puces électroniques notamment) ont subi des retards de livraison de plusieurs mois. Ce retard a eu un impact non négligeable sur la valorisation de la société qui n'a pu pénétrer le marché « commercial » qu'après le lancement de ses produits.

Des options sur actions (dont le sous-jacent sont des actions propres de la société X) ont été attribuées à plusieurs bénéficiaires (les premiers employés historiques de la société) en 2019. La durée d'exercice des options était de 5 ans, avec des conditions de vesting de 25 % par année.

La société X estime que les bénéficiaires n'ont pas eu l'occasion d'exercer les options jusqu'à présent car leur durée initiale était inadaptée à la réalité du déploiement d'une société dans ce secteur, ces dernières arrivant en effet à échéance avant-même la présentation d'un produit mature et le test du marché réel.

La société X souhaite dès lors prolonger la durée des options de 3 années supplémentaires, et ce afin de permettre aux employés historiques d'exercer leurs options dans des conditions plus favorables avec une réelle chance de gain.

En l'espèce, la demande porte sur la question de savoir si une prolongation de la durée d'exercice des options préalablement attribuées conformément à la loi du 26 mars 1999, de 5 à 8 ans, constitue une modification non essentielle du plan ou au contraire si cela constitue une nouvelle attribution au sens de la loi du 26 mars 1999.

Bien que certaines décisions aient déjà validé par le passé la modification de certaines conditions d'exercice (notamment le simple déplacement de la fenêtre d'exercice ou une adaptation de la méthode de calcul suite à une restructuration ou à la distribution d'un dividende exceptionnels), le SDA confirme que la prolongation de la durée d'exercice des options doit être considérée comme une nouvelle attribution.

A noter que le législateur a autorisé spécifiquement (par deux fois) l'allongement de la période d'exercice des options avec pour conséquence que toutes les options attribuées depuis le 1^{er} janvier 1999 jusqu'au 31 août 2008 ont pu être prolongées sans conséquences sur le plan fiscal (cf. l'article 407 de la Loi-programme du 24 décembre 2002 (circulaire administrative n° Ci.RH.241/556.163 du 28 avril 2003) ainsi que l'article 21 de la loi de relance économique du 27 mars 2009 (circulaire administrative n° Ci.RH.241/598.219 du 8 mai 2009)).

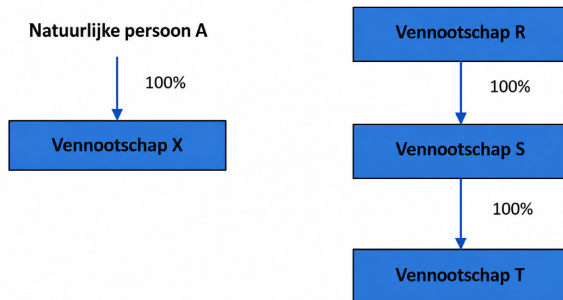
A défaut d'une nouvelle intervention législative en ce sens, le SDA est donc d'avis que la prolongation de la durée d'exercice de 5 à 8 ans ayant pour conséquence de modifier la durée initiale d'exercice des options constitue une modification essentielle du plan.

De ce qui précède, il doit être conclu que cette modification essentielle constitue une nouvelle attribution d'options sur actions.

7.1.7. RESTRUCTURATIONS

Cas 1 : absence de besoins légitimes de caractère financier ou économique en cas de changement de contrôle

Représentation schématique des structures actuelles :



Société X :

- possède le tréfonds¹ et est le preneur en leasing d'un bien immobilier bâti donné en location, depuis environ sept ans, à la société Y, active dans le secteur P. La société Y a été déclarée en faillite l'année dernière.
- n'a pas de personnel ;
- dispose de pertes fiscales reportées (en raison du fait que la société X n'a pas pu obtenir des revenus locatifs suffisants pour couvrir ses redevances de leasing, à la suite des problèmes financiers de son unique locataire, la société Y) ;
- a conclu, depuis la faillite de la société Y, quelques contrats de location de courte durée pour des parties limitées du site.

La société S est également active dans le secteur P. Elle exerce ses activités sur le site mitoyen du site de production de la société X, loué par la société T.

Une cession des actions de la société X par la personne physique A à la société S est prévue.

Dans une première phase, la société S louera l'immeuble de la société X pendant quelques années et ensuite, des travaux de transformation importants seront effectués dans le but de rassembler physiquement les actifs de la société T et les actifs de la société X afin que la société S ait un site plus grand pour son exploitation. Une augmentation de capital sera également réalisée par la société X.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que :

- le changement de contrôle de la société X à la suite du transfert de ses actions à la société S répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique au sens de l'article 207, alinéa 8, du CIR 92; et que
- par conséquent, les pertes professionnelles antérieures de la société X restent déductibles tant des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle le changement de contrôle a eu lieu, que des bénéfices des périodes imposables ultérieures.

¹ DLe tréfonds sur le terrain et le bâtiment ont été achetés à l'occasion de la faillite d'une société du secteur P. La banque Q possède l'emphytéose sur le terrain et le bâtiment. Le contrat de leasing en cours avec la banque Q concernant l'immeuble a été repris. En outre, le contrat de leasing concernant certains biens mobiliers a également été repris et des machines/de l'outillage ont également été achetés.

Après la cession prévue de toutes les actions de la société X par la personne physique A à un tiers, à savoir la société S, la personne physique A n'exercera plus aucun contrôle sur la société X. Toutes les actions (ainsi que les droits de vote liés à ces actions) appartiendront à la société S. La société S n'est pas liée à la personne physique A. Il y a donc un changement de contrôle conformément à l'article 1:14, § 2, 1°, du CSA.

Afin d'évaluer si le changement de contrôle répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, il convient de vérifier :

- si le personnel est maintenu (en tout ou en partie)
- si les activités sont poursuivies (en tout ou en partie).

Le SDA est d'avis qu' :

- il n'y a pas de continuité de l'activité locative. Le contrat de location concernant le bâtiment en question n'est plus en vigueur à ce jour. Il ne subsiste plus qu'une location limitée au cours de l'exercice comptable actuel et de l'exercice comptable précédent ;
- il y a un avantage pour la personne physique A à la suite du share deal. La personne physique A reçoit l'argent directement sans paiement de Pr.M.

Les contre-arguments suivants ont été avancés :

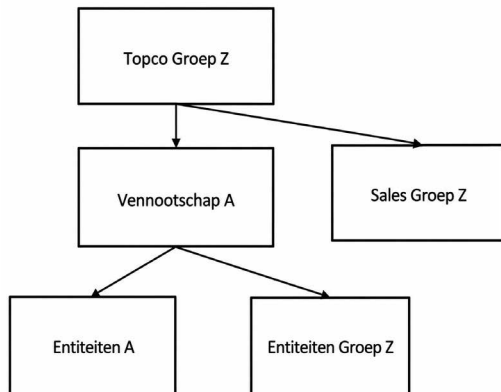
- maintien de l'activité locative: si l'on adopte une perspective plus large, il y a eu une activité locative avec la société Y pendant environ sept ans, qui a été interrompue à la suite de la récente faillite de cette société (non volontaire). Il y a ensuite eu une location limitée pendant l'exercice comptable actuel et l'exercice comptable précédent et, après la cession des actions, il y aura de nouveau une activité de location ;
- maintien du personnel: pas de personnel. L'évaluation de ce critère ne se pose donc pas ;
- jurisprudence récente de la Cour d'Appel de Gand du 1^{er} octobre 2024 : il faut également tenir compte des besoins légitimes de caractère financier ou économique des cessionnaires. Dans le présent dossier, le motif est clair: le site de production actuel de la société S est trop petit et le bien immobilier acquis via le share deal est attenant au site de production actuel. Dans l'arrêt de la Cour d'Appel de Gand, il s'agit d'une pure société patrimoniale, mais la Cour d'Appel n'y voit aucun inconvénient.

Ces contre-arguments n'ont pas été jugés suffisamment convaincants par le SDA.

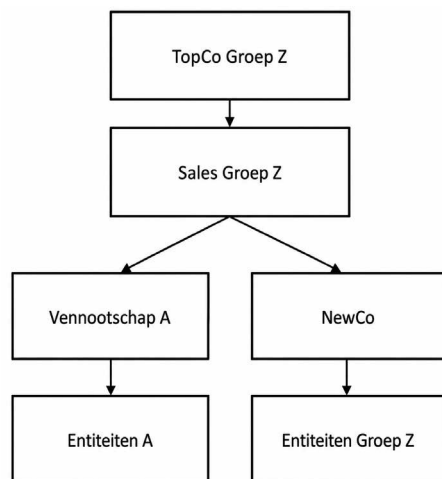
Cas 2 :

Aperçu de la situation

La société A est une société d'exploitation belge qui emploie ses propres salariés et agit également en tant que holding pour les entités A. L'entreprise A a été rachetée il y a quelques années par le groupe Z par l'intermédiaire de l'entreprise étrangère TopCo Group Z. Après l'acquisition, les actions d'une sous-holding étrangère du groupe Z ont été vendues par la TopCo Group Z au cours de l'année X à la société A. Cette sous-holding étrangère du Groupe Z a été liquidée immédiatement après, de sorte que les participations sous-jacentes du groupe Z ont été directement détenues par la société A, en plus des participations dans les entités A. La structure du groupe peut être présentée comme suit :



Actuellement, le groupe Z souhaite vendre la société A et ses participations dans les entités A à un tiers. Les entités du Groupe Z n'entrant pas dans le cadre de cette transaction, une scission partielle de la société A est envisagée, par laquelle les participations dans les entités du Groupe Z, avec les dettes qui y sont encore attachées, ainsi qu'une partie des liquidités, seront transférées à une nouvelle société à constituer (ci-après dénommée « NewCo »). Les participations dans la société A et NewCo seront ensuite apportées par la TopCo Group Z à la société étrangère Sales Group Z à leur valeur comptable. La structure du groupe sera alors la suivante :



Les actions de la société A seront ensuite vendues à un tiers. Il est également mentionné que le Groupe Z a l'intention de liquider NewCo après une période d'au moins un an, ce qui placera les entités du Groupe Z directement sous l'autorité de la société étrangère Sales Group Z.

Questions posées

Dans le cadre de la réorganisation proposée, le demandeur souhaite obtenir la confirmation que :

- la scission partielle de la société A peut se faire de manière fiscalement neutre en application de l'article 211, §1^{er}, du CIR 92 ;
- l'ensemble des opérations ne constitue pas un abus fiscal au sens de l'article 344, §1^{er}, du CIR 92.

Position du SDA

Dans le cadre de l'examen de la demande, il apparaît que la vente des actions d'une sous-holding étrangère du Groupe Z par la TopCo Group Z à la société A au cours de l'année X a donné lieu à une dette intragroupe vis-à-vis de la TopCo Group Z de plusieurs centaines de millions d'euros. Une charge d'intérêts considérable en a découlé annuellement qui était déduite de l'activité très lucrative de la société A. L'objectif actuel est de récupérer les participations dans les entités du Groupe Z (ainsi que la dette intragroupe qui y est encore attachée) auprès de la société A par le biais d'une scission partielle vers une nouvelle société à constituer.

Toutefois, la demande a révélé que le groupe prévoit de liquider NewCo après un an. Par conséquent, on peut conclure qu'il n'y a pas d'intention de poursuivre l'activité de holding pour les entités du Groupe Z dans la continuité au sein de la société belge acquéreuse. Selon le SDA, le choix de la liquidation déjà annoncée de NewCo est lié au fait que les charges d'intérêt ne seront plus déductibles fiscalement des bénéfices imposables, NewCo ne pouvant obtenir que des dividendes exonérés, et qu'il n'est donc plus fiscalement intéressant de détenir les participations avec la dette intragroupe en Belgique par l'intermédiaire d'une société holding pure. C'est peut-être aussi la raison pour laquelle les participations dans la société A et NewCo seront apportées par la TopCo Group Z à la société de vente étrangère Sales Group Z. Ainsi, après la liquidation de la NewCo belge, cette dette intragroupe reviendra à la société vendeuse (au lieu de la société holding TopCo Group Z) qui pourra désormais déduire ces charges d'intérêt de sa base imposable.

Le SDA fait valoir qu'une scission partielle est un acte juridique qui sert à transférer une partie de l'activité sur une base de continuité à une autre société (existante ou nouvelle) et que les plans de liquidation de NewCo peu après la scission partielle violent ce principe de continuité.

Compte tenu de ce qui précède, le SDA est d'avis que la société A devrait vendre les participations dans les entités du Groupe Z à la société du groupe étranger. Le recours à une opération de restructuration neutre sur le plan fiscal pour annuler la transaction sur les actions effectuée au cours de l'année X ne peut être suivi.

Cas 3 :

Aperçu de la situation

Les demandeurs ont obtenu une décision anticipée confirmant la neutralité fiscale de la scission partielle de la société X vers la société Y nouvellement constituée, suivie de la vente des actions de la société X par les actionnaires-personnes physiques, et ce compte tenu de l'engagement pris par les demandeurs de réinvestir le prix de vente.

Ce réinvestissement implique que :

- l'intégralité du prix de vente (tant la partie fixe que la partie variable) soit mise à la disposition d'une société existante ou nouvelle ;
- dans les 3 mois suivant sa perception ;
- au moyen d'une augmentation de capital ;

et que :

- la société dans laquelle l'augmentation de capital a été effectuée doit réinvestir durablement les fonds, notamment dans des immobilisations (corporelles / financières / incorporelles) et dans le remboursement des dettes externes (bancaires) ;
- le réinvestissement doit avoir lieu au plus tard 6 mois avant l'expiration du délai de prescription de trois ans (tel que prévu à l'article 354 du CIR 92) de l'exercice d'imposition au cours duquel la scission partielle a eu lieu ;
- un relevé des investissements réalisés doit être fourni au contrôle local de la société scindée au plus tard 6 mois avant l'expiration du délai de prescription de trois ans de l'exercice d'imposition au cours duquel la scission partielle a eu lieu.

La scission partielle de la société X et la vente par les actionnaires-personnes physiques des actions de la société X ont entre-temps eu lieu.

Opération soumise

Dans un avenant à la décision anticipée obtenue, les demandeurs souhaitent savoir si la mise à disposition du prix de vente au moyen d'un prêt subordonné au lieu de procéder à une véritable augmentation de capital pour ce montant est conforme à l'engagement formulé dans leur demande selon lequel le prix de vente sera mis à disposition au moyen d'une augmentation de capital (cf. point 2.3.).

Position du SDA

En application de l'article 344, § 1, alinéa 1^{er} du CIR 92, une scission partielle combinée à la vente (exonérée d'impôt) de toutes les actions de la société partiellement scindée peut être considérée comme une vente imposable d'une partie des actifs à un tiers, suivie de la distribution du prix de vente sous forme de dividende imposable aux actionnaires-personnes physiques, ce qui contrevient aux articles 24 et 261 du CIR 92.

L'article 344, § 1, alinéa 4 du CIR 92 prévoit que, dans un tel cas, la situation fiscale du contribuable est réexaminée et mise en conformité avec l'objet et la portée de la disposition légale que le contribuable a contournée ou le cas échéant, méconnue par la forme donnée à l'opération. (DOC 53 2081/001, p. 115). Cela implique que la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis de telle manière que cette opération est soumise à une taxation conformément aux objectifs de la disposition contournée ou le cas échéant ignorée comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

Toutefois, le SDA admet que, dans le cadre de la continuité de la société et/ou d'une réorientation des activités des demandeurs, l'article 344, § 1, du CIR 92 ne s'applique pas si les demandeurs apportent l'intégralité du prix de vente des actions d'une société impliquée dans la scission partielle :

- dans les 3 mois suivant sa perception, au capital d'une société existante ou nouvelle ;
- et le réinvestissent durablement au sein de cette société au plus tard 6 mois avant l'expiration du délai de prescription de trois ans (tel que prévu à l'article 354 du CIR 92) de l'exercice d'imposition au cours duquel la scission partielle a eu lieu.

Ainsi, conformément à l'article 344, § 1, alinéa 4 du CIR 92, la situation fiscale est rétablie au niveau de la société et des actionnaires-personnes physiques. Si la société avait vendu une partie de ses actifs, les fonds se seraient retrouvés dans son patrimoine où la plus-value réalisée sur ceux-ci aurait conduit à une augmentation des fonds propres. Les actionnaires-personnes physiques ne pouvaient bénéficier de ce prix de vente que par le biais d'une distribution de dividendes avec retenue du précompte mobilier en application de l'article 261 du CIR 92. En renonçant immédiatement au prix de vente reçu en l'apportant aux fonds propres d'une société, l'abus est corrigé.

En l'espèce, les demandeurs ont indiqué avoir choisi de structurer la mise à disposition du prix de vente reçu par le biais d'un emprunt subordonné plutôt que de procéder à une véritable augmentation de capital dans la société qu'ils avaient choisie.

Cette méthode n'est pas conforme au réinvestissement du produit de la vente par le biais d'une augmentation de capital et à son réinvestissement durable, tels que formulés par les demandeurs dans leur demande. En effet, l'octroi d'un emprunt subordonné n'augmente pas les fonds propres de la société mais crée une dette envers les actionnaires-personnes physiques en remplacement des actifs qui faisaient auparavant partie du patrimoine de la société. En outre, le montant des fonds mis à disposition revient aux actionnaires-personnes physiques par le biais des remboursements en capital du prêt.

La décision anticipée ne reste donc valable que dans la mesure où une véritable augmentation de capital est réalisée sans délai dans la société choisie par les demandeurs pour un montant égal au prix de vente des actions de la société X et que la société choisie a réalisé les investissements de manière durable (à hauteur du montant total de l'augmentation de capital) dans le délai mentionné au point 2.5. En l'absence d'une augmentation de capital et d'investissements éligibles effectués en temps utile, en application de l'article 344, § 1, alinéa 1^{er} du CIR 92, la scission partielle combinée à la vente de toutes les actions de la société X peut être considérée comme une vente imposable d'une partie des actifs à un tiers (application de l'article 24 du CIR 92), suivie de la distribution du prix de vente sous forme de dividende imposable aux actionnaires-personnes physiques (application de l'article 261 du CIR 92).

7.1.8. FRAIS PROPRES À L'EMPLOYEUR

Cas 1 :

La société X souhaite obtenir la confirmation que les indemnités forfaitaires qui seront octroyées aux membres de son conseil d'administration seront considérées comme étant des remboursements de dépenses propres à l'employeur. Les montants mensuels proposés sont de 100 ou 200 EUR en fonction de la catégorie.

Vu que le conseil d'administration ne se réunit qu'un nombre limité de fois par an (entre 10 et 20 fois par an), il appert que l'octroi de ce forfait de frais propres à l'employeur pour une fréquence d'activité aussi limitée ne se justifie pas.

De plus, le SDA constate que les personnes concernées exercent une ou plusieurs autres activités professionnelles pour lesquelles des indemnités forfaitaires de remboursements de dépenses propres à l'employeur et/ou des remboursements sur base réelle sont également a priori octroyés.

La demande est donc rejetée.

Cas 2 :

Le SDA a reçu une demande de la part d'une société professionnelle visant à rembourser forfaitairement divers frais (électricité, chauffage, Internet, vêtements professionnels, outils de travail, frais de voiture, etc.) à son administrateur. Bien que ces frais soient généralement réels et liés à l'activité professionnelle, un dirigeant d'entreprise a la possibilité de les faire supporter directement par la société.

Afin d'éviter les situations de double emploi, le SDA confirme sa position telle qu'énoncée dans la décision anticipée 2016.896 du 06.07.2017. Les remboursements forfaitaires de frais par une société professionnelle (société de gestion ou autre société, unipersonnelle ou non) à son/ses gérant(s), actionnaire unique ou actionnaire(s) majoritaire(s) ne peuvent pas dépasser les maxima suivantes :

- Frais de parking : pour les montants inférieurs ou égaux à 10 euros, un montant forfaitaire mensuel de 15 euros ;
- Frais de carwash : uniquement pour un véhicule de société qui est principalement utilisé à des fins professionnelles, un montant forfaitaire mensuel de 15 euros, à condition que la société n'ait pas d'abonnement auprès d'une entreprise de carwash ;
- Frais de représentation : pour les montants inférieurs ou égaux à 5 euros, un montant forfaitaire mensuel de 20 euros.

7.1.9. IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUE

Cas 1 :

Une fondation hollandaise a pour mission de promouvoir l'échange d'informations électroniques et tout ce qui est lié ou bénéfique à cet objectif. La fondation a été mandatée pour gérer un fonds dédié aux technologies ouvertes qui font progresser l'Internet en termes de confidentialité, de résilience et de fiabilité.

La fondation procède régulièrement à des appels à candidatures pour des projets améliorant l'utilité et le bénéfice de technologies ouvertes pour toute la société. Ces propositions doivent contenir un plan à plusieurs étapes, avec un montant lié. La technologie et les améliorations produites doivent être en libre accès, sous licence dite open source (code source ouvert). Une fois la proposition sélectionnée, la fondation et le responsable de la proposition signent un protocole d'accord.

La fondation octroie alors au responsable un « subsidie » (que la fondation appelle également « dons philanthropiques ») variable et pouvant monter jusqu'à 50.000,00 EUR.

Le projet de Monsieur X a été sélectionné par la fondation et à l'issue de la réalisation du projet, Monsieur X recevra pour celui-ci un montant de XXXX,XX EUR.

Le Demandeur estime que la réception de « dons philanthropiques », venant d'une fondation reconnue aux Pays-Bas, dans le cadre d'une contribution volontaire et dans l'intérêt public, à une personne physique résidant en Belgique, est exempt de tous impôts, étant donné qu'ils ne peuvent être assimilés ni à une rémunération pour services rendus ni à des revenus divers visés à l'article 90, alinéa 1^{er}, 2^o du CIR 92.

Le SDA ne partage toutefois pas ce point de vue pour les raisons suivantes :

- Généralement, ce sont des personnes physiques ou personnes morales qui font des dons à une fondation, un organisme agréé ou un organisme d'intérêt général (OIG). Or, dans le cas d'espèce, c'est une fondation qui fait un don à une personne physique. Les dons directs à des personnes ne sont à priori pas considérés comme répondant aux critères du don philanthropique mais relèvent de la fiscalité générale et, à ce titre, peuvent être soumis à l'impôt ;
- Le SDA dispose de peu d'informations sur Monsieur X et plus particulièrement sur son statut professionnel. Même s'il semble ne pas y avoir de contrat de travail entre lui et la fondation, le SDA peut légitimement estimer qu'il existe un contrat d'entreprise. En effet, celui-ci a reçu des objectifs de la fondation, sera responsable sur tous les aspects du projet, de sa planification, de sa coordination et sera également le point de contact de ce projet. Il devra assurer le suivi, développer une méthodologie de travail et sera le garant du bon déroulement dudit projet. Il est donc difficilement concevable de dire qu'il y a absence de prestations, de contreparties et/ou de rémunérations et que Monsieur X agit de manière volontaire désintéressée. Par ailleurs, le SDA observe que Monsieur X aura beaucoup de responsabilités ainsi que de nombreuses contraintes et devra atteindre les objectifs fixés par la fondation. Le SDA perçoit pas de différence avec un prestataire indépendant qui serait rémunéré (et imposé) pour réaliser le projet ;
- Il ne suffit pas d'inscrire dans un contrat ou une convention que l'indemnité perçue est un « subsidie » ou un « don » pour qu'ipso facto, celle-ci ne soit pas considérée comme un revenu professionnel imposable ;
- Monsieur X, qui est un expert réputé, agit en toute vraisemblance dans le prolongement de son activité principale ;
- Les éléments du dossier démontrent que l'indemnité couvrirait la recherche et le développement, la maintenance, l'exécution de test, le suivi des statistiques.

De ce qui précède, le SDA n'est pas en mesure d'exclure une qualification au titre de revenus professionnels et estime qu'il ne s'agit donc pas de dons philanthropiques au sens strict du terme et que les contreparties payées à Monsieur X pour le travail effectué et les prestations de service rendues dans le cadre de sa mission doivent être considérées comme des revenus professionnels imposables.

Cas 2 :

Le demandeur a constitué une entreprise belge il y a environ 10 ans, il en détient actuellement la majeure partie des titres représentatifs du capital.

Le demandeur envisage une augmentation de capital et une cotation sur Euronext Bruxelles.

À l'occasion de ce dixième anniversaire, un évènement festif aura lieu auquel les employés actuels et passés de l'entreprise et certaines autres relations professionnelles ainsi que leurs conjoints ou partenaires seront invités.

Dans le cadre de cet évènement et de l'IPO éventuelle, le demandeur souhaite offrir des titres à tous les invités en signe de reconnaissance de leur participation directe ou indirecte à la croissance et au succès de l'entreprise, et ce, d'une valeur d'environ X euros par personne avec la condition suspensive du succès de l'IPO. Une fois acceptées et la condition suspensive réalisée, les donations seront enregistrées et 7 % de droits de donation seront payés par le demandeur.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que la donation des titres n'est pas constitutive d'un revenu professionnel ou d'un revenu divers dans le chef des bénéficiaires. Il est fait référence à la décision anticipée 2018.1232 où il a été confirmé que la donation d'actions ne constituait, dans des circonstances spécifiques propres au cas, pas en un revenu professionnel ou divers dans le chef du bénéficiaire, étant donné que :

- le caractère « animus donandi » ressort de la convention de donation ;
- la donation n'est pas effectuée par l'employeur, mais par son actionnaire : la donation donne lieu à un appauvrissement personnel du donateur et n'est pas répercutée sur la société ;
- la donation n'est pas liée aux prestations : les rémunérations du demandeur restent inchangées et augmentent même légèrement ;
- les intérêts du demandeur sont en lien avec son activité professionnelle, mais c'est aussi le soutien du donateur sur le plan privé ;
- le but du donateur est la continuité de l'entreprise.

Le SDA est d'avis que le contexte est très différent dans le cas présenté. Dans la décision anticipée 2018.1232, il s'agissait d'assurer la continuité de l'entreprise et du plan de succession du fondateur qui n'avait pas d'héritiers ou de famille. La donation s'est produite en raison d'une relation personnelle avec un bénéficiaire particulier, avec qui le cédant de l'entreprise avait une relation de confiance particulière.

Dans le prefilling actuel, ce motif n'est pas présent et il s'agit au total de plusieurs centaines de bénéficiaires, constitués principalement par l'ensemble des employés actuels de l'entreprise. La donation est motivée par le dixième anniversaire de l'entreprise et son entrée en bourse. Dans une telle situation, selon le SDA, il s'agit d'un avantage professionnel qui est qualifié de rémunération imposable conformément à l'article 31, du CIR 92 dans le chef des employés concernés. S'il est satisfait à un certain nombre de conditions et pour une faible valeur, l'avantage peut être considéré comme un avantage social au sens de l'article 38, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o, du CIR 92.

Cas 3 :

Le demandeur est dirigeant d'entreprise et administrateur de plusieurs sociétés actives dans le secteur immobilier.

Jadis, le demandeur n'avait pas d'affection particulière pour les chevaux. Il y a une dizaine d'années, sa fille a commencé à pratiquer l'équitation comme hobby. Elle était plutôt douée et la question s'est rapidement posée de savoir s'il était opportun d'investir dans un ou plusieurs chevaux de saut d'obstacles. Cependant, l'achat d'un cheval de saut d'obstacles prometteur pour les jeunes cavaliers est rapidement apparu comme n'étant pas une sinécure, étant donné le prix très élevé.

Le demandeur a donc décidé, il y a une dizaine d'années, d'entreprendre lui-même d'acheter des poulains et de les placer en « élevage » (dans de grands manèges). Investir dans de jeunes poulains et les faire s'entraîner pourraient permettre à sa fille d'avoir un ou plusieurs bons chevaux de saut d'obstacles après quelques années. Pour le demandeur, il s'agissait d'un investissement financièrement intéressant.

Après l'achat initial d'un certain nombre de poulains, le demandeur a continué d'investir dans des poulains et des saillies chaque année, l'achat de poulains et l'entraînement de ces chevaux devenant par essence un hobby. En outre, les chevaux constituent un investissement durable avec un rendement substantiel. Le demandeur lui-même ne dispose ni de l'infrastructure ni de l'expertise nécessaires pour prendre soin de chevaux et les entraîner. C'est pourquoi il a fait appel à de petits manèges locaux. Ses chevaux qui y sont en élevage y sont également pris en charge.

La fille avait l'habitude de s'occuper d'une partie des entraînements avec les moniteurs professionnels dans les manèges en question, mais aujourd'hui, les manèges assurent la quasi totalité des entraînements des chevaux (la fille n'ayant pas assez de temps en raison de ses études). Le demandeur lui-même n'emploie pas de cavaliers ni de personnel d'écurie, ce sont les manèges eux-mêmes qui font appel à leur personnel pour se charger des chevaux.

Après avoir acheté dans un premier temps un certain nombre de poulains qu'il a placés en « élevage » et qui se sont révélés être d'une certaine qualité, le demandeur s'est aussi progressivement lancé dans la reproduction de chevaux. Certains des poulains initialement achetés se sont révélés aptes à servir de poulinières et le demandeur a en outre acheté une poulinière de temps en temps. Ces poulinières ont ensuite été fécondées à l'aide de saillies/inséminations achetées auprès d'haras réputés.

Aujourd'hui, le demandeur possède plusieurs chevaux de selle, poulinières et poulains. Le demandeur garde généralement un poulain pendant trois ans, au terme desquels il est évalué s'il est suffisamment sain pour servir de cheval de sport ou de jument, ou si le poulain n'est pas suffisamment sain pour encore être utilisé dans l'élevage de reproduction ou à l'entraînement. Les poulains qui ne conviennent pas sont généralement cédés aux manèges où les chevaux du demandeur sont élevés et entraînés.

Pour féconder les poulinières, le demandeur investit dans des saillies et des inséminations de chevaux ayant un bon pedigree. Aujourd'hui (puisque'il en est à près de 10 ans d'activité), le demandeur est également en mesure de procéder à la reproduction avec ses propres chevaux de sport (qui sont alors utilisés pour inséminer les poulinières). Les chevaux de sport qu'il détient proviennent de son propre élevage de reproduction.

Les manèges qui s'occupent des chevaux, les nourrissent, les dressent, etc., facturent à cet effet une commission globale générale. Ces dernières années, ces coûts ont varié entre 50.000,00 EUR et 100.000,00 EUR sur une base annuelle.

Le demandeur a également vendu plus de 20 chevaux depuis l'achat des premiers poulains, principalement pour maintenir le hobby ainsi que les flux de trésorerie d'investissement positifs.

Le demandeur considère toujours la détention et l'élevage de chevaux comme un hobby. D'autre part, il est vrai que le nombre de chevaux détenus est en constante augmentation. En outre, le demandeur suscite l'intérêt de cavaliers professionnels. Récemment, plusieurs acquéreurs se sont manifestés, prêts à payer des centaines de milliers d'euros pour ses chevaux. Le demandeur s'est ainsi retrouvé de manière inattendue dans un segment du marché où des cavaliers de haut niveau paient des montants élevés pour le potentiel des chevaux de saut d'obstacles.

Jusqu'à présent, le demandeur a toujours fait appel à des tiers pour le décharger des soins et de l'entraînement des chevaux, mais compte tenu du succès de l'élevage de reproduction, il envisage également d'engager son propre personnel à temps plein pour s'occuper des meilleurs chevaux et, en substance, professionnaliser cet élevage. Le demandeur ne souhaite pas lui-même s'impliquer plus activement dans l'élevage et les soins, mais souhaite relever le défi de la commercialisation de l'élevage de reproduction et de l'élaboration d'un business plan.

Le succès de l'élevage de chevaux pose également un problème en termes de planification successorale. Sa fille est actuellement moins impliquée en raison de ses études, mais elle souhaite à terme s'occuper à nouveau plus activement des chevaux. Aujourd'hui, en cas de décès du demandeur, tous les chevaux reviendraient à ses deux enfants en indivision, ce qui n'est pas souhaitable puisque la fille du demandeur serait dans ce cas très dépendante de la participation de son frère. La valeur comptable des chevaux peut revenir aux deux enfants, mais il est important que la fille puisse garder le contrôle des chevaux.

Compte tenu de ce qui précède, le demandeur souhaite procéder à l'apport de ses chevaux de saut d'obstacles, ses poulinières et ses poulains d'élevage dans une société et obtenir la confirmation qu'il s'agit là d'une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, de sorte que la plus-value réalisée à cette occasion ne constitue pas de revenus divers au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92.

Toutefois, le SDA considère que, sur la base de l'historique des faits exposés, les opérations dépassent la gestion normale d'un patrimoine privé, car le demandeur n'a pas seulement acheté des chevaux pour les mettre en « élevage », mais il s'est également lancé plus tard dans la reproduction de chevaux et a déjà vendu plus de 20 chevaux au cours des dernières années. Le demandeur confirme qu'un patrimoine a été constitué et ce, avec l'aide de partenaires professionnels. Selon le SDA, la plus-value qui sera réalisée à la suite de l'apport des chevaux dans une société est donc imposable à titre de revenus divers conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92.

Cas 4 :

Un groupe de cinq investisseurs souhaite constituer une société simple dans le but d'acquérir des biens immobiliers par le biais de contrats de rente viagère (1/5 chacun, y compris le Demandeur, M. X).

M. X est dirigeant d'entreprise de plusieurs sociétés. Les autres investisseurs sont des entrepreneurs et des hommes d'affaires exerçant des activités professionnelles dans un cadre professionnel autre que la gestion, la réalisation ou l'exploitation de biens immobiliers.

Tous les investisseurs se sont déjà constitué un patrimoine mobilier et immobilier important).

Les cinq investisseurs ont déjà acquis deux biens immobiliers par le biais d'un contrat de rente viagère d'une valeur de propriété totale de y millions d'euros dans lequel aucune dette n'a été contractée.

Les contrats de rente viagère ont été conclus pour une durée de plus de 10 ans et pour une valeur de z millions d'euros. Le bouquet total s'élevait à a euro et les investisseurs étaient tenus, pour les deux contrats, de verser mensuellement b euros (c'est-à-dire une rente viagère) pendant la période convenue ou jusqu'au décès du rentier.

Les cinq investisseurs constituent une société simple (1/5 chacun). La part individuelle de chaque investisseur dans la valeur de propriété des biens immobiliers ne dépassera pas 10 % au maximum du patrimoine privé de chaque investisseur.

Les contrats de rente viagère sont principalement financés sur fonds propres, un financement externe n'étant pas exclu à l'avenir.

La Manco de M. X agira en tant que de dirigeant d'entreprise et percevra une rémunération dans le cadre de son mandat au sein de l'entreprise.

Lorsqu'un contrat de rente viagère arrivera à son terme, les biens immobiliers seront conservés pour location ou seront vendus (entre eux).

Lors de la réalisation d'un bien immobilier, la plus-value sera distribuée aux associés de manière proportionnelle.

La possibilité de démissionner de la société sera prévue de sorte qu'une indivision partielle aura lieu à ce moment-là.

M. X demande la confirmation que l'éventuelle plus-value lors de la vente d'un bien immobilier bâti, obtenue par le biais d'un contrat de rente viagère, peut être considérée comme une opération de gestion normale d'un patrimoine privé de sorte qu'il ne soit question ni de revenus divers, ni de revenus professionnels.

Le SDA estime que, compte tenu de l'intention de structurer les achats par le biais d'une société simple, et ce, combiné à la manière dont les biens immobiliers sont acquis, c'est-à-dire par le biais d'un contrat de rente viagère, qui est un « contrat aléatoire » entraînant des prestations incertaines, il s'agit plutôt d'une approche commerciale, ce qui est incompatible avec la gestion purement passive d'un patrimoine privé. Par conséquent, les plus-values sont imposables en tant que revenus professionnels conformément à l'article 23 du CIR 92.

Cas 5 :

Les demandeurs sont les époux M. X et Mme Y. M. X est antiquaire depuis 1992, tout d'abord sous la forme d'une entreprise unipersonnelle, puis par le biais d'une société SA X.

Au départ, le chiffre d'affaires était constitué en majeure partie de ventes de meubles et de divers objets de décoration provenant principalement de Chine. Le prix d'achat des marchandises variait entre 100 et 100.000 francs belges. Occasionnellement, un objet plus onéreux était acquis pour environ 200.000 francs belges.

En 1995, une sculpture a été achetée pour 400.000 francs belges à un antiquaire bruxellois.

L'activité de la société SA X était au départ principalement axée sur l'art, l'art sculptural et l'archéologie en provenance de Chine et ce n'est qu'après quelques années que celle-ci fut élargie à l'art sculptural en provenance d'Asie du Sud et du Sud-Est. L'élargissement à l'art du monde antique (Égypte et Rome) n'a eu lieu, pour sa part, que dans une phase ultérieure, dans le cadre de la société SA B (une collaboration entre un tiers M. Z et M. X).

Il ressort d'études menées en 2017 que la sculpture acquise en 1995 est une œuvre d'un illustre maître italien.

Les demandeurs souhaitent vendre cette sculpture et souhaitent obtenir la confirmation du SDA que cette vente n'est ni imposable à titre de revenu professionnel au sens de l'article 23 du CIR 92, ni à titre de revenu divers au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92, et ce pour les motifs suivants :

- l'œuvre d'art a été acquise par les personnes physiques et non par l'entreprise unipersonnelle (ce qui peut être prouvé selon les demandeurs). Le simple fait que M. X soit antiquaire ne signifie pas qu'il ne peut pas acheter des antiquités ou des objets d'art pour des raisons personnelles ;
- la sculpture se trouve dans son patrimoine privé, comme le démontrent :
- les photos illustrant que l'œuvre d'art se trouve dans le logement privé ;
- l'absence de l'œuvre d'art dans les livres d'inventaire de l'entreprise unipersonnelle ;
- l'absence de correspondance entre la période de temps mentionnée dans le contrat de vente et la période durant laquelle le demandeur s'est consacré à ses activités d'antiquaire ;
- le financement sur fonds propres de l'examen ultérieur de la sculpture, qui a démontré, après des scans et des recherches par des autorités en matière d'art ancien, qu'il s'agissait d'une œuvre d'un illustre maître italien.

Le SDA estime qu'il convient de considérer la plus-value qui sera éventuellement réalisée à l'occasion de la vente de la sculpture comme revenu professionnel conformément à l'article 23 du CIR 92, et ce pour les motifs suivants :

- les affinités professionnelles de M. X avec le secteur (le demandeur est actif en tant qu'antiquaire depuis très longtemps, d'abord sous la forme d'une entreprise unipersonnelle, ensuite par le biais d'une société);
- la demande permet de déduire que M. X dispose d'une connaissance approfondie du secteur des arts ;
- le fait que l'œuvre ait une origine différente (italienne en l'espèce) de l'art sculptural sur lequel était initialement axée l'activité ne diminue en rien les affinités professionnelles de M. X avec le secteur et le lien avec l'activité professionnelle ;
- la vente envisagée de la sculpture est trop étroitement liée aux activités professionnelles de M. X.

Cas 6 :

Le Demandeur a interrogé le SDA sur la possibilité de déduire fiscalement le versement d'une rente alimentaire à son fils, qui poursuit des études à l'étranger.

A cet effet, il estime que toutes les conditions énoncées dans l'article concerné du CIR 92 sont applicables à sa situation personnelle.

Selon l'article 104, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92, pour qu'une rente alimentaire soit déductible, le bénéficiaire ne doit notamment pas faire partie du ménage du débiteur. Dans le cas d'espèce, bien que le fils du Demandeur réside temporairement à l'étranger pour ses études, le SDA est d'avis que cette situation doit être considérée comme un éloignement temporaire.

N'ayant manifesté aucune volonté d'émancipation et étant encore entièrement à charge financièrement de ses parents, le fils reste en effet membre du ménage du Demandeur, son domicile principal et ses attaches familiales demeurant effectivement en Belgique.

En conséquence, l'aide financière versée par le Demandeur ne peut pas être considérée comme une rente alimentaire déductible car l'une des conditions édictée à l'article précité (à savoir ne plus faire partie du ménage du débiteur) n'est pas remplie).

En revanche, et pour autant que toutes les autres conditions en la matière soient respectées au sens de l'article 136 du CIR 92, le fils du Demandeur continuera d'être considéré comme étant fiscalement à la charge de ses parents et leur donnera ainsi droit à une quotité exemptée supplémentaire d'impôts.

Dès lors, ne répondant pas à l'ensemble des conditions prévues par la loi, le Demandeur ne pourra pas bénéficier du système avantageux de déductibilité des sommes versées à son fils qui poursuit ses études à l'étranger.

Compte tenu de ce qui précède, le SDA estime qu'aucune réduction d'impôt pour libéralités ne peut être accordée au demandeur en vertu de l'article 145/33 du CIR 92.

Cas 7 :

Une société belge est actionnaire d'une institution française. Selon le demandeur, l'institution est une association caritative qui œuvre pour le bien-être des personnes âgées.

La société belge souhaitait d'abord faire don (transférer à titre gratuit) de lingots d'or à l'institution française.

La société belge souhaite avoir la confirmation du SDA :

- 1) qu'un transfert à titre gratuit de lingots d'or peut entrer en ligne de compte pour l'application de l'article 145/33 du CIR 92 (réduction d'impôt pour libéralités) ;
- 2) que l'institution X est considérée comme une institution d'un autre État membre de l'EEE qui est similaire à une institution belge agréée au sens de l'article 145/33, § 1^{er}, 1^o, e), du CIR 92 ; et
- 3) en ce qui concerne ce point, que le transfert gratuit envisagé n'est pas considéré comme un avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 26, § 1^{er}, du CIR 92.

En ce qui concerne la première question, il a été notifié au demandeur que la libéralité doit être faite en argent (et non en lingots d'or) en vertu du texte législatif clair de l'article 145/33 du CIR 92. Compte tenu de cela, la société belge vendrait d'abord l'or, soumettrait la plus-value à l'impôt des sociétés, puis ferait don de la contre-valeur en argent à l'institution française.

En ce qui concerne la deuxième question, le SDA constate que l'institution est une « fondation d'entreprise » française (conformément aux statuts fournis par le demandeur).

En France, la « fondation d'entreprise » est créée par une ou plusieurs sociétés afin d'exercer des activités d'intérêt général. Elle est financée exclusivement par l'entreprise fondatrice et elle ne peut recevoir de dons de particuliers donnant droit à des avantages fiscaux.

Elle n'est pas assimilée aux fondations d'utilité publique ni aux associations agréées en vertu de l'article 200 du Code général des impôts français, qui donnent droit à une réduction d'impôt pour les donateurs.

Pour qu'une institution étrangère puisse être assimilée à une institution belge agréée, elle doit :

- poursuivre un objectif d'utilité publique non intéressé ;
- être soumise à des règles analogues relatives à la gestion et au contrôle ;
- être agréée ou approuvée par son État de résidence en tant qu'institution donnant droit à des dons déductibles fiscalement (dans le chef des contribuables) : selon le SDA, cette condition n'est pas satisfaite.

7.1.10. ENREGISTREMENT

Cas : application du non-enregistrement, conformément à l'article 19, § 1^{er}, 6^o, du C. enreg., d'une convention visant à clarifier un acte de donation passé antérieurement devant un notaire néerlandais et qui n'a pas été enregistré en Belgique.

Les parties souhaitaient qu'au décès de l'un des enfants du grand-père, les actions données soient immédiatement dévolues par souche à ses petits-enfants. Pour cette raison, les parties ont convenu d'inclure dans l'acte de donation un fidéicommiss *de residuo* au profit des petits-enfants du grand-père.

L'intention des parties était qu'au décès de l'un des enfants du grand-père, les biens donnés non consommés soient dévolus par souche à tous les descendants du défunt. Il était donc prévu que les petits-enfants soient les seconds donataires par le biais de la clause du fidéicommiss *de residuo*.

Toutefois, le fidéicommis a été formulé par écrit dans l'acte en ce sens que seuls les petits-enfants déjà nés, ont été désignés nommément comme seconds donataires dans le fidéicommis *de residuo*.

Un petit-fils X né depuis la date de passation de l'acte, n'a pas été désigné nommément dans l'acte de donation.

En outre, la formulation du fidéicommis *de residuo* est telle qu'il n'est pas clair que les parties aient toujours souhaité que les petits-enfants non désignés nommément, déjà conçus mais non nés, soient également donataires par souche de la donation fidéicommissaire.

L'acte de donation a été passé devant un notaire néerlandais. Cette donation n'a pas été enregistrée en Belgique car il n'y avait à l'époque aucune obligation de le faire. Par conséquent, aucun droit de donation n'a été payé.

Les parties souhaitent signer une convention visant à clarifier l'acte de donation. Cette convention stipulerait qu'il a toujours été prévu d'impliquer le petit-fils X dans le fidéicommis *de residuo*.

Les parties ont l'intention de passer cette convention visant à clarifier l'acte de donation devant un notaire néerlandais.

Les parties, représentées par leur conseil, sont d'avis que la convention de clarification n'est pas une donation et ne constitue pas un titre pour une donation entre vifs de biens meubles par un habitant du royaume, et ne relève donc pas du champ d'application de l'article 19, § 1^{er}, 6^o, du C. enreg.

Cependant, l'opération proposée, à savoir la convention de clarification impliquant le petit-fils X dans le fidéicommis *de residuo*, est considérée par la SDA comme une donation entre vifs.

Par conséquent, quelle que soit la qualification qui lui est donnée par les parties, cette convention est soumise à l'enregistrement en vertu de l'article 19, § 1^{er}, 6^o, du C. enreg.

7.1.11. TAX SHELTER

Cas 1 :

La société X est un cabinet d'architecture d'intérieur.

La société X va être liquidée et la société Y (le Demandeur) sera constituée avec l'ambition d'exercer l'activité de cuisiniste.

Le Demandeur estime que l'activité de la société débutante (l'entreprise Y) ne consiste pas en la continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une personne morale (l'entreprise X en l'occurrence).

Il ressort de l'article 14526, §1^{er}, alinéa 4 du CIR 92 qu'une disposition anti-abus a été prévue et que celle-ci vise à exclure du Tax shelter certaines continuations d'activités. Les textes visent précisément l'activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une autre personne morale.

La question de savoir s'il y a ou non continuation d'une activité est une question de fait qui ne peut être appréciée que sur la base d'un ensemble des faits et de circonstances propres au cas d'espèce.

De même, dans la circulaire 2020/C/75 du 29 mai 2020 sur la réduction Tax shelter pour des entreprises (sociétés) qui débutent, il est précisé que « *déterminer s'il y a ou non continuation d'activité dépend d'éléments de fait qui ne peuvent être appréhendés dans leur ensemble que par le taxateur local lors d'une opération de contrôle* ».

Le SDA estime toutefois que les circonstances de fait propres à ce dossier démontrent que l'opération envisagée relève d'une continuation d'activité et par conséquent, que les dispositions des articles 145²⁶, §1^{er}, alinéa 4 du CIR 92 ne peuvent pas s'appliquer, et ce notamment pour les raisons suivantes :

- Bien que le Demandeur prétende que les 2 sociétés exercent des activités fondamentalement différentes, aucun élément précis ne permet d'exclure une certaine similarité d'activité dans le chef des 2 sociétés. Le point 3.3 de ladite circulaire précise que « *peut notamment indiquer qu'on est face à une continuation par la société Y de l'activité exercée antérieurement par une personne morale X, le fait que la société X exerce la même activité que la personne morale X dont elle a repris la totalité ou une partie de l'actif* ».

En l'espèce, la société X est présentée comme une société d'architecture d'intérieur et la société Y est un cuisiniste-menusier spécialisé dans l'aménagement pour favoriser le volume et l'espace. Il y a lieu de préciser qu'en visionnant le site internet de la société X (constituée en 2011), il apparaît que celle-ci exerce également dans les faits une activité d'aménagements de cuisines ;

- Les 2 sociétés auront en partie les mêmes fournisseurs et les mêmes clients ;
- Il n'est pas exclu, après la liquidation de la société X, qu'une partie du personnel (en raison de leurs compétences) soit employée dans la nouvelle société Y ;
- Le gérant de la société X sera le futur co-administrateur de la société Y ;
- Quant à l'actionnariat, il sera également pratiquement identique (à l'exception des nouveaux investisseurs).
- En conséquence, le SDA estime que la société nouvellement constituée « X » ne répond pas aux conditions de l'article 145²⁶ du CIR 92 et plus précisément que son activité consiste effectivement en la « continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une autre personne morale ».

Cas 2 :

Le Demandeur, représenté par son mandataire, a sollicité le SDA en vue d'obtenir une décision anticipée relative à l'application du régime Tax Shelter pour entreprises débutantes, prévu à l'article 145²⁶ du CIR 92, à une société coopérative nouvellement constituée (ci-après la « SC A »).

La demande portait sur deux points spécifiques : l'éligibilité des trois catégories d'actions (A, B et C) prévues par les statuts de la société coopérative, ainsi que la possibilité pour les conjoints des fondateurs de bénéficier du régime fiscal.

Après analyse de la législation fiscale en la matière ainsi que de la circulaire administrative 2020/C/75, le SDA a constaté que les classes d'actions ne posaient pas de difficultés particulières, l'article 145²⁶ du CIR 92 ne distinguant en effet pas les catégories d'actions, pour autant qu'elles soient nominatives, nouvellement émises et détenues par des personnes physiques. De même, la lecture de la circulaire précitée a également permis de préciser qu'un conjoint peut bénéficier du régime sous réserve du respect des conditions légales, et ce indépendamment du régime matrimonial.

Lors de l'examen du dossier, le SDA a toutefois identifié un point critique qui n'avait pas été abordé par le Demandeur : la potentielle continuité d'activité entre la société coopérative nouvellement constituée et deux sociétés existantes (SRL X et la SRL Y en l'espèce), toutes deux actives dans le secteur de l'IT et ayant participé à la constitution de la SC A.

Le SDA estime ne pas pouvoir faire l'économie de l'examen de cette condition bien que n'étant pas expressément interrogé sur ce point.

En effet, ce point est susceptible de compromettre l'accès au régime Tax Shelter pour entreprises débutantes, dans la mesure où celui-ci vise en réalité à soutenir des entreprises véritablement nouvelles, et non des prolongements ou des restructurations d'activités existantes.

Des explications ont été fournies par le Demandeur pour tenter de démontrer l'absence de continuité d'activité entre les entités, notamment l'absence de transfert d'actifs, de personnel, de clientèle ou de propriété intellectuelle, l'existence de sièges sociaux distincts, des actionnariats différents.

En dépit de ces éléments, le SDA a relevé plusieurs indices sérieux laissant présumer une continuité d'activité, tels que le soutien actif apporté par les sociétés existantes au développement de la SC A, l'existence de missions croisées, la similarité des activités exercées ainsi que la présence de coopérateurs issus du même secteur exerçant des activités similaires. Ces constats sont de nature à remettre en question l'absence de continuité alléguée par le Demandeur.

En conséquence, le SDA a rendu un avis défavorable, estimant qu'il n'était pas possible de valider la demande en l'absence de garanties suffisantes quant à l'absence de continuité d'activité.

Cas 3 :

La société « X » (la Demanderesse) a été constituée le XX avril 2025 dans le but de reprendre deux fonds de commerces appartenant à la société « Y » qui est active depuis plus de 4 ans (25/10/2018).

Ces fonds de commerces rachetés concernent en réalité deux unités d'établissement actives depuis moins de 4 ans, à savoir :

- L'unité d'établissement « B » créée le 9 septembre 2021 (cf. tableau ci-dessous) ;
- L'unité d'établissement « C » créée le 1er avril 2022 (cf. tableau ci-dessous)

Vennootschap "Y"	Vennootschap "X"
VESTIGINGSEENHEDEN	
5 vestigingseenheden :	2 vestigingseenheden :
<ul style="list-style-type: none"> • Eenheid 'A' actief sinds 25 oktober 2018 ; • Eenheid 'B' actief sinds 9 september 2021 ; • Eenheid 'C' actief sinds 1 april 2022 ; • Eenheid 'D' actief sinds 17 september 2022 ; • Eenheid 'E' actief sinds 1 januari 2024. 	<ul style="list-style-type: none"> • Eenheid '1' actief sinds 3 april 2025 ; • Eenheid '2' actief sinds 3 april 2025.

Les deux administrateurs-gérants de la société « X » étaient administrateurs de la société « Y » et en charge des unités d'établissement précitées, et ce depuis moins de 4 années.

Selon la Demanderesse, les actionnaires de la société « X » pourraient bénéficier du régime Tax Shelter Start-Up étant donné que ces deux unités d'établissement sont actives depuis moins de 4 années et sont les seules concernées par le rachat desdits fonds.

La Demanderesse estime que l'activité de la société débutante (l'entreprise « X ») ne consiste pas en la continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une personne morale (l'entreprise « Y » en l'occurrence).

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA, il ressort de l'article 145²⁶, §1^{er}, alinéa 4 du CIR 92 qu'une disposition anti-abus a été prévue et que celle-ci vise à exclure du Tax shelter certaines continuations d'activités. Les textes visent précisément l'activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une autre personne morale.

La question de savoir s'il y a ou non continuation d'une activité est une question de fait qui ne peut être appréciée que sur la base d'un ensemble des faits et de circonstances propres au cas d'espèce.

De même, dans la circulaire 2020/C/75 du 29 mai 2020 sur la réduction Tax shelter pour des entreprises (sociétés) qui débutent, il est précisé que « *déterminer s'il y a ou non continuation d'activité dépend d'éléments de fait qui ne peuvent être appréhendés dans leur ensemble que par le taxateur local lors d'une opération de contrôle* ».

Le SDA estime toutefois que les circonstances de fait propres à ce dossier démontrent que l'opération envisagée relève d'une continuation d'activité et par conséquent, que les dispositions des articles 145²⁶, §1^{er}, alinéa 4 du CIR 92 ne peuvent pas s'appliquer, et ce notamment pour les raisons suivantes :

1. il ressort des statuts publiés au Moniteur belge que la société « Y » qui cède les deux fonds de commerce a été constituée en 2018 ;
2. la société qui vend les fonds de commerce existe depuis plus de 4 ans ;
3. la nouvelle société « X » a :
 - un objet social similaire à la société « Y » ;
 - ses activités sont situées dans les mêmes locaux et aux mêmes adresses que la société « Y », ce qui peut indiquer également que les clients sont les mêmes ;
 - comme administrateurs, les deux administrateurs qui étaient également administrateurs de la société qui cède les deux fonds de commerce ;
 - repris tous les actifs liés aux deux fonds de commerce des deux établissements ;
 - bénéficié d'un transfert du personnel de la société « Y ».

En conséquence, le SDA estime que la société nouvellement constituée « X » ne répond pas aux conditions de l'article 145²⁶ du CIR 92 et plus précisément que son activité consiste effectivement en la « continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une autre personne morale ».

7.1.12. PRIX DE TRANSFERT

Cas :

Le demandeur souhaite obtenir l'avis du SDA, par le biais d'un Avenant, concernant l'impact d'une simple modification des flux de facturation des transactions intragroupe sur une décision anticipée par laquelle un mark-up est déterminé sur les services de R&D intragroupe fournis. Un examen effectué par le SDA a révélé que la fonctionnalité du contractant R&D n'a pas été modifiée et que la modification du flux de facturation concerne les services liés à la R&D qui se concentrent sur le développement d'un savoir-faire innovant au sein des entités du groupe.

Le SDA ne peut accepter une modification du traitement comptable des factures comme base pour modifier matériellement une méthodologie et une indemnité de prix de transfert appliquée à un nombre spécifique de transactions intragroupe.

7.2 TVA

Cas 1 :

Les demandeurs ont souhaité obtenir un accord préalable, relatif à l'application éventuelle du taux TVA réduit de 6 % tel que prévu à la rubrique XXXVII, § 1^{er}, tableau A, de l'AR n° 20 dans sa version applicable à partir du 1^{er} janvier 2024, pour la démolition et la reconstruction d'une habitation familiale sur la même parcelle faisant partie du projet visé dans la demande.

Il est prévu que la démolition et la reconstruction soient effectuées par les demandeurs en leur qualité de maîtres d'ouvrage - personnes physiques.

Le taux réduit de TVA à 6 % est applicable lorsque le bien démoli concerne un « bâtiment » au sens de l'article 1^{er}, § 9, 1^o du Code de la TVA. L'utilisation du bâtiment avant sa démolition n'a pas d'importance, de sorte qu'il n'est pas nécessaire que le bâtiment soit une habitation. En outre, l'ampleur du ou des bâtiments démolis doit être significative par rapport à la ou aux nouvelles constructions.

L'analyse du SDA révèle que le demandeur a omis de mentionner un élément essentiel dans la demande et lors de la discussion, à savoir, le fait que la même demande a déjà été introduite auprès du service PME de la cellule bâtiment.

La cellule bâtiment a répondu négativement à la demande. Le bien à démolir ne remplirait pas la condition au sens de l'article 1^{er}, § 9, 1^o du Code de la TVA.

Le SDA estime que la demande introduite est contraire à l'objectif de l'article 22, 1^o 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 et que, dès lors, le SDA ne se prononcera pas sur des opérations ou des situations identiques à celles pour lesquelles une décision administrative a déjà été rendue.

La position susmentionnée a également été communiquée au(x) demandeur(s).

Le SDA souligne qu'une transparence totale lors de l'introduction de la demande ou de la discussion est nécessaire pour que la décision anticipée donne une sécurité juridique légale au demandeur.

Cas 2 :

Un constructeur professionnel souhaite obtenir la confirmation qu'une nouvelle habitation reconstruite après démolition d'un bâtiment peut être vendue au taux réduit de TVA de six pour cent, comme le prévoit la rubrique XXXVII, tableau A, de l'AR n° 20.

La nouvelle habitation est située sur deux parcelles adjacentes. Sur la parcelle 1 se trouvait un garage, qui a été démoli. Sur la parcelle 2 se trouvait une maison individuelle, qui a également été démolie. Plus de 50 % de la nouvelle habitation est située sur la parcelle 1.

La question posée était de savoir si la parcelle 1 avec le garage devait être considérée comme une parcelle cadastrale précédemment bâtie ou non bâtie.

Il est important de noter que l'utilisation du bâtiment avant sa démolition n'a pas d'importance. Il n'est donc pas nécessaire que le bâtiment démolit soit en lui-même une habitation.

Toutefois, le bien démolit doit être un « bâtiment » pour que la TVA s'applique. Il s'agit de « toute construction incorporée au sol » (article 1, § 9, 1° du Code de la TVA).

En règle générale, sont considérés comme des bâtiments au sens du Code de la TVA : tous les biens immeubles bâtis, auxquels un revenu cadastral de bien immobilier bâti peut être attribué (maisons et villas ordinaires, appartements, bâtiments industriels, commerciaux ou agricoles).

De plus, il ressort de l'exposé des motifs qu'il doit s'agir d'un bâtiment de taille significative en lui-même, et le cas échéant, par rapport à la(les) nouvelle(s) habitation(s).

Cette appréciation se fait donc au cas par cas et dépend des circonstances factuelles.

Par exemple, une vieille habitation, un hangar, une usine ou un espace commercial seront normalement considérés comme significatifs en eux-mêmes.

En revanche, une construction bâtie en matériaux non durables ne répondra normalement pas à ce critère. Il en va de même, par exemple, lorsque seules des fondations, des canalisations, des conduites souterraines ou une clôture sont démolies.

De plus, ne sont, par exemple, pas considérés comme des bâtiments significatifs : un pigeonnier, un abri de jardin ou même un abri pour un cheval dans une prairie.

En l'espèce, la superficie du garage était de 14 m². Il était composé d'une structure de tubes et de poutres en acier contre laquelle était fixée une dalle pignon en acier et des panneaux de toiture. La façade avant était équipée d'une porte basculante non automatisée. Le sol était en béton et avait une finition broyée. La finition du toit comportait une rive de toiture. Il n'y avait pas d'alimentation en eau, seulement un point lumineux dans le garage. Aucun revenu cadastral n'a été attribué au garage.

Les caractéristiques du garage peuvent être comparées à celles d'un abri de jardin. Pour cette raison, le garage n'a pas été considéré comme un bâtiment significatif.

La parcelle 1 a donc été considérée comme une parcelle cadastrale non bâtie.

La nouvelle habitation se trouve en partie sur une parcelle cadastrale précédemment bâtie (parcelle 2) et en partie sur une parcelle cadastrale précédemment non bâtie (parcelle 1) en raison de la fusion de plusieurs parcelles cadastrales.

Pour des raisons pragmatiques, l'administration adopte la position suivante : si la nouvelle habitation est située pour au moins 50 % sur les parcelles cadastrales précédemment bâties (indépendamment de l'emplacement des bâtiments démolis sur ces parcelles cadastrales initialement bâties), la vente du bâtiment est, en principe, éligible au taux réduit de TVA de 6 %.

Dans le cas contraire, le taux normal de TVA s'appliquera à la vente de ce bâtiment.

Décision : étant donné que la nouvelle habitation est située à plus de 50 % sur la parcelle cadastrale précédemment non bâtie, le taux de TVA normal s'appliquera à sa vente.

Cas 3 :

Deux professeurs de tennis (assujettis à la TVA au sens de l'article 4, § 1^{er}, du CTVA) risquaient tous deux de dépasser le seuil des petites entreprises de 25.000 euros (article 56*bis* du CTVA). Ils souhaitent dès lors constituer une ASBL afin de pouvoir facturer leurs cours de tennis en exemption de la TVA (article 44, § 2, 3^o du CTVA) au club de tennis. Ils souhaitaient également obtenir cette exemption pour la vente d'articles de tennis tels que des raquettes/balles.

La vente de raquettes/balles de tennis par l'ASBL n'a pas, en l'espèce, un caractère accessoire et doit être considérée comme une livraison distincte soumise à la TVA.

En vertu de l'article 44, § 2, 3^o du CTVA, les trois conditions suivantes doivent être conjointement remplies pour bénéficier de l'exemption :

- La ou les prestations de services doivent concerner la pratique du sport lui-même et être fournies à des personnes qui pratiquent activement une activité sportive ;
- L'exploitant doit être un organisme qui ne poursuit pas un but lucratif ;
- Les recettes retirées de l'exploitation doivent servir exclusivement à en couvrir les frais.

Au départ, le demandeur souhaitait que l'ASBL facture les cours de tennis au club de tennis. La loi stipule clairement que la prestation de services doit concerner la pratique du sport lui-même et être fournie à des personnes qui pratiquent activement une activité sportive.

Pour bénéficier de l'exemption, les prestations doivent être facturées directement aux membres et non au club de tennis. Le demandeur propose donc de les facturer directement aux membres du club de tennis et, éventuellement, de leur demander une contribution pour l'utilisation des infrastructures sportives.

Pour l'application de l'exemption prévue à l'article 44, § 2, 3^o du CTVA, il faut également exploiter une installation sportive (de nature permanente ou non).

Les demandeurs qui n'exploitaient initialement aucune installation sportive loueraient une partie des terrains du club de tennis, où ils donnaient déjà des cours à titre indépendant, par l'intermédiaire de l'ASBL. Cette opération paraît artificielle, car les membres du club qui avaient déjà un droit d'accès aux terrains se verraient à nouveau imputer une cotisation distincte par l'ASBL pour pouvoir utiliser les terrains pendant les cours.

En outre, les deux administrateurs (professeurs) souhaitent se verser périodiquement une indemnité d'administrateur depuis l'ASBL pour les prestations fournies (dispense de cours de tennis). Le SDA se demande si l'ASBL ne fonctionne pas uniquement comme un intermédiaire ou si cela est compatible avec l'interdiction de but lucratif de l'ASBL.

Étant donné qu'aucun motif valable n'est avancé pour justifier la création de l'ASBL, le SDA n'exclut pas l'application de l'abus de droit (article 1^{er}, § 10 du CTVA). Le principal motif derrière la création de l'ASBL semble être la réalisation d'une économie de TVA.

8. JURISPRUDENCE

- **Bruxelles, 11 juin 2025** (rolnr. 2019/AF/4319)

En 2012, un groupe multinational a obtenu du SDA une décision relative aux bénéficiaires exécutaires sur la base de l'ancien article 185, §2, b), du CIR 92. L'opposabilité de cette décision a toutefois été contestée par l'Administration de l'ISL, qui invoque à cet égard l'article 23, deuxième alinéa, de la loi du 24 décembre 2002, et plus précisément les causes de nullité visées aux points 1°, 2° et 4°.

La Cour confirme le jugement du tribunal ayant annulé les impositions, notamment sur la base des considérations suivantes :

« Lorsque l'administration fiscale entend invoquer la nullité d'une décision anticipée sur la base de l'article 23, 2°, de la loi du 24 décembre 2002, il lui incombe d'établir l'existence d'un dol principal imputable au demandeur. Elle doit, à cet effet, démontrer que celui-ci a eu recours à des manœuvres frauduleuses ou à des artifices, animés par l'intention délibérée de tromper le SDA, et que ces agissements ont constitué un élément déterminant dans l'octroi de la décision anticipée.

*En d'autres termes, l'Administration doit prouver que, en l'absence du dol ainsi allégué, le SDA n'aurait pas accordé la décision anticipée.**

Il appartient, en conséquence, à l'administration fiscale d'établir avec précision quels éléments de fait ou de droit les demandeurs ont, dans le cadre de leur demande de décision anticipée, présentés de manière manifestement inexacte ou incomplète, de démontrer que ces inexactitudes ou omissions revêtent un caractère suffisant de gravité et de substantialité, qu'elles procèdent d'une intention de tromper le SDA, et que celui-ci n'aurait pas octroyé la décision anticipée si il avait eu connaissance des dissimulations ou inexactitudes en cause.

À défaut, il incombe à l'administration fiscale de prouver que les activités [...] ont été exercées selon des modalités substantiellement différentes de celles sur lesquelles le sda s'était fondé pour statuer, et que la décision anticipée n'aurait pas été délivrée si le SDA avait été informé de cette manière distincte d'exécution des activités [...]

Il ressort de l'ensemble des pièces soumises à la Cour que, tant pour le SDA que pour le service de médiation, la demande de ruling était correcte.

(...)

Dans l'exercice de leurs missions, les services de taxation disposent également du droit de vérifier si les conditions d'une décision ont été respectées et si celle-ci a été exécutée conformément aux engagements pris. Il ne leur appartient toutefois pas de refaire le travail du SDA ni, lorsqu'ils parviennent à une conclusion différente, d'écarter la décision anticipée au seul motif qu'elle serait contraire au droit de l'Union ou au droit interne (voy. QP du député Kurt Ravyts du 13.01.2021, Chambre, Compte rendu intégral – Commission des Finances et du Budget, 2020-2021, CRIV 55 COM 330 du 13.01.2021, p. 30).

En l'espèce, l'administration fiscale excède les limites de ses compétences.

Dès lors qu'elle n'apporte pas la preuve de l'existence d'un dol déterminant et eu égard aux considérations qui précèdent, l'administration fiscale ne peut revenir sur les décisions anticipées en cause sans méconnaître le principe de confiance légitime et/ou celui de sécurité juridique (voy. Gand, 1er mars 2011, AR 2009/2813). »

- **Antvers, 25 novembre 2025** (rolnr. 2024/AR/511)

Une société résidente a donné en gage à une banque les actions qu'elle détenait dans une filiale établie en Belgique, à titre de garantie pour des crédits. Par la suite, la filiale a distribué des dividendes sans retenue de précompte mobilier, ce qui a conduit à l'établissement d'impositions contestées pour les exercices d'imposition 2017 et 2018.

Il n'existe aucune contestation quant au fait que le débiteur et l'acquéreur sont des sociétés résidentes et qu'en principe, les dividendes distribués entre elles pouvaient être exemptés de retenue du précompte mobilier. La question qui se pose en l'espèce est de savoir si, pour l'application de la participation minimale visée à l'article 106, § 6, alinéa 2, de l'AR/CIR 92, il pouvait être tenu compte des actions données en gage.

Selon l'État belge, il ne pouvait être tenu compte de ces actions, dès lors que la convention de gage en cause avait pour effet de les soustraire à la possession du constituant, au sens de la Loi sur les garanties financières, et qu'elle emportait, selon lui, transfert de propriété. L'État belge fait en outre valoir que l'article 106, § 6, troisième alinéa, de l'AR/CIR 92 ne distingue pas entre les conventions de gage selon qu'elles sont assorties ou non d'un transfert de propriété.

Selon la Cour, il ressort du rapport au Roi accompagnant l'arrêté royal du 20 janvier 2005, par lequel a été introduit l'article 106, § 6, de l'AR/CIR 92, que :

« L'article 106, § 6, troisième alinéa, de l'AR/CIR 92 a été introduit afin d'éviter que, dans une situation où la société mère conclut une convention de sûreté réelle portant sur les actions, tant cette société mère que son cocontractant puissent simultanément se prévaloir de la qualité de société mère au sens de l'article 106 de l'AR/CIR 92 (la société mère en raison de la fiction fiscale de l'article 2, § 2, du CIR 92, et le cocontractant, réputé propriétaire en vertu du droit commun). Une telle situation ne se rencontre que dans le cas d'un gage emportant transfert de propriété ou lorsque le créancier gagiste a obtenu, en vertu de stipulations contractuelles, le droit d'utiliser les actions comme s'il en était propriétaire. »

« L'article 106, § 6, troisième alinéa, de l'AR/CIR 92 n'est pas applicable lorsqu'une convention de gage ne confère pas au créancier gagiste la faculté de se comporter comme un propriétaire ni d'accomplir des actes de disposition. Cette position a d'ailleurs été soutenue à plusieurs reprises par le demandeur en appel dans diverses décisions anticipées (Service des décisions anticipées : nos 600.064, 2 mars 2006 ; 600.160, 30 mai 2006 ; 600.171, 13 juin 2006 ; 600.171, 13 juin 2006 ; 600.202, 4 juillet 2006 ; 700.030, 3 avril 2007 ; 700.077, 17 avril 2007 ; 2011.355, 20 septembre 2011 et 2022.0693, 27 septembre 2022). »

9. APERÇU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

20221138, 20230520, 20230654, 20240228, 20240648, 20240879, 20240882, 20240885, 20240903, 20240951, 20250495, 20250512, 20250598, 20250768.

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées, y compris les demandes COVID-19, d'obtention d'une décision anticipée pour les raisons suivantes :

- avant que le collègue ait pris une décision concernant l'irrecevabilité, il a été renoncé à la demande ;
- opération(s) modifiée(s) ;
- renonciation sans mention d'une (de) raison(s) explicite(s) ;
- pas d'accord avec la personne effectuant l'introduction de la demande, raison pour laquelle il y a renonciation ;
- la question ne relevait pas de la compétence du SDA.

10. STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

10.1. INTRODUCTION

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

10.2. PRÉSENTATION QUANTITATIVE

Tableau 1 : Nombre total de demandes et profilings introduits et traités – Aperçu

Année	DEMANDES						PREFILING					
	IN			OUT			IN			OUT		
	Total	NL	FR	Total	NL	FR	Total	NL	FR	Total	NL	FR
2003	241	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2004	217	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2005	375	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2006	570	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2007	553	373	180	583	385	198	643	415	228	-	-	-
2008	465	330	135	472	328	144	689	462	227	636	425	211
2009	500	364	136	543	398	145	742	524	218	708	495	213
2010	576	407	169	493	356	137	866	627	239	716	517	199
2011	592	445	147	633	471	162	951	640	311	863	639	224
2012	548	401	147	550	404	146	941	614	327	868	626	242
2013	647	478	169	641	470	171	1103	747	356	906	682	224
2014	756	557	199	739	552	187	1186	786	400	1427	824	603
2015	750	529	221	743	533	210	1361	857	504	1182	758	424
2016	935	636	299	882	602	280	1715	1056	659	1381	913	468
2017	1043	644	399	1002	619	383	2040	1232	808	1721	1047	674
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750
2020	2281	1409	872	2276	1413	863	2290	1388	902	2323	1418	905
2021	1268	850	1268	1218	810	408	2807	1822	985	2613	1665	948
2022	1142	750	392	1126	745	381	2391	1423	968	2443	1535	908
2023	1023	666	357	1128	733	395	2032	1240	792	2078	1306	772
2024	1075	727	348	1042	691	351	1980	1268	712	1958	1268	690
2025	1016	665	351	1031	670	361	1993	1230	763	1980	1237	743

Remarque : En 2020, 1.051 demandes COVID-19 ont été comprises dans le nombre total des demandes introduites. Celles-ci ont été traitées par une procédure accélérée.

Afin d'améliorer l'efficacité, les profilings comportant des questions générales, adressées à tort au SDA, ainsi que les questions générales, sont traités avant attribution et reçoivent une brève réponse par e-mail ou sont redirigés vers la source d'information pertinente. Il va de soi qu'aucun numéro P n'est attribué.

10.3. PRÉSENTATION PAR NATURE DES DÉCISIONS

Tableau 2 : Nature des décisions en ce qui concerne les demandes – Aperçu

Remarque : "Accord sous conditions" : 1 dossier = total 1031

Année	Demande										Total
	Nature décision										
	Favorable		Désistement		Irrecevable		Défavorable		Mixte		
Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276
2021	1181	96,96%	27	2,22%	3	0,25%	2	0,16%	5	0,41%	1218
2022	1040	92,36%	33	2,93%	38	3,38%	5	0,44%	8	0,71%	1124
2023	1079	95,66%	39	3,46%	5	0,44%	2	0,18%	2	0,18%	1128
2024	996	95,59%	34	3,26%	3	0,29%	2	0,19%	7	0,67%	1042
2025	1008	97,77%	14	1,36%	2	0,19%	3	0,29%	3	0,29%	1030

Tableau 3 : Nature des clôtures des prefilings – Aperçu

Année	PREFILING								
	DEMANDES		SANS SUITE		SANS SUITE – AVIS NEGATIF		AVENANT		Total
	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%			64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%			68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%			65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%			97	4,2%	2323
2021	1202	46,0%	960	36,7%	317	12,2%	134	5,1%	2613
2022	1092	44,7%	886	36,3%	317	12,9%	148	6,1%	2442
2023	1002	48,22%	702	33,78%	288	13,86%	86	4,14%	2078
2024	1063	54,26%	595	30,37%	235	12,05%	64	3,27%	1959
2025	979	49,45%	671	33,87%	258	13,04%	72	3,64%	1980

L'attention du lecteur est attirée sur le fait que les clôtures des prefilings qui ne donnent pas lieu à une demande ne peuvent s'expliquer que partiellement en raison des motifs évoqués pour les renoncations aux demandes (notamment irrecevabilité et modification ou renonciation à l'opération, opérations pour lesquels la position du SDA diffère de celle du demandeur).

Il faut en effet signaler que dans un nombre non négligeable de cas, le demandeur, après avoir reçu l'aval sans réserve de l'équipe pour introduire une demande (soit en raison de l'évidence de la réponse parce que celle-ci est clairement exprimée dans les dispositions légales, les commentaires administratifs publiés, ou une réponse à une question parlementaire), estime superflu de passer en demande, les informations ou références reçues du SDA lui paraissant suffisamment claires et "rassurantes" quant au régime fiscal applicable à la situation ou à l'opération envisagée.

Tableau 4 : Répartition détaillée – Année 2025

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Déduction pour revenus d'innovation	116	138	163	167
Droits d'auteur	39	40	59	75
Frais professionnels	20	25	59	62
Rémunérations (1)	36	41	76	72
INR	19	17	45	48
TVA	113	96	420	319
Plus-values sur crypto-monnaies	30	31	96	132
RDT	20	19	30	26
Taxes divers	0	0	4	
Restructurations	100	104	166	195
Taxe Caïman	13	14	24	28
Frais propres à l'employeur	168	166	211	223
Abandons de créances	4	5	13	8
Plus-values sur actions	25	25	56	57
Impôt des personnes physique	32	34	141	138
Enregistrement	10	14	40	42
Revenus mobiliers	86	77	126	114
IPM	33	33	43	38
Stock Options	12	13	21	23
Taxes droits de succes	0	0	5	2
Tax Shelter	2	2	4	5
Taxe au tonnage	3	3	4	3
ISOC	57	58	93	80
Prix de transfert	72	71	71	101
Usufruit	2	1	14	12
Autres	4	4	7	10
TOTAL	1016	1031	1991	1980

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

Tableau 5 : Répartition détaillée des décisions ordinaires par qualité du demandeur – Année 2025

	DEMANDES			
	GE (1)	PME (1)	P	IPM (2)
Déduction pour revenus d'innovation	62	76		
Droits d'auteur	2	21	17	
Frais professionnels	3	5	15	2
Rémunérations	24	7	9	1
INR	3	2	12	
TVA	16	60	14	6
Plus-values sur crypto-monnaies			31	
RDT	13	6		
Taxes divers				
Restructurations	44	57		3
Taxe Caïman	3		11	
Frais propres à l'employeur	114	33		19
Abandons de créances	2	3		
Plus-values sur actions	2	1	22	
Impôt des personnes physique	4		29	1
Enregistrement	2	3	9	
Revenus mobiliers	46	29	2	
IPM				33
Stock Options	12	1		
Tax Shelter		2		
Taxe au tonnage	2	1		
ISOC	34	22		2
Prix de transfert	47	24		
Usufruit		1		
Autres	3	1		
Total	438	355	171	67
% qualité du demandeur	42,49%	34,43%	16,58%	6,50%

(1) Selon l'article 1:24 CSA

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

10.4. DÉLAI DE DÉCISION

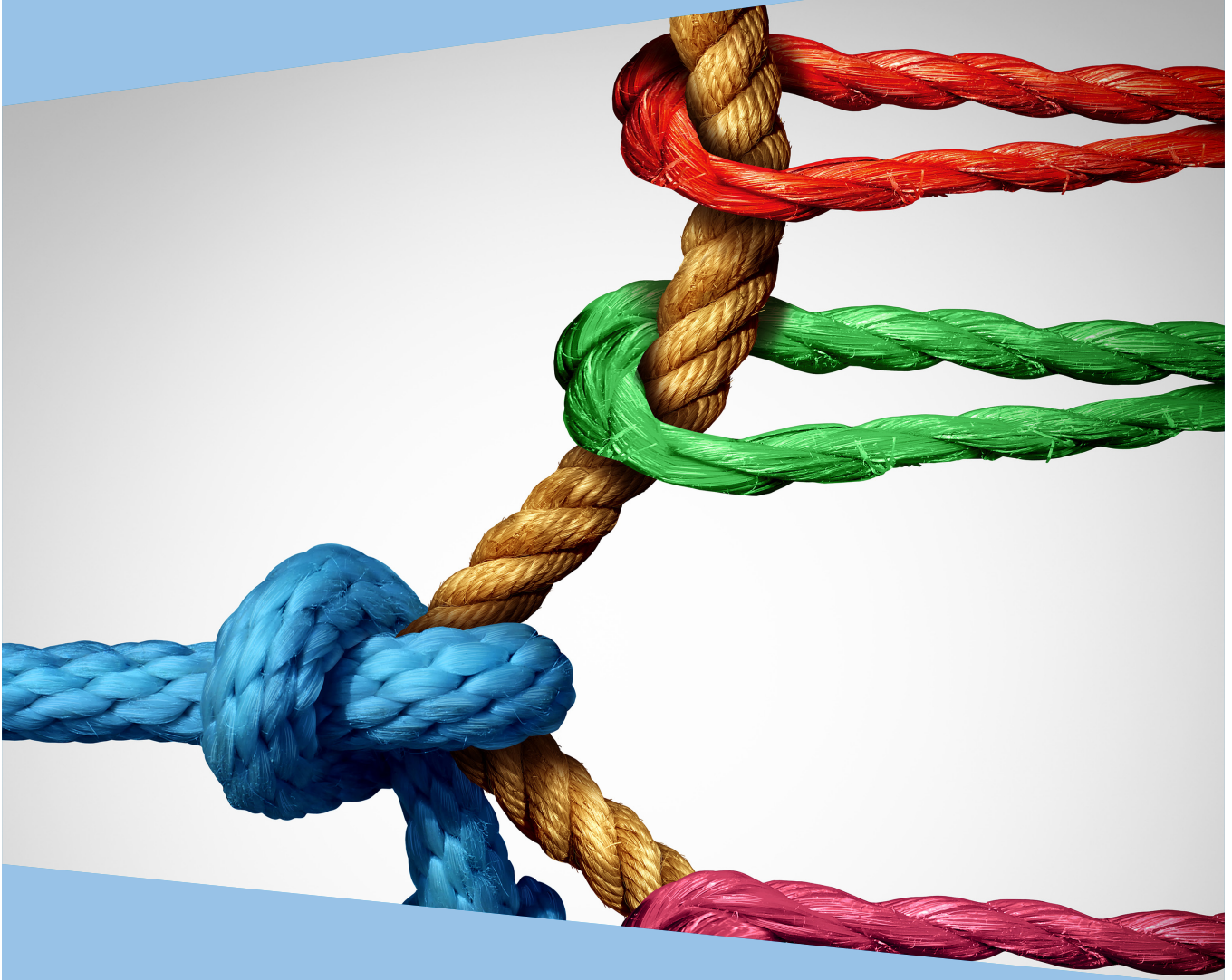
Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

ANNEE	JOURS CALENDRIER
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5
2021	68
2022	83
2023	66
2024	62
2025	57

(1) Décisions ordinaires

(2) Décisions COVID-19

PARTIE 2 STATISTIQUES CONCERNANT LA REGULARISATION



1. CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater

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

- Arrêté royal du 21 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 1, 4°, 5° et 6° de l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés. (M.B. 31.07.2017).
- Loi du 16 mars 2021 portant des dispositions sur la fiscalité familiale et la suppression du système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B. 23.03.2021).

2. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater

Tableau 1 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 1 (a) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022, 31.12.2023, 31.12.2024 et 31.12.2025

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)	
31/12/2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00	13.641.528,73
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90	149.388.977,40
31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22	301.483.107,33
31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28	400.309.000,59
31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37	491.103.642,05
31/12/2021	2739	2551	1.927.720.242,43	1.780.581.334,06	706.894.989,52
31/12/2022	3055	2941	2.135.522.017,19	2.067.739.759,29	824.976.267,62
31/12/2023	4081	3287	3.041.886.455,97	2.387.356.868,52	955.948.868,90
31/12/2024	4081	3986	3.052.107.503,80	2.978.408.683,27	1.191.480.460,68
31/12/2025	4081	4081	3.017.232.232,89	3.017.232.232,89	1.206.786.865,41

Tableau 2 : catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2025

DLU Quater – déclarations traitées en 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 et 2025		
	Montants Déclarés (EUR)	Prélèvements (EUR)
Revenus professionnels	32.810.713,59	23.454.936,54
Revenus mobiliers	148.740.375,55	70.302.182,43
Revenus immobiliers	11.667.257,86	3.161.131,26
Revenus divers	9.748.478,90	5.910.512,79
Bénéfices sociétés	93.085.775,88	51.554.919,31
Bénéfices personnes morales	15.389,24	7.253,77
Sommes	14.007.621,86	59.841,66
T.V.A	6.295.926,81	1.333.033,41
Capitaux prescrit	2.693.789.852,51	1.049.683.768,27
Cotisations sociales	7.070.840,69	1.319.285,97
TOTAL	3.017.232.232,89	1.206.786.865,41

Tableau 3 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 2 (b) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022, 31.12.2023, 31.12.2024 et 31.12.2025

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)		Prélèvement (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19	1.296.351,53
31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78	30.189.935,39
31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94	38.264.844,34
31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22	43.928.214,51
31/12/2021	289	276	128.511.196,06	127.804.443,06	57.329.791,34
31/12/2022	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
31/12/2023	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
31/12/2024	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32
31/12/2025	289	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32

Tableau 4 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 3 (c) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021, 31/12/2022, 31/12/2023, 31.12.2024 et 31.12.2025

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)		Prélèvement (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13
31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40	25.530.859,19
31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19	37.362.456,64
31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92	49.761.522,51
31/12/2021	402	377	250.122.756,28	245.267.502,43	62.082.060,88
31/12/2022	402	397	253.226.462,54	253.127.266,47	63.791.129,73
31/12/2023	402	400	254.803.472,46	254.803.470,46	64.126.370,33
31/12/2024	402	402	255.398.399,50	255.398.399,50	64.245.356,13
31/12/2025	402	402	255.398.399,50	255.398.399,50	64.245.356,13

(a) Volet 1 = Impôts fédéraux

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

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

Il a été mis fin à la procédure de régularisation DLU Quater le 31/12/2023. Les derniers dossiers ont été clôturés en 2025. Il n'existe dès lors plus de dossiers de régularisation DLU Quater en cours.

3. CADRE LÉGISLATIF CONCERNANT LA DLU Quinquies

- a. Loi-programme du 18 juillet 2025 (M.B. 29.07.2025).
- b. AR du 28 juillet 2025 fixant les modèles des formulaires à utiliser pour le système permanent de régularisation fiscale en exécution de l'article 45 de la loi-programme du 18 juillet 2025 (M.B. 04.08.2025).
- c. AR du 25 novembre 2025 fixant les modèles des formulaires à utiliser pour le système permanent de régularisation sociale en exécution des articles 45 et 57 de la loi-programme du 18 juillet 2025 (M.B. 03.12.2025).

4. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quinquies

Tableau 1 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 1 (a) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2025

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)		Prélèvement (EUR)
31/12/2025	73	3	55.810.626,08	6.896.661,93	3.105.515,59

Tableau 2 : catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2025

DLU Quinquies – 3 déclarations traitées en 2025		
	Montants (EUR)	
	Montants Déclarés (EUR)	Prélèvements (EUR)
Revenus professionnels	0	0
Revenus mobiliers	13.451,43	8.070,86
Revenus immobiliers	0	0
Revenus divers	0	0
Bénéfices sociétés	0	0
Bénéfices personnes morales	0	0
Sommes	0	0
T.V.A	0	0
Capitaux prescrits	6.883.210,50	3.097.444,73
Cotisations sociales	0	0
TOTAL	6.896.661,93	3.105.515,59



Plus d'information :

SPF Finances - Service des Décisions Anticipées en matière fiscale

Adresse postale : Boulevard du Roi Albert II 33 – boîte 026 – 1030 Bruxelles

Adresse de bureau : Rue de la loi 24 – 1000 Bruxelles

- Tél.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.ruling.be
- www.fin.belgium.be
- D/2026/1418-9